

Raport

**Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch
cargo na poziomie działów ISZTAR4
w Polsce oraz analiza prawna
zmian w zakresie przepisów celno-podatkowych**

Wrzesień 2023



Zakres prowadzonych w Centralnym Porcie Komunikacyjnym sp. z o.o. (dalej „CPK”) analiz wskazuje na potencjał znacznego wzrostu towarowego ruchu lotniczego wygenerowanego w związku z realizacją Programu CPK i jego komponentu lotniczego, zdefiniowanego w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o Centralnym Porcie Komunikacyjnym. Wzrost ruchu towarowego może przełożyć się na wzrost wpływów do budżetu państwa z tytułu opłat celnych i skarbowych. Obowiązujące w Polsce procedury oraz przepisy celne i podatkowe mogą do pewnego stopnia efektywnie wpływać na rzeczywisty potencjał napływu towarów i wygenerowanych w ten sposób wpływów do budżetu z tytułu opłat celnych i skarbowych (oraz innych możliwych danin).

W związku z tym, celem raportu (dalej: Raport) jest:

- ▶ oszacowanie potencjalnych wpływów z ceł i podatków do 2060 r. wynikających z prognozowanego przez IATA popytu na towarowy ruch lotniczy, generowanego w związku z realizacją lotniskowej części Programu CPK przy założeniu, że otoczenie prawne i instytucjonalne od momentu otwarcia lotniska cargo pozwoli na maksymalizację zakładanego potencjału;
- ▶ przeanalizowanie obecnego stanu prawnego obowiązującego w Polsce i zestawienie z odpowiednimi przepisami oraz procedurami wybranych państw Unii Europejskiej, wraz z przedstawieniem rekomendacji dotyczących możliwych kierunków zmian w obecnym systemie prawa podatkowego i celnego w Polsce w obszarze podatków pośrednich (VAT, akcyza) i cła jak również wybranych obszarów praktyki organów administracyjnych i ich organizacji, tak by w pełni wykorzystać potencjał prognozowanego napływu towarów.

Mając powyższe na względzie, Raport został podzielony na dwie części:

- ▶ Część I - Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce;
- ▶ Część II - Analiza prawna z zestawem rekomendacji zmian w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Integralną część Raportu stanowi **raport skrócony** w formie prezentacji przygotowanej w programie Power Point oraz **wyliczenia wartości z raportu** w formie edytowalnego dokumentu w formacie .xlsx.

Zastrzeżenia

- ▶ Raport został przygotowany przez EY Doradztwo Podatkowe Krupa sp.k. (dalej „EY”) na zlecenie CPK na podstawie umowy z dnia 30.05.2023 r.
- ▶ Na potrzeby realizowanych prac projektowych, EY otrzymał szereg danych, analiz oraz informacji od Klienta, w tym m.in. prognozy przygotowane przez International Air Transport Association (dalej „IATA”), będące popytową analizą możliwego poziomu cargo wygenerowanego w związku z realizacją Programu CPK oraz dane z Izby Administracji Skarbowej dotyczące zrealizowanego importu oraz eksportu drogą lotniczą w Polsce w latach 2014-2022. EY przyjął założenie, że wszystkie otrzymane dane, analizy oraz informacje są prawdziwe, poprawne i kompletne i w związku z tym nie dokonywał ich weryfikacji ani korekty, poza wyeliminowaniem oczywistych błędów, widocznych bez konieczności dokonywania analizy.
- ▶ Analizy przedstawione w Raporcie opierają się na modelowaniu statystycznym i ekonomicznym. Z tego względu wyniki analiz należy traktować jako przybliżenie relacji występujących w rzeczywistości, warunkowe względem przyjętej metody analitycznej, wykorzystanych danych oraz założeń eksperckich.
- ▶ Ponadto, wyniki analiz prowadzonych w ramach projektu bazują na danych historycznych oraz założeniach zewnętrznych lub eksperckich. EY nie składa żadnych oświadczeń ani zapewnień w zakresie możliwości utrzymania się tendencji historycznych w przyszłości ani w zakresie zasadności lub możliwości osiągnięcia założeń przyjętych w ramach niniejszego projektu.
- ▶ Zastrzegamy, że w przypadku zmiany założeń, wykorzystanych danych lub metod analitycznych, wyniki analiz prowadzonych w ramach projektu mogłyby ulec zmianie w porównaniu do wyników przedstawionych w Raporcie.
- ▶ Raport został sporządzony z należytą starannością, jednak z konieczności pewne informacje zostały podane w skróconej formie. W związku z tym, Raport ma charakter wyłącznie orientacyjny, a zawarte w nim dane nie powinny zastąpić szczegółowej analizy problemu lub profesjonalnego osądu. EY nie ponosi odpowiedzialności za jakiegokolwiek straty powstałe w wyniku czynności podjętych lub zaniechanych na podstawie Raportu. Zalecamy, by wszelkie przedmiotowe kwestie były konsultowane z właściwym doradcą.
- ▶ Raport został przygotowany według danych i informacji dostępnych lub udostępnionych EY do dnia 08.08.2023 r. EY nie jest zobowiązany do aktualizacji Raportu w celu odzwierciedlenia w nim okoliczności, o których dowiedział się lub które nastąpiły po tej dacie.
- ▶ Analiza prawna obejmuje w szczególności obowiązujące przepisy w zakresie kalkulacji i poboru opłat celnych, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Analiza prawna nie obejmuje innych podatków o charakterze pośrednim które są lub będą pobierane w związku z importem towarów, przepisów innych podatków w szczególności podatków dochodowych, kwestii raportowania MDR czy innych przepisów podatkowych lub prawnych nie wskazanych w niniejszym Raporcie.

Streszczenie zarządcze

Część I. Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce

Celem części I raportu było oszacowanie potencjalnych wpływów z ceł i podatków do 2060 r. wynikających z prognozowanego przez International Air Transport Association (dalej: IATA) popytu na towarowy ruch lotniczy, generowanego w związku z realizacją lotniskowej części Programu CPK. Przeprowadzenie analizy wymagało wykorzystania i połączenia licznych źródeł danych. Do najważniejszych należały przekazane przez Klienta prognozy IATA, baza danych z Krajowej Administracji Skarbowej oraz fragmenty Strategii Rozwoju Cargo w CPK¹, a także dane z urzędów statystycznych i instytucji międzynarodowych, prognozy makroekonomiczne Oxford Economics oraz baza danych GTAP.

Wszystkie prognozy zawarte w niniejszej analizie były konstruowane przy założeniu optymalności otoczenia prawnego i instytucjonalnego, w tym m.in. w zakresie prawa podatkowego i celnego w Polsce. Oznacza to, że wyniki analizy należy traktować jako górne oszacowania, a stopień realizacji potencjału CPK będzie zależał od skuteczności realizacji działań strategicznych towarzyszących rozwojowi CPK, takich jak optymalizacja infrastruktury i relacji biznesowych, promocja lotniska oraz optymalizacja otoczenia regulacyjnego.

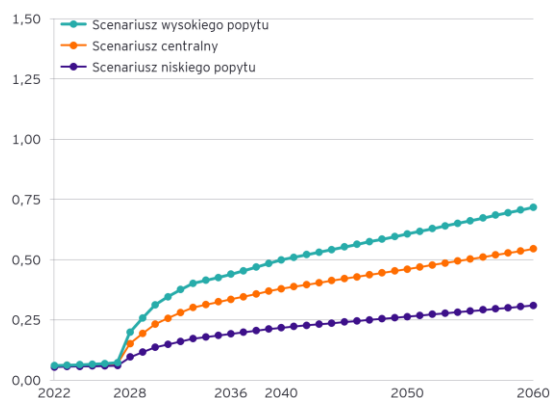
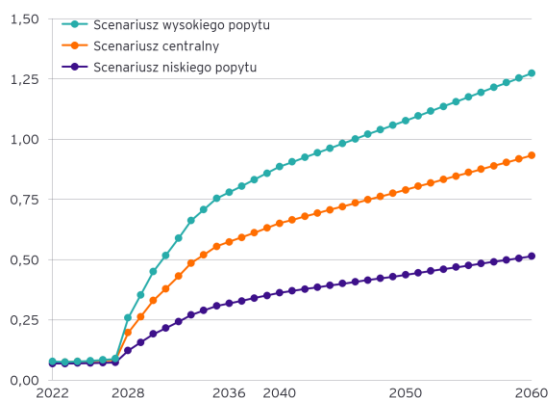
Do oszacowania potencjalnych wpływów z ceł i podatków generowanego w związku z realizacją lotniskowej części Programu CPK, konieczne było dokonanie odpowiednich transformacji prognoz IATA. W pierwszym kroku, prognozy IATA zdekomponowano na strumienie importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT), eksportu i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) oraz transferu i tranzytu. Następnie, w celu lepszego przypisania stawek cła i VAT dla poszczególnych strumieni, określono ich strukturę sektorową wg działów HS2 (stawki mogą się istotnie różnić pomiędzy różnymi grupami towarów). Trzeci krok to przejście z danych w ujęciu wolumenowym (wagowym) na monetarny dla analogicznego podziału. Wreszcie, dzięki powyższym krokom, możliwe było określenie prognoz dochodów sektora finansów publicznych z tytułu cła i VAT powiązanych z otwarciem i funkcjonowaniem CPK. Zgodnie z podziałem stosowanym przez IATA, w prognozach wyróżniono trzy scenariusze, różniące się wolumenem zagregowanego ruchu cargo dla WAW/CPK, udziałem transferu i tranzytu oraz dynamiką wzrostu gospodarczego, importu i eksportu (scenariusz centralny, niskiego oraz wysokiego popytu).

Rysunek poniżej przedstawia prognozowane wolumeny i wartości strumieni opisujących import+WNT oraz eksport+WDT w alternatywnych scenariuszach dla lotniska WAW/CPK. Zgodnie z prognozami IATA, w scenariuszu centralnym wolumen importu+WNT wzrasta z ok. 75 tys. ton w 2022 r. do ok. 932 tys. ton w 2060 r., co przekłada się na wzrost w ujęciu wartościowym z ok. 10 mld EUR w 2022 r. do ok. 128 mld EUR w 2060 r. Dla scenariuszy alternatywnych wartość importu+WDT w 2060 r. to ok. 71 mld EUR w scenariuszu niskiego popytu i ok. 174 mld EUR w scenariuszu wysokiego popytu. Dla eksportu analogiczne miary dla 2022 i 2060 r. wynoszą odpowiednio 58 tys. ton i 544 tys. ton w przypadku wolumenów oraz 7 i 93 mld EUR w ujęciu wartościowym. Dla scenariuszy alternatywnych wartość eksportu+WDT w 2060 r. to ok. 52 mld EUR w scenariuszu niskiego popytu i ok. 124 mld EUR w scenariuszu wysokiego popytu.

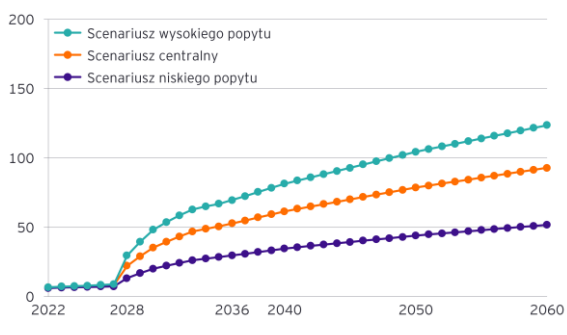
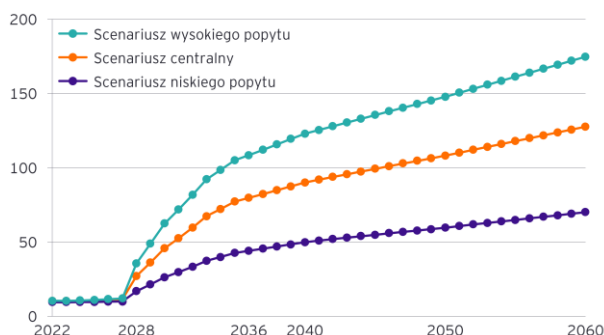
¹ EY przyjął założenie, że wszystkie otrzymane od Klienta dane, analizy oraz informacje są prawdziwe, poprawne i kompletne i w związku z tym nie dokonywał ich weryfikacji ani korekty, poza wyeliminowaniem oczywistych błędów, widocznych bez konieczności dokonywania analizy.

Import spoza UE i wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (lewy panel) oraz eksport poza UE i wewnątrzspółnotowa dostawy towarów (prawy panel) realizowane na lotnisku WAW/CPK do 2060 r., scenariusze alternatywne

Wolumen (mln ton)



Wartość (mld EUR)



Źródło: Oszacowania EY.

Zgodnie z wynikami analizy, w scenariuszu centralnym² w horyzoncie prognozy działy kluczowe z perspektywy wartości eksportu+WDT oraz importu+WNT będą powiązane z technologią (84³, 85⁴), zdrowiem i przemysłem chemicznym (30⁵, 90⁶, 29⁷, 38⁸, 33⁹), metalami szlachetnymi oraz

² W scenariuszach alternatywnych, ze względu na inną kontrybucję krajów referencyjnych oraz inne założenia dotyczące tempa wzrostu gospodarczego, znaczenie poszczególnych działów dla wolumenu eksportu i importu nieznacznie się różni, choć ogólne wnioski z analizy są takie same.

³ Dział 84: Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.

⁴ Dział 85: Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.

⁵ Dział 30: Produkty farmaceutyczne.

⁶ Dział 90: Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.

⁷ Dział 29: Chemikalia organiczne.

⁸ Dział 38: Produkty chemiczne różne.

⁹ Dział 33: Olejki eteryczne i rezinoidy; preparaty perfumeryjne, kosmetyczne lub toaletowe.

nieszlachetnymi (71¹⁰, 73¹¹) i motoryzacją (88¹²). W 2060 r., cztery największe z nich (84, 30, 85, 90) odpowiadają za ok. 75% wartości eksportu+WDT.

Struktura sektorowa wartości importu+WNT wg działów HS2 dla scenariusza centralnego w horyzoncie prognozy jest dość zbliżona do struktury eksportu+WDT. Kluczowe różnice to relatywnie mniejsze znaczenie działów 33 i 73 oraz większa rola działów 39¹³ oraz 62¹⁴. Cztery największe działy (85, 84, 71, 90) odpowiadają za blisko 75% wartości importu+WNT w 2060 r.

Powyższe wartości importu+WNT przekładają się na naliczoną na lotnisku CPK wartość cła w 2028 r. na poziomie 190 mln EUR w 2028 r. w scenariuszu centralnym, 114 mln EUR w scenariuszu niskiego popytu i 254 mln EUR w scenariuszu wysokiego popytu. W 2060 roku kwoty dla scenariusza niskiego popytu, centralnego i wysokiego popytu to odpowiednio 531 mln EUR, 980 mln EUR, 1 349 mln EUR. Po skorygowaniu powyższych wartości o cło, które najprawdopodobniej zostałyby zrealizowane również w scenariuszu bez CPK, a także faktu, że 75% kwoty cła trafia do budżetu Unii Europejskiej, szacunek dochodów netto sektora finansów publicznych z tytułu cła w efekcie CPK w 2028 r. w scenariuszu niskiego popytu, centralnym i wysokiego popytu to odpowiednio 8, 25 oraz 40 mln EUR. Do 2060 r. wzrasta on odpowiednio do 95, 201 oraz 289 mln EUR.

Z kolei w przypadku podatku VAT, naliczona na lotnisku CPK wartość w 2028 r. wynosi 5,3 mld EUR w scenariuszu centralnym, 3,3 mld EUR w scenariuszu niskiego popytu i 7,0 mld EUR w scenariuszu wysokiego popytu. W 2060 r. analogiczne miary dla scenariusza niskiego popytu, centralnego i wysokiego popytu to 13,8, 25,3 oraz 34,7 mld EUR. Powyższe kwoty wymagają jednak korekty o szacunek podatku VAT, który zostałyby zrealizowany nawet w scenariuszu bez CPK, a także o tę część podatku VAT, która zostanie odliczona i w efekcie nie przyczyni się w trwały sposób do zwiększenia dochodów SFP. Po uwzględnieniu tych korekt, oszacowane dochody sektora finansów publicznych z tytułu VAT na skutek otwarcia CPK i poprawy otoczenia instytucjonalnego w obszarze handlu międzynarodowego w Polsce wynoszą w 2060 r. odpowiednio 1,9, 3,2 oraz 3,9 mld EUR dla scenariusza niskiego popytu, centralnego oraz wysokiego popytu.

¹⁰ Dział 71: *Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.*

¹¹ Dział 73: *Artykuły z żeliwa lub stali.*

¹² Dział 88: *Statki powietrzne, statki kosmiczne i ich części.*

¹³ Dział 39: *Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.*

¹⁴ Dział 62: *Odzież i dodatki odzieżowe, niedziane.*

Część II. Analiza prawna z zestawem rekomendacji zmian w zakresie przepisów celno-podatkowych

W ramach części II raportu dokonano szczegółowej analizy przepisów celnych oraz podatkowych obowiązujących w Polsce, które związane są z obrotem towarowym z państwami spoza UE.

Dodatkowo, dokonano przeglądu przepisów celnych oraz podatkowych związanych z obrotem towarowym z państwami spoza UE, obowiązujących w wybranych państwach członkowskich UE, tj. w Niemczech, w Holandii oraz we Francji, a następnie przeprowadzono szczegółową analizę porównawczą regulacji dotyczących stosowania procedur celnych oraz sposobów naliczania i rozliczania należności celnych oraz podatkowych w tych krajach.

Należy bowiem zaznaczyć, że przywóz towarów z tzw. krajów trzecich na terytorium UE, zasadniczo związany jest z poborem przywozowych należności celnych oraz podatkowych (w szczególności podatku VAT oraz w określonych przypadkach podatkowego akcyzowego) – co istotne, **dochody z tych należności wpływają do budżetu państwa (w całości lub w części), w którym przywożone towary obejmowane są procedurą celną dopuszczenia towarów do swobodnego obrotu** (tj. w państwie, w którym są importowane).

Na podstawie przeprowadzonej analizy porównawczej przepisów podatkowych oraz celnych obowiązujących w Polsce oraz we Francji, Niemczech i Holandii, co do zasady, nie zidentyfikowano szczególnych rozwiązań, które nie byłyby dostępne w Polsce oraz w związku z tym w znaczący sposób ograniczały konkurencyjność/atrakcyjność Polski jako miejsca dopuszczenia towarów do swobodnego obrotu (tj. miejsca importu towarów) – wynika to z faktu, że państwa członkowskie UE na podstawie stosownych porozumień objęte są tzw. unią celną, co w praktyce oznacza, że **we wszystkich państwach członkowskich UE obowiązują zasadniczo takie same regulacje celne w zakresie najważniejszych instytucji prawa celnego** (w szczególności w zakresie rodzajów procedur oraz uproszczeń celnych, a także zasad ich stosowania).

Tym samym zidentyfikowane różnice w zakresie kwestii celnych dotyczą, w szczególności, kwestii operacyjnych, wynikających z lokalnej specyfiki danego państwa unijnego, a także ogólnym podejściem organów administracji celnej do przedsiębiorców dokonujących operacji celnych w danym państwie członkowskim UE.

Istotniejsze różnice dotyczą natomiast kwestii związanych z rozliczaniem podatku VAT oraz akcyzy, w odniesieniu do których państwa członkowskie UE mają większą swobodę w zakresie **samodzielnego kształtowania regulacji z nimi związanych** (a tym samym mogą mieć potencjalnie większy wpływ w zakresie wyboru państwa dopuszczenia towarów do swobodnego obrotu w UE).

Bezpośrednim rezultatem przeprowadzonej analizy prawnej jest więc identyfikacja różnic wynikających z lokalnej specyfiki danego państwa członkowskiego, które mogą mieć wpływ na skalę realizowanych odpraw celnych związanych z importem towarów.

Na tej podstawie **sformułowano zestaw rekomendacji zmian w przepisach obowiązujących w Polsce** (są to zmiany o charakterze strukturalnym, tj. wymagające podjęcia stosownych kroków legislacyjnych w celu ich implementacji), **jak również praktyczne rozwiązania, które potencjalnie mogą wpłynąć na zwiększenie konkurencyjności Polski**, w zakresie wyboru Polski jako kraju importu towarów spoza UE (są to zmiany o charakterze operacyjnym, tj. związane z ukształtowaniem lokalnej praktyki dotyczącej realizacji obsługi celno-podatkowej).

Wśród rekomendacji o charakterze strukturalnym należy wskazać:

a) rekomendacje dotyczące kwestii celnych:

- 1) wiążące informacje przepisów prawa celnego** - wprowadzenie możliwości występowania z wnioskami o wydanie wiążących informacji w zakresie prawidłowej interpretacji dowolnych przepisów prawa celnego;
- 2) wiążące informacje w zakresie wartości celnej towarów** - wprowadzenie przepisów/wytycznych, które umożliwiłyby wnioskowanie o wydanie decyzji w sprawie wiążącej informacji o wartości celnej towarów;
- 3) zmiana zasad odpowiedzialności gwarantów długu celnego** - zmodyfikowanie wzoru zobowiązania gwaranta tak, aby umożliwiał udowodnienie przez gwaranta, że dług celny nie jest należny. Ponadto, rozważenie doprecyzowania ram czasowych odpowiedzialności gwaranta, aby jego odpowiedzialność nie była nieograniczona w czasie;

b) rekomendacje dotyczące podatku VAT:

- 1) obowiązek rejestracji dla celów VAT w Polsce** - doprecyzowanie przepisów dotyczących rejestracji VAT poprzez wyłączenie obowiązku rejestracji dla celów VAT dla podmiotów zagranicznych wykonujących wyłącznie określony typ transakcji (np. importu towaru, lokalnej dostawy towarów następującej po imporcie na rzecz nabywcy będącego podatkiem VAT, wewnątrzspółnotowej dostawy towarów następującej po imporcie na rzecz nabywcy będącego podatnikiem VAT lub na własne potrzeby, tj. własne przemieszczenie towarów);
- 2) opodatkowanie dostaw realizowanych przed dopuszczeniem do obrotu lub powrotnym wywozem** - wprowadzenie przepisów VAT, które jasno wskazywałyby traktowanie dla celów VAT w Polsce dostaw towarów objętych specjalnymi procedurami (tj. dostaw, które są realizowane przed dopuszczeniem towarów do swobodnego obrotu) oraz dostaw towarów powrotnie wywożonych poza terytorium UE po zakończeniu danej procedury specjalnej;
- 3) uproszczone rozliczanie VAT z tytułu importu towarów** - wprowadzenie automatycznego lub obowiązkowego rozliczania podatku VAT należnego i naliczonego w deklaracji VAT oraz rozważenie braku obowiązku dokonywania rejestracji dla celów VAT w przypadku stosowania uproszczonego rozliczania VAT od importu przy zastosowaniu instytucji ograniczonego przedstawiciela podatkowego;
- 4) zmiana zasad dotyczących realizacji procedury 4200 i 6300** - uproszczenie zasad dla zastosowania procedury 4200 i 6300, np. poprzez zwolnienie z obowiązku przedstawiania dowodu rozliczenia procedury (przedstawienie na żądanie organu), w szczególności, w przypadku, gdy importer działa przez przedstawiciela podatkowego;

c) rekomendacje dotyczące przedstawicielstwa podatkowego i celnego:

- 1) obowiązek ustanawiania przedstawiciela podatkowego** - wprowadzenie dobrowolności w zakresie ustanawiania przedstawiciela podatkowego w określonych sytuacjach oraz rozważenie wprowadzenia instytucji ograniczonego przedstawiciela podatkowego;
- 2) odpowiedzialność przedstawicieli celnych na gruncie podatkowym** - rozważenie zmiany zasad dotyczących uproszczonej formy rozliczania podatku VAT z tytułu importu towaru. Alternatywnie rozważenie ograniczenia odpowiedzialności przedstawicieli celnych, tj. wyłączenie odpowiedzialności w przypadku działania jako przedstawiciel bezpośredni, a w przypadku działania przez przedstawiciela pośredniego ograniczenie odpowiedzialności, np. do wysokości kwoty zabezpieczenia ustalanego z organami podatkowymi. Dodatkowo rekomendowane jest ograniczenie odpowiedzialności przedstawicieli w ramach procedury 42;
- 3) generalny i ograniczony przedstawiciel podatkowy** - wprowadzenie instytucji generalnego i ograniczonego przedstawiciela podatkowego. W sytuacji, w której podmiot wykonywałby:
 - import towarów;

- lokalną dostawę towarów następującą po imporcie na rzecz nabywcy będącego podatnikiem VAT;
 - wewnątrzwspólnotową dostawę towarów następującą po imporcie na rzecz nabywcy będącego podatnikiem VAT lub na własne potrzeby;
 - wewnątrzwspólnotową dostawę towarów następującą po imporcie na rzecz nabywcy będącego podatnikiem VAT lub na własne potrzeby (własne przemieszczenie towarów)
- wówczas taki podmiot mógłby działać za pośrednictwem ograniczonego przedstawiciela podatkowego (brak rejestracji oraz możliwość korzystania z uproszczonego rozliczania VAT od importu towarów);

d) rekomendacje dotyczące podatku akcyzowego:

- 1) **ograniczenia dotyczące stosowania niektórych uproszczeń celnych na podstawie przepisów polskiej ustawy akcyzowej** - rozważenie zniesienia wskazanych ograniczeń z przepisów polskiej ustawy akcyzowej (w tym odnoszących się do produktów nieakcyzowych zawierających wyrob akcyzowy w swoim składzie).

Wśród rekomendacji o charakterze operacyjnym należy wskazać:

- 1) **większą ilość miejsc wyznaczonych przez organy celne** (tj. miejsc poza siedzibą oddziałów celnych, w których możliwa jest realizacja odprawy celnej);
- 2) **skrócenie czasu realizacji odpraw celnych** (np. poprzez zwiększenie ilości funkcjonariuszy w oddziałach celnych oraz wydłużenie godzin pracy, w szczególności w najbardziej obleganych miejscach odpraw, a także zwiększenie poziomu cyfryzacji/automatyzacji procesów, również przy wykorzystaniu nowych technologii);
- 3) **ułatwienie zasad rejestracji upoważnień przedstawiciela celnego** (w szczególności rozważenie wprowadzenia odpowiedniego mechanizmu, który pozwoli na wyłączenie walidacji systemowej powiązania między przedstawicielem celnym, a mocodawcą w ściśle określonych sytuacjach na podstawie odpowiedniego kodu dodatkowego, umieszczanego w treści zgłoszenia celnego);
- 4) **ułatwienie kontaktu z organami celnymi i podatkowymi** (w szczególności rozważenie wdrożenia opiekuna klienta oraz wyznaczenie w oddziałach dedykowanych urzędników obsługujących podmioty zagraniczne w języku angielskim);
- 5) **wprowadzenie instrukcji dotyczącej możliwości wnioskowania o pozwolenie na stosowanie specjalnej procedury celnej bezpośrednio w zgłoszeniu celnym;**
- 6) **zwiększenie wykorzystywania dokumentów elektronicznych w obrocie celnym oraz rozważenie pełnej digitalizacji procesu odprawy celnej;**
- 7) **wprowadzenie szybkich płatności należności celno-podatkowych dla klientów korporacyjnych.**

Wprowadzenie ww. zestawu rekomendacji do polskiej specyfiki obsługi celno-podatkowej towarów, powinno mieć, co do zasady, istotny wpływ na wzrost atrakcyjności (konkurencyjności) Polski jako miejsca importu towarów spoza UE (tj. tak, aby w pełni wykorzystać potencjał prognozowanego napływu towarów, w związku z budową komponentu lotniskowego w ramach Programu Wieloletniego, a w konsekwencji zapewnić również wzrost wpływów budżetowych z tytułu uiszczanych należności celnych oraz podatkowych na terytorium Polski).

Niemniej jednak, należy jednocześnie zaznaczyć, że **na atrakcyjność danego państwa członkowskiego UE, jako miejsca importu towarów w UE, mogą mieć wpływ również inne czynniki niż celne czy podatkowe**, jak np. inne regulacje prawne czy dostępność infrastruktury w danym kraju.

Część I

**Prognoza w zakresie wpływu
Programu CPK
na ruch cargo na poziomie
działów ISZTAR4
w Polsce**

Spis treści

1.	Analiza ekonomiczna	11
1.1.	Wstęp	11
1.1.1.	Kontekst analizy.....	11
1.1.2.	Cel analizy ekonomicznej	12
1.1.3.	Źródła danych.....	13
1.1.4.	Ograniczenia analizy	23
1.2.	Analiza historyczna	24
1.2.1.	Import transportowany drogą powietrzną w UE w latach 2000-2022	24
1.2.2.	Eksport transportowany drogą powietrzną w UE w latach 2000-2022	28
1.3.	Prognozy do 2060 r.	31
1.3.1.	Ogólna koncepcja.....	31
1.3.2.	Analiza wolumenów cargo realizowanych na lotnisku WAW/CPK do 2060 r.	33
1.3.3.	Analiza dla wartości cargo realizowanych na lotnisku WAW/CPK do 2060 r.	48
1.3.4.	Analiza dochodów sektora finansów publicznych	57
2.	Załączniki techniczne	72
2.1.	Oczyszczenie oczywistych omyłek w bazie KAS	72
2.1.1.	Rodzaj transportu na granicy.....	72
2.1.2.	Oczywiste błędy w kodowaniu kodu towaru i procedury celnej.....	73
2.1.3.	Brakujące dane	74
2.1.4.	Obserwacje odstające	75
2.1.5.	Podsumowanie procesu czyszczenia bazy danych KAS	80
2.2.	Opis modelu równowagi ogólnej (CGE).....	81
2.2.1.	Model CGE: wprowadzenie	81
2.2.2.	Struktura modelu GTAP	82

1. Analiza ekonomiczna

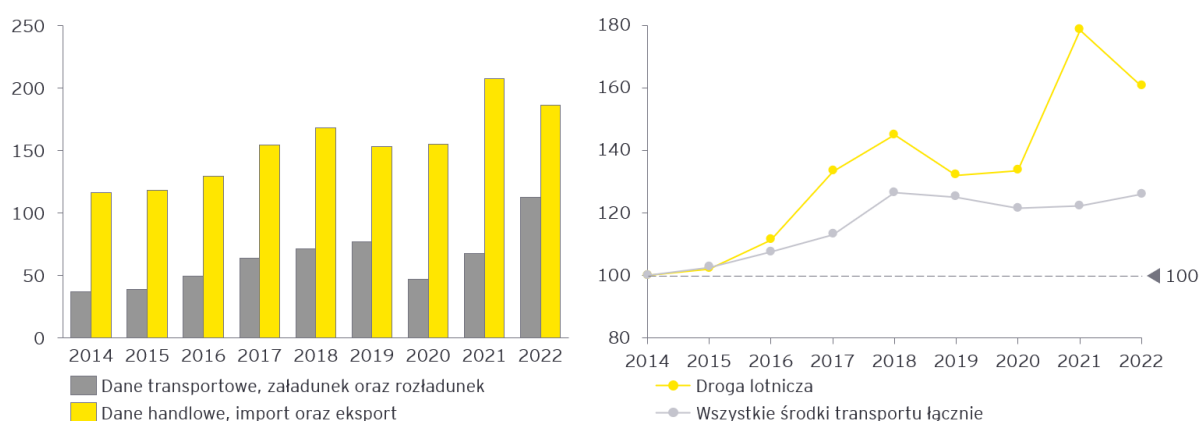
1.1. Wstęp

1.1.1. Kontekst analizy

Analizy prowadzone w CPK wskazują na potencjał znacznego wzrostu towarowego ruchu lotniczego wygenerowanego w związku z realizacją programu CPK (por. np. prognozy IATA¹). Istnieje kilka kluczowych źródeł tego potencjalnego wzrostu.

Po pierwsze, analiza historycznych statystyk dotyczących wymiany towarowej realizowanej drogą lotniczą sugeruje, że obecnie znaczna część krajowego popytu na lotniczy transport cargo obsługiwana jest przez lotniska znajdujące się poza Polską. W latach 2014-2022 łączny wolumen handlu z krajami spoza UE był 2,5 krotnie wyższy niż wolumen cargo obsługiwane przez polskie lotniska w kontekście transportu poza wspólnotowego².

Rysunek 1. Ewolucja wolumenu wymiany towarowej obsługiwanej drogą lotniczą w Polsce według danych handlowych i transportowych (w tys. ton, lewy panel). Dynamika wolumenu wymiany towarowej Polski z krajami spoza UE dla towarów transportowanych drogą lotniczą oraz towarów transportowanych wszystkimi środkami transportu łącznie (2014 = 100, prawy panel)



Źródło: Dane handlowe i transportowe Eurostat.

¹ [Prognozy IATA dla CPK: 40 mln przepustowości w pierwszym roku - Centralny Port Komunikacyjny - CPK](#)

² Handel transportowany lotniczo odnosi się do środka transportu używanego przy przekroczeniu granicy UE. Przykładowo, procesory importowane do Polski z USA, które są transportowane z Nowego Jorku do Frankfurtu samolotem, a następnie w ramach procedury tranzytu przewiezione ciężarówką z Frankfurtu do Warszawy, zostaną odnotowane w danych handlowych Polski jako towar importowany lotniczo, ale nie zostaną ujęte jako transport cargo realizowany przez lotniska w Polsce. Wyjątkiem w tej sytuacji może być transport w ramach RFS *ang. road feeder services*, czyli transport ciężarówką pomiędzy lotniskami odnotowany jako transport lotniczy. Więcej informacji na temat RFS znajduje się w sekcji 1.1.3.1.

Po drugie, obok potencjału do zaspokojenia popytu krajowego, CPK może również stać się hubem transportowym dla krajów Europy Środkowowschodniej. Obecnie rozbudowana infrastruktura cargo dla ruchu lotniczego dostępna jest przede wszystkim w krajach Europy Zachodniej (por. Rysunek 2).

Po trzecie, odpowiednio rozbudowana infrastruktura może być bodźcem do rozwoju branż związanych z produktami, które - ze względu na swoją specyfikę - transportowane są głównie drogą lotniczą.

Należy jednak podkreślić, że koniecznym warunkiem dla wykorzystania potencjału dla ruchu cargo związanego z budową CPK jest zapewnienie sprzyjającego otoczenia instytucjonalnego, w tym w szczególności w zakresie obowiązujących procedur oraz przepisów celnych i podatkowych. Tylko wtedy będzie bowiem możliwe konkurowanie z innymi dużymi hubami cargo w Europie. Poprawa jakości instytucji w tym zakresie może też stymulować wzrost gospodarczy i wymianę handlową w Polsce.

Rysunek 2. Dziesięć największych lotnisk pod względem wolumenu obsługiwanego ruchu cargo w 2022 roku w Unii Europejskiej.



Port lotniczy	Transport międzynarodowy (tys. ton)
Frankfurt	1 933
Paryż-Roissy-Charles de Gaulle	1 829
Lipsk/Halle	1 424
Amsterdam/Schiphol	1 445
Liège	1 051
Luksemburg	969
Kolonia/Bonn	903
Mediolan-Malpensa	690
Bruksela	621
Suárez Madryt-Barajas	514

Źródło: Dane transportowe Eurostat.

1.1.2. Cel analizy ekonomicznej

Celem analizy ekonomicznej jest oszacowanie potencjalnych wpływów z ceł i podatków do 2060 r. wynikających z prognozowanego przez IATA popytu na towarowy ruch lotniczy, generowanego w związku z realizacją lotniskowej części Programu CPK. Należy przy tym podkreślić, że - zgodnie z informacjami od Klienta - prognozy IATA zakładają optymalność i konkurencyjność otoczenia prawnego i instytucjonalnego w Polsce od momentu otwarcia lotniska. Rekomendacje w zakresie niezbędnych dostosowań w obecnym systemie prawa podatkowego i celnego w Polsce, ukierunkowanych na maksymalizację potencjału CPK, przedstawiono w Części II tego raportu. W analizie ekonomicznej zakładamy, że otoczenie prawne i podatkowe funkcjonujące w Polsce od momentu otwarcia lotniska cargo pozwoli na maksymalizację jego potencjału.

Prognozy prezentowane w niniejszym rozdziale są wynikiem połączenia wielu technik. Analiza statystyczna historycznych danych z Urzędów Statystycznych pozwoliła nam wydzielić strumienie

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

ruchu cargo, określić ich strukturę w podziale na działy HS³ oraz oszacować ewolucję cen. Model równowagi ogólnej, uwzględniający sektorowe prognozy makroekonomiczne, pozwolił nam oszacować zmiany struktury importu i eksportu, a przez to strumieni ruchu cargo w perspektywie do 2060 roku. Z kolei analiza statystyczna bazy danych Krajowej Administracji Skarbowej posłużyła do wyznaczenia efektywnych stawek VAT i cła.

1.1.3. Źródła danych

Analiza ekonomiczna wymagała wykorzystania i połączenia licznych źródeł danych. Do najważniejszych należą: prognozy popytu na ruch cargo opracowane przez IATA, dane z urzędów statystycznych, prognozy Oxford Economics, baza GTAP wykorzystywana w symulacjach wykonanych w modelu równowagi ogólnej, baza danych dotyczących importu i eksportu drogą lotniczą Krajowej Administracji Skarbowej oraz działania strategiczne zawarte w Strategii rozwoju ruchy cargo w CPK.

1.1.3.1. Prognozy IATA

Prognozy IATA zawierają oszacowania potencjalnego popytu na wolumen cargo obsługiwany przez CPK. Prognozy były zrealizowane w roku 2021 i obejmują okres 2021-2060. Oszacowania są dostępne w trzech scenariuszach zróżnicowanych ze względu na wielkość popytu na obsługę ruchu cargo (scenariusz bazowy, niskiego oraz wysokiego popytu).

Obok zagregowanych prognoz ruchu cargo (por. Tabela 1), opracowanie IATA dodatkowo dokonuje ich dezagregacji w trzech ujęciach. **Pierwsze ujęcie** pozwala wyróżnić strumień cargo powiązany z transportem drogą powietrzną oraz tzw. RFS (ang. *Road Feeder Service*). Kanał RFS oznacza transport drogowy zlecony przez linię lotniczą. W praktyce pojazdy świadczące ten rodzaj transportu otrzymują numer lotu i z perspektywy sprawozdawczej są traktowane jak klasyczny transport lotniczy. **Drugie ujęcie** obejmuje kategorie *Int'l Export*, *Int'l Import* oraz *Domestic*. Pierwsze dwie kategorie korespondują z załadunkiem i rozładunkiem powiązanymi z lotami międzynarodowymi. Trzecia kategoria to loty krajowe. Przyjmuje ona wartości równe zero w horyzoncie prognozy. **Trzecie ujęcie** dezagreguje strumień powiązany z transportem drogą powietrzną, tj. z wyłączeniem RFS, na kanał OD (ang. *Origin and Destination*) oraz TT (ang. *Transfer and Transit*). Kanał TT obejmuje tę część cargo, w przypadku którego CPK jest jedynie przystankiem w dalszej drodze, potencjalnie do innego kraju. Towary w ramach tego kanału nie kontrybuują do wymiany handlowej Polski.

Prognozy IATA mają szerokie zastosowanie w niniejszej analizie. Po pierwsze, wykorzystano w niej prognozy do 2060 r. zagregowanego wolumenu cargo z uwzględnieniem scenariuszy bazowego, niskiego i wysokiego popytu. Po drugie, dezagregacja łącznego wolumenu na *Int'l Export*, *Int'l Import* została wykorzystana do oszacowania wolumenów załadunki i rozładunku.

³ Działy w ramach ISZTAR4 pokrywają się z klasyfikacją HS2 (por. [ISZTAR4 - Przeglądarka Taryfowa - Noty do HS \(mf.gov.pl\)](#)).

Tabela 1. Dane/prognozy IATA: zagregowany wolumen transportu cargo na lotnisku WAW/CPK (tys. ton)

Rok	Scenariusz niskiego popytu	Scenariusz centralny (bazowy)	Scenariusz wysokiego popytu
2016	110	110	110
2017	129	129	129
2018	144	144	144
2019	147	147	147
2020	112	112	112
2021	142	148	148
2022	151	164	167
2023	153	168	169
2024	156	171	173
2025	158	175	180
2026	161	181	188
2027	163	187	197
2028	279	447	593
2029	357	599	821
2030	437	756	1 057
2031	495	870	1 227
2032	558	993	1 410
2033	626	1 124	1 604
2034	671	1 206	1 726
2035	718	1 292	1 853
2036	741	1 335	1 915
2037	766	1 378	1 978
2038	792	1 423	2 044
2039	817	1 469	2 110
2040	842	1 514	2 175
2041	861	1 547	2 223
2042	880	1 579	2 269
2043	898	1 611	2 316
2044	915	1 644	2 362
2045	933	1 676	2 409
2046	951	1 709	2 457
2047	968	1 741	2 504
2048	985	1 773	2 549
2049	1 002	1 804	2 595
2050	1 020	1 837	2 642
2051	1 040	1 871	2 691
2052	1 057	1 904	2 739
2053	1 075	1 937	2 787
2054	1 093	1 970	2 834
2055	1 111	2 003	2 882
2056	1 129	2 036	2 931
2057	1 147	2 069	2 979
2058	1 165	2 103	3 027
2059	1 183	2 136	3 075
2060	1 202	2 169	3 123

Źródło: Prognozy IATA.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Dodatkowo, o ile udział tranzytu i transferów w transporcie cargo dla scenariusza centralnego został oszacowany z wykorzystaniem zestawienia danych handlowych i transportowych dla wybranych krajów UE na podstawie danych z urzędów statystycznych (por. szczegółowy opis w sekcji 1.3.2.1), to na podstawie prognoz IATA określono zróżnicowanie udziału kanału TT w transporcie cargo pomiędzy scenariuszem centralnym oraz niskiego i wysokiego popytu.

1.1.3.2. Baza danych z Krajowej Administracji Skarbowej

W ramach analizy ekonomicznej skorzystano również ze szczegółowej bazy danych Krajowej Administracji Skarbowej (dalej „KAS”) przekazanej przez CPK, zawierającej dane na temat zgłoszeń celnych w latach 2014-2022 w podziale na import i eksport. W bazie dostępne są informacje o:

- ▶ miesiącu i roku zgłoszenia,
- ▶ kodzie towaru (na poziomie HS6),
- ▶ podstawie (w PLN), stawkach (w %) i naliczonych kwotach (w PLN) dla cła i podatku VAT.
- ▶ masie netto towaru w kilogramach,
- ▶ wartości statystycznej w PLN,
- ▶ rodzaju transportu, również transportu wewnętrznego realizowanego w ramach UE,
- ▶ kodzie kraju przeznaczenia/pochodzenia towaru,
- ▶ kodzie procedury celnej,
- ▶ rodzaju transakcji, warunków dostawy.

Szczegółowe definicje powyższych kategorii oraz przykłady są dostępne w instrukcji wypełniania zgłoszeń celnych na platformie usług elektronicznych skarbowo-celnych⁴. Z perspektywy niniejszej analizy kluczowe zmienne to: kod towaru, wartość statystyczna, stawki i naliczone kwoty cła i podatku VAT, kod procedury celnej oraz rok realizacji zgłoszenia celnego.

Przegląd zagregowanych danych z bazy KAS wskazał na wysokie prawdopodobieństwo pojawienia się omyłek w bazie. Tabela 2 prezentuje zestawienie zagregowanej masy i wartości w bazie eksportowej. W 2016 i 2019 r. widoczne są wyraźnie większe liczby niż w pozostałych latach. Tabela 3 prezentuje analogiczne zestawienie dla bazy importowej. Przed wykorzystaniem danych KAS do dalszej analizy, niezbędne było oczyszczenie bazy z obserwacji, które zawierały oczywiste omyłki, braki w kluczowych danych lub nie stanowiły przedmiotu niniejszej analizy.

Po pierwsze, z obu baz, importowej i eksportowej, usunięto obserwacje reprezentujące inny rodzaj transportu niż transport lotniczy. Po drugie, skasowano z baz obserwacje z brakującymi kodami towaru, a tam, gdzie było to możliwe, przekodowano błędne kody na właściwe.

Po trzecie, z bazy wykluczono obserwacje z nieprawidłowymi kodami procedury celnej tam, gdzie nie dało się skorygować ich w oczywisty sposób (jak np. korekta z 40 na 4000, z 510000 na 5100). Usunięto także obserwacje z brakującymi informacjami nt. masy lub wartości. Dodatkowo, zidentyfikowano i usunięto wyraźnie odstające dane o masie i wartości statystycznej, które nie znajdowały potwierdzenia w analogicznych danych dla szerszych agregatów pozyskanych z Eurostatu.

⁴ [4.2 Kody stosowane przy wypełnianiu poszczególnych pól - puesc.gov.pl](https://puesc.gov.pl)

Proces oczyszczenia bazy danych z oczywistych omyłek został szczegółowo opisany w załączniku do niniejszego raportu w sekcji 2.1.

Tabela 2. Liczba obserwacji, masa netto i wartość statystyczna w oryginalnej bazie eksportowej KAS.

Rok	Masa netto (tys. ton)	Wartość (mld PLN)	Liczba obserwacji
2014	58,9	20,5	545 883
2015	61,5	24,1	763 368
2016	128,9	28,0	941 462
2017	74,8	28,9	1 065 889
2018	85,4	30,3	1 261 268
2019	168,0	33,0	1 434 426
2020	75,9	31,8	1 562 464
2021	94,9	52,2	2 026 412
2022	90,3	53,9	2 345 141
SUMA	838,6	302,6	11 946 313

Źródło: Obliczenia EY na podstawie danych z bazy KAS.

Tabela 3. Liczba obserwacji, masa netto i wartość statystyczna w oryginalnej bazie importowej KAS.

Rok	Masa netto (tys. ton)	Wartość (mld PLN)	Liczba obserwacji
2014	106,8	28,3	1 308 853
2015	107,8	36,6	1 338 367
2016	114,8	41,9	1 430 458
2017	133,8	48,1	1 617 775
2018	135,6	45,7	1 779 858
2019	95,0	40,1	1 424 129
2020	97,0	44,8	1 362 510
2021	134,1	61,2	1 711 699
2022	120,4	77,5	1 474 119
SUMA	1 045,1	424,3	13 447 768

Źródło: Obliczenia EY na podstawie danych z bazy KAS.

Ze względu na zidentyfikowane liczne pomyłki w przekazanej bazie KAS, tam, gdzie było to możliwe, w analizie wykorzystano dane handlowe publikowane przez Eurostat, zamiast danych z bazy KAS.

Do kalkulacji stawek cła i VAT na poziomie działów HS2 wykorzystano dane z bazy KAS dla 2022 r. W analizie uwzględniono tylko te obserwacje, które posiadały komplet informacji na temat cła i VAT. Umożliwiło to ocenę wewnętrznej spójności danych na podstawie porównania wartości naliczonych kwot cła i VAT z podstawą opodatkowania i odpowiednią stawką. Ze zbioru danych usunięto też te obserwacje, w przypadku których ocena wewnętrznej spójności okazała się negatywna. Dodatkowo, w analizie założono, że zarówno stawki jak i wartości cła i VAT dla kodów procedury celnej

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

zaczynających się od 51⁵ i 71⁶ wynoszą zero, tj. obserwacje tego typu nie kontrybuują do wpływów z tytułu cła i VAT. Dla bazy importowej z roku 2022 usunięte obserwacje stanowiły ok. 2,22% próby i odpowiadały za ok. 3,80% masy oraz ok. 1,95% wartości statystycznej.

Tabela 4. Łączny udział usuniętych obserwacji dla pełnego procesu korekty zidentyfikowanych oczywistych omyłek w danych importowych KAS pod względem liczby obserwacji, masy i wartości, dla całego zbioru danych oraz dla roku 2022 (w %).

	Liczba obserwacji	Masa netto	Wartość statystyczna
Usunięta część bazy (lata 2014-2022)	2,75	7,13	4,26
Usunięta część bazy (rok 2022)	2,22	3,80	1,95

Źródło: Obliczenia EY na podstawie danych z bazy KAS.

1.1.3.3. Dane z urzędów statystycznych i instytucji międzynarodowych

Dane handlowe i transportowe

W kontekście lotniczego ruchu cargo, można wyróżnić dwa rodzaje danych: handlowe oraz transportowe.

Dane handlowe można znaleźć w bazie [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu). Dane dotyczące handlu z krajami spoza UE (dalej: import i eksport) są dostępne w większej liczbie przekrojów. W szczególności, Eurostat udostępnia informacje o imporcie i eksporcie w podziale na rodzaje transportu oraz rodzaje produktów zgodnie z klasyfikacją HS2-4-6. W przypadku handlu w ramach UE, tj. wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (dalej: WDT) oraz wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (dalej: WNT), dostępne są dane jedynie dla wybranych państw, a dezagregacja na rodzaje transportu uwzględnia jedynie rodzaje produktów zgodnie z mniej szczegółową klasyfikacją NST2007, która nie jest spójna z klasyfikacją HS, a przez to z ISZTAR4. Ponadto, dane handlowe dotyczące transakcji w ramach UE mogą potencjalnie niedoszacowywać skali wymiany handlowej ze względu na brak obowiązków celnych i obowiązki sprawozdawcze nałożone jedynie na duże firmy. Ograniczenie to w nieznaczny sposób wpływa jednak na przedmiot naszej analizy ze względu na fakt, że lotniczy transport cargo skoncentrowany jest głównie na dostawach dla dużych odległości.

Dane transportowe dla lotniczego ruchu cargo, dostępne w [bazie Eurostat](#), obejmują zarówno loty realizowane wewnątrz UE jak i te zaczynające się albo kończące poza UE. W danych transportowych uwzględnione są towary, które znajdują się w samolotach lądujących i odlatujących z danego kraju UE, a także towary ładowane (załadunek) i rozładowywane (rozładunek) do samolotu w tym kraju.

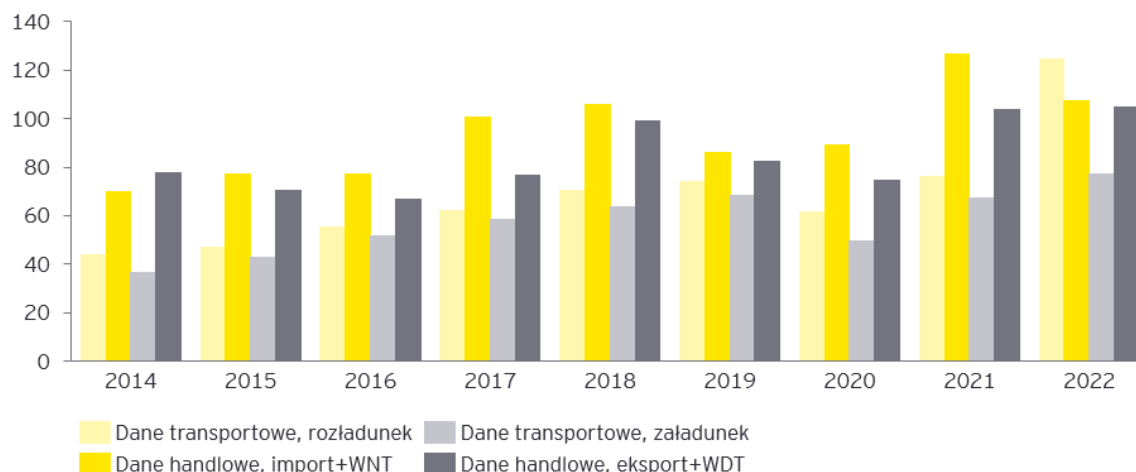
Należy zwrócić uwagę, że rozładunek (dane transportowe) nie jest tożsamy z importem lub wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów (dane handlowe), a załadunek (dane transportowe) z eksportem lub wewnątrzspółnotową dostawą towarów (dane handlowe). W szczególności, w statystykach handlowych dla lotniczego importu towarów do danego kraju uwzględniane są również towary, które lądują na lotniskach w innych krajach Unii Europejskiej, a następnie są transportowane do danego kraju w ramach procedury transferu lub tranzytu innymi środkami transportu (analogiczne

⁵ Dział 51: *Wetna, cienka lub gruba sierść zwierzęca; przędza i tkanina z włosa końskiego.*

⁶ Dział 71: *Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.*

różnice dotyczą eksportu). W efekcie, w dostępnych statystykach istnieją znaczne rozbieżności między danymi handlowymi oraz transportowymi (por. Rysunek 3)

Rysunek 3. Rozbieżności między danymi handlowymi a transportowymi na przykładzie Polski, wolumen (w tys. ton).



Źródło: Dane handlowe i transportowe Eurostat.

Omawiając dane handlowe dla lotniczego ruchu cargo, należy zwrócić uwagę na dominujące znaczenie działu 27⁷ dla eksportu w wielu krajach UE (por. Rysunek 4. W 2022 r. odpowiadał on za ok. 70% wolumenu eksportowanego drogą lotniczą przez kraje z Unii Europejskiej. Przeprowadzona analiza wykazała, że jest to związane z raportowaniem w wybranych krajach paliwa lotniczego znajdującego się w zatankowanych samolotach jako eksportowanego towaru. Jednocześnie, analogiczna sytuacja nie znajduje odzwierciedlenia w danych eksportowych w ujęciu monetarnym. Rysunek 4 przedstawia udział poszczególnych działów HS2 w wolumenie⁸ i wartości⁹ eksportu w krajach UE w 2022 roku.

⁷ Dział 27: Paliwa mineralne, oleje mineralne i produkty ich destylacji; substancje bitumiczne; woski mineralne.

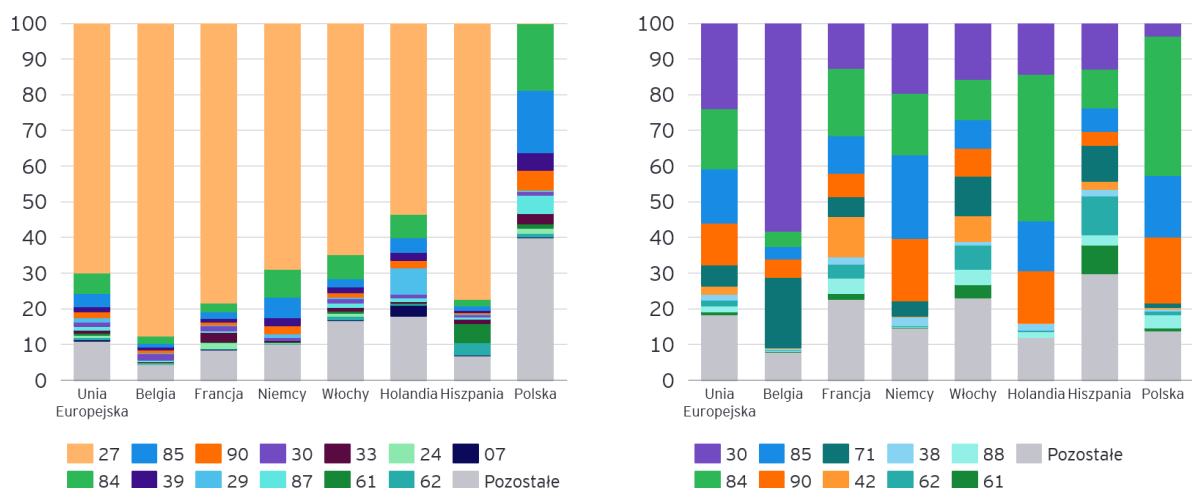
⁸ Wskazane działy:

- ▶ Dział 27: Paliwa mineralne, oleje mineralne i produkty ich destylacji; substancje bitumiczne; woski mineralne.
- ▶ Dział 84: Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.
- ▶ Dział 85: Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.
- ▶ Dział 39: Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.
- ▶ Dział 90: Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.
- ▶ Dział 29: Chemikalia organiczne.
- ▶ Dział 30: Produkty farmaceutyczne.
- ▶ Dział 87: Pojazdy nieszynowe oraz ich części i akcesoria.
- ▶ Dział 33: Olejki eteryczne i rezinoidy; preparaty perfumeryjne, kosmetyczne lub toaletowe.
- ▶ Dział 61: Odzież i dodatki odzieżowe, dziane.
- ▶ Dział 24: Tytoń i przemysłowe namiastki tytoniu; produkty, nawet zawierające nikotynę, przeznaczone do wdychania bez spalania; pozostałe wyroby zawierające nikotynę przeznaczone do wprowadzania nikotyny do ciała ludzkiego.
- ▶ Dział 62: Odzież i dodatki odzieżowe, niedziane.
- ▶ Dział 07: Warzywa oraz niektóre korzenie i bulwy, jadalne.

⁹ Wskazane działy:

- ▶ Dział 30: Produkty farmaceutyczne.

Rysunek 4. Udział poszczególnych działów HS2 w wolumenie (lewy panel) i wartości (prawy panel) eksportu w krajach UE w 2022 roku, (w %).



Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](https://www.eurostat.eu).

Co ciekawe, podejście do kwestii raportowania paliwa lotniczego nie jest jednolite ani w czasie, ani w ujęciu geograficznym. Tabela 5 i Tabela 6 przedstawiają udział działu 27 w eksporcie, odpowiednio wolumenu oraz wartości, dla krajów UE w latach 2014-2022. Widoczne są znaczne rozbieżności w tym zakresie pomiędzy krajami, od zerowego udziału działu 27 w przypadku Austrii czy Chorwacji, przez 70% odnotowane średnio w UE, po ok. 95% udziału w Portugalii czy na Cyprze. W przypadku niektórych krajów widoczne są też zmiany podejścia w czasie (np. Irlandia, Litwa). W Polsce w 2014 r. udział działu 27 w wolumenie eksportu wynosił 23%, a od 2019 r. jest on zerowy.

- ▶ Dział 84: *Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.*
- ▶ Dział 85: *Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.*
- ▶ Dział 90: *Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.*
- ▶ Dział 71: *Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.*
- ▶ Dział 42: *Artykuły ze skóry wyprawionej; wyroby siodlarskie i rymarskie; artykuły podróżne, torebki i podobne pojemniki; artykuły z jelit zwierzęcych (innych niż z jelit jedwabników).*
- ▶ Dział 38: *Produkty chemiczne różne.*
- ▶ Dział 62: *Odzież i dodatki odzieżowe, niedziane.*
- ▶ Dział 88: *Statki powietrzne, statki kosmiczne i ich części.*
- ▶ Dział 61: *Odzież i dodatki odzieżowe, dziane.*

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Tabela 5. Udział działu 27 w wolumenie eksportu w krajach UE w latach 2014-2022 (w %).

Kraj	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Austria	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Belgia	82%	82%	81%	82%	85%	86%	83%	83%	88%
Bułgaria	74%	69%	85%	84%	80%	80%	85%	86%	85%
Cypr	87%	91%	93%	92%	92%	91%	87%	94%	96%
Czechy	45%	59%	62%	62%	63%	69%	41%	30%	42%
Niemcy	66%	65%	70%	69%	72%	75%	63%	59%	69%
Dania	0%	46%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	1%
Estonia	91%	93%	89%	73%	75%	75%	52%	60%	72%
Hiszpania	94%	90%	90%	88%	56%	55%	31%	46%	77%
Unia Europejska	71%	69%	70%	68%	67%	70%	58%	57%	70%
Finlandia	69%	68%	61%	59%	63%	66%	59%	50%	57%
Francja	69%	78%	79%	73%	76%	79%	67%	69%	78%
Grecja	94%	91%	90%	91%	91%	91%	86%	91%	93%
Chorwacja	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Węgry	57%	62%	62%	63%	70%	74%	51%	55%	73%
Irlandia	93%	94%	88%	26%	32%	0%	0%	75%	0%
Włochy	54%	55%	52%	57%	62%	75%	55%	46%	65%
Litwa	80%	77%	95%	0%	1%	0%	0%	1%	95%
Luksemburg	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Łotwa	92%	82%	73%	73%	74%	82%	67%	82%	88%
Malta	0%	0%	0%	0%	0%	0%	10%	0%	0%
Holandia	59%	46%	49%	52%	57%	57%	36%	34%	53%
Polska	23%	8%	3%	8%	13%	0%	0%	0%	0%
Portugalia	93%	94%	94%	92%	93%	94%	91%	91%	95%
Rumunia	87%	82%	80%	76%	81%	83%	76%	81%	38%
Szwecja	0%	0%	9%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Słowenia	0%	0%	0%	0%	0%	0%	23%	0%	0%
Słowacja	0%	0%	0%	0%	0%	33%	36%	0%	1%

Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu).

Tabela 6. Udział działu 27 w wartości eksportu w krajach UE w latach 2014-2022 (w %).

Kraj	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Austria	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Belgia	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%
Bułgaria	3%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	3%	4%
Cypr	15%	12%	12%	11%	13%	13%	7%	11%	29%
Czechy	1%	1%	1%	1%	2%	2%	0%	0%	1%
Niemcy	2%	1%	1%	1%	2%	2%	1%	1%	2%
Dania	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Estonia	9%	9%	4%	5%	4%	4%	1%	1%	3%
Hiszpania	18%	8%	7%	7%	10%	7%	3%	3%	7%
Unia Europejska	2%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	2%
Finlandia	2%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	0%	0%
Francja	2%	2%	1%	1%	2%	2%	1%	1%	1%
Grecja	22%	13%	11%	14%	17%	16%	4%	13%	30%
Chorwacja	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Węgry	1%	1%	1%	1%	2%	2%	1%	1%	3%
Irlandia	2%	1%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Włochy	1%	1%	0%	1%	1%	1%	0%	0%	1%
Litwa	3%	2%	6%	10%	10%	10%	3%	2%	8%
Luksemburg	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Łotwa	11%	3%	2%	1%	1%	4%	2%	3%	5%
Malta	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Holandia	2%	1%	1%	1%	1%	1%	0%	1%	1%
Polska	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Portugalia	21%	18%	14%	12%	17%	15%	6%	8%	22%
Rumunia	10%	4%	3%	3%	5%	5%	2%	3%	4%
Szwecja	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Słowenia	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Słowacja	0%	0%	0%	0%	0%	1%	0%	0%	0%

Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Pozostałe dane z urzędów statystycznych i instytucji międzynarodowych

Na potrzeby określenia efektywnej stawki VAT dla konsumpcji w Polsce, wykorzystano dane ze zharmonizowanego wskaźnika cen konsumpcyjnych (HICP) z bazy Eurostat. Dane te posłużyły do określenia struktury sektorowej koszyka konsumpcyjnego w Polsce.

Na potrzeby oszacowania dochodów z VAT niezbędne było określenie, jaka część importu oraz wewnątrzspółnotowego nabycia towarów przeznaczona jest na zużycie pośrednie oraz produkcję eksportową. Do tego celu wykorzystano międzynarodowe tablice przepływów międzygałęziowych OECD¹⁰ oraz bazę danych OECD Trade in Value-Added (TiVA)¹¹, pozwalającą określić skalę produkcji na eksport z importowanych towarów.

1.1.3.4. Baza danych Oxford Economics

Prognozy sektorowe oraz makroekonomiczne dla Polski oraz innych krajów regionu w niniejszej analizie bazują na bazie danych Oxford Economics. Baza ta zawiera prognozy do 2050 r. m.in. dla PKB wyrażonego w cenach stałych, ewolucji wartości dodanej na poziomie sektorów, wartości strumienia importu i wewnątrzspółnotowego nabycia towarów oraz strumienia eksportu i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów. Prognozy są dostępne dla 249 regionów, w tym krajów Unii Europejskiej. W naszej analizie bazowaliśmy na prognozach dla Polski i krajów Europy Środkowej: Austrii, Chorwacji, Czech, Estonii, Węgier, Litwy, Łotwy, Słowacji i Słowenii.

1.1.3.5. Baza danych GTAP

Jedną z kategorii prognoz niezbędnych do określenia potencjalnych wpływów z cła i VAT w przyszłości jest kształtowanie się przyszłej wymiany handlowej w podziale na działy HS2. Ponieważ baza Oxford Economics nie zawiera prognoz dla wymiany handlowej w podziale sektorowym, dla ich określenia konieczne było wykonanie dodatkowych analiz. Do tego celu zastosowany został model równowagi ogólnej typu *computable general equilibrium* (CGE), bazujący na modelu Global Trade Analysis Project (GTAP).

Ponieważ model CGE wykorzystuje tożsamości z rachunków narodowych oraz m.in. dane dotyczące struktury zatrudnienia, wymiany handlowej i wartości dodanej po sektorach, zastosowanie tej metodyki wymaga posiadania odpowiedniej bazy danych. W tym celu skorzystano z najnowszej wersji bazy GTAP (wersja 11, rok bazowy 2017)¹², która jest używana w wielu powszechnie stosowanych modelach CGE¹³. Baza GTAP jest to tzw. macierz rachunków społecznych (ang. *social accounting matrix* - SAM), która pokazuje jak różne sektory gospodarki, zarówno produkcyjne jak i instytucjonalne, są wzajemnie powiązane poprzez transakcje kupna i sprzedaży oraz zależności

¹⁰ [OECD Inter-Country Input-Output \(ICIO\) Tables - OECD](#)

¹¹ [Trade in Value Added - OECD](#)

¹² Pełna dokumentacja bazy GTAP w wersji 11 znajduje się pod linkiem: <https://www.gtap.agecon.purdue.edu/databases/v11/>

¹³ Podobnie jak standardowe tablice przepływów międzygałęziowych (ang. *input-output tables*), macierze rachunków społecznych również publikowane są z kilkuletnim opóźnieniem i aktualizowane raz na kilka lat. W tym przypadku, baza GTAP jest aktualizowana przez organizację GTAP średnio raz na trzy lata. Obecna wersja 11 została udostępniona w 2023 roku i zawiera dane z 2017 roku.

w łańcuchach dostaw. Przykładowo, baza GTAP przedstawia jak dany sektor wykorzystuje w produkcji towary pośrednie produkowane przez inne branże, a także zatrudnia pracowników oraz kapitał, którym następnie wypłaca odpowiednie wynagrodzenia, kolejno wydawane na różne towary i usługi. W ten sposób, baza GTAP ilustruje tzw. obieg okrężny dochodu w gospodarce danego kraju. Ponadto, baza ta zawiera także historyczne dane o wymianie handlowej różnych sektorów, pokazując do jakiego kraju trafiają towary i usługi wyprodukowane w danym sektorze, a także z jakich państw pochodzą towary importowane do wybranego kraju. Baza GTAP obejmuje również dane przedstawiające, w jakim stopniu sektory produkcyjne oraz instytucjonalne wykorzystują lub spożywają dobra krajowe oraz importowane.

W pełnej dezagregacji, baza GTAP zawiera 141 krajów oraz 65 sektorów w każdym państwie. Zgodnie z zalecaną przez organizację GTAP praktyką, w celu zmniejszenia czasu potrzebnego na obliczenia modelowe oraz zmniejszenie ilości danych potrzebnych do konstrukcji impulsów w modelu, w niniejszej analizie państwa dostępne w bazie GTAP zostały zagregowane do trzech regionów: i) Polska, ii) Europa Środkowa oraz iii) reszta świata¹⁴. Liczba sektorów również została zmniejszona z 65 do 40 (ze względu na agregację niektórych sektorów, głównie rolniczych) w taki sposób, aby jak najbardziej przybliżyć podział sektorowy bazy GTAP do poziomu szczegółowości danych dostępnych z prognoz Oxford Economics.

Główną zmienną stanowiącą impuls do modelu CGE była zmiana udziału poszczególnych sektorów w całkowitej wartości dodanej brutto gospodarki Polski oraz Europy Środkowej, pozyskana z bazy Oxford Economics. Ponieważ sektorowe prognozy Oxford Economics prezentowane są w nomenklaturze NACE Rev. 2, a model GTAP bazuje na nomenklaturze ISIC Rev. 4, niezbędne było zmapowanie sektorów NACE Rev. 2 na ISIC Rev. 4. Zostało ono wykonane zgodnie z zaleceniami ONZ¹⁵. W modelu CGE, poza prognozami sektorowymi, wykorzystane zostały również dane o prognozowanym światowym wzroście realnego produktu krajowego brutto, pochodzące z bazy Oxford Economics.

W celu uzyskania wyników modelu na poziomie działów HS2, niezbędne było przeprowadzenie mapowania danych, które zostało wykonane w dwóch krokach. W pierwszym kroku, wyniki dla poszczególnych sektorów GTAP zostały przypisane kategoriom produktowym HS6, które są zawarte w ramach danego sektora. Mapowanie sektorów GTAP na produkty HS6 zostało uzyskane z bazy Tariff Analytical and Simulation Tool for Economists (TASTE), która jest powszechnie stosowaną bazą w analizach CGE na poziomie HS6.¹⁶ W drugim etapie, zmiany procentowe importu oraz eksportu w klasyfikacji HS6 zostały zagregowane do poziomu HS2, wykorzystując jako wagi udziały danego produktu HS6 w imporcie/eksporcie lotniczym odpowiedniego działu HS2. Pomimo iż zmiany w eksporcie i imporcie prognozowane z modelu CGE dotyczą handlu wszystkimi środkami transportu,

¹⁴ Europa Środkowa jest definiowana jako agregat składający się z następujących krajów: Austria, Chorwacja, Czechy, Estonia, Litwa, Łotwa, Słowacja, Słowenia i Węgry.

¹⁵ Mapowanie NACE Rev. 2 na ISIC Rev. 4 dostępne pod linkiem: <https://unstats.un.org/unsd/classifications/Econ>

¹⁶ W analizie nie były wykorzystywane dane o przepływach handlowych z bazy TASTE, ze względu na to że dotyczą one handlu ogółem (a nie tylko drogą powietrzną) oraz są dostępne tylko dla 2014 roku. Baza TASTE, poza danymi zawiera również szczegółowe informacje dot. właściwego mapowania sektorów GTAP na kody HS, które zostało wykorzystane w niniejszym raporcie. Baza TASTE oraz mapowanie sektorów GTAP na HS6 są dostępne pod linkiem: <https://www.gtap.agecon.purdue.edu/resources/taste/taste.asp>

wykorzystanie wyżej wymienionych wag dla transportu lotniczego zamiast transportu ogółem ma na celu przybliżenie wyników modelowania do struktury produktowej handlu drogą powietrzną¹⁷.

W wyniku wyżej opisanej procedury, uzyskane dynamiki handlu transportowanego drogą powietrzną na poziomie HS2 biorą pod uwagę fakt, że niektóre działy HS2 mogą zawierać produkty wytwarzane przez różne sektory gospodarki - np. dział 84¹⁸ zawiera towary produkowane przez sektory GTAP związane m.in. z wyrobami z metalu (kod sektora GTAP *fmp*), produkcją komputerów (*e/e*), sprzętu elektrycznego (*eeq*), maszyn (*eeq*) oraz pojazdów samochodowych (*mvh*).

1.1.3.6. Strategia Rozwoju Cargo w CPK¹⁹

Strategia Rozwoju Cargo w CPK zawiera m.in. opis ograniczeń rozwoju ruchu cargo w Polsce. Dokument zwraca uwagę na ograniczania: infrastrukturalne, operacyjne, dotyczące usług, legislacyjne, biznesowe. Obok ograniczeń, Strategia zawiera również opis działań pozwalających na rozwój potencjału ruchu cargo w CPK. Stopień realizacji potencjału rozwoju ruchu cargo w CPK będzie zależał od skuteczności realizacji działań strategicznych towarzyszących rozwojowi CPK, takich jak:

- ▶ **Optymalizacja infrastruktury:** zapewnienie wymaganej pojemności i efektywności przepływu towarów, rozwój cyfryzacji i informatyzacji procesów celnych, zapewnienie pełnego zakresu dostępnych metod kontroli bezpieczeństwa, itp.
- ▶ **Optymalizacja relacji biznesowych i promocja lotniska:** współpraca lotniska z liniami lotniczymi, przewoźnikami cargo i globalnymi firmami e-commerce, promowanie lotniska jako ważnego ogniwa ruchu cargo, itp.
- ▶ **Optymalizacja regulacji i ich implementacja:** zwiększenie przyjazności otoczenia prawnego, zarówno celnego jak i skarbowego.

W analizach zakładamy, że działania strategiczne są realizowane z sukcesem i pozwalają na pełny rozwój potencjału ruchu cargo.

1.1.4. Ograniczenia analizy ekonomicznej

Wszystkie prognozy zawarte w niniejszej analizie są konstruowane przy założeniu optymalności otoczenia prawnego i instytucjonalnego, w tym m.in. w zakresie prawa podatkowego i celnego w Polsce. Oznacza to, że wartości prezentowane w kolejnych sekcjach należy traktować jako górne oszacowania.

Należy też podkreślić, że podstawą niniejszej analizy były prognozy wolumenów cargo opracowane przez IATA na zlecenie CPK, które determinują zagregowany wolumen cargo obsługiwany przez lotniska WAW/CPK, a co za tym idzie mają istotny wpływ na prezentowane wyniki. Prognozowany wolumen cargo w niniejszej analizie bazuje na prognozach IATA dostępnych w trzech scenariuszach: centralnym oraz dla niskiego i wysokiego popytu. Analogiczne scenariusze rozważamy konstruując

¹⁷ Przykładowo, jeśli produkty z danego sektora GTAP nie są transportowane drogą lotniczą tylko lądową i wodną, dynamika eksportu/importu tego sektora będzie miała wagę zero, co oznacza, że nie będzie ona brana pod uwagę w obliczeniach wpływu zmian makroekonomicznych na handel realizowany drogą powietrzną. Jeśli zastosowane byłyby wagi dla transportu ogółem, taki sektor mógłby zostać mylnie uwzględniony w obliczeniach oczekiwanych zmian w handlu drogą powietrzną.

¹⁸ Dział 84: Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.

¹⁹ W analizach wykorzystano jedynie fragmenty Strategii udostępnione przez CPK.

prognozy zawarte w niniejszym raporcie. EY nie dokonywał merytorycznej weryfikacji ani korekty prognoz IATA dostarczonych przez CPK.

Z perspektywy celu raportu istotne są również założenia dotyczące efektywnych stawek VAT i cła. Zostały one wyznaczone na podstawie danych Krajowej Administracji Skarbowej z 2022 r. i są niezmiennie w całym horyzoncie prognozy.

Pozostałe założenia przyjęte w analizie ekonomicznej opisano w sekcji 1.3. Z kolei pozostałe ograniczenia i zastrzeżenia analizy przedstawiono w sekcji *Zastrzeżenia*.

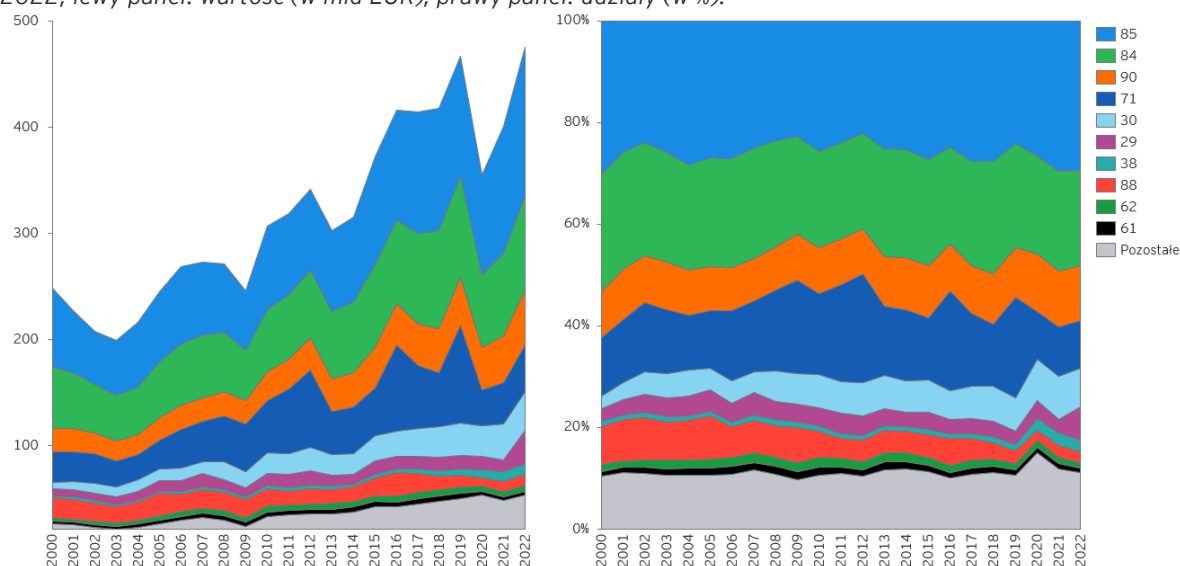
1.2. Analiza historyczna

Niezbędnym krokiem w konstruowaniu prognoz jest zrozumienie historycznej dynamiki analizowanych zjawisk. Niniejszy rozdział prezentuje kluczowe aspekty kształtowania się importu i eksportu transportowanego lotniczo w Unii Europejskiej w ostatnich latach. W analizie uwzględniamy strukturę sektorową (wg. działów HS2) tych strumieni.

1.2.1. Import transportowany drogą powietrzną w UE w latach 2000-2022

W analizowanym okresie, tj. latach 2000-2022, wartość importu transportowanego drogą powietrzną w Unii Europejskiej ujęciu nominalnym wzrosła niemal dwukrotnie. Jednocześnie był on silnie skoncentrowany w kilku sektorach (por. Rysunek 5).

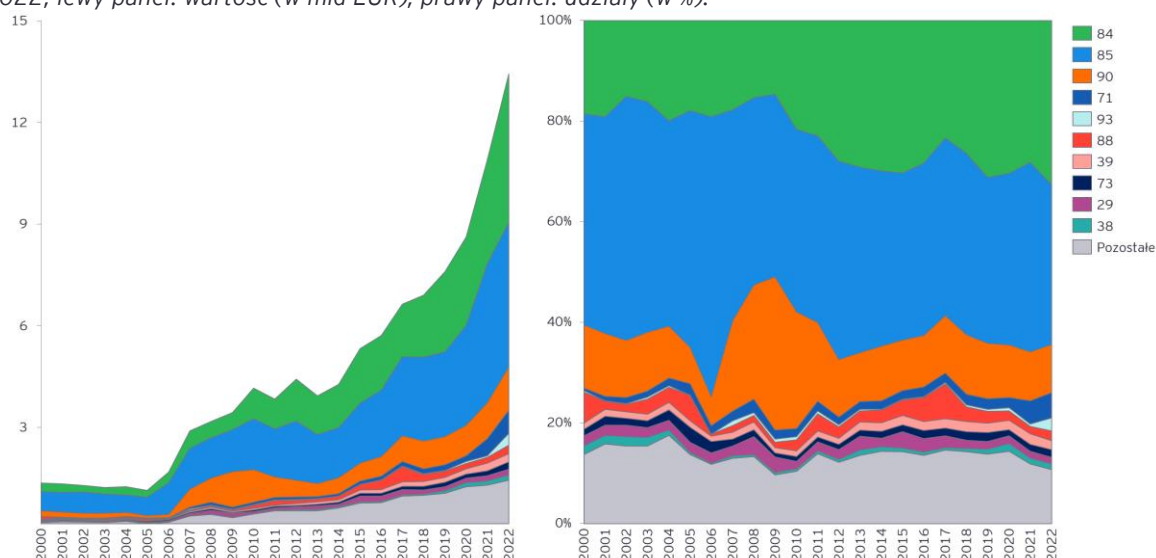
Rysunek 5. Struktura sektorowa importu UE wg. działów HS2 realizowanego drogą lotniczą w latach 2000-2022, lewy panel: wartość (w mld EUR), prawy panel: udziały (w %).



Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Rysunek 6. Struktura sektorowa importu Polski wg. działów HS2 realizowanego drogą lotniczą w latach 2000-2022, lewy panel: wartość (w mld EUR), prawy panel: udziały (w %).



Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu).

W całym analizowanym okresie dziesięć głównych z 96 działów HS2 odpowiadało za ok. 90% wartości importu UE. Dominujący charakter miały działy 85²⁰ i 84²¹, odpowiadające za blisko 50% wartości importu. Istotną rolę odgrywały również produkty z działów 90²², 71²³ i 30²⁴. W 2022 roku pięć największych kategorii dla wartości odpowiadało za niemal 80% wartości importu. Pozostałe działy istotne z perspektywy importu transportowanego drogą lotniczą w UE to działy 29²⁵, 38²⁶, 88²⁷, 62²⁸ oraz 61²⁹. W Polsce struktura importu transportowanego lotniczo jest zbliżona (por. Rysunek 6), obok działów 84, 85, 90, 71, 29, 38 i 88 widocznych w zestawieniu dla UE, istotną rolę odegrały również działy 93³⁰, 39³¹ i 73³².

Działy HS2, choć dzielą wolumen handlu na 96 kategorii, zawierają dosyć szerokie przekroje produktów. Dla przykładu, do działu 84, istotnego w wielu gospodarkach UE, wchodzi zarówno reaktory jądrowe, jak również kotły, maszyny oraz urządzenia mechaniczne i ich części. By lepiej zrozumieć charakter obserwowanych procesów, dla kluczowych działów HS2 przeprowadzono analizę historycznych trendów dla najważniejszych produktów na poziomie kodów HS4. Z przeprowadzonej

²⁰ Dział 85: *Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.*

²¹ Dział 84: *Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.*

²² Dział 90: *Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.*

²³ Dział 71: *Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.*

²⁴ Dział 30: *Produkty farmaceutyczne.*

²⁵ Dział 29: *Chemikalia organiczne.*

²⁶ Dział 38: *Produkty chemiczne różne.*

²⁷ Dział 88: *Statki powietrzne, statki kosmiczne i ich części.*

²⁸ Dział 62: *Odzież i dodatki odzieżowe, niedziane.*

²⁹ Dział 61: *Odzież i dodatki odzieżowe, dziane.*

³⁰ Dział 93: *Broń i amunicja; ich części i akcesoria*

³¹ Dział 39: *Tworzywa sztuczne i artykuły z nich*

³² Dział 73: *Artykuły z żeliwa lub stali*

analizy wynika, że najistotniejsze kategorie produktów dla importu UE w ujęciu monetarnym możemy podzielić na trzy grupy.

Pierwsza z nich zawiera towary **związane z rozwojem zaawansowanych technologii**. W szczególności, od 2009 r. widoczny jest wzrost wartości importu produktów wpisujących się w trend komputeryzacji i automatyzacji analizy danych, w tym następujących produktów (por. Rysunek 7):

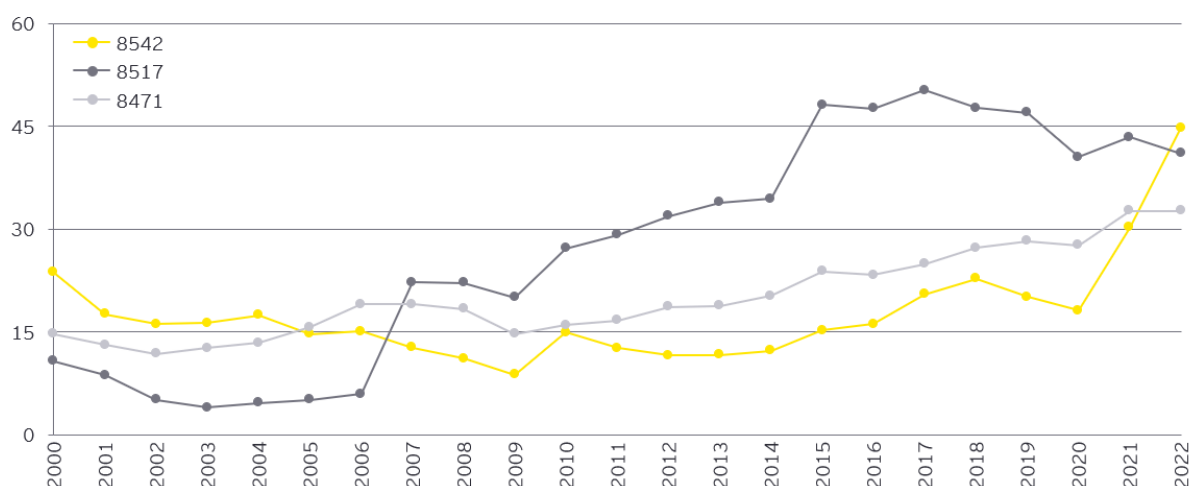
- ▶ 8542 Elektroniczne układy scalone,
- ▶ 8517 Aparaty telefoniczne,
- ▶ 8541 Urządzenia półprzewodnikowe.

Drugą grupę produktów istotnych w imporcie drogą powietrzną w ujęciu monetarnym w UE stanowią produkty z działów 29, 30 oraz 90 **związane z ochroną zdrowia**. W całym analizowanym okresie obserwujemy wzrost wartości importu leków, ich składników i innych produktów medycznych, w szczególności w następujących kategoriach (por. Rysunek 8):

- ▶ 2933 Związki heterocykliczne, używane m.in. do produkcji leków i szczepionek³³,
- ▶ 3002 Szczepionki,
- ▶ 9018 Przyrządy i urządzenia stosowane w medycynie, chirurgii, stomatologii i weterynarii,
- ▶ 3004 Leki,
- ▶ 9021 Przyrządy ortopedyczne.

Trendy wzrostowe dla powyższych grup produktów zostały dodatkowo zaostrome w obliczu pandemii, co spowodowało powstanie licznych obserwacji odstających.

Rysunek 7. Produkty związane z rozwojem zaawansowanych technologii znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości importu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).

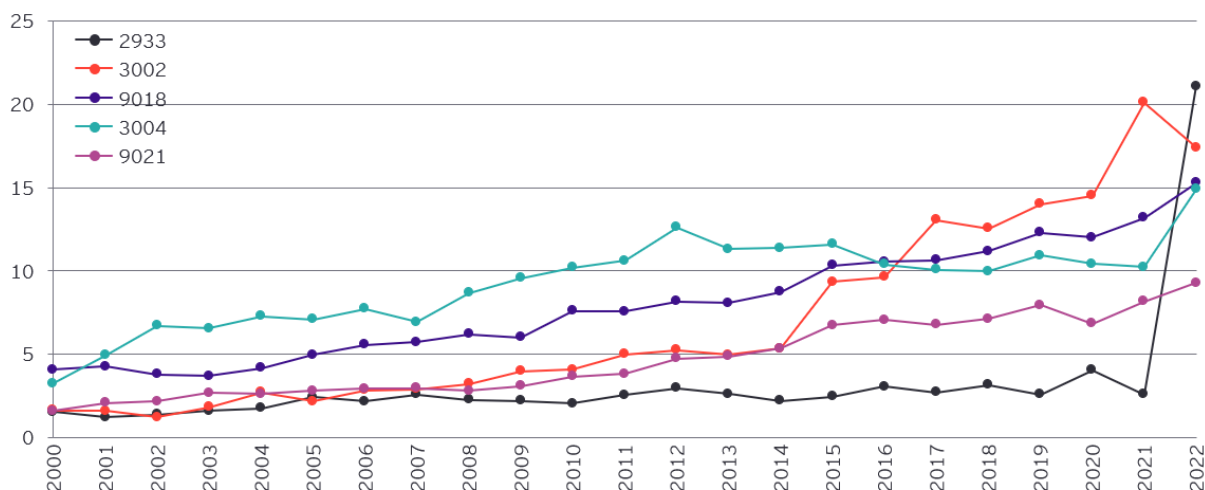


Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/eurostat/).

³³ Za wyraźny skok w wartości towarów z grupy 2933 odpowiadają produkty o kodzie 293379 tzw. Laktamy importowane do Niemiec. W 2022 roku wartość importu związków chemicznych z grupy 2933 dla Niemiec wyniosła ponad 14 mld euro, w tym laktamy stanowiły ok 95%. Import pochodził w głównej mierze z Chin. Laktamy służą do produkcji plastiku oraz medykamentów ([German exports in the first half of 2022: +13.4% on the same period a year earlier - German Federal Statistical Office \(destatis.de\)](https://www.destatis.de/EN/Newsroom/Press-Release/2022/07/german-exports-in-the-first-half-of-2022-134.html), [Statistics | Eurostat \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/eurostat/))

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

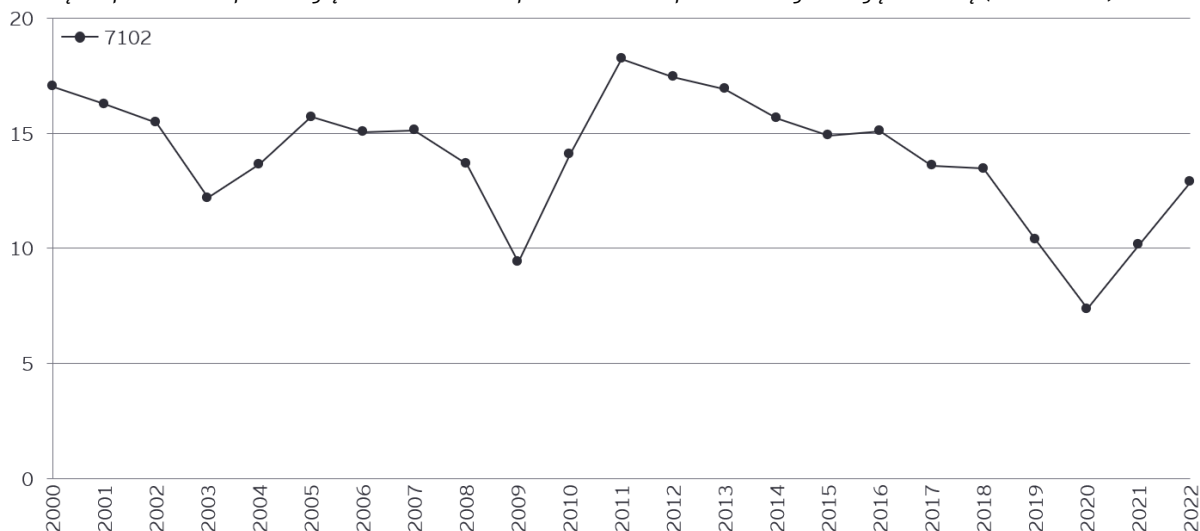
Rysunek 8. Produkty związane z ochroną zdrowia znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości importu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).



Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu).

Trzecia grupa produktów istotnych w imporcie drogą powietrzną w ujęciu monetarnym w UE dotyczy towarów **związanych z metalami i kamieniami szlachetnymi oraz biżuterią**, a w szczególności kodu 7102, na który składają się diamenty. Diamenty znalazły się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości importu UE transportowanego drogą lotniczą. Za tak duże znaczenie diamentów w handlu lotniczym odpowiada przede wszystkim Belgia, głównie ze względu na kluczowe znaczenie Antwerpii w kontekście obróbki tego produktu. W innych krajach UE, w ramach działu 71 dość istotne znaczenie miały metale szlachetne (np. w Niemczech) lub biżuteria (np. we Francji).

Rysunek 9. Produkty związane ze metalami i kamieniami szlachetnymi oraz biżuterią znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości importu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).



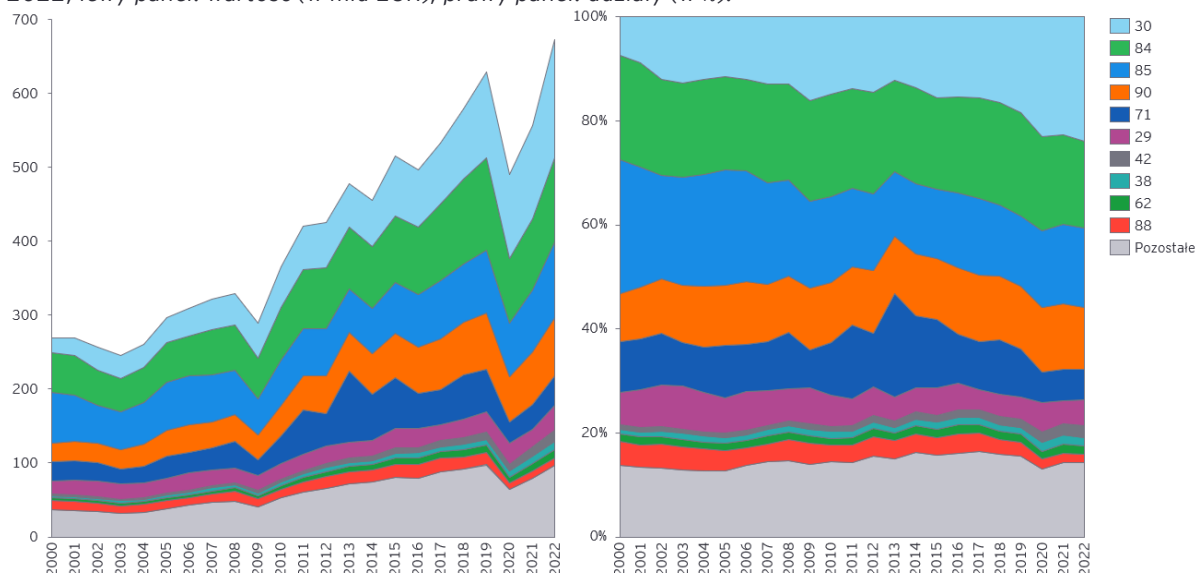
Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu).

1.2.2. Eksport transportowany drogą powietrzną w UE w latach 2000-2022

Podobnie jak w przypadku importu, również w eksporcie UE realizowanym drogą lotniczą widoczna jest koncentracja wokół wąskiej grupy działów HS2 (por. Rysunek 10). W latach 2000-2022 dziesięć głównych działów odpowiadało za ok. 85% wartości eksportu drogą lotniczą w UE.

Podobnie jak dla importu, kluczową rolę w eksporcie drogą lotniczą odgrywają działy 85³⁴, 84³⁵, 88³⁶, 90³⁷, 71³⁸ oraz 30³⁹. Spośród dziesięciu najważniejszych działów dla eksportu z UE, jedynie dział 42⁴⁰ nie znajdował się na analogicznej liście dla importu.

Rysunek 10. Struktura sektorowa eksportu UE wg. działów HS2 realizowanego drogą lotniczą w latach 2000-2022, lewy panel: wartość (w mld EUR), prawy panel: udziały (w %).



Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu).

W przypadku Polski, podobnie jak w UE, istotne były działy 84, 90, 85, 88, 30, 71. Ponadto z perspektywy wartości eksportu wyróżniały się też działy 33⁴¹, 87⁴², 39⁴³ i 49⁴⁴.

³⁴ Dział 85: Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.

³⁵ Dział 84: Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.

³⁶ Dział 88: Statki powietrzne, statki kosmiczne i ich części.

³⁷ Dział 90: Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.

³⁸ Dział 71: Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.

³⁹ Dział 30: Produkty farmaceutyczne.

⁴⁰ Dział 42: Artykuły ze skóry wyprawionej; wyroby siodlarskie i rymarskie; artykuły podróżne, torebki i podobne pojemniki; artykuły z jelit zwierzęcych (innych niż jelita jedwabników).

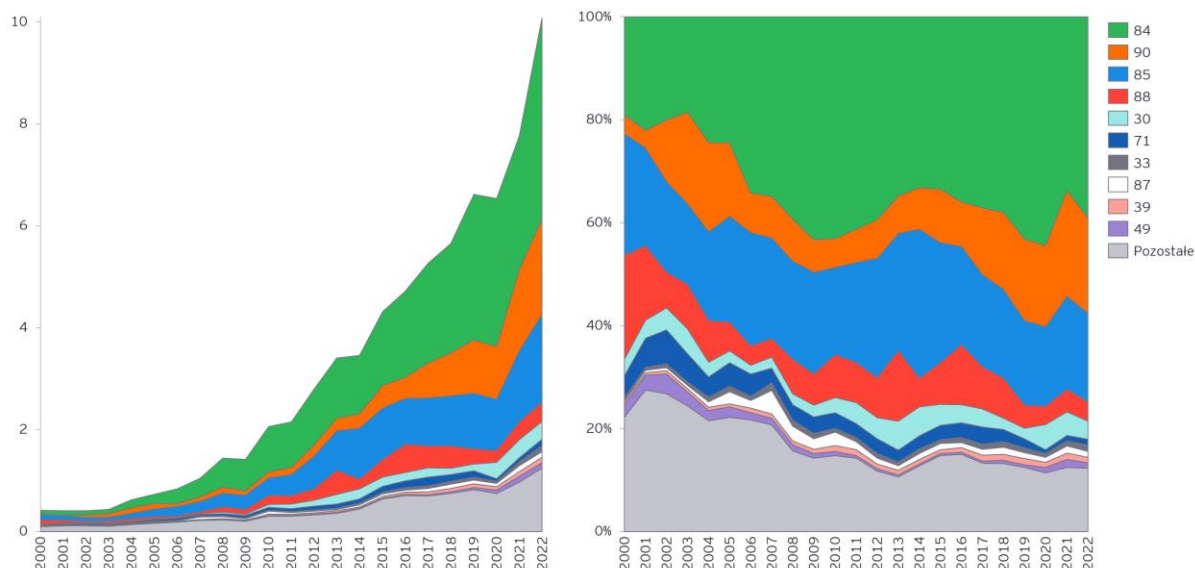
⁴¹ Dział 33: Olejki eteryczne i rezinoidy; preparaty perfumeryjne, kosmetyczne lub toaletowe

⁴² Dział 87: Pojazdy nieszynowe oraz ich części i akcesoria

⁴³ Dział 39: Tworzywa sztuczne i artykuły z nich

⁴⁴ Dział 49: Książki, gazety, obrazki i pozostałe wyroby przemysłu poligraficznego, drukowane; manuskrypty, maszynopisy

Rysunek 11. Struktura sektorowa eksportu Polski wg. działów HS2 realizowanego drogą lotniczą w latach 2000-2022, lewy panel: wartość (w mld EUR), prawy panel: udziały (w %).

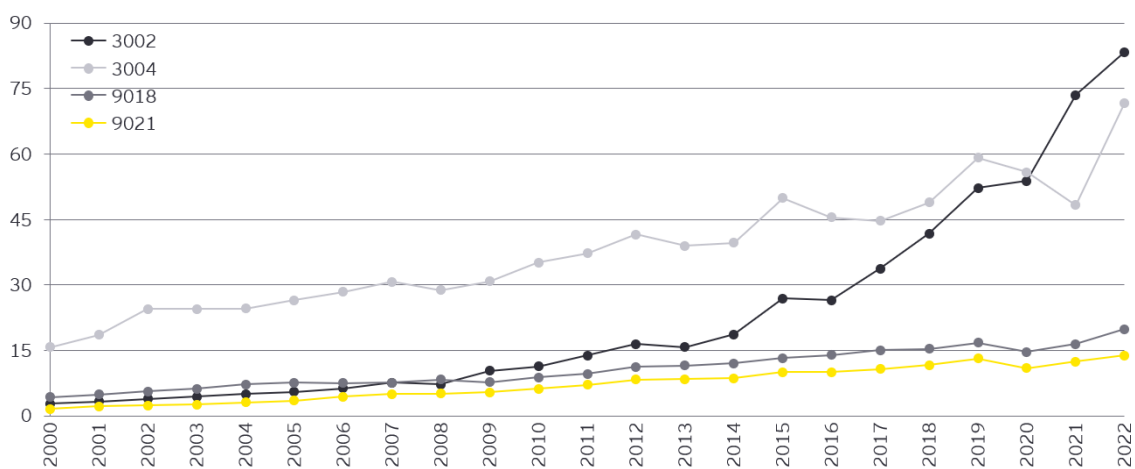


Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu).

W przypadku eksportu UE większe znaczenie miały działy powiązane z ochroną zdrowia tj. 30 i 90. Najistotniejsze produkty są bardzo zbliżone do tych obserwowanych dla importu (por. Rysunek 12):

- ▶ 3002 Szczepionki,
- ▶ 3004 Leki,
- ▶ 9018 Przyrządy i urządzenia stosowane w medycynie, chirurgii, stomatologii i weterynarii,
- ▶ 9021 Przyrządy ortopedyczne.

Rysunek 12. Produkty związane z ochroną zdrowia znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości eksportu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).



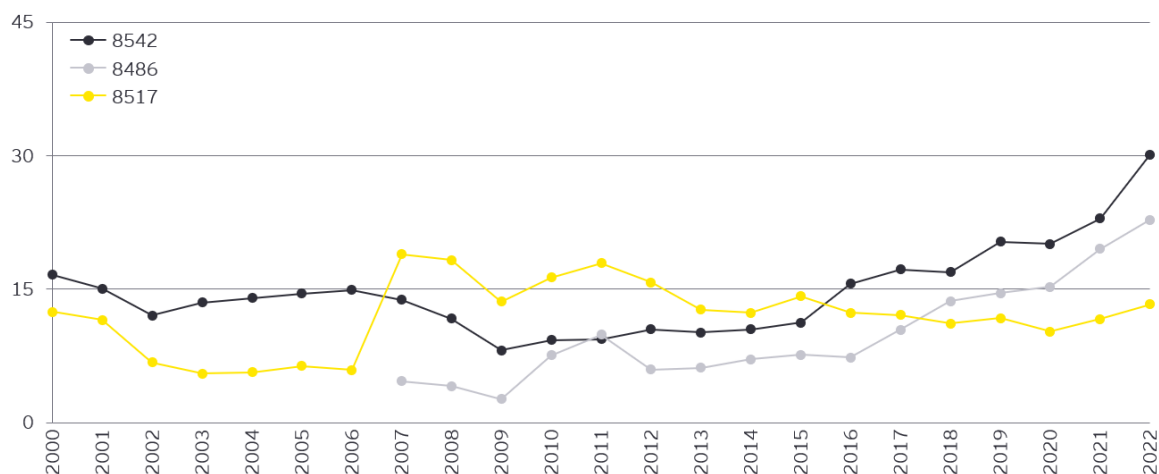
Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Podobnie jak dla importu, w przypadku eksportu UE realizowanego drogą powietrzną istotną rolę odgrywają towary związane z zawansowanymi technologiami:

- ▶ 8542 Elektroniczne układy scalone,
- ▶ 8486 przyrządy do produkcji półprzewodników
- ▶ 8517 Aparaty telefoniczne.

Rysunek 13. Produkty związane z rozwojem zawansowanych technologii znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości eksportu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).



Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://Easy Comext (europa.eu)).

Wreszcie, analogicznie jak w przypadku importu, istotną rolę dla eksportu UE realizowanego drogą powietrzną pełni dział związany z biżuterią oraz metalami i kamieniami szlachetnymi.

Rysunek 14. Produkty związane ze metalami i kamieniami szlachetnymi oraz biżuterią znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości eksportu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).



Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://Easy Comext (europa.eu)).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

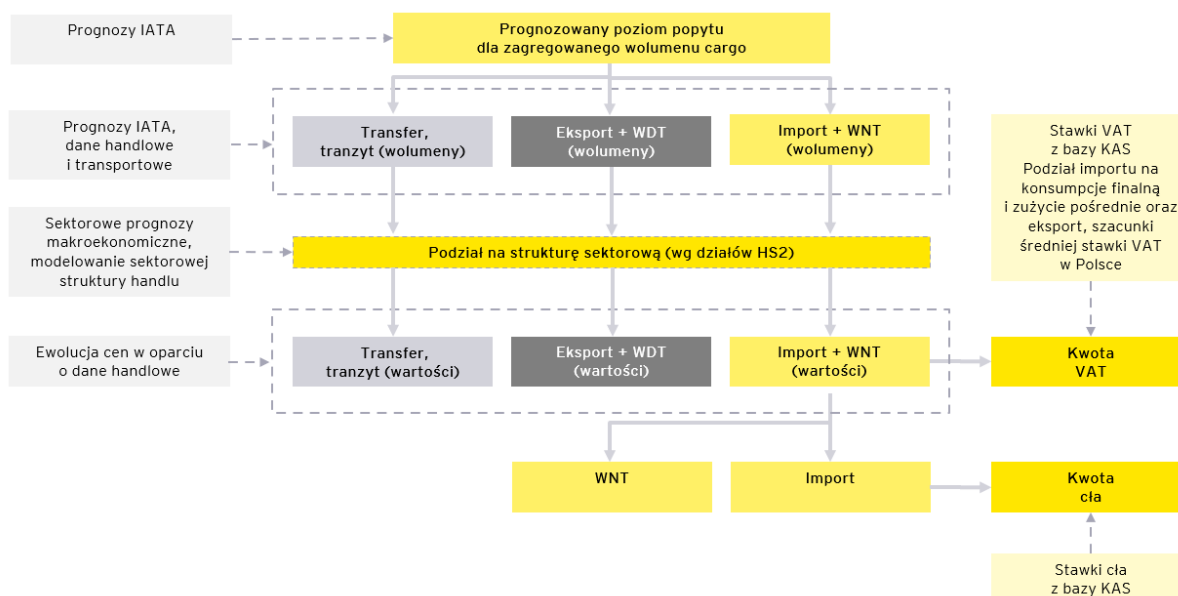
1.3. Prognozy do 2060 r.

1.3.1. Ogólna koncepcja

Jak wspomniano wcześniej, głównym celem analizy ekonomicznej jest oszacowanie potencjalnych wpływów z ceł i podatków do 2060 r. wynikających z prognozowanego przez IATA popytu na towarowy ruch lotniczy, generowanego w związku z realizacją lotniskowej części Programu CPK.

Do oszacowania potencjalnych wpływów z ceł i podatków, konieczne jest dokonanie odpowiednich transformacji prognoz IATA. W pierwszym kroku, prognozy IATA dekomponujemy na strumienie importu i wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (WNT), eksportu i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (WDT) oraz transferu i tranzytu. Następnie, w celu lepszego przypisania stawek cła i VAT dla poszczególnych strumieni, określamy ich strukturę sektorową wg działów HS2 (stawki mogą się istotnie różnić pomiędzy różnymi grupami towarów). Trzeci krok to przejście z danych w ujęciu wolumenowym (wagowym) na monetarny dla analogicznego podziału. Wreszcie, dzięki powyższym krokom, możliwe jest określenie prognoz dochodów sektora finansów publicznych z tytułu cła i VAT powiązanych z otwarciem CPK. Poniższy schemat prezentuje kroki analizy i wskazuje na główne źródła danych wykorzystane w poszczególnych krokach. Kolejne sekcje raportu zawierają bardziej szczegółowe omówienie podejścia oraz prezentują wyniki liczbowe uzyskane w poszczególnych etapach analizy.

Rysunek 15. Schemat analizy ekonomicznej.



WNT - wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (do Polski z innych krajów UE), WDT - wewnątrzspółnotowa dostawa towarów (z Polski do innych krajów UE), Import - import do Polski spoza UE, Eksport - eksport z Polski poza UE.

Źródło: Opracowanie własne EY.

W prognozach wyróżniono **trzy scenariusze** różniące się wolumenem zagregowanego ruchu cargo dla WAW/CPK, udziałem transferu i tranzytu oraz dynamiką wzrostu gospodarczego, importu i eksportu:

- ▶ **Scenariusz centralny:** jest oparty o zagregowany wolumen transportu cargo lotniczego prezentowany w centralnym scenariuszu prognoz IATA. Do konstrukcji prognoz w ramach tego scenariusza użyto również prognoz Oxford Economics (OE) opisujących dynamikę wzrostu gospodarczego, importu i eksportu.
- ▶ **Scenariusz niskiego popytu:** nawiązuje do scenariusza niskiego popytu w prognozach IATA. Zgodnie z założeniami przyjętymi przez IATA, poza niższymi wolumenami cargo, w porównaniu ze scenariuszem centralnym charakteryzuje się mniejszym udziałem transferu i tranzytu w transporcie cargo (o ok. 2-3 % w zależności od analizowanego roku) oraz niższą dynamiką wzrostu gospodarczego (o 10%). Obniżone o 10% względem scenariusza centralnego są również prognozy dynamiki importu oraz eksportu.
- ▶ **Scenariusz wysokiego popytu** nawiązuje do scenariusza wysokiego popytu w prognozach IATA. Zgodnie z założeniami przyjętymi przez IATA, obok wyższych wolumenów cargo, w porównaniu ze scenariuszem centralnym charakteryzuje się wyższym udziałem transferu i tranzytu w transporcie cargo (o ok. 13-14 % w zależności od analizowanego roku) oraz niższą dynamiką wzrostu gospodarczego (o 10%). Zwiększone o 10% względem scenariusza centralnego są również prognozy dynamiki importu oraz eksportu.

Tabela 7. Czynniki różnicujące alternatywne scenariusze prognoz w analizie.

Czynnik różnicujący	Scenariusz niskiego popytu	Scenariusz centralny	Scenariusz wysokiego popytu
Wolumen zagregowanego ruchu cargo dla WAW/CPK	Wolumen dla scenariusza niskiego popytu IATA	Wolumen dla scenariusza centralnego (bazowego) IATA	Wolumen dla scenariusza wysokiego popytu IATA
Udział transferu i tranzytu w handlu	Scenariusz centralny pomniejszony o 2-3%	Determinowany prognozą bazową IATA i danymi Eurostat	Scenariusz centralny powiększony o 13-14%
Dynamika wzrostu gospodarczego	Scenariusz centralny pomniejszony o 10%	Zgodna z prognozami OE	Scenariusz centralny powiększony o 10%
Dynamika wzrostu importu i eksportu	Scenariusz centralny pomniejszony o 10%	Zgodna z prognozami OE	Scenariusz centralny powiększony o 10%

Źródło: Opracowanie własne EY.

Analizując dynamikę kształtowania się ruchu cargo lotniczego w prognozach IATA dla Lotniska Chopina oraz CPK, można wyodrębnić trzy etapy (por. Rysunek 14). **Etap pierwszy** obejmuje okres przed otwarciem portu CPK. W tym okresie dynamika prognozowanych kategorii będzie determinowana głównie zmianami otoczenia makroekonomicznego w Polsce.

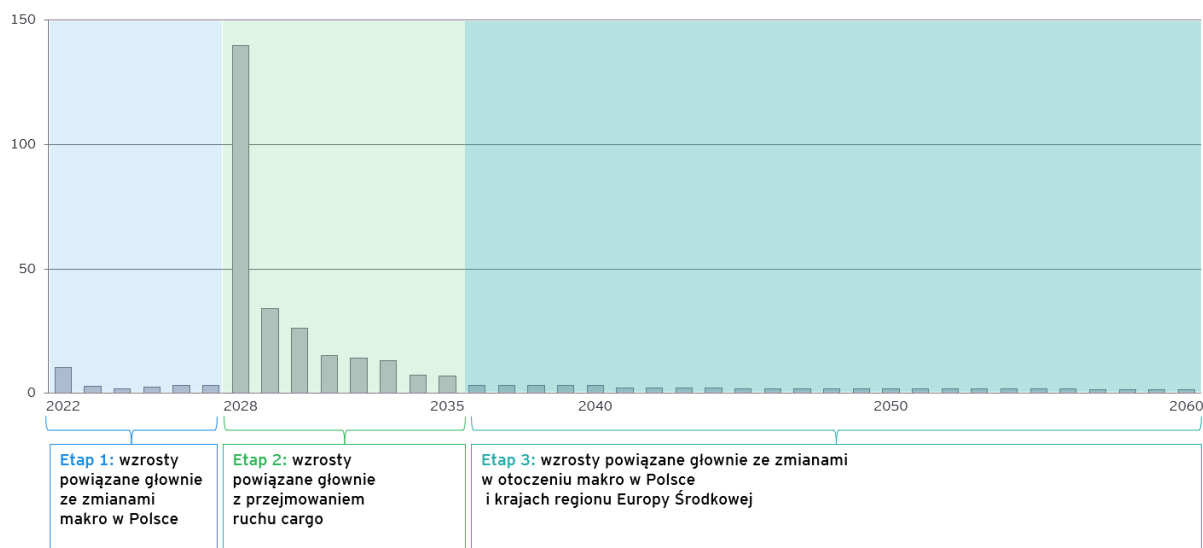
Prognozy IATA zakładają otwarcie portu lotniczego w lipcu 2028 roku, co wiąże się ze skokowym wzrostem wolumenu cargo i wyznacza początek **drugiego etapu**. W kolejnych latach, aż do 2035 r., wzrosty wolumenów cargo są wyraźnie wyższe niż po 2035 r. Można przypuszczać, że w tym okresie kluczowym czynnikiem determinującym wzrost wolumenu cargo w CPK będzie przejmowanie ruchu cargo realizowanego obecnie przez duże zagraniczne porty lotnicze. W związku z tym w analizie przyjęto, że prognozowane kategorie, np. udział transferu i tranzytu oraz sektorowa struktura

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

wolumenu handlu, będą zbiegać do struktury obserwowanej obecnie w krajach o znacznym poziomie transportu cargo lotniczego (Niemcy, Francja, Belgia, Holandia, Luksemburg i Wielka Brytania)⁴⁵.

Od 2036 roku, tj. w **trzecim etapie**, dynamika wolumenu cargo jest już istotnie niższa niż w początkowych latach po otwarciu CPK. Sugeruje to, że w tym okresie proces przejmowania ruchu z innych lotnisk będzie już zakończony, a głównym determinantem ruchu cargo będą zmiany otoczenia makroekonomicznego w Polsce i krajach Europy Środkowej (Austria, Litwa, Węgry, Czechy, Słowacja, Chorwacja, Łotwa, Słowenia i Estonia)⁴⁶, dla których CPK może stać się ważnym portem lotniczym z perspektywy transportu towarowego.

Rysunek 16. Roczna dynamika zagregowanego wolumenu ruchu cargo z prognozy bazowej IATA dla WAW/CPK (w %, zmiana rok do roku).



Źródło: Prognozy IATA, opracowanie własne EY.

1.3.2. Analiza wolumenów cargo realizowanych na lotnisku WAW/CPK do 2060 r.

Niniejszy podrozdział przedstawia analizę wolumenów cargo realizowanych na lotnisku WAW/CPK do 2060 r.

W pierwszym kroku zaprezentowano podział cargo na strumienie:

- ▶ transferu i tranzytu,
- ▶ eksportu i WDT,
- ▶ importu i WNT.

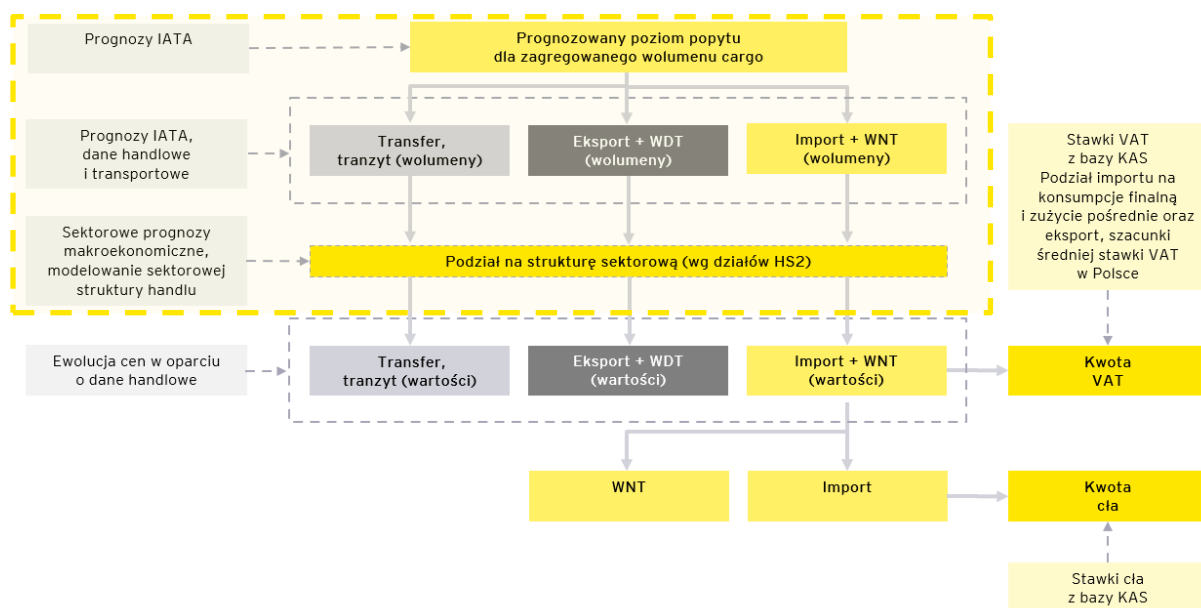
W drugim kroku, dla każdego z powyższych strumieni, wyznaczamy jego strukturę sektorową według działów HS2 (por. sekcja 1.3.2.2). Ostatni element analizy dla wolumenów stanowi analiza

⁴⁵ Zestaw krajów referencyjnych został ustalony przez zespoły EY i CPK.

⁴⁶ Zestaw krajów Europy Środkowej pokrywa się z krajami określonymi jako obszar oddziaływania ang. *catchment area* w raporcie IATA

dotatkowości, pozwalająca ocenić jaką część wolumenu cargo prognozowanego przez IATA można przypisać efektowi CPK (por. sekcja 1.3.2.3).

Rysunek 17. Schemat analizy ekonomicznej, analiza wolumenów cargo realizowanych na lotnisku WAW/CPK do 2060 r.



WNT - wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (do Polski z innych krajów UE), WDT - wewnątrzspółnotowa dostawa towarów (z Polski do innych krajów UE), Import - import do Polski spoza UE, Eksport - eksport z Polski poza UE.

Źródło: Opracowanie własne EY.

1.3.2.1. Wydzielenie strumieni transferu i tranzytu, eksportu+WDT, importu+WNT

Do oszacowania dodatkowych dochodów sektora finansów publicznych powiązanych z powstaniem i funkcjonowaniem CPK niezbędnie jest określenie strumienia ruchu cargo, który może potencjalnie kontrybuować do opłat celnych i/lub VAT. Kryterium tego nie spełnia strumień transferu i tranzytu, umożliwiając przewóz towarów bez konieczności uiszczania tych opłat⁴⁷. Z tego względu, pierwszym krokiem w analizie wolumenów jest wydzielenie ze zagregowanego wolumenu cargo realizowanego na lotnisku WAW/CPK strumienia opisującego transfer i tranzyt. Założenia determinujące ten proces różnią się w zależności od analizowanego okresu.

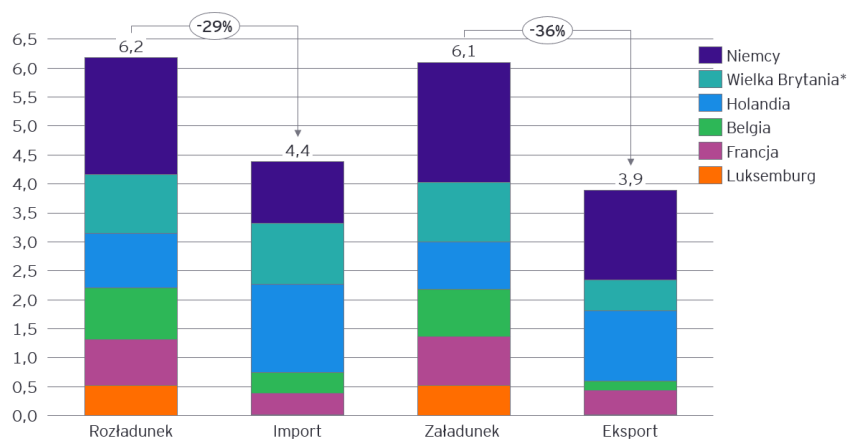
Przed otwarciem CPK, tj. w latach 2022-2027, zakładamy, że w scenariuszu centralnym udział strumienia transferu i tranzytu w wolumenie cargo pokrywa się z kontrybucją komponentu TT do zagregowanego ruchu cargo (z uwzględnieniem RFS) w centralnej prognozie IATA. Oznacza to, że w zależności od roku, ok. 18-19% wolumenu cargo realizowanego na lotnisku WAW w latach 2022-2027 stanowi transfer lub tranzyt. Zakładamy jednocześnie, że udział transferu i tranzytu jest taki sam w strumieniu powiązanim z załadunkiem jak w strumieniu powiązanim z rozładunkiem.

⁴⁷ Tranzyt towarów - puresc.gov.pl

Po otwarciu CPK udział transferu i tranzytu będzie stopniowo rósł ze względu na odmienny charakter CPK w porównaniu z WAW. By określić docelowy udział strumienia transferu i tranzytu w scenariuszu centralnym, odwołujemy się do wzorców obserwowanych obecnie w krajach charakteryzujących się wysokim poziomem ruchu cargo lotniczego, tzw. krajów referencyjnych, tj. Niemiec, Francji, Belgii, Holandii, Luksemburga i Wielkiej Brytanii. Punktem odniesienia jest zestawienie danych handlowych i transportowych dostępnych w bazie Eurostat. Ze względu na ograniczoną dostępności statystyk handlowych opisujących wymianę w ramach UE, w analizie ograniczamy się do porównania wartości transportu/handlu z krajami spoza UE⁴⁸. Porównując zagregowany import/eksport ze zagregowanym rozładunkiem/załadunkiem możemy określić, jaki udział ruchu cargo stanowi transport towarów które nie są odnotowane w statystykach handlowych, tj. prawdopodobnie stanowią transfer lub tranzyt do innych krajów spoza grupy referencyjnej.

Okazuje się, że w krajach referencyjnych w 2021 r. import stanowił 71% rozładunku⁴⁹. Sugeruje to, że pozostałe 29% rozładunku stanowił transfer i tranzyt. Analogiczne podejście zastosowano w przypadku danych dla eksportu i załadunków. Zestawienie tych kategorii sugeruje, że 36% załadunku stanowi transfer i tranzyt. W konsekwencji, do celów dekompozycji wolumenu cargo w naszej analizie dla scenariusza centralnego przyjęto założenie, że po zakończeniu procesu przejmowania ruchu cargo z innych lotnisk, a więc po 2035 r., wolumen transferu i tranzytu będzie równy 29% strumienia rozładunku i 36% strumienia załadunku⁵⁰.

Rysunek 18. Zastawienie danych handlowych i transportowych dla 6 krajów o najwyższym poziomie wolumenu cargo w 2021 r.* (w mln ton).



Źródło: Eurostat dane [transportowe i handlowe](#).

* dla Wielkiej Brytanii dane dla 2019 r.

W okresie przejściowym, tj. latach 2028-2035, udział strumienia transferu i tranzytu stopniowo zbiega od wartości docelowych obserwowanych w krajach referencyjnych w tempie proporcjonalnym do przyrostów wolumenów ruchu cargo realizowanego na lotnisku WAW/CPK.

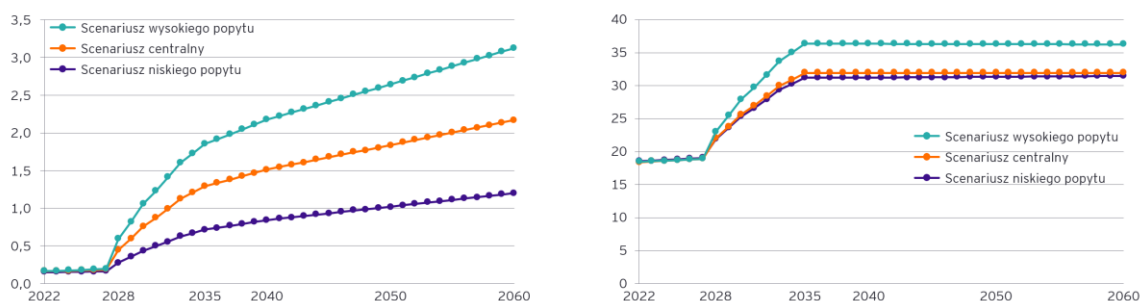
⁴⁸ Ze względu na brak obowiązków celnych, dane o handlu w ramach UE w wielu krajach nie są raportowane, a tam, gdzie są dostępne, ich jakość jest niższa niż dla danych opisujących handel z krajami spoza UE.

⁴⁹ Ponieważ dane transportowe dla 2022 r. nie są jeszcze dostępne dla wielu krajów, w analizie wykorzystano dane dla 2021 r., a w przypadku Wielkiej Brytanii z 2019 r. (ostatnie dostępne dane dla tego kraju w bazie Eurostat).

⁵⁰ Warto zauważyć, że przyjęte wartości są zbliżone do udziału komponentu TT w łącznym wolumenie cargo + RFS w prognozach IATA dotyczących okresu po otwarciu CPK.

Powyższe wartości dotyczą scenariusza centralnego. Wyznaczony w scenariuszu centralnym udział strumienia transferu i tranzytu jest odpowiednio skalowany przez procentową różnicę między scenariuszem centralnym a scenariuszem niskiego popytu bądź wysokiego popytu w prognozach IATA. Rysunek 19 poniżej w lewym panelu przedstawia użyte w prognozach przewidywane wolumeny cargo, natomiast w prawym panelu - zakładany udział transferu i tranzytu w całkowitym wolumenie cargo.

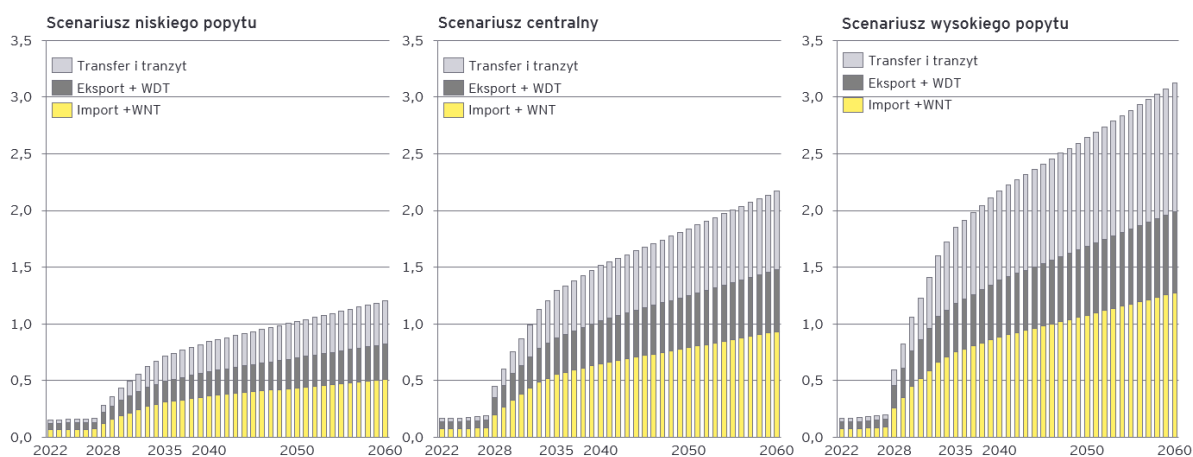
Rysunek 19. Wolumen cargo realizowanego na lotnisku WAW/CPK do 2060 r., scenariusze alternatywne, (w mln ton, lewy panel); Udział transferu i tranzytu w wolumenie cargo, scenariusze alternatywne (w %, prawy panel).



Źródło: Prognozy IATA, oszacowania EY.

Po określeniu strumienia transferu i tranzytu oraz ich związku ze strumieniami załadunków i rozładunków, możemy wydzielić strumień importu+WNT i eksportu+WDT. Strumień importu+WNT jest równy rozładunkowi pomniejszonemu o strumień transferu i tranzytu. Analogicznie, eksport+WDT wyznaczamy jako strumień załadunków pomniejszony o transfer i tranzyt (por. Rysunek 20).

Rysunek 20. Wolumen transferu i tranzytu, importu+WNT, oraz eksportu+WDT realizowanych na lotnisku WAW/CPK do 2060 r. (w mln ton).



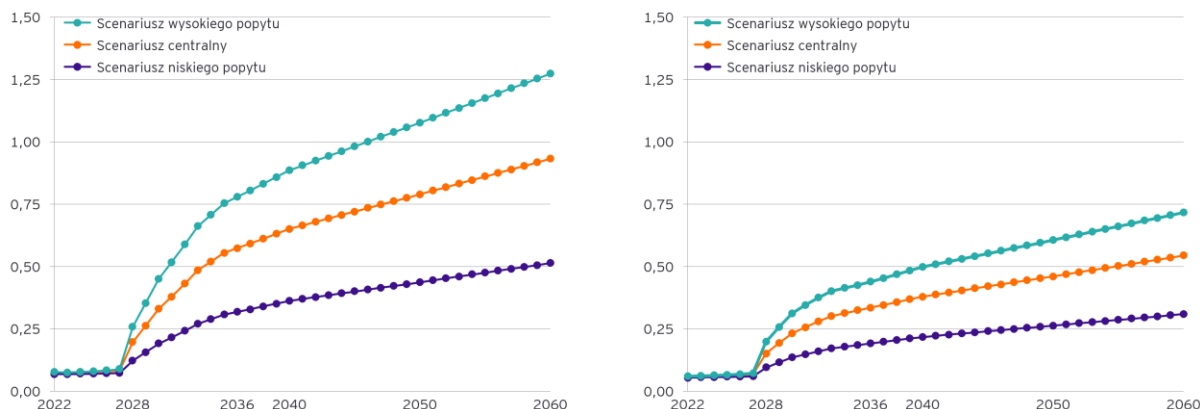
Źródło: Prognozy IATA, Oszacowania EY.

Rysunek 21 przedstawia prognozowane wolumeny strumieni opisujących eksport i wewnątrzspółnotową dostawę towarów oraz import i wewnątrzspółnotowe nabycia towarów

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

w alternatywnych scenariuszach dla lotniska WAW/CPK. Jak widać, różnice pomiędzy scenariuszami zaczynają się uwidaczniać w okresie po otwarciu CPK.

Rysunek 21. Wolumen importu spoza UE i wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (lewy panel) oraz eksportu poza UE i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (prawy panel) realizowanych na lotnisku WAW/CPK do 2060 r., scenariusze alternatywne (w mln ton).



Źródło: Oszacowania EY.

1.3.2.2. Struktura sektorowa (wg działów HS2) ruchu cargo realizowanego na lotnisku WAW/CPK do 2060 r.

Kolejnym krokiem w analizie jest oszacowanie sektorowej struktury strumieni importu+WNT i eksportu+WDT realizowanych na lotnisku WAW/CPK.

W 2022 r., stanowiącym rok bazowy dla prognoz, udział poszczególnych działów HS2 w strumieniu importu+WNT i eksportu+WDT na lotnisku WAW/CPK bazuje na danych dotyczących wymiany handlowej Polski z krajami spoza UE publikowanych przez Eurostat⁵¹.

Dla lat 2023-2027 założono, że zmiany struktury sektorowej importu+WNT i eksportu+WDT będą pochodną zmian w otoczeniu makroekonomicznym w Polsce, prognozowanym z wykorzystaniem danych Oxford Economics oraz modelu równowagi ogólnej CGE (por. Ramka 1).

W latach 2028-2035, poza sytuacją makroekonomiczną w Polsce, na zmiany struktury sektorowej strumieni importu+WNT i eksportu+WDT realizowanych na lotnisku WAW/CPK będzie miało wpływ również przejmowanie ruchu z innych (zagranicznych) lotnisk. W przypadku tej części wolumenu handlu, która jest związana z przejmowanym ruchem cargo⁵² założono, że jej struktura sektorowa jest równa strukturze sektorowej (wg działów HS2) obserwowanej w krajach referencyjnych w 2022 r. Kombinacja struktury sektorowej (wg działów HS2) handlu obserwowanego w poszczególnych krajach referencyjnych jest średnią ważoną, gdzie wagi są powiązane z wolumenem transportu w danym kraju (im większy, tym waga tego kraju większa) oraz średnią odległością kluczowych lotnisk od Warszawy (im mniejsza, tym waga danego kraju większa).

⁵¹ Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu) i szacunki EY. Zakładamy, że struktura strumienia importu i WNT jest taka sama. Analogicznie zakładamy, że strumień eksportu i WDT mają taką samą strukturę sektorową wg działów HS2.

⁵² Część wolumenu handlu związanego z przejmowaniem ruchu cargo została obliczona dla lat 2028-2035 jako nadwyżka wolumenu cargo ponad wolumen z 2027 r. powiększany w kolejnych latach o zakładane w danym scenariuszu tempo wzrostu PKB w Polsce.

Tabela 8. Wagi poszczególnych krajów referencyjnych stosowane do szacowania struktury sektorowej części handlu wynikającego z przejmowania ruchu cargo z innych lotnisk.

Kraj	Wolumen cargo (w mln ton)	Średnia odległość od Warszawy (w km)	Waga (w %)
Niemcy	5,5	824	46%
Belgia	2,2	1164	13%
Francja	2,3	1347	12%
Holandia	1,8	1105	11%
Wielka Brytania (2019)	2,7	1645	11%
Luksemburg	1,1	1074	7%

Źródło: Eurostat, dane transportowe, obliczenia własne EY.

Warto zwrócić uwagę, że przy konstruowaniu wag dla krajów referencyjnych, niezbędne było dokonanie pewnych korekt eksperckich. Wynika to z tego, że niektóre zjawiska, jak np. znaczny udział działu 06, związanego z kwiatami ciętymi, zarówno w imporcie jak i eksporcie Holandii, mają charakter specyficzny dla tej gospodarki i nie powinny być uwzględniane w prognozach zmiany struktury handlu transportowanego lotniczo w Polsce. Rysunek 22 przedstawia strukturę sektorową według działów HS2 w 2022 roku dla importu spoza UE⁵³ oraz eksportu poza UE⁵⁴.

⁵³ Wskazane działy:

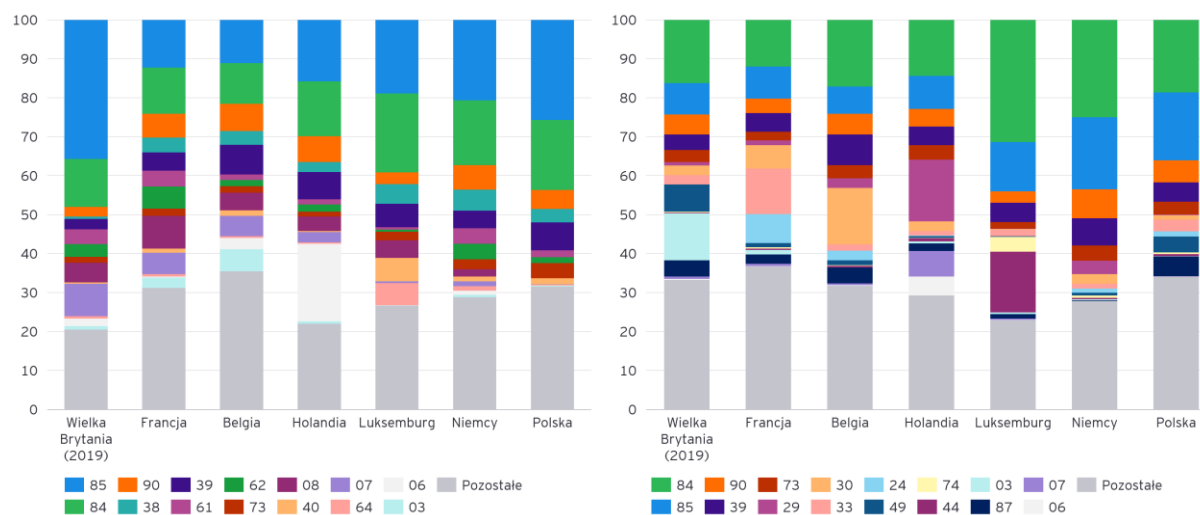
- ▶ Dział 85: *Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.*
- ▶ Dział 84: *Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.*
- ▶ Dział 90: *Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.*
- ▶ Dział 38: *Produkty chemiczne różne.*
- ▶ Dział 39: *Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.*
- ▶ Dział 61: *Odzież i dodatki odzieżowe, dziane.*
- ▶ Dział 62: *Odzież i dodatki odzieżowe, niedziane.*
- ▶ Dział 73: *Artykuły z żeliwa lub stali.*
- ▶ Dział 08: *Owoce i orzechy jadalne; skórki owoców cytrusowych lub melonów.*
- ▶ Dział 40: *Kauczuk i artykuły z kauczuku.*
- ▶ Dział 07: *Warzywa oraz niektóre korzenie i bulwy, jadalne.*
- ▶ Dział 64: *Obuwie, getry i podobne; części tych artykułów.*
- ▶ Dział 06: *Drzewa żywe i pozostałe rośliny; bulwy, korzenie i podobne; kwiaty cięte i liście ozdobne.*
- ▶ Dział 03: *Ryby i skorupiaki, mięczaki i pozostałe bezkręgowce wodne.*

⁵⁴ Wskazane działy:

- ▶ Dział 84: *Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.*
- ▶ Dział 85: *Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.*
- ▶ Dział 90: *Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.*
- ▶ Dział 39: *Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.*
- ▶ Dział 73: *Artykuły z żeliwa lub stali.*
- ▶ Dział 29: *Chemikalia organiczne.*
- ▶ Dział 30: *Produkty farmaceutyczne.*
- ▶ Dział 33: *Olejki eteryczne i rezinoidy; preparaty perfumeryjne, kosmetyczne lub toaletowe.*

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Rysunek 22. Struktura sektorowa (wg działów HS2) w 2022 roku dla importu spoza UE (w %, lewy panel) oraz eksportu poza UE (w %, prawy panel).



Notatka: Z działu 27 zostały wyłączone produkty powiązane z paliwami lotniczymi.

Źródło: Eurostat, dane handlowe, obliczenia własne EY.

Od roku 2036 zmiany struktury sektorowej ruchu cargo są powiązane jedynie ze zmianą otoczenia makroekonomicznego w Polsce i regionie Europy Środkowej (Austria, Litwa, Węgry, Czechy, Słowacja, Chorwacja, Łotwa, Słowenia i Estonia), prognozowaną z wykorzystaniem danych Oxford Economics oraz modelu równowagi ogólnej CGE⁵⁵. Szczegóły podejścia przedstawia Ramka 1.

- ▶ Dział 24: Tytoń i przemysłowe namiastki tytoniu; produkty, nawet zawierające nikotynę, przeznaczone do wdychania bez spalania; pozostałe wyroby zawierające nikotynę przeznaczone do wprowadzania nikotyny do ciała ludzkiego.
- ▶ Dział 49: Książki, gazety, obrazki i pozostałe wyroby przemysłu poligraficznego, drukowane; manuskrypty, maszynopisy i plany.
- ▶ Dział 74: Miedź i artykuły z miedzi.
- ▶ Dział 44: Drewno i artykuły z drewna; węgiel drzewny.
- ▶ Dział 03: Ryby i skorupiaki, mięczaki i pozostałe bezkręgowce wodne.
- ▶ Dział 87: Pojazdy nieszynowe oraz ich części i akcesoria.
- ▶ Dział 07: Warzywa oraz niektóre korzenie i bulwy, jadalne.
- ▶ Dział 06: Drzewa żywe i pozostałe rośliny; bulwy, korzenie i podobne; kwiaty cięte i liście ozdobne.

⁵⁵ Na impuls, który przekłada się na dynamikę sektorowej struktury ruchu cargo obsługiwanego przez CPK, w ok. 70% wpływają zmiany sytuacji makroekonomicznej w Polsce i w ok. 30% w regionie Europy Środkowej. Wagi te są spójne z założeniami przyjętymi przez IATA w swoich prognozach ruchu cargo.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Ramka 1. Sektorowe prognozy makroekonomiczne.

W celu określenia, w jaki sposób prognozowane zmiany w otoczeniu makroekonomicznym dla poszczególnych sektorów gospodarki przekładają się na sektorową (wg działów HS2) strukturę wymiany handlowej, zastosowano model równowagi ogólnej typu computable general equilibrium (CGE), bazujący na modelu Global Trade Analysis Project (GTAP)⁵⁶. Analiza w tym zakresie składała się z dwóch kroków.

W pierwszym kroku, w oparciu o sektorowe prognozy makroekonomiczne Oxford Economics, wyznaczamy prognozowaną zmianę kontrybucji poszczególnych branż do wartości dodanej w Polsce oraz regionie Europy Środkowej (Austria, Chorwacja, Czechy, Estonia, Węgry, Litwa, Łotwa, Słowacja, Słowenia).

W drugim kroku, dane te wykorzystujemy jako dane wsadowe do modelu równowagi ogólnej, pozwalającego uchwycić zależności pomiędzy zmianami gospodarczymi, a strukturą sektorową (wg działów HS2) wymiany handlowej.

Krok 1: określenie prognozowanej zmiany kontrybucji branż do wartości dodanej

Prognozy Oxford Economics wskazują, że w przypadku Polski największe wzrosty kontrybucji do wartości dodanej w latach 2022-2050 zostaną odnotowane w branżach usługowych. Trzy pierwsze pozycje zajmują odpowiednio usługi profesjonalne, IT i usługi finansowe (por. Rysunek 23). Na piątym miejscu znajduje się branża związana z produkcją towarów zaawansowanych technologicznie, a na siódmym - maszyn i aparatury elektrycznej. Wzrosty w tych obszarach będą się przekładać na rosnącą istotność produktów z działów 84, 85 i 90 w gospodarce Polski. Relatywny wzrost istotności w analizowanym okresie widoczny jest również w branżach zajmujących się produkcją leków oraz substancji farmaceutycznych.

W Europie Środkowej wzorce zmiany udziału poszczególnych branż w wartości dodanej kształtują się bardzo podobnie (por. Rysunek 24). Największe wzrosty zostaną odnotowane w branży IT i usług profesjonalnych. Towary zaawansowane technologicznie, maszyny i aparatura elektryczna oraz farmaceutyki również znajdują się w pierwszej dziesiątce z perspektywy zmiany kontrybucji do wartości dodanej.

Krok 2: oszacowanie wpływu zmian w kontrybucji branż do wartości dodanej na handel

Zmiany wkładów poszczególnych branż do wartości dodanej nie muszą być tożsame ze zmianą ich relatywnego znaczenia w kontekście wymiany handlowej. Przykładowo, zwiększony popyt na produkty z danej kategorii może być zaspokojony produkcją krajową, a nie importem. Analogicznie, zwiększona produkcja danej branży może być w większym stopniu wykorzystywana na potrzeby krajowe, przez co eksport towarów z tej branży mógłby teoretycznie nawet spaść, przy jednoczesnym wzroście jej udziału w PKB. Z tego względu istotne jest określenie, w jaki sposób zmiany kontrybucji poszczególnych branż do wartości dodanej będą się przekładać na wymianę handlową. Do tego celu wykorzystujemy model CGE.

⁵⁶ Struktura modelu CGE wykorzystanego w niniejszym raporcie opisana jest w załączniku technicznym. Pełna dokumentacja modelu GTAP jest dostępna na oficjalnej stronie Global Trade Analysis Project: <https://www.gtap.agecon.purdue.edu/models/current.asp>.

Ważne instytucje międzynarodowe takie jak Komisja Europejska (DG Trade), OECD, UNCTAD, WTO oraz rządy poszczególnych państw (w szczególności ministerstwa zajmujące się kwestiami dot. polityki handlowej i celnej) bardzo często stosują model GTAP lub podobne modele CGE w swoich analizach dotyczących handlu międzynarodowego.

Rysunek 23. Prognozowana zmiana kontrybucji poszczególnych branż do wartości dodanej w Polsce w latach w latach 2022-2050 (w pkt. proc).



Źródło: Oxford Economics.

Rysunek 24. Prognozowana zmiana kontrybucji poszczególnych branż do wartości dodanej w Europie Środkowej w latach 2022-2050 (w pkt. proc).



Źródło: Oxford Economics.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Model CGE jest powszechnie stosowanym narzędziem do symulacji, jak różne scenariusze ekonomiczne, np. zmiany w znaczeniu różnych sektorów dla gospodarki, wpływają na handel między państwami.

Zgodnie z opisem w sekcji 1.1.3.5, model CGE zastosowany w niniejszej analizie wykorzystuje bazę GTAP jako źródło danych makroekonomicznych oraz sektorowych. Na potrzeby analizy baza GTAP została zagregowana do 40 sektorów/branż oraz trzech regionów: Polska, Europa Środkowa (Austria, Chorwacja, Czechy, Estonia, Węgry, Litwa, Łotwa, Słowacja, Słowenia) i reszta świata. Podział na sektory miał na celu jak najdokładniejsze określenie dynamik na poziomie działów HS2, przy ograniczeniach wynikających z granulacji prognoz OE. Wyodrębnienie regionu Europy Środkowej w analizie CGE pozwala uwzględnić, jak zmiany w strukturze gospodarki tego regionu wpłyną zarówno na jego eksport i import (co jest istotne pod kątem przejmowania przez CPK części wolumenu handlu lotniczego tych państw, obsługiwane do tej pory przez duże lotniska w Europie Zachodniej), jak i na wymianę handlową Polski z resztą świata, która będzie zależna m.in. od relatywnej konkurencyjności polskich sektorów względem regionu Europy Środkowej.

Jako impuls do modelu CGE wykorzystane zostały prognozy zmian udziału poszczególnych sektorów w Polsce i Europie Środkowej z bazy Oxford Economics, w okresach 2017-2022, 2022-2028, 2028-2035 oraz 2035-2050⁵⁷. Dla każdego z czterech wyróżnionych okresów została przeprowadzona osobna symulacja⁵⁸ w modelu CGE, przy czym wynik z poprzedniej symulacji był punktem początkowym kolejnej, np. stan gospodarki w roku 2022 był punktem startowym dla symulacji zmian od 2022 do 2028 roku.⁵⁹ Ponieważ model CGE bierze pod uwagę relacje i zależności pomiędzy różnymi branżami gospodarki oraz stroną popytu finalnego (gospodarstwa domowe, inwestorzy i rząd), projekcje zmian wymiany handlowej biorą pod uwagę zmiany zapotrzebowania na poszczególne produkty przez różne podmioty w gospodarce. Ponadto, ze względu na globalne pokrycie modelu, na projekcje zmian w wymianie handlowej Polski i Europy Środkowej wpływa nie tylko ewolucja struktury gospodarki regionu, ale również zmiany w popycie finalnym i pośrednim ze strony reszty świata.

Dla każdego z wyżej wymienionych okresów wynikiem symulacji są zmiany w realnej (tzn. w cenach stałych) wielkości importu+WNT i eksportu+WDT w poszczególnych branżach w Polsce i Europie Środkowej. Ponieważ nomenklatura sektorowa GTAP różni się od podziału HS2, potrzebna była reagregacja wyników z modelu CGE na działy HS2, które jest opisane bardziej szczegółowo w sekcji 1.1.3.5.

⁵⁷ Zakończenie horyzontu symulacji CGE na roku 2050 było podyktowane dostępnością prognoz w bazie OE. Horyzont prognozy w niniejszym raporcie obejmuje dodatkowo lata 2051-2060. Założono, że w tym okresie struktura cargo z perspektywy podziału na działy HS2 nie ulega zmianie.

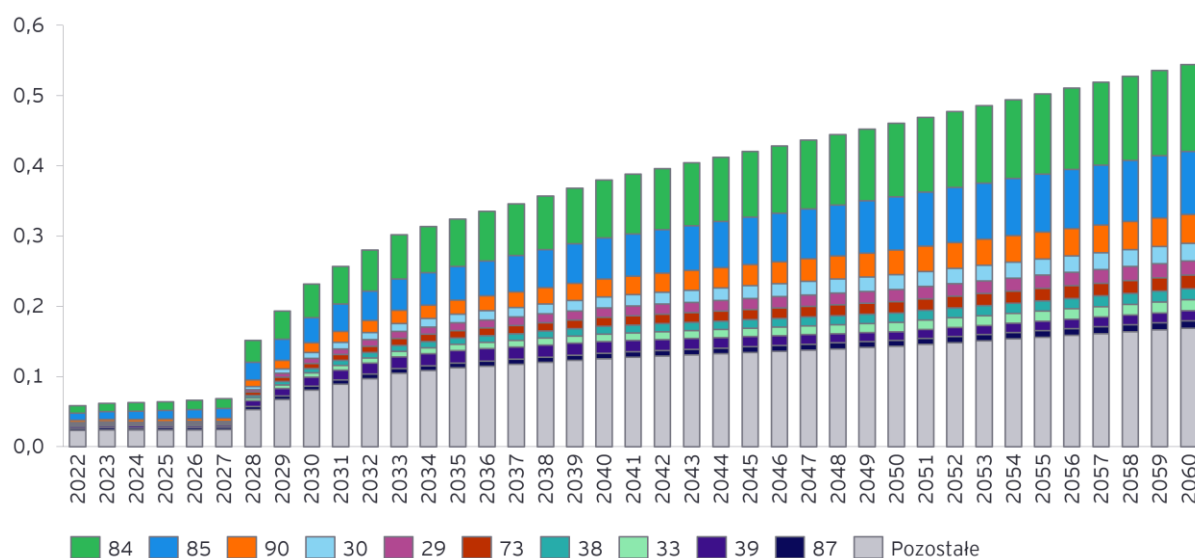
⁵⁸ Ponieważ w bazowym domknięciu modelu GTAP zmiana procentowa udziału sektora w całkowitej wartości dodanej kraju (nazwa zmiennej w modelu GTAP: *compvalad*) jest zmienną endogeniczną (obliczana w wyniku symulacji modelu), dokonaliśmy zmiany domknięcia modelu, w której zmienna ta jest ustalona jako egzogeniczna (posiada wartość wyznaczoną przez użytkownika modelu), a w zamian produktywność czynników produkcji (*afe*) staje się zmienną endogeniczną. Taka zmiana domknięcia pozwala nam ustalić wielkość impulsu udziału sektora w całkowitej wartości dodanej w modelu i jest ona zgodna z rekomendacjami organizacji GTAP odnośnie podejścia do symulacji zmian w eksporcie wynikających ze zmian w strukturze wartości dodanej gospodarki. Takie podejście może być interpretowane jako scenariusz, w którym zmiany w relatywnej produktywności sektorów prowadzą do zmian w ich znaczeniu dla gospodarki.

⁵⁹ Model CGE wykorzystany w tym ćwiczeniu jest modelem statycznym, co oznacza, że porównuje dwie równowagi (stany gospodarki) - przed i po wystąpieniu zmian. Stanem początkowym jest tzw. równowaga bazowa (ang. *baseline equilibrium*), która dla 2017 r. jest po prostu macierzą rachunków społecznych z bazy GTAP. Wynikiem symulacji jest tzw. równowaga wynikowa, czyli macierz rachunków społecznych dla końcowego okresu symulacji (w tym wypadku 2022). Ponieważ równowaga wynikowa zachowuje wszystkie właściwości macierzy rachunków społecznych, może być ona wykorzystana jako równowaga bazowa symulacji dla kolejnego okresu (tutaj 2022-2028).

Powyższa analiza pozwoliła określić sektorową strukturę wolumenów dla importu+WNT oraz eksportu+WDT w horyzoncie prognozy. W analizie założono też, że sektorowa struktura rozładunku jest taka sama jak w przypadku importu+WNT, a sektorowa struktura załadunku - taka sama jak eksportu+WDT. Powyższe założenia implikują też sektorową strukturę strumienia transferu i tranzytu.

Rysunek 25 przedstawia prognozowaną **sektorową strukturę wolumenu eksportu+WDT** obsługiwanego na lotnisku WAW/CPK dla scenariusza centralnego. Zgodnie z wynikami analizy, w horyzoncie prognozy kluczowe z perspektywy eksportu+WDT będą działy powiązane z technologią (84⁶⁰, 85⁶¹), zdrowiem i produktami przemysłu chemicznego (90⁶², 30⁶³, 29⁶⁴, 38⁶⁵, 33⁶⁶), metalami nieżelaznymi (73⁶⁷), tworzywami sztucznymi (39⁶⁸) oraz motoryzacją (87⁶⁹). Cztery największe z nich (84, 85, 90, 30) odpowiadają za blisko 52% wolumenu w 2060 r.

Rysunek 25. Struktura sektorowa (wg działów HS2) dla wolumenu eksportu+WDT na lotnisku WAW/CPK (w mln ton), scenariusz centralny.



Źródło: Oszacowania EY.

W scenariuszach alternatywnych, ze względu na inną kontrybucję krajów referencyjnych oraz inne założenia dotyczące tempa wzrostu gospodarczego, znaczenie poszczególnych działów dla wolumenu eksportu nieznacznie się różni (por. Tabela 9).

⁶⁰ Dział 84: Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.

⁶¹ Dział 85: Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.

⁶² Dział 90: Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.

⁶³ Dział 30: Produkty farmaceutyczne.

⁶⁴ Dział 29: Chemikalia organiczne.

⁶⁵ Dział 38: Produkty chemiczne różne.

⁶⁶ Dział 33: Olejki eteryczne i rezinoidy; preparaty perfumeryjne, kosmetyczne lub toaletowe.

⁶⁷ Dział 73: Artykuły z żeliwa lub stali.

⁶⁸ Dział 39: Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.

⁶⁹ Dział 87: Pojazdy nieszynowe oraz ich części i akcesoria.

Tabela 9. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) dla wolumenu eksportu+WDT według scenariuszy alternatywnych (w %).

Strumień	Rok	Dział 84	Dział 85	Dział 90	Dział 30	Dział 29	Dział 73	Dział 38	Dział 33	Dział 39	Dział 87	Pozostałe
Scenariusz niskiego popytu	2022	18,7%	17,4%	5,6%	1,1%	0,2%	3,2%	1,4%	3,0%	5,0%	5,1%	39,3%
	2028	20,7%	17,7%	6,4%	2,5%	1,7%	3,1%	1,9%	2,7%	4,8%	3,7%	34,8%
	2036	21,1%	15,7%	6,5%	3,6%	3,1%	3,3%	2,6%	2,7%	5,0%	2,4%	34,0%
	2050	22,6%	17,3%	7,8%	4,2%	3,3%	3,5%	2,7%	2,8%	2,5%	2,1%	31,0%
	2060	22,6%	17,3%	7,8%	4,2%	3,3%	3,5%	2,7%	2,8%	2,5%	2,1%	31,0%
Scenariusz centralny	2022	18,7%	17,4%	5,6%	1,1%	0,2%	3,2%	1,4%	3,0%	5,0%	5,1%	39,3%
	2028	20,8%	16,4%	6,2%	3,0%	2,4%	3,2%	2,3%	2,7%	5,2%	3,1%	34,8%
	2036	21,1%	14,8%	6,3%	3,9%	3,4%	3,4%	2,8%	2,7%	5,3%	2,1%	34,2%
	2050	22,7%	16,5%	7,6%	4,6%	3,7%	3,5%	2,9%	2,9%	2,7%	1,9%	31,0%
	2060	22,7%	16,5%	7,6%	4,6%	3,7%	3,5%	2,9%	2,9%	2,7%	1,9%	31,0%
Scenariusz wysokiego popytu	2022	18,7%	17,4%	5,6%	1,1%	0,2%	3,2%	1,4%	3,0%	5,0%	5,1%	39,3%
	2028	20,8%	15,7%	6,2%	3,3%	2,7%	3,2%	2,4%	2,7%	5,4%	1,4%	36,2%
	2036	21,1%	14,5%	6,2%	4,0%	3,6%	3,4%	2,9%	2,7%	5,5%	1,8%	34,4%
	2050	22,7%	16,1%	7,5%	4,8%	3,9%	3,5%	3,0%	2,9%	2,7%	1,9%	30,9%
	2060	22,7%	16,1%	7,5%	4,8%	3,9%	3,5%	3,0%	2,9%	2,7%	1,9%	30,9%

Źródło: Oszacowania EY.

Rysunek 26 przedstawia strukturę sektorową (wg działów HS2) wolumenu importu+WNT obsługiwanego na lotnisku WAW/CPK na przykładzie scenariusza centralnego. Dominującą rolę odgrywają w nim działy powiązane z technologią (85⁷⁰, 84⁷¹), tworzywami sztucznymi (39⁷²), zdrowiem (90⁷³), przemysłem chemicznym i odzieżą (38⁷⁴, 61⁷⁵, 62⁷⁶), produktami spożywczymi

⁷⁰ Dział 85: Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.

⁷¹ Dział 84: Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.

⁷² Dział 39: Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.

⁷³ Dział 90: Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.

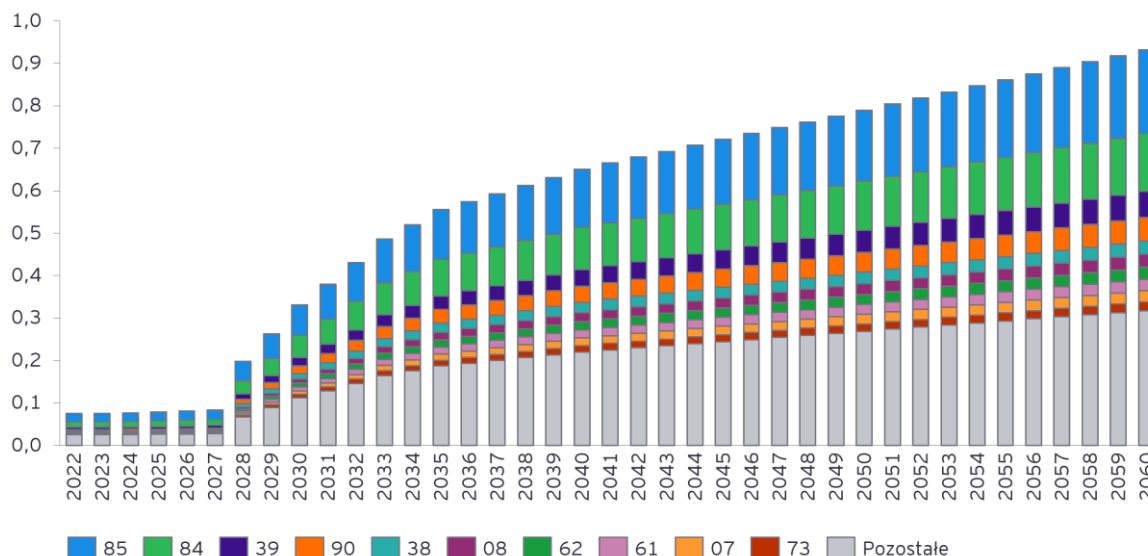
⁷⁴ Dział 38: Produkty chemiczne różne.

⁷⁵ Dział 61: Odzież i dodatki odzieżowe, dziane.

⁷⁶ Dział 62: Odzież i dodatki odzieżowe, niedziane.

(08⁷⁷, 07⁷⁸) oraz metalami nieszlachetnymi (73⁷⁹). W 2060 r. cztery najważniejsze działy (85, 84, 39, 90) odpowiadają za blisko 50% wolumenu w scenariuszu centralnym.

Rysunek 26. Struktura sektorowa (wg działów HS2) dla wolumenu strumienia importu spoza UE oraz wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, scenariusz centralny (w mln ton).



Źródło: Oszacowania EY.

Podobnie jak w przypadku eksportu, w scenariuszach alternatywnych, ze względu na inną kontrybucję krajów referencyjnych oraz inne założenia dotyczące tempa wzrostu gospodarczego, znaczenie poszczególnych działów w imporcie nieznacznie się różni (por. Tabela 10).

1.3.2.3. Analiza dodatkowości

Wzrost wolumenu cargo obsługiwanego przez CPK w horyzoncie prognozy może mieć wiele źródeł. Po pierwsze, po otwarciu CPK, polski popyt na produkty importowane drogą lotniczą obecnie realizowany przez lotniska w innych krajach, będzie mógł być - przynajmniej częściowo - obsługiwany przez CPK. Po drugie, pewna część wolumenu cargo realizowanego na potrzeby krajów Europy Środkowej, będzie przejmowana przez CPK z innych lotnisk europejskich. Po trzecie, na wolumen cargo transportowanego przez CPK może pozytywnie wpłynąć wzrost dostępności transportowej i stymulacja polskiej gospodarki w efekcie otwarcia CPK i poprawy otoczenia instytucjonalnego w obszarze handlu międzynarodowego w Polsce. O ile pierwszy z powyższych czynników nie prowadzi do dodatkowego wolumenu handlu w Polsce w porównaniu ze scenariuszem, w którym CPK nie powstaje, to dwa pozostałe mają potencjał zwiększenia strumienia importu+WNT oraz eksportu+WDT w Polsce. W związku z powyższym, w kolejnym kroku analizy szacujemy, jaką część strumieni import+WNT oraz eksport+WDT, powstałych w oparciu o prognozy IATA, możemy przypisać efektowi powstania CPK, związanych z nim inwestycji i poprawie jakości otoczenia instytucjonalnego.

⁷⁷ Dział 08: Owoce i orzechy jadalne; skórki owoców cytrusowych lub melonów.

⁷⁸ Dział 07: Warzywa oraz niektóre korzenie i bulwy, jadalne.

⁷⁹ Dział 73: Artykuły z żeliwa lub stali.

Tabela 10. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) wolumenów dla strumienia importu spoza UE oraz wewnątrzspółnotowego nabycia towarów według scenariuszy alternatywnych (w %).

Strumień	Rok	Dział 85	Dział 84	Dział 39	Dział 90	Dział 38	Dział 08	Dział 62	Dział 61	Dział 07	Dział 73	Pozostałe
Scenariusz niskiego popytu	2022	25,7%	17,9%	7,2%	4,9%	3,4%	0,0%	1,5%	1,7%	0,0%	3,9%	33,6%
	2028	23,6%	16,4%	6,6%	5,4%	3,7%	1,5%	2,3%	2,3%	1,3%	3,2%	33,7%
	2036	21,7%	15,5%	6,1%	5,7%	3,8%	2,8%	2,9%	2,8%	2,4%	2,5%	33,7%
	2050	21,9%	14,8%	6,9%	5,9%	3,3%	2,9%	2,9%	2,8%	2,5%	2,4%	33,9%
	2060	21,9%	14,8%	6,9%	5,9%	3,3%	2,9%	2,9%	2,8%	2,5%	2,4%	33,9%
Scenariusz centralny	2022	25,7%	17,9%	7,2%	4,9%	3,4%	0,0%	1,5%	1,7%	0,0%	3,9%	33,6%
	2028	22,6%	16,0%	6,2%	5,5%	3,8%	2,2%	2,6%	2,6%	1,8%	2,9%	33,7%
	2036	21,1%	15,4%	5,8%	5,8%	3,9%	3,2%	3,1%	2,9%	2,7%	2,4%	33,8%
	2050	21,2%	14,6%	6,6%	5,9%	3,4%	3,2%	3,0%	2,9%	2,8%	2,2%	34,1%
	2060	21,2%	14,6%	6,6%	5,9%	3,4%	3,2%	3,0%	2,9%	2,8%	2,2%	34,1%
Scenariusz wysokiego popytu	2022	25,7%	17,9%	7,2%	4,9%	3,4%	0,0%	1,5%	1,7%	0,0%	3,9%	33,6%
	2028	22,0%	15,9%	6,1%	5,6%	3,9%	2,5%	2,7%	2,7%	2,1%	2,7%	33,8%
	2036	20,8%	15,3%	5,7%	5,8%	4,0%	3,3%	3,1%	3,0%	2,8%	2,3%	33,8%
	2050	20,9%	14,5%	6,5%	5,9%	3,4%	3,4%	3,1%	3,0%	3,0%	2,1%	34,1%
	2060	20,9%	14,5%	6,5%	5,9%	3,4%	3,4%	3,1%	3,0%	3,0%	2,1%	34,1%

Źródło: Oszacowania EY.

Do tego celu niezbędne jest ustalenie scenariusza kontrfaktycznego, opisującego zachowanie poszczególnych strumieni handlu w sytuacji, gdyby CPK nie powstał. W dalszej części raportu strumienie importu+WNT oraz eksportu+WDT dla scenariusza kontrfaktycznego określamy jako „import+WNT bazowe” oraz „eksport+WDT bazowe”.

Punktem wyjścia do wyznaczenia bazowych wolumenów strumienia importu+WNT (eksportu + WDT) są rzeczywiste wolumeny importu+WNT (eksportu + WDT) transportowanego drogą lotniczą w 2022 r. oraz dane dotyczące udziału lotniska w Warszawie w obsłudze cargo w Polsce. By otrzymać prognozę dla kolejnych lat, otrzymane wartości odpowiednio ekstrapolujemy:

- ▶ do 2027 roku, skalując je zgodnie ze wzrostem wolumenu cargo w prognozach IATA⁸⁰,
- ▶ od 2028 roku, skalując je zgodnie z dynamiką strumieni importu + WNT (eksportu + WDT) w Polsce, prognozowanych przez OE⁸¹.

Różnicę pomiędzy całkowitym i bazowym importem/eksportem określamy mianem „importu/eksportu nadwyżkowego”. Określa on wpływ powstania CPK, związanych z nim inwestycji i poprawy jakości otoczenia instytucjonalnego na wolumen importu/eksportu.

⁸⁰ Ze względu na wykorzystanie innego źródła danych niż IATA dla 2022 roku, wolumeny strumieni bazowych w latach 2022-2027 mogą nieznacznie odbiegać od łącznych strumieni wyznaczonych w oparciu o prognozy IATA.

⁸¹ W scenariuszach alternatywnych dynamikę importu w Polsce skorygowano odpowiednio o 10% w dół dla scenariusza niskiego popytu i o 10% w górę w scenariuszu wysokiego popytu.

Z perspektywy analizy dochodów podatkowych w dalszej części raportu, istotne jest wyróżnienie dwóch komponentów importu i eksportu nadwyżkowego:

- ▶ wynikającego z przejmowania ruchu cargo powiązanego z popytem innych gospodarek z zagranicznych lotnisk,
- ▶ wynikającego z efektu większej dostępności transportowej i stymulacji polskiej gospodarki w efekcie otwarcia CPK i poprawy otoczenia instytucjonalnego w obszarze handlu międzynarodowego w Polsce.

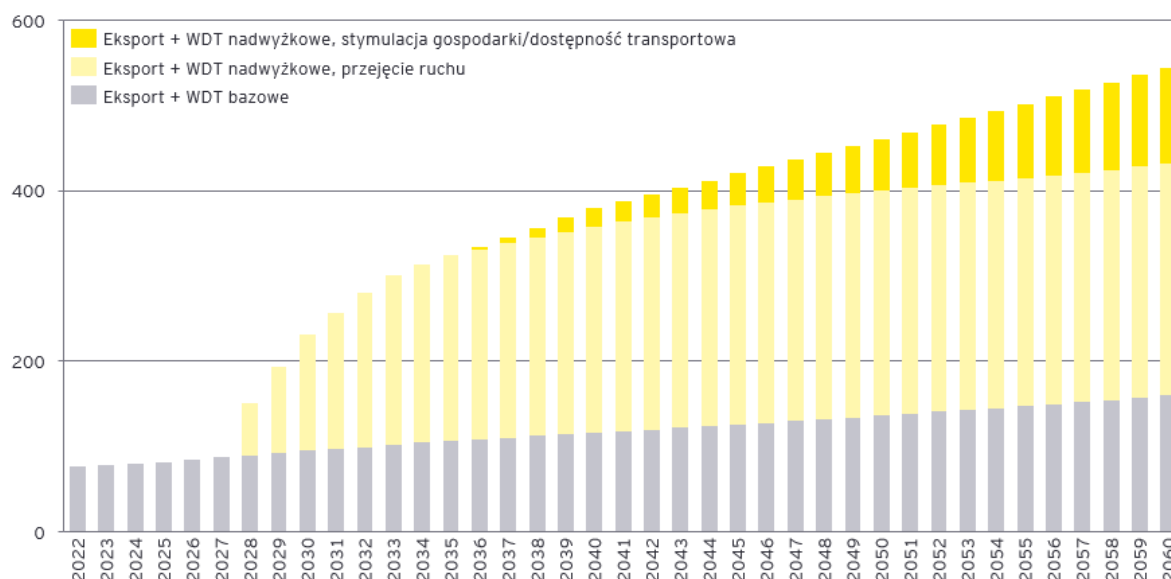
W analizie założono, że w latach 2028-2035 wzrosty strumieni importu+WNT i eksportu+WDT ponad import+WNT i eksport+WDT bazowe wynikają z przejmowania cargo powiązanego z popytem innych gospodarek z zagranicznych lotnisk. Przyjęto też, że po 2035 roku komponent ten rośnie zgodnie z prognozami wzrostu strumienia importu/eksportu w krajach Europy Środkowej. Rozwijającą się od 2036 r. nadwyżkę wolumenów cargo ponad import/eksport bazowy oraz przejęty ruch opisany powyżej, przypisujemy efektowi większej dostępności transportowej i stymulacji polskiej gospodarki na skutek otwarcia CPK i poprawy otoczenia instytucjonalnego w obszarze handlu międzynarodowego w Polsce.

Eksport nadwyżkowy

Rysunek 27 przedstawia wynik dekompozycji wolumenów eksportu+WDT na wyżej opisane komponenty w scenariuszu centralnym. W 2060 r., strumień łącznego eksportu+WDT składa się:

- ▶ w ok. 29% z komponentu bazowego,
- ▶ w ok. 50% z komponentu nadwyżkowego powiązanego z przejmowaniem ruchu cargo,
- ▶ w ok. 21% z komponentu nadwyżkowego powiązanego ze stymulacją gospodarki i/lub dostępnością transportową.

Rysunek 27. Dekompozycja strumienia eksportu+WDT na komponent bazowy oraz nadwyżkowy, wolumen (w tys. ton), scenariusz centralny.



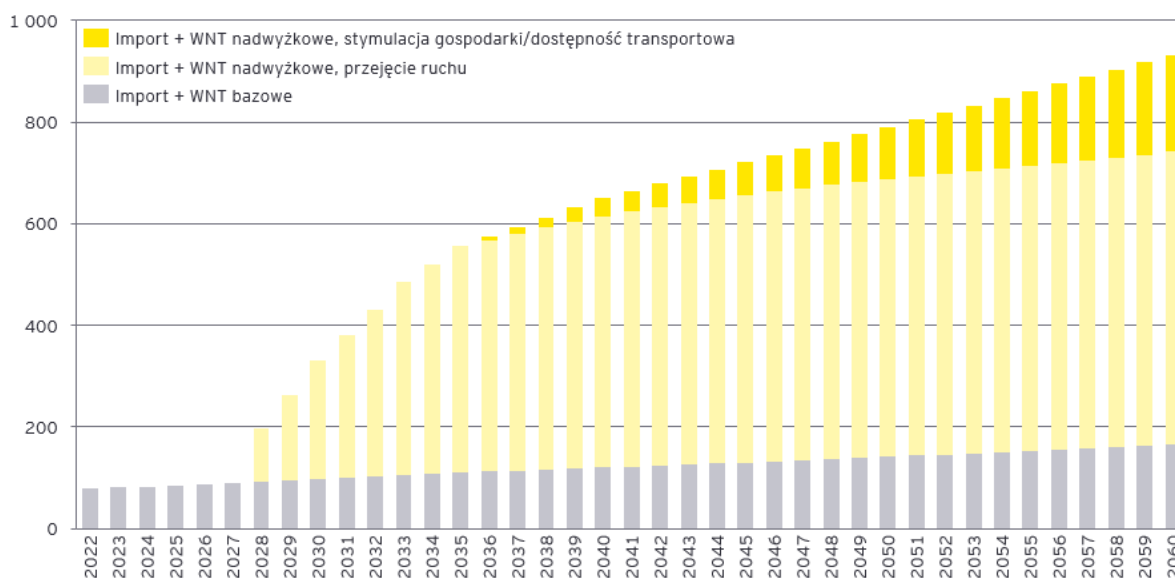
Źródło: Oszacowania EY.

Import nadwyżkowy

Rysunek 26 przedstawia wynik dekompozycji wolumenów strumienia importu+WNT na komponenty analogiczne jak dla eksportu w scenariuszu centralnym. W 2060 r., łączny strumień importu+WNT składa się:

- ▶ w ok. 16% z komponentu bazowego,
- ▶ w ok. 64% z komponentu nadwyżkowego powiązanego z przejmowaniem ruchu cargo
- ▶ w ok. 20% z komponentu nadwyżkowego powiązanego ze stymulacją gospodarki i/lub dostępnością transportową.

Rysunek 28. Dekompozycja strumienia importu+WNT na komponent bazowy oraz nadwyżkowy, wolumen (w tys. ton), scenariusz centralny.



Źródło: Oszacowania EY.

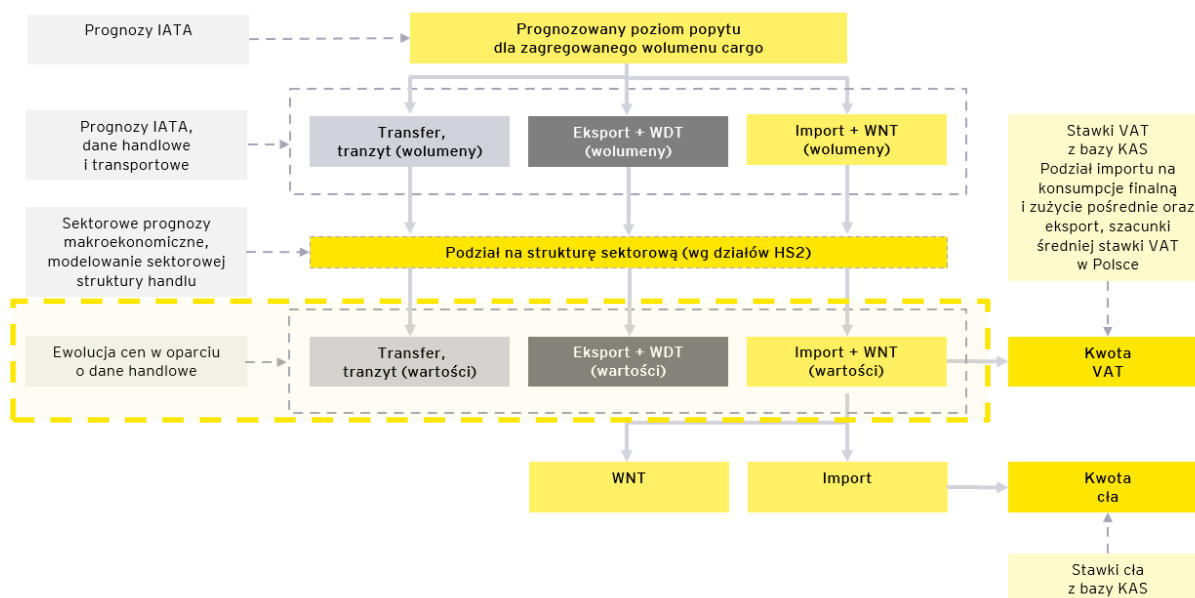
1.3.3. Analiza dla wartości cargo realizowanych na lotnisku WAW/CPK do 2060 r.

Po zdekomponowaniu prognoz IATA na wolumeny importu i WNT, eksportu i WDT oraz transferu i tranzytu, określeniu ich struktury sektorowej wg działów HS2, a także zidentyfikowaniu komponentu bazowego i nadwyżkowego dla wolumenów cargo, następnym krokiem niezbędnym do oszacowania prognoz dochodów sektora finansów publicznych z tytułu cła i VAT powiązanych z otwarciem CPK jest przejście z danych w ujęciu wolumenowym (wagowym) na monetarny.

Elementem łączącym analizę wolumenów z analizą w ujęciu monetarnym jest ewolucja średnich cen jednostkowych (za kilogram towarów) w poszczególnych działach HS2. W analizie w ujęciu pieniężnym wszystkie wartości wyrażone są w cenach stałych z 2022 r. Jest to podejście standardowe w analizach ekonomicznych. W efekcie przyjęcia takiego podejścia, jedynym czynnikiem, który może wpływać na ewolucję cen na poziomie działów HS2 w czasie są zmiany w ich kompozycji produktowej.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Rysunek 29. Schemat analizy ekonomicznej, przypisanie wartości do wolumenów wymiany handlowej.



WNT - wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (z UE), WDT - wewnątrzspółnotowa dostawa towarów (do UE), Import - import spoza UE, Eksport - eksport poza UE.

Źródło: Opracowanie własne EY.

Na podstawie danych handlowych Eurostat opisujących wymianę handlową z krajami spoza UE, określamy ceny jednostkowe na poziomie działów HS2. Dane te są dostępne zarówno dla importu jak i eksportu. W analizie zakładamy, że ceny jednostkowe na poziomie działów HS2 dla eksportu pokrywają się ze średnimi cenami strumienia załadunku, w tym w szczególności w ramach WDT. Analogicznie, zakładamy, że dla importu ceny jednostkowe na poziomie działów HS2 pokrywają się ze średnimi cenami strumienia rozładunku, w tym WNT. Implikuje to, że ceny dla strumienia transferu i tranzytu, a tym samym jego wartości, mogą być wyznaczone w oparciu o analizę przeprowadzaną dla importu i eksportu.

W analizie przyjęto, że dla 2022 r. średnia cena jednostkowa (EUR/kg) transportu cargo w poszczególnych działach HS2 jest równa ilorazowi wartości (w EUR) i wolumenu (w kg) dla tych działów z oficjalnych danych handlowych dla Polski⁸². Dla okresu 2023-2027 zakładamy, że trendy cargo obsługiwanego przez Lotnisko Chopina determinowane są rozwojem sytuacji gospodarczej w Polsce. Ponieważ wartości w prognozach są przedstawiane w cenach z 2022 roku, implikuje to stałość cen jednostkowych na poziomie działów HS2⁸³. W latach 2028-2035 wzrost wolumenu cargo obsługiwanego przez port CPK jest w głównej mierze powiązany z przejmowaniem ruchu z innych lotnisk, gdzie ceny jednostkowe na poziomie działów HS2 są inne niż w Polsce. W analizie przyjęto, że średnie ceny jednostkowe dla działów HS2 w CPK w tym okresie zbiegają do kombinacji cen dla krajów

⁸² Dla niektórych działów w 2022 r. wolumeny w danych oficjalnych były zerowe, przy jednocześnie niezerowej wartości w ujęciu monetarnym. W takich przypadkach wykorzystano dane o wartościach i wolumenach z 2021 r. (dział 14 dla importu oraz 50 dla eksportu) lub 2019 r. (dział 16 dla importu).

⁸³ Analiza realizowana jest na poziomie działów HS2, więc potencjalne zmiany struktury produktowej lub cen produktów w ramach działów nie są brane pod uwagę.

referencyjnych i w Polsce z 2022 roku⁸⁴. Dla lat 2036-2060 przyjęto, podobnie jak dla okresu 2023-2027, założenie o stałości cen jednostkowych dla poszczególnych działów HS2.

Podobnie jak w przypadku analizy wolumenów, w dostosowaniach cen dokonano niezbędnych eksperckich korekt mających na celu zniwelowanie roli czynników specyficznych dla wybranych krajów, a nie mających zastosowania w polskim kontekście. Dla przykładu, w Belgii i Wielkiej Brytanii średnia cena działu 71⁸⁵ powiązanego z biżuterią, kamieniami i metalami szlachetnymi znacząco odbiegała od wzorców w Polsce i pozostałych krajach referencyjnych. Mogło to być związane z uwarunkowaniami specyficznymi dla danego kraju (np. roli Antwerpii w kontekście szlifierstwa diamentów czy istotnie wyższego importu złota w Wielkiej Brytanii w 2019 roku w porównaniu do lat wcześniejszych). Z tego względu ceny jednostkowe dla działu 71 zostały w tych krajach zastąpione średnią ceną jednostkową dla pozostałych krajów referencyjnych.

Zmiany średnich cen na poziomie działów HS2 w wyniku przejmowania ruchu cargo z innych krajów dla scenariusza centralnego przedstawia Rysunek 30. Lewy panel prezentuje zestawienie dla importu⁸⁶. Pierwszy słupek odpowiada wartościom importu dla struktury produktowej w Polsce w 2022 r., a drugi - po uwzględnieniu dostosowań cen wynikających z uwzględnienia krajów referencyjnych. Prawy panel prezentuje analogiczne zestawienie dla eksportu⁸⁷. W obu przypadkach

⁸⁴ Dla niektórych działów, wolumen importu bądź eksportu był równy 0, mimo niezerowej wartości. W przypadkach ze zidentyfikowanymi brakami przyjęto wartości na podstawie średniej z pozostałych krajów referencyjnych. Takie przypadki odpowiadały za mniej niż 0,3% całkowitej wartości.

⁸⁵ Dział 71: *Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.*

⁸⁶ Wskazane działy:

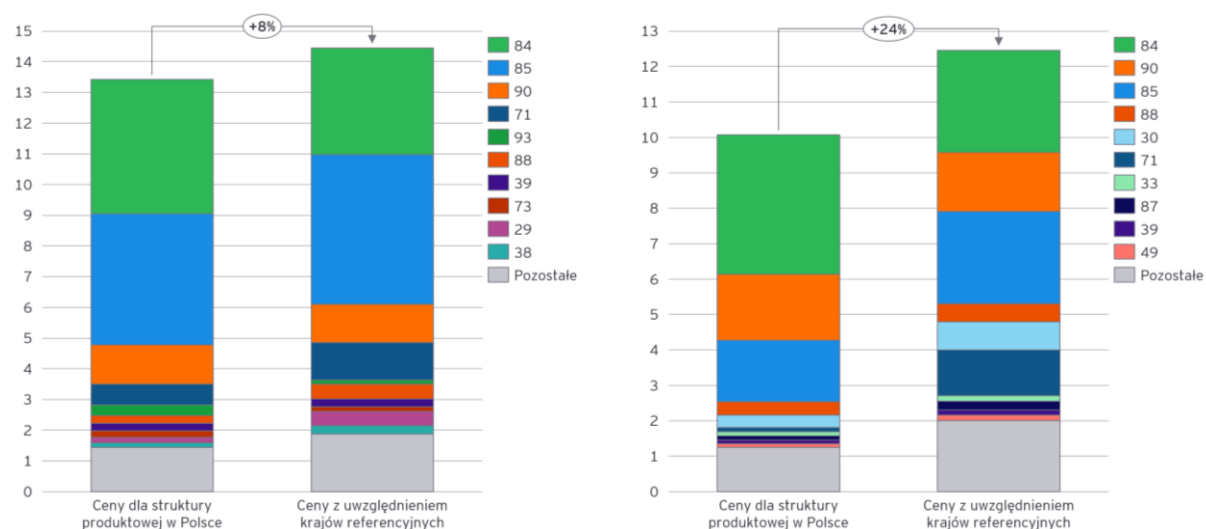
- ▶ Dział 84: *Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.*
- ▶ Dział 85: *Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.*
- ▶ Dział 90: *Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.*
- ▶ Dział 71: *Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.*
- ▶ Dział 93: *Broń i amunicja; ich części i akcesoria.*
- ▶ Dział 88: *Statki powietrzne, statki kosmiczne i ich części.*
- ▶ Dział 39: *Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.*
- ▶ Dział 73: *Artykuły z żeliwa lub stali.*
- ▶ Dział 29: *Chemikalia organiczne.*
- ▶ Dział 38: *Produkty chemiczne różne.*

⁸⁷ Wskazane działy:

- ▶ Dział 84: *Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.*
- ▶ Dział 90: *Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.*
- ▶ Dział 85: *Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.*
- ▶ Dział 88: *Statki powietrzne, statki kosmiczne i ich części.*
- ▶ Dział 30: *Produkty farmaceutyczne.*
- ▶ Dział 71: *Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.*

uwzględnienie cen jednostkowych z krajów referencyjnych prowadzi do wzrostu wartości dla ustalonych wolumenów handlu.

Rysunek 30. Zmiana wartości koszyka importu (lewy panel) i eksportu (prawy panel) z 2022 roku w wyniku uwzględnienia cen jednostkowych z krajów referencyjnych (w mld EUR).



Źródło: Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](http://EasyComext.europa.eu) i Oszacowania EY.

Oszacowania ewolucji cen jednostkowych dla działów HS2, wraz z prognozami wolumenów wyznaczonymi w poprzednim podrozdziale, pozwalają określić zmiany wartości poszczególnych strumieni ruchu cargo na poziomie działów HS2.

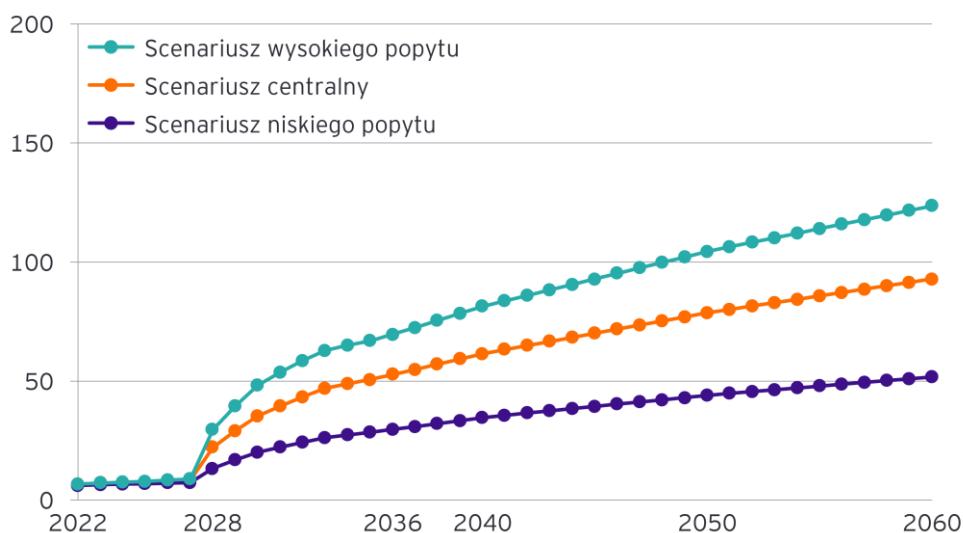
W scenariuszach alternatywnych, ze względu na inną kontrybucję krajów referencyjnych oraz inne założenia dotyczące tempa wzrostu gospodarczego, oszacowane ceny jednostkowe dla poszczególnych działów HS2 nieco różnią się od tych dla scenariusza centralnego. W efekcie, relacje wartości dla alternatywnych scenariuszy są zbliżone, ale nie takie same jak dla wolumenów.

Rysunek 31 przedstawia prognozę wartości eksportu+WDT dla lotniska WAW/CPK w trzech alternatywnych scenariuszach. W scenariuszu centralnym wartość eksportu+WDT w 2022 roku wynosi ok. 7 mld EUR, a do 2060 r. wzrasta do ok. 93 mld EUR. Dla scenariuszy alternatywnych wartość eksportu+WDT w 2060 r. to ok. 52 mld EUR w scenariuszu niskiego popytu i ok. 124 mld EUR w scenariuszu wysokiego popytu.

- ▶ Dział 33: Olejki eteryczne i rezinoidy; preparaty perfumeryjne, kosmetyczne lub toaletowe.
- ▶ Dział 87: Pojazdy nieszynowe oraz ich części i akcesoria.
- ▶ Dział 39: Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.
- ▶ Dział 49: Książki, gazety, obrazki i pozostałe wyroby przemysłu poligraficznego, drukowane; manuskrypty, maszynopisy i plany.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Rysunek 31. Wartość eksportu+WDT dla lotniska WAW/CPK, scenariusze alternatywne (w mld EUR).



Źródło: Oszacowania EY.

Rysunek 32 prezentuje prognozowaną sektorową strukturę wartości eksportu+WDT wg działów HS2 dla lotniska WAW/CPK i scenariusza centralnego. Najważniejszą rolę odgrywają w nim działy powiązane z technologią (84⁸⁸, 85⁸⁹), zdrowiem i przemysłem chemicznym (30⁹⁰, 90⁹¹, 29⁹², 38⁹³, 33⁹⁴), metalami szlachetnymi oraz nieszlachetnymi (71⁹⁵, 73⁹⁶) i motoryzacją (88⁹⁷). W 2060 r., cztery największe z nich (84, 30, 85, 90) odpowiadają za ok. 75% wartości eksportu+WDT. Analogiczne zestawienie dla scenariuszy alternatywnych w wybranych latach prezentuje Tabela 11.

⁸⁸ Dział 84: Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.

⁸⁹ Dział 85: Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.

⁹⁰ Dział 30: Produkty farmaceutyczne.

⁹¹ Dział 90: Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.

⁹² Dział 29: Chemikalia organiczne.

⁹³ Dział 38: Produkty chemiczne różne.

⁹⁴ Dział 33: Olejki eteryczne i rezinoidy; preparaty perfumeryjne, kosmetyczne lub toaletowe.

⁹⁵ Dział 71: Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.

⁹⁶ Dział 73: Artykuły z żeliwa lub stali.

⁹⁷ Dział 88: Statki powietrzne, statki kosmiczne i ich części.

Rysunek 32. Struktura sektorowa (wg działów HS2) wartości eksportu+WDT dla lotniska WAW/CPK (w mld EUR), scenariusz centralny.

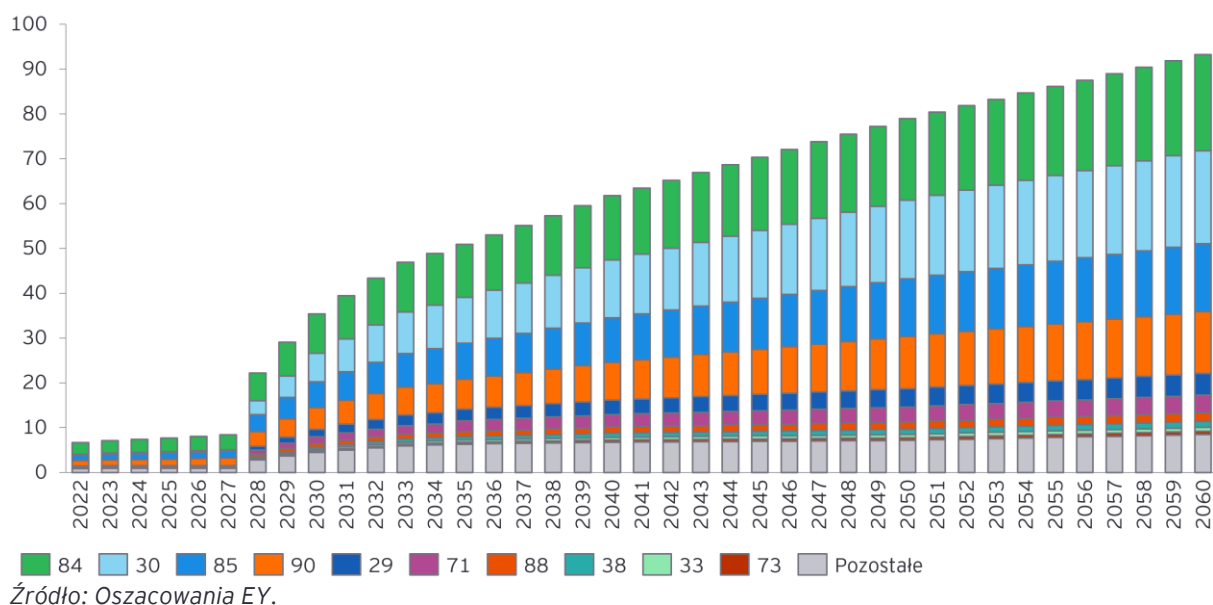


Tabela 11. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) wartości dla strumienia eksportu poza UE oraz wewnątrzspółnotowej dostawy towarów według scenariuszy alternatywnych (w %).

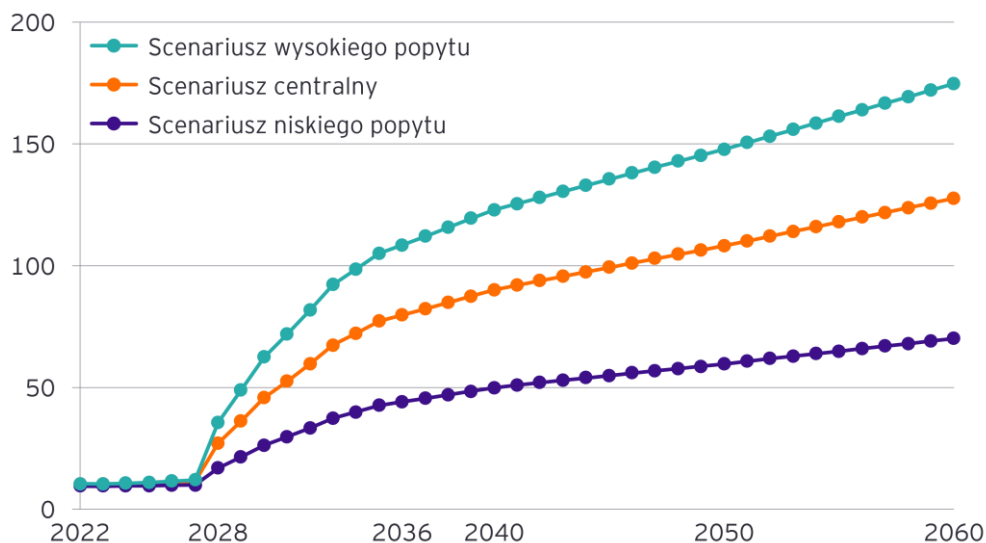
Strumień	Rok	Dział 84	Dział 30	Dział 85	Dział 90	Dział 29	Dział 71	Dział 88	Dział 38	Dział 33	Dział 73	Pozostałe
Scenariusz niskiego popytu	2022	39.1%	3.5%	17.2%	18.5%	0.5%	1.2%	3.7%	0.7%	1.2%	0.8%	13.5%
	2028	30.7%	10.5%	17.6%	16.1%	3.2%	3.7%	3.0%	1.0%	0.9%	0.7%	12.5%
	2036	24.8%	18.0%	16.5%	14.2%	4.8%	4.1%	2.4%	1.4%	1.0%	0.8%	12.0%
	2050	24.6%	19.8%	16.9%	15.8%	4.8%	3.7%	2.2%	1.3%	0.9%	0.8%	9.1%
	2060	24.6%	19.8%	16.9%	15.8%	4.8%	3.7%	2.2%	1.3%	0.9%	0.8%	9.1%
Scenariusz centralny	2022	39.1%	3.5%	17.2%	18.5%	0.5%	1.2%	3.7%	0.7%	1.2%	0.8%	13.5%
	2028	27.6%	14.1%	17.0%	14.7%	4.1%	4.1%	2.7%	1.2%	1.0%	0.8%	12.8%
	2036	23.4%	20.4%	16.0%	13.3%	5.2%	4.0%	2.3%	1.5%	1.0%	0.8%	12.2%
	2050	23.2%	22.3%	16.4%	14.8%	5.2%	3.6%	2.1%	1.5%	0.9%	0.8%	9.1%
	2060	23.2%	22.3%	16.4%	14.8%	5.2%	3.6%	2.1%	1.5%	0.9%	0.8%	9.1%
Scenariusz wysokiego popytu	2022	39.1%	3.5%	17.2%	18.5%	0.5%	1.2%	3.7%	0.7%	1.2%	0.8%	14.1%
	2028	26.2%	16.0%	16.6%	14.1%	4.5%	4.2%	2.6%	1.3%	1.0%	0.8%	12.9%
	2036	22.8%	21.5%	15.7%	13.0%	5.4%	3.9%	2.2%	1.5%	1.0%	0.8%	12.3%
	2050	22.6%	23.5%	16.1%	14.4%	5.4%	3.5%	2.0%	1.5%	0.9%	0.8%	9.1%
	2060	22.6%	23.5%	16.1%	14.4%	5.4%	3.5%	2.0%	1.5%	0.9%	0.8%	9.1%

Źródło: Oszacowania EY.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Rysunek 33 przedstawia prognozę wartości importu+WNT w trzech alternatywnych scenariuszach. W 2022 r. wartość importu+WNT wynosi około ok. 10 mld EUR w każdym ze scenariuszy. Scenariusz centralny zakłada wzrost importu+WNT do ok. 128 mld EUR w 2060 roku, scenariusz niskiego popytu do ok. 71 mld EUR, natomiast scenariusz wysokiego popytu - do ok. 174 mld EUR.

Rysunek 33. Wartość importu+WNT dla lotniska WAW/CPK, scenariusze alternatywne (w mld EUR).



Źródło: Prognozy IATA, Oszacowania EY.

Rysunek 34 przedstawia prognozowaną sektorową strukturę wartości importu+WNT wg działów HS2 dla scenariusza centralnego. Fundamentalną rolę odgrywają w nim działy powiązane z technologią (84⁹⁸, 85⁹⁹), metalami szlachetnymi (71¹⁰⁰), zdrowiem i przemysłem chemicznym (90¹⁰¹, 29¹⁰², 30¹⁰³, 38¹⁰⁴), tworzywami sztucznymi (39¹⁰⁵), motoryzacją (88¹⁰⁶) oraz odzieżą (62¹⁰⁷). Cztery największe działy (85, 84, 71, 90) odpowiadają za blisko 75% wartości w 2060 r. Zestawienie dla scenariuszy alternatywnych prezentuje Tabela 12.

⁹⁸ Dział 84: Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.

⁹⁹ Dział 85: Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.

¹⁰⁰ Dział 71: Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.

¹⁰¹ Dział 90: Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.

¹⁰² Dział 29: Chemikalia organiczne.

¹⁰³ Dział 30: Produkty farmaceutyczne.

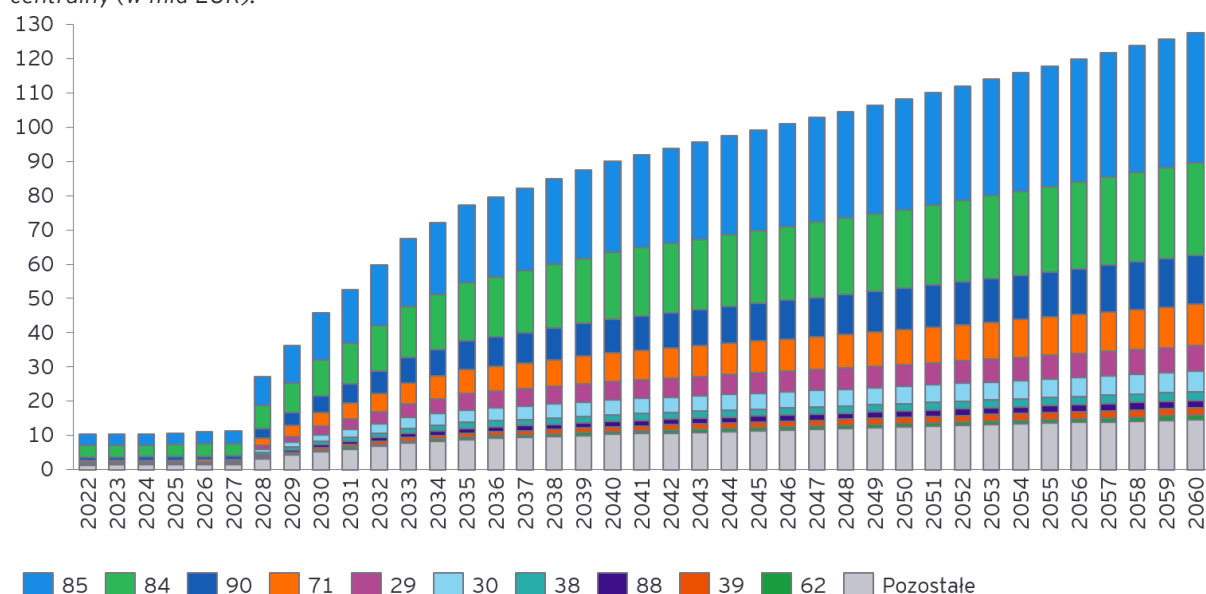
¹⁰⁴ Dział 38: Produkty chemiczne różne.

¹⁰⁵ Dział 39: Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.

¹⁰⁶ Dział 88: Statki powietrzne, statki kosmiczne i ich części.

¹⁰⁷ Dział 62: Odzież i dodatki odzieżowe, niedziane.

Rysunek 34. Struktura sektorowa (wg działów HS2) wartości importu+WNT dla lotniska WAW/CPK, scenariusz centralny (w mld EUR).



Źródło: Oszacowania EY.

Tabela 12. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) wartości dla strumienia importu spoza UE oraz wewnątrzspółnotowego nabycia towarów według scenariuszy alternatywnych (w %).

Strumień	Rok	Dział 85	Dział 84	Dział 90	Dział 71	Dział 29	Dział 30	Dział 38	Dział 88	Dział 39	Dział 62	Pozostałe
Scenariusz niskiego popytu	2022	31.8%	32.6%	9.5%	5.1%	1.3%	0.8%	1.1%	1.9%	1.8%	0.4%	13.6%
	2028	31.3%	27.0%	10.3%	7.2%	3.2%	2.4%	1.7%	2.0%	1.7%	0.6%	12.5%
	2036	29.9%	22.9%	10.8%	8.8%	5.4%	4.2%	2.1%	1.9%	1.5%	0.9%	11.6%
	2050	30.5%	22.1%	11.2%	9.1%	5.2%	4.1%	1.8%	1.8%	1.8%	0.9%	11.6%
	2060	30.5%	22.1%	11.2%	9.1%	5.2%	4.1%	1.8%	1.8%	1.8%	0.9%	11.6%
Scenariusz centralny	2022	31.8%	32.6%	9.5%	5.1%	1.3%	0.8%	1.1%	1.9%	1.8%	0.4%	13.6%
	2028	30.5%	25.1%	10.5%	8.0%	4.3%	3.3%	1.9%	2.0%	1.6%	0.8%	12.0%
	2036	29.3%	22.0%	10.8%	9.2%	6.1%	4.8%	2.2%	1.8%	1.5%	0.9%	11.4%
	2050	29.9%	21.1%	11.2%	9.5%	5.9%	4.7%	2.0%	1.7%	1.7%	0.9%	11.5%
	2060	29.9%	21.1%	11.2%	9.5%	5.9%	4.7%	2.0%	1.7%	1.7%	0.9%	11.5%
Scenariusz wysokiego popytu	2022	31.8%	32.6%	9.5%	5.1%	1.3%	0.8%	1.1%	1.8%	1.9%	0.4%	13.6%
	2028	30.1%	24.1%	10.6%	8.4%	4.9%	3.8%	2.0%	1.5%	2.0%	0.8%	11.8%
	2036	29.0%	21.5%	10.8%	9.3%	6.4%	5.0%	2.3%	1.4%	1.8%	1.0%	11.4%
	2050	29.6%	20.7%	11.2%	9.6%	6.2%	4.9%	2.0%	1.7%	1.7%	1.0%	11.4%
	2060	29.6%	20.7%	11.2%	9.6%	6.2%	4.9%	2.0%	1.7%	1.7%	1.0%	11.4%

Źródło: Oszacowania EY.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

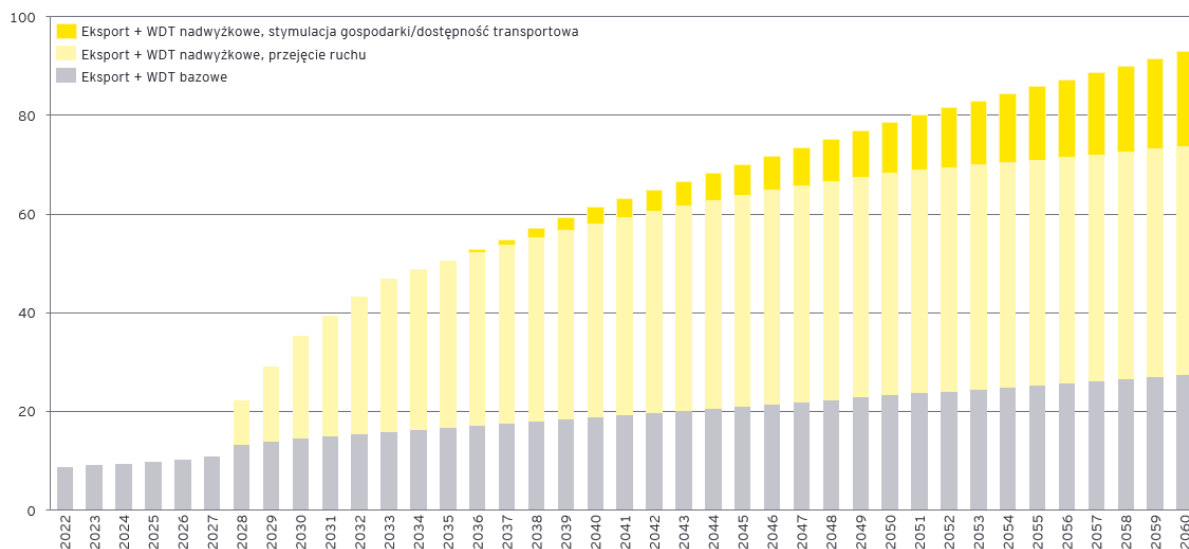
1.3.3.1. Analiza dodatkowości

W celu oszacowania wartości handlu, które można przypisać efektowi powstania CPK, związanych z nim inwestycji i poprawie jakości otoczenia instytucjonalnego, wykorzystano udziały importu/eksportu nadwyżkowego w łącznym imporcie/eksporcie obliczone dla wolumenów (por. sekcja 1.3.2.3).

Trudno jednoznacznie określić, jakie mogą być relacje cen jednostkowych dla importu/eksportu nadwyżkowego i odpowiednich strumieni obsługiwanych przez CPK. Z jednej strony, powstanie CPK może się wiązać ze stymulowaniem branż gospodarki powiązanych z zaawansowanym przemysłem, więc handlujących relatywnie drogimi towarami w stosunku do ich masy, co mogłoby implikować, że kanał nadwyżkowy cechuje się relatywnie większym udziałem w wartości niż w wolumenie całego strumienia obsługiwane przez CPK. Z drugiej strony, większa dostępność cargo lotniczego może sprawić, że handel produktami o relatywnie niższej wartości, ale wymagających specyficznych warunków transportu (np. świeże owoce), stanie się opłacalny. W analizie przyjęto założenie, że struktura sektorowa i ceny jednostkowe strumieni nadwyżkowych i bazowych są takie same. Implikuje to, że relacja wartości strumieni nadwyżkowych do łącznych wartości pokrywa się z relacją wolumenów analogicznych strumieni.

Dekompozycję wartości strumienia eksportu+WDT na komponent bazowy i nadwyżkowy przedstawia Rysunek 35.

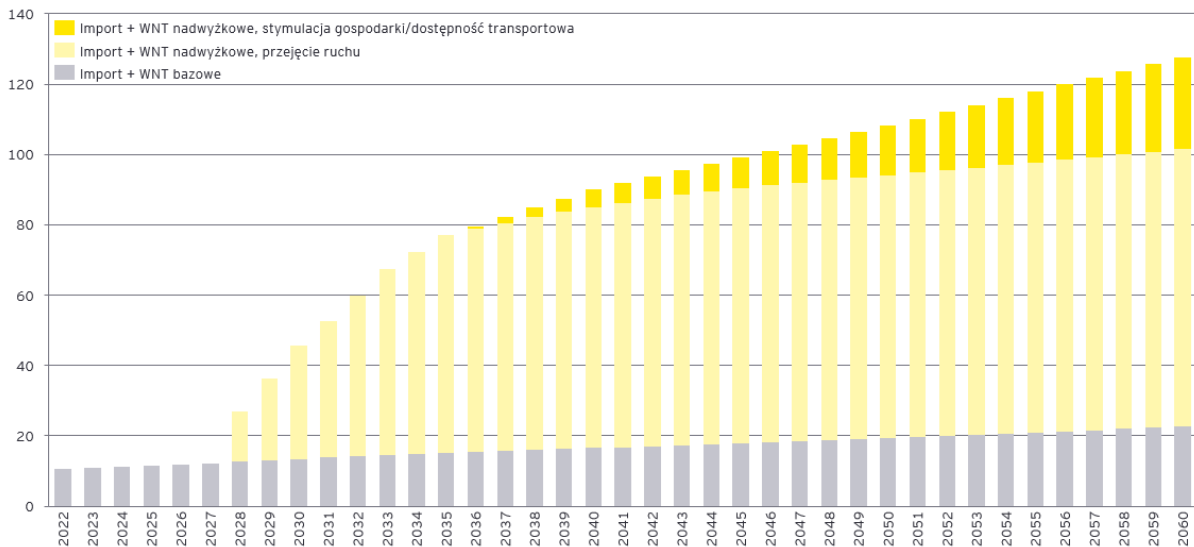
Rysunek 35. Dekompozycja strumienia eksportu+WDT na komponent bazowy oraz nadwyżkowy, wartość (w mld EUR), scenariusz centralny.



Źródło: Oszacowania EY.

Analogiczną analizę dodatkowości przeprowadzono dla wartości importu (por. Rysunek 36).

Rysunek 36. Dekompozycja strumienia importu+WNT na komponent bazowy oraz nadwyżkowy, wartość (w mld EUR), scenariusz centralny.

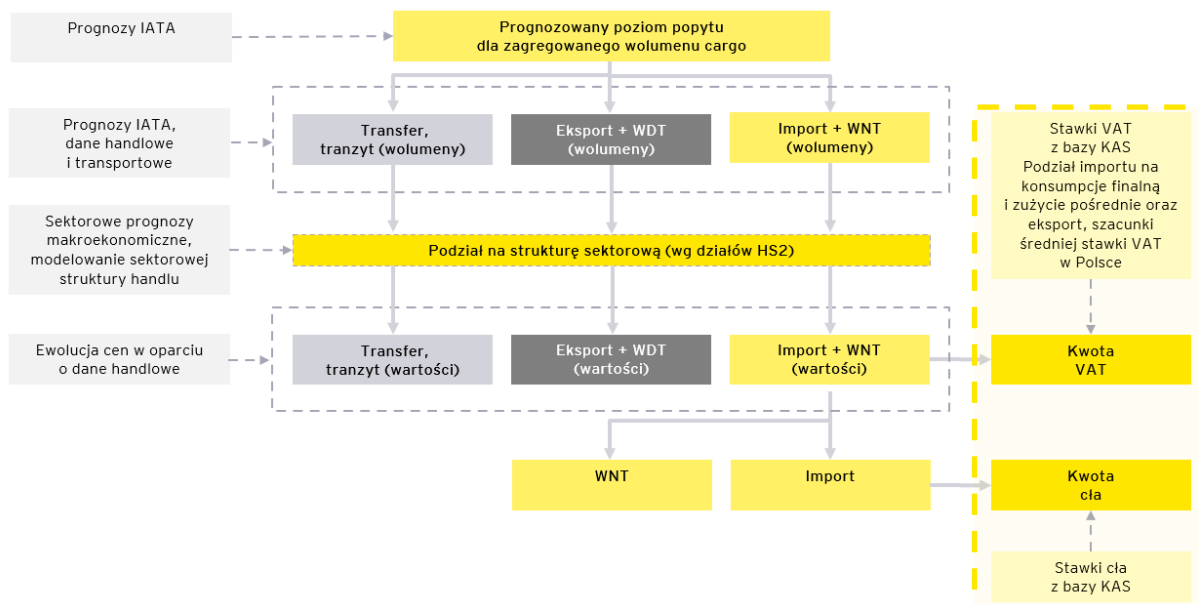


Źródło: Oszacowania EY.

1.3.4. Analiza dochodów sektora finansów publicznych

Do oszacowania dochodów sektora finansów publicznych związanych z powstaniem CPK, kluczowe są dwa elementy: określenie podstawy opłaty oraz efektywnych stawek. Przeprowadzona analiza dodatkowości dla importu pozwala określić podstawę opodatkowania VAT i cła.

Rysunek 37. Schemat analizy ekonomicznej, analiza dochodów SFP.



WNT - wewnętrzzspólnotowe nabycie towarów (z UE), WDT - wewnętrzzspólnotowa dostawa towarów (do UE), Import - import spoza UE, Eksport - eksport poza UE

Źródło: Opracowanie własne EY.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Z kolei analiza bazy danych KAS umożliwi oszacowanie średnich stawek cła i VAT na poziomie działów. Ze względu na specyfikę podatku VAT, efektywne stawki podatku skorygowano o potencjalne odliczenia. Szczegóły zastosowanego podejścia opisane są poniżej.

1.3.4.1. Cło

Co do zasady, cło jest nakładane na import spoza UE. Dane handlowe Eurostat sugerują, że w 2021 r. w Polsce w przypadku strumienia importu+WNT transportowanego lotniczo, 90% wolumenu stanowił import z krajów spoza UE¹⁰⁸. Należy jednak pamiętać, że ze względu na brak obowiązków celnych, dane dla handlu w ramach UE mogą być niedoszacowane: obecnie jedynie duże przedsiębiorstwa mają obowiązek sprawozdawczy w tym zakresie. Ponadto, w wielu krajach dane dla handlu w ramach UE są publikowane w mniejszej liczbie przekrojów. Przykładowo, z krajów referencyjnych analizowanych w niniejszym raporcie, jedynie Niemcy, Belgia i Luksemburg publikują je w podziale na środek transportu. W tych trzech krajach średnio 95% importu transportowanego lotniczo odnosiło się do krajów spoza UE. W związku z powyższym, w analizie założono, że udział importu spoza UE do Polski, zarówno dla wolumenów jak i dla wartości:

- ▶ w latach 2022-2027 jest stały na poziomie 90%,
- ▶ w latach 2028-2035 rośnie od 90% obserwowanych obecnie do 95% obserwowanego dla wybranych krajów referencyjnych, w tempie proporcjonalnym do przyrostów wolumenów w scenariuszu centralnym,
- ▶ w latach 2036-2060 jest stały na poziomie 95%.

Należy zaznaczyć, że tak wyznaczona podstawa naliczania cła nie pozwala jeszcze na oszacowanie kwoty cła generowanego w związku z funkcjonowaniem CPK. Do tego konieczne jest bowiem uwzględnienie scenariusza kontrfaktycznego i realizowanych w nim wolumenów/wartości importu bazowego.

W niniejszej analizie założono, że procedury celne związane z importem nadwyżkowym będą realizowane w Polsce. Należy przy tym pamiętać, że niezbędnym warunkiem dla takiego scenariusza jest zapewnienie sprzyjającego otoczenia instytucjonalnego, w tym w szczególności w zakresie obowiązujących procedur oraz przepisów celnych i podatkowych w Polsce.

Kolejnym krokiem w analizie jest wyznaczenie efektywnych stawek cła. Do tego celu wykorzystano dane z bazy Krajowej Administracji Skarbowej z 2022 r. Jednocześnie przyjęto założenie o stałym poziomie stawek celnych w horyzoncie prognozy. Stawki cła obliczono dla poszczególnych działów jako iloraz zagregowanych kwot cła i wartości statystycznej, z tym, że kwoty cła zostały wcześniej wyzerowane dla zgłoszeń z kodem procedury celnej zaczynającym się od 51 lub 71¹⁰⁹, ponieważ kody te nie implikują powstania należności celnych. Dodatkowo, na potrzeby kalkulacji stawek cła, zbiór danych został ograniczony do handlu z krajami spoza Unii Europejskiej. Oszacowania stawek cel dla dziesięciu najważniejszych działów z perspektywy kontrybucji do kwoty naliczonego cła przedstawia Tabela 13.

¹⁰⁸ Dane handlowe Eurostat, [Easy Comext \(europa.eu\)](https://comext.europa.eu/)

¹⁰⁹ Kody 51 i 71 to odpowiednio: 51: *Procedura uszlachetnienia czynnego*, o której mowa w art. 256 Unijnego Kodeksu Celnego i 71: *Objęcie towarów procedurą składowania celnego*.

Źródło: [4.2 Kody stosowane przy wypełnianiu poszczególnych pól - puesc.gov.pl](https://puesc.gov.pl/)

Tabela 13. Efektywne stawki cła - najważniejsze działy pod względem kwoty naliczonego cła w 2022 roku.

Dział	Dział 85 ¹¹⁰	Dział 39 ¹¹¹	Dział 62 ¹¹²	Dział 90 ¹¹³	Dział 29 ¹¹⁴	Dział 84 ¹¹⁵	Dział 74 ¹¹⁶	Dział 61 ¹¹⁷	Dział 64 ¹¹⁸	Dział 38 ¹¹⁹
Cło, stawka	0,4%	4,5%	7,3%	0,6%	1,0%	0,2%	0,5%	5,6%	11,4%	1,0%

Źródło: Opracowanie własne EY na podstawie danych KAS.

Kwoty naliczonego cła dla poszczególnych lat i działów HS2 zostały obliczone jako iloczyn macierzy zawierającej podstawę cła w poszczególnych działach i latach oraz wektora efektywnych stawek cła dla poszczególnych działów HS2.

Należy podkreślić, że jedynie część (tj. 25%)¹²⁰ należności z tytułu cła trafia ostatecznie do polskiego sektora finansów publicznych, a reszta zostaje przekazana do budżetu Unii Europejskiej. Dochody sektora finansów publicznych z tytułu cła w efekcie CPK są obliczone jako 25% kwoty cła powiązanej z nadwyżkowym importem.

1.3.4.2. Wpływy z tytułu cła

Tabela 14 poniżej prezentuje oszacowania dotyczące wpływów z tytułu cła w trzech ujęciach.

Pierwsze ujęcie przedstawia **naliczoną kwotę cła łącznie**. Jako podstawę dla wyznaczenia tych wartości przyjęto strumień importu obsługiwany przez CPK (por. sekcja 1.3.3.1)¹²¹. Naliczona kwota cła w roku 2028, tj. roku otwarcia portu lotniczego wynosi odpowiednio 190 mln EUR w scenariuszu centralnym, 114 mln EUR w scenariuszu niskiego popytu i 254 mln EUR w scenariuszu wysokiego popytu. W 2060 roku kwoty dla scenariusza niskiego popytu, centralnego i wysokiego popytu to odpowiednio 531 mln EUR, 980 mln EUR, 1 349 mln EUR (por. Tabela 14).

Łączna kwota cła obejmuje jednak również wartości, które najprawdopodobniej zostałyby zrealizowane również w scenariuszu bez CPK, tj. wartości cła naliczone dla importu bazowego. Tak więc w drugim ujęciu w tabeli, oszacowane wartości cła są korygowane o ten komponent, biorąc za podstawę jedynie import nadwyżkowy. Wyznaczona w ten sposób **naliczona kwota cła w efekcie CPK**

¹¹⁰ Dział 85: *Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.*

¹¹¹ Dział 39: *Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.*

¹¹² Dział 62: *Odzież i dodatki odzieżowe, niedziane.*

¹¹³ Dział 90: *Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.*

¹¹⁴ Dział 29: *Chemikalia organiczne.*

¹¹⁵ Dział 84: *Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.*

¹¹⁶ Dział 71: *Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.*

¹¹⁷ Dział 61: *Odzież i dodatki odzieżowe, dziane.*

¹¹⁸ Dział 64: *Obuwie, getry i podobne; części tych artykułów.*

¹¹⁹ Dział 38: *Produkty chemiczne różne.*

¹²⁰ Por. [Decyzja Rady Unii Europejskiej nr 2007/436/WE, Euratom, z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich \(sejm.gov.pl\)](#) Art 2, Ust. 3.; oraz [EUR-Lex - 32007D0436 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)

¹²¹ W latach 2022-2027 podstawą do wyznaczenia tych wartości jest import bazowy.

odpowiada w roku 2060 za od 71% kwoty cła łącznie w scenariuszu niskiego popytu, 82% dla scenariusza centralnego i 86% w scenariuszu wysokiego popytu.

Nadwyżkowe wartości dla cła do roku 2027 włącznie są zerowe, ponieważ w tych latach nie pojawia się jeszcze nadwyżkowy wolumen importu.

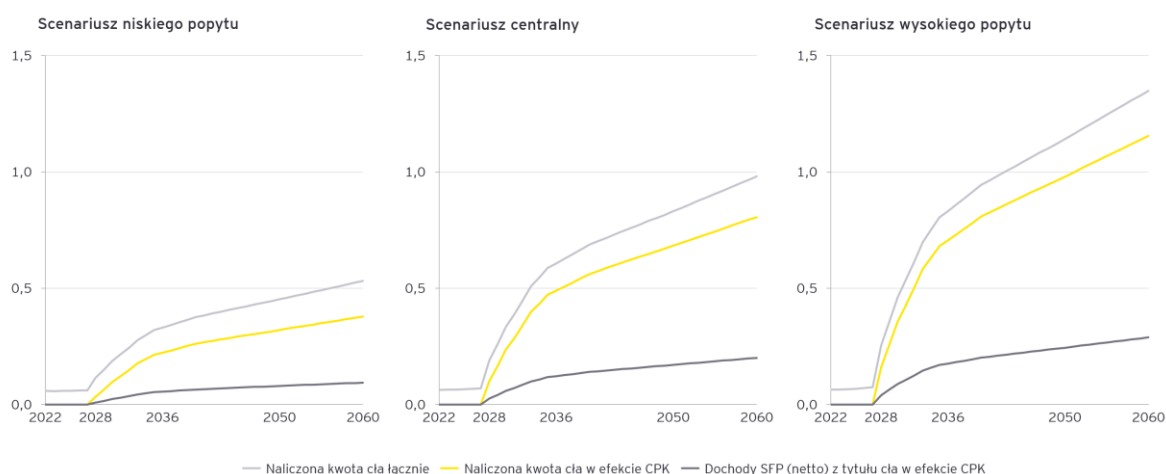
Wreszcie, trzecie ujęcie w tabeli prezentuje szacunek **dochodów netto sektora finansów publicznych z tytułu cła w efekcie CPK**, obliczony jako 25% naliczonej kwoty cła w efekcie CPK (por. sekcja 1.3.4). Prognozowane potencjalne dochody sektora finansów publicznych z tytułu cła w 2028 r. w scenariuszu niskiego popytu, centralnym i wysokiego popytu to odpowiednio 8, 25 oraz 40 mln EUR. Do 2060 r. wzrosną one odpowiednio do 95, 201 oraz 289 mln EUR.

Tabela 14. Wartości cła w wybranych latach dla trzech scenariuszy i w trzech wariantach (w mln EUR).

Strumień	Rok	Scenariusz niskiego popytu	Scenariusz centralny	Scenariusz wysokiego popytu
I. Naliczona kwota cła łącznie	2028	114	190	254
	2036	331	607	832
	2060	531	980	1 349
II. Naliczona kwota cła w efekcie CPK	2028	34	102	161
	2036	223	489	705
	2060	378	806	1 155
III. Dochody SFP (netto) z tytułu cła w efekcie CPK	2028	8	25	40
	2036	56	122	176
	2060	95	201	289

Źródło: Oszacowania EY.

Rysunek 38. Należności z tytułu cła, scenariusze alternatywne (w mld EUR).



Źródło: Oszacowania EY.

Tabela 15 Oszacowane wartości cła w horyzoncie prognozy dla trzech scenariuszy i trzech wariantów (w mln EUR).

Rok	Scenariusz niskiego popytu			Scenariusz centralny			Scenariusz wysokiego popytu		
	I	II	III	I	II	III	I	II	III
2022	66	0	0	66	0	0	66	0	0
2023	67	0	0	68	0	0	67	0	0
2024	68	0	0	69	0	0	68	0	0
2025	69	0	0	71	0	0	71	0	0
2026	70	0	0	73	0	0	75	0	0
2027	72	0	0	76	0	0	78	0	0
2028	114	34	8	190	101	25	254	160	40
2029	150	65	16	261	167	42	356	256	64
2030	188	98	24	335	236	59	461	357	89
2031	215	122	30	388	286	72	536	428	107
2032	245	148	37	446	340	85	615	503	126
2033	277	177	44	508	399	100	699	583	146
2034	298	195	49	547	434	109	751	631	158
2035	320	214	54	588	472	118	805	681	170
2036	331	223	56	607	489	122	832	705	176
2037	342	233	58	627	506	127	859	730	182
2038	353	242	61	647	525	131	887	756	189
2039	365	252	63	667	543	136	916	782	196
2040	375	261	65	688	561	140	944	808	202
2041	384	268	67	702	574	143	964	825	206
2042	392	274	69	717	586	147	984	843	211
2043	400	280	70	731	599	150	1 003	860	215
2044	407	286	72	745	611	153	1 023	877	219
2045	415	292	73	760	623	156	1 043	895	224
2046	422	298	74	774	635	159	1 063	912	228
2047	430	304	76	788	647	162	1 083	929	232
2048	437	309	77	802	659	165	1 101	945	236
2049	444	314	79	816	670	168	1 121	962	240
2050	452	320	80	830	682	171	1 141	979	245
2051	461	327	82	846	695	174	1 162	997	249
2052	468	333	83	861	707	177	1 182	1 015	254
2053	476	338	85	875	720	180	1 203	1 032	258
2054	484	344	86	890	732	183	1 224	1 050	263
2055	492	350	87	905	745	186	1 245	1 068	267
2056	500	356	89	920	757	189	1 266	1 085	271
2057	508	361	90	935	769	192	1 286	1 103	276
2058	516	367	92	950	781	195	1 307	1 120	280
2059	524	373	93	965	794	198	1 328	1 138	284
2060	531	378	95	980	806	201	1 349	1 155	289

Notatka: I: naliczona kwota cła łącznie, II: naliczona kwota cła w efekcie CPK, III: dochody SFP (netto) z tytułu cła w efekcie CPK.

Źródło: Oszacowania EY.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Ramka 2. Dochody sektora finansów publicznych z tytułu cła w ujęciu historycznym

Dla lepszego zrozumienia skali dodatkowych dochodów sektora finansów publicznych z tytułu cła w efekcie CPK warto odnieść je do danych historycznych dotyczących należności z tytułu cła. Jednocześnie, odnosząc zaprezentowane w ramce dane historyczne do oszacowań przyszłych dochodów sektora finansów publicznych z tytułu cła w efekcie CPK należy pamiętać o tym, że dochody SFP z tytułu cła będą w przyszłości rosły wraz ze wzrostem gospodarki i wymiany handlowej.

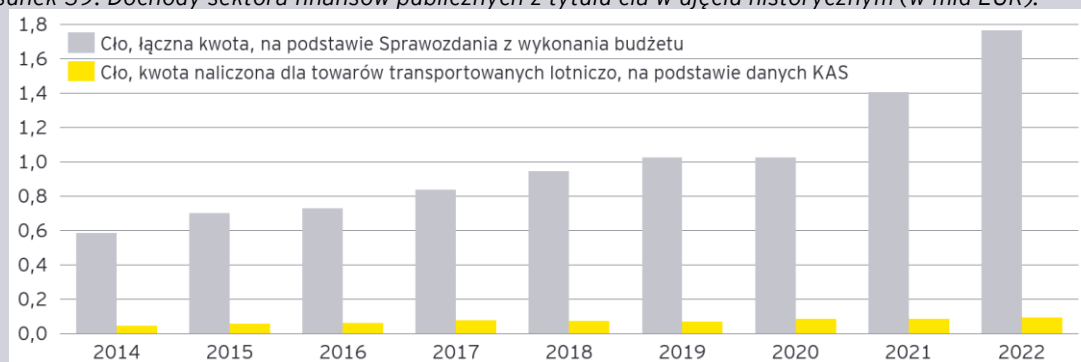
Dochody z tytułu cła są istotnie powiązane z wielkością importu, a przez to bieżącą sytuacją gospodarczą. W analizowanym okresie, od 2014 r. notowane były wyraźne wzrosty dochodów z tytułu cła. Wyjątkiem w tym zakresie był 2020 r., który powiązany był z istotnym spowolnieniem gospodarczym i osłabieniem handlu związanym z pandemią COVID-19. W 2022 r. dochody z cła w Polsce dla handlu transportowanego wszystkimi środkami transportu wyniosły ok. 1 765 mln EUR.

Powyższe dane opierają się na sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa¹²², te zawierają jednak informacje o wartości cła w PLN. By dane były porównywalne z oszacowaniami zawartymi w raporcie należy je wyrazić w EUR. Kurs EUR/PLN został wyznaczony w oparciu o dane o dochodach rządowych publikowanych przez Eurostat¹²³ które są dostępne zarówno w EUR jak i w walucie lokalnej. Warto zaznaczyć, że dane prezentowane na wykresie poniżej wyrażone są w cenach bieżących, tj. nie zawierają korekty o inflację (por. Rysunek 39).

Obok zagregowanych dochodów z cła, na wykresie zaznaczono również należności powiązane z towarami transportowanymi drogą lotniczą, wyznaczone w oparciu o bazę danych KAS. W 2022 r. naliczona kwota cła dla tego strumienia wyniosła 92 mln EUR wobec 45 mln EUR w 2014 r.

Należy podkreślić, że jedynie część (tj. 25%)¹²⁴ należności z tytułu cła trafia ostatecznie do polskiego sektora finansów publicznych, a reszta zostaje przekazana do budżetu Unii Europejskiej.

Rysunek 39. Dochody sektora finansów publicznych z tytułu cła w ujęciu historycznym (w mld EUR).



Źródło: Sprawozdania z wykonania budżetu państwa, dane Eurostat, dane KAS.

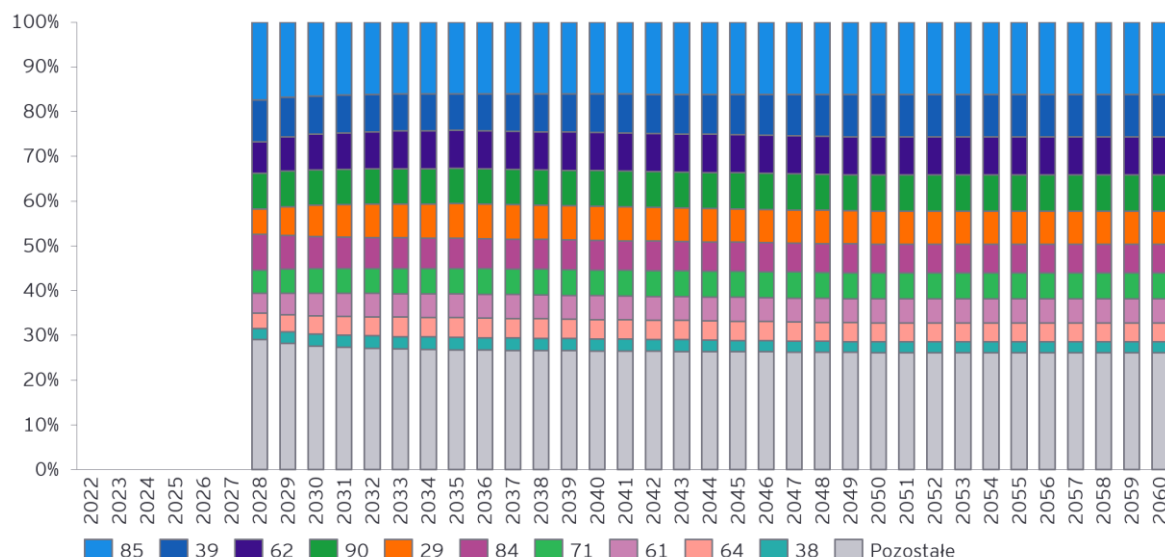
¹²² [Sprawozdania \(roczne\) - Ministerstwo Finansów - Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](#)
[Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa \(roczne\) - Ministerstwo Finansów \(mf.gov.pl\)](#)

¹²³ [Statistics | Eurostat \(europa.eu\)](#)

¹²⁴ Por. [Decyzja Rady Unii Europejskiej nr 2007/436/WE, Euratom, z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich \(sejm.gov.pl\)](#) Art 2, Ust. 3.; oraz [EUR-Lex - 32007D0436 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)

Warto również przyjrzeć się oszacowaniom należności z tytułu cła z perspektywy prognozowanej struktury sektorowej (wg działów HS2) importu+WNT. Rysunek 40 przedstawia strukturę sektorową dochodów SFP z tytułu cła dla scenariusza centralnego¹²⁵. Dominującą rolę w generowaniu dochodów z ceł odgrywają działy powiązane z technologią (85¹²⁶, 84¹²⁷), odzieżą i tworzywami sztucznymi (39¹²⁸, 62¹²⁹, 61¹³⁰, 64¹³¹), zdrowiem i przemysłem chemicznym (90¹³², 29¹³³, 38¹³⁴) oraz metalami szlachetnymi (71¹³⁵). Udziały poszczególnych działów HS2 z perspektywy cła nie są identyczne z udziałami z perspektywy wartości ze względu na zróżnicowanie efektywnych stawek cła pomiędzy działami (por. Tabela 13).

Rysunek 40. Struktura sektorowa (wg działów HS2) dla strumienia dochodów SFP (netto) z tytułu cła w efekcie CPK, scenariusz centralny (w %).



Notatka: Podstawą do wyznaczenia dochodów SFP (netto) z tytułu cła w efekcie CPK jest import+WNT nadwyżkowy. Strumień ten pojawia się w 2028 roku. W latach 2022-2037 dochody SFP (netto) z tytułu cła w efekcie CPK wynoszą więc zero i nie można określić ich struktury sektorowej.

Źródło: Oszacowania EY.

Przykładowo, z perspektywy kontrybucji do należności z tytułu cła rośnie znaczenie działu 39

¹²⁵ Struktura wg działów HS2 dla trzech rozważanych zestawów wyników tj. naliczonej kwoty cła łącznie, naliczonej kwoty cła w efekcie CPK oraz dochodów SFP z tytułu cła w efekcie CPK będzie taka sama. Wynika to z faktu, że zakładamy, że struktura sektorowa importu nadwyżkowego jest analogiczna jak struktura sektorowa importu łącznego obsługiwane przez CPK.

¹²⁶ Dział 85: Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.

¹²⁷ Dział 84: Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.

¹²⁸ Dział 39: Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.

¹²⁹ Dział 62: Odzież i dodatki odzieżowe, niedziane.

¹³⁰ Dział 61: Odzież i dodatki odzieżowe, dziane.

¹³¹ Dział 64: Obuwie, getry i podobne; części tych towarów.

¹³² Dział 90: Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.

¹³³ Dział 29: Chemikalia organiczne.

¹³⁴ Dział 38: Produkty chemiczne różne.

¹³⁵ Dział 71: Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.

związanego tworzywami sztucznymi (9 miejsce pod względem istotności działań dla wartości importu oraz 2 miejsce z perspektywy należności z tytułu cła). Z drugiej strony, w takim ujęciu wyraźnie spada znaczenie działu 84 (2 miejsce pod względem istotności działań dla wartości importu i 6 miejsce z perspektywy należności z tytułu cła).

Tabela 15 zawiera porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) dla strumienia dochodów SFP z tytułu cła (w %) między trzema scenariuszami dla wybranych lat.

Tabela 16. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) dla strumienia dochodów SFP z tytułu cła w efekcie CPK według scenariuszy alternatywnych (w %).

Strumień	Rok	Dział 85	Dział 39	Dział 62	Dział 90	Dział 29	Dział 84	Dział 71	Dział 61	Dział 64	Dział 38	Pozostałe
Scenariusz niskiego popytu	2028	18,3%	10,2%	6,1%	8,1%	4,4%	8,8%	4,8%	4,0%	2,7%	2,2%	30,3%
	2036	16,6%	8,8%	8,0%	8,0%	6,9%	7,1%	5,5%	5,0%	4,0%	2,6%	27,5%
	2050	16,8%	10,0%	8,0%	8,2%	6,6%	6,8%	5,7%	5,0%	3,9%	2,3%	26,9%
	2060	16,8%	10,0%	8,0%	8,2%	6,6%	6,8%	5,7%	5,0%	3,9%	2,3%	26,9%
Scenariusz centralny	2028	17,4%	9,3%	7,1%	8,0%	5,7%	8,0%	5,2%	4,5%	3,4%	2,5%	29,1%
	2036	16,0%	8,3%	8,5%	7,9%	7,7%	6,7%	5,7%	5,3%	4,4%	2,8%	26,7%
	2050	16,2%	9,5%	8,5%	8,1%	7,4%	6,4%	5,8%	5,3%	4,2%	2,4%	26,2%
	2060	16,2%	9,5%	8,5%	8,1%	7,4%	6,4%	5,8%	5,3%	4,2%	2,4%	26,2%
Scenariusz wysokiego popytu	2028	16,9%	8,9%	7,6%	7,9%	6,3%	7,5%	5,3%	4,8%	3,7%	2,6%	28,4%
	2036	15,8%	8,0%	8,7%	7,9%	8,1%	6,5%	5,8%	5,5%	4,6%	2,9%	26,4%
	2050	16,0%	9,2%	8,7%	8,1%	7,7%	6,2%	5,9%	5,5%	4,4%	2,5%	25,8%
	2060	16,0%	9,2%	8,7%	8,1%	7,7%	6,2%	5,9%	5,5%	4,4%	2,5%	25,8%

Źródło: Oszacowania EY.

1.3.4.3. VAT

W przypadku podatku VAT, podstawę opodatkowania stanowi zarówno strumień importu spoza UE jak i wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (por. Rysunek 37). By oszacować efekt CPK, inwestycji towarzyszących oraz poprawy jakości instytucji na naliczoną kwotę VAT, należy w pierwszym kroku skorygować podstawę opodatkowania o komponent bazowy, analogicznie jak w przypadku cła. Dodatkowo, ponieważ niezależnie od miejsca wprowadzenia produktów do obrotu, podatek VAT trafia ostatecznie do kraju konsumpcji towarów, strumienie importu+WNT nadwyżkowego wynikającego z przejścia ruchu cargo generują VAT niezależnie od tego, czy lotnisko CPK powstanie czy też nie. Z tego względu, na potrzeby obliczenia wpływu CPK na naliczoną kwotę VAT, jako podstawę uwzględniono jedynie nadwyżkowe strumienie importu i WNT związane ze stymulacją gospodarki i/lub większą dostępnością transportową na skutek otwarcia CPK i poprawy otoczenia instytucjonalnego w obszarze handlu międzynarodowego w Polsce.

Importowane produkty mogą trafiać bezpośrednio do konsumentów (konsumpcja finalną) lub do przedsiębiorstw jako wsad do ich produkcji (tzw. zużycie pośrednie). Część importu w ramach zużycia

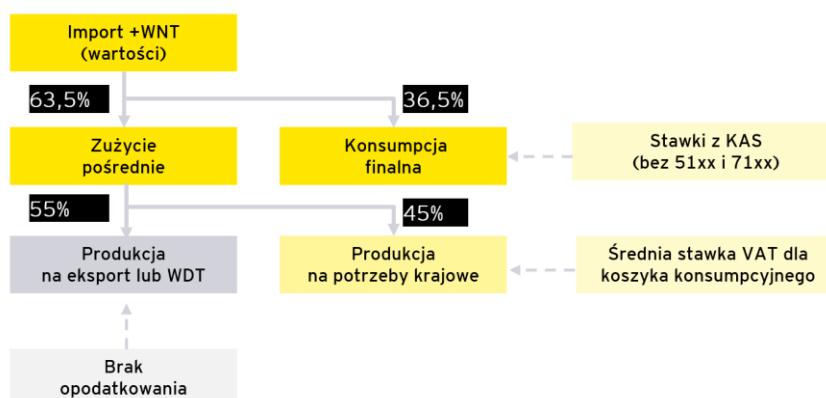
Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

pośredniego będzie wykorzystana do produkcji na potrzeby krajowe, która może być opodatkowana według innej stawki VAT niż importowane produkty. Pozostała część będzie użyta w produkcji towarów i usług z przeznaczeniem na eksport lub wewnątrzspółnotową dostawę towarów, w przypadku których VAT zazwyczaj jest w całości odliczany.

W celu określenia wpływu programu CPK na dochody sektora finansów publicznych z tytułu podatku VAT, w pierwszym kroku wyznaczono średnie stawki VAT na poziomie działów HS2 w oparciu o bazę KAS. Analogicznie jak w przypadku cła, dla stawek VAT bazowano na danych z 2022 roku. Przyjęto też założenie o stałym poziomie stawek w horyzoncie prognozy. Stawki VAT dla poszczególnych działów obliczono jako iloraz zagregowanych kwot cła i wartości statystycznej, z tym, że kwoty cła zostały wcześniej wyzerowane dla zgłoszeń z kodem procedury celnej zaczynającym się od 51 lub 71¹³⁶, ponieważ kody te nie implikują powstania należności podatkowych.

Następnie, w oparciu o dane OECD ICIO dla Polski¹³⁷, prognozowany strumień importu+WNT (a także jego komponent bazy i nadwyżkowy) podzielono na konsumpcję finalną (ok. 36,5%) oraz zużycie pośrednie (pozostałe 63,5%). Z kolei import z przeznaczeniem na zużycie pośrednie jest, zgodnie z danymi OECD, w ok. 55% wykorzystywany do produkcji towarów na potrzeby eksportu. Jedynie pozostałe 45% jest związane z produkcją na potrzeby krajowe¹³⁸.

Rysunek 41. Schemat podziału strumieni importu z perspektywy rozliczenia VAT.



Źródło: Opracowanie własne EY.

Wreszcie, po wydzieleniu strumieni związanych z konsumpcją finalną i zużyciem pośrednim, stawki VAT skorygowano zgodnie z poniższym schematem:

- ▶ Dla konsumpcji finalnej (36,5% wartości strumienia importu+WNT) wykorzystano stawki VAT obliczone w oparciu o dane KAS, wykluczając zarówno z licznika, jak i mianownika kody procedury celnej zaczynające się od 51 i 71¹³⁹.
- ▶ Dla produkcji na eksport i WDT (34,9% wartości strumienia importu+WNT), założono brak wpływów z tytułu VAT w Polsce.

¹³⁶ Kody 51 i 71 to odpowiednio: 51: *Procedura uszlachetniania czynnego*, o której mowa w art. 256 Unijnego Kodeksu Celnego i 71: *Objęcie towarów procedurą składowania celnego*.

Źródło: [4.2 Kody stosowane przy wypełnianiu poszczególnych pól - puec.gov.pl](#)

¹³⁷ [OECD Inter-Country Input-Output \(ICIO\) Tables](#)

¹³⁸ [Trade in value added: Poland, OECD 2022](#)

¹³⁹ Zgłoszenia celne obejmujące kody procedury celnej zaczynające się od 51 i 71 stanowią ok. 12% wartości importu i są częścią zużycia pośredniego.

- Dla produkcji na potrzeby krajowe (28,6% wartości strumienia importu+WNT) przyjęto teoretyczną stawkę VAT dla koszyka konsumpcyjnego w Polsce (14,8%). Została ona oszacowana na podstawie struktury koszyka konsumpcyjnego z 2022 r. oraz stawek VAT dla różnych kategorii produktów i usług na poziomie klasyfikacji HICP.

Ostatecznie, efektywna stawka VAT na poziomie działów HS wykorzystana do wyznaczenia dodatkowych dochodów sektora finansów publicznych jest średnią ważoną wyżej opisanych stawek, gdzie wagami są udziały poszczególnych strumieni importu ze schematu podziału strumieni importu (por. Rysunek 41).

1.3.4.4. Wpływy z tytułu VAT

Podobnie jak w przypadku cła, niniejsza sekcja zawiera opis wyników dotyczących wpływów z tytułu VAT w trzech ujęciach.

Pierwsze z nich opisuje **naliczone kwoty VAT łącznie**. Jako podstawę dla wyznaczenia tych wartości przyjęto łączny import+WNT obsługiwany przez CPK (por. sekcja 1.3.3.1)¹⁴⁰. Można je interpretować jako kwoty podatku VAT, które objęte są procedurami skarbowo-celnymi na lotnisku WAW/CPK. Naliczona kwota VAT w 2028 r., tj. roku otwarcia CPK wynosi odpowiednio 5 294 mln EUR w scenariuszu centralnym, 3 267 mln EUR w scenariuszu niskiego popytu i 6 980 mln EUR w scenariuszu wysokiego popytu. W 2060 r. odpowiednie kwoty dla scenariusza niskiego popytu, centralnego i wysokiego popytu to 13 843 mln EUR, 25 283 mln EUR, 34 650 mln EUR (por. Tabela 17). Powyższe kwoty VAT obejmują jednak również wartości, które zostałyby zrealizowane nawet w scenariuszu bez CPK, choć w takim przypadku byłyby objęte procedurami skarbowo-celnymi w innych lokalizacjach (VAT od importu bazowego oraz nadwyżkowego związanego z przejętym ruchem cargo).

Tabela 17. Wartości VAT w wybranych latach dla trzech scenariuszy i w trzech wariantach (w mln EUR).

Strumień	Rok	Scenariusz niskiego popytu	Scenariusz centralny	Scenariusz wysokiego popytu
Naliczona kwota VAT łącznie	2028	3 267	5 294	6 980
	2036	8 662	15 715	21 428
	2060	13 843	25 283	34 650
Naliczona kwota VAT w efekcie CPK	2028	0	0	0
	2036	107	158	174
	2060	3 065	5 178	6 452
Dochody SFP z tytułu VAT w efekcie CPK	2028	0	0	0
	2036	66	97	107
	2060	1 883	3 170	3 946

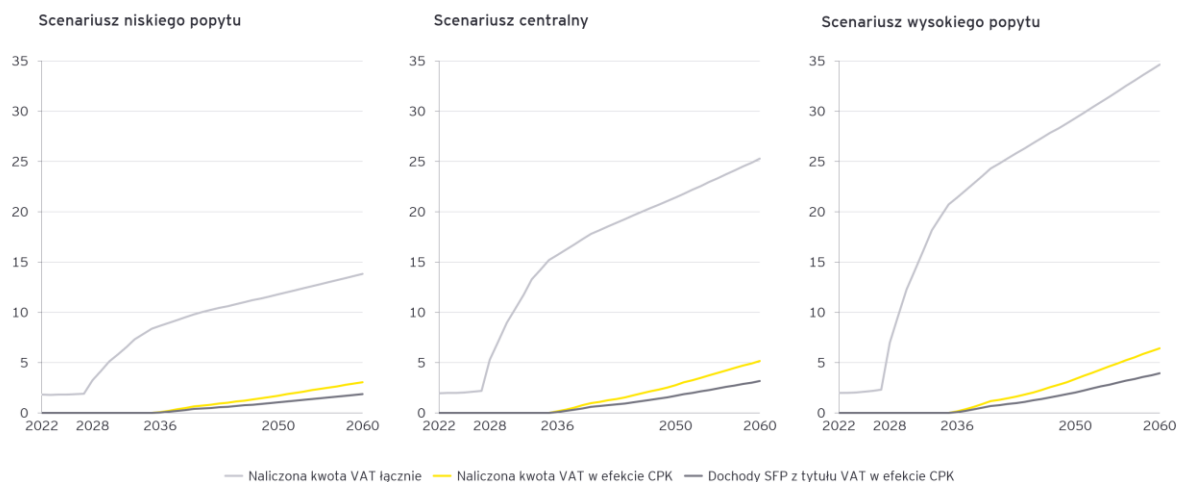
Źródło: Oszacowania EY.

¹⁴⁰ W latach 2022-2027, podstawą do wyznaczenia tych wartości jest import bazowy.

W związku z powyższym, drugie ujęcie przedstawia **naliczoną kwotę VAT w efekcie CPK**. Można je interpretować jako tę część kwoty podatku VAT objętego procedurami skarbowo-celnymi na lotnisku WAW/CPK, która w scenariuszu bez CPK nie pojawiałaby się w innych lokalizacjach. Jako podstawę dla jej wyznaczenia przyjęto import+WNT nadwyżkowe powiązane ze stymulacją gospodarki i/lub dostępnością transportową na skutek otwarcia CPK i poprawy otoczenia instytucjonalnego w obszarze handlu międzynarodowego w Polsce (por. sekcja 1.3.3.1). Nadwyżkowe wartości dla VAT do roku 2035 włącznie są zerowe, ponieważ w okresie 2028-2035 wzrost wolumenu cargo na lotnisku WAW/CPK ogranicza się do przejmowania ruchu towarowego z innych lotnisk. Dopiero od roku 2036 pojawia się niezerowy komponent związany z stymulacją gospodarki i/lub dostępnością transportową. W roku 2060 naliczona kwota VAT w efekcie CPK wyniesie odpowiednio 3 065 mln EUR, 5 178 mln EUR, 6 452 mln EUR dla scenariusza niskiego popytu, centralnego i wysokiego popytu.

Trzecie ujęcie prezentuje oszacowania dla **dochodów sektora finansów publicznych z tytułu VAT w efekcie CPK**. Oszacowania te uwzględniają, że część VAT zostanie odliczona i w efekcie nie przyczyni się w trwały sposób do zwiększenia dochodów SFP (por. Rysunek 41). Korekta o odliczenia działa symetrycznie we wszystkich latach i scenariuszach, redukując odpowiednio prognozy kwoty naliczonego VAT o 38,7%. Po uwzględnieniu tej korekty, oszacowane dochody sektora finansów publicznych z tytułu VAT na skutek otwarcia CPK i poprawy otoczenia instytucjonalnego w obszarze handlu międzynarodowego w Polsce wynoszą w 2060 r. odpowiednio 1 883 mln EUR, 3 170 mln EUR oraz 3 946 mln EUR dla scenariusza niskiego popytu, centralnego oraz wysokiego popytu.

Rysunek 42. Należności z tytułu VAT, scenariusze alternatywne (w mld EUR).



Źródło: Oszacowania EY.

Tabela 18 Oszacowane wartości podatku VAT w horyzoncie prognozy dla trzech scenariuszy i trzech wariantów (w mln EUR).

Rok	Scenariusz niskiego popytu			Scenariusz centralny			Scenariusz wysokiego popytu		
	I	II	III	I	II	III	I	II	III
2022	2 058	0	0	2 058	0	0	2 058	0	0
2023	2 085	0	0	2 115	0	0	2 079	0	0
2024	2 123	0	0	2 150	0	0	2 125	0	0
2025	2 150	0	0	2 205	0	0	2 213	0	0
2026	2 187	0	0	2 276	0	0	2 321	0	0
2027	2 225	0	0	2 348	0	0	2 433	0	0
2028	3 267	0	0	5 294	0	0	6 980	0	0
2029	4 187	0	0	7 113	0	0	9 615	0	0
2030	5 132	0	0	8 987	0	0	12 283	0	0
2031	5 818	0	0	10 332	0	0	14 164	0	0
2032	6 544	0	0	11 770	0	0	16 134	0	0
2033	7 338	0	0	13 287	0	0	18 188	0	0
2034	7 853	0	0	14 233	0	0	19 448	0	0
2035	8 387	0	0	15 217	0	0	20 745	0	0
2036	8 662	107	66	15 715	158	97	21 428	174	107
2037	8 946	227	140	16 216	329	202	22 124	373	228
2038	9 245	370	228	16 745	542	333	22 857	629	385
2039	9 534	509	313	17 269	762	468	23 584	897	550
2040	9 816	649	400	17 793	997	612	24 296	1 171	718
2041	10 029	737	454	18 166	1 116	684	24 812	1 301	797
2042	10 236	831	511	18 532	1 249	766	25 318	1 454	890
2043	10 438	929	572	18 896	1 401	859	25 821	1 634	1 000
2044	10 627	1 022	629	19 263	1 572	964	26 317	1 830	1 120
2045	10 825	1 128	694	19 626	1 748	1 072	26 821	2 049	1 254
2046	11 021	1 240	762	19 992	1 941	1 189	27 329	2 291	1 402
2047	11 215	1 356	834	20 354	2 144	1 313	27 832	2 551	1 561
2048	11 392	1 459	897	20 704	2 342	1 435	28 308	2 793	1 708
2049	11 581	1 579	970	21 055	2 549	1 561	28 796	3 059	1 870
2050	11 778	1 715	1 054	21 415	2 785	1 705	29 295	3 367	2 058
2051	11 998	1 866	1 147	21 810	3 037	1 860	29 837	3 690	2 256
2052	12 203	2 001	1 229	22 195	3 279	2 008	30 370	4 004	2 448
2053	12 406	2 133	1 311	22 579	3 518	2 154	30 903	4 315	2 638
2054	12 609	2 266	1 392	22 965	3 757	2 301	31 436	4 624	2 827
2055	12 813	2 399	1 474	23 351	3 996	2 447	31 971	4 933	3 016
2056	13 018	2 532	1 556	23 737	4 235	2 593	32 506	5 241	3 204
2057	13 225	2 667	1 639	24 123	4 472	2 738	33 043	5 548	3 392
2058	13 430	2 800	1 720	24 510	4 708	2 883	33 578	5 852	3 578
2059	13 637	2 933	1 802	24 897	4 944	3 027	34 114	6 155	3 763
2060	13 843	3 065	1 883	25 283	5 178	3 170	34 650	6 455	3 946

Notatka: I: naliczona kwota VAT łącznie, II: naliczona kwota VAT w efekcie CPK, III: dochody SFP z tytułu VAT w efekcie CPK.

Źródło: Oszacowania EY.

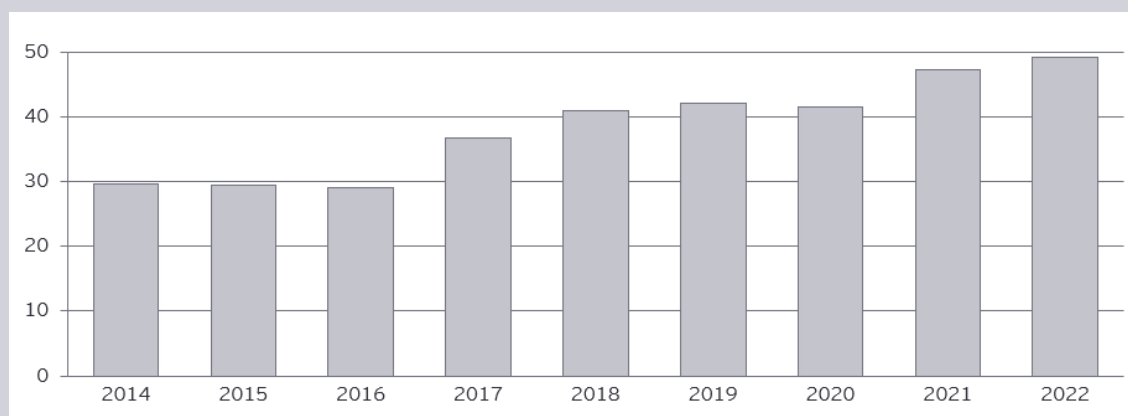
Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Ramka 3. Dochody sektora finansów publicznych z tytułu VAT w ujęciu historycznym

Dla lepszego zrozumienia skali dodatkowych dochodów sektora finansów publicznych z tytułu VAT w efekcie CPK warto odnieść je do danych historycznych dotyczących należności z tytułu VAT (por. Rysunek 43)¹⁴¹. Jednocześnie, odnosząc zaprezentowane w ramce dane historyczne do oszacowań przyszłych dochodów sektora finansów publicznych z tytułu VAT w efekcie CPK należy pamiętać o tym, że dochody SFP z tytułu VAT będą w przyszłości rosły wraz ze wzrostem gospodarki i wymiany handlowej.

Dochody z tytułu VAT w Polsce w latach 2011-2016 kształtowały się na zbliżonym poziomie (ok. 27 019- 29 697 mln EUR). Okres od 2017 r. charakteryzował się wyższą dynamiką dochodów z tytułu VAT. Podobnie jak w przypadku cła, wyjątkiem w tym zakresie był rok 2020, a więc okres spowolnienia związanego z pandemią COVID-19. W 2022 r. dochody SFP z tytułu VAT wyniosły ok. 49 165 mln EUR.

Rysunek 43. Dochody sektora finansów publicznych z tytułu VAT w ujęciu historycznym (w mld EUR)



Źródło: Sprawozdania z wykonania budżetu państwa, dane Eurostat.

Podobnie jak w przypadku cła, warto przyjrzeć się oszacowaniom dochodów z tytułu VAT według prognozowanej struktury sektorowej (wg działów HS2) importu+WNT. Rysunek 44 przedstawia sektorową strukturę dochodów SFP z tytułu VAT w efekcie CPK¹⁴² dla scenariusza centralnego. Dominującą rolę w generowaniu dochodów z VAT odgrywają działy powiązane z technologią (85¹⁴³, 84¹⁴⁴), metalami szlachetnymi (71¹⁴⁵), zdrowiem i przemysłem chemicznym

¹⁴¹ Dane przeliczone na EUR zgodnie z podejściem opisanym w sekcji dot. dochodów cła (por. ramka 2).

¹⁴² Struktura dla dwóch pozostałych zestawów wyników tj. naliczonej kwoty VAT łącznie oraz naliczonej kwoty VAT w efekcie CPK będzie się nieznacznie różnić od prezentowanego zestawienia. Wynika to z tego, że choć zakładamy, że struktura importu nadwyżkowego jest analogiczna jak struktura importu łącznego obsługiwane przez CPK, to efektywne stawki VAT w ramach tych komponentów nie są takie same.

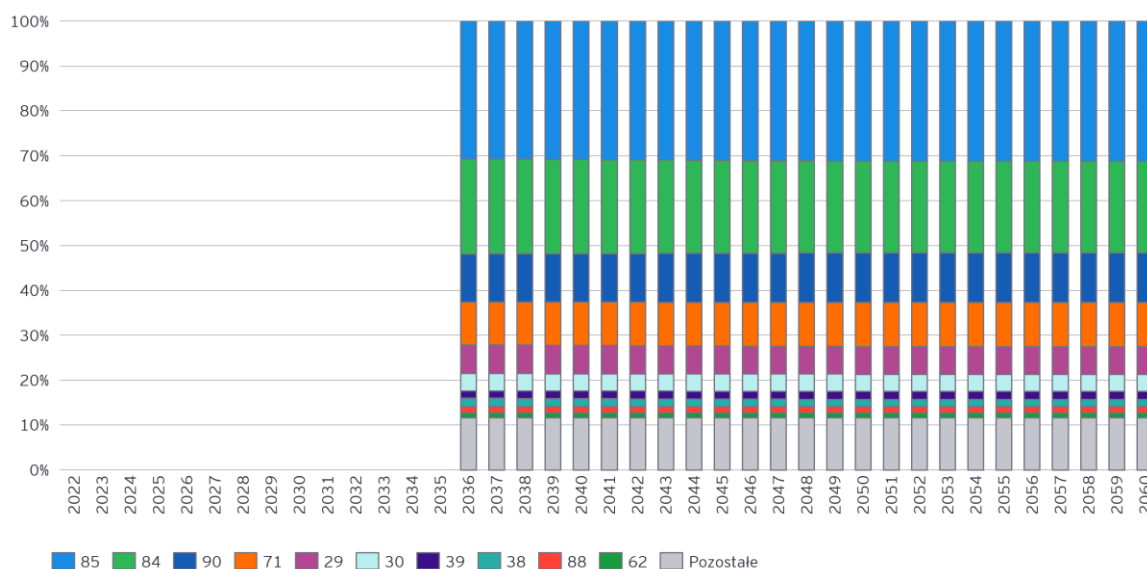
¹⁴³ Dział 85: *Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części; rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów.*

¹⁴⁴ Dział 84: *Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części.*

¹⁴⁵ Dział 71: *Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety.*

(90¹⁴⁶, 29¹⁴⁷, 30¹⁴⁸, 38¹⁴⁹), tworzywami sztucznymi oraz odzieżą (39¹⁵⁰, 62¹⁵¹), a także z motoryzacją (88¹⁵²).

Rysunek 44. Struktura sektorowa (wg działów HS2) dochodów SFP z tytułu VAT w efekcie CPK (w %).



Notatka: Podstawą do wyznaczenia dochodów SFP z tytułu VAT w efekcie CPK jest import+WNT nadwyżkowy powiązany ze stymulacją gospodarki/dostępnością transportową. Strumień ten pojawia się w 2036 roku. Z tego względu w latach 2022-2035 dochody SFP z tytułu VAT w efekcie CPK wynoszą zero, więc nie można określić ich struktury sektorowej.

Źródło: Oszacowania EY.

Różnica w strukturze działów z perspektywy dochodów z tytułu VAT w porównaniu do wartości importu wynika ze zróżnicowania efektywnych stawek VAT nakładanych na poszczególne działy HS2. Zmiany rankingu są jednak znacznie mniejsze niż w przypadku cła. W porównaniu do rankingu dla wartości importu, w pierwszej dziesiątce działów nastąpiła jedynie zamiana pozycji działów 39 i 38.

Tabela 19 zawiera porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) dochodów SFP z tytułu VAT (w %) między trzema scenariuszami dla wybranych lat.

¹⁴⁶ Dział 90: Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria.

¹⁴⁷ Dział 29: Chemikalia organiczne.

¹⁴⁸ Dział 30: Produkty farmaceutyczne.

¹⁴⁹ Dział 38: Produkty chemiczne różne.

¹⁵⁰ Dział 39: Tworzywa sztuczne i artykuły z nich.

¹⁵¹ Dział 62: Odzież i dodatki odzieżowe, niedziane.

¹⁵² Dział 88: Statki powietrzne, statki kosmiczne i ich części.

Tabela 19. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) dochodów SFP z tytułu VAT w efekcie CPK według scenariuszy alternatywnych (w %).

Strumień	Rok	Dział 85	Dział 84	Dział 90	Dział 71	Dział 29	Dział 30	Dział 39	Dział 38	Dział 88	Dział 62	Pozostałe
Scenariusz niskiego popytu	2028	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
	2036	31.4%	21.9%	10.7%	9.2%	5.7%	3.4%	1.7%	1.8%	1.6%	1.0%	11.8%
	2050	31.9%	21.1%	11.0%	9.4%	5.5%	3.3%	1.9%	1.6%	1.5%	1.0%	11.8%
	2060	31.9%	21.1%	11.0%	9.4%	5.5%	3.3%	1.9%	1.6%	1.5%	1.0%	11.8%
Scenariusz centralny	2028	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
	2036	30.7%	21.0%	10.7%	9.6%	6.4%	3.9%	1.6%	1.9%	1.5%	1.0%	11.6%
	2050	31.3%	20.2%	11.1%	9.9%	6.2%	3.8%	1.8%	1.7%	1.4%	1.1%	11.6%
	2060	31.3%	20.2%	11.1%	9.9%	6.2%	3.8%	1.8%	1.7%	1.4%	1.1%	11.6%
Scenariusz wysokiego popytu	2028	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
	2036	30.4%	20.6%	10.7%	9.7%	6.8%	4.1%	1.6%	2.0%	1.5%	1.1%	11.6%
	2050	31.0%	19.8%	11.1%	10.0%	6.5%	4.0%	1.8%	1.7%	1.4%	1.1%	11.6%
	2060	31.0%	19.8%	11.1%	10.0%	6.5%	4.0%	1.8%	1.7%	1.4%	1.1%	11.6%

Źródło: Oszacowania EY.

2. Załączniki techniczne

2.1. Oczyszczenie oczywistych omyłek w bazie KAS

Poniższy rozdział prezentuje proces oczyszczenia bazy danych KAS otrzymanej od CPK z oczywistych omyłek przed przeprowadzeniem właściwej analizy. Należy przy tym podkreślić, że co do zasady EY przyjął założenie, że wszystkie otrzymane dane otrzymane od Klienta są prawdziwe, poprawne i kompletne i w związku z tym, poza wyeliminowaniem oczywistych błędów, widocznych bez konieczności dokonywania dodatkowej analizy, nie dokonywał ich pogłębionej weryfikacji ani korekty.

W pierwszej części zaprezentowano podejście do obserwacji w bazie dla rodzajów transportu na granicy UE innych niż transport lotniczy (por. sekcja 2.1.1). Kolejna sekcja omawia zidentyfikowane błędy w kodowaniu procedury celnej i kodu towaru (por. sekcja 2.1.2). Trzecia sekcja opisuje sytuacje, w których niekompletności w danych w bazie prowadziły do usunięcia danego rekordu (por. sekcja 2.1.3). Czwarta sekcja prezentuje podejście do obserwacji odstających (por. sekcja 2.1.4). Piąta sekcja zawiera podsumowanie procesu oczyszczenia bazy KAS z oczywistych omyłek (por. sekcja 2.1.5).

2.1.1. Rodzaj transportu na granicy

Przedmiotem analizy był ruch cargo transportowany lotniczo. Z tego względu z bazy danych KAS usunięto obserwacje, dla których transport na granicy UE był realizowany innym środkiem. Poniższe tabele (Tabela 20 i Tabela 21) przedstawiają udział poszczególnych rodzajów transportu na granicy w kolejnych latach w próbie ogółem, odpowiednio dla importu+WNT i eksportu+WDT, z perspektywy tonażu. Na ich podstawie można potwierdzić, że transport lotniczy odpowiada za ponad 99% całkowitej masy odnotowanej w bazie. W ramach procesu oczyszczenia bazy KAS z oczywistych omyłek, usunięto obserwacje z innym kodem transportu na granicy niż Transport lotniczy.

Tabela 20. Udział poszczególnych rodzajów transportu na granicy w wolumenie w poszczególnych latach; import+WNT (%).

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
drogowy	0,37	1,28	0,44	0,11	0,05	0,06	0,09	0,24	0,25
kolejowy	0,00		0,10	0,00	0,01	0,12	0,11	0,07	0,30
lotniczy	99,57	98,44	98,96	99,58	99,76	98,81	99,65	99,48	98,97
morski	0,06	0,29	0,19	0,20	0,18	0,59	0,11	0,21	0,22
pocztowy	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
własny			0,31	0,12	0,00	0,42	0,04		0,25
śródlądowy							0,00		

Źródło: Dane KAS.

Tabela 21. Udział poszczególnych rodzajów transportu na granicy w wolumenie w poszczególnych latach; eksport+WDT (%).

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
drogowy	0,11	0,32	0,11	0,25	0,29	0,05	0,11	0,14	0,14
lotniczy	99,80	99,53	99,85	99,43	99,55	99,42	99,71	99,56	99,55
morski	0,09	0,15	0,04	0,31	0,16	0,50	0,16	0,30	0,30
pocztowy	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
kolejowy						0,00	0,02		0,00
własny						0,02			

Źródło: Dane KAS.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

2.1.2. Oczywiste błędy w kodowaniu kodu towaru i procedury celnej

2.1.2.1. Kod towaru

W danych KAS zidentyfikowane zostały obserwacje, dla których brakowało kodu towaru. Ze względu na istotne znaczenie tej zmiennej, z próby wyłączono takie obserwacje. W 2022 r. stanowiły one 0,70% wolumenu importu+WNT oraz 0,83% wolumenu eksportu+WDT, patrz Tabela 22 i Tabela 23. Zmieniono także występujące w bazie kody 5-cyfrowe poprzez dopisanie ostatniej cyfry - nie wpłynęło to na zmianę stawki cła, pozwoliło natomiast na zidentyfikowanie odpowiedniego działu, co jest kluczowe z perspektywy analizy ekonomicznej. Dla importu+WNT, była to jedna obserwacja, która posiadała kod: 85171. Została ona przekodowana na 851712, tj. na najczęściej pojawiający się kod w tej grupie. Wśród danych dotyczących eksportu+WDT znajdowało się znacznie więcej kodów 5-cyfrowych. Wszystko wskazuje na to, że bazie zabrakło kodów dla działów 01-09, a większość kodów 5-cyfrowych powstała na skutek usunięcia cyfry „0” na początku kodu. W tych przypadkach dokonano korekty poprzez dodanie „0” jako pierwszej cyfry do kodów 5-cyfrowych, co pozwoliło przypisać obserwacje do odpowiedniego działu. Wyjątkiem była obserwacja z kodem 5-cyfrowym 85049, dla którego dodanie „0” z przodu nie byłoby uzasadnione (nie istnieje produkt 085049). Kod ten został zamieniony na 850490.

Tabela 22. Udział kodów 6-cyfrowych i braku kodu towaru w wolumenie w poszczególnych latach; import+WNT (%).

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Kody 6-cyfrowe	97,14	97,14	97,27	97,43	97,44	97,96	98,28	98,96	99,30
Brak kodu	2,86	2,86	2,73	2,57	2,56	2,04	1,72	1,04	0,70

Źródło: Dane KAS.

Tabela 23. Udział kodów 6-cyfrowych i braku kodu towaru w wolumenie w poszczególnych latach; eksport+WDT (%).

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Kody 6-cyfrowe	98,89	98,65	99,04	98,20	98,67	99,29	98,98	99,19	99,17
Kody 5-cyfrowe	1,11	1,35	0,96	1,80	1,33	0,71	1,02	0,81	0,83
Brak kodu*			0,00	0,00		0,00	0,00		

Notatka: * Dla eksportu+WDT obserwacje z brakującym kodem towaru odpowiadały za mniej niż 0,01% próby dla wolumenu, stąd wartości 0,00 w powyższej tabeli. Lata z pustymi polami oznaczają, że dla tych lat nie zidentyfikowano obserwacji bez kodu.

Źródło: Dane KAS.

2.1.2.2. Kody procedury celnej

W ramach zbioru danych dla importu+WNT zidentyfikowaliśmy przykłady ewidentnych literówek, które zostały skorygowane (przykładowo: 40 na 4000, 510000 na 5100). W przypadku pozostałych zidentyfikowanych błędnych obserwacji, nie ma możliwości jednoznacznego określenia charakteru błędu w kodowaniu. Z tego względu zostały one wyłączone z dalszej analizy. W analizie bazy danych dla importu+WNT, zauważono jedną obserwację z niepoprawnym kodem procedury celnej (powinna się ona znaleźć w bazie danych dla eksportu+WDT): 2148. Z uwagi na to, że jest to pojedyncza błędna obserwacja, zdecydowano się na jej usunięcie. Odrzucone obserwacje stanowią ok. 1% próby, a ich

udział wyraźnie spada z biegiem lat - np. dla 2022 r. odrzucone rekordy stanowią jedynie 0,0259% próby dla importu+WNT i 0,0004% dla eksportu+WDT.

Tabela 24. Udział poprawnych, przekodowanych oraz odrzuconych kodów procedury celnej w poszczególnych latach w ogólnej liczbie obserwacji; import+WNT (%).

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
poprawne	99,2258	99,0845	99,6259	99,9044	99,9301	99,9426	99,9450	99,9645	99,9735
skorygowane	0,0015	0,0009	0,0003	0,0001	0,0000	0,0031	0,0046	0,0006	0,0006
odrzucone	0,7727	0,9146	0,3739	0,0956	0,0699	0,0543	0,0503	0,0348	0,0259

Źródło: Dane KAS.

Tabela 25. Udział poprawnych, przekodowanych oraz odrzuconych kodów procedury celnej w poszczególnych latach w ogólnej liczbie obserwacji; eksport+WDT (%).

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
poprawne	98,7748	99,1323	98,7395	98,5878	99,0001	99,9979	99,9978	99,9996	99,9996
skorygowane	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
odrzucone	1,2252	0,8677	1,2605	1,4122	0,9999	0,0021	0,0022	0,0004	0,0004

Źródło: Dane KAS.

2.1.3. Brakujące dane

2.1.3.1. Masa i wartość

Dla nielicznych obserwacji (mniej niż jedna setna promila rekordów w bazie) zidentyfikowaliśmy brak danych opisujących masę lub wartość produktu. Niektóre z rekordów zawierają informacje o stricte zerowej masie lub wartości. W żadnym roku rekordy tego typu nie odpowiadały za więcej niż 0,3% obserwacji. Takie obserwacje zostały usunięte z bazy.

Tabela 26. Import+WNT, Masa netto w kg (% obserwacji w danym roku).

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
0 BRAK	0,00046		0,00168	0,00006	0,00006	0,00007	0,02107	0,00018	0,00008
							0,01108	0,00286	0,00128

Źródło: Dane KAS.

Tabela 27. Import+WNT, Wartość statystyczna w PLN (% obserwacji w danym roku).

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
0 BRAK	0,13348	0,13083	0,12192	0,15527	0,11428	0,00470	0,00213	0,00053	0,00008
	0,00008					0,00351	0,00279	0,00076	

Źródło: Dane KAS.

Tabela 28. Eksport+WDT, Masa netto w kg (% obserwacji w danym roku).

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
0 BRAK	0,00147	0,00092	0,00021	0,00009	0,00008	0,00007		0,00010	
		0,00013			0,00048	0,00042	0,00051	0,00005	0,00004

Źródło: Dane KAS.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Tabela 29. Eksport+WDT, Wartość statystyczna w PLN (% obserwacji w danym roku).

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
0	0,26819	0,26265	0,11928	0,11999	0,09284	0,00007			
BRAK	0,00073	0,00039	0,00021	0,00028	0,00032	0,00007	0,00038	0,00015	0,00009

Źródło: Dane KAS.

2.1.3.2. Podstawa, stawka i kwota VAT lub cła

W przypadku kodów procedury celnej innych niż 51xx, 71xx, zostawiamy w bazie jedynie te obserwacje, które mają komplet informacji nt. stawek i kwot cła i VAT. W ten sposób pozostawimy ponad 99% obserwacji dot. tych kodów (z bazy oczyszczonej we wcześniejszych krokach). Usunięte obserwacje możemy podzielić na trzy grupy. Pierwsza z nich odpowiada sytuacjom, gdzie obserwujemy co najmniej stawkę lub kwotę zarówno dla cła i VAT (ok. 0,68% próby dla tych kodów). Napotkane literówki utwierdzają nas w przeświadczeniu, że bez kompletu danych nie będziemy w stanie sprawdzić ich poprawności. Druga grupa jest powiązana z sytuacjami, w których obserwujemy wartości dla cła, ale nie są one dostępne dla VAT - i nie są to kody procedury celnej 42 lub 63 (ok. 0,06% próby dla tych kodów). Trzecia grupa dotyczy sytuacji, w których wpisane są wartości dla VAT, ale nie są one dostępne dla cła. W oparciu o dostępne informacje nie jesteśmy w stanie stwierdzić, czy te braki są uzasadnione, tj. czy dotyczą sytuacji, w których np. cło byłoby płacone w innym kraju UE (ok. 0,18% próby dla tych kodów). Dla tych kodów usunęliśmy również dwie obserwacje, które posiadały ujemne kwoty cła. Dodatkowo sprawdziliśmy, czy kwoty cła i kwoty VAT wpisane do bazy równają się teoretycznym kwotom obliczonym na podstawie wpisanych do bazy stawek cła i VAT oraz podstawy naliczania cła i VAT. Po tym sprawdzeniu postanowiliśmy odrzucić obserwacje, które nie spełniały tego warunku (ok. 0,65% całej próby dla importu). Decyzja o skasowaniu tych obserwacji podyktowana była zidentyfikowaniem licznych błędów, np. stawki cła równej 41% zamiast 4,1% lub stawki 23% zamiast 4,1%.

W przypadku kodów procedury celnej 51xx, 71xx w analizie zakładamy, że obserwacje tego typu nie kontrybuują do opłat skarbowych. Z tego względu ew. błędy w danych dotyczących podstawy, stawki i kwoty VAT lub cła dla obserwacji o kodach procedury celnej 51xx lub 71xx nie mają wpływu na naszą analizę.

2.1.4. Obserwacje odstające

W toku analiz związanych z przedmiotem projektu, w bazie KAS zidentyfikowano przypadki obserwacji nietypowych, istotnie odstających od pozostałych pod względem wartości lub masy.

2.1.4.1. Eksport+WDT

Masa

Tabela 30 przedstawia dwie nietypowe wartości dla masy netto eksportu+WDT dla towarów o kodzie

902190¹⁵³ i 630790¹⁵⁴. W naszej ocenie, dla wskazanych rekordów z bazy, w polu przeznaczonym dla masy netto w kg wpisane zostały kody HS-8 dla danego towaru. Sześć pierwszych cyfr wartości wpisanej jako masa netto pokrywa się z kodem towaru odpowiednim dla danej obserwacji. Jednocześnie, masa jest zbyt wysoka, aby mogła poprawnie opisywać te towary (odpowiednio ponad 90 tys. ton i ponad 63 tys. ton). Obie obserwacje zostały usunięte.

Tabela 30. Obserwacje odstające, masa netto, eksport+WDT.

Rok	Kod towaru	Masa netto (kg)	Wartość statystyczna (PLN)
2019	902190	90219010	61389
2016	630790	63079098	259

Źródło: Dane KAS.

Tabela 31 opisuje jeszcze jedną odstającą wartość dla masy netto eksportu+WDT dla towaru o kodzie 170290¹⁵⁵. Porównując odstającą obserwację z innym rekordem dla tego towaru można przypuszczać, że mogło nastąpić błędne wstawienie separatora dziesiętnego przy wpisywaniu rekordu do bazy danych. Tezę o błędnym wpisaniu masy potwierdza porównanie danych dostępnych bazie KAS z publicznie dostępną bazą danych handlowych Eurostat (por. Rysunek 45). Obserwacja ta została usunięta.

Tabela 31. Obserwacje odstające, masa netto, eksport+WDT.

Rok	Kod towaru	Masa netto (kg)	Wartość statystyczna (PLN)
2020	170290	4147200,0	47379
2020	170290	4147,2	29392

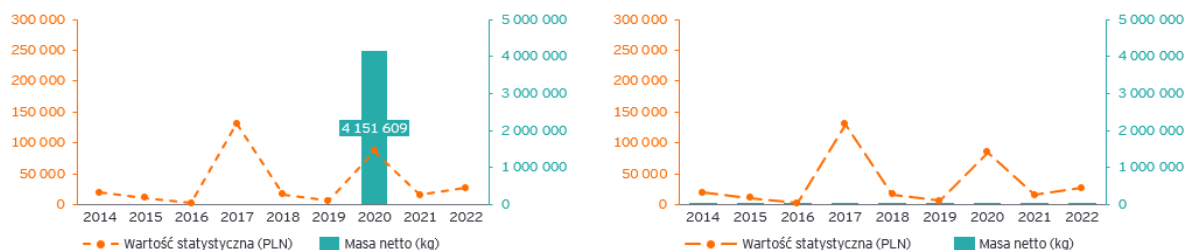
Źródło: Dane KAS.

¹⁵³ 902190: Artykuły i urządzenia, zakładane, noszone lub wszczepiane, mające na celu skorygowanie wady lub kalectwa (z wył. Protez, kompletnych aparatów słuchowych i kompletnych stymulatorów serca)

¹⁵⁴ 630790: Artykuły gotowe, włącznie z wykrojami odzieży, z materiałów włókienniczych, gdzie indziej niesklasyfikowane

¹⁵⁵ 170290: Cukier w postaci stałej, włącznie z cukrem inwertowanym i chemicznie czystą maltozą oraz mieszankami cukru i syropów cukrowych, zawierającymi w stanie suchym 50 % masy fruktozy, niearomatyzowane ani niebarwione, sztuczny miód, nawet wymieszany z miodem naturalnym i karmelem (z wył. Cukru trzcinowego lub buraczanego, chemicznie czystej sacharozy, laktozy, cukru klonowego, glukozy, fruktozy, i ich syropów).

Rysunek 45. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w bazie KAS dla produktu 170290 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.



Źródło: Dane KAS oraz dane Eurostat.

Wartość statystyczna w PLN

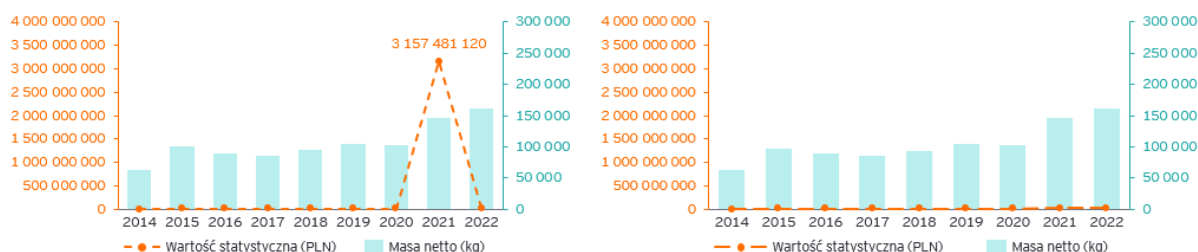
Zidentyfikowaliśmy również obserwacje odstające pod względem wartości statystycznej w PLN dla eksportu+WDT, patrz Tabela 32. Przedstawione rekordy powodują, że wartość towarów o kodzie 391990¹⁵⁶ w 2021 roku jest ponad 300 razy wyższa od średniej wartości odnotowanej w latach 2014-2020. Na błąd wskazuje również niespotykana przy pozostałych obserwacjach relacja wartości do masy oraz fakt, że wzrost wartości nie jest obserwowany w danych Eurostat, patrz Rysunek 46. Błędne obserwacje usunięto z próby.

Tabela 32. Obserwacje odstające, wartość statystyczna w PLN, eksport+WDT.

Rok	Kod towaru	Masa netto (kg)	Wartość statystyczna (PLN)
2021	391990	11	3 127 449 020,00
2021	391990	1,35	3 518 429,00
2021	391990	1,35	2 956 706,00
2022	391990	2285	834 235,00
2022	391990	1026,5	806 027,00

Źródło: Dane KAS.

Rysunek 46. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w bazie KAS dla produktu 391990 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.



Źródło: Dane KAS oraz dane Eurostat.

¹⁵⁶ 391990: Samoprzylepne płyty, arkusze, folie, taśmy, pasy i inne płaskie kształty, z tworzyw sztucznych, nawet w rolkach o szerokości > 20 cm (z wył. Pokryć podłogowych, ściennych i sufitowych objętych pozycją 3918)

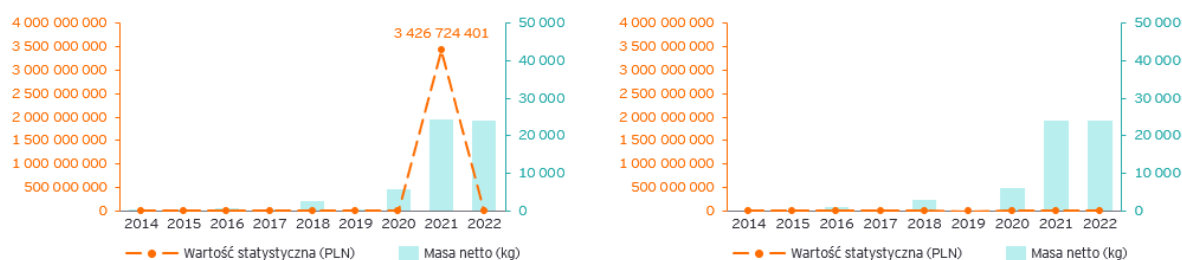
Nietypowe obserwacje dla wartości statystycznej w PLN dla eksportu+WDT przedstawia także Tabela 33. Wyróżniona czerwonym kolorem obserwacja powoduje, że wartość towaru o kodzie 482050¹⁵⁷ w roku 2021 jest ponad 21 000 razy wyższa od wartości odnotowanej w roku 2020 oraz prawie 55 000 razy wyższa od średniej z lat 2014-2020. Co więcej, ten wzrost wartości nie jest widoczny w danych Eurostatu. Błędne obserwacje usunięto z próby.

Tabela 33. Obserwacje odstające, wartość statystyczna w PLN, eksport+WDT.

Rok	Kod towaru	Masa netto (kg)	Wartość statystyczna (PLN)
2021	482050	2,5	3 422 601 041,00
2021	482050	23,42	128 415,00
2018	482050	1900	117 576,00
2021	482050	143,88	111 338,00
2021	482050	735,5	91 812,00

Źródło: Dane KAS.

Rysunek 47. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w próbie dla produktu 482050 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.



Źródło: Dane KAS oraz dane Eurostat.

2.1.4.2. Import+WNT

Wartość statystyczna w PLN

Nietypowe rekordy zidentyfikowano również wśród danych dla importu+WNT. Odstającą obserwacją pod względem wartości statystycznej w PLN przedstawia Tabela 34. Wskazana obserwacja sprawia, że wartość towarów o kodzie 401693¹⁵⁸ w roku 2021 jest prawie 100 razy wyższa od średniej zaobserwowanej w latach 2014-2020. Tego wzrostu nie widać natomiast w danych Eurostatu, por. Rysunek 48. Nietypową obserwację usunięto z próby.

¹⁵⁷ 482050: Albumy na próbki lub kolekcje, z papieru lub tektury

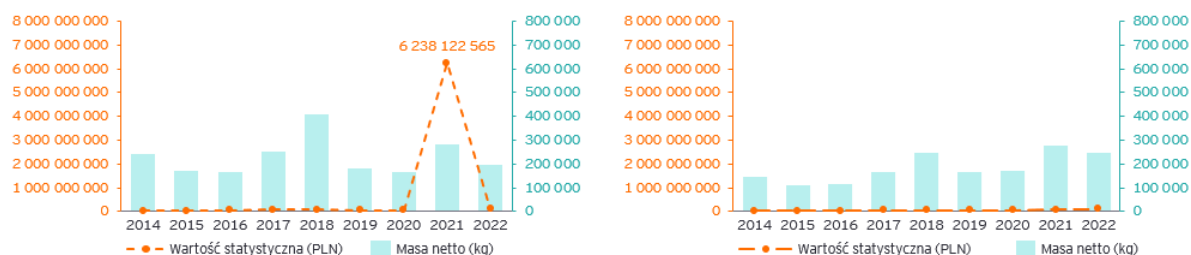
¹⁵⁸ 401693: Uszczelki, podkładki i pozostałe uszczelnienia, z gumy (z wył. Wyrobów z ebonitu i z gumy komórkowej)

Tabela 34. Obserwacje odstające, wartość statystyczna w PLN, import+WNT.

Rok	Kod towaru	Masa netto (kg)	Wartość statystyczna (PLN)
2021	401693	1,25	6 138 659 881,00
2022	401693	5192,901	1 129 297,00
2018	401693	408	863 701,00
2020	401693	124	708 786,00
2022	401693	7,5	687 693,00

Źródło: Dane KAS.

Rysunek 48. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w próbie dla produktu 401693 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.



Źródło: Dane KAS oraz dane Eurostat.

Powielone obserwacje

Dla towarów o kodzie 220830¹⁵⁹ widoczny jest znaczny skok w łącznej masie netto i wartości w PLN dla roku 2021. Może być on spowodowany powieleniem niektórych obserwacji. Powtarzające się kombinacje masy netto i wartości statystycznej pojawiły się w próbie dla produktu 220830 w 2021 r. odpowiednio 37 i 54 razy. Łączna liczba obserwacji dla tego produktu i roku wyniosła 463, w porównaniu do 199 obserwacji w 2022 roku. W danych Eurostatu nie znajdujemy potwierdzenia dla wyraźnego wzrostu importu+WNT tego produktu. Ze względu na trudność w jednoznacznym określeniu, które obserwacje w bazie są błędne (powielone), z dalszej części analizy wykluczaliśmy dane KAS dla tego kodu towaru w 2021 roku.

Rysunek 49. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w próbie dla produktu 220830 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktów w bazie Eurostat.



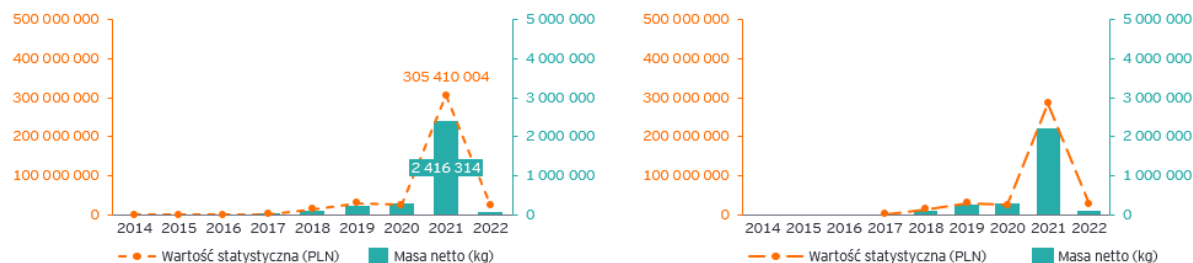
Źródło: Dane KAS oraz dane Eurostat.

¹⁵⁹ 220830: Whisky

Obserwacje odstające obserwowane również w bazie Eurostat

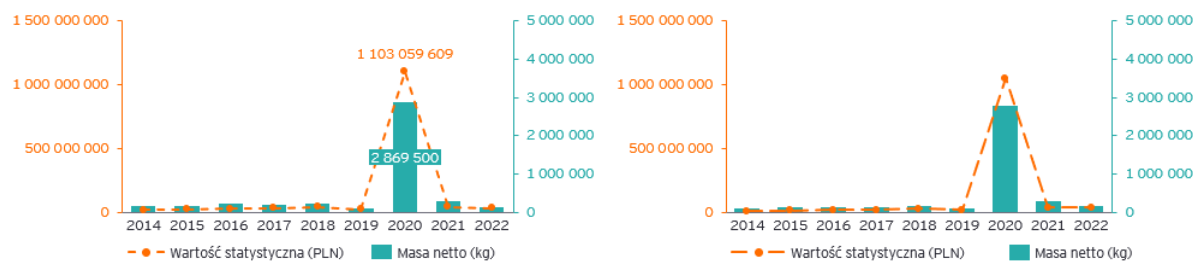
Znaczny skok zaobserwowano również dla produktów 285390¹⁶⁰ i 630790¹⁶¹ w łącznej masie netto i wartości w PLN dla odpowiednio 2021 i 2020 roku, patrz Rysunek 50 i Rysunek 51. Jednakże w tym przypadku istotny wzrost obserwowany jest także w danych Eurostat - ze względu na ich spójność z bazą KAS, pozostawiono obserwacje w próbie.

Rysunek 50. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w próbie dla produktu 285390 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.



Źródło: Dane KAS oraz dane Eurostat.

Rysunek 51. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w próbie dla produktu 630790 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.



Źródło: Dane KAS oraz dane Eurostat.

2.1.5. Podsumowanie procesu czyszczenia bazy danych KAS

Łącznie, likwidacja zidentyfikowanych oczywistych omyłek w bazie KAS obejmowała:

- ▶ usunięcie obserwacji, dla których transport na granicy był inny niż lotniczy,
- ▶ usunięcie obserwacji bez podanego kodu towaru,
- ▶ usunięcie obserwacji z nieprawidłowym kodem procedury celnej,

¹⁶⁰ 285390: Fosforki, nawet niezdefiniowane chemicznie, z wyłączeniem żelazofosforu; związki nieorganiczne, włącznie z wodą destylowaną lub wodą do pomiarów przewodnictwa oraz wodą o podobnej czystości; gdzie indziej niesklasyfikowane, ciekłe powietrze, nawet pozbawione gazów szlachetnych; sprężone powietrze; amalgamaty (z wył. amalgamatów metali szlachetnych)

¹⁶¹ 630790: Artykuły gotowe, włącznie z wykrojami odzieży, z materiałów włókienniczych, gdzie indziej niesklasyfikowane

- ▶ usunięcie obserwacji, gdzie nie podano masy lub wartości statystycznej lub podana wartość wynosiła zero,
- ▶ usunięcie obserwacji, gdzie nie dysponujemy kompletem informacji na temat stawek i kwot dla VAT i cła
- ▶ usunięcie obserwacji odstających,

Dodatkowo dokonano korekty oczywistych omyłek w bazie (np. korekta błędnie wprowadzonego kodu procedury celnej). W 2022 r., najistotniejszym z perspektywy naszej analizy, usunięte obserwacje stanowią ok 2,2% próby i odpowiadają za 3,8% masy oraz 1,95% wartości statystycznej. Ponadto, ze względu na liczne omyłki w bazie KAS, w analizie zdecydowano się jej użyć jedynie do wyznaczenia stawek VAT i cła dla poszczególnych działów HS2.

Tabela 35. Udział usuniętych obserwacji podczas pełnego procesu czyszczenia danych pod względem liczby obserwacji, masy i wartości dla całego zbioru danych oraz dla roku 2022 (w %).

	Liczba obserwacji	Masa netto	Wartość statystyczna
Usunięta część bazy (lata 2014-2022)	2,75	7,13	4,26
Usunięta część bazy (rok 2022)	2,22	3,80	1,95

Źródło: Dane KAS.

2.2. Opis modelu równowagi ogólnej (CGE)

2.2.1. Model CGE: wprowadzenie

Model CGE jest ilościowym przedstawieniem gospodarki jako układu powiązanych ze sobą rynków (dóbr, usług, pracy, kapitału) gdzie podmioty tj. gospodarstwa domowe, inwestorzy, firmy wchodzą w interakcję kierując się zasadami optymalnych decyzji ekonomicznych. W modelu występują dwa główne typy równań, które reprezentują gospodarkę:

- 1) **Równania behawioralne:** opisują optymalne decyzje podejmowane przez podmioty gospodarcze, biorąc pod uwagę ich ograniczenia budżetowe i ceny. Przykłady decyzji wybranych podmiotów w modelu CGE:
 - a. Firmy: wybór pomiędzy importowanymi lub krajowymi dobrami pośrednimi w produkcji,
 - b. Gospodarstwa domowe/rząd: wybór pomiędzy zakupem różnych produktów,
 - c. Inwestorzy: decyzja w jakie produkty należy zainwestować.
- 2) **Równania rachunkowe:** reprezentują obieg okrężny dochodu w gospodarce. Tego typu równania zapewniają, że model CGE właściwie odzwierciedla gospodarkę danego państwa. Pokazują jak wartość dodana generowana przez firmy oraz podatki pobierane przez państwo stanowią dochód narodowy, który jest alokowany pomiędzy gospodarstwa domowe (w celach konsumpcyjnych oraz jako oszczędności) i rząd. W następnej kolejności jest on wydawany na krajowe oraz zagraniczne dobra i usługi dostarczane przez firmy. Wydatki te stanowią

przychód firm, który przeznaczany jest na opłaty za dobra pośrednie oraz wynagrodzenia czynników produkcji (pracy, kapitału oraz ziemi), czyli wartość dodaną brutto.

Ponieważ wielkości takie jak popyt gospodarstw domowych i państwa oraz zatrudnienie siły roboczej i wykorzystanie kapitału w produkcji wynikają z decyzji podejmowanych przez podmioty gospodarcze, stanowią one rozwiązanie modelu – są to przykłady tzw. zmiennych endogenicznych. W domyślnej specyfikacji modelu, ceny dóbr i usług oraz czynników produkcji (np. płace lub ceny wynajmu kapitału) także są endogeniczne i dostosowują się w taki sposób, aby popyt oraz podaż były równe na każdym rynku.

Niektóre zmienne, np. stawki podatkowe oraz parametry technologiczne (produktywność), które także wpływają na ceny i decyzje podmiotów gospodarczych, są ustalone poza modelem. Tego typu zmienne nazywane są egzogenicznymi i mogą być poddane szokom.

Ważną cechą modelu CGE jest fakt, że ceny oraz wielkości sprzedaży na danym rynku wpływają na sytuację na innych rynkach. Przyczyną takich powiązań jest zachowanie podmiotów gospodarczych, którzy wybierają alternatywy pochodzące z różnych rynków, np. gospodarstwa domowe wybierające pomiędzy zakupem samochodu lub wyjazdem na wakacje, firmy decydujące pomiędzy zatrudnieniem dodatkowego pracownika lub kapitału.

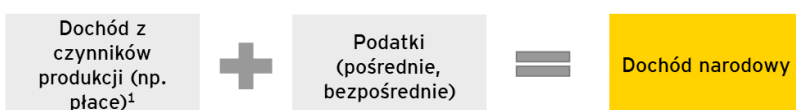
2.2.2. Struktura modelu GTAP

2.2.2.1. Popyt finalny: alokacja dochodu narodowego

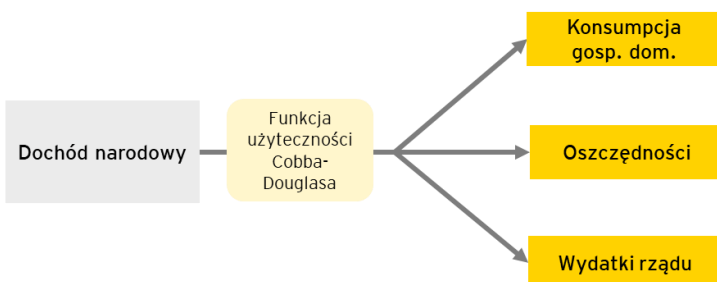
Dochód narodowy składa się z dochodu z czynników produkcji oraz przychodów z podatków. Jest on dzielony pomiędzy konsumpcję gospodarstw domowych, oszczędności oraz wydatki rządu w taki sposób, aby zmaksymalizować użyteczność reprezentowaną przez funkcję Cobba-Douglasa.

Rysunek 52. Podział dochodu narodowego w modelu GTAP.

Zagregowany dochód



Zagregowane wydatki

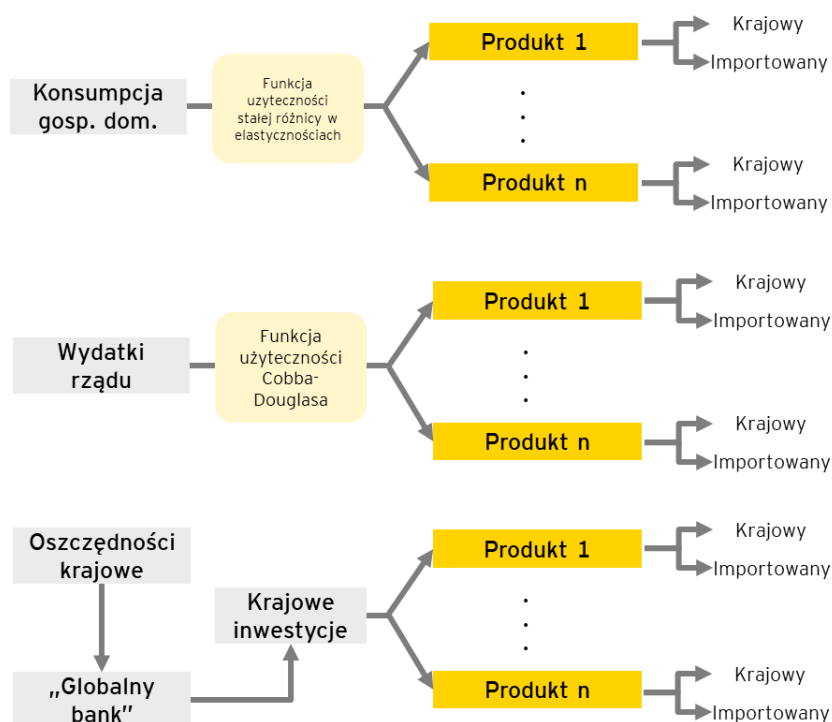


Źródło: opracowanie własne EY na podstawie dokumentacji modelu GTAP.

2.2.2.2. Popyt finalny -wydatki podmiotów na produkty oraz inwestycje

Gospodarstwa domowe oraz rząd maksymalizują użyteczność przez zakup dóbr i usług w ramach ograniczenia budżetowego. Produkty zakupione przez gospodarstwa domowe oraz rząd składają się zarówno z produktów krajowych jak i zagranicznych. Krajowe oszczędności są agregowane z oszczędnościami innych państw w tzw. „globalnym banku”. Oszczędności są następnie alokowane po krajach w zależności od domknięcia modelu wybranego przez użytkownika.¹⁶² Oznacza to, że np. Polska otrzymuje pewien udział globalnych oszczędności, które są przeznaczone na zakupy inwestycyjne krajowych oraz zagranicznych dóbr i usług.

Rysunek 53. Alokacja konsumpcji gospodarstw domowych, wydatków rządu oraz inwestycji na poszczególne produkty.



Źródło: opracowanie własne EY na podstawie dokumentacji modelu GTAP.

2.2.2.3. Popyt na produkty zagraniczne

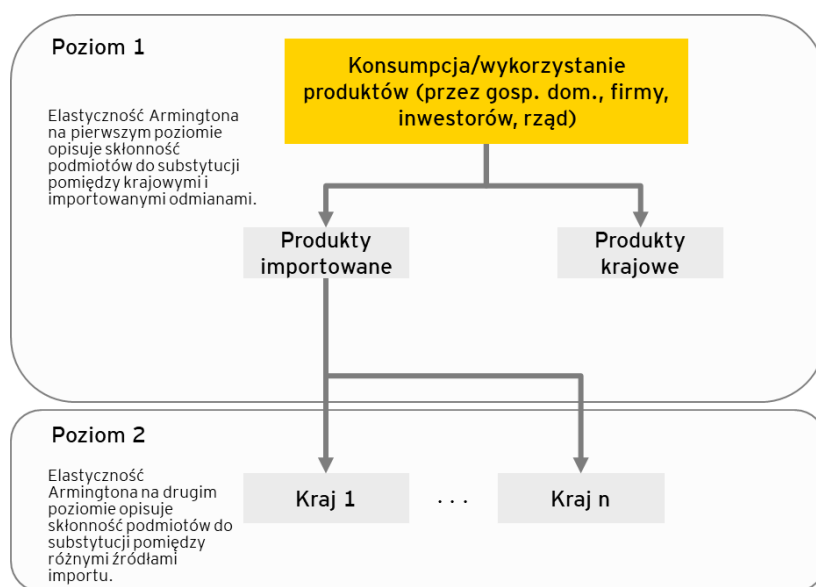
W modelu GTAP, popyt na produkty zagraniczne jest modelowany jako dwupoziomowy proces przedstawiony na schemacie poniżej (por. Rysunek 53). Co ważne, model GTAP zakłada, że importowane oraz krajowe odmiany tego samego produktu nie są doskonałymi substytutami w konsumpcji finalnej lub wykorzystaniu w produkcji. Założenie to jest wyrażone w wartościach tzw. elastyczności Armingtona, które wyrażają preferencje podmiotów odnośnie krajowych vs. zagranicznych dóbr i usług. Zakładając, że podmioty (gospodarstwa domowe, inwestorzy, firmy oraz

¹⁶² W naszym podejściu, zakładamy przepływy kapitału między państwami. Kapitał zgromadzony w globalnym banku alokowany jest między państwami w taki sposób, aby wyrównać oczekiwane stopy zwrotu z kapitału we wszystkich agregatach regionalnych dostępnych w modelu.

rząd) podjęły już decyzję o wielkości zapotrzebowania na dany produkt, następnym krokiem jest wybór dotyczący tego, w jakim stopniu wielkość ta będzie się składać z produktów krajowych vs. zagranicznych (poziom 1 na schemacie poniżej). Biorąc pod uwagę relatywne ceny krajowych i importowanych odmian, podmioty dobierają udział krajowej i importowanej odmiany danego produktu w taki sposób, aby zminimalizować wydatki na dany produkt.

Drugi poziom modelowania popytu na produkty zagraniczne to wybór z jakich państw (lub zagregowanych regionów) dany podmiot chce importować wybrany produkt. Mając na uwadze relatywne ceny wybranego produktu pochodzącego z różnych państw, podmiot decyduje jak wartość zakupu określona na poziomie 1 będzie rozdzielona po państwach. Produkty pochodzące z różnych państw nie są idealnymi zamiennikami – skłonność podmiotów do zamiany produktu z jednego państwa na produkt z innego jest określona elastycznością Armingtona na drugim poziomie.

Rysunek 54. Popyt na produkty importowane w modelu GTAP.



Źródło: opracowanie własne EY na podstawie dokumentacji modelu GTAP.

2.2.2.4. Produkcja

Produkcja dóbr oraz dostarczenie usług przez firmy w modelu GTAP bazuje na poniższych założeniach:

- ▶ Konkurencja doskonała: model zakłada rynki, na których znajduje się bardzo dużo kupujących oraz sprzedających, którzy posiadają doskonałą informację i nie mają wpływu na ustalanie cen,
- ▶ Stałe korzyści skali: zwiększenie wsadów produkcyjnych o daną stałą skutkuje proporcjonalnym zwiększeniem produkcji,
- ▶ Optymalizacja producentów: producenci wybierają czynniki produkcji oraz produkty pośrednie (importowane vs. zagraniczne) w taki sposób, aby zminimalizować koszty na danym poziomie produkcji.

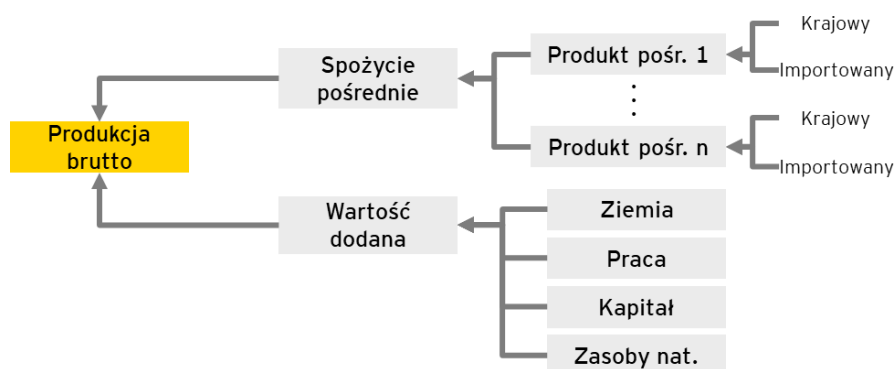
Produkcja brutto jest wytwarzana z wykorzystaniem dóbr pośrednich oraz czynników produkcji (tzw. wartości dodanej). W modelu nie jest dozwolona substytucja pomiędzy alternatywnymi dobrami pośrednimi w produkcji - zakładana jest tzw. Leontiefowska funkcja produkcji, wymagająca wykorzystania stałych proporcji dóbr pośrednich w celu wytworzenia jednej sztuki produktu (por. Rysunek 55). Dozwolona jest natomiast substytucja pomiędzy produktami pośrednimi pochodzącymi

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

z różnych państw. Skłonność firm do zamiany krajowych półproduktów zagranicznymi jest określona przez odpowiednie elastyczności Armingtona (opisane w części dot. popytu na import powyżej).

Wartość dodana odnosi się do czynników produkcji wykorzystywanych w celu wytworzenia sztuki danego produktu. W modelu GTAP są to praca, kapitał, ziemia i zasoby naturalne. Co do zasady, model zakłada możliwość substytucji pomiędzy czynnikami produkcji, np. pomiędzy pracą i kapitałem. Skłonność producentów do zastępowania danego czynnika produkcji innym jest wyrażona przez elastyczności substytucji pochodzące z badań ekonometrycznych dostępnych w literaturze naukowej. Niektóre czynniki produkcji, w szczególności ziemia oraz zasoby naturalne nie są jednak wykorzystywane przez każdy sektor, np. ziemia jest wykorzystywana tylko przez sektor plonów oraz żywności przetworzonej. W przypadku spadku popytu na ziemię, oznacza to brak możliwości wykorzystania ziemi przez inne sektory (np. usługi oraz przemysł), co prowadzi do odpowiedniego dostosowania ceny ziemi.

Rysunek 55. Produkcja brutto w modelu GTAP.



Źródło: opracowanie własne EY na podstawie dokumentacji modelu GTAP.

2.2.2.5. Założenia oraz ograniczenia modelu GTAP

Pomimo iż model GTAP jest zakorzeniony w teorii ekonomii i dostarcza ekonomicznie spójne oraz interpretowalne wyniki, pojawiają się w nim jednak założenia, które mogą nie być spełnione w rzeczywistości gospodarczej. Najważniejsze z tych założeń to:

- ▶ Konkurencja doskonała: model GTAP zakłada, że konkurencja doskonała ma miejsce na wszystkich rynkach. Oznacza to, że każdy rynek składa się z bardzo dużej ilości małych, identycznych i dobrze poinformowanych firm, które osiągają zerowe zyski i są cenobiorcami. Założenie doskonałej konkurencji jest bardzo często spotykane w modelowaniu CGE i jest uznawane za standardowe podejście w tej dziedzinie,
- ▶ Restrykcje dotyczące bilansu płatniczego: zagraniczna wymiana handlowa w modelu GTAP składa się tylko z handlu towarami i usługami oraz przepływów kapitału netto. Model GTAP nie zawiera bezpośrednich inwestycji zagranicznych (FDI), międzynarodowego wsparcia finansowego oraz zagranicznych przelewów od emigrantów,
- ▶ Brak zróżnicowania struktury importu po podmiotach: podmioty w modelu, czyli gospodarstwa domowe, firmy, inwestorzy oraz rząd mają taką samą geograficzną strukturę importu. Założenie to jest stosowane w celu usprawnienia procesu obliczeniowego w modelu GTAP,
- ▶ Brak modelowania bezrobocia: w modelu GTAP możliwe jest symulowanie zmian w zatrudnieniu w reakcji na szok w gospodarce. Nie jest jednak możliwe przewidywanie zmian w bezrobociu, rozumianym jako klin pomiędzy popytem i podażą pracy.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Ponadto, model GTAP jest modelem gospodarki światowej i ustalone wartości parametrów behawioralnych w modelu często pochodzą z badań ekonometrycznych dotyczących wielu państw jednocześnie. Oznacza to, że niektóre parametry mogą nie odzwierciedlać dokładnie gospodarki Polski i Europy Środkowej. Pomimo powyższych ograniczeń, model GTAP jest międzynarodowym standardem w modelowaniu CGE i jest stale wykorzystywany przez instytucje naukowe, a także znane instytucje międzynarodowe (np. Komisję Europejską, WTO, OECD lub Bank Światowy), organy podatkowe oraz banki centralne.

Spis rysunków

Rysunek 1. Ewolucja wolumenu wymiany towarowej obsługiwanej drogą lotniczą w Polsce według danych handlowych i transportowych (w tys. ton, lewy panel). Dynamika wolumenu wymiany towarowej z krajami spoza UE dla towarów transportowanych drogą lotniczą oraz towarów transportowanych wszystkimi środkami transportu łącznie (2014 = 100, prawy panel)	11
Rysunek 2. Dziesięć największych lotnisk pod względem wolumenu obsługiwanego ruchu cargo w 2022 roku w Unii Europejskiej.	12
Rysunek 3. Rozbieżności między danymi handlowymi a transportowymi na przykładzie Polski, wolumen (w tys. ton).	18
Rysunek 4. Udział poszczególnych działów HS2 w wolumenie (lewy panel) i wartości (prawy panel) eksportu w krajach UE w 2022 roku, (w %).....	19
Rysunek 5. Struktura sektorowa importu UE wg. działów HS2 realizowanego drogą lotniczą w latach 2000-2022, lewy panel: wartość (w mld EUR), prawy panel: udziały (w %).	24
Rysunek 6. Struktura sektorowa importu Polski wg. działów HS2 realizowanego drogą lotniczą w latach 2000-2022, lewy panel: wartość (w mld EUR), prawy panel: udziały (w %).	25
Rysunek 7. Produkty związane z rozwojem zaawansowanych technologii znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości importu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).	26
Rysunek 8. Produkty związane z ochroną zdrowia znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości importu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).	27
Rysunek 9. Produkty związane z metalami i kamieniami szlachetnymi oraz biżuterią znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości importu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).	27
Rysunek 10. Struktura sektorowa eksportu UE wg. działów HS2 realizowanego drogą lotniczą w latach 2000-2022, lewy panel: wartość (w mld EUR), prawy panel: udziały (w %).	28
Rysunek 11. Struktura sektorowa eksportu Polski wg. działów HS2 realizowanego drogą lotniczą w latach 2000-2022, lewy panel: wartość (w mld EUR), prawy panel: udziały (w %).	29
Rysunek 12. Produkty związane z ochroną zdrowia znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości eksportu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).	29
Rysunek 13. Produkty związane z rozwojem zaawansowanych technologii znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości eksportu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).	30
Rysunek 14. Produkty związane z metalami i kamieniami szlachetnymi oraz biżuterią znajdujące się w pierwszej dziesiątce produktów pod względem wartości eksportu UE transportowanego drogą lotniczą (w mld EUR).	30
Rysunek 15. Schemat analizy ekonomicznej.	31
Rysunek 16. Roczna dynamika zagregowanego wolumenu ruchu cargo z prognozy bazowej IATA dla WAW/CPK (w %, zmiana rok do roku).	33
Rysunek 17. Schemat analizy ekonomicznej, analiza wolumenów cargo realizowanych na lotnisku WAW/CPK do 2060 r.	34
Rysunek 18. Zastawienie danych handlowych i transportowych dla 6 krajów o najwyższym poziomie wolumenu cargo w 2021 r.* (w mln ton).	35
Rysunek 19. Wolumen cargo realizowanego na lotnisku WAW/CPK do 2060 r., scenariusze alternatywne, (w mln ton, lewy panel); Udział transferu i tranzytu w wolumenie cargo, scenariusze alternatywne (w %, prawy panel).	36
Rysunek 20. Wolumen transferu i tranzytu, importu+WNT, oraz eksportu+WDT realizowanych na	

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

lotnisku WAW/CPK do 2060 r. (w mln ton).....	36
<i>Rysunek 21. Wolumen importu spoza UE i wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (lewy panel) oraz eksportu poza UE i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (prawy panel) realizowanych na lotnisku WAW/CPK do 2060 r., scenariusze alternatywne (w mln ton).</i>	37
Rysunek 22. Struktura sektorowa (wg działów HS2) w 2022 roku dla importu spoza UE (w %, lewy panel) oraz eksportu poza UE (w %, prawy panel).	39
Rysunek 23. Prognozowana zmiana kontrybucji poszczególnych branż do wartości dodanej w Polsce w latach 2022-2050 (w pkt. proc).	41
Rysunek 24. Prognozowana zmiana kontrybucji poszczególnych branż do wartości dodanej w Europie Środkowej w latach 2022-2050 (w pkt. proc).....	41
Rysunek 25. Struktura sektorowa (wg działów HS2) dla wolumenu eksportu+WDT na lotnisku WAW/CPK (w mln ton), scenariusz centralny.....	43
Rysunek 26. Struktura sektorowa (wg działów HS2) dla wolumenu strumienia importu spoza UE oraz wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, scenariusz centralny (w mln ton).	45
Rysunek 27. Dekompozycja strumienia eksportu+WDT na komponent bazowy oraz nadwyżkowy, wolumen (w tys. ton), scenariusz centralny.....	47
Rysunek 28. Dekompozycja strumienia importu+WNT na komponent bazowy oraz nadwyżkowy, wolumen (w tys. ton), scenariusz centralny.....	48
Rysunek 29. Schemat analizy ekonomicznej, przypisanie wartości do wolumenów wymiany handlowej.....	49
Rysunek 30. Zmiana wartości koszyka importu (lewy panel) i eksportu (prawy panel) z 2022 roku w wyniku uwzględnienia cen jednostkowych z krajów referencyjnych (w mld EUR).....	51
Rysunek 31. Wartość eksportu+WDT dla lotniska WAW/CPK, scenariusze alternatywne (w mld EUR).	52
Rysunek 32. Struktura sektorowa (wg działów HS2) wartości eksportu+WDT dla lotniska WAW/CPK (w mld EUR), scenariusz centralny.	53
Rysunek 33. Wartość importu+WNT dla lotniska WAW/CPK, scenariusze alternatywne (w mld EUR).	54
Rysunek 34. Struktura sektorowa (wg działów HS2) wartości importu+WNT dla lotniska WAW/CPK, scenariusz centralny (w mld EUR).	55
Rysunek 35. Dekompozycja strumienia eksportu+WDT na komponent bazowy oraz nadwyżkowy, wartość (w mld EUR), scenariusz centralny.	56
Rysunek 36. Dekompozycja strumienia importu+WNT na komponent bazowy oraz nadwyżkowy, wartość (w mld EUR), scenariusz centralny.	57
Rysunek 37. Schemat analizy ekonomicznej, analiza dochodów SFP.	57
Rysunek 38. Należności z tytułu cła, scenariusze alternatywne (w mld EUR).	60
<i>Rysunek 39. Dochody sektora finansów publicznych z tytułu cła w ujęciu historycznym (w mld EUR).</i>	62
Rysunek 40. Struktura sektorowa (wg działów HS2) dla strumienia dochodów SFP (netto) z tytułu cła w efekcie CPK, scenariusz centralny (w %).	63
<i>Rysunek 41. Schemat podziału strumieni importu z perspektywy rozliczenia VAT.</i>	65
Rysunek 42. Należności z tytułu VAT, scenariusze alternatywne (w mld EUR).	67
Rysunek 41. Dochody sektora finansów publicznych z tytułu VAT w ujęciu historycznym (w mld EUR)	69
Rysunek 44. Struktura sektorowa (wg działów HS2) dochodów SFP z tytułu VAT w efekcie CPK (w %).	70
Rysunek 45. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w bazie KAS dla produktu	

170290 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.	77
Rysunek 46. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w bazie KAS dla produktu	
391990 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.	77
Rysunek 47. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w próbie dla produktu	
482050 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.	78
Rysunek 48. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w próbie dla produktu	
401693 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.	79
Rysunek 49. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w próbie dla produktu	
220830 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktów w bazie Eurostat.	79
Rysunek 50. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w próbie dla produktu	
285390 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.	80
Rysunek 51. Łączna masa netto w kg i wartość w PLN zaobserwowane w próbie dla produktu	
630790 w poszczególnych latach oraz analogiczny kod produktu w bazie Eurostat.	80
Rysunek 52. Podział dochodu narodowego w modelu GTAP.	82
Rysunek 53. Alokacja konsumpcji gospodarstw domowych, wydatków rządu oraz inwestycji na	
poszczególne produkty.	83
Rysunek 54. Popyt na produkty importowane w modelu GTAP.	84
Rysunek 55. Produkcja brutto w modelu GTAP.	85

Spis tabel

Tabela 1. Zagregowany wolumen transportu cargo (tys. ton)	14
Tabela 2. Liczba obserwacji, masa netto i wartość statystyczna w oryginalnej bazie eksportowej KAS.	16
Tabela 3. Liczba obserwacji, masa netto i wartość statystyczna w oryginalnej bazie importowej KAS.	16
Tabela 4. Łączny udział usuniętych obserwacji dla pełnego procesu korekty zidentyfikowanych oczywistych omyłek w danych importowych KAS pod względem liczby obserwacji, masy i wartości, dla całego zbioru danych oraz dla roku 2022 (w %).	17
Tabela 5. Udział działu 27 w wolumenie eksportu w krajach UE w latach 2014-2022 (w %).	20
Tabela 6. Udział działu 27 w wartości eksportu w krajach UE w latach 2014-2022 (w %).	20
Tabela 7. Czynniki różnicujące alternatywne scenariusze prognoz w analizie.	32
Tabela 8. Wagi poszczególnych krajów referencyjnych stosowane do szacowania struktury sektorowej części handlu wynikającego z przejmowania ruchu cargo z innych lotnisk.	38
Tabela 9. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) dla wolumenu eksportu+WDT według scenariuszy alternatywnych (w %).	44
Tabela 10. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) wolumenów dla strumienia importu spoza UE oraz wewnątrzspółnotowego nabycia towarów według scenariuszy alternatywnych (w %).	46
Tabela 11. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) wartości dla strumienia eksportu poza UE oraz wewnątrzspółnotowej dostawy towarów według scenariuszy alternatywnych (w %).	53
Tabela 12. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) wartości dla strumienia importu spoza UE oraz wewnątrzspółnotowego nabycia towarów według scenariuszy alternatywnych (w %).	55
Tabela 13. Efektywne stawki cła - najważniejsze działy pod względem kwoty naliczonego cła w 2022 roku.	59
Tabela 14. Wartości cła w wybranych latach dla trzech scenariuszy i w trzech wariantach (w mln EUR).	60
Tabela 15. Wartości cła w horyzoncie prognozy dla trzech scenariuszy i trzech wariantów (w mln EUR).	61
Tabela 15. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) dla strumienia dochodów SFP z tytułu cła w efekcie CPK według scenariuszy alternatywnych (w %).	64
Tabela 16. Wartości VAT w wybranych latach dla trzech scenariuszy i w trzech wariantach (w mln EUR).	66
Tabela 17. Wartości VAT w horyzoncie prognozy dla trzech scenariuszy i trzech wariantów (w mln EUR).	68
Tabela 19. Porównanie struktury sektorowej (wg działów HS2) dochodów SFP z tytułu VAT w efekcie CPK według scenariuszy alternatywnych (w %).	71
Tabela 20. Udział poszczególnych rodzajów transportu na granicy w wolumenie w poszczególnych latach; import+WNT (%).	72
Tabela 21. Udział poszczególnych rodzajów transportu na granicy w wolumenie w poszczególnych latach; eksport+WDT (%).	72
Tabela 22. Udział kodów 6-cyfrowych i braku kodu towaru w wolumenie w poszczególnych latach; import+WNT (%).	73
Tabela 23. Udział kodów 6-cyfrowych i braku kodu towaru w wolumenie w poszczególnych latach;	

eksport+WDT (%).....	73
Tabela 24. Udział poprawnych, przekodowanych oraz odrzuconych kodów procedury celnej w poszczególnych latach w ogólnej liczbie obserwacji; import+WNT (%).....	74
Tabela 25. Udział poprawnych, przekodowanych oraz odrzuconych kodów procedury celnej w poszczególnych latach w ogólnej liczbie obserwacji; eksport+WDT (%).....	74
Tabela 26. Import+WNT, Masa netto w kg (% obserwacji w danym roku).....	74
Tabela 27. Import+WNT, Wartość statystyczna w PLN (% obserwacji w danym roku).	74
Tabela 28. Eksport+WDT, Masa netto w kg (% obserwacji w danym roku).....	74
Tabela 29. Eksport+WDT, Wartość statystyczna w PLN (% obserwacji w danym roku).	75
Tabela 30. Obserwacje odstające, masa netto, eksport+WDT.	76
Tabela 31. Obserwacje odstające, masa netto, eksport+WDT.	76
Tabela 32. Obserwacje odstające, wartość statystyczna w PLN, eksport+WDT.....	77
Tabela 33. Obserwacje odstające, wartość statystyczna w PLN, eksport+WDT.....	78
Tabela 34. Obserwacje odstające, wartość statystyczna w PLN, import+WNT.	79
Tabela 35. Udział usuniętych obserwacji podczas pełnego procesu czyszczenia danych pod względem liczby obserwacji, masy i wartości dla całego zbioru danych oraz dla roku 2022 (w %). .	81

Część II

**Analiza prawna z zestawem rekomendacji zmian
w zakresie przepisów celno-podatkowych**

Spis treści

I.	Wstęp	99
II.	Analiza przepisów celnych oraz podatkowych obowiązujących w Polsce w zakresie stosowania procedur celnych oraz sposobów naliczania i rozliczania należności celnych oraz podatkowych ...	102
1.	Uwagi wstępne.....	102
2.	Źródła prawa celnego i podatkowego	103
3.	Analiza przepisów celnych	106
3.1.	Procedury celne	106
3.1.1.	Uwagi wstępne	106
3.1.2.	Dopuszczenie towaru do swobodnego obrotu	107
3.1.2.1.	Wywóz towarów.....	108
3.1.3.	Procedury specjalne	109
3.1.3.1.	Uwagi ogólne	109
3.1.3.2.	Tranzyt.....	110
3.1.3.2.1.	Tranzyt zewnętrzny	110
3.1.3.2.2.	Tranzyt wewnętrzny.....	111
3.1.3.2.3.	Wspólna Procedura Tranzytowa (WPT).....	112
3.1.3.3.	Składowanie.....	113
3.1.3.3.1.	Składowanie celne	113
3.1.3.3.2.	Wolne obszary celne	115
3.1.3.4.	Szczególne przeznaczenie	116
3.1.3.4.1.	Odprawa czasowa	116
3.1.3.4.2.	Końcowe przeznaczenie	118
3.1.3.5.	Uszlachetnianie	118
3.1.3.5.1.	Procedura uszlachetniania czynnego	118
3.1.3.5.2.	Procedura uszlachetniania biernego	120
3.1.4.	Instytucje prawa celnego niebędące formalnie procedurami celnymi w myśl UKC 122	
3.1.4.1.	Powrotny wywóz	122
3.1.4.2.	Czasowe składowanie.....	122
3.1.4.2.1.	Magazyny czasowego składowania	122
3.1.4.2.2.	Krótkotrwałe czasowe składowanie.....	123
3.2.	Uproszczenia celne.....	124
3.2.1.	Uproszczenia dotyczące zgłoszeń celnych	125
3.2.1.1.	Uwagi wstępne	125
3.2.1.2.	Standardowe zgłoszenie celne oraz zgłoszenie uproszczone.....	125
3.2.1.3.	Wpis do rejestru zgłaszającego	126
3.2.1.4.	Odprawa scentralizowana	127
3.2.1.5.	Uproszczenie dotyczące towarów objętych różnymi podpozycjami taryfowymi	128
3.2.1.6.	Samooobsługa celna	129
3.2.2.	Status Upoważnionego Przedsiębiorcy (AEO)	129
3.3.	Dług celny - zasady postępowania oraz możliwe ułatwienia	131
3.3.1.	Zasady obliczania kwoty długu celnego	132
3.3.2.	Zabezpieczenie długu celnego	132
3.3.3.	Zapłata należności celnych	134
3.3.4.	Ułatwienia płatnicze związane z zapłatą długu celnego	134
4.	Wybrane zagadnienia praktyczne w zakresie obsługi celnej w Polsce	135
4.1.	Kwestie proceduralne	135
4.1.1.	Forma zgłoszenia celnego.....	135
4.1.2.	Miejsce i czas dokonania odprawy celnej	136
4.1.3.	Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi.....	138

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

4.1.4.	Stosowanie uproszczeń celnych wynikających z lokalnej praktyki	138
4.1.5.	Ograniczenia w zakresie stosowania uproszczeń celnych w przypadku wyrobów akcyzowych	139
4.2.	Odroczenie płatności należności celnych.....	139
4.2.1.	Podstawowe zasady odraczania należności celnych.....	139
4.2.2.	Odwołanie od decyzji organów podatkowych lub celnych w kontekście obowiązku zapłaty należności celno-podatkowych.....	139
4.3.	Wiążące informacje celne.....	140
5.	Analiza przepisów podatkowych	141
5.1.	Podatek VAT.....	141
5.1.1.	Uwagi wstępne	141
5.1.1.1.	Przedstawiciel podatkowy w rozumieniu ustawy o VAT	143
5.1.2.	Czynności opodatkowane VAT związane z międzynarodowym obrotem towarowym	145
5.1.2.1.	Eksport towarów	145
5.1.2.2.	Import towarów	146
5.1.2.3.	Procedura standardowa rozliczenia VAT z tytułu importu towarów.....	148
5.1.2.4.	Procedura uproszczona rozliczenia VAT z tytułu importu towarów	148
5.1.2.5.	VAT w deklaracji importowej (rozliczenie odprawy scentralizowanej).....	149
5.2.	Wybrane procedury celne mające wpływ na rozliczenia VAT	150
5.2.1.	Import towarów z zastosowaniem procedury 42	150
5.2.2.	Import towarów z zastosowaniem procedury 63	151
5.2.3.	Sprzedaż w składzie celnym.....	151
5.2.4.	Opodatkowanie dostaw poprzedzających dopuszczenie towarów do obrotu lub powrotny wywóz.....	152
5.3.	Podatek akcyzowy.....	152
5.3.1.	Uwagi wstępne	152
5.3.2.	Import wyrobów akcyzowych	154
5.3.3.	Stosowanie uproszczonych procedur celnych w przypadku wyrobów akcyzowych (polska specyfika regulacji)	156
6.	Analiza przepisów około-podatkowych (polska specyfika)	157
6.1.	Monitorowanie drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi.....	157
III.	Analiza przepisów celnych oraz podatkowych w zakresie stosowania procedur celnych oraz sposobów naliczania i rozliczania należności celnych oraz podatkowych w wybranych państwach Unii Europejskiej.....	159
1.	Uwagi wstępne.....	159
2.	Francja	160
2.1.	Kwestie proceduralne	160
2.1.1.	Forma zgłoszenia celnego oraz deklaracji podatkowych	160
2.1.2.	Miejsce i czas dokonania odprawy celnej	160
2.1.3.	Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi.....	161
2.2.	Stosowanie uproszczeń celnych	162
2.2.1.	Stosowanie uproszczeń celnych wynikające z lokalnej praktyki	162
2.2.2.	Ograniczenia w zakresie stosowania uproszczeń celnych w przypadku wyrobów akcyzowych	163
2.3.	Odroczenie płatności należności celnych.....	163
2.3.1.	Podstawowe zasady odraczania należności celnych.....	163
2.3.2.	Odroczenie płatności cła w związku z otwartym postępowaniem celnym.....	163
2.4.	Wiążące informacje celne	164
2.5.	Kwestie związane z podatkiem VAT	164
2.5.1.	Obowiązek rejestracji VAT	164
2.5.2.	Opodatkowanie dostaw poprzedzających dopuszczenie towarów do obrotu	165
2.5.3.	Ustanowienie przedstawiciela podatkowego dla celów VAT	165

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

2.5.4.	Rozliczenie VAT z tytułu importu towarów	166
2.5.5.	Odliczenie podatku naliczonego w przypadku importu przez podmiot niebędący właścicielem towarów	167
3.	Niemcy	167
3.1.	Kwestie proceduralne	167
3.1.1.	Forma zgłoszenia celnego oraz deklaracji podatkowych	167
3.1.2.	Miejsce i czas dokonania odprawy celnej	168
3.1.3.	Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi.....	168
3.2.	Stosowanie uproszczeń celnych	169
3.2.1.	Stosowanie uproszczeń celnych wynikające z lokalnej praktyki	169
3.2.2.	Ograniczenia w zakresie stosowania uproszczeń celnych w przypadku wyrobów akcyzowych	169
3.3.	Odroczenie płatności należności celnych.....	169
3.3.1.	Odroczenie płatności cła do chwili zakończenia postępowania	170
3.4.	Wiążące informacje celne	170
3.5.	Kwestie związane z podatkiem VAT	170
3.5.1.	Obowiązek rejestracji VAT	170
3.5.2.	Opodatkowanie dostaw poprzedzających dopuszczenie towarów do obrotu	171
3.5.3.	Ustanowienie przedstawiciela podatkowego dla celów VAT	171
3.5.4.	Rozliczenie VAT z tytułu importu towarów.....	172
3.5.5.	Odliczenie podatku naliczonego w przypadku importu przez podmiot niebędący właścicielem towarów.....	173
4.	Holandia	173
4.1.	Kwestie proceduralne	173
4.1.1.	Forma zgłoszenia celnego oraz deklaracji podatkowych	173
4.1.2.	Miejsce i czas dokonania odprawy celnej	173
4.1.3.	Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi.....	174
4.2.	Stosowanie uproszczeń celnych	174
4.2.1.	Stosowanie uproszczeń celnych wynikające z lokalnej praktyki	174
4.2.2.	Ograniczenia w zakresie stosowania uproszczeń celnych w przypadku wyrobów akcyzowych	175
4.3.	Odroczenie płatności cła	175
4.3.1.	Odroczenie płatności cła do chwili zakończenia postępowania	175
4.4.	Wiążące informacje celne	175
4.5.	Kwestie związane z podatkiem VAT	176
4.5.1.	Obowiązek rejestracji VAT	176
4.5.2.	Ustanowienie przedstawiciela podatkowego dla celów VAT	176
4.5.3.	Rozliczenie VAT z tytułu importu towarów.....	178
4.5.4.	Odliczenie podatku naliczonego w przypadku importu przez podmiot nie będący właścicielem towarów.....	178
4.5.5.	Opodatkowanie dostaw poprzedzających dopuszczenie towarów do obrotu	179
IV.	Porównanie przepisów celnych oraz podatkowych stosowanych w Polsce oraz w wybranych państwach Unii Europejskiej oraz identyfikacja przepisów celnych oraz podatkowych ograniczających atrakcyjność Polski względem wybranych państw Unii Europejskiej.....	180
1.	Uwagi wstępne.....	180
2.	Analiza porównawcza praktyki celno-podatkowej	181
2.1.	Kwestie proceduralne	181
2.1.1.	Miejsce i czas dokonania odprawy celnej	181
2.1.2.	Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi.....	182
2.2.	Stosowanie uproszczeń celnych	183
2.2.1.	Stosowanie uproszczeń celnych wynikających z lokalnej praktyki	183
2.2.2.	Ograniczenia w zakresie stosowania uproszczeń celnych w przypadku wyrobów akcyzowych	184
2.3.	Odroczenie płatności należności celnych.....	184

2.3.1.	Podstawowe zasady odraczania należności celnych.....	184
2.3.2.	Odroczenie płatności cła w związku z otwartym postępowaniem celnym.....	185
2.4.	Wiążące informacje celne.....	186
2.5.	Kwestie związane z podatkiem VAT.....	186
2.5.1.	Obowiązek rejestracji VAT.....	186
2.5.2.	Opodatkowanie dostaw poprzedzających dopuszczenie towarów do obrotu	187
2.5.3.	Ustanowienie przedstawiciela podatkowego dla celów VAT.....	188
2.5.4.	Rozliczenie VAT z tytułu importu towarów.....	190
V.	Rekomendacje zmian w przepisach celnych i podatkowych obowiązujących w Polsce w celu zwiększenia konkurencyjności biznesowej Polski.....	194
1.	Uwagi wstępne.....	194
2.	Rekomendacje.....	194
2.1.	Kwestie celne.....	194
2.1.1.	Wiążące informacje przepisów prawa celnego.....	194
2.1.2.	Wiążące informacje w zakresie wartości celnej towarów.....	196
2.1.3.	Zmiana zasad odpowiedzialności gwarantów długu celnego.....	198
2.2.	Kwestie VAT.....	200
2.2.1.	Obowiązek rejestracji dla celów VAT w Polsce.....	200
2.2.2.	Opodatkowanie dostaw realizowanych przed dopuszczeniem towarów do obrotu lub przed powrotnym wywozem.....	204
2.2.3.	Uprozczone rozliczanie VAT od importu towarów.....	206
2.2.4.	Zmiana zasad dotyczących realizacji procedury 4200 i 6300.....	210
2.3.	Kwestie związane z przedstawicielem podatkowym.....	213
2.3.1.	Obowiązek ustanawiania przedstawiciela podatkowego.....	213
2.3.2.	Odpowiedzialności przedstawicieli celnych na gruncie podatkowym.....	215
2.3.3.	Generalny i ograniczony przedstawiciel podatkowy.....	218
2.4.	Kwestie związane z podatkiem akcyzowym.....	219
2.4.1.	Zniesienie ograniczeń w zakresie stosowania niektórych uproszczeń celnych na podstawie przepisów polskiej ustawy akcyzowej.....	219
2.5.	Pozostałe zagadnienia operacyjne.....	224
2.5.1.	Miejsce dokonania odprawy celnej - miejsca wyznaczone przez organy celne..	224
2.5.2.	Czas dokonania odpraw celnych.....	226
2.5.3.	Ułatwienie zasad rejestracji upoważnień przedstawiciela celnego do działania na rzecz importerów/eksporterów.....	226
2.5.4.	Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi.....	227
2.5.5.	Wprowadzenie instrukcji dotyczącej możliwości wnioskowania o pozwolenie na stosowanie specjalnej procedury celnej bezpośrednio w zgłoszeniu celnym.....	228
2.5.6.	Zwiększenie wykorzystywania dokumentów elektronicznych w obrocie celnym	229
2.5.7.	Wprowadzenie szybkich płatności należności celno-podatkowych dla klientów korporacyjnych.....	230

Wykaz zastosowanych skrótów

Skrót	Pełna nazwa
CPK	Centralny Port Komunikacyjny sp. z o.o.
Program wieloletni	Program inwestycyjny Centralny Port Komunikacyjny. Etap I. 2020-2023
EY	EY Doradztwo Podatkowe Krupa sp. k.
UE	Unia Europejska
ustawa o CPK	Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o Centralnym Porcie Komunikacyjnym (Dz.U. 2023 r., poz. 892, ze zm.)
UKC	Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.U. UE L 269, s. 1, ze zm.)
Rozporządzenie delegowane	Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.U. UE L 343, s. 1, ze zm.)
Rozporządzenie wykonawcze	Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. UE L 343, s. 558, ze zm.)
Dyrektywa VAT	Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L. 2006, poz.347)
Ustawa o VAT	Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2022, poz. 931, ze zm.)
Ustawa akcyzowa	Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2022, poz. 143, ze zm.)
u.s.m.d.	Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U.2023, poz. 104, ze zm.)
Ordynacja Podatkowa	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U. 2022, poz. 2651, ze zm.)
Kodeks cywilny	Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U.2022,

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

	poz. 1360, ze zm.)
Rozporządzenie w sprawie zwolnień	Rozporządzenie z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. 2023, poz. 955, ze zm.)
Rozporządzenie w sprawie obniżonych stawek VAT	Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023 (Dz.U.2022, poz. 2495, ze zm.)
Rozporządzenie w sprawie zwolnienia z obowiązku rejestracji VAT	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 listopada 2014 r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (Dz.U.2022 poz. 1525, ze zm.).

I. Wstęp

28 października 2020 r. Rada Ministrów przyjęła uchwałę w sprawie ustanowienia Programu wieloletniego. Centralny Port Komunikacyjny to planowany węzeł przesiadkowy między Warszawą i Łodzią, który zintegruje transport lotniczy, kolejowy oraz drogowy.

W ramach tego projektu w odległości 37 km na zachód od Warszawy, na obszarze ok. 3000 hektarów zostanie wybudowany Port Lotniczy Solidarność, który planowo w pierwszym etapie będzie obsługiwać 40 mln pasażerów rocznie. W skład CPK wejdą też pozostałe inwestycje kolejowe oraz drogowe, które umożliwią sprawny przejazd między Warszawą, a największymi polskimi miastami. Szczegółowe założenia realizacji Programu Wieloletniego zostały określone w ustawie o CPK.

Jako główny cel pierwszego etapu Programu Wieloletniego należy uznać ukończenie prac planistycznych i przygotowawczych umożliwiających w 2023 r. rozpoczęcie budowy inwestycji CPK (komponentu lotniskowego) oraz inwestycji towarzyszących (obejmujących w szczególności zakres prac kolejowych).

Biorąc pod uwagę fakt, że zasadniczym elementem Programu Wieloletniego jest zwiększenie ruchu lotniczego towarów spoza UE, istotą Raportu jest dokonanie analizy prawnej obecnie obowiązujących w Polsce regulacji celnych oraz podatkowych, związanych z obrotem towarowym z państwami spoza UE. Dodatkowo, Raport obejmuje porównanie wskazanych regulacji z regulacjami i procedurami wybranych państw członkowskich UE (tj. Niemiec, Holandii oraz Francji), które obecnie czerpią korzyści w związku z wyborem tych państw, jako miejsca dopuszczenia do obrotu towarów na terytorium UE.

Bezpośrednim rezultatem przeprowadzonej analizy prawnej są rekomendacje dotyczące możliwych zmian legislacyjnych w zakresie przepisów celno-podatkowych, mające na celu wzrost atrakcyjności (konkurencyjności) Polski jako miejsca importu towarów spoza UE (tj. tak, aby w pełni wykorzystać potencjał prognozowanego napływu towarów, w związku z budową komponentu lotniskowego w ramach Programu Wieloletniego, a w konsekwencji zapewnić wzrost wpływów budżetowych z tytułu uiszczanych należności celno-podatkowych w Polsce).

W celu zachowania przejrzystości analizowanych zagadnień, Raport został podzielony na następujące części:

- ▶ analizę przepisów celnych oraz podatkowych obowiązujących w Polsce w zakresie stosowania procedur celnych oraz sposobów naliczania i rozliczania należności celnych oraz podatkowych (oraz innych możliwych opłat związanych z importem towarów);
- ▶ analizę przepisów celnych oraz podatkowych w zakresie stosowania procedur celnych oraz sposobów naliczania i rozliczania należności celnych oraz podatkowych w wybranych państwach Unii Europejskiej (tj. w Niemczech, Holandii oraz Francji);
- ▶ porównanie przepisów celnych oraz podatkowych stosowanych w Polsce oraz w wybranych państwach Unii Europejskiej (tj. w Niemczech, Holandii oraz Francji) oraz identyfikacja przepisów celnych oraz podatkowych ograniczających atrakcyjność Polski względem wybranych państw Unii Europejskiej;

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

- ▶ wskazanie rekomendacji zmian w przepisach celnych i podatkowych obowiązujących w Polsce, w celu zwiększenia konkurencyjności biznesowej Polski w zakresie obrotu towarowego względem innych państw Unii Europejskiej.

W ramach naszych prac dokonaliśmy analizy przepisów celnych i podatkowych obowiązujących w Polsce oraz we Francji, Niemczech i Holandii, tj. w szczególności zweryfikowaliśmy:

Przepisy celno-podatkowe obowiązujące w UE:

Cło:

- ▶ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.U. UE L 269, s. 1, ze zm.)
- ▶ Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.U. UE L 343, s. 1, ze zm.)
- ▶ Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. UE L 343, s. 558, ze zm.)

Podatki:

- ▶ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- ▶ Dyrektywa Rady (UE) z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.U. UE L 58, s. 4, ze zm.)

Przepisy celno-podatkowe obowiązujące w Polsce:

Cło:

- ▶ Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo Celne (Dz.U. 2022, poz. 2073 ze zm.)
- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 września 2016 r. w sprawie zgłoszeń celnych (Dz.U. 2021, poz. 1841 ze zm.)
- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 maja 2016 r. w sprawie właściwości miejscowej organów celnych (Dz.U.2018, poz. 170 ze zm.)
- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2016 r. w sprawie odraczania terminu płatności należności celnych (Dz.U. 2016, poz. 1291 ze zm.)
- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 marca 2010 r. w sprawie upoważnienia innych organów administracji rządowej do wykonywania niektórych zadań organów celnych (Dz.U.2017, poz. 1963 ze zm.)
- ▶ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 22 lutego 2017 r. w sprawie sposobu złożenia zabezpieczenia w formie depozytu w gotówce (Dz.U.2017, poz. 416 ze zm.)
- ▶ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 lutego 2017 r. w sprawie formy zobowiązania gwaranta stanowiącego zabezpieczenie generalne w operacjach celnych, innych niż procedura tranzytowa, dokonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U.2022.2054 ze zm.)

Podatki:

- ▶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2022, poz. 931, ze zm.)

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

- ▶ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2022, poz. 143, ze zm.)
- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U.2023, poz. 955)
- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023 (Dz.U.2022, poz. 2495, ze zm.)
- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 listopada 2014 r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (Dz.U.2022 poz. 1525, ze zm.)
- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 czerwca 2021 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U.2021, poz. 1178)

Przepisy celno-podatkowe obowiązujące we Francji:

- ▶ Code des douanes z dnia 1 stycznia 1949 roku (ost. zm. 20 lipca 2023 roku na mocy Décision n°2022-1010 QPC) - kodeks celny
- ▶ Code général des impôts z dnia 14 lutego 1952 roku (ost. zm. 20 lipca na mocy LOI n°2023-610) - kodeks podatkowy

Przepisy celno-podatkowe obowiązujące w Niemczech:

- ▶ Umsatzsteuergesetz (UStG) w wersji ogłoszonej z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. I s. 386), ostatnio zmieniona przez art. 2 ustawy z 19 lipca 2023 r. (BGBl. 2023 I nr 194) - ustawa o VAT
- ▶ Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) w wersji ogłoszonej z dnia 23 stycznia 2003 r. (BGBl. I s. 102), ostatnio zmieniona przez art. 24 ust. 3 ustawy z 25 czerwca 2021 r. (BGBl. I s. 2154) - ustawa o postępowaniu administracyjnym
- ▶ Steuerberatungsgesetz (StBerG) w wersji ogłoszonej z dnia 4 listopada 1975 r. (BGBl. I s. 2735), ostatnio zmieniona przez art. 10 ustawy z 10 marca 2023 r. (BGBl. 2023 I nr 64) - ustawa o doradztwie podatkowym

Przepisy celno-podatkowe obowiązujące w Holandii:

- ▶ Wet op de omzetbelasting z dnia 28 czerwca 1968 roku (Staatsblad 1968, 329 z późn. zm.) - ustawa o VAT
- ▶ Uitvoeringsbesluit omzetbelasting z dnia 12 sierpnia 1968 roku (Staatsblad 1968, 423 z późn. zm.) - rozporządzenie wykonawcze w sprawie VAT
- ▶ Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting z dnia 30 sierpnia 1968 (Staatsblad 1968, 169 z późn. zm) - dekret wykonawczy w sprawie VAT

Ponadto część informacji wykorzystana w Raporcie została pozyskana od lokalnych biur EY, znajdujących się we Francji, Niemczech i Holandii. Jednostki te przygotowały odpowiedzi na pytania przedstawione przez biuro EY w Polsce, przekazywały dodatkowe wyjaśnienia do zagadnień wymagających doprecyzowania oraz weryfikowały treść części Raportu dotyczącej poszczególnych państw, objętych zakresem analizy.

II. Analiza przepisów celnych oraz podatkowych obowiązujących w Polsce w zakresie stosowania procedur celnych oraz sposobów naliczania i rozliczania należności celnych oraz podatkowych

1. Uwagi wstępne

Cło jest daniną publiczną, a więc **świadczeniem o charakterze bezzwrotnym i powszechnym, pobieranym**, przez uprawnione do tego organy administracji celnej, **w związku z przekroczeniem przez towar granicy celnej państwa lub unii celnej**, od podmiotów będących uczestnikami wymiany międzynarodowej.

Z chwilą przystąpienia do UE, Polska stała się częścią unijnego obszaru celnego, przyjmując cały jego dorobek prawny. Istotną częścią dorobku prawnego Unii są regulacje z zakresu prawa celnego. Przepisy te należą do najbardziej zharmonizowanych regulacji na obszarze unijnym, co oznacza, że **we wszystkich państwach członkowskich zasadniczo obowiązują jednolite regulacje dotyczące wymiany międzynarodowej z zagranicą, które zostały określone na podstawie unijnych rozporządzeń**.

Z art. 3 TFUE wynika zasada, zgodnie z którą unia celna oraz wspólna polityka handlowa należą do wyłącznych kompetencji UE.

Natomiast odnosząc się do kompetencji wyłącznych, kluczowy w tym względzie jest art. 2 ust. 1 TFUE, zgodnie z którym: *„jeżeli Traktaty przyznają Unii wyłączną kompetencję w określonej dziedzinie, jedynie Unia może stanowić prawo oraz przyjmować akty prawnie wiążące, natomiast Państwa Członkowskie mogą to czynić wyłącznie z upoważnienia Unii lub w celu wykonania aktów Unii”*.

Mimo wyłącznej kompetencji UE w zakresie prawa celnego, **wtórne prawo unijne upoważnia w niektórych przypadkach państwa członkowskie do stanowienia przepisów prawa celnego, które obowiązują wyłącznie na terytorium danego kraju**.

Wynika to przede wszystkim z różnic pomiędzy państwami członkowskimi, będących rezultatem różnorodności systemów gospodarczych, odmiennych systemów prawnych, co w konsekwencji powoduje, że niejednakowo kształtuje się struktura i zakres zadań organów realizujących przepisy prawa celnego w poszczególnych krajach UE.

Uwzględniając fakt, że unia celna oraz wspólna polityka handlowa należą do wyłącznych kompetencji UE, **prawo celne UE powinno być stosowane w sposób jednolity na całym obszarze celnym UE**.

Z kolei prawo celne państwa członkowskiego może być stosowane tylko wówczas, gdy nie będzie sprzeczne z prawem UE oraz gdy przepisy prawa celnego UE dopuszczają możliwość uregulowania niektórych kwestii w prawie krajowym (upoważnienie do ustanowienia przepisów krajowych) lub gdy określonych zagadnień prawo celne UE nie reguluje.

Międzynarodowy obrót towarowy z krajami spoza UE, wiąże się również z poborem **należności podatkowych**, tj. w szczególności podatków pośrednich takich jak: **podatek VAT oraz podatek akcyzowy** (w niektórych przypadkach).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Podatki pośrednie (tj. podatek VAT oraz podatek akcyzowy) należą do podatków zharmonizowanych na poziomie Unii Europejskiej, co oznacza, że w praktyce regulacje dotyczące tych podatków są zbliżone we wszystkich państwach członkowskich UE.

Ramy prawne w zakresie podatku VAT oraz podatku akcyzowego zostały określone na poziomie unijnym na podstawie stosownych dyrektyw - **państwa członkowskie zobowiązane są do dokonania implementacji do swojego porządku krajowego regulacji zawartych w dyrektywach, które wiążą co do celu/skutku** (w przeciwieństwie do rozporządzenia, normy prawne dyrektyw nie obowiązują wprost w krajowym systemie prawa danego państwa członkowskiego UE).

Tym samym, regulacje w zakresie podatków pośrednich, są zasadniczo takie same, jeśli chodzi o skutek, który mają wywołać w określonych przypadkach (np. pobór podatku VAT oraz akcyzy z tytułu dokonanego importu towarów), niemniej jednak, co istotne, mogą różnić się w poszczególnych państwach członkowskich UE w zakresie rozwiązań proceduralnych/operacyjnych, mających wywołać dany skutek (np. mogą określać specyficzne rozwiązania techniczne związane z poborem podatku VAT/akcyzy z tytułu importu towarów etc.).

Jeśli zaś mowa o poborze należności celno-podatkowych to należy wskazać, że **od 1 maja 2004 roku (czyli od przystąpienia Polski do UE) cło jako jedyna danina wśród danin publicznych stanowi nie tylko źródło dochodów budżetu Polski, ale także jest dochodem budżetu unijnego.**

Pobrane przez polską administrację celną cła są w większości składkami przekazywanymi przez państwo członkowskie na rzecz Unii Europejskiej (75%). Natomiast pozostała część, czyli 25% stanowi dochód budżetu państwa, którego administracja celna pobrała należności i przeznaczana jest na sfinansowanie funkcjonowania administracji celnej.

Z kolei **należności podatkowe z tytułu podatków pośrednich** (tj. podatku VAT oraz podatku akcyzowego), które są pobierane w Polsce, **stanowią w całości dochód budżetu państwa.**

2. Źródła prawa celnego i podatkowego

Najważniejszym źródłem prawa celnego w całej UE (w tym w Polsce) jest rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.U. UE L 269, s. 1, ze zm.), które wraz z:

- ▶ rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającym rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.U. UE L 343, s. 1, ze zm.); oraz
- ▶ rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiającym szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. UE L 343, s. 558, ze zm.)

- stanowią podstawę unijnych regulacji celnych.

Jak zostało to już wspomniane powyżej, z uwagi na fakt, że ww. regulacje zostały wydane na podstawie rozporządzeń, to regulacje w nich zawarte wiążą w całości wszystkie państwa członkowskie UE - w tym Polskę. Oznacza to, że nie ma potrzeby ich odrębnej implementacji do krajowych porządków prawnych, gdyż obowiązują one **wprost** w brzmieniu wynikającym z tych rozporządzeń.

Tym samym, należy wskazać, że **w przypadku regulacji unijnych wydawanych na podstawie rozporządzeń** (obowiązujących bezpośrednio we wszystkich państwach członkowskich UE w takim

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

samym kształcie), nie jest możliwa ingerencja w treść tych regulacji bez udziału kompetentnych organów UE, odpowiedzialnych za ustawodawstwo na wspólnym europejskim rynku celnym.

Regulacje unijne obowiązujące w takim samym kształcie we wszystkich państwach członkowskich UE, dotyczą w szczególności procedur celnych oraz zasad ich funkcjonowania.

W określonych przypadkach państwa członkowskie mogą również wprowadzić regulacje celne na szczeblu krajowym¹ - regulacje wydawane na szczeblu krajowym stanowią tzw. **krajową (lokalną) specyfikę regulacji celnych**, która z uwagi na fakt, że podlega pewnej swobodzie w zakresie stanowienia właściwych przepisów (w granicach upoważnienia wydanego na szczeblu unijnym), może podlegać pewnym zmianom/modyfikacjom.

Dla celów Raportu w szczególności należy zwrócić uwagę na upoważnienie do **ustanowienia przepisów krajowych**, wynikające z UKC, które zostało przewidziane m.in. w następujących sytuacjach:

- ▶ art. 5 pkt 1 UKC - prawo do upoważnienia innych organów do wykonywania zadań organów celnych;
- ▶ art. 18 ust. 3 UKC - prawo do określenia warunków, na których przedstawiciel celny może świadczyć usługi w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę;
- ▶ art. 42 ust. 1 i 2 UKC - prawo do ustanowienia sankcji za nieprzestrzeganie przepisów prawa celnego;
- ▶ art. 44 ust. 4 UKC - prawo do uregulowania postępowania odwoławczego;
- ▶ art. 104 ust. 3 UKC - określenie szczegółowych zasad księgowania kwot należności celnych przywozowych;
- ▶ art. 159 ust. 1 i 2 UKC - określenie lokalizacji i właściwości oraz zasad funkcjonowania poszczególnych urzędów celnych znajdujących się na terytorium danego kraju.

Natomiast **upoważnienie do zastosowania obowiązujących przepisów krajowych** wynikające z unijnego kodeksu celnego zawierają m.in.:

- ▶ art. 92 ust. 2 UKC - złożenie zabezpieczenia w formie depozytu w gotówce lub w formie innego środka płatności zgodnie z przepisami obowiązującymi w państwie członkowskim;
- ▶ art. 103 ust. 2 UKC - przedłużenie terminu powiadomienia dłużnika o długu celnym, w przypadku, gdy dług celny powstał w wyniku czynu, który w czasie popełnienia podlegał sądowemu postępowaniu karnemu (okres 3 lat przedłuża się minimalnie do 5, a maksymalnie do 10 lat zgodnie z prawem krajowym);
- ▶ art. 109 ust. 1 UKC - płatności dokonuje się w gotówce lub w inny sposób mający podobne skutki płatnicze, w tym przez saldowanie kredytu, zgodnie z prawem krajowym;
- ▶ art. 113 UKC - środki zabezpieczenia nieuiszczonej w wyznaczonym terminie kwoty należności celnych przywozowych stosowane są zgodnie z przepisami państwa członkowskiego.

Mając na uwadze powyższe odniesienia unijnych przepisów prawa celnego do ustawodawstwa poszczególnych państw członkowskich UE należy wskazać **najważniejsze akty prawa celnego obowiązujące w Polsce, które zostały wydane na szczeblu krajowym (polskim), tj. składające się na krajową specyfikę regulacji celnych:**

- ▶ *Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo Celne* (Dz.U. 2022, poz. 2073 ze zm.);
- ▶ *Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej* (Dz.U. 2023, poz. 615 ze zm.);

¹ Upoważnienie do ustanawiania i stosowania krajowych przepisów prawa w zakresie międzynarodowego obrotu towarowego wynika zarówno z przepisów traktatowych UE (prawo pierwotne), jak i z aktów prawnych w obszarze prawa wtórnego.

- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 września 2016 r. w sprawie zgłoszeń celnych (Dz.U. 2021, poz. 1841 ze zm.);
- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 maja 2016 r. w sprawie właściwości miejscowej organów celnych (Dz.U.2018, poz. 170 ze zm.);
- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2016 r. w sprawie odraczania terminu płatności należności celnych (Dz.U. 2016, poz. 1291 ze zm.);
- ▶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 marca 2010 r. w sprawie upoważnienia innych organów administracji rządowej do wykonywania niektórych zadań organów celnych (Dz.U.2017, poz. 1963 ze zm.);
- ▶ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 22 lutego 2017 r. w sprawie sposobu złożenia zabezpieczenia w formie depozytu w gotówce (Dz.U.2017, poz. 416 ze zm.).

Co istotne, poza wymienionymi aktami prawnymi, istnieje również szereg przepisów tzw. okołocelnych, których zastosowanie zależy od rodzaju towaru i okoliczności jego przywozu.

Z kolei najważniejszymi źródłami prawa w zakresie podatków pośrednich w UE są:

- ▶ **w zakresie podatku VAT:** Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L 347, s. 1, ze zm.) - określająca ogólne ramy funkcjonowania unijnego systemu VAT;
- ▶ **w zakresie podatku akcyzowego:**
 - Dyrektywa Rady (UE) z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) (Dz.U. UE L 58, s. 4, ze zm.) - tzw. dyrektywa horyzontalna, określająca podstawowe zasady oraz ramy funkcjonowania europejskiego systemu opodatkowania wyrobów akcyzowych; oraz
 - następujące dyrektywy strukturalne, dotyczące harmonizacji struktur poszczególnych wyrobów akcyzowych:
 - Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. UE L 283, s. 51, ze zm.) - tzw. dyrektywa energetyczna;
 - Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. UE L 316, s. 21, ze zm.) oraz Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych - tzw. dyrektywy alkoholowe;
 - Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.U. UE L 176, s. 24, ze zm.) - tzw. dyrektywa tytoniowa.

Ww. dyrektywy są aktami prawnymi o charakterze ogólnym, tj. wyznaczającym podstawowe zasady funkcjonowania podatku VAT oraz podatku akcyzowego na terytorium UE. **Co istotne, państwa członkowskie UE (w tym Polska) obowiązane są do dokonania implementacji do swojego porządku krajowego regulacji zawartych w ww. dyrektywach, które wiążą co do celu.** Tym samym, rozwiązania podatkowe przyjęte przez poszczególne państwa członkowskie **mogą więc się różnić.**

W przypadku Polski, implementacja ww. dyrektyw w zakresie podatków pośrednich ma swoje odzwierciedlenie w następujących aktach prawnych, wydanych na szczeblu krajowym (polskim), tj. składających się na krajową (polską) specyfikę regulacji podatkowych:

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

- ▶ **w zakresie podatku VAT:** Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2022, poz. 931, ze zm.);
- ▶ **w zakresie podatku akcyzowego:** Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2022, poz. 143, ze zm.).
 - Ponadto, krajowa specyfika podatkowa obejmuje również przepisy wykonawcze w zakresie podatków pośrednich, które są szczególnie istotne z perspektywy poboru podatku VAT oraz podatku akcyzowego oraz zostały wydane na szczeblu krajowym na podstawie stosownych delegacji ustawowych, w tym *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień* (Dz.U.2023, poz. 955) czy *Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 czerwca 2021 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego* (Dz.U.2021, poz. 1178).

Podsumowując, ze względu na fakt, że podstawą do wdrożenia regulacji celnych w UE są rozporządzenia unijne, a więc przepisy rozporządzeń są bezpośrednio stosowane, to są one takie same w każdym kraju UE. Tylko w ograniczonym stopniu przepisy unijne dają swobodę krajom UE na kształtowanie lokalnych regulacji.

Z kolei kwestie podatkowe są regulowane na poziomie unijnym przez dyrektywy, a tym samym każdy kraj jest obowiązany dokonać ich implementacji na gruncie krajowym. W konsekwencji, pewne rozwiązania podatkowe mogą różnić się pomiędzy krajami UE.

3. Analiza przepisów celnych

3.1. Procedury celne

3.1.1. Uwagi wstępne

Co do zasady, **każdy towar wprowadzony na obszar celny UE lub z niego wyprowadzony** (tj. niezależnie od ilości, rodzaju, pochodzenia, miejsca wysyłki lub miejsca przeznaczenia) **podlega odpowiednim formalnościom celnym**². W pierwszej kolejności oznacza to **objęcie towaru odpowiednią procedurą celną oraz dokonanie stosownego zgłoszenia celnego w tym zakresie**.

Zgodnie z art. 5 pkt 16 UKC procedura celną oznacza jedną z następujących procedur, którą zgodnie z przepisami można objąć towary:

- ▶ dopuszczenie do obrotu;
- ▶ procedury specjalne;
- ▶ wywóz.

Podstawowymi procedurami, którymi obejmowane są towary wprowadzane na unijny obszar celny oraz z niego wyprowadzane są odpowiednio **procedura dopuszczenia do obrotu** (tzw. import towarów) oraz **procedura wywozu** (tzw. eksport towarów).

Procedury specjalne (tj. tranzyt zewnętrzny i wewnętrzny, składowanie celne, wolne obszary celne, odprawa czasowa i końcowe przeznaczenie, uszlachetnianie czynne oraz uszlachetnianie bierne) są

² Zgodnie z art. 5 pkt 8 UKC formalności celne oznaczają wszystkie operacje, które muszą zostać załatwione przez daną osobę i przez organy celne w celu zapewnienia zgodności z przepisami prawa celnego.

natomiast wykorzystywane najczęściej w związku ze specyficznym przeznaczeniem towarów, przetwarzaniem czy też w celu wygenerowania na danym etapie obrotu oszczędności.

Co istotne, w praktyce poszczególne procedury celne przewidziane przepisami celnymi znacząco różnią się od siebie (w szczególności, różny jest cel objęcia towarów daną procedurą, różne są konsekwencje celno-podatkowe), niemniej jednak, **można wyróżnić następujące elementy wspólne dla wszystkich procedur celnych:**

- ▶ objęcie towaru daną procedurą celną przewidzianą przepisami następuje **w momencie przyjęcia zgłoszenia celnego;**
- ▶ **rzeczywisty** (czyli ten, który jest do zapłacenia) **lub potencjalny** (czyli taki, który trzeba będzie zapłacić, jeżeli złamane zostaną warunki procedury specjalnej) **dług celny w stosunku do towarów wymagany jest według stanu towaru, jego wartości oraz stawek cła i podatków obowiązujących w dniu przyjęcia zgłoszenia celnego.**

3.1.2. Dopuszczenie towaru do swobodnego obrotu

Podstawową procedurą celną stosowaną w przypadku przywozu towarów z państw trzecich (tj. spoza UE) jest **dopuszczenie do obrotu** (tzw. import towarów) - dzięki tej procedurze towary nieunijne, po spełnieniu określonych wymogów, nabywają status towarów unijnych oraz mogą być swobodnie wykorzystywane na unijnym obszarze celnym.

Z uwagi na fakt, że to **właśnie tą procedurą muszą być objęte wszystkie towary nieunijne, przeznaczone do wprowadzenia na jednolity rynek UE lub przeznaczone do osobistego użytku lub konsumpcji na obszarze celnym UE** jest to najważniejsza przywózowa procedura celna (oraz jednocześnie najczęściej stosowana procedura celna).

Po wypełnieniu wszelkich formalności celnych i dopuszczeniu towarów do obrotu, towary objęte tą procedurą **uzyskują status identyczny jak te, które zostały wyprodukowane albo wydobyte w jednym z państw członkowskich** (tj. unijny status celny) i dlatego mogą być przedmiotem nieograniczonego, swobodnego obrotu na całym obszarze UE.

Powyższe wynika z art. 5 pkt 23 UKC, który stanowi, że towary wprowadzone na obszar celny UE z krajów lub terytoriów znajdujących się poza tym obszarem i dopuszczone do obrotu stają się towarami unijnymi oraz nabywają unijny status celny.

Zgodnie z art. 201 ust. 2 UKC, objęcie towarów procedurą dopuszczenia do obrotu wymaga po stronie importera dokonania m.in.:

- ▶ **zapłaty wszelkich należnych należności celnych przywózowych** (np. podstawowego cła przywózowego, cła antydumpingowego);
- ▶ **zapłaty innych należności zgodnie z właściwymi przepisami** (np. należności podatkowych, czyli VAT, a w niektórych przypadkach również podatku akcyzowego);
- ▶ **zastosowania środków polityki handlowej oraz zakazów i ograniczeń**, jeżeli nie musiały one być stosowane na wcześniejszym etapie; oraz
- ▶ **załatwienia pozostałych formalności** wymaganych przy przywozie danych towarów (np. zgłoszenie celne, posiadanie świadectwa fitosanitarnego czy zezwolenia importowego/eksportowego itp.).

Standardowo, do zgłoszeń celnych w zakresie objęcia towarów daną procedurą celną należy dołączyć dodatkowe informacje/dokumenty - w przypadku procedury dopuszczenia do obrotu są to w szczególności następujące dokumenty³:

- ▶ specyfikacja towarów lub lista towarowa, jeżeli faktura nie spełnia roli specyfikacji;
- ▶ dokumenty wymagane w celu zastosowania preferencyjnych ustaleń taryfowych;
- ▶ pozwolenie, zezwolenie lub inne dokumenty, jeżeli są wymagane w związku z przywozem towarów;
- ▶ dokumenty, na podstawie których można określić podstawę opodatkowania towarów, jeżeli faktura lub inny dokument służący do ustalenia wartości celnej towarów nie zawiera niezbędnych danych do ustalenia tej podstawy;
- ▶ dokumenty, na podstawie których można dokonać klasyfikacji taryfowej towaru.

W tym miejscu należy wskazać, że **procedura dopuszczenia do obrotu jest w zasadzie jedyną procedurą celną z którą wiąże się pobór należności celno-podatkowych.**

Końcowo warto dodać, że procedura dopuszczenia do obrotu może dotyczyć także towarów nieunijnych, znajdujących się już na obszarze celnym UE, a objętych wcześniej jedną z procedur specjalnych (np. składowanie celne), bądź produktów przetworzonych powstałych w ramach jednej z procedur specjalnych, np. dopuszczenie do obrotu produktów po przeprowadzeniu procedury uszlachetniania czynnego.

Specyficzna sytuacja związana z procedurą dopuszczenia do obrotu powstaje w przypadku tzw. towarów powracających. Dotyczy to towarów, które utraciły swój status unijny w wyniku wywozu, a z pewnych, określonych przez zgłaszającego względów powracają na teren Unii Europejskiej. W takim przypadku towary nieunijne, które pierwotnie zostały wywiezione jako towary unijne poza obszar celny UE i są powrotnie wprowadzane na ten obszar w terminie 3 lat i zgłaszane do dopuszczenia do obrotu, na wnioszek osoby zainteresowanej są zwolnione z należności celnych przywózowych.

3.1.2.1. Wywóz towarów

Zgodnie z art. 269 UKC towary unijne, które mają zostać wyprowadzone poza unijny obszar celny, zostają objęte **procedurą wywozu**.

W wyniku objęcia towarów procedurą wywozu **towary unijne zmieniają swój status celny na towary nieunijne** (w konsekwencji zmiany statusu celnego towary nie mogą być dłużej swobodnie wykorzystywane na unijnym obszarze celnym).

Towary, które mają zostać wyprowadzone poza obszar celny UE, **powinny być, co do zasady, objęte deklaracją poprzedzającą wyprowadzenie**, która zawiera dane niezbędne dla organów celnych do przeprowadzenia analizy ryzyka bezpieczeństwa i ochrony. Deklaracja ta może przybrać formę:

- ▶ **zgłoszenia celnego**, jeżeli towary, które mają zostać wyprowadzone poza obszar celny UE zostają objęte procedurą celną, dla której wymagane jest złożenie takiego zgłoszenia celnego;
- ▶ **zgłoszenia do powrotnego wywozu**;
- ▶ **wywozowej deklaracji skróconej**.

Zgodnie z art. 267 UKC, towary wywożone poza obszar celny UE, przed zwolnieniem do procedury wywozu należy przedstawić właściwym organom celnym. **Zwolnienie do wyprowadzenia udzielane**

³ § 26 Rozporządzenia w sprawie zgłoszeń celnych.

jest, pod warunkiem, że dane towary zostaną wyprowadzone poza obszar celny Unii w tym samym stanie, w jakim znajdowały się w momencie:

- ▶ przyjęcia zgłoszenia celnego lub zgłoszenia do powrotnego wywozu; lub
- ▶ złożenia wywozowej deklaracji skróconej.

W przypadku objęcia towarów procedurą wywozu, do zgłoszenia celnego należy dołączyć: specyfikację towarów (lub listę towarową), fakturę (lub w przypadku braku faktury - fakturę prowizoryczną lub fakturę pro forma) oraz pozwolenie, zezwolenie lub inne dokumenty, jeżeli są wymagane w związku z wywozem⁴.

W sytuacji wywozu towarów, dla których eksporter potwierdza ich preferencyjne pochodzenie (w celu zastosowania przez importera obniżonej stawki celnej przy imporcie towarów, na podstawie umów handlowych zawartych pomiędzy UE a krajami trzecimi), dany podmiot, przy spełnieniu odpowiednich warunków, może uzyskać upoważnienie do deklarowania pochodzenia towarów na fakturze (deklaracja zastępujące dowód pochodzenia np. EUR.1 wystawiany przez organy celne), tzw. upoważniony eksporter.

Podstawowym warunkiem zamknięcia procedury wywozu jest uzyskanie od organów celnych informacji, że towary fizycznie opuściły obszar celny UE (w praktyce urząd wyprowadzenia przesyła w tym celu do podmiotu zgłaszającego towary do procedury wywozu elektroniczny komunikat IE-599, który stanowi oficjalne potwierdzenie, że towary opuściły obszar celny UE). Co istotne, uzyskanie komunikatu IE-599 ma kluczowe znaczenie dla zastosowania 0% stawki VAT w eksporcie towarów w rozumieniu polskiej ustawy o VAT (szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części dotyczącej przepisów podatkowych - tj. w części II pkt 5.1.2.1. Raportu). Co prawda, w świetle ustawy o VAT istnieje możliwość potwierdzenia wywozu towarów za pomocą innych dokumentów (katalog dokumentów potwierdzających wywóz towarów nie jest katalogiem zamkniętym), niemniej alternatywne sposoby potwierdzania wywozu towarów są rzadko stosowane.

3.1.3. Procedury specjalne

3.1.3.1. Uwagi ogólne

Korzystanie z procedur specjalnych zasadniczo uzależnione jest od uzyskania stosownego **pozwolenia organów celnych** (wyjątkiem w tym zakresie jest procedura tranzytu).

Pozwolenia na korzystanie z procedur specjalnych wydaje właściwy miejscowo naczelnik urzędu celno-skarbowego podmiotowi, który:

- ▶ posiada siedzibę na obszarze celnym UE;
- ▶ zapewni prawidłową realizację operacji celnych; oraz
- ▶ złoży zabezpieczenie długu celnego.

Ponadto, pozwolenie na korzystanie z procedur specjalnych udzielane jest **wyłącznie** wtedy, gdy organy celne mogą sprawować dozór celny nad towarami objętymi procedurą specjalną oraz w sytuacji, gdy nie ma to negatywnego wpływu na istotne interesy producentów unijnych. W pozwoleniu określone są warunki stosowania danej procedury, a podmiot, któremu udzielane jest pozwolenie, musi je spełniać.

⁴ § 28 Rozporządzenia w sprawie zgłoszeń celnych.

3.1.3.2. Tranzyt

Tranzyt to jedna z najczęściej stosowanych procedur specjalnych, która w uproszczeniu oznacza **przewóz towarów przez co najmniej jeden kraj, który nie jest krajem przeznaczenia** (w przypadku UE pozwala to na przewóz towarów przez jej obszar celny).

Co istotne, w trakcie trwania procedury tranzytu, przemieszczane towary, co do zasady, nie podlegają żadnym należnościom celnym oraz podatkowym, a także środkom polityki handlowej – tym samym **tranzyt stanowi tzw. zawieszającą procedurę celną**.

Dzięki procedurze tranzytu możliwy jest przewóz towarów przez określone granice lub terytoria bez konieczności uiszczenia opłat, które zasadniczo powinny być należne w związku z wprowadzeniem towarów na to terytorium (lub wyprowadzaniem) – **w praktyce, przedsiębiorcy korzystają więc z procedury tranzytu w celu zmniejszenia kosztów administracyjnych i innych powiązanych kosztów**, które powinny być należne w związku z przemieszczeniem towarów przez określone terytoria.

Tranzyt jest szczególnie istotny w UE, gdzie jeden obszar celny składa się z wielu obszarów podatkowych: towary mogą być przemieszczane tranzytem z miejsca, w którym zostały wprowadzone na obszar UE do ich miejsca przeznaczenia.

W miejscu przeznaczenia następuje zakończenie procedury tranzytu, uiszczane są należności celne i podatkowe, zgodnie z obowiązującym miejscowo regulacjami, a towary zostają dopuszczone do obrotu lub następuje objęcie towarów inną zawieszającą procedurą celną⁵.

Ze względu na specyfikę funkcjonowania UE przepisy UKC wyróżniają dwa rodzaje procedury: **tranzyt zewnętrzny i wewnętrzny**.

3.1.3.2.1. Tranzyt zewnętrzny

W myśl art. 226 ust. 1 UKC procedura tranzytu zewnętrznego pozwala na **przemieszczanie towarów nieunijnych z jednego do drugiego miejsca znajdującego się na obszarze celnym UE, przy czym towary te nie podlegają:**

a) należnościom celnym przywozowym;

b) innym należnościom określonym w innych stosownych obowiązujących przepisach;

c) środkom polityki handlowej, jeżeli nie zakazują one wprowadzania towarów na obszar celny Unii lub wprowadzania towarów z obszaru celnego Unii.

Z uwagi na fakt, że procedura tranzytu zewnętrznego związana jest z przemieszczeniem towarów o nieunijnym statusie celnym (tj. towarów, które nie mogą być swobodnie wykorzystywane na unijnym obszarze celnym), procedura ta nazywana jest również **tranzytem zewnątrzunijnym**⁶.

⁵ Procedurę zawieszającą można również zakończyć poprzez objęcie towarów nieunijnych procedurą tranzytu, na przykład w celu ich powtórnego wywozu z obszaru celnego UE.

⁶ Niemniej jednak, należy wskazać, że zgodnie z art. 226 ust. 2 UKC, w szczególnych przypadkach również towary o unijnym statusie celnym obejmowane są procedurą tranzytu zewnętrznego.

Stosownie do art. 226 ust. 3 UKC przemieszczanie towarów w ramach procedury tranzytu zewnętrznego może odbywać się:

- ▶ w ramach procedury unijnego tranzytu zewnętrznego (tj. w ramach tzw. WPT - *Wspólnej Procedury Tranzytowej*);
- ▶ zgodnie z konwencją TIR⁷;
- ▶ zgodnie z konwencją celną w sprawie karnetu ATA dla odprawy warunkowej towarów⁸ oraz konwencją stambulską dotyczącą odprawy czasowej⁹, jeżeli w ramach tej procedury celnej stosowany jest tranzyt;
- ▶ z zastosowaniem Manifestu Reńskiego (w przypadku żeglugi po Renie);
- ▶ z zastosowaniem formularza 302, przewidzianego w Porozumieniu między Stronami Traktatu Północnoatlantyckiego, dotyczącym statusu ich Sił Zbrojnych, podpisanym w Londynie w dniu 19 czerwca 1951 r.;
- ▶ drogą pocztową, zgodnie z aktami Światowego Związku Pocztowego, jeżeli towary są przewożone przez lub na rzecz posiadaczy praw i obowiązków wynikających z tych aktów prawnych.

3.1.3.2.2. Tranzyt wewnętrzny

W myśl art. 227 ust. 1 UKC procedura tranzytu wewnętrznego pozwala na przemieszczanie **towarów unijnych** z jednego do drugiego miejsca znajdującego się na obszarze celnym UE przez kraj lub terytorium nienależące do tego obszaru celnego, bez jakiegokolwiek zmiany statusu celnego towarów.

Z uwagi na fakt, że procedura tranzytu wewnętrznego związana jest z przemieszczeniem towarów o unijnym statusie celnym (tj. towarów, które mogą być swobodnie wykorzystywane na unijnym obszarze celnym), procedura ta nazywana jest również **tranzytem wewnętrznym**.

W świetle art. 227 ust. 2 UKC przemieszczanie towarów w ramach procedury tranzytu wewnętrznego może odbywać się na takiej samej podstawie, jak to ma miejsce w przypadku procedury tranzytu zewnętrznego, czyli **w ramach procedury unijnego tranzytu wewnętrznego** (tj. w ramach WPT - *Wspólnej Procedury Tranzytowej*), na podstawie dokumentów międzynarodowych, tj. **karnetu TIR, karnetu ATA** oraz z **zastosowaniem Manifestu Reńskiego/formularza 302** lub **drogą pocztową**.

⁷ Pełny tekst konwencji dostępny jest pod następującym adresem: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19840170076>. Przemieszczenie towarów zgodnie z konwencją TIR realizowane jest na podstawie tzw. **karnetu TIR**, tj. dokumentu międzynarodowego umożliwiającego przemieszczenie ładunków pod zamknięciem celnym w pojazdach lub kontenerach oznakowanych białą niebieską tablicą „TIR”. Spełnia on podwójną rolę: dokumentu gwarancyjnego (jako zabezpieczenie celne) i celnego (dla realizacji procedury tranzytu).

⁸ Pełny tekst konwencji dostępny jest pod następującym adresem: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19690300242>. Przemieszczenie towarów zgodnie z konwencją ATA realizowane jest na podstawie tzw. **karnetu ATA**, tj. dokumentu międzynarodowego mającej zastosowanie przy odprawie czasowej z całkowitym zwolnieniem z cła. Pełni funkcje dokumentu gwarancyjnego (jako zabezpieczenie celne) o celnego (dla realizacji procedury odprawy czasowej).

⁹ Pełny tekst konwencji dostępny jest pod następującym adresem: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19980140061>.

3.1.3.2.3. Wspólna Procedura Tranzytowa (WPT)

WPT jest stosowana przy przewozie towarów między UE a państwami-stronami Konwencji o wspólnej procedurze tranzytowej, do której oprócz samej UE, należą **państwa EFTA, Turcja, Macedonia, Serbia oraz Ukraina**.

WPT pozwala na zawieszenie płatności należności celno-podatkowych na czas przewozu towaru z urzędu wyjścia (gdzie procedura się rozpoczyna) do urzędu przeznaczenia (gdzie następuje zamknięcie procedury).

Istnieją dwa rodzaje wspólnej procedury tranzytowej: **procedura T1** oraz **procedura T2**¹⁰.

Procedura **T1** ma zastosowanie do przewozu towarów o statusie celnym nieunijnym i powoduje zawieszenie wszelkich należności, które zostałyby pobrane w przypadku dopuszczenia tych towarów na terytorium UE.

Z kolei procedura **T2** ma zastosowanie do przewozu towarów o statusie celnym unijnym przez terytorium państw-stron Konwencji WPT. **Co istotne, procedury tej nie stosuje się, jeżeli towary przewożone są w całości transportem morskim lub lotniczym.**

Podmiot korzystający z WPT odpowiada za:

- ▶ przedstawienie w urzędzie celnym przeznaczenia wymaganych informacji i towarów w wyznaczonym terminie oraz zgodnie z warunkami określonymi przez organ celny;
- ▶ przestrzeganie przepisów celnych dotyczących procedury;
- ▶ złożenie zabezpieczenia na poczet należności celno-podatkowych.

Obowiązek podmiotu uprawnionego do korzystania z WPT wygasa, a procedura zostaje uznana za zamkniętą, jeżeli w urzędzie celnym przeznaczenia nastąpi przedstawienie towarów i towarzyszącego im zgłoszenia tranzytowego¹¹ (na tej podstawie następuje przesłanie komunikatu do urzędu celnego wyjścia i zamknięcie procedury).

Co istotne, organy celne, na wniosek podmiotu, mogą zezwolić na stosowanie pewnych uproszczeń w ramach tranzytu, należą do nich:

- ▶ **status upoważnionego nadawcy** - uproszczenie to umożliwia podmiotowi objęcie towarów procedurą tranzytu bez konieczności przedstawiania ich organom celnym;
- ▶ **status upoważnionego odbiorcy** - uproszczenie to pozwala posiadaczowi pozwolenia na odbiór towarów w miejscu uznanym przez organy celne, a więc bez konieczności przedstawiania ich organom celnym;
- ▶ **stosowanie specjalnego rodzaju zamknięć** - jeżeli nałożenie zamknięć jest niezbędne do zapewnienia identyfikacji towarów objętych procedurą tranzytu unijnego - wiąże się to z uzyskaniem pozwolenia na stosowanie specjalnego rodzaju zamknięć celnych na środkach transportu, kontenerach lub opakowaniach;
- ▶ **stosowanie zgłoszenia celnego ze zmniejszoną liczbą danych** - uproszczenia tego udziela się w transporcie kolejowym, lotniczym i morskim;
- ▶ **stosowanie elektronicznego dokumentu przewozowego jako zgłoszenia celnego** - warunkiem jest, aby dokument zawierał dane zgłoszenia celnego, które zostały udostępnione organom celnym

¹⁰ Od czasu wprowadzenia tranzytu wspólnotowego, status celny towarów jest czynnikiem, od którego zależy, czy towary objęte procedurą tranzytu są przewożone na podstawie zgłoszenia tranzytowego T1 czy T2.

¹¹ Należy podkreślić, że cały obieg dokumentów w ramach WPT odbywa się w formie elektronicznej.

w miejscu rozpoczęcia i zakończenia procedury tranzytu, w celu zapewnienia warunków dozoru celnego na tym towarze oraz zamknięcia procedury;

- ▶ **status upoważnionego nadawcy TIR** - uproszczenie to polega na umożliwieniu upoważnionemu nadawcy w procedurze TIR samodzielnego otwierania procedury tranzytu pod osłoną karnetu TIR, bez konieczności przedstawienia towaru i samego karnetu organowi celnemu w urzędzie celnym wyjścia;
- ▶ **status upoważnionego odbiorcy TIR** - uproszczenie to polega na umożliwieniu upoważnionemu odbiorcy (na jego wniosek) odbioru w miejscu zatwierdzonym przez organy celne towarów przemieszczanych z zastosowaniem karnetu TIR.

W praktyce najczęściej stosowaną procedurą tranzytową jest procedura tranzytu zewnętrznego T1, która umożliwia m.in. przetransportowanie towarów z morskich portów znajdujących się np. w Niemczech czy Holandii do Polski bez uiszczania należności celno-podatkowych w miejscu, w którym towar fizycznie zostaje przywieziony na obszar celny UE. Należności te są uiszczane w kraju ich dopuszczenia do swobodnego obrotu.

Również popularnym rozwiązaniem stosowanym w praktyce jest uzyskiwanie statusu upoważnionego odbiorcy i/lub nadawcy, co umożliwia rozpoczęcie lub zakończenie procedury tranzytu bez fizycznej obecności funkcjonariuszy celnych z wykorzystaniem tzw. miejsc uznanych.

3.1.3.3. Składowanie

3.1.3.3.1. Składowanie celne

Składowanie celne jest kolejną procedurą specjalną, na podstawie której, zgodnie z art. 240 ust. 1 UKC możliwe jest **składowanie (magazynowanie) towarów nieunijnych w miejscach zatwierdzonych przez organy celne dla tej procedury oraz pod dozorem celnym.**

Co istotne, towary nieunijne objęte procedurą składowania celnego nie podlegają należnościom celnym przywozowym ani środkom polityki handlowej (w okresie, w którym towary te znajdują się w składzie celnym¹²) - jest to więc tzw. **procedura celna zawieszająca.**

Procedura składowania celnego wiąże się bezpośrednio z funkcjonowaniem składu celnego rozumianego jako wyodrębnionego miejsca, gdzie towary są fizycznie przechowywane - aby dany towar objąć procedurą składowania celnego (tj. wprowadzić do składu celnego) - konieczne jest dokonanie stosownego zgłoszenia celnego¹³.

Procedura składowania celnego może być realizowana:

- ▶ **przez każdą osobę** - w przypadku, gdy jest to publiczny skład celny (i dany podmiot zawarł odpowiednią umowę z prowadzącym skład celny); albo
- ▶ **przez posiadacza pozwolenia na składowanie** - kiedy mamy do czynienia z prywatnym składem celnym.

¹² Odroczenie płatności przywozowych nie jest limitowane czasowo i może zachodzić tak długo, jak długo towar będzie znajdował się w procedurze składowania celnego.

¹³ Zgodnie z instrukcją wypełniania zgłoszeń celnych AIS/IMPORT, AES/ECS2, NCTS2 wersja 2.5 z dnia 3 marca 2023 r. opracowaną w Departamencie Cła Ministerstwa Finansów w Polsce, w przypadku obejmowania towarów procedurą składowania celnego, należy wskazać numer VAT podmiotu wnioskującego o objęcie towaru procedurą składowania celnego.

W publicznym składzie celnym mogą przebywać towary niebędące własnością prowadzącego skład, który wówczas zawodowo świadczy usługę składowania na rzecz podmiotów trzecich.

Zależnie od zakresu odpowiedzialności prowadzącego skład istnieją następujące rodzaje składów celnych publicznych¹⁴:

- ▶ **typu I** - skład, w którym odpowiedzialność za stosowanie warunków procedury spoczywa na posiadaczu pozwolenia i osobie uprawnionej do korzystania z procedury;
- ▶ **typu II** - skład, w którym odpowiedzialność za wykonanie obowiązków wynikających ze składowania spoczywa na osobie uprawnionej do korzystania z procedury;
- ▶ **typu III** - skład prowadzony przez organy celne.

W prywatnym składzie celnym mogą być przechowywane wyłącznie towary będące własnością podmiotu prowadzącego skład i nie mogą się w nim znajdować towary będące własnością podmiotów trzecich.

W ramach składowania celnego **dopuszczalne jest poddawanie składowanych towarów tzw. zwyczajowym czynnościom** mającym na celu zachowanie tych towarów w stanie niezmiennym, poprawę ich wyglądu, jakości handlowej lub przygotowanie ich do dystrybucji lub odsprzedaży (poddanie towarów operacjom w ramach zwyczajowych zabiegów nie powinno powodować zmiany klasyfikacji towarowej tj. kodów CN). W praktyce takimi czynnościami są np.: wietrzenie, sortowanie, suszenie, naprawa opakowań, pobieranie próbek, ważenie.

Towary objęte procedurą składowania celnego nie mogą być zmieniane czy przetwarzane. Art. 241 ust. 1 UKC wskazuje jednak, że *„jeżeli istnieje potrzeba gospodarcza i gdy nie ma to negatywnego wpływu na dozór celny, organy celne mogą zezwolić na przetwarzanie towarów objętych procedurą uszlachetniania czynnego lub procedurą końcowego przeznaczenia w składzie celnym, zgodnie z warunkami przewidzianymi dla tych procedur”*¹⁵.

Co istotne, w świetle art. 240 ust. 3 UKC towary **mogą być przemieszczane pomiędzy składami celnymi pod warunkiem zachowania dozoru celnego**. Nie są one wówczas dopuszczone do obrotu, a jednym z kluczowych warunków ich przemieszczenia jest dopełnienie formalności celnych.

W sytuacji zakończenia składowania celnego, tj., gdy towar ma opuścić skład celny - wówczas również trzeba dokonać zgłoszenia celnego do objęcia towaru kolejną procedurą celną. W zależności od potrzeby gospodarczej, towary objęte procedurą składowania celnego, **mogą więc zostać powrotnie wywiezione** (nie ma wówczas potrzeby uiszczania należności celno-podatkowych), **albo zostać objęte kolejną procedurą celną, na przykład procedurą dopuszczenia do obrotu** (wówczas należy dokonać płatności należności celno-podatkowych).

Z perspektywy praktycznej, należy wskazać, że z uwagi na możliwość odroczenia w czasie obowiązku płatności należności celno-podatkowych, **instytucja składu celnego jest wykorzystywana przez przedsiębiorców stosunkowo często**.

Składowanie celne pozwala w szczególności na poprawienie przepływów pieniężnych (cash-flow) podmiotów gospodarczych - możliwe jest bowiem sprowadzenie jednorazowo większych partii towarów oraz umieszczenie ich w składzie celnym, dzięki czemu płatności należności celno-

¹⁴ Na prowadzenie składu typu I oraz typu II należy uzyskać odrębne pozwolenie organów celnych właściwych miejscowo (tj. tych, pod które skład celny będzie podlegał).

¹⁵ Niemniej jednak, w myśli art. 241 ust. 2 UKC towary te nie są wówczas uznawane za objęte procedurą składowania celnego.

podatkowych będą podlegały zawieszeniu (towary mogą zostać wyprowadzone ze składu celnego np. w momencie ich faktycznej sprzedaży – wówczas przedsiębiorcy nie są zobowiązani z góry finansować należności celno-podatkowych w związku z objęciem towarów procedurą dopuszczenia ich do obrotu).

Ponadto bardzo dużym atutem stosowania tej procedury jest co do zasady nieograniczony okres składowania, co umożliwi przechowywanie towaru, wobec którego nie powstają należności celno-podatkowe przez bardzo długi okres, który pozwala np. na znalezienie kupującego w kraju trzecim, wówczas powrotny wywóz towarów wiąże się z brakiem obowiązku uiszczenia należności celnych¹⁶ w Polsce lub np. odpowiednim przygotowaniem towarów do dalszej dystrybucji krajowej.

3.1.3.3.2. Wolne obszary celne

Wolny obszar celny (WOC) **stanowi część obszaru celnego UE**. Tworzony jest na wniosek zainteresowanych podmiotów **w celu ułatwienia międzynarodowego ruchu tranzytowego towarów, w szczególności w portach morskich, lotniczych, rzecznych lub miejscach przyległych do przejść granicznych, oraz w celu rozwoju eksportu.**

Wolne obszary celne mogą być utworzone w miejscach niezamieszkałych, umożliwiających sprawowanie skutecznego dozoru celnego towarów do nich wprowadzanych lub z nich wyprowadzanych. W tym celu stanowią one **wyodrębniony fizycznie, odpowiednio ogrodzony i zabezpieczony teren.**

W myśl art. 243 UKC granice, jak również miejsca wejścia i wyjścia w danym WOC podlegają dozоровi celnemu, a osoby, towary i środki transportu, które przekraczają jego granice, mogą zostać poddane kontroli celnej.

W WOC **dozwolona jest każda działalność przemysłowa, handlowa lub usługowa** wykonywana zgodnie z przepisami prawa celnego (o prowadzeniu działalności powiadamia się uprzednio organy celne)¹⁷.

Niemniej jednak, zgodnie z art. 28a ust. 1 ustawy Prawo Celne, **osoba zamierzająca prowadzić działalność przemysłową, handlową lub usługową w WOC znajdującym się w Polsce, powinna o tym fakcie powiadomić organy celne** właściwe ze względu na położenie WOC. Wspomniane powiadomienie powinno zawierać w szczególności: określenie osoby, która zamierza prowadzić działalność w WOC oraz numer identyfikacyjny EORI (art. 28a ust. 2 ustawy Prawo Celne).

Towary składowane w WOC nie podlegają należnościom celno-podatkowym oraz środkom polityki handlowej do czasu ich wyprowadzenia z WOC i objęcia inną procedurą celną – jest to więc tzw. **zawieszająca procedura celna.**

Co istotne, w świetle art. 158 UKC w stosunku do towarów wprowadzanych do WOC nie wymaga się dokonania zgłoszenia celnego. Z kolei, przy ich wyprowadzeniu poza obszar celny UE towary nieunijnie

¹⁶ Należy jednocześnie podkreślić, że pomimo zastosowania celnej procedury zawieszającej, **potencjalnie istnieje możliwość powstania należności podatkowych (VAT)** – zgodnie bowiem z praktyką organów podatkowych w Polsce, pomimo objęcia towarów celną procedurą zawieszającą transakcje dla celów VAT są rozpoznawane na zasadach ogólnych. Tym samym, w przypadku, gdy towary objęte procedurą składowania celnego zostaną powrotnie wywiezione z Polski do kraju trzeciego, to wówczas transakcja ta dla celów VAT może zostać rozpoznana jako eksport towarów z terytorium Polski (podlegający efektywnemu opodatkowaniu, w przypadku niespełnienia warunków do zastosowania 0% stawki VAT).

¹⁷ Art. 244 ust. 2 UKC. Ponadto, zgody organów celnych wymagają również wszelkie prace budowlane w WOC.

podlegają obowiązkowi powiadomienia o powrotnym wywozie, bądź złożenia wywozowej deklaracji skróconej. Towary wyprowadzane z WOC mogą być również objęte procedurą tranzytu.

Okres pozostawania towarów w WOC nie podlega zasadniczo ograniczeniom - poza nielicznymi wyjątkami (takimi jak np. zagrożenia dla zdrowia lub życia).

W ramach funkcjonowania WOC, mamy do czynienia z następującymi podmiotami:

- ▶ **zarządzający** - jest to podmiot mający siedzibę na obszarze celnym UE, posiadający prawo własności lub użytkowania wieczystego nieruchomości, na terenie której ma funkcjonować dany WOC, oraz zapewniający prawidłową realizację operacji dokonywanych w tym WOC;
- ▶ **operator** - jest to podmiot prowadzący działalność przemysłową, handlową lub usługową w WOC, którego obowiązkiem jest powiadomienie o tym fakcie organu celnego właściwego miejscowo ze względu na położenie WOC. Ponadto operator jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji w formie zatwierdzonej przez organy celne.

W myśl art. 246 ust. 1 UKC **towary unijne** mogą być wprowadzane, składowane, przemieszczane, wykorzystywane, przetwarzane lub zużywane w wolnym obszarze celnym (jednak w takich przypadkach towarów tych nie uznaje się za objęte procedurą WOC).

Z kolei zgodnie z art. 247 UKC podczas pozostawania w WOC **towary nieunijne** mogą zostać dopuszczone do obrotu, objęte procedurą uszlachetnienia czynnego, odprawy czasowej lub końcowego przeznaczenia, zgodnie z warunkami ustalonymi dla tych procedur - jednak w takich przypadkach towarów tych nie uznaje się za objętych procedurą wolnego obszaru celnego.

WOC stanowi **atrakcyjne rozwiązanie biznesowe dla przedsiębiorców, którzy importują towary i prowadzą centra składowe oraz świadczą usługi w zakresie logistyki.** Stąd też wykorzystywanie WOC w planowej inwestycji może stanowić znaczącą zachętę dla podmiotów chcących wykorzystywać w swojej działalności tą procedurę i wynikające z niej korzyści.

Ponadto, WOC może być także pomocny dla przedsiębiorstw, które wytwarzają produkty na rynek krajowy oraz przeznaczone do powrotnego wywozu.

3.1.3.4. Szczególne przeznaczenie

3.1.3.4.1. Odprawa czasowa

Zgodnie z art. 250 UKC w ramach procedury odprawy czasowej **towary nieunijne przeznaczone do powrotnego wywozu** mogą być objęte szczególnym przeznaczeniem na obszarze celnym Unii, z całkowitym lub częściowym zwolnieniem z należności celnych przywozowych i nie podlegają:

- ▶ innym należnościom określonym w odrębnych przepisach;
- ▶ środkom polityki handlowej (o ile nie zakazują one wprowadzania towarów na obszar celny Unii lub ich wyprowadzania z tego obszaru).

Towary objęte wskazaną procedurą muszą być:

- ▶ przywiezione w określonym celu;
- ▶ powrotnie wywiezione w określonym czasie, uzasadnionym ich wykorzystaniem;
- ▶ identyfikowalne (z wyjątkiem uzasadnionych przypadków)

Co do zasady, pozwolenia na korzystanie z procedury odprawy czasowej udziela się pod warunkiem, że stan towarów objętych procedurą pozostaje taki sam (czyli towary nie są poddawane żadnym zmianom).

Niemniej jednak, **dopuszczalne są naprawy i konserwacja**, włączając przeglądy i regulacje lub środki mające na celu zachowanie towarów lub zapewnienie ich zgodności z wymogami technicznymi dla ich zastosowania w ramach procedury.

Wyróżnia się dwa rodzaje procedury odprawy czasowej: z **całkowitym zwolnieniem z należności celnych** i z **częściowym zwolnieniem z należności celnych**.

Odprawa czasowa z całkowitym zwolnieniem z należności celnych ma zastosowanie do towarów przywożonych **na targi lub wystawy**, jak również do **przywozu towarów w opakowaniach, które nadają się do ponownego użycia** (np. palety, kontenery, w tym akcesoria i wyposażenie), **środków transportu** (zarówno w obrocie gospodarczym, jak i używanych w celach prywatnych), **towarów przewożonych przez podróżnych, towarów przywożonych na testy**, itp.

Należy zaznaczyć, że ww. przykłady nie wyczerpują możliwości zastosowania procedury odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z cła. Niemniej jednak, skorzystanie z tej procedury zależy od wielu uwarunkowań, tj. rodzaju towaru, celu jego przywozu oraz tego, kto i w jaki sposób będzie użytkował ten towar.

Z kolei, odprawa czasowa z częściowym zwolnieniem z należności celnych jest wykorzystywana w **stosunku do towarów przywożonych w celach gospodarczych** (np. wynajem maszyn lub specjalistycznych urządzeń z zagranicy).

W przypadku tej procedury podmiot ma obowiązek zapłaty **3% kwoty należności celnych**, które miałyby zostać zapłacone za towary, gdyby zostały one dopuszczone do obrotu. Co istotne wskazaną kwotę należy uiszczać za każdy miesiąc korzystania z procedury.

Zamknięcie procedury odprawy czasowej następuje **w momencie wywozu towarów poza terytorium UE lub zmiany ich przeznaczenia celnego** (dlatego organy celne wyznaczając termin zakończenia procedury, biorą pod uwagę cel przywozu towaru - termin ten musi być wystarczająco długi, aby swobodnie zrealizować procedurę)¹⁸.

Mając na uwadze cel/przeznaczenie instytucji odprawy czasowej jest ona wykorzystywana z uwagi na praktyczne rozwiązanie problemów wynikających z przywozem towaru na obszar celny UE przez ściśle określony czas, jak udział w targach, czy też ułatwia obrót towarów wykorzystywanych wielokrotnie, jak palety czy kontenery, co w znaczący sposób upraszcza handel międzynarodowy.

Co do zasady, stosowanie procedury odprawy czasowej może być realizowane z wykorzystaniem pozwolenia udzielanego przez organ celny w trybie standardowym lub z wykorzystaniem wniosku o pozwolenie bezpośrednio w treści zgłoszenia celnego, niemniej jednak to **uproszczona forma uzyskiwania zezwoleń wydaje się najbardziej optymalna z punktu widzenia szybkości obrotu i obciążeń administracyjnych, zarówno przedsiębiorców, jak i pracowników służby celnej.**

¹⁸ Formalnie termin ten nie może być jednak dłuższy niż 24 miesiące. W uzasadnionych przypadkach w praktyce może on ulec wydłużeniu nawet do 10 lat.

3.1.3.4.2. Końcowe przeznaczenie

Kolejną procedurą specjalną jest końcowe przeznaczenie (*end use*), która stosownie do art. 254 ust. 1 UKC pozwala dopuścić towary do obrotu bez cła lub z zastosowaniem obniżonej stawki celnej ze względu na ich szczególne przeznaczenie celne.

Objęcie towarów procedurą dopuszczenia do obrotu z końcowym przeznaczeniem wymaga uzyskania pozwolenia - jeśli towary nie zostaną wykorzystane w czasie i w sposób określony w pozwoleniu, wówczas należy uiścić należności celne.

Co istotne, końcowe przeznaczenie jest stosowane w zakresie uprzywilejowanego traktowania taryfowego oraz środków pozataryfowych, mających wpływ na przywózowe stawki celne. Nie stosuje się go automatycznie, ale tylko wtedy, gdy zostało to przewidziane w przepisach unijnych lub krajowych, np. w przepisach dotyczących produktów rolnych, rybołówstwa lub antydumpingu.

Procedurą końcowego przeznaczenia mogą być objęte m.in. następujące towary:

- ▶ **towary przeznaczone do niektórych typów samolotów do celów ich budowy, serwisu, konwersji lub wyposażenia** - w przypadku, gdy samolot jest przekazywany stronie trzeciej, lub jest ponownie postawiony do dyspozycji swojego właściciela po dokonaniu serwisu, naprawy lub konwersji;
- ▶ **samoloty cywilne** - po dokonaniu ich rejestracji w publicznej ewidencji przeznaczonej do powyższych celów;
- ▶ **części pojazdów mechanicznych używanych do montażu** - w momencie, gdy montaż pojazdu został zakończony, a pojazd ten został przekazany innej osobie;
- ▶ **towary przeznaczone dla pewnych klas statków lub platform wiertniczych lub produkcyjnych** w celu budowy, naprawy, serwisu, konwersji, zamontowania lub wyposażenia - w momencie, gdy statek lub platforma zostały przekazane stronie trzeciej, lub są ponownie postawione do dyspozycji swojego właściciela po dokonaniu serwisu, naprawy lub konwersji;
- ▶ **towary dostarczone bezpośrednio na pokład statków do celów wyposażenia statku** - w momencie ich dostawy.

Podmiot, który skorzystał z tej procedury, ma obowiązek **spełnić warunki ściśle określone przepisami prawa celnego**. Jednym z podstawowych warunków jest wykorzystanie towarów zgodnie z warunkami procedury - gwarancją tego jest obowiązek przedstawienia tzw. rozliczenia zamknięcia¹⁹.

3.1.3.5. Uszlachetnianie

3.1.3.5.1. Procedura uszlachetniania czynnego

Procedura uszlachetniania czynnego to jedna ze specjalnych procedur celnych, która pozwala na **przywóz na określony czas na obszar celny UE towarów nieunijnych w celu poddania ich określonym procesom przetwarzania**, aby wytworzyć gotowe produkty (tzw. produkty przetworzone).

Celem procedury uszlachetniania czynnego jest **ułatwienie produkcji w UE oraz wspieranie działalności eksportowej producentów unijnych** poprzez umożliwienie wprowadzenia na obszar celny

¹⁹ Towary pozostają pod dozorem celnym przez czas konieczny, aby organ celny upewnił się, że towary otrzymały końcowe przeznaczenie (w praktyce, może podlegać dozorowi celnemu nawet do 2 lat).

UE, na określony czas, towarów nieunijnych, ich przetworzenie, a następnie ich wywiezienia z powrotem poza obszar celny UE, ewentualnie dopuszczenia do obrotu na obszarze celnym UE.

W myśl art. 256 ust. 1 UKC wobec towarów obejmowanych procedurą uszlachetniania czynnego nie pobiera się należności celnych przywozowych oraz innych należności określonych w innych przepisach, jak również nie stosuje się wobec nich środków polityki handlowej (o ile nie zakazują one wprowadzania towarów na unijny obszar celny lub wyprowadzania towarów z unijnego obszaru celnego) - jest to więc tzw. **zawieszająca procedura celna**.

Towary będące przedmiotem uszlachetniania czynnego mogą być poddawane procesom przetwarzania, do których zalicza się:

- ▶ **obróbkę towarów** (w tym składanie, montaż lub instalowanie ich w innych towarach);
- ▶ **przetwarzanie towarów**;
- ▶ **naprawę oraz niszczenie towarów**²⁰.

Ponadto, zgodnie z art. 256 ust. 3 procedurę uszlachetniania czynnego można również stosować w odniesieniu do towarów, które:

- ▶ mają zostać poddane procesom w celu zapewnienia ich zgodności z wymogami technicznymi dotyczącymi ich dopuszczenia do obrotu;
- ▶ muszą zostać poddane zwyczajowym czynnościom mającym na celu zachowanie tych towarów w stanie niezmienionym, poprawę ich wyglądu, jakości handlowej lub przygotowanie ich do dystrybucji lub odsprzedaży.

W ramach procedury uszlachetniania czynnego możliwe jest wykorzystanie tzw. **towarów ekwiwalentnych** (towary ekwiwalentne są to towary unijne, które mogą zostać wykorzystane do wytworzenia produktów przetworzonych zamiast towarów nieunijnych²¹).

Ponadto, w ramach procedury uszlachetniania czynnego możliwe jest również **dokonanie uprzedniego wywozu produktów przetworzonych** (uprzednim wywozem nazywany jest wywóz z UE produktów przetworzonych uzyskanych z towarów ekwiwalentnych, czyli przed przywozem towarów nieunijnych przeznaczonych do uszlachetniania).

Zarówno korzystanie z towarów ekwiwalentnych, jak i uprzedniego wywozu wymaga uzyskania pozwolenia organu celnego.

W zależności od potrzeby gospodarczej, towary nieunijne objęte procedurą uszlachetniania czynnego w celu zamknięcia procedury, **mogą więc zostać powrotnie wywiezione** (nie ma wówczas potrzeby uiszczenia należności celno-podatkowych), **albo zostać objęte kolejną procedurą celną, na przykład procedurą dopuszczenia do obrotu** (wówczas powstanie potrzeba uiszczenia należności celno-podatkowych).

²⁰ Zgodnie z art. 256 ust. 2 UKC procedura uszlachetniania czynnego może być stosowana w przypadkach innych niż naprawa i niszczenie wyłącznie, gdy towary objęte procedurą mogą być zidentyfikowane w produktach przetworzonych.

²¹ Towary te muszą być towarami identycznymi z tymi, które zastępują (tj. muszą mieć taki sam kod taryfowy, parametry techniczne, skład itp.). Możliwość wykorzystania towarów ekwiwalentnych ma na celu np. zachowanie ciągłości procesu produkcyjnego w razie pojawienia się braku towarów przeznaczonych do uszlachetniania.

Stosowanie procedury uszlachetniania czynnego **uzależnione jest co do zasady od posiadania ważnego pozwolenia udzielanego przez właściwy organ celny**. Co istotne, maksymalny termin ważności pozwolenia na procedurę uszlachetniania czynnego **nie może być dłuższy niż 5 lat**.

Niemniej jednak, **w niektórych przypadkach wniosek o udzielenie pozwolenia na korzystanie z procedury uszlachetniania czynnego może zostać sporządzony na podstawie zgłoszenia celnego** (jest to tzw. skrócona forma, możliwa do zastosowania, jeżeli wnioskiem o uszlachetnienie czynne mają być objęte towary inne niż towary i produkty wrażliwe)²².

Procedura uszlachetniania czynnego jest **szczególnie atrakcyjna dla przedsiębiorców przywożących czasowo na obszar celny UE towary nieunijne w celu poddania ich procesom przetwarzania** (np. montażu, obróbki, naprawy), jak również w przypadku **przywozu materiałów lub komponentów, które mają być wykorzystane do produkcji na terytorium UE - jeżeli gotowe produkty zostaną wywiezione poza UE, wówczas nie trzeba będzie płacić należności celno-podatkowych**.

Ponadto procedura uszlachetniania czynnego w pewnych przypadkach jest **jedynym możliwym rozwiązaniem dla sytuacji, w których z uwagi na brak odpowiednich oznaczeń towarów lub brak właściwej dokumentacji konieczne jest przeprowadzenie tzw. procedury naprawczej**, aby towar mógł zostać dopuszczony do swobodnego obrotu na rynku unijnym. Z kolei kolejną niezwykle istotną funkcją zastosowania procedury uszlachetniania czynnego jest **wykorzystywanie jej przy procesie zniszczenia towarów pod dozorem celnym**.

Dodatkowo, **zastosowanie procedury uszlachetniania czynnego w niektórych przypadkach może być potencjalnie szansą na dopuszczenie towarów do swobodnego obrotu na terytorium UE - np. w sytuacjach, gdy towary muszą spełnić odpowiednie normy jakościowe, aby mogły uzyskać status towarów unijnych** (wówczas przed dopuszczeniem towarów do obrotu, obejmuje się je procedurą uszlachetniania czynnego w celu spełnienia wymaganych norm jakościowych).

3.1.3.5.2. Procedura uszlachetniania biernego

Procedura uszlachetniania biernego pozwala na dokonanie **czasowego wywozu towarów unijnych** poza obszar celny UE, w celu poddania ich procesom przetwarzania. Z kolei **produkty powstałe w ramach tej procedury - w zależności od stopnia przetworzenia - mogą zostać dopuszczone do obrotu z całkowitym lub częściowym zwolnieniem z należności celnych**.

Zgodnie z art. 259 ust. 1 UKC ww. zwolnienie następuje na wniosek posiadacza pozwolenia lub każdej innej osoby mającej siedzibę na obszarze celnym UE, pod warunkiem, że osoba ta uzyskała zgodę posiadacza pozwolenia oraz że są spełnione warunki tego pozwolenia.

Co istotne, art. 259 ust. 2 UKC przewiduje następujący katalog towarów, które **nie mogą** korzystać z procedury uszlachetniania biernego:

- ▶ towary, których wywóz wiąże się ze zwrotem lub umorzeniem należności celnych przywozowych;
- ▶ towary, które przed wywozem zostały dopuszczone do obrotu z zastosowaniem zwolnienia z cła lub obniżonej stawki celnej ze względu na ich końcowe przeznaczenie (tak długo jak cele tego końcowego przeznaczenia nie zostały osiągnięte, chyba że towary te muszą zostać poddane naprawie);
- ▶ towary, których wywóz wiąże się z udzieleniem refundacji wywozowych;

²² Wykaz towarów wrażliwych zawiera załącznik 71-02 Rozporządzenia Delegowanego - zawiera on towary takie jak: produkty rolne, alkohol etylowy i produkty spirytusowe, tytoń, produkty podlegające refundacji wywozowej dla produktów rolnych, produkty rybołówstwa.

- ▶ towary, którym z tytułu ich wywozu przysługuje w ramach wspólnej polityki rolnej inna korzyść finansowa niż refundacje, o których mowa powyżej.

Procedura uszlachetniania biernego zasadniczo ma na celu umożliwienie unijnym podmiotom czerpanie korzyści z niższych kosztów zatrudnienia w państwach spoza obszaru celnego UE, przy jednoczesnym wykorzystaniu surowców/półproduktów w UE w celu wytworzenia wyrobów gotowych. Ponadto, procedura ta ma na celu umożliwić poddanie unijnych towarów procesom/czynnościom, które nie są dostępne na obszarze celnym UE.

W zakresie dopuszczalnych procesów uszlachetniania (przetwarzania) należy podkreślić, że są one rozumiane szeroko (tj. podobnie jak ma to miejsce w przypadku uszlachetniania czynnego), tj. w szczególności jako: **wykorzystanie towarów w procesie produkcyjnym**, w tym takie czynności, jak: **obróbka, montaż, składowanie, instalowanie, niszczenie, odnawianie, naprawa**.

Jeżeli procesy uszlachetniania polegają na realizacji naprawy, wówczas procedura może być realizowana w dwóch szczególnych systemach:

- ▶ **standardowej wymiany**; lub
- ▶ **uprzedniego przywozu**.

System standardowej wymiany polega na tym, że można skorzystać z preferencji gwarantowanych przez przepisy dotyczące procedury uszlachetniania biernego także wtedy, gdy nie dokonuje się przywozu produktu przetworzonego, lecz na jego miejsce przywożony jest tzw. **produkt zamienny** (czyli zamiast produktu przetworzonego powstającego w wyniku zastosowania procesu przetwarzania w odniesieniu do czasowo wywiezionego towaru unijnego, jest przywożony odpowiedni produkt zastępczy, zamienny)²³.

Z kolei uprzedni wywóz produktów zamiennych polega na przywozie produktów zamiennych przed wywozem towarów wadliwych (przeznaczonych do naprawy poza obszarem celnym Unii). Uprzedni przywóz produktów zamiennych wymaga złożenia zabezpieczenia pokrywającego kwotę należności celnych przywozowych, która byłaby wymagana, gdyby towary wadliwe nie zostały wywiezione w terminie dwóch miesięcy, licząc od dnia przyjęcia przez organy celne zgłoszenia do dopuszczenia do obrotu produktów zamiennych²⁴.

Jako że uszlachetnianie bierne stanowi jedną ze specjalnych procedur celnych, **stosowanie tej procedury wymaga uzyskać pozwolenia**, przy czym samo pozwolenie, co do zasady, wydawane jest z uwzględnieniem czasu potrzebnego na realizację procesów przetwarzania, maksymalnie na okres 5 lat.

Należy również wskazać, że w niektórych przypadkach wnioski o udzielenie pozwolenia na korzystanie z procedury uszlachetniania biernego może zostać sporządzony na podstawie zgłoszenia celnego (jest to tzw. skrócona forma, możliwa do zastosowania, jeżeli wnioskiem o uszlachetnienie bierne mają być objęte towary inne niż towary i produkty wrażliwe - tj. analogicznie jak to ma miejsce w przypadku procedury uszlachetniania czynnego).

²³ Aby możliwe było zastosowanie systemu standardowej wymiany produkty zamienne muszą posiadać: ten sam ośmiocyfrowy kod CN, taką samą jakość handlową, takie same parametry techniczne, jak towary wadliwe, w przypadku, gdyby te ostatnie zostały poddane przewidzianej naprawie.

²⁴ W wyjątkowych okolicznościach, jeżeli towary wadliwe nie mogą zostać wywiezione w terminie dwóch miesięcy od dnia przyjęcia przez organy celne zgłoszenia do dopuszczenia do obrotu produktów zamiennych, to organy celne na uzasadniony wniosek posiadacza pozwolenia mogą w rozsądnym zakresie przedłużyć ten termin.

W praktyce, stosowanie procedury uszlachetniania biernego najczęściej jest wykorzystywane w przypadku realizacji procesów naprawczych lub produkcyjnych towarów (np. procesów produkcyjnych na powierzonych materiałach/komponentach) poza terytorium UE.

3.1.4. Instytucje prawa celnego niebędące formalnie procedurami celnymi w myśl UKC

3.1.4.1. Powrotny wywóz

Instytucja powrotnego wywozu związana jest ściśle z **przemieszczaniem towarów nieunijnych do urzędu celnego wyprowadzenia w celu zamknięcia procedury specjalnej** (z wyłączeniem procedury końcowego przeznaczenia i procedury uszlachetniania biernego) **lub po zakończeniu tzw. czasowego składowania towarów** w magazynie czasowego składowania lub innym miejscu zatwierdzonym/uznanym przez organy celne.

Dotyczy więc towarów, które po zakończeniu danej procedury specjalnej/czasowego składowania nie zostają dopuszczone do obrotu na obszarze celnym UE, tylko po dokonaniu odpowiednich czynności związanych z daną procedurą specjalną/czasowym składowaniem, zostają z powrotem przemieszczone poza unijny obszar celny.

Wówczas wyprowadzenie towarów poza obszar celny UE powinno odbyć się z zastosowaniem specjalnego zgłoszenia, tj. **zgłoszenia do powrotnego wywozu**.

Zgodnie z brzmieniem art. 5 pkt 13 UKC „zgłoszenie do powrotnego wywozu” oznacza czynność, przez którą osoba w wymaganej formie i w określony sposób wyraża zamiar wyprowadzenia towarów nieunijnych z obszaru celnego UE, z wyjątkiem towarów objętych procedurą wolnego obszaru celnego lub czasowo składowanych.

Co istotne, regulacje odnoszące się do zgłoszeń celnich wywozowych stosuje się odpowiednio do zgłoszenia do powrotnego wywozu, więc co do zasady jest to instytucja zbliżona do procedury wywozu, z tą różnicą, że dotyczy ona towarów nieunijnych a nie unijnych.

3.1.4.2. Czasowe składowanie

3.1.4.2.1. Magazyny czasowego składowania

Składowanie czasowe umożliwia **przechowanie przez pewien czas towarów nieunijnych pod dozorem celnym m.in. w magazynie czasowego składowania** (chodzi o czas między przybyciem towaru, a jego odprawą celną).

Prowadzenie magazynu czasowego składowania uzależnione jest od uzyskania stosownego pozwolenia organów celnich na prowadzenie takiego magazynu.

Pozwolenie na prowadzenie magazynu czasowego składowania może otrzymać osoba mająca siedzibę na terenie UE, która zagwarantuje prawidłową realizację operacji oraz złoży zabezpieczenie długu celnego. Ponadto osoba ta powinna zapewnić możliwość sprawowania dozoru celnego przez organy celne. Warunkiem jest również **nieprowadzenie sprzedaży detalicznej w magazynie czasowego składowania oraz prowadzenie magazynu wyłącznie przez posiadacza pozwolenia**.

Wprowadzenie towarów do magazynu czasowego składowania powinno odbyć się co do zasady **na podstawie deklaracji do czasowego składowania**.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Deklaracja czasowego składowania to forma potwierdzenia złożenia towarów w magazynie czasowego składowania. Deklaracja może być poddana weryfikacji w każdym momencie, a organy celne mogą zażądać w tym celu złożenia dodatkowych dokumentów, przeprowadzić rewizję celną oraz pobrać próbki towaru.

Osoba składająca towary w magazynie czasowego składowania odpowiada za to, aby towary nie zostały usunięte spod dozoru celnego oraz za wypełnienie wszelkich innych obowiązków związanych ze składowaniem towarów.

Maksymalny termin składowania towarów w magazynie czasowego składowania **wynosi 90 dni, bez możliwości jego przedłużenia** (w tym czasie powinno nastąpić objęcie towarów procedurą celną, a jeśli to się nie stanie, ich powrotny wywóz).

Zgodnie z art. 147 ust. 1 UKC towary znajdujące się w magazynie czasowego składowania mogą zostać poddane jedynie takim czynnościom, których celem jest ich zachowanie w stanie niezmiennym. Czynności te jednak nie mogą prowadzić do zmiany wyglądu towarów lub ich właściwości technicznych.

Co do zasady, towary czasowo składowane mogą być również przemieszczane między różnymi magazynami czasowego składowania (jednak wyłącznie po uprzednim uzyskaniu pozwolenia organów celnych).

W magazynie czasowego składowania przechowywane są głównie **towary nieunijne**, czyli sprowadzone spoza UE.

W praktyce, **instytucja magazynu czasowego składowania najczęściej wykorzystywana jest w Polsce w przypadkach, gdy przedsiębiorcy nie posiadają wszystkich dokumentów wymaganych w celu dokonania odprawy celnej** (np. stosownych dokumentów pozwalających na kalkulację wartości celnej w prawidłowej wysokości czy brak dowodów potwierdzających preferencyjne pochodzenie towarów dla zastosowania obniżonej stawki celnej itp.) - w takich sytuacjach instytucja składowania czasowego pozwala odsunąć odprawę celną na późniejszy termin.

W związku z tym procedura ta może stanowić alternatywę dla procedury składowania celnego, z tymże zastrzeżeniem, że maksymalny czas składowania towarów w magazynie czasowego składowania jest ściśle określony i stąd też w sytuacjach, w których towar miałby być składowany przez okres powyżej 90 dni to najbardziej powszechną praktyką w obrocie jest umieszczanie towaru w składzie celnym.

3.1.4.2.2. Krótkotrwałe czasowe składowanie

Zgodnie z art. 147 ust. 1 UKC towary czasowo składowane są składowane wyłącznie w magazynach czasowego składowania zgodnie z art. 148 albo - w uzasadnionych przypadkach - **w innych miejscach wyznaczonych lub uznanych przez organy celne**.

Tym samym, obowiązujące regulacje celne dopuszczają również możliwość czasowego składowania towarów w innych miejscach niż magazyny czasowego składowania.

W uzasadnionych przypadkach czasowe składowanie może odbywać się w tzw. **miejscach wyznaczonych lub uznanych**. Miejsca wyznaczone i uznane stosowane są w szczególnych przypadkach, w których nie jest możliwe czasowe składowanie oraz przedstawienie towarów w urzędzie celnym (albo byłoby to znacząco utrudnione z uwagi na specyfikę realizowanego obrotu).

Z **miejsca wyznaczonego** mogą korzystać wszystkie podmioty dokonujące obrotu towarowego z krajami trzecimi.

Powyższe wynika z tego, że wyznaczenie miejsca nie następuje z uwagi na interes indywidualnego podmiotu, ale jest wynikiem stwierdzenia takiej potrzeby przez organ celny ze względu m.in. na ważny interes państwowy, względy służbowe, właściwości towaru oraz brak technicznych możliwości dostarczenia towaru do urzędu celnego.

Miejsce wyznaczone nie wymaga uzyskania decyzji administracyjnej.

W przypadku miejsca wyznaczonego, dozór celny i formalności celne realizowane są przez oddelegowanego do tego miejsca funkcjonariusza celnego, co zapewnia skuteczność podejmowanych działań (tym samym, nie jest w tym przypadku wymagane złożenie zabezpieczenia długu celnego).

Z kolei „**uznanie miejsca**” (zatwierdzenie określonego miejsca przez organy celne, jako miejsce, w którym towary będą czasowo składowane oraz przedstawiane) **wymaga uzyskania przez dany podmiot pozwolenia organów celnych oraz złożenia zabezpieczenia długu celnego.**

Co istotne, towary wprowadzane na obszar celny UE (tj. towary nieposiadające unijnego statusu celnego), **mogą być czasowo składowane w miejscu wyznaczonym lub uznanym przez urząd celny jedynie w ramach tzw. krótkotrwałego czasowego składowania** (tzn. „krótkotrwałego” ze względu na ograniczony czas składowania).

Czas składowania (rozumiany jako czas pomiędzy przedstawieniem towarów ze zgłoszeniem do procedury celnej lub powrotnym wywozem) **nie może być dłuższy niż 3 dni, od dnia przedstawienia towaru**, chyba że organy celne wymagają rewizji towarów.

Natomiast w przypadku posiadania statusu upoważnionego odbiorcy w tranzycie unijnym czas składowania może zostać wydłużony - wówczas czasowe składowanie może wynieść do 6 dni.

3.2. Uproszczenia celne

Coraz więcej podmiotów gospodarczych dokonujących odpraw celnych na terytorium UE zainteresowane jest korzystaniem z różnego rodzaju uproszczeń celnych, które w znaczny sposób mogą zachęcać podmioty do dokonywania odpraw celnych w destynacjach, w których dokonanie odprawy celnej jest najłatwiejsze, zajmuje najmniej czasu, minimalizuje udział służb celnych w procesie czy też z innych przyczyn stanowi korzyść dla zainteresowanego podmiotu.

Co prawda, na terytorium unijnego obszaru celnego, tj. na terytorium państw członkowskich UE, obowiązują zasadniczo te same regulacje celne nakładane na poziomie unijnym (w szczególności, w zakresie przebiegu procedur celnych, poboru należności celnych, etc.), niemniej jednak, faktyczna możliwość korzystania z dostępnych rozwiązań w poszczególnych państwach może się różnić i może wynikać z lokalnej praktyki.

Oznacza to więc, że krajowe przepisy celne i podatkowe i praktyki w państwach członkowskich mogą mieć wpływ na atrakcyjność stosowanych uproszczeń celnych, a tym samym mogą determinować miejsce (państwo członkowskie), w którym towary zostaną objęte np. procedurą dopuszczenia do obrotu (tzw. importem).

Wśród najbardziej powszechnych uproszczeń/ułatwień celnych, odgrywających bardzo dużą rolę z perspektywy konkurencyjności danego kraju jako miejsca dokonywania odpraw celnych (a w

szczegółności dopuszczenia towarów do obrotu, z którym to wiąże się obowiązek zapłaty należności celno-podatkowych), należy wskazać na następujące rozwiązania:

- ▶ **uproszczenia dotyczące zgłoszeń celnych** (np. szybsze zwolnienie towarów do procedury celnej, dokonywanie odprawy celnej poza oddziałem celnym, zmniejszona ilość danych niezbędnych do dokonania zgłoszenia celnego);
- ▶ **uproszczenia związane ze statusem przedsiębiorcy;**
- ▶ **ułatwienia w postaci odroczenia płatności należności celnych i podatkowych.**

3.2.1. Uproszczenia dotyczące zgłoszeń celnych

3.2.1.1. Uwagi wstępne

Jak już wielokrotnie wskazano, objęcie towaru określoną procedurą celną wymaga dokonania zgłoszenia towaru do tej procedury.

Zgodnie z art. 5 pkt 12 UKC **zgłoszenie celne jest czynnością, przez którą osoba wyraża, w wymaganej formie i w określony sposób, zamiar objęcia towaru określoną procedurą celną, wskazując w stosownych przypadkach wszelkie szczegółowe ustalenia, które mają mieć zastosowanie.**

W praktyce jest to więc **oświadczenie woli osoby określające, jaką procedurą powinien być objęty dany towar** (wynika to z faktu, że zgodnie z art. 158 ust. 1 UKC wszystkie towary, które mają być objęte daną procedurą celną, z wyjątkiem wolnego obszaru celnego, obejmuje się zgłoszeniem celnym właściwym dla danej procedury celnej).

Co do zasady, urzędem celnym właściwym dla objęcia towarów procedurą celną jest urząd celny właściwy dla miejsca przedstawienia towarów organom celnym.

3.2.1.2. Standardowe zgłoszenie celne oraz zgłoszenie uproszczone

Jak wspomniano powyżej, zgłoszenie celne jest pewnego rodzaju deklaracją zawierającą dane i informacje niezbędne do dokonania odprawy celnej.

Szczegółowe wymogi, jakie powinno spełniać zgłoszenie celne składane w Polsce, zostały określone w przepisach wykonawczych wydanych na szczeblu krajowym - tj. w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 8 września 2016 r. w sprawie zgłoszeń celnych*. Rozporządzenie to określa w szczególności rodzaje dokumentów, które powinny zostać dołączone w ramach realizacji danej procedury celnej (katalog dokumentów załączanych zarówno w procedurach importowych, jak i eksportowych jest szeroki).

W tym zakresie należy jednak wskazać, że przepisy celne przewidują możliwość składania zgłoszeń w trybie standardowym oraz uproszczonym.

Zgodnie z art. 162 UKC standardowe zgłoszenie celne zawiera wszystkie dane niezbędne do stosowania przepisów regulujących procedurę celną, do której zgłaszane są towary - oznacza to, że do standardowego zgłoszenia celnego przedsiębiorca obowiązany jest dołączyć wszystkie informacje/dokumenty wymienione dla danej procedury w ww. rozporządzeniu.

Ponadto, w świetle art. 163 UKC dokumenty załączane do zgłoszenia standardowego powinny znajdować się w posiadaniu zgłaszającego oraz być do dyspozycji organów celnych w chwili składania zgłoszenia celnego.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Mając na uwadze szeroki katalog informacji/dokumentów wymaganych do załączenia wraz ze zgłoszeniem celnym składanym dla danej procedury, szczególnie atrakcyjnym rozwiązaniem z perspektywy przedsiębiorców jest stosowanie procedury uproszczonej w formie zgłoszenia uproszczonego.

Zgodnie z art. 166 UKC organy celne mogą wyrazić zgodę, aby osoba zgłosiła towary do procedury celnej w formie zgłoszenia uproszczonego (w którym można pominąć pewne informacje/dane, które są standardowo dołączane do zgłoszenia celnego)²⁵.

Co prawda, w przypadku zgłoszenia uproszczonego zgłaszający zobowiązany jest złożyć we właściwym urzędzie celnym i w określonym terminie zgłoszenie uzupełniające, zawierające dane niezbędne dla danej procedury celnej, niemniej jednak, stosownie do art. 167 UKC, zgłoszenie uzupełniające może mieć charakter: ogólny, okresowy lub podsumowujący.

Zgłoszenie celne uzupełniające uznaje się za jednolity, niepodzielny instrument, skuteczny odpowiednio z dniem przyjęcia zgłoszenia uproszczonego.

Tym samym, rozwiązanie to pozwala istotnie wpłynąć na efektywność realizowanych procesów przez przedsiębiorców, a w szczególności eliminuje m.in. potencjalne przestoje logistyczne związane z brakiem możliwości dopuszczenia towarów do swobodnego obrotu z uwagi na niekompletną dokumentację - dzięki temu rozwiązaniu przedsiębiorcy zyskują czas na kompletację stosownych dokumentów bez przerywania ciągłości realizowanych dostaw.

Należy również wskazać, że zgodnie z art. 167 ust. 3 UKC organy celne mogą uchylić wymóg złożenia zgłoszenia uzupełniającego, gdy spełnione są następujące warunki:

- ▶ zgłoszenie uproszczone dotyczy towarów, których wartość i ilość nie przekraczają progu statystycznego;
- ▶ zgłoszenie uproszczone zawiera już wszystkie informacje, które są niezbędne do danej procedury celnej; oraz
- ▶ zgłoszenie uproszczone nie jest dokonywane w formie wpisu do rejestru zgłaszającego.

Należy jednocześnie podkreślić, że na podstawie stosownych przepisów wprowadzonych do polskiej ustawy akcyzowej (**polские органы законодательные ограничили возможность стосования згłoszenia uproszczonego względem alkoholu еtylowego** (z pewnymi wyłączeniami w przypadku eksportu) **oraz względem paliw silnikowych** (z pominięciem przypadków, gdy podmiot przekroczył w poprzednim roku podatkowym określony próg obrotu) - szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w pkt 4.3.2. Raportu.

3.2.1.3. Wpis do rejestru zgłaszającego

Jak wyżej zostało wskazane jednym z uproszczeń dotyczących sposobu składania zgłoszeń celnych jest stosowanie zgłoszenia uproszczonego, które nie musi zawierać wszystkich danych przewidzianych dla standardowego zgłoszenia celnego. Innym rodzajem uproszczenia w zakresie składania zgłoszeń celnych jest wpis do rejestru zgłaszającego.

Zgodnie z art. 182 UKC, organy celne mogą zezwolić osobie, na jej wniosek, na **złożenie zgłoszenia celnego** (w tym zgłoszenia uproszczonego), **w formie wpisu do rejestru zgłaszającego, jeżeli dane**

²⁵ Przy czym należy pamiętać, że zgodnie z art. 166 ust. 2 UKC, regularne stosowanie zgłoszenia uproszczonego wymaga uzyskania stosownego pozwolenia właściwego organu celnego.

tego zgłoszenia są do dyspozycji organów celnych w systemie elektronicznym zgłaszającego w momencie złożenia zgłoszenia celnego w formie wpisu do rejestru zgłaszającego.

Tym samym rejestr, co do zasady, powinien zawierać dane wymagane dla kompletnego zgłoszenia celnego dla danej procedury celnej.

W przypadku tego rodzaju uproszczenia, zgłoszenie celne uznaje się za przyjęte w momencie dokonania wpisu towarów do rejestru.

Zwolnienie towarów następuje na warunkach określonych w uzyskanym pozwoleniu - **przedsiębiorca może mieć obowiązek przedstawienia towarów organom celnym albo może być z niego zwolniony**. Wymóg fizycznego przedstawienia towarów organom celnym nie dotyczy sytuacji, gdy:

- ▶ zgłaszający jest upoważnionym przedsiębiorcą w zakresie uproszczeń celnych (tj. posiada status AEOC);
- ▶ uzasadnia to rodzaj towarów i obrót nimi (najczęściej dotyczy to towarów łatwo psujących się, tj. owoców, warzyw, które dla zachowania ich świeżości mają priorytetowe traktowanie);
- ▶ urząd celny kontrolny ma dostęp do wszelkich niezbędnych informacji;
- ▶ towary nie są przedmiotem zakazów lub ograniczeń (sytuacja dotyczy np. posiadających status upoważnionego przedsiębiorcy oraz towarów nieobjętych tzw. środkami polityki handlowej).

W praktyce, z perspektywy przedsiębiorcy regularnie wysyłającego lub przyjmującego towary w handlu z państwami trzecimi, najbardziej korzystną formą uproszczeń jest uproszczenie w postaci „wpisu do rejestru zgłaszającego” (z uwagi na możliwość uwolnienia się od obowiązku dostarczenia towarów do urzędu celnego). Wówczas, poszczególne przesyłki dostarczane są bezpośrednio do pomieszczeń osoby stosującej tę formę procedury uproszczonej, zwanych miejscem zatwierdzonym lub miejscem uznanym (o którym była mowa powyżej).

Dodatkowo należy wskazać, że posiadacz pozwolenia na stosowanie wpisu do rejestru zgłaszającego ma możliwość stosowania ułatwień dodatkowych związanych z jego realizacją, w tym możliwość odroczenia terminu płatności należności celnych (co wymaga uzyskania odrębnego pozwolenia).

Rozwiązanie to jest bardzo często wykorzystywane w praktyce i w znaczny sposób ułatwia i przyspiesza procesy logistyczne, gdyż umożliwia objęcie towaru wybraną procedurą celną bez konieczności udziału w czynnościach funkcjonariuszy celnych w czasie nie dłuższym niż dwie godziny. Najczęściej posiadaczem pozwolenia na stosowanie procedury uproszczonej są agencje celne, które umożliwiają dokonywanie odpraw w tej procedurze swoim klientom.

Należy jednocześnie podkreślić, że na podstawie stosownych przepisów wprowadzonych do polskiej ustawy akcyzowej (więcej o podatku akcyzowym w [części II pkt 5.3 Raportu](#)), **krajowe organy legislacyjne ograniczyły możliwość stosowania wpisu do rejestru zgłaszającego względem alkoholu etylowego** (z pewnymi wyłączeniami w przypadku eksportu) **oraz względem paliw silnikowych** (z pominięciem przypadków, gdy podmiot przekroczył w poprzednim roku podatkowym określony próg obrotu) - szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w [części II pkt 5.3.2. Raportu](#).

3.2.1.4. Odprawa scentralizowana

Kolejnym rodzajem uproszczenia jest **odprawa scentralizowana**, często nazywana scentralizowaną odprawą celną.

Polega ona na złożeniu przez przedsiębiorcę w urzędzie celnym właściwym ze względu na jego siedzibę zgłoszenia celnego towarów, które będą przedstawione w innym urzędzie celnym (art. 179 UKC).

W świetle art. 179 ust. 2 UKC korzystanie z odprawy scentralizowanej następuje **na wniosek zainteresowanej osoby, która posiada status upoważnionego przedsiębiorcy w zakresie uproszczeń celnych** (tj. status AEOC) i po uzyskaniu pozwolenia organów celnych.

Zgodnie z art. 179 ust. 3 UKC urząd celny, w którym składa się zgłoszenie celne:

- ▶ nadzoruje objęcie towarów procedurą celną;
- ▶ prowadzi - w celu weryfikacji zgłoszenia celnego - kontrole celne;
- ▶ w uzasadnionych przypadkach, zwraca się do urzędu celnego, w którym towary są przedstawiane, o przeprowadzenie - w celu weryfikacji zgłoszenia celnego - stosownych kontroli celnych; oraz
- ▶ wypełnia formalności celne związane z pokryciem kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych (odpowiadających jakiegokolwiek długowi celnemu).

Co istotne, **procedurą odprawy scentralizowanej mogą być objęte prawie wszystkie procedury celne** (z wyjątkiem tranzytu i WOC).

Procedura odprawy scentralizowanej może być stosowana wyłącznie na terytorium danego kraju UE albo może mieć zastosowanie w sytuacjach, w których uczestniczy więcej niż jedno państwo UE. W takiej sytuacji zgłoszenie celne jest składane w jednym kraju członkowskim, podczas gdy przedstawienie towarów następuje w innym kraju UE. Tego typu rozwiązanie z powodzeniem może być wykorzystywane przez podmioty prowadzące działalność w różnych krajach UE, gdzie zgłoszenia celne mogą być przesyłane do właściwego organu celnego w kraju siedziby podmiotu. W praktyce jednak, stosowanie odprawy scentralizowanej przy zaangażowaniu innych krajów UE występuje rzadko.

Podobnie jak ma to miejsce w przypadku stosowania wpisu do rejestru zgłaszającego, tak i w przypadku odprawy scentralizowanej, na podstawie stosownych przepisów wprowadzonych do polskiej ustawy akcyzowej, **krajowe organy legislacyjne ograniczyły możliwość stosowania względem wyrobów akcyzowych procedury odprawy scentralizowanej, w której realizację zaangażowane są administracje celne z co najmniej dwóch państw członkowskich** (szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w [części II pkt 5.3.2. Raportu](#)).

3.2.1.5. Uproszczenie dotyczące towarów objętych różnymi podpozycjami taryfowymi

Uproszczenia w zakresie sporządzania zgłoszenia celnego dotyczącego towarów objętymi różnymi podpozycjami taryfowymi dotyczą przesyłek drobnicowych, w przypadku których zgłaszający, składając wniosek do organu celnego i po uzyskaniu jego zgody, może skorzystać z **jednej pozycji taryfowej zamiast wielu różnych i z pobrania należności celnych wyliczonych według najwyższej stawki celnej, określanej dla zgłaszanych towarów**.

Skorzystanie z tego uproszczenia jest zasadne, jeżeli przesyłka zawiera towary o różnej klasyfikacji taryfowej, a traktowanie każdego z tych towarów zgodnie z ich klasyfikacją taryfową do celów dokonania zgłoszenia celnego pociągnęłoby za sobą prace i koszty nieproporcjonalne do wysokości należności celnych.

W praktyce, z **uproszczenia tego korzystają przede wszystkim firmy kurierskie**, które świadczą usługi obsługi celnej tzw. małych przesyłek.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Niemniej jednak, istnieją pewne ograniczenia w możliwości skorzystania z uproszczenia - zgodnie z art. 177 ust. 2 UKC, organy celne nie wyrażają zgody na stosowanie tego uproszczenia, do towarów objętych zakazami lub ograniczeniami lub podatkiem akcyzowym.

3.2.1.6. Samoobsługa celna

Kolejną formą uproszczeń przewidzianych przepisami prawa celnego, mających zastosowanie dla upoważnionych przedsiębiorców w zakresie uproszczeń celnych (tj. posiadających status AEOC) oraz, zgodnie z art. 151 Rozporządzenia delegowanego, tych, którzy są jednocześnie posiadaczami pozwoleń na dokonanie wpisu do rejestru zgłaszającego jest **samoobsługa celna**.

Zgodnie z art. 185 UKC **organy celne mogą zezwolić, na wniosek, aby pewne formalności celne były załatwiane przez przedsiębiorcę, w celu określenia przez niego należnej kwoty należności celnych przywozowych i wywozowych oraz przeprowadzenia kontroli pod dozorem celnym**.

Ta forma pozwolenia, jak wszystkie wcześniejsze, przyznawana jest przez organy celne na wniosek zainteresowanego podmiotu oraz może być stosowana do wszystkich procedur celnych, za wyjątkiem tranzytu i wolnego obszaru celnego.

Samoobsługa celna charakteryzuje się tym, że **następujące formalności celne mogą być dokonywane samodzielnie przez przedsiębiorcę** (tj. bez angażowania organów celnych):

- ▶ określanie kwoty należności celnych; oraz
- ▶ przeprowadzanie określonych kontroli pod dozorem celnym (w tym przeprowadzenie kontroli przestrzegania zakazów i ograniczeń określonych w pozwoleniu).

Jeżeli przedsiębiorca w ramach samoobsługi celnej został upoważniony do określenia kwoty należności celnych, taki **przedsiębiorca jest zobowiązany do określenia** - na koniec okresu ustalonego przez organy celne w pozwoleniu - **kwoty należności celnych za ten okres zgodnie z zasadami określonymi w pozwoleniu**.

Stosownie do art. 237 Rozporządzenia Wykonawczego w terminie 10 dni od upływu okresu ustalonego przez organy celne w pozwoleniu posiadacz danego pozwolenia podaje kontrolnemu urzędowi celnemu dokładną wysokość określonej w ten sposób kwoty. Dług celny uznaje się za zgłoszony w chwili przedstawienia powyższych danych. **Posiadacz pozwolenia jest zobowiązany do uiszczenia tej kwoty w terminie określonym w pozwoleniu, nie później niż w terminie 10 dni**.

Co istotne, zgodnie z art. 35a ustawy Prawo Celne, **pozwolenie na stosowanie samoobsługi celnej jest udzielane wyłącznie przedsiębiorcom dokonującym zgłoszeń celnych w swoim imieniu i na swoją rzecz** (tj. nie korzystających z przedstawicieli celnych).

Należy jednocześnie podkreślić, że na podstawie stosownych przepisów wprowadzonych do polskiej ustawy akcyzowej, **krajowe organy legislacyjne ograniczyły możliwość stosowania samoobsługi celnej względem wyrobów akcyzowych** (szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w [części II pkt 5.3.2. Raportu](#)).

3.2.2. Status Upoważnionego Przedsiębiorcy (AEO)

Instytucja upoważnionego przedsiębiorcy (*ang. authorised economic operator, AEO*) oznacza przedsiębiorcę wiarygodnego dla administracji celnej i skarbowej. Status ten przyznawany jest przez

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

właściwe organy na wniosek zainteresowanego podmiotu, po spełnieniu określonych w przepisach celnych kryteriów.

Upoważnieni przedsiębiorcy z jednej strony - przed uzyskaniem statusu - podlegają szczegółowemu audytowi, z drugiej zaś ich status wiąże się z pewnymi uproszczeniami i przywilejami. Innymi słowy, **istotą tej instytucji jest ułatwienie przedsiębiorcom obrotu z państwami trzecimi oraz zwiększenie poziomu bezpieczeństwa przy wprowadzaniu towarów na unijny obszar celny.**

Stosownie do art. 38 ust. 1 UKC przedsiębiorca mający siedzibę na obszarze celnym UE oraz spełniający określone kryteria **może złożyć wniosek o przyznanie statusu upoważnionego przedsiębiorcy.**

Uzyskując pozwolenia AEO przedsiębiorca może otrzymać status:

- ▶ upoważnionego przedsiębiorcy **w zakresie uproszczeń celnych**, który umożliwia korzystanie z niektórych uproszczeń, zgodnie z przepisami prawa celnego (AEOC);
- ▶ upoważnionego przedsiębiorcy **w zakresie bezpieczeństwa i ochrony**, który uprawnia do korzystania z ułatwień dotyczących bezpieczeństwa i ochrony (AEOS).

Co istotne, można jednocześnie posiadać oba z wymienionych pozwoleń pod warunkiem spełnienia wszystkich wymogów dla każdego ze statusów - wówczas organy celne wydają jedno łączne pozwolenie - AEOF.

Katalog ułatwień, które wynikają wprost z przepisów prawa, obejmuje:

- ▶ mniejszą liczbę kontroli dokumentów i kontroli fizycznych;
- ▶ priorytetowe traktowanie przesyłki w przypadku wytypowania do kontroli;
- ▶ przeprowadzenie kontroli poza kolejnością;
- ▶ wybór miejsca przeprowadzenia kontroli - na wniosek upoważnionego przedsiębiorcy po uzgodnieniu z organem celnym;
- ▶ uprzednie powiadomienie o wybraniu przesyłki do kontroli;
- ▶ szybszy i łatwiejszy dostęp do uproszczeń celnych (pozwolenia na samoobsługę celną, odprawę scentralizowaną, korzystanie z zabezpieczenia generalnego w obniżonej wysokości, wpisu do rejestru zgłaszającego ze zwolnieniem z obowiązku przedstawienia towarów czy też pozwolenia na uproszczone zgłoszenie celne).

Szczególnie istotnym ułatwieniem w ramach posiadanych pozwoleń AEO jest fakt, że upoważniony przedsiębiorca, jest uprzywilejowany w stosunku do innych przedsiębiorców pod względem kontroli celnych zgodnie z rodzajem przyznanego pozwolenia, w tym podlega mniejszej liczbie kontroli fizycznych i kontroli dokumentów.

W praktyce, instytucja upoważnionego przedsiębiorcy stanowi atrakcyjne rozwiązanie dla przedsiębiorców dokonujących międzynarodowego obrotu w Polsce, niemniej jednak należy podkreślić, że **z uwagi na czasochłonny proces procedury weryfikacyjnej przed wydaniem danemu podmiotowi statusu AEO z jednej strony oraz konieczność spełnienia wymagających warunków dotyczących kondycji finansowej, posiadanych procedur wewnętrznych oraz odpowiednio wykwalifikowanej kadry, bardzo często przedsiębiorcy nie decydują się na rozpoczęcie własnego procesu certyfikacji AEO.** Z tego względu, przedsiębiorcy często korzystają z uproszczeń celnych przyznanych działającym na ich rzecz agencjom celnym (które posiadają status AEO) i umożliwiają realizowanie odpraw celnych w ich miejscach uznanych, stosowanie wpisu do rejestru zgłaszającego czy dokonywania zgłoszeń uproszczonych.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

3.3. Dług celny - zasady postępowania oraz możliwe ułatwienia

Z instytucją zgłoszenia celnego wiąże się bezpośrednio **pojęcie długu celnego**. Zgodnie z art. 5 pkt 18 UKC dług celny oznacza nałożony na określoną osobę **obowiązek zapłaty stosownej kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych**, określonej dla danych towarów na mocy obowiązujących przepisów prawa celnego.

Unijne regulacje celne rozróżniają dwa rodzaje długu celnego – w przywozie i wywozie towarów, jednak należy podkreślić, że **unijna taryfa celna ma charakter tylko i wyłącznie importowy, a więc odnosi się jedynie do długu celnego w przywozie**²⁶.

W świetle art. 77 ust. 1 UKC dług celny w przywozie powstaje w wyniku objęcia towarów nieunijnych podlegających należnościom celnym przywozowym jedną z następujących procedur celnych:

- ▶ **dopuszczenia do obrotu**, w tym na mocy przepisów o końcowym przeznaczeniu;
- ▶ odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z należności celnych przywozowych.

Stosownie do art. 77 ust. 3 UKC **dłużnikiem jest zgłaszający**, ale w przypadku przedstawicielstwa pośredniego dłużnikiem jest również osoba, na której rzecz dokonuje się zgłoszenia celnego. Niemniej jednak, dłużnikiem może być także osoba, która podała dane wymagane do sporządzenia zgłoszenia (w razie nieprawidłowego zgłoszenia celnego jest nim także osoba, która ewentualnie wiedziała lub powinna była wiedzieć, że dane te są nieprawdziwe).

Należy również wskazać, że **dług celny w przywozie może także powstać w razie niewypełnienia któregokolwiek z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego**, dotyczących wprowadzania towarów nieunijnych na obszar celny UE, jak również w przypadku²⁷:

- ▶ usunięcia spod dozoru celnego towarów czasowo składowanych;
- ▶ niewypełnienia jednego z obowiązków, wynikających z umieszczenia towaru pod określoną procedurą celną;
- ▶ zmiany przeznaczenia towaru, jeżeli towar podlegał zwolnieniu z cła lub zastosowano obniżone albo zerowe stawki celne ze względu na przeznaczenie towaru.

Dług celny powstaje **w miejscu złożenia zgłoszenia celnego** (najczęściej jest to miejsce przekroczenia granicy UE). We wszystkich pozostałych przypadkach miejscem powstania długu celnego jest miejsce zaistnienia zdarzenia, z którego ten dług wynika²⁸.

W odniesieniu do towarów, które będą objęte niezakończoną procedurą celną, dług celny powstaje w miejscu, w którym towary te zostały nią objęte (miejsce przyjęcia zgłoszenia celnego) albo w miejscu, w którym towary były wprowadzone na obszar celny UE.

²⁶ Dług celny w wywozie jest w zasadzie przepisem niemającym zastosowania w praktyce, jednak unijne regulacje celne dopuszczają możliwość wprowadzenia cel wywozowych incydentalnie, w zależności od zaistniałej sytuacji w ramach rynku unijnego.

²⁷ W tych przypadkach dłużnikiem jest: każda osoba zobowiązana do wypełnienia swoich obowiązków względem danej procedury, każda inna osoba, która wiedziała lub powinna była wiedzieć o zaistniałej nieprawidłowości, osoba, która uczestniczyła w nielegalnym działaniu lub osoba, która nabyła lub posiada towar wprowadzony na teren UE niezgodnie z prawem.

²⁸ Jeżeli nie można dokładnie określić takiego miejsca, przyjmuje się, że dług celny powstaje w chwili, kiedy organy celne stwierdzą, że on powstał.

3.3.1. Zasady obliczania kwoty długu celnego

Kwota długu celnego obliczana jest na podstawie przepisów obowiązujących w dniu dokonania zgłoszenia towaru do określonej procedury celnej.

Kwota ta jest właściwa dla miejsca, w którym powstał dług celny lub miejsca uznanego przez organy celne za miejsce powstania długu celnego.

Przy obliczaniu kwoty długu celnego uwzględnia się następujące elementy kalkulacyjne:

- ▶ klasyfikację celną;
- ▶ wartość celną towarów;
- ▶ pochodzenie, ilość i rodzaj towarów.

Jeżeli dokładne ustalenie dnia powstania długu celnego nie jest możliwe to należności celne oblicza się na podstawie elementów kalkulacyjnych z dnia ustalenia przez organy celne, że towar znajduje się w sytuacji powodującej powstanie tego długu.

3.3.2. Zabezpieczenie długu celnego

Instytucja zabezpieczenia celnego odgrywa rolę ochronną w stosunku do powstałego (rzeczywistego), jak i mogącego powstać (potencjalnego) długu celnego, który wymagany jest od dłużnika lub osoby, która może się nim stać.

Zabezpieczenie celne stosowane jest w przypadku objęcia towarów procedurą celną (dopuszczenie do obrotu lub jedną z procedur specjalnych), w przypadku utworzenia magazynu czasowego składowania, miejsca uznanego, składu celnego czy też w przypadku stosowania dostępnych ułatwień płaćniczych.

Co istotne, zgodnie z obowiązującą praktyką w Polsce w zakresie sposobu składania zabezpieczeń celnych, **obecnie zabezpieczenia celne muszą być składane odrębnie dla każdej procedury celnej, w której może powstać dług celny.**

Jeżeli **złożenie zabezpieczenia jest obowiązkowe**²⁹, organy celne ustalają kwotę takiego zabezpieczenia w wysokości równej kwocie należności celnych przywozowych lub wywozowych odpowiadającej długowi celnemu oraz innych należności, jeżeli kwotę tę można dokładnie ustalić w chwili, gdy wymagane jest złożenie zabezpieczenia.

Z kolei w przypadku, gdy **złożenie zabezpieczenia nie jest obowiązkowe**, organy celne mogą wymagać złożenia go, jeżeli uznają, że nie jest pewne, czy kwota należności celnych przywozowych lub wywozowych odpowiadająca długowi celnemu oraz innych należności zostaną zapłacone w przewidzianym terminie.

Jednak zgodnie z art. 89 ust. 5 UKC na wniosek dłużnika/osoby mogącej się stać dłużnikiem lub innej osoby składającej zabezpieczenie, **organy celne mogą zezwolić na złożenie zabezpieczenia generalnego, obejmującego kwotę należności celnych przywozowych lub wywozowych, odpowiadającą długowi celnemu w odniesieniu do dwóch lub więcej operacji, zgłoszeń lub**

²⁹ Jeżeli organy celne wymagają złożenia zabezpieczenia, jest ono wymagane od dłużnika lub osoby, która może stać się dłużnikiem. Niemniej jednak, mogą one również zezwolić na złożenie zabezpieczenia przez osobę inną niż ta, od której jest ono wymagane.

deklaracji, lub procedur celnych, jeżeli dany podmiot spełnia w szczególności poniżej wymienione warunki³⁰:

- ▶ posiada siedzibę na unijnym obszarze celnym;
- ▶ nie stwierdzono względem niego poważnego naruszenia lub powtarzających się naruszeń przepisów prawa celnego i przepisów podatkowych (w tym nie został skazany za poważne przestępstwo karne związane z działalnością gospodarczą);
- ▶ regularnie korzysta z danych procedur celnych lub jest posiadaczem pozwolenia na prowadzenie magazynu czasowego składowania;
- ▶ posiada odpowiednie kompetencje lub kwalifikacje zawodowe.

W praktyce, w szczególności w przypadku dokonywania importu towarów spoza UE na znaczną skalę, przedsiębiorcy korzystają z instytucji zabezpieczenia generalnego.

Stosownie do art. 89 ust. 2 UKC jeżeli organy celne wymagają złożenia zabezpieczenia potencjalnego lub istniejącego długu celnego, obejmuje ono kwotę należności celnych przywozowych lub wywozowych oraz inne należności należne w związku z przywozem lub wywozem towarów jeżeli zabezpieczenie jest wykorzystywane do objęcia towarów procedurą tranzytu unijnego lub zabezpieczenie może zostać wykorzystane w więcej niż jednym państwie członkowskim. Zabezpieczenie, które nie może zostać wykorzystane poza państwem członkowskim, w którym jest wymagane, jest ważne jedynie w tym państwie członkowskim i obejmuje co najmniej kwotę należności celnych przywozowych lub wywozowych.

Tym samym, kwota zabezpieczenia obejmuje przede wszystkim kwotę potencjalnych należności celnych, a w szczególnych przypadkach również kwotę potencjalnych należności podatkowych. I tak przykładowo, w świetle art. 33 ust. 7a polskiej ustawy o VAT, zabezpieczenie nie obejmuje kwoty VAT w przypadku objęcia towarów czasowym składowaniem lub procedurą: końcowego przeznaczenia, składowania celnego, uszlachetniania czynnego lub odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, pod warunkiem że podatnik przedstawi organowi celnemu dokumenty potwierdzające, że jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i nie posiada zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz nie jest wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe.

Stosownie do art. 92 ust. 1 UKC zabezpieczenie może zostać złożone w jednej z następujących form:

- ▶ w formie **depozytu w gotówce lub innego środka płatności uznanego przez organy celne za równoważny z depozytem w gotówce, w euro lub w walucie państwa członkowskiego, w którym zabezpieczenie jest wymagane;**
- ▶ w formie zobowiązania **złożonego przez gwaranta;**
- ▶ w innej formie zabezpieczenia, która daje równoważną pewność zapłaty kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych odpowiadającej długowi celnemu i innym należności.

Co do zasady **osoba, od której wymagane jest złożenie zabezpieczenia, może dokonać wyboru spośród wyżej wymienionych form zabezpieczenia**, ale organy celne mogą odmówić przyjęcia wybranej formy zabezpieczenia, jeżeli jest ona niewłaściwa dla prawidłowego przebiegu danej procedury celnej oraz mogą zażądać, by wybrana forma zabezpieczenia była utrzymywana przez określony czas.

³⁰ Art. 89 ust. 5 w zw. z art. 95 ust. 1-3 UKC.

3.3.3. Zapłata należności celnych

Aby kwota należności celnych stała się wymagalna do zapłaty, musi nastąpić powiadomienie podmiotu przez organ celny o wysokości długu celnego.

Zgodnie z art. 108 UKC **kwota należności celnych przywozowych odpowiadająca długowi celnemu może być podana do wiadomości dłużnikowi w formie decyzji** (w której organy celne określają należną kwotę i powiadamiają dłużnika o kwocie należnego długu celnego), **bądź też organy celne mogą zaakceptować kwotę długu celnego podaną przez zgłaszającego w zgłoszeniu celnym** (gdy wymagana kwota należności celnych przywozowych jest równa kwocie wpisanej do zgłoszenia celnego, a zwolnienie towarów przez organ celny jest równoznaczne z powiadomieniem dłużnika o długu celnym).

Co istotne, dług celny powinien być uiszczony w następujących terminach:

- ▶ jeżeli dłużnik nie korzysta z ułatwień płatniczych - w świetle art. 65 ust. 1 ustawy Prawo Celne, płatność należności celnych uiszczanych przez podmiot zobowiązany w Polsce powinna nastąpić w terminie 10 dni³¹; lub
- ▶ jeżeli dłużnik korzysta z ułatwień płatniczych - płatność powinna nastąpić przed upływem terminu wyznaczonego w ramach danego ułatwienia.

Zgodnie z art. 109 UKC, zapłaty długu celnego może dokonać dłużnik lub osoba trzecia **w gotówce lub w inny sposób mający podobne skutki płatnicze**, w tym przez saldowanie kredytu, zgodnie z prawem krajowym. Co istotne, w przypadku wystąpienia opóźnienia w płatności należności celnych naliczane są ustawowe odsetki za zwłokę.

Niemniej jednak, w praktyce w określonych przypadkach nie jest obecnie możliwe dokonanie płatności należności celnych w Polsce przez przedsiębiorców z wykorzystaniem technik szybkich płatności online, ponieważ dostępne rozwiązania przekierowują do systemu bankowości elektronicznej indywidualnych osób, co stanowi ograniczenie dla klientów korporacyjnych, którzy dokonują zapłaty należności celno-podatkowych z firmowych rachunków bankowych.

3.3.4. Ułatwienia płatnicze związane z zapłatą długu celnego

W zakresie ułatwień płatniczych związanych z zapłatą długu celnego należy wskazać, że zgodnie z art. 110 UKC organy celne, **na wniosek osoby zainteresowanej i po złożeniu zabezpieczenia**, zezwalają na odroczenie płatności wymaganych należności celnych w sposób określony w przepisach celnych.

Odroczenie płatności dotyczy, co do zasady, przywozowych należności celnych powstałych na skutek przyjęcia zgłoszenia celnego³². Należy jednocześnie podkreślić, że **odroczenie to nie dotyczy podatków należnych z tytułu importu towarów**. Tym samym, w przypadku zastosowania tego ułatwienia płatniczego dwa wspomniane rodzaje należności publicznoprawnych (VAT oraz podatek akcyzowy), wynikające z jednego zgłoszenia celnego, podlegają innym zasadom rozliczeń.

³¹ Termin ten liczony jest odpowiednio od zwolnienia towarów lub otrzymania decyzji organu celnego określającej kwotę należnego długu celnego.

³² Odroczeniu nie podlegają należności wynikające z długu celnego powstałego na podstawie innych przesłanek, takich jak np. niewypełnienie jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego, dotyczących wprowadzania towarów nieunijnych na unijny obszar celny czy też w wyniku usunięcia spod dozoru celnego.

Co istotne, instytucja odroczenia uregulowana w przepisach celnych dotyczy nie tylko przesunięcia w czasie terminu płatności należności, ale również możliwości zbiorczych płatności należności powstałych w pewnym okresie.

Korzystanie z odroczenia terminu płatności należności celnych niewątpliwie stanowi istotne ułatwienie dla importerów unijnych, jednak **wymaga uzyskania pozwolenia wydanego przez organy celne.**

Skorzystać z odroczenia może zarówno dłużnik - osoba składająca zgłoszenie celne we własnym imieniu i na swoją rzecz - jak i osoba składająca je we własnym imieniu, lecz na cudzą rzecz (przedstawiciel pośredni).

Na podstawie obowiązujących przepisów prawa celnego można wyróżnić następujące formy odroczenia terminu płatności należności celnych:

- ▶ **jednorazowe odroczenie płatności danej kwoty** należności zaksięgowanej na skutek przyjęcia zgłoszenia celnego lub wydania decyzji określającej kwotę, która wynika z długu celnego po weryfikacji zgłoszenia celnego;
- ▶ **całościowe odroczenie terminu zapłaty wszystkich należności** księgowanych sukcesywnie w okresie wyznaczonym przez organ celny;
- ▶ **całościowe odroczenie terminu zapłaty wszystkich należności podlegających** - za zgodą organu celnego i pod warunkiem zabezpieczenia pokrycia kwoty długu celnego - **łącznemu księgowaniu, po upływie wyznaczonego okresu, w którym zostały zwolnione towary.**

Zgodnie z art. 111 UKC termin odroczenia wynosi zasadniczo **30 dni**, a sposoby obliczania terminu odroczenia różnią się w zależności od specyfiki poszczególnych form odroczenia.

W szczególności, w świetle art. 111 ust. 6 UKC jeżeli okresy rozliczenia są miesiącami (czyli dotyczą zbiorczo kwot zaksięgowanych w danym miesiącu), państwa członkowskie mogą określić, że kwota należności celnych przywozowych lub wywozowych, której płatność została odroczone, **ma zostać uiszczona do szesnastego dnia miesiąca następującego po danym miesiącu.**

Jak już wskazano, odroczenie terminu płatności dokonywane jest na wniosek dłużnika, a **warunkiem niezbędnym do wydania przedmiotowego pozwolenia jest złożenie zabezpieczenia.** Tym samym, należy podkreślić, że nie jest to ułatwienie neutralne finansowo dla przedsiębiorców.

4. Wybrane zagadnienia praktyczne w zakresie obsługi celnej w Polsce

4.1. Kwestie proceduralne

4.1.1. Forma zgłoszenia celnego

Zgodnie z art. 5 pkt 12 UKC **zgłoszenie celne** oznacza czynność, przez którą osoba w wymaganej formie i w określony sposób wyraża zamiar objęcia towaru określoną procedurą celną, wskazując w stosownych przypadkach wszelkie szczegółowe ustalenia, które mają mieć zastosowanie.

Zgłoszenie celne może zostać dokonane w formie:

- ▶ **elektronicznej** - przez złożenie zgłoszenia celnego towarów do odprawy celnej za pośrednictwem Platformy Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC³³);
- ▶ **pisemnej** - poprzez złożenie dokumentów odprawy celnej w wersji papierowej (zgłoszenia w tej formie dokonuje się na formularzu jednolitego dokumentu administracyjnego, tj. formularzu SAD - *Single Administrative Document*);
- ▶ **ustnej³⁴ lub każdej innej czynności (tzw. behawioralnej³⁵)**, przez którą osoba wyraża wolę objęcia jej towarów określoną procedurą celną.

Co istotne, w przypadku tzw. obrotu gospodarczego wszelka wymiana informacji (tj. deklaracje, zgłoszenia, wnioski lub decyzje) pomiędzy organami celnymi a podmiotami, a także przechowywanie tych informacji powinny odbywać się w formie elektronicznej.

Odstąpienie od ww. zasady (czyli de facto zastosowanie formy pisemnej) może nastąpić tylko w uzasadnionych przypadkach:

- ▶ **w sposób stały** - jeżeli jest to należycie uzasadnione rodzajem obrotu lub gdy stosowanie form elektronicznych nie jest możliwe do załatwienia formalności celnych;
- ▶ **tyczasowo** - w razie wystąpienia awarii systemów teleinformatycznych.

Zgłoszenie celne w Polsce w **procedurach przywozowych realizowane są w systemie AIS/IMPORT, a w procedurach wywozowych w systemie AES/ECS2**, poprzez przesłanie pliku w formacie XML. Zgłoszenia celne powinny być sporządzone zgodnie ze specyfikacją techniczną XML, publikowaną na platformie PUESC.

4.1.2. Miejsce i czas dokonania odprawy celnej

Zgodnie z art. 139 ust. 1 UKC, **towary wprowadzane na obszar celny Unii powinny być niezwłocznie przedstawione organom celnym** - tym samym, obowiązek przedstawienia towarów dotyczy w szczególności odpraw importowych.

Przedstawienie towarów należy rozumieć jako powiadomienie organów celnych o **przybyciu towarów do urzędu celnego lub innego miejsca wyznaczonego lub uznanego przez organy celne** oraz o dostępności tych towarów do kontroli celnych.

Obowiązujące przepisy celne przewidują następujący katalog miejsc, w których może nastąpić przedstawienie towarów dla potrzeb celnych:

- ▶ urząd celny;
- ▶ miejsce uznane przez organy celne;
- ▶ miejsce wyznaczone przez organy celne;

³³ Platforma PUESC powstała dla potrzeb świadczenia usług elektronicznych związanych z obsługą i kontrolą międzynarodowego obrotu towarowego, obrotu wyrobami akcyzowymi oraz dla zapewnienia bezpieczeństwa handlu międzynarodowego.

³⁴ Ustna forma zgłoszenia celnego dotyczy tylko **towarów o ilości lub wartości tzw. niehandlowej**. Jeżeli jednak wartość przewożonych przez podróżnych towarów przekracza dozwolone prawem ilości lub wartości, wówczas mogą oni dokonać zgłoszenia celnego w formie pisemnej.

³⁵ Forma behawioralna oznacza dokonanie określonych prawem czynności zgłoszenia celnego, najczęściej w postaci przejścia pasem oznakowanym kolorem zielonym albo pasem z napisem „nic do oclenia” lub „nic do zgłoszenia” w urzędzie celnym granicznym.

- ▶ wolny obszar celny.

Podstawowym miejscem, w którym towary powinny zostać przedstawione jest urząd celny (tj. jest to miejsce stosowane domyślnie). Z kolei przedstawienie towarów w **tzw. miejscu uznanym lub wyznaczonym** wymaga uprzedniego uzyskania pozwolenia/decyzji organów celnych w tym zakresie na utworzenie stosownego miejsca.

Miejsce uznane służy do przedstawienia towarów i ich czasowego składowania w dedykowanym miejscu, które zostanie „uznane/zatwierdzone” przez organy celne (tj. w odniesieniu, do którego organ celny wyrazi zgodę na zastosowanie wyjątku od dokonania przedstawienia towarów w oddziale urzędu celnego).

Co istotne, **możliwość przedstawienia towarów oraz dokonania odprawy celnej w miejscu uznanym w Polsce, wymaga uzyskania stosownego pozwolenia od krajowych (polskich) organów celnych** (warunki jakie muszą być spełnione, aby organ celny uznał miejsce do celu przedstawienia określa art. 115 Rozporządzenia delegowanego).

Z kolei, **miejsce wyznaczone nie wymaga wydania decyzji administracyjnej** - o tym, czy organy celne zaakceptują dane miejsce jako miejsce wyznaczone, decydują: ważny interes państwowy, względy służbowe, właściwości towarów oraz brak technicznych możliwości dostarczenia towaru do urzędu celnego.

Warto również podkreślić, że **dopuszczalne jest, aby odprawy celne w miejscach uznanych mogły być dokonywane przez całą dobę we wszystkie dni tygodnia**, niemniej jednak uproszczenie polegające na wpisie do rejestru zgłaszającego poza godzinami pracy organu celnego nie dotyczy towarów:

- ▶ strategicznych (kategoria ta obejmuje towary podwójnego zastosowania oraz uzbrojenie);
- ▶ co do których złożono wnioski o refundację;
- ▶ które wymagają oznaczenia polskimi znakami akcyzy;
- ▶ podlegających wymaganiom własności intelektualnej;
- ▶ objętych wnioskiem o zastosowanie preferencyjnej stawki celnej w ramach kontyngentów taryfowych zarządzanych zgodnie z kolejnością zgłoszeń;
- ▶ podlegających wymaganiom ogólnego bezpieczeństwa produktów lub wymaganiom harmonizacyjnym;
- ▶ uzależnionym od posiadania odrębnego pozwolenia wydanego przez właściwy organ oraz ostemplowania go bądź naniesienia odpowiednich adnotacji przez organ.

Mając na uwadze powyższe należy wskazać, że w praktyce **instytucja miejsca uznanego jest wykorzystywana przez przedsiębiorców w Polsce stosunkowo często**, ponieważ wpisuje się w koncepcję tzw. „bezpośredniej dostawy” oraz pozwala z powodzeniem zoptymalizować procesy logistyczne. W praktyce najczęściej występującym w Polsce rozwiązaniem jest scenariusz, w którym przedstawiciel celny (agencja celna) posiada zarówno pozwolenie na uznanie miejsca oraz pozwolenie na stosowanie procedury uproszczonej, które to pozwolenia są wykorzystywane przez kontrahentów przedstawiciela celnego, umożliwiając przedsiębiorcom dokonywanie odpraw celnych poza oddziałem celnym.

Z kolei z uwagi na **stosunkowo niewielką ilość miejsc wyznaczonych w Polsce rozwiązanie to nie jest powszechne**, ponieważ to organy celne decydują w jakich lokalizacjach miejsca te powstają, stąd też nie zawsze ich umiejscowienie i ilość są w stanie zaspokoić zapotrzebowanie przedsiębiorców, zaangażowanych w międzynarodowy obrót towarowy.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

4.1.3. Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi

Zgodnie z art. 4 pkt 4 ustawy z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (Dz.U. 2021, poz. 672), **język polski jest językiem urzędowym** m.in. dla instytucji powołanych do realizacji określonych zadań publicznych.

Tym samym, jest to zasadniczo **jedyny akceptowany język** w kontaktach z organami celnymi oraz podatkowymi - co więcej, dotyczy to również formularzy, którymi należy posługiwać się przy dokonywaniu zgłoszeń celnych, wnioskowania o wydanie stosownych pozwoleń celnych czy składaniu deklaracji podatkowych (np. deklaracji VAT czy akcyzowych).

W praktyce, **możliwe jest prowadzenie komunikacji w języku angielskim, o ile pozwalają na to umiejętności językowe konkretnego funkcjonariusza celnego lub podatkowego** (należy zaznaczyć, że komunikacja w języku angielskim nie jest standardem obsługi celno-podatkowej zagranicznych podmiotów w Polsce).

Niezależnie od powyższego, wszystkie dokumenty/pisma kierowane do polskich organów celnych oraz podatkowych powinny być sporządzane w języku polskim (lub dwujęzycznie - z uwzględnieniem tłumaczenia na język polski).

Jednocześnie należy wskazać, że praktycznym problemem pojawiającym się podczas realizowanych odpraw celnych w Polsce może być **niewystarczająca ilość funkcjonariuszy celno-skarbowych**, w szczególności w najbardziej obleganych oddziałach celnych, takich jako porty morskie czy lotnicze.

Długi czas oczekiwania na odprawienie towarów w Polsce może powodować opóźnienie w realizacji dostaw przez przedsiębiorców oraz konieczność poniesienia przez nich różnego rodzaju kar umownych związanych z niedotrzymaniem umówionych terminów - **ma to bezpośredni wpływ na dokonywanie odpraw celnych w innych państwach członkowskich UE** (tj. w państwach członkowskich umożliwiającym sprawną odprawę celną).

4.1.4. Stosowanie uproszczeń celnych wynikających z lokalnej praktyki

W praktyce najczęściej wykorzystywanymi uproszczeniami, procedurami specjalnymi i ułatwieniami w Polsce są:

- ▶ wpis do rejestru zgłaszającego;
- ▶ odprawa w miejscu uznanym;
- ▶ zgłoszenie uproszczone;
- ▶ statut upoważnionego nadawcy i odbiorcy w procedurze tranzytu;
- ▶ stosowanie zawieszających procedur celnych (tranzyt, składowanie celne, uszlachetnianie czynne);
- ▶ Wiąząca Informacja Taryfowa (WIT).

Uproszczeniami i ułatwieniami, które w praktyce rzadko są stosowane w Polsce to:

- ▶ transgraniczne pozwolenia/uproszczenia celne (tj. takie do realizacji których zaangażowane są inne państwa UE, np. transgraniczna odprawa scentralizowana czy transgraniczne pozwolenie na stosowanie procedury uszlachetniania czynnego);
- ▶ samoobsługa celną;
- ▶ AEO (w zakresie podmiotów innych niż agencje celne);
- ▶ Wiąząca Informacja o Pochodzeniu (WIP).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

4.1.5. Ograniczenia w zakresie stosowania uproszczeń celnych w przypadku wyrobów akcyzowych

Przepisy podatkowe (tj. przepisy akcyzowe) obowiązujące w Polsce, **wprowadzają ograniczenia w stosowaniu międzynarodowej odprawy scentralizowanej oraz samoobsługi celnej** w odniesieniu do wszystkich produktów klasyfikowanych jako wyroby akcyzowe w myśl przepisów ustawy akcyzowej.

Ponadto, obowiązujące w Polsce przepisy akcyzowe, **wprowadzają ograniczenia w stosowaniu zgłoszenia uproszczonego oraz wpisu do rejestru zgłaszającego** względem alkoholu etylowego (z pewnymi wyjątkami przewidzianymi wyłączenie dla procedury wywozu) oraz paliw silnikowych (do pewnego poziomu obrotu).

Szczegóły w zakresie ww. ograniczeń w stosowaniu uproszczeń celnych, które obowiązują obecnie w Polsce, zostały przedstawione w części II pkt 5.3.2. Raportu.

4.2. Odroczenie płatności należności celnych

4.2.1. Podstawowe zasady odraczania należności celnych

Zgodnie z art. 110 UKC organy celne, **na wniosek osoby zainteresowanej i po złożeniu zabezpieczenia**, zezwalają na odroczenie płatności wymaganych należności celnych w sposób określony w przepisach celnych.

Odroczenie płatności dotyczy, co do zasady, przywozowych należności celnych powstałych na skutek przyjęcia zgłoszenia celnego - przy czym należy jednocześnie podkreślić, że **odroczenie to nie dotyczy podatków należnych z tytułu importu towarów**.

Tym samym, w przypadku zastosowania tego ułatwienia płatniczego dwa wspomniane rodzaje należności publicznoprawnych (VAT oraz podatek akcyzowy), wynikające z jednego zgłoszenia celnego, podlegają innym zasadom rozliczeń.

Zgodnie z art. 111 UKC termin odroczenia wynosi zasadniczo **30 dni**, a sposoby obliczania terminu odroczenia różnią się w zależności od specyfiki poszczególnych form odroczenia.

Powyższe rozwiązania wynikają bezpośrednio z przepisów unijnych oraz są stosowane przez przedsiębiorców dokonujących importu towarów w Polsce (szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części II pkt 3.3.4 Raportu).

4.2.2. Odwołanie od decyzji organów podatkowych lub celnych w kontekście obowiązku zapłaty należności celno-podatkowych

Zgodnie z art. 239a Ordynacji Podatkowej **decyzja nieostateczna**, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, **nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności**.

W kontekście wykonalności decyzji podatkowych (tj. decyzji określających np. wysokość należności podatkowych (VAT) z tytułu importu towarów), powyższe oznacza, że:

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

- ▶ jeżeli decyzji pierwotnej nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności (tj. jeżeli organy podatkowe nie zobowiązały przedsiębiorcy do natychmiastowej realizacji skutków wynikających z tej decyzji - np. zapłaty określonych w decyzji należności podatkowych); **oraz**
 - ▶ **decyzja pierwotna jest tzw. decyzją nieostateczną** (tj. przedsiębiorcy przysługuje prawo do wniesienia odwołania od tej decyzji i prawo do skutecznie realizuje)
- **to wówczas skutki określone w pierwotnej decyzji nie podlegają wykonaniu** (wykonaniu bowiem podlega wyłącznie decyzja ostateczna, tj. decyzja, względem której przedsiębiorcy nie przysługuje już prawo do odwołania lub decyzja pierwotna, która została utrzymana przez organ wyższej instancji).

Z perspektywy podatkowej (VAT), powyższe oznacza w praktyce, że dopóki przedsiębiorca nie dysponuje decyzją ostateczną, to wówczas płatność należności podatkowych (VAT) na czas trwania postępowania podlega „zawieszeniu”.

Inaczej sytuacja jednak wygląda w przypadku decyzji dotyczącej zapłaty należności celnych - zgodnie bowiem z art. 44 UKC: Każda osoba ma prawo do odwołania się od wydanej przez organy celne decyzji w zakresie stosowania przepisów prawa celnego, dotyczącej jej bezpośrednio i indywidualnie. Prawo do wniesienia odwołania ma również osoba, która wystąpiła do organów celnych z wnioskiem o wydanie decyzji i której nie wydano decyzji na podstawie tego wniosku w terminie określonym w art. 22 ust. 3 (...).

Z kolei na podstawie art. 45 ust. 1 UKC: **wniesienie odwołania nie powoduje wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji.**

Tym samym, w przypadku wniesienia odwołania do decyzji pierwotnej wydanej przez organy celne pierwszej instancji (np. decyzji określającej wysokość należności celnych z tytułu importu towarów), **przedsiębiorca pomimo uruchomienia trybu odwoławczego obowiązany jest do zapłaty należności celnych wynikających z kwestionowanej decyzji celnej, wydanej przez organy pierwszej instancji.**

Powyższe rozbieżności powodują w praktyce, że obecnie przedsiębiorców dokonujących importu towarów w Polsce wiążą odmienne zasady dotyczące zapłaty należności celnych oraz podatkowych (VAT) wynikających z otrzymanych decyzji w tym zakresie, jeżeli decyzja celno-podatkowa została zaskarżona przez stronę postępowania.

4.3. Wiążące informacje celne

Obecnie każda osoba w Polsce może zwrócić się do organu celnego o udzielenie ustnej lub pisemnej informacji z zakresu stosowania przepisów prawa podatkowego oraz celnego - stosowne informacje w tym zakresie udzielane są przez pracowników Krajowej Informacji Skarbowej (KIS), niemniej jednak, **co istotne, są to informacje niewiążące w odniesieniu do kwestii celnych** (tj. niedające przedsiębiorcom korzystającym z udzielonej porady żadnej ochrony prawnej).

Należy jednocześnie wskazać, że w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego (np. VAT czy akcyzy) możliwe jest uzyskanie wiążącej informacji w zakresie stosowania przepisów podatkowych, jeżeli przedsiębiorca wystąpi z wnioskiem do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego - **instytucja ta została przewidziana w art. 14b Ordynacji Podatkowej i dotyczy wyłącznie stanów faktycznych/zdarzeń przyszłych na gruncie podatków.**

Z kolei unijne regulacje celne, przewidują możliwość wystąpienia z wnioskiem o udzielenie informacji dotyczącej stosowania przepisów prawa celnego (art. 14 UKC). Niemniej, informacje dotyczące

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

stosowania prawa celnego wydawane w oparciu o art. 14 UKC nie mają mocy wiążącej, a zastosowanie się do nich nie chroni wnioskodawcy.

Na gruncie UKC tj. zgodnie z art. 22 UKC istnieje również możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie decyzji dotyczącej stosowania prawa celnego. W tym kontekście stosowanie prawa celnego rozumie się najczęściej jako odnoszące się do kwestii proceduralnych takich jak przykładowo wystąpienie z wnioskiem o pozwolenie na stosowanie specjalnych procedur celnych, wnioskiem o przyznanie statusu upoważnionego przedsiębiorcy, wnioskiem o pozwolenia na stosowanie zabezpieczenia generalnego, wnioskiem o wydanie decyzji w sprawie wiążącej informacji taryfowej czy o pochodzeniu (o których mowa poniżej), itd.

Zasadniczo więc przedsiębiorcy dokonujący międzynarodowego obrotu towarowego w Polsce, nie mają obecnie możliwości uzyskania wiążących interpretacji przepisów prawa celnego w zakresie zagadnień innych niż proceduralne (które mogłyby zapewnić przedsiębiorcom pewność odnośnie stosowanych przepisów prawa celnego).

Wiążące interpretacje przepisów prawa celnego są wydawane w Polsce w odniesieniu do klasyfikacji towarowej oraz pochodzenia towarów (te instytucje są przewidziane bezpośrednio w UKC):

- ▶ **Wiążąca Informacja Taryfowa (WIT)** - WIT dotyczy towarów, wobec których przewidziane są operacje przywozu lub wywozu, ma formę decyzji i może być wydana przed zadeklarowaniem tych towarów do procedur celnych. Jej zasadniczym celem jest zapewnienie przejrzystości informacji celnej i jednolitego zastosowania Taryfy Celnej UE oraz wyeliminowanie w krajach UE różnic w klasyfikacji taryfowej oraz zapewnienie równości i prawnego zabezpieczenia podmiotów gospodarczych na obszarze UE. **Posiadanie decyzji WIT daje pewność prawną co do klasyfikacji towaru i określenia na tej podstawie, jakiej wysokości cło i ewentualne opłaty celne lub inne środki mogą zostać zastosowane;**
- ▶ **Wiążąca Informacja o Pochodzeniu (WIP)** - WIP jest decyzją administracyjną wydawaną na wniosek osoby zainteresowanej. Decyzja WIP nie zastępuje dokumentów potwierdzających pochodzenie towarów, ale do celów jej stosowania w kontekście konkretnej procedury celnej, posiadacz decyzji WIP musi być w stanie udowodnić, że dane towary oraz okoliczności decydujące o nabyciu pochodzenia odpowiadają pod każdym względem towarom i okolicznościom określonym w decyzji. **Decyzje WIP dają więc pewność przedsiębiorcom co do pochodzenia towarów, ułatwiają pracę organów celnych oraz przyczyniają się do jednolitej interpretacji reguł pochodzenia.**

Jednocześnie należy wskazać, że obecnie w Polsce nie są wydawane wiążące informacje w zakresie prawidłowego sposobu określenia wartości celnej towarów.

5. Analiza przepisów podatkowych

5.1. Podatek VAT

5.1.1. Uwagi wstępne

Międzynarodowy obrót towarowy z krajami spoza UE, wiąże się z poborem **nie tylko należności celnych, ale także należności podatkowych**, tj. w szczególności podatków pośrednich takich jak: **podatek VAT oraz podatek akcyzowy** (o ile ma zastosowanie).

W zakresie podatku VAT, zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, przedmiotem opodatkowania jest:

- ▶ odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

- ▶ eksport towarów;
- ▶ import towarów na terytorium kraju;
- ▶ wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- ▶ wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

W świetle art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania, jest co do zasady wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, (...). Podstawa opodatkowania obejmuje w szczególności podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze.

Z kolei zgodnie z art. 15 ust. 1 **podatnikami** są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Ponadto, należy również wskazać, że na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 1-2 ustawy o VAT, podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- ▶ **na których ciąży obowiązek uiszczenia cła**, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszona, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną;
- ▶ **uprawnione do korzystania z procedury uszlachetnienia czynnego lub procedury odprawy czasowej**, w tym również osoby, na które zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki osoby uprawnionej do korzystania z procedury³⁶.

Z kolei, obowiązek rejestracji dla celów VAT w Polsce powstaje po spełnieniu łącznie następujących przesłanek³⁷:

- ▶ przesłanka przedmiotowa - tj. występowanie w charakterze podatnika VAT (art. 15/17 ustawy o VAT);
- ▶ przesłanka przedmiotowa - tj. wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu (art. 5 ustawy o VAT).

Co istotne, rejestracji dla celów VAT należy dokonać przed dniem dokonania pierwszej czynności opodatkowanej.

Do podstawowych obowiązków podatników VAT w Polsce należą:

- ▶ **obowiązki raportowe (sprawozdawcze)** - tj. składanie deklaracji podatkowych dla celów VAT (obecnie są to elektroniczne pliki JPK_V7M/K, na które składa się część ewidencyjna, tj. szczegółowe zestawienie raportowanych transakcji, oraz część deklaracyjna, tj. podsumowanie kwot poszczególnych transakcji oraz rozliczenie podatku VAT za dany okres sprawozdawczy)³⁸;
- ▶ **obowiązki rozliczeniowe** - tj. zapłata podatku VAT do właściwych organów podatkowych (jeżeli transakcje zaraportowane w danym okresie sprawozdawczym powodują obowiązek zapłaty podatku VAT).

³⁶ W przypadku realizacji specjalnej procedury celnej należności podatkowe (VAT) mogą powstać w związku z nieprawidłową realizacją procedury, z kolei w przypadku odprawy czasowej należności podatkowe (VAT) mogą powstać np. w przypadku realizacji odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z należności celnych

³⁷ Art. 96 ust. 1 ustawy o VAT.

³⁸ W przypadku realizacji transakcji wewnątrzwspólnotowych (np. wewnątrzwspólnotowego nabycia/dostawy towarów, wewnątrzwspólnotowym świadczeniu usług), podatnicy zobowiązani są również do składania tzw. **informacji podsumowujących o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach i przemieszczeniach towarów w procedurze magazynu typu call-off stock** - tj. formularzy VAT-UE.

Realizacja ww. obowiązków raportowych oraz rozliczeniowych następuje, co do zasady, **do 25 dnia miesiąca**, następującego po każdym kolejnym miesiącu³⁹.

Z kolei zgodnie z art. 99 ust. 11b ustawy o VAT **deklaracje VAT** (tj. pliki JPK_V7M/K oraz deklaracje VAT-UE) **składa się wyłącznie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej** - w praktyce, deklaracje VAT składane są najczęściej za pośrednictwem specjalnej bramki udostępnionej przez Ministerstwo Finansów lub systemów finansowo-księgowych przedsiębiorców (wyposażonych w odpowiednią funkcjonalność niezbędną do elektronicznej wysyłki deklaracji).

Przepisy ustawy o VAT, wprowadzają również **instytucję przedstawiciela podatkowego** (o której mowa poniżej) - tj. podmiotu, który wykonuje w imieniu i na rzecz podmiotu, dla którego został ustanowiony, obowiązki w zakresie rozliczania VAT.

5.1.1.1. Przedstawiciel podatkowy w rozumieniu ustawy o VAT

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o VAT podatek:

- ▶ nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego UE (czyli podmiot spoza UE); oraz
 - ▶ podlegający obowiązkowi zarejestrowania się jako podatnik VAT czynny - tj. wykonujący jedną z czynności opodatkowanych VAT, dla której miejscem świadczenia jest Polska⁴⁰ (tj. czynność wymienioną w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT)
- **jest obowiązany ustanowić przedstawiciela podatkowego.**

Obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego przez ww. grupę podmiotów oznacza w praktyce, że nie jest możliwe dokonanie samodzielnej rejestracji dla celów VAT w Polsce przez te podmioty.

Z kolei, w przypadku podatników posiadających siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, **przepisy ustawy o VAT przewidują możliwość ustanowienia przedstawiciela podatkowego w Polsce**⁴¹ (oznacza to, że w przypadku podmiotów unijnych lub posiadających stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE ustanowienie przedstawiciela podatkowego w Polsce nie jest obligatoryjne, podmioty te mogą dokonać rejestracji dla celów VAT w Polsce samodzielnie).

Przedstawicielem podatkowym w Polsce może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, która łącznie spełni następujące warunki⁴²:

- ▶ **posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju** (tj. w Polsce);
- ▶ **jest zarejestrowana jako podatnik VAT czynny** (oraz w określonych przypadkach - jako podatnik VAT UE);

³⁹ Zgodnie z art. 99 ust. 2-3 ustawy o VAT, mali podatnicy (m.in. mali podatnicy, którzy wybrali metodę kasową), realizują obowiązki sprawozdawcze i rozliczeniowe w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale.

⁴⁰ Poza kilkoma wyjątkami dotyczącymi świadczenia usług opodatkowanych 0% stawką VAT, jak również wykonywania tych czynności, dla których podatnikiem jest odbiorca w ramach procedury *reverse charge*).

⁴¹ Art. 18a ust. 2 ustawy o VAT.

⁴² Art. 18b ust. 1b ustawy o VAT.

- ▶ przez ostatnie 24 miesiące **nie zalegała z wpłatami poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa**, przekraczającymi odrębnie w każdym podatku odpowiednio 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach; udział zaległości w kwocie podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość;
- ▶ przez ostatnie 24 miesiące osoba fizyczna będąca podatnikiem, a w przypadku podatników niebędących osobami fizycznymi - osoba będąca współnikiem spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, członkiem władz zarządzających, głównym księgowym, **nie została prawomocnie skazana** na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2021 r. poz. 408, 694, 2105 i 2427) **za popełnienie przestępstwa skarbowego**;
- ▶ **jest uprawniona do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego** zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym **lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych** zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Ostatni z ww. wskazanych warunków tj. uprawnienie do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie stosuje się agencji celnych jeżeli podatek ustanawiający ten podmiot przedstawicielem podatkowym dokonuje na terytorium kraju wyłącznie importu towarów, których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Tym samym, powyższy wyjątek dotyczy wyłącznie **importu towarów realizowanego zwykle w procedurze 42**, tj. importu towarów realizowanego w Polsce, bezpośrednio po którym następuje wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów z Polski na terytorium innego państwa członkowskiego UE (więcej szczegółów w tym zakresie zostało przedstawionych w części II pkt 5.2.1. Raportu).

Poza wspomnianym wyjątkiem dotyczącym importu towarów przeznaczonych do wywozu do innego państwa członkowskiego zasadniczo obecnie nie jest możliwe, aby przedstawiciel celny był jednocześnie przedstawicielem podatkowym dla celów VAT, w przypadku, gdy po imporcie towarów następuje inny rodzaj dostawy niż wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (np. sprzedaż lokalna lub eksport towarów).

Zgodnie z art. 18c ustawy o VAT, przedstawiciel podatkowy wykonuje **w imieniu i na rzecz podatnika**, dla którego został ustanowiony:

- ▶ **obowiązki tego podatnika w zakresie rozliczania podatku**, w tym w zakresie sporządzania deklaracji podatkowych oraz informacji podsumowujących, a także w zakresie prowadzenia i przechowywania dokumentacji, w tym ewidencji, na potrzeby podatku VAT;
- ▶ inne czynności wynikające z przepisów ustawy o VAT, jeżeli został do tego upoważniony w umowie⁴³.

Co istotne, **przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie z podatnikiem za zobowiązanie podatkowe**, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu i na rzecz tego podatnika.

Jest to co prawda **solidarność bierna**⁴⁴ - wierzyciel podatkowy ma bowiem prawo wyboru, od którego z solidarnych dłużników podatkowych będzie dochodził podatku (od każdego z nich ma prawo domagać się pełnej kwoty zobowiązania podatkowego i każdy z nich ma obowiązek cały należny podatek zapłacić), **niemniej jednak nie jest to korzystna sytuacja dla przedstawiciela podatkowego**.

W przypadku agencji celnej będącej jednocześnie przedstawicielem podatkowym dla celów VAT - agencja działa **w imieniu własnym, ale na rzecz podatnika** - takie ukształtowanie odpowiedzialności

⁴³ W myśl art. 18b ust. 4 przedstawiciela podatkowego ustanawia się w drodze sporządzonej na piśmie umowy.

⁴⁴ Solidarność dłużników w rozumieniu art. 366 Kodeksy cywilnego

znacząco zwiększa ryzyko po stronie agencji celnej, gdyż dokonywanie obowiązków VAT za podatnika we własnym imieniu, powoduje, że to agencja jest w pierwszej kolejności odpowiedzialna za zobowiązania podatkowe podatnika, na rzecz którego działa (agencja celna nie jest wówczas solidarnie odpowiedzialna za zobowiązanie podatkowe wraz z podatnikiem, ale sama występuje w charakterze podatnika, tj. osoby zobowiązanej do rozliczenia podatku VAT).

Niemniej jednak, art. 18d ust. 2 ustawy o VAT przewiduje jednocześnie, że podatnik, na rzecz którego działa agencja celna, jest solidarnie odpowiedzialny za zobowiązanie podatkowe wraz z przedstawicielem podatkowym (agencją celną).

W praktyce, powyższe, oznacza, że organy podatkowe będą w pierwszej kolejności egzekwowały odpowiedzialność podatkową przede wszystkim od „podatnika” (przedstawiciela podatkowego), a dopiero w dalszej kolejności od zagranicznego importera (choć pozostaje on również osobą odpowiedzialną za rozliczenie podatku).

W obu wskazanych powyżej przypadkach należy stwierdzić, że odpowiedzialność przedstawiciela podatkowego jest odpowiedzialnością o charakterze bezwzględnym, tj. nieuwzględniająca np. stopnia zawinienia przedstawiciela podatkowego.

W konsekwencji, agencje celne zasadniczo rzadko zgadzają się na przejęcie na siebie tak dużej odpowiedzialności oraz odmawiają współpracy w ramach rozliczania procedury 42. Powyższe ma bezpośrednie odzwierciedlenie w niewielkiej ilości realizowanych w Polsce transakcji importów towarów w procedurze 42, w przypadku, gdy Polska stanowi jedynie „przystanek” dla tych towarów.

W praktyce, w takich sytuacjach, importerzy najczęściej obejmują towary po dotarciu do Polski, celną procedurą zawieszającą, tj. tranzytem, a następnie przemieszają je do docelowych państw członkowskich UE, w których towary te są dopuszczane do obrotu (importowane) oraz płacone należności celne z tytułu importu towarów.

5.1.2. Czynności opodatkowane VAT związane z międzynarodowym obrotem towarowym

5.1.2.1. Eksport towarów

Zgodnie z art. 2 pkt 8 ustawy o VAT przez eksport towarów rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium UE, która jest dokonywana przez:

- ▶ dostawcę lub na jego rzecz, lub
- ▶ nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, (...)

- jeżeli wywóz towarów poza terytorium UE jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych.

Obowiązkom raportowym oraz rozliczeniowym w Polsce podlega co do zasady wyłącznie eksport realizowany z Polski (tj. w przypadku, gdy wywóz towarów poza UE rozpoczyna się z terytorium Polski).

W przypadku eksportu towarów podstawa opodatkowania ustalana jest na zasadach ogólnych, tj. jest nią wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych przez podatnika (art. 29a ustawy o VAT).

Obowiązek podatkowy również powstaje na zasadach ogólnych, tj. z chwilą dokonania dostawy towarów (rozumianej jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel)⁴⁵.

W świetle przepisów VAT podstawowa stawka VAT to 23%. Jednakże, w przypadku eksportu towarów istnieje możliwość zastosowania stawki 0% VAT.

Zastosowanie 0% stawki VAT dla transakcji eksportowej uzależnione jest jednak od spełnienia określonych warunków związanych z realizacją procedury wywozu. Podstawowym warunkiem jest **otrzymanie przed upływem terminu złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy (bądź kolejny okres rozliczeniowy) dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium UE.**

Dokumenty potwierdzające wywóz towarów stanowią w szczególności⁴⁶:

- ▶ dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego, służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez właściwy organ celny wydruk tego dokumentu (tj. **elektroniczny komunikat IE-599**);
- ▶ dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego, służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność;
- ▶ zgłoszenie wywozowe na piśmie utrwalonym w postaci papierowej, złożone poza systemem teleinformatycznym, służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez właściwy organ celny (tj. **dokument papierowy SAD**).

W praktyce, najczęściej stosowanym dokumentem w celu zastosowania 0% stawki VAT jest elektroniczny komunikat IE-599, przesyłany przez urząd celny właściwy dla wywozu towaru. Co prawda, w świetle ustawy o VAT istnieje możliwość potwierdzenia wywozu towarów za pomocą innych dokumentów (katalog dokumentów potwierdzających wywóz towarów nie jest katalogiem zamkniętym), niemniej alternatywne sposoby potwierdzania wywozu towarów są rzadko akceptowane przez organy podatkowe i tym samym rzadko stosowane.

Brak uzyskania dokumentu potwierdzającego, że towary opuściły obszar celny UE, w wskazanym powyżej okresie, nakłada na przedsiębiorcę **obowiązek opodatkowania eksportu towarów z zastosowaniem stawki VAT właściwej dla dostawy towarów na terytorium kraju** (zwykle oznacza to konieczność zastosowania podstawowej stawki podatku VAT wynoszącej 23%, lub w niektórych przypadkach stawki obniżonej wynoszącej 8% lub 5%)⁴⁷.

5.1.2.2. Import towarów

Zgodnie z art. 2 pkt 7 ustawy o VAT przez **import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium UE.**

⁴⁵ Art. 19a ust. 1 ustawy o VAT.

⁴⁶ Art. 41 ust. 6-7 ustawy o VAT.

⁴⁷ Zgodnie z art. 41 ust. 9, jeżeli przedsiębiorca otrzyma stosowne dokumenty wywozowe w późniejszym terminie, wówczas może złożyć korektę podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał te dokumenty.

W myśl art. 26a ustawy o VAT, miejscem importu towarów (miejscem opodatkowania), jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium UE.

Wprowadzenie na terytorium UE należy rozumieć jako objęcie towarów procedurą dopuszczenia do obrotu (która zasadniczo wiąże się z opłaceniem należności celnych).

W przypadku, gdy towary zostaną objęte z momentem ich wprowadzenia na terytorium UE jedną z zawieszających procedur celnych (tj.: uszlachetnienia czynnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, składowania celnego, tranzytu, w tym także składowaniem czasowym przed objęciem towarów jedną z procedur celnych, wolnego obszaru celnego) miejscem importu takich towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary te przestaną podlegać tym procedurom⁴⁸.

Tym samym, dla prawidłowego zidentyfikowania miejsca/kraju opodatkowania z tytułu przywozu towarów spoza UE istotne jest ustalenie kraju, w którym towary są wprowadzane na terytorium UE, a także rodzaju procedury celnej, którą objęte są towary w momencie wprowadzenia.

Powyższe prowadzi do konkluzji, że **import towarów podlega opodatkowaniu w Polsce, w następujących przypadkach:**

- ▶ jeżeli towary zostały dopuszczone do obrotu w Polsce;
- ▶ jeżeli zawieszająca procedura celna została zakończona oraz towary zostały dopuszczone do obrotu w Polsce.

W świetle art. 30b ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania towarów importowanych jest wartość celna powiększona o należne cło. W przypadku importu towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym do podstawy opodatkowania należy również doliczyć kwotę podatku akcyzowego.

Z kolei obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów, zgodnie z art. 19a ust 9 ustawy o VAT powstaje, co do zasady, w momencie powstania długu celnego (zazwyczaj ma to miejsce z chwilą objęcia towarów określoną procedurą celną).

Co istotne, w związku z importem towarów podatnik podatku VAT jest:

- ▶ **obowiązany do zapłaty kwoty podatku należnego** (skalkulowanego w oparciu o stawkę VAT właściwą dla danego rodzaju towarów); oraz
- ▶ **uprawniony do odliczenia podatku naliczonego.**

Podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego VAT z tytułu importu towarów wyłącznie w zakresie w jakim towary są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności opodatkowanych.

Z kolei w zakresie rozliczenia podatku należnego z tytułu importu towarów należy wskazać, że istnieją dwie metody jego rozliczenia, tj. **procedura standardowa** oraz **procedura uproszczona** (stanowiąca dla przedsiębiorców ułatwienie płatnicze).

⁴⁸ Art. 26a ust. 2 ustawy o VAT.

5.1.2.3. Procedura standardowa rozliczenia VAT z tytułu importu towarów

Zgodnie z art. 33 ustawy o VAT, podatnik zobowiązany jest obliczyć i wykazać podatek należny związany z dokonaniem importem towarów w zgłoszeniu celnym lub rozliczeniu zamknięcia (z uwzględnieniem obowiązujących stawek VAT, które dla importu towarów są takie same jak przy dostawie na terytorium Polski). **Co istotne, zgodnie z art. 33 ust. 4 ustawy o VAT, termin na zapłatę podatku należnego wynosi 10 dni.**

Z kolei, przy założeniu, że podatnik jest zarejestrowany na VAT w Polsce, **podatek naliczony polega odliczeniu w deklaracji podatkowej na zasadach ogólnych**, tj. w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy w odniesieniu do importowanych towarów (nie wcześniej jednak niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał dokument celny) lub w trzech kolejnych okresach rozliczeniowych⁴⁹.

W konsekwencji, w standardowej procedurze podatnik jest obowiązany do faktycznej zapłaty VAT i następnie ma możliwość odliczyć VAT naliczony na zasadach ogólnych. Takie rozwiązanie ma więc **niekorzystny wpływ na przepływy pieniężne przedsiębiorców** (w szczególności może powodować przejściowe zatory płatnicze).

5.1.2.4. Procedura uproszczona rozliczenia VAT z tytułu importu towarów

Z kolei w świetle art. 33a ust. 1 ustawy o VAT podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny może rozliczyć kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów.

Tym samym, w przypadku procedury uproszczonej, zarówno podatek należny, jak i podatek naliczony mogą być rozliczone w tym samym czasie w jednej deklaracji podatkowej (bezzgotówkowe rozliczenie podatku VAT).

Z uwagi na bezgotówkowy charakter rozliczenia importu towarów, **procedura uproszczona stanowi dla przedsiębiorców istotne ułatwienie płatnicze.**

Stosowanie wspomnianego ułatwienia płatniczego w postaci rozliczania VAT z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej na podstawie art. 33a ustawy o VAT, możliwe jest po spełnieniu określonych warunków, w szczególności po przedstawieniu właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego:

- ▶ zaświadczenia o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne i poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających odrębnie z każdego tytułu (w tym odrębnie w każdym podatku) odpowiednio 3% kwoty należnych składek i należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach - udział zaległości w kwocie składek lub podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość;
- ▶ potwierdzenia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego.

Powyżej wskazane **dokumenty powinny być wydane nie wcześniej niż 6 miesięcy przed dokonaniem importu towarów**. Możliwe jest również złożenie przez podatnika oświadczeń o tej samej treści (oświadczenia te składane są jednak pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań). W konsekwencji, ciągłe stosowanie omawianego uproszczenia wymaga składania ww.

⁴⁹ Art. 86 ust. 10, 10b pkt 1 oraz 11 ustawy o VAT.

dokumentów nie rzadziej niż co 6 miesięcy (tj. przed upływem terminu ważności wcześniej złożonych dokumentów).

Ponadto, co istotne, na podstawie art. 33a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT warunkiem umożliwiającym rozliczenia VAT z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej jest również **konieczność dokonywania zgłoszeń celnych przez przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych**.

Co prawda obowiązujące przepisy wskazują, że tego warunku nie stosuje się, jeżeli podatnik posiada status upoważnionego przedsiębiorcy (AEO) lub posiada pozwolenie na stosowanie uproszczenia w postaci zgłoszenia uproszczonego lub wpisu do rejestru zgłaszającego, niemniej jednak, z uwagi na to, że w praktyce stosunkowo nieliczna grupa przedsiębiorców posiada ww. status lub pozwolenie wciąż najczęściej wykorzystywaną opcją jest dokonywanie zgłoszeń celnych przez przedstawiciela celnego.

Podsumowując powyższe należy wskazać, że pomimo tego, że omawiane uproszczenie jest bardzo korzystne dla podatników i co do zasady może z niego skorzystać prawie każdy czynny podatnik VAT, to w praktyce często się zdarza, że instytucja ta nie jest wykorzystywana z uwagi na brak dostępności na rynku przedstawiciela celnego, który wyraziłby zgodę na dokonywanie odpraw celnych importowych z wykorzystaniem tego rozwiązania. Wynika to z faktu, że w świetle art. 33a ust. 8 ustawy o VAT przedstawiciel celny odpowiada solidarnie za podatek VAT z tytułu importu towaru w przypadku wystąpienia nieprawidłowości przy realizacji tej procedury (bez względu na to czy działa jako przedstawiciel celny pośredni czy bezpośredni).

5.1.2.5. VAT w deklaracji importowej (rozliczenie odprawy scentralizowanej)

Kwestię rozliczania importu towarów w deklaracji importowej reguluje art. 33b ustawy o VAT, zgodnie z którym, w przypadku stosowania przez podatnika odprawy scentralizowanej, w której realizację zaangażowane są administracje celne z co najmniej dwóch państw członkowskich, **podatnik jest obowiązany do obliczenia i wykazania kwoty podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji dla importu towarów**.

W świetle art. 33b ust 2 ustawy o VAT deklaracja importowa jest składana naczelnikowi urzędu celno-skarbowego w terminie do 16. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów, nie później jednak niż przed złożeniem deklaracji podatkowej. W przypadku gdy towary powinny być przedstawiane lub udostępniane do kontroli tylko w jednym urzędzie celno-skarbowym, podatnik może złożyć deklarację importową zbiorczą za okres miesięczny.

W tym samym terminie, tj. **do 16. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów, należy dokonać wpłaty podatku**, chyba że podatnik korzysta z uproszczonej procedury rozliczenia VAT importowego (art. 33b ust. 3 ustawy o VAT). Kwota VAT należnego wynikająca z deklaracji importowej stanowi kwotę podatku naliczonego podlegającą odliczeniu (art. 86 ust. 2 pkt lit. c ustawy o VAT).

W praktyce, deklarację importową składa się na formularzu VAT-IM. W formularzu ujmuje się import towaru pod pozycją właściwą dla danej stawki VAT.

5.2. Wybrane procedury celne mające wpływ na rozliczenia VAT

5.2.1. Import towarów z zastosowaniem procedury 42

Procedura importowa o kodzie 42 stanowi **procedurę celną dedykowaną przypadkom, w których bezpośrednio po dokonaniu imporcie towarów w danym kraju UE, towary te mają być dostarczone do innego kraju UE** (w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów). Zastosowanie tej procedury zasadniczo oznacza więc, że:

- ▶ w pierwszym etapie, **towary są obejmowane procedurą dopuszczenia do obrotu w danym kraju UE** (tj. importowane), przy czym importer jest zobowiązany do zapłaty wyłącznie należności celnych w kraju importu (z uwagi na fakt, że krajem przeznaczenia towarów jest inny kraj UE, zapłata importowego podatku VAT jest w kraju importu warunkowo "zwolniona");
- ▶ w kolejnym etapie, w ramach procedury celnej o kodzie 42, **towary są dostarczane z kraju UE dokonania importu towarów do innego kraju UE w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów** (wówczas, po spełnieniu określonych warunków, podatek VAT jest rozliczany w kraju przeznaczenia towarów w związku z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów).

Co istotne, w przypadku Polski, ww. zwolnienie z obowiązku rozliczenia VAT z tytułu importu towarów w ramach procedury o kodzie 42 jest uregulowane bezpośrednio w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień* (Dz.U.2023, poz.955, dalej jako: **Rozporządzenie w sprawie zwolnień**).

Zgodnie z §4 Rozporządzenia w sprawie zwolnień, zwalnia się od podatku import towarów w przypadku, gdy miejscem przeznaczenia tych towarów jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju tych towarów nastąpi w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Zastosowanie zwolnienia jest możliwe pod pewnymi warunkami określonymi we wspomnianym Rozporządzeniu w sprawie zwolnień. Co do zasady, ze wspomnianego zwolnienia może skorzystać importer, który dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i który jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT UE. Dodatkowo, ważnym elementem procedury jest jej prawidłowe rozliczenie w terminie określonym w Rozporządzeniu w sprawie zwolnień.

W sytuacji importera, który ustanowił przedstawiciela podatkowego w związku z dokonywaniem wyłącznie importu towarów, których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż Polska i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, oraz nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, zwolnienie stosuje się pod warunkiem, że przedstawiciel podatkowy w momencie importu podał swój ważny numer identyfikacji podatkowej, przyznany mu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych i przedstawił kopię umowy ustanawiającej go przedstawicielem podatkowym. Jednocześnie należy wskazać, że w takiej sytuacji przedstawiciel podatkowy i podatnik odpowiadają solidarnie za zobowiązanie podatkowe.

Procedura 42 wpływa na usprawnienie przepływu towarów oraz zwiększenie płynności finansowej przedsiębiorstw, niemniej warto podkreślić, że w praktyce **procedura ta jest w Polsce wykorzystywana stosunkowo rzadko, co może wynikać z obowiązujących zasad odpowiedzialności przedstawiciela podatkowego**, o której mowa powyżej.

5.2.2. Import towarów z zastosowaniem procedury 63

Procedura importowa o kodzie 63 dotyczy powrotnego przywozu z jednoczesnym dopuszczeniem do swobodnego obrotu i wprowadzeniem do obrotu krajowego towarów, które podlegają dostawom zwolnionym z podatku VAT do innego państwa członkowskiego (procedura ta jest związana z realizacją procesów uszlachetniania/przetwarzania).

Z perspektywy praktycznej, zastosowanie tej procedury zasadniczo oznacza, że:

- ▶ w pierwszej kolejności następuje dopuszczenie do obrotu (import) towarów z państwa spoza UE (np. Szwajcarii) w Polsce;
- ▶ po dokonaniu importu towary są od razu transportowane do kraju spoza UE (innego niż państwo spoza UE, z którego towar pierwotnie został przemieszczony - np. Wielkiej Brytanii) w celu realizacji procesów uszlachetniania/przetwarzania;
- ▶ w Wielkiej Brytanii towary zostają poddane czynnościom uszlachetniania/przetwarzania, skąd po realizacji tych czynności wracają ponownie do państwa UE przywozu (tj. do Polski);
- ▶ uszlachetnione towary są następnie dopuszczane do obrotu w Polsce (importowane) oraz wysyłane w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów z Polski do innego kraju UE (np. do Francji).

W związku z ostatnim etapem procedury, **możliwe jest zastosowanie zwolnienia z podatku VAT na podstawie §4 Rozporządzenia w sprawie zwolnień** – tj. zwolnienie dla importu towarów, w przypadku, gdy miejscem przeznaczenia tych towarów jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju tych towarów nastąpi w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (analogicznie jak w przypadku procedury importowej o kodzie 42).

Procedura ta bardzo rzadko występuje w praktyce, ponieważ zakres jej obowiązywania jest stosunkowo wąski i **stanowi rozwiązanie prawne stanowiące dopełnienie regulacji, związanych z obejmowaniem towarów procedurą 42**. Stosowanie tej procedury ma za zadanie usprawnienie przepływu towarów oraz zwiększenie płynności finansowej przedsiębiorstw (poprzez zastosowanie przedmiotowego zwolnienia z podatku VAT).

5.2.3. Sprzedaż w składzie celnym

Zasadniczo, dostawa towarów w składzie celnym zlokalizowanym na terytorium Polski traktowana jest jako lokalna dostawa towarów podlegająca opodatkowaniu VAT.

Co jednak istotne, taka dostawa może pod pewnymi warunkami korzystać z obniżonej stawki VAT - zgodnie z §7 *Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w 2023 roku*, **obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się również do dostawy:**

- ▶ towarów w składzie celnym, wprowadzonych do składu celnego z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju;
- ▶ **towarów objętych procedurą składowania celnego.**

Warunki zastosowania ww. 0% stawki VAT względem towarów objętych procedurą składowania celnego, są następujące:

- ▶ dostawy towarów dokonuje się dla podatnika w rozumieniu ustawy o VAT;
- ▶ towary znajdują się pod dozorem celnym i są ujęte w ewidencji towarowej prowadzonej zgodnie z odrębnymi przepisami;

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

- ▶ towary, inne niż objęte procedurą składowania celnego, nie są w wyniku tej dostawy lub po dokonaniu tej dostawy wyprowadzane ze składu celnego.

Mając na uwadze powyższe, w przypadku sprzedaży towarów objętych procedurą składowania celnego taka sprzedaż jest traktowana jako lokalna dostawa towarów, dla której istnieje możliwość zastosowania obniżonej 0% stawki VAT. To z kolei wiąże się z potencjalnym obowiązkiem rejestracji dla celów VAT w Polsce, co jest szczególnie uciążliwe dla podmiotów zagranicznych których zakres działalności w Polsce jest ograniczony.

Z kolei, w momencie zakończenia procedury składowania celnego oraz wyprowadzenia towarów ze składu celnego, tj. w momencie dopuszczenia towarów do obrotu nastąpi opodatkowanie towarów tak jak zostało to opisane w części II pkt 5.1.2.2. dot. importu towarów na gruncie VAT.

5.2.4. Opodatkowanie dostaw poprzedzających dopuszczenie towarów do obrotu lub powrotny wywóz

Jak zostało to wskazane powyżej, przepisy VAT bezpośrednio odnoszą się do dostawy towarów objętych procedurą składowania celnego. Brak jest analogicznych przepisów VAT dotyczących dostawy towarów objętych innymi specjalnymi procedurami celnymi.

W szczególności, obecnie obowiązujące przepisy **nie wyłączają z katalogu transakcji stanowiących przedmiot opodatkowania VAT w Polsce dostaw towarów objętych specjalnymi procedurami celnymi** (tj. dostaw towarów mających miejsce przed objęciem towarów procedurą celną dopuszczenia towarów do swobodnego obrotu).

Z uwagi na brak bezpośredniego odniesienia się w obowiązujących przepisach do kwestii kwalifikacji dla celów VAT transakcji dotyczących dostaw towarów objętych specjalnymi procedurami celnymi (tj. brak jasnego wskazania sposobu traktowania tego typu transakcji dla celów VAT, z wyjątkiem dostawy towarów objętych procedurą składowania celnego), powoduje to w praktyce liczne wątpliwości, a **organy podatkowe w Polsce, co do zasady, stosują pro-fiskalne podejście oraz w wydawanych interpretacjach podatkowych wskazują na opodatkowanie tych transakcji na zasadach ogólnych i obowiązku raportowania tego typu transakcji dla celów VAT.**

5.3. Podatek akcyzowy

5.3.1. Uwagi wstępne

Kolejnym podatkiem pośrednim związanym z międzynarodowym obrotem towarowym oraz realizacją obsługi celnej jest podatek akcyzowy.

Podatek akcyzowy, w przeciwieństwie do podatku VAT, nie jest jednak powszechnie stosowany, gdyż dotyczy tylko niektórych produktów.

W całej Unii Europejskiej podatek akcyzowy nakładany jest na tzw. **wyroby zharmonizowane**, tj. energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe. Opodatkowanie akcyzą innych wyrobów należy do decyzji państw członkowskich, z zastrzeżeniem jednak, że podatki te nie mogą spowodować zwiększenia formalności w obrocie wewnątrzspółnotowym.

Odnosząc się do polskiej specyfiki regulacji akcyzowych, należy wskazać, że zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy akcyzowej, opodatkowaniu podatkiem akcyzowym w Polsce podlegają **wyroby akcyzowe** oraz **samochody osobowe**⁵⁰.

Wyroby akcyzowe rozumiane są jako: wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie **określone w załączniku nr 1 do ustawy akcyzowej** (art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej).

Tym samym, **aby określić czy dany wyrób akcyzowy podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym w Polsce należy w pierwszej kolejności sprawdzić, czy stanowi wyrób akcyzowy w rozumieniu przepisów akcyzowych, tj. czy został wymieniony w załączniku nr 1 do ustawy akcyzowej** (co istotne, załącznik ten posługuje się klasyfikacją wyrobów w układzie Nomenklatury Scalonej (CN), zatem aby zweryfikować status akcyzowy danego produktu, konieczna jest znajomość jego klasyfikacji CN).

Jeżeli odpowiedź jest negatywna, to wówczas do takiego produktu nie mają zastosowania przepisy ustawy akcyzowej.

Należy również wskazać, że załącznik nr 1 ustawy akcyzowej zawiera w sobie zarówno listę tzw. **wyrobów niezharmonizowanych** na poziomie UE - tj. podlegających opodatkowaniu z uwagi na krajową (polską) specyfikę regulacji akcyzowych,⁵¹ jak i wyrobów zharmonizowanych.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy akcyzowej przedmiotem opodatkowania akcyzą są w szczególności następujące czynności:

- ▶ produkcja wyrobów akcyzowych;
- ▶ wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego;
- ▶ **import wyrobów akcyzowych**, z wyłączeniem:
 - ▶ importu wyrobów akcyzowych wysłanych następnie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy z miejsca importu przez zarejestrowanego wysyłającego niebędącego importerem tych wyrobów;
 - ▶ importu wyrobów akcyzowych wprowadzonych do składu podatkowego, w celu dopuszczenia ich do obrotu w rozumieniu przepisów prawa celnego i objęcia procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w miejscu importu znajdującym się w tym składzie podatkowym;
 - ▶ przypadków, gdy dług celny wygasł na podstawie art. 124 ust. 1 lit. e-g lub k unijnego kodeksu celnego;
- ▶ nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonywanego do składu podatkowego;
- ▶ nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych innych niż określone w załączniku nr 2 do ustawy akcyzowej, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, dokonywane do składu podatkowego w celu objęcia ich procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli wprowadzenie tych wyrobów do składu podatkowego nie nastąpiło;
- ▶ wyprowadzenie ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych niebędących własnością podmiotu prowadzącego ten skład podatkowy (...);

⁵⁰ Opodatkowanie podatkiem akcyzowym samochodów **osobowych** wynika z krajowej (polskiej) specyfiki regulacyjnej. Z uwagi na specyfikę obrotu samochodami osobowymi, kwestie opodatkowania **akcyzą** samochodów **osobowych** zostały uregulowane odrębnie od **wyrobów akcyzowych** - w dziale 5 ustawy akcyzowej, tj. „Opodatkowanie akcyzą samochodów osobowych”.

⁵¹ Wyroby zharmonizowane, tj. podlegające opodatkowaniu na całym terytorium UE (w tym w Polsce) zostały określone w załączniku nr 2 do ustawy akcyzowej. W praktyce, klasyfikacja wyrobów akcyzowych jako wyroby akcyzowe zharmonizowane wiąże się zasadniczo z **obowiązkiem spełnienia dodatkowych obowiązków administracyjnych/formalnych** z uwagi na objęcie tego rodzaju wyrobów akcyzowych regulacjami dedykowanymi dla wyrobów szczególnie wrażliwych.

- ▶ wysłanie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy importowanych wyrobów akcyzowych z miejsca importu przez zarejestrowanego wysyłającego niebędącego importerem tych wyrobów.

Ponadto przedmiotem opodatkowania akcyzą są również:

- ▶ ubytki wyrobów akcyzowych;
- ▶ całkowite zniszczenie wyrobów akcyzowych;
- ▶ zużycie wyrobów akcyzowych do produkcji innych wyrobów akcyzowych.

Mając na uwadze powyższe, w zakresie transakcji związanych z międzynarodowym obrotem towarowym oraz obsługą celną towarów **potencjalnemu opodatkowaniu akcyzą podlega zasadniczo wyłącznie import wyrobów akcyzowych** (z pominięciem ww. sytuacji, w których zastosowanie ma instytucja zwieszenia poboru akcyzy lub dług celny wygasł z uwagi na szczególne okoliczności).

W szczególności należy zauważyć, że **nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem akcyzowym eksport wyrobów akcyzowych** (jako że nie został wymieniony wprost w katalogu określającym przedmiot opodatkowania akcyzą).

Nie oznacza to jednak, że wyroby akcyzowe będące przedmiotem eksportu nie podlegają podatkowi akcyzowemu w ogóle - zobowiązanie podatkowe powstaje bowiem w stosunku do tych wyrobów akcyzowych z chwilą dopuszczenia ich do konsumpcji na terytorium kraju, tj. z chwilą, kiedy wyroby opuszczają procedurę zawieszenia poboru akcyzy.

W efekcie obowiązków obliczenia i zapłaty akcyzy w stosunku do eksportowanych wyrobów akcyzowych może powstać nie z tytułu samego eksportu, a z tytułu wyprowadzenia wyrobów poza procedurę zawieszenia poboru akcyzy (np. poza granice składu podatkowego), czyli na wcześniejszym etapie obrotu (niemniej jednak, sytuacje te jako niestanowiące typowych transakcji związanych z obsługą celną towarów, pozostają poza zakresem Raportu).

Z kolei, zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy akcyzowej, podatnikiem akcyzy jest zasadniczo osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą.

W przypadku wyrobów akcyzowych, zgodnie z art. 24d ustawy akcyzowej, **stosowne deklaracje akcyzowe powinny być składane przez przedsiębiorców w formie elektronicznej** - w praktyce, deklaracje akcyzowe składane są za pośrednictwem platformy PUESC.

5.3.2. Import wyrobów akcyzowych

Jak już podkreślono, przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym w ramach obsługi celnej jest import wyrobów akcyzowych (z pewnymi wcześniej wskazanymi włączeniami).

W myśl art. 2 pkt 7 ustawy akcyzowej przez import należy rozumieć w szczególności **przywóz wyrobów akcyzowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju** - jeżeli wyroby te z chwilą ich wprowadzenia na terytorium kraju nie zostaną objęte celną procedurą specjalną (np. tranzytu czy składowania celnego), a także nie zostaną objęte czasowym składowaniem.

Zastosowanie celnej procedury specjalnej lub czasowego składowania powoduje, że zarówno należności celne jak i podatkowe (w tym z tytułu podatku akcyzowego) zostają zawieszane. W takim przypadku, mimo że towary będą znajdowały się fizycznie w kraju, nie nastąpi ich import

(dopuszczenie do obrotu), a podatek akcyzowy wraz z należnościami celnymi będzie podlegał zawieszeniu w związku z zastosowaniem określonej celnej procedury zawieszającej.

Import wyrobów akcyzowych uznaje się więc za dokonany oraz wywołujący potencjalne konsekwencje na gruncie akcyzy, jeżeli zostało zakończone czasowe składowanie tych wyrobów lub została zamknięta zastosowana procedura specjalna oraz powstał dług celny (wyroby zostały dopuszczone do obrotu) w myśl przepisów celnych.

Wówczas, jeżeli powstanie dług celny oraz importowane wyroby akcyzowe zostaną dopuszczone do konsumpcji, powstaje obowiązek zapłaty akcyzy (w odniesieniu do wyrobów opodatkowanych efektywną stawką podatkową).

Zgodnie z powszechnie obowiązującą w polskim systemie podatkowym zasadą samoobliczania należności podatkowych również w przypadku importu wyrobów akcyzowych podatnicy zobowiązani są do samodzielnego obliczenia kwoty należnej podatku akcyzowego.

Tym samym, podatnik jest obowiązany do obliczenia i wykazania kwoty akcyzy, z uwzględnieniem obowiązujących stawek akcyzy⁵²:

- ▶ **w zgłoszeniu celnym** (jest to najbardziej powszechny sposób rozliczenia akcyzy z tytułu importu wyrobów akcyzowych);
- ▶ **odpowiednio w zgłoszeniu uproszczonym lub wpisie do rejestru zgłaszającego oraz w zgłoszeniu uzupełniającym**, w przypadku korzystania z tego typu uproszczeń celnych;
- ▶ **w rozliczeniu zamknięcia** (w przypadku stosowania procedury uszlachetniania czynnego lub końcowego przeznaczenia zgodnie z art. 175 Rozporządzenia delegowanego).

W przypadku objęcia importowanych wyrobów akcyzowych procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub w przypadku importu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, podatnik jest obowiązany zamieścić w ww. dokumentach, informację o kwocie akcyzy, która byłaby należna, gdyby wyroby akcyzowe nie zostały objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub zwolnieniem od akcyzy.

Podstawę opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrobów akcyzowych stanowi wartość celna, powiększona o należne cło (podatnik jest obowiązany do zapłaty akcyzy również wtedy, gdy wyroby akcyzowe zostały zwolnione od należności celnych przywozowych lub stawki celne zostały zawieszane albo obniżone do stawki celnej zerowej).

W myśl art. 28 ust. 1 ustawy akcyzowej podatnik, który dokonał importu wyrobów akcyzowych, jest zobowiązany do zapłaty akcyzy w terminie i na warunkach określonych w przepisach prawa celnego dla należności celnych - tj. w praktyce, termin płatności wynosi, co do zasady, 10 dni, licząc od dnia powiadomienia dłużnika o kwocie należności.

W zakresie nieuregulowanym w ustawie, w odniesieniu do terminów i sposobu zapłaty akcyzy z tytułu importu stosuje się odpowiednio przepisy prawa celnego o terminach i sposobach uiszczania należności celnych, z **wyjątkiem przepisów dotyczących zawieszenia biegu terminu zapłaty, przedłużenia terminu zapłaty, odroczenia terminu płatności oraz innych ułatwień płatniczych określonych tymi przepisami.**

Tym samym, w przypadku odroczenia płatności należności celnych, podatek akcyzowy podlega płatności na zasadach ogólnych (czyli w ciągu 10 dni).

⁵² Art. 27 ust. 1 ustawy akcyzowej.

5.3.3. Stosowanie uproszczonych procedur celnych w przypadku wyrobów akcyzowych (polska specyfika regulacji)

Zgodnie z aktualną praktyką na poziomie UE, co do zasady, możliwe jest stosowanie uproszczeń celnych w odniesieniu do wyrobów akcyzowych.

Niemniej jednak, krajowe (polskie) organy legislacyjne wprowadziły do przepisów ustawy akcyzowej **własne ograniczenia co do możliwości stosowania niektórych uproszczeń celnych względem produktów posiadających status wyrobów akcyzowych.**

Co prawda, na przestrzeni ostatnich lat ograniczenia te podlegały pewnym modyfikacjom (tj. zostały częściowo zliberalizowane), niemniej jednak, ograniczenia istniejące obecnie stanowią wciąż istotne utrudnienie dla podmiotów prowadzących operacje celne w Polsce.

Mianowicie, na podstawie art. 7c ust. 1 ustawy akcyzowej, w przypadku wyrobów akcyzowych polskie organy legislacyjne ograniczyły możliwość stosowania:

- ▶ odprawy scentralizowanej, w której realizację zaangażowane są administracje celne z co najmniej dwóch państw członkowskich UE; oraz
- ▶ samoobsługi celnej.

Powyższe ograniczenia, mają szczególnie znaczący wpływ na przedsiębiorców prowadzących operacje celne w Polsce, z uwagi na fakt, że dotyczą wszystkich produktów klasyfikowanych jako wyroby akcyzowe w myśl przepisów ustawy akcyzowej.

Ponadto, w świetle art. 7c ust. 2 ustawy akcyzowej, wyłączono również możliwość stosowania **zgłoszenia uproszczonego** (tj. uproszczenia celnego określonego w art. 166 UKC) oraz **wpisu do rejestru zgłaszającego** (uproszczenia celnego określonego w art. 182 UKC), w odniesieniu do następujących produktów:

- ▶ **alkoholu etylowego** (z wyłączeniem przypadków, gdy **procedurą wywozu** jest obejmowany **alkohol etylowy zawarty w produktach kosmetycznych** objętych pozycjami CN 3304, 3305, 3306 i 3307, **perfumach i wodach toaletowych** objętych pozycją CN 3303, olejkach eterycznych objętych pozycją CN 3301 i **mieszaninach substancji zapachowych** objętych pozycją CN 3302);
- ▶ **paliw silnikowych** (z wyłączeniem przypadków, w których wysokość obrotu paliwami silnikowymi przekroczyła w poprzednim roku podatkowym 40 mln zł).

Co prawda, **powyższe ograniczenia zawierają pewne wyłączenia z ich stosowania** (tj. wyłączenie dla konkretnych produktów nieakcyzowych w przypadku eksportu czy wyłączenie dla paliw silnikowych po przekroczeniu określonego progu obrotu), **niemniej jednak, nie uwzględniono w nich, w szczególności, pozostałych produktów nieakcyzowych, które mogą zawierać alkohol etylowy w swoim składzie oraz procedury przywozu** (co w praktyce oznacza, że w przypadku importu produktów nieakcyzowych, takich jak np. produkty kosmetyczne zawierające alkohol etylowy, organy celno-podatkowe w Polsce odmawiają możliwości zastosowania zgłoszenia uproszczonego czy wpisu do rejestru zgłaszającego).

Jednocześnie należy podkreślić, że **ww. ograniczenia w stosowaniu uproszczeń celnych nie wynikają z unijnych przepisów celnych czy akcyzowych** - ograniczenie te wynikają wyłącznie z regulacji krajowych zawartych w polskiej ustawie akcyzowej.

6. Analiza przepisów około-podatkowych (polska specyfika)

6.1. Monitorowanie drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi

Pakiet przewozowy został wprowadzony na podstawie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (u.s.m.d.).

Istotą pakietu przewozowego jest nałożenie na przedsiębiorców obowiązku monitorowania i kontroli przewozu drogowego i kolejowego niektórych towarów, zwłaszcza towarów szczególnie narażonych na nieprawidłowości w rozliczeniach w VAT i podatku akcyzowym (tzw. towarów wrażliwych).

Środkiem technicznym służącym do monitorowania przewozu towarów wrażliwych oraz obrotu paliwami opałowymi jest rejestr zgłoszeń przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego SENT (tj. Systemu Elektronicznego Nadzoru Transportu).

Zgodnie z art. 3 ust. 2 u.s.m.d., systemowi monitorowania przewozu i obrotu podlega, w szczególności, przewóz następujących kategorii towarów wrażliwych⁵³:

- ▶ towary objęte następującymi pozycjami CN: 2207 nieoznaczone znakami akcyzy, 2707, 2710, 2905, 2917, 3403, 3811, 3814 zawierające alkohol etylowy, 3820 zawierające alkohol etylowy, 3824, 3826 - jeżeli masa brutto przesyłki towarów objętych tymi pozycjami przekracza 500 kg lub jej objętość przekracza 500 litrów;
- ▶ paliwa opałowe (bez względu na ich ilość w przesyłce);
- ▶ alkohol etylowy całkowicie skażony środkami dopuszczonymi do skażenia alkoholu etylowego (w tym zawarty w wyrobach nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi w przypadku przesyłek o objętości powyżej 500 litrów);
- ▶ susz tytoniowy nieoznaczony znakami akcyzy - bez względu na jego ilość w przesyłce;
- ▶ produkty lecznicze, środki spożywcze specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyroby medyczne, objętych określonymi obowiązkami na podstawie Prawa Farmaceutycznego;
- ▶ pozostałe towary, o ile zachodzi uzasadnione prawdopodobieństwo wystąpienia naruszeń przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku VAT lub podatku akcyzowego, mogących powodować, ze względu na skalę lub częstotliwość obrotu tymi towarami, znaczne uszczuplenia tych podatków.

Przewóz towarów należy rozumieć jako przemieszczanie towaru na lub przez terytorium kraju środkiem transportu po drodze publicznej albo krajowej sieci kolejowej, z uwzględnieniem postojów wymaganych podczas tego przemieszczania, przeładunku oraz rozładunku (art. 2 pkt 9 u.s.m.d.).

Tym samym, w praktyce, obowiązkom SENT, mogą podlegać następujące rodzaje przewozów:

⁵³ Należy jednocześnie podkreślić, że przepisy u.s.m.d. przewidują jednocześnie szeroki katalog wyłączeń z obejmowania towarów analizowanymi obowiązkami SENT.

- ▶ przewóz towarów wrażliwych oraz obrót paliwami opałowymi tylko w obrębie terytorium Polski - **gdy przejazd zaczyna się i kończy na terytorium Polski;**
- ▶ przewóz towarów wrażliwych oraz obrót paliwami opałowymi przez terytorium Polski - **gdy przejazd nie kończy się, ani nie zaczyna w Polsce;**
- ▶ przewóz towarów wrażliwych oraz obrót paliwami opałowymi do Polski - **gdy przejazd zaczyna się poza terytorium Polski, ale kończy na terytorium Polski;**
- ▶ przewóz towarów wrażliwych oraz obrót paliwami opałowymi z Polski - **gdy przejazd zaczyna się na terytorium Polski, ale kończy poza jej granicami.**

Przepisy u.s.m.d. nakładają obowiązki formalne na cztery grupy podmiotów zaangażowanych pośrednio oraz bezpośrednio w przewóz towarów, tj.:

- ▶ **podmiot wysyłający**, przez którego w myśl art. 2 pkt 7 u.s.m.d. należy rozumieć podmiot prowadzący działalność gospodarczą, dokonujący lokalnej dostawy towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, eksportu towarów;
- ▶ **podmiot odbierający**, przez którego w myśl art. 2 pkt 6 u.s.m.d. należy rozumieć podmiot dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, lokalnego nabycia towarów lub zużywający podmiot olejowy nieprowadzący działalności gospodarczej;
- ▶ **przewoźnik**, przez którego w myśl art. 2 pkt 8 u.s.m.d. należy rozumieć podmiot prowadzący działalność gospodarczą, dokonujący bezpośredniego przewozu towarów wrażliwych;
- ▶ **kierujący pojazdem.**

Mając na uwadze powyższe obowiązki nałożone na określone grupy podmiotów w zw. z przewozem towarów wrażliwych na/przez terytorium Polski oraz obrotem paliwami opałowymi w Polsce, zgodnie z obowiązującymi przepisami, podmiotami zobowiązanymi do realizacji konkretnych obowiązków związanych z SENT mogą być zarówno polscy, jak i zagraniczni przedsiębiorcy.

Praktyczna realizacja obowiązków wynikających z pakietu przewozowego realizowana jest, co do zasady, w następujących etapach:

- ▶ **etap 1.** - podmiot wysyłający zgłasza zamiar przewozu towaru wrażliwego poprzez wypełnienie stosownego formularza. Po jego wypełnieniu i wysłaniu wygenerowany zostaje numer SENT (ważny przez 10 dni, dlatego też dostawa powinna nastąpić w przeciągu tych 10 dni) oraz 3 klucze uwierzytelniające dla każdego z uczestników procesu - wysyłającego, przewoźnika i odbierającego;
- ▶ **etap 2.** - przewoźnik uzupełnia zgłoszenie, dodając m.in. swoje dane, numer rejestracyjny pojazdu, datę rozpoczęcia przewozu i planowaną datę jego zakończenia; (przewoźnik może rozpocząć transport dopiero po uzyskaniu potwierdzenia);
- ▶ **etap 3.** - podmiot odbierający uzupełnia zgłoszenie o informację o odbiorze towaru, nie później niż w następnym dniu roboczym po dostarczeniu towaru.

Co istotne, w myśl art. 3 ust. 6 pkt 2 u.s.m.d., systemowi monitorowania przewozu i obrotu **nie podlega** przewóz towarów określonych w pkt a-d, **jeżeli zostały objęte następującymi procedurami celnymi: tranzytu, składowania, odprawy czasowej, przetwarzania lub wywozu, a także powrotnym wywozem.**

III. Analiza przepisów celnych oraz podatkowych w zakresie stosowania procedur celnych oraz sposobów naliczania i rozliczania należności celnych oraz podatkowych w wybranych państwach Unii Europejskiej

1. Uwagi wstępne

Przepisy unijne regulujące unijny obszar celny stanowią najbardziej zharmonizowany zbiór przepisów w całej UE. Zarówno unia celna jak i wspólna polityka handlowa należą do wyłącznych kompetencji UE.

Zgodnie z informacjami wskazanymi w części II pkt 2 Raportu, głównymi źródłami prawa celnego na poziomie całej UE jest UKC, Rozporządzenie delegowane oraz Rozporządzenie wykonawcze. Wszystkie wymienione akty zostały wydane w formie rozporządzenia. Tym samym mają zasięg ogólny, wiążą państwa członkowskie w całości i są przez nie bezpośrednio stosowane. Oznacza to, że nie ma potrzeby ich odrębnej implementacji do krajowych porządków prawnych, gdyż obowiązują one wprost w brzmieniu wynikającym z tych rozporządzeń.

W rezultacie, co do zasady, wszystkie państwa członkowskie stosują takie same przepisy w zakresie kwestii celnych uregulowanych w powyższych aktach prawnych - dotyczy to w szczególności procedur celnych i procedur specjalnych oraz zasad ich stosowania. Akty unijne obejmują swoim zakresem również uproszczenia celne.

Jednocześnie, tak jak zostało to wskazane w części II pkt 1 Raportu, międzynarodowy obrót towarowy wiąże się również z poborem należności podatkowych - w szczególności podatków pośrednich, takich jak podatek VAT oraz podatek akcyzowy.

W odróżnieniu do regulacji polityki celnej UE, ramy prawne w zakresie zarówno podatku VAT, jak i podatku akcyzowego zostały określone na poziomie unijnym na podstawie stosownych dyrektyw - państwa członkowskie zobowiązane są zatem do dokonania implementacji do swojego porządku krajowego regulacji zawartych w dyrektywach, które wiążą je co do celu. Tym samym przepisy regulujące kwestie podatków pośrednich są zasadniczo takie same, jeśli chodzi o skutek, który mają wywołać, niemniej jednak mogą różnić się w poszczególnych państwach członkowskich UE w zakresie rozwiązań proceduralnych/operacyjnych.

Mając na uwadze powyższe należy wskazać, że zasadnicze różnice dotyczące regulacji celnych i podatkowych związanych z obrotem międzynarodowym pomiędzy UE a państwami trzecimi w różnych państwach członkowskich związane są przede wszystkim z odmiennym uregulowaniem kwestii podatkowych i administracyjnych oraz lokalną praktyką organów celnych i podatkowych, wpływającą również na stosowanie niektórych uproszczeń celnych wymienionych w rozporządzeniach unijnych.

Poniżej przedstawiamy analizę przepisów celnych oraz podatkowych obowiązujących we Francji, Niemczech oraz Holandii, ze szczególnym uwzględnieniem różnic związanych z odmiennym podejściem tych państw do kwestii celnych oraz podatkowych, wynikających zarówno z regulacji krajowych, jak i praktyki organów tych państw.

2. Francja

2.1. Kwestie proceduralne

2.1.1. Forma zgłoszenia celnego oraz deklaracji podatkowych

Powszechnie obowiązującą formą składania zgłoszeń celnych oraz deklaracji podatkowych we Francji jest forma elektroniczna. Zgłoszenia celne składane są za pomocą platformy celnej DELTA⁵⁴ (w praktyce przy użyciu oprogramowania Conex). Wprowadzenie danych dotyczących zgłoszenia celnego za pomocą platformy generuje jednolity dokument administracyjny SAD.

W ograniczonych przypadkach możliwe jest składanie zgłoszeń celnych w formie papierowej (np. w przypadku procedury awaryjnej, gdy system DELTA nie jest dostępny).

Informacje dotyczące importu, udostępnione francuskim organom celnym poprzez wprowadzenie ich do systemu DELTA są następnie automatycznie przekazywane do systemów obsługujących rozliczenia podatkowe związane z importem towarów (i odwrotnie). DELTA jest powiązana m.in.:

- ▶ z platformą GAMMA w zakresie podatku akcyzowego;
- ▶ z oprogramowaniem francuskich organów podatkowych dla podatku VAT;
- ▶ z GUN tj. systemem połączonym w szczególności z CITES, EGIDE (mającymi zastosowanie do towarów podwójnego zastosowania), SIGALE (w zakresie broni), TRACES (w zakresie produktów fitosanitarnych).

Tym samym, w przypadku deklaracji dla celów podatku VAT, pozycje dotyczące importu towarów (w tym podstawa opodatkowania oraz podatek należny z tytułu importu) są automatycznie uzupełniane na podstawie danych wykazanych przez importera lub podmiot reprezentujący importera w zgłoszeniu celnym w systemie DELTA.

W efekcie podatnik nie musi wypełniać samodzielnie pozycji dotyczących importu towarów, a jedynie zaakceptować (lub skorygować) wartości wypełnione automatycznie w deklaracji VAT na podstawie danych z bazy celnej DELTA.

W związku ze złożeniem zgłoszenia celnego powstaje obowiązek płatności należności celnych oraz podatku akcyzowego, jeśli ma zastosowanie. Podatek VAT jest rozliczany obligatoryjnie w deklaracji podatkowej, co zostało szczegółowo opisane w części IV pkt 2.5.4 Raportu.

2.1.2. Miejsce i czas dokonania odprawy celnej

Co do zasady, odprawa celna we Francji dokonywana jest wyłącznie w urzędzie celnym, a czynności z nią związane wykonywane są przez agentów celnych.

Organy francuskie dopuszczają jednak możliwość ubiegania się o tzw. odprawę „domową” (tzw. eng. *home clearance*), czyli odprawę towarów poza urzędem celnym, która odbywa się na terenie zakładu importera w ramach miejsca uznanego. Jest to powszechnie stosowane uproszczenie dotyczące dokonywania odpraw celnych we Francji.

⁵⁴ Platforma DELTA: *Dédouanement En Ligne par Traitement Automatisé*.

W przypadku importu francuskie służby celne mogą wydać (na wniosek) zezwolenie na dwa rodzaje miejsc, w których można dokonać odprawy celnej poza urzędem celnym:

- ▶ magazyny czasowego składowania, w którym towary mogą być składowane do 90 dni - w tym przypadku importerzy zobowiązani są do prowadzenia ewidencji towarów znajdujących się na terenie objętym zezwoleniem;
- ▶ miejsce uznane, w którym towary mogą być składowane do 3 dni (6 dni w przypadku upoważnionego odbiorcy) - w tym wypadku ewidencja towarów magazynowanych nie jest wymagana.

Powyższe podejście organów francuskich stanowi przykład wykorzystania regulacji zawartych w art. 148 UKC dotyczących krótkotrwałego czasowego składowania (szerzej o tej kwestii w części II pkt 3.1.4.2 Raportu).

W przypadku eksportu towarów francuskie służby celne muszą zostać powiadomione o miejscu, w którym towary zostaną objęte procedurą wywozu, natomiast odrębne zezwolenie dla celów eksportu nie jest wymagane.

Co istotne, zgłoszenia celne przesyłane z wykorzystaniem platformy DELTA G (standardowa odprawa celna) mogą być dokonywane 24 godziny na dobę, 7 dni w tygodniu. Akceptacja odprawy celnej przez urzędników trwa około kilku minut. Jeśli jednak służby celne zdecydują się na kontrolę importowanych towarów, kontrola przeprowadzana jest w godzinach pracy urzędu. Do chwili zakończenia kontroli towary będące jej przedmiotem nie mogą zostać odprawione.

2.1.3. Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi

Językiem urzędowym we Francji jest język francuski. Tym samym, jest to jedyny akceptowany język w kontaktach z urzędami, dotyczy to również formularzy, którymi należy posługiwać się przy dokonywaniu zgłoszeń celnych, wnioskowaniu o wydanie zezwoleń czy składaniu deklaracji podatkowych.

Niezależnie od powyższego, przejawem wsparcia przedsiębiorców zagranicznych w kontaktach z organami francuskimi odpowiedzialnymi za rozliczenia związane z obrotem międzynarodowym jest strona internetowa francuskiej administracji celnej oraz podatkowej, która zawiera wskazówki, rekomendacje oraz informacje w zakresie ceł i podatków pośrednich w języku angielskim⁵⁵.

Zgodnie z praktyką francuskich organów, o ile szczególne przepisy (związane np. z toczącym się postępowaniem) nie wymagają od podmiotów zaangażowanych w obrót międzynarodowy kontaktu z organami za pomocą oficjalnych pism, kontakt z organami celnymi i podatkowymi może odbywać się w formie telefonicznej lub mailowej. Druga z form jest formą preferowaną przez przedstawicieli organów.

Jednocześnie każdy podmiot może zwrócić się z zapytaniem do francuskich służb celnych w dowolnym momencie, kontaktując się z lokalnym urzędem celnym lub korzystając z dedykowanej linii telefonicznej.

⁵⁵ *Douanes & Droits Indirects (pol. Cła i opłaty pośrednie; dostęp: [French customs: information available in english \(douane.gouv.fr\)](https://www.douane.gouv.fr/en).*

Ze względu na przewagę małych i średnich przedsiębiorstw operujących na rynku francuskim w praktyce rzadko spotykane jest, aby podmioty te miały przypisane wsparcie dedykowanego urzędnika w zakresie spraw celnych.

Francuskie służby celne zdecydowały się jednak na utworzenie Departamentu Kluczowych Klientów⁵⁶ dla dużych międzynarodowych grup kapitałowych. Od 2016 r. Departament ten jest punktem kontaktowym dla dużych firm w celu zapewnienia szybkiego, wydajnego i odpowiedniego wsparcia w sprawach rozliczeń celnych. Przedsiębiorcy w ramach SGC mogą otrzymywać porady i korzystać ze spersonalizowanych działań następczych w zakresie składania i wydawania zezwoleń związanych z odprawą celną, a także obsługi ich zgłoszeń. Wszystkie transakcje dokonywane przez największych przedsiębiorców traktowane są w jednolity sposób z uwzględnieniem ich specyficznych potrzeb.

2.2. Stosowanie uproszczeń celnych

2.2.1. Stosowanie uproszczeń celnych wynikające z lokalnej praktyki

Szczegółowa analiza przepisów dotyczących podstawowych uproszczeń celnych została przedstawiona w części II pkt. 3.2. Raportu.

W praktyce najczęściej wykorzystywanymi uproszczeniami celnymi we Francji są:

- ▶ odprawa w miejscu uznanym;
- ▶ zgłoszenie uproszczone;
- ▶ upoważniony eksporter;
- ▶ lokalna odprawa scentralizowana.

Ze względu na znaczącą przewagę występowania we Francji małych i średnich przedsiębiorstw, w praktyce najczęściej stosowanymi uproszczeniami są uproszczenia posiadane przez poszczególne agencje celne działające w imieniu swoich klientów.

Uproszczeniami, rzadko stosowanymi we Francji są transgraniczne pozwolenia/uproszczenia celne (tj. takie do realizacji których zaangażowane są inne państwa UE, np. transgraniczna odprawa scentralizowana czy transgraniczne pozwolenie na stosowanie procedury uszlachetniania czynnego).

Z kolei wpis do rejestru zgłaszającego czy samoobsługa celna nie zostały jeszcze zaimplementowane.

W zakresie samoobsługi celnej, francuskie służby celne opracowują program pilotażowy z kilkoma wybranymi podmiotami w celu określenia praktycznych zasad dotyczących wdrażania uproszczenia w postaci samoobsługi celnej.

Niezależnie od powyższego, Francja posiada dwa Wolne Obszary Celne w Bordeaux i w Gujanie Francuskiej, jednak w praktyce nie są one znacząco rozwinięte i wykorzystywane.

⁵⁶ *Service Grands Comptes - SGC (pol. Departament Dużych Klientów; dostęp: [Large Accounts Department \(SGC\) | Portail de la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects](#)).*

2.2.2. Ograniczenia w zakresie stosowania uproszczeń celnych w przypadku wyrobów akcyzowych

Przepisy celne i podatkowe obowiązujące we Francji nie wprowadzają ograniczeń w stosowaniu odprawy scentralizowanej lub samoobsługi celnej, której przedmiotem są wyroby akcyzowe. Oznacza to, że w przypadku zastosowania takiego uproszczenia przedsiębiorcy mogą objąć nimi również towary będące wyrobami akcyzowymi w rozumieniu przepisów francuskich.

2.3. Odroczenie płatności należności celnych

2.3.1. Podstawowe zasady odraczania należności celnych

Co do zasady, należności celne są należne z chwilą importu.

Istnieje jednak możliwość odroczenia ich wypłaty w momencie złożenia gwarancji w przypadku istniejącego długu celnego: tj. gwarancji *crédit d'enlèvement*, która daje możliwość odroczenia płatności do 30 dni po imporcie, mając jednocześnie możliwość wykorzystania importowanych towarów.

W przypadku stosowania specjalnych procedur celnych, następuje zawieszenie płatności ewentualnych należności celno-podatkowych (zastosowanie ma gwarancja *crédit opérations diverses*).

Jak zostało wskazane, oba rozwiązania wymagają ustanowienia określonych gwarancji, co do zasady, w instytucjach finansowych. Status AEO pozwala na zmniejszenie kwoty gwarancji, które należy złożyć. Istnieje również możliwość ustanowienia gwarancji wewnętrzgrupowej, w ramach której podmiot powiązany będzie gwarantował powstałe/potencjalne długi celne dla całej grupy.

Powyższe rozwiązania wynikają bezpośrednio z przepisów unijnych - szerzej o tej kwestii w części II pkt 3.1.3 i 3.3.4 Raportu).

Dodatkowo należy wskazać, że co do zasady kwota gwarancji nie obejmuje potencjalnych należności z tytułu VAT.

2.3.2. Odroczenie płatności cła w związku z otwartym postępowaniem celnym

Zgodnie z art. 348 Francuskiego Kodeksu Celnego⁵⁷ jeżeli osoba zobowiązana do zapłaty długu celnego zażąda tego w swoim sporze, może być upoważniona do odroczenia spłaty długu do czasu rozstrzygnięcia sporu.

Zawieszenie płatności przysługuje dłużnikowi, jeżeli wniesie zabezpieczenie mające na celu zapewnienie odzyskania spornej wierzytelności. Gwarancje te mogą przybrać formę m.in. depozytu, zbywalnych papierów wartościowych czy ustanowienia hipoteki na nieruchomości.

Jednocześnie, gwarancje nie mogą być wymagane, jeżeli ze względu na sytuację osoby odpowiedzialnej mogą one spowodować poważne trudności gospodarcze lub społeczne.

⁵⁷ *Code des douanes*, wersja z dnia 20 lipca 2023 r. obowiązujący od 1 stycznia 1949 r. (dalej: **Francuski Kodeks Celny**).

Tym samym, w przypadku złożenia odwołania od decyzji organów celnych oraz złożenia zabezpieczenia odpowiadającego kwocie należności, organy celne wstrzymują wykonanie decyzji do czasu rozpatrzenia środka zaskarżenia przez organ odwoławczy.

W praktyce jednak podmioty zwykle decydują się na natychmiastową zapłatę spornego długu celnego, ze względu na obowiązek zapłaty odsetek karnych w przypadku potencjalnego przegrania sporu.

2.4. Wiążące informacje celne

Oprócz stosowanych powszechnie w ramach UE Wiążących Informacji Taryfowych i Wiążących Informacji o Pochodzeniu, francuskie organy celne dopuszczają możliwość ubiegania się o wiążącą informację o wartości celnej⁵⁸, której celem jest:

- ▶ określenie metody ustalania wartości transakcyjnej, która powinna być zastosowana w konkretnym przypadku;
- ▶ zidentyfikowania elementów składających się na wartość celną danego towaru;
- ▶ uproszczenie procedury deklarowania wartości celnej.

Wniosek o wydanie wiążącej informacji o wartości celnej składany jest w urzędzie celnym właściwym dla miejsca siedziby wnioskującego. Wraz z wnioskiem należy przedłożyć informacje i dokumenty dotyczące importu m.in. umowę sprzedaży i faktury, umowę w sprawie cen transferowych, informacje o zastosowanych regułach Incoterms, dokumenty transportowe lub umowę licencyjną.

Informacja o wartości celnej ma moc wiążącą wyłącznie we Francji i obowiązuje przez 3 lata.

2.5. Kwestie związane z podatkiem VAT

2.5.1. Obowiązek rejestracji VAT

Zgodnie z generalną zasadą wyrażoną w art. 286 Francuskiego Kodeksu Podatkowego⁵⁹ każdy podmiot dokonujący transakcji stanowiących czynność opodatkowaną podatkiem VAT jest zobowiązany do dokonania rejestracji dla celów VAT we Francji.

Rejestracja jest wymagana również w przypadku rozliczania podatku VAT z tytułu importu za pośrednictwem przedstawiciela podatkowego (o czym mowa dalej).

W świetle art. 286 ter A Francuskiej Ordynacji Podatkowej dokonywanie wyłącznie niektórych operacji związanych z importem towarów na terytorium Francji nie wymaga rejestracji VAT i zasadniczo mieści się w następujących kategoriach:

- ▶ importowane towary są po ich przywozie obejmowane specjalną procedurą celną, a tym samym następuje zawieszenie pobór należności celnych i podatkowych (towary nie są dopuszczane do obrotu w UE w rozumieniu przepisów UKC);

⁵⁸ *L'avis sur la valeur en douane (AVD)* - wytyczne w zakresie uzyskiwania przedmiotowej informacji dostępne pod adresem: [L'avis sur la valeur en douane \(AVD\)](#).

⁵⁹ *Code général des impôts*, wersja z dnia 20 lipca 2023 r. obowiązujący od 14 lutego 1952 r. (dalej: **Francuski Kodeks Podatkowy**).

- ▶ brak podatku VAT od importu wynika z określonego zwolnienia (np. stosowanie procedury 42, import energii elektrycznej).

2.5.2. Opodatkowanie dostaw poprzedzających dopuszczenie towarów do obrotu

Art. 277 A Francuskiego Kodeksu Podatkowego wymienia katalog sytuacji, w których dochodzi do zawieszenia poboru podatku VAT. Dotyczy on w szczególności dostaw towarów, które mają zostać objęte szczególną procedurą celną, która przewiduje zawieszenie płatności podatku VAT tak długo, jak towary podlegają tej procedurze.

Dostawa towarów objęta jednym z następujących reżimów przewidzianych w obowiązujących przepisach UE tj. składy i miejsca czasowego składowania, składy celne, uszlachetnianie czynne nie podlegają opodatkowaniu VAT. Tym samym dokonanie np. dostawy towarów w składzie celnym we Francji nie podlega opodatkowaniu VAT tak długo, jak towary będą objęte wskazanym reżimem celnym.

2.5.3. Ustanowienie przedstawiciela podatkowego dla celów VAT

Zgodnie z art. 289A Francuskiego Kodeksu Podatkowego do wyznaczenia przedstawiciela podatkowego dla celów VAT zobowiązane są podmioty, które:

- ▶ nie mają siedziby w UE ani w państwie z którym Francja zawarła umowę o współpracy tj. Republika Południowej Afryki, Antigua i Barbuda, Armenia, Aruba, Australia, Azerbejdżan, Bośnia i Hercegowina, Republika Zielonego Przylądka, Curacao, Dominika, Ekwador, Gruzja, Ghana, Granada, Grenlandia, Wyspy Cooka, Wyspy Owcze, Indie, Wyspa, Jamajka, Japonia, Kenia, Kuwejt, Macedonia Północna, Mauritius, Meksyk, Mołdawia, Nauru, Niue, Norwegia, Nowa Zelandia, Pakistan, Polinezja Francuska, Korea Południowa, Wielka Brytania, Saint Barthelemy, Saint Martin, Sint Maarten, Tunezja, Turcja, Ukraina, Vanuatu **oraz**
- ▶ wykonują operacje podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT we Francji (np. import) lub w przypadku których należy dopełnić formalności związanych z podatkiem VAT (np. wypełnienie deklaracji VAT-UE).

Tym samym, podmiot o którym mowa powyżej jest obowiązany do rejestracji VAT oraz ustanowienia przedstawiciela podatkowego.

W świetle art. 289A Francuskiego Kodeksu Podatkowego w wyjątkowych sytuacjach regulacje francuskie przewidują możliwość ustanowienia tymczasowego przedstawiciela podatkowego. Dotyczy to sytuacji, gdy czynności danego podmiotu są ograniczone i z tytuły których nie dochodzi do faktycznego obowiązku zapłaty podatku VAT, np. w przypadku wyprowadzania towarów ze składu celnego w celu ich wywozu czy też w przypadku stosowania procedury 42 (stosowanie procedury 42 na gruncie krajowym zostało omówione w [części II pkt 5.2.1. Raportu](#)). W takiej sytuacji tymczasowy przedstawiciel podatkowy posługuje się własnym numerem VAT, z wykorzystaniem którego raportuje wszystkie transakcje podmiotów, których reprezentuje (zagraniczny podmiot nie dokonuje wówczas rejestracji dla celów VAT).

Aby działać jako przedstawiciel podatkowy we Francji, podmiot musi spełniać następujące warunki:

- ▶ być podatnikiem VAT z siedzibą we Francji i regularnie składać francuskie deklaracje VAT;
- ▶ jego powołanie musi być sporządzone na piśmie i dokonane przed przeprowadzeniem pierwszej transakcji zobowiązującej do powołania przedstawiciela podatkowego we Francji (np. przed dokonaniem importu);

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

- ▶ umowa musi zawierać nazwę i adres podatnika oraz przedstawiciela, datę wejścia w życie, wyznaczenie przedstawiciela przez zagranicznego podatnika oraz akceptację jego powołania przez przedstawiciela, a także zobowiązanie się do dopełnienia formalności ciążących na zagranicznym podatniku i zapłaty podatku należnego.

O ile umowa nie została zawarta na czas określony, pozostaje ona ważna, chyba że zostanie rozwiązana przez przedstawiciela lub podatnika.

Dodatkowo, przedstawiciel podatkowy musi być regularnie akredytowany przez francuskie organy podatkowe:

- ▶ nie może dopuścić się żadnych poważnych lub powtarzających się naruszeń przepisów podatkowych;
- ▶ nie może popełnić żadnego przestępstwa handlowego;
- ▶ musi posiadać wystarczające zaplecze administracyjne, zasoby ludzkie i materialne;
- ▶ posiadać możliwość wypłacalności finansowej (potwierdzoną księgowością lub odrębną gwarancją).

Przedstawiciel musi następnie złożyć wnioski francuskim organom podatkowym o zatwierdzenie jego wyznaczenia.

Przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie z podatnikiem za zobowiązania podatkowe tego podatnika.

2.5.4. Rozliczenie VAT z tytułu importu towarów

Zgodnie z generalną zasadą wyrażoną w art. 1695 Francuskiego Kodeksu Podatkowego, jeśli podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, podatek VAT z tytułu importu rozliczany jest we Francji z wykorzystaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia. Tym samym, w praktyce importerzy nie są zobowiązani do faktycznej zapłaty VAT. Proces ten przebiega dwuetapowo:

- ▶ najpierw towary są importowane, podatek VAT jest naliczany, ale nie jest wpłacany; dane wprowadzone do systemu DELTA przez importera (lub podmiot go reprezentujący np. agencję celną) są przekazywane od francuskich organów celnych do francuskich organów podatkowych;
- ▶ następnie deklaracja dla celów VAT jest składana w miesiącu następującym po imporcie, w którym automatycznie zadeklarowany jest podatek VAT od importu; podatek VAT jest wykazywany jako podatek należny przy jednoczesnym wykazaniu go jako podatek naliczony.

W rezultacie importerzy dokonują rozliczenia VAT z tytułu importu neutralnie finansowo, o ile przysługuje im prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Opisane rozwiązanie jest rozwiązaniem obowiązkowym i standardowym dla wszystkich podatników, tym samym nie jest konieczne występowanie z odrębnym wnioskiem dla celów neutralnego rozliczenia podatku VAT z tytułu importu w deklaracji.

W przypadku działania przez przedstawiciela celnego, w świetle art. 293A Francuskiej Ordynacji Podatkowej przedstawiciel celny w rozumieniu UKC, działający w formie przedstawicielstwa pośredniego, czyli we własnym imieniu i na rzecz podatnika, odpowiada solidarnie za zapłatę podatku. Przedstawiciel może być jednak uwolniony od tej odpowiedzialności w sytuacji, w której przekazał importerowi wszystkie informacje związane z importem towarów niezbędne do wypełnienia przez ten podmiot obowiązków podatkowych (w tym informacje o podstawie opodatkowania transakcji).

2.5.5. Odliczenie podatku naliczonego w przypadku importu przez podmiot niebędący właścicielem towarów

Zgodnie z art. 271, II, 1, b Francuskiego Kodeksu Podatkowego oraz wykładni przepisów zawartej w wytycznych francuskich organów podatkowych (sygn. BOI-TVA-DED-40-10-30 §30) podatnik może odliczyć VAT naliczony z tytułu importu od kwoty VAT należnego, jeżeli spełnione są łącznie dwa następujące warunki:

- ▶ osobą zobowiązaną do zapłaty podatku VAT od importu jest osoba wskazana jako faktyczny odbiorca towarów na zgłoszeniu przywozowym (wskazany w polu 44 dokumentu SAD wraz z francuskim numerem VAT);
- ▶ towar jest importowany na potrzeby jej działalności, co daje prawo do odliczenia.

Co do zasady, w praktyce wymagane jest, aby importer był właścicielem towarów.

W drodze wyjątku importer może nie być właścicielem towarów, pod warunkiem, że wartość importowanych towarów jest wliczona w cenę określonych transakcji lub w cenę towarów lub usług, które dostarcza on w ramach swoich transakcji gospodarczych. Podejście francuskich organów podatkowych opiera się na wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-621/19 *Weindel Logistics*.

W świetle wytycznych francuskich organów podatkowych, podatku VAT od importu nie można odliczyć jeśli importowane towary są np. wynajmowane innym podmiotom.

3. Niemcy

3.1. Kwestie proceduralne

3.1.1. Forma zgłoszenia celnego oraz deklaracji podatkowych

Standardową formą zgłoszenia celnego jest elektroniczne zgłoszenie celne. Jest ono stosowane przez większość podmiotów i musi być wykorzystywane zawsze, jeżeli nie jest dozwolona inna forma zgłoszenia celnego. Wraz z elektronicznym zgłoszeniem celnym podane w nim informacje są przekazywane do wewnętrznego systemu informatycznego niemieckiej administracji celnej („ATLAS”) za pomocą certyfikowanego oprogramowania.

Opcjonalnie, zgłoszenie celne o dopuszczeniu towarów do swobodnego obrotu może być przekazane organom celnym w formie internetowej zgłoszenia celnego. Zgłoszenie celne w formie papierowej i ustnej jest dopuszczalne w szczególnych okolicznościach (np. tymczasowa niedostępność lub awaria systemów celnych).

Podatek VAT od importu (oraz, jeśli dotyczy, akcyza) jest zwykle deklarowany i pobierany wraz z należnościami celnymi w ramach składania zgłoszenia celnego dla importu. W związku z tym, co do zasady nie jest wymagana oddzielna deklaracja dla podatku VAT od importu.

W świetle § 21 ust. 2 zdanie 1 Niemieckiej Ustawy o VAT⁶⁰ przepisy celne dotyczące wspólnej procedury odprawy celnej stosuje się odpowiednio do poboru podatku VAT od importu.

⁶⁰ Akt z 1980 r. - *Umsatzsteuergesetz* (UStG; dalej: **Niemiecka Ustawa o VAT**).

3.1.2. Miejsce i czas dokonania odprawy celnej

Odprawa celna (w tym przedstawienie towarów) odbywa się bezpośrednio we właściwym urzędzie celnym lub alternatywnie w miejscu wyznaczonym lub uznanym przez organy celne („*okazanie poza miejscem urzędowania*” w języku niemieckim: „*Gestellung außerhalb des Arbeitsplatzes*”).

Uproszczenia unijne dotyczące dokonania odprawy w miejscu innym niż urząd celny są odpowiednio stosowane (przykładowo w ramach procedury tranzytowej z wykorzystaniem zezwolenia dla „*upoważnionego nadawcy/odbiorcy*”).

W kontekście wywozu istnieje również szeroko stosowana krajowa zasada ubiegania się o przedstawienie w siedzibie przedsiębiorstwa (wnioski należy składać co najmniej 2 godziny przed zakończeniem pracy, dzień przed pakowaniem/załadunkiem na wywóz).

W pozostałych przypadkach, towary należy co do zasady przedstawić do kontroli celnej we właściwym urzędzie celnym w odpowiednim czasie w godzinach jego otwarcia.

Jeśli chodzi o czas trwania odprawy dla standardowego importu i eksportu (np. brak kontroli, brak zakazów i ograniczeń) odprawa może być zautomatyzowana/natychmiastowa, ale zwykle nie trwa dłużej niż 24 godziny.

Jednocześnie warto dodać, że w praktyce wykorzystywane są uproszczenia w zakresie dokonywania zgłoszeń celnych, w tym wpis do rejestru zgłaszającego (więcej o wpisie do rejestru zgłaszającego w części II pkt 3.2.1.3. Raportu), dzięki któremu zgłoszenie celne uznaje się za zaakceptowane w momencie dokonania wpisu do rejestru, a towary są zwalniane do obrotu w przeciągu 30 min do 2 godzin. Należy jednak wskazać, że w ostatnim czasie pozwolenia na wpis do rejestru zgłaszającego były szczegółowo badane przez organy celne i w niektórych przypadkach uchylane, tym samym popularność stosowania tego uproszczenia jest ograniczona.

3.1.3. Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi

W świetle par. § 23 *Verwaltungsverfahrensgesetz* językiem urzędowym w komunikacji ze wszystkimi organami celnymi jest język niemiecki, a organy powinny zawsze wymagać komunikacji w języku niemieckim. Jednak w praktyce, komunikacja może być również akceptowana w języku angielskim. Ostatecznie jednak to, który język jest akceptowany, zależy od uznania konkretnego funkcjonariusza celnego.

Najczęstszą nieformalną formą kontaktu jest komunikacja za pośrednictwem poczty elektronicznej (i telefonu, jeśli jest to pomocne).

Praktyka celna pozwala na to, aby bieżące wyjaśnienia mogły być przesyłane pocztą elektroniczną. Ilekroć sprawa dotyczy większej wagi, rekomendowane jest wykorzystanie oficjalnych pism.

Niemieckie organy celne tworzą obecnie własne rozwiązanie portalowe *zoll-portal.de*. Coraz więcej „usług” jest przenoszonych do tego portalu i można nimi zarządzać tylko za jego pośrednictwem, np. wniosek o Wiążącą Informację Taryfową. Rejestracja w portalu nie jest jednak możliwa dla podmiotów spoza Niemiec.

W Niemczech nie funkcjonuje instytucja jednego punktu kontaktu i wsparcia dla uczestników obrotu towarowego. W zależności od tematu sprawy i miejsca dokonywania odpraw, poszczególne kwestie są załatwiane przez różnych urzędników, w różnych departamentach.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

3.2. Stosowanie uproszczeń celnych

3.2.1. Stosowanie uproszczeń celnych wynikające z lokalnej praktyki

Szczegółowa analiza przepisów dotyczących podstawowych uproszczeń celnych została przedstawiona w części II pkt. 3.2. Raportu.

W praktyce najczęściej wykorzystywanymi uproszczeniami i ułatwieniami celnymi, zarówno wynikającymi bezpośrednio z regulacji UKC, jak i lokalnej praktyki w Niemczech są:

- ▶ zabezpieczenie generalne;
- ▶ czasowe składowanie;
- ▶ uproszczone zgłoszenie przywózowe i wywózowe;
- ▶ REX/autoryzowani eksporterzy;
- ▶ odroczenie płatność cel i VAT;
- ▶ upoważniony nadawca/odbiorca w tranzycie;
- ▶ status AEO;
- ▶ skład celny;
- ▶ uproszczona kalkulacja wartości celnej w oparciu o art. 73 UKC.

Uproszczeniem stosowanym w ograniczonym zakresie jest wpis do rejestru zgłaszającego (o czym była mowa powyżej).

Z kolei instytucja odprawy scentralizowanej ma marginalną rolę. Samoobsługa celna nie jest stosowana w Niemczech.

3.2.2. Ograniczenia w zakresie stosowania uproszczeń celnych w przypadku wyrobów akcyzowych

Przepisy celne i podatkowe obowiązujące w Niemczech nie wprowadzają ograniczeń w stosowaniu wpisu do rejestru zgłaszającego, odprawy scentralizowanej lub samoobsługi celnej, której przedmiotem są wyroby akcyzowe. Oznacza to, że w przypadku zastosowania tych uproszczeń przedsiębiorcy mogą objąć nimi również towary będące wyrobami akcyzowymi w rozumieniu przepisów niemieckich.

Niezależnie od powyższego, w związku z tym, że funkcjonalność scentralizowanej odprawy celnej jest uzależniona od struktur informatycznych, które zgodnie z art. 278 ust. 3 lit. d) UKC, muszą zostać opracowane i wdrożone najpóźniej do 31 grudnia 2025 r., koncepcja centralnego rozliczenia nie została jeszcze oficjalnie wdrożona w Niemczech.

3.3. Odroczenie płatności należności celnych

Co do zasady, należności celne oraz podatkowe są należne z chwilą importu.

W celu usprawnienia płynności finansowej w ramach rozliczania należności celnych istnieje możliwość zastosowanie odroczenia płatności cła zgodnie z przepisami UKC.

W praktyce, w związku z popularnością stosowania odroczonej płatności, termin płatności należności celnych (oraz akcyzowych, jeśli występują) jest zwykle odraczany do 16 dnia następnego miesiąca po końcu okresu rozliczeniowego.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Wymagalności płatności należności celnych jest również zawieszona w przypadku objęcia towarów specjalnymi procedurami celnymi.

Powyższe rozwiązania wynikają bezpośrednio z przepisów unijnych i wymagają ustanowienia zabezpieczenia generalnego. Status AEO pozwala na zmniejszenie kwoty gwarancji, które należy złożyć. Szerzej o wskazanych rozwiązaniach w [części II pkt 3.1.3 i 3.3.4 Raportu](#).

Dodatkowo należy wskazać, że co do zasady kwota gwarancji nie obejmuje potencjalnych należności z tytułu VAT od importu (kwota VAT od importu jest uznawana za zerową), jeżeli posiadacz pozwolenia na stosowanie odroczonej płatności ma prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od importu.

Płatność jest zwykle rozliczana przelewem bankowym lub automatycznym obciążeniem rachunku.

Końcowo należy wskazać, że organy celne udzielają odroczenia płatności tylko wtedy, gdy zarówno przedsiębiorca, jak i administracja celna widzą korzyść ze stosowania takiego ułatwienia. W praktyce warunkiem stosowania odroczenia płatności jest regularne dopuszczanie towarów nieunijnych do swobodnego obrotu (co najmniej dwa transporty miesięcznie lub 25 transportów rocznie).

3.3.1. Odroczenie płatności cła do chwili zakończenia postępowania

Generalnie w Niemczech odwołanie od decyzji w zakresie należności celnych nie wstrzymuje wykonalności tejże decyzji - w tym obowiązku uiszczenia należnych ceł i podatków.

Niemniej jednak, dany podmiot może odrębnie wystąpić o wstrzymanie wykonania decyzji do czasu rozpatrzenia środka zaskarżenia przez organ odwoławczy.

W praktyce jednak podmioty zwykle decydują się na natychmiastową zapłatę spornego długu celnego, ze względu na obowiązek zapłaty odsetek karnych w przypadku potencjalnego przegrania sporu.

3.4. Wiążące informacje celne

W Niemczech istnieje możliwość wystąpienia z wnioskiem o Wiążącą Informację Taryfową i Wiążącą Informację o Pochodzeniu. W pozostałym zakresie nie ma możliwości uzyskania wiążącej informacji, w tym o wartości celnej towarów.

W zakresie ustalania wartości celnej towarów, istnieje możliwość skonsultowania się ze specjalnym, scentralizowanym działem zajmującym się kwestiami wartości celnej w celu dokonania oceny konkretnego przypadku, jednak informacje przekazywane przez ten dział mają charakter informacyjny i nie są wiążące.

3.5. Kwestie związane z podatkiem VAT

3.5.1. Obowiązek rejestracji VAT

Zgodnie z generalną zasadą wyrażoną w § 1,2 i 27a Niemieckiej Ustawy o VAT podmiot dokonujący transakcje stanowiące czynność opodatkowaną podatkiem jest zobowiązany do dokonania rejestracji dla celów VAT w Niemczech.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Brak rejestracji dla celów VAT w Niemczech występuje głównie w przypadkach, w których transakcje wykonywane przez dany podmiot są zwolnione z VAT (wówczas podmiot ten może powołać przedstawiciela podatkowego, o czym mowa poniżej).

3.5.2. Opodatkowanie dostaw poprzedzających dopuszczenie towarów do obrotu

Zgodnie z § 4 punkt 4b) Niemieckiej Ustawy o VAT następujące transakcje są zwolnione z podatku VAT w Niemczech:

- ▶ dostawa towarów dokonana przed importem, jeżeli to kupujący lub jego przedstawiciel dokonuje importu towarów.

Dotyczy to odpowiednio dostaw dokonanych bezpośrednio przed importem. Jednocześnie, warunki zwolnienia z VAT w tym przypadku muszą zostać udowodnione przez podatnika w sposób jasny i łatwy do zweryfikowania.

3.5.3. Ustanowienie przedstawiciela podatkowego dla celów VAT

Kwestie związane z przedstawicielstwem podatkowym zostały uregulowane w § 22a Niemieckiej Ustawy o VAT.

Zasadniczo, zagraniczny podmiot, który nie ma siedziby, miejsca zamieszkania, zarządu czy oddziału w Niemczech lub na obszarach wskazanych w §2 ust. 3 Niemieckiej Ustawy o VAT (wolne porty) oraz który wykonuje wyłącznie transakcje zwolnione z VAT w Niemczech i nie jest uprawniony do odliczenia VAT, może być reprezentowany przez przedstawiciela podatkowego.

W przypadku opisanym powyżej powołanie przedstawiciela podatkowego w Niemczech jest dobrowolne, w przeciwieństwie do innych krajów UE. Pełnomocnik podatkowy wykonuje czynności na podstawie odrębnego pełnomocnictwa wystawionego przez przedsiębiorcę zagranicznego. Pełnomocnictwo musi być udzielone przed dokonaniem czynności zwolnionych z podatku. Zagraniczny przedsiębiorca może być reprezentowany w Niemczech przez jednego lub kilku przedstawicieli podatkowych.

W przypadku ustanowienia przedstawiciela podatkowego zagraniczny przedsiębiorca nie musi rejestrować się do celów podatkowych w Niemczech i nie musi wypełniać żadnych obowiązków deklaracyjnych wobec niemieckich organów podatkowych.

Przedstawiciel podatkowy otrzymuje dla swojej działalności odrębny numer podatkowy oraz numer identyfikacji podatkowej VAT (niem. „USt-IdNr.“). Wykorzystuje jeden numer VAT dla wszystkich podmiotów, które reprezentuje.

Przedstawiciel podatkowy odpowiada za wszystkie obowiązki sprawozdawcze VAT zobowiązanego.

Aby działać jako przedstawiciel podatkowy w Niemczech, podmiot musi spełniać następujące warunki określone w §§ 3 i 4 nr 9 lit. c) ustawy o doradztwie podatkowym (“Steuerberatergesetz”), tj. być w szczególności:

- ▶ doradcą podatkowym, agentem podatkowym, firmą doradztwa podatkowego,
- ▶ prawnikiem, biegłym rewidentem, firmą audytorską,
- ▶ firmą spedycyjną, o ile świadczy usługi wsparcia w zakresie należności celnych importowych,

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

- ▶ inne przedsiębiorstwa (np. agenci celni), o ile udzielają pomocy w sprawach związanych z odprawami celnymi.

Niemieckie Ministerstwo Finansów wystosowało pismo, w którym wymieniono typowe przypadki, w których instytucja przedstawiciela ma zastosowanie:

- ▶ w przypadku zwolnienia dla importu, po którym bezpośrednio następuje dostawa wewnątrzwspólnotowa (§ 5 ust. 1 nr 3 Niemieckiej Ustawy o VAT) zasadniczo w przypadkach, w których zazwyczaj stosowana jest procedura celna 42;
- ▶ w przypadku zwolnienia dla nabycia wewnątrzwspólnotowego, po którym bezpośrednio następuje dostawa wewnątrzwspólnotowa (§ 4b nr 4 Niemieckiej Ustawy o VAT);
- ▶ w przypadku zwolnienia dla transgranicznego przewozu rzeczy w rozumieniu § 4 ust. 3 Niemieckiej Ustawy o VAT, pod warunkiem, że przedsiębiorca nie nabywa żadnych dostaw lub innych usług, za które może odliczyć podatek naliczony zgodnie z art. 15 Niemieckiej Ustawy o VAT.

W przypadku ustanowienia przedstawiciela podatkowego, a następnie dokonania transakcji efektywnie opodatkowanych VAT w Niemczech traci się prawo do bycia reprezentowanym z wykorzystaniem tej instytucji i niesie to za sobą obowiązek rejestracji VAT.

Końcowo należy wskazać, że w sytuacji, w której podmiot dokonuje importu towarów, który nie podlega zwolnieniu z podatku VAT, rejestracja dla celów VAT jest konieczna. W takiej sytuacji podatnik dokonuje samodzielnego rozliczenia VAT i wypełnia obowiązki związane z jego raportowaniem.

3.5.4. Rozliczenie VAT z tytułu importu towarów

Niemieckie regulacje przewidują możliwość odroczenia terminu płatności podatku VAT od importu (tzw. *deferment accounts*, *kwestia odroczenia płatności należności celnych została opisana powyżej*). Zgodnie z § 21 ust. 3a Niemieckiej Ustawy o VAT termin płatności podatku VAT od importu, dla którego przyznano odroczenie płatności zgodnie z art. 110 lit b lub c UKC (czyli zgodnie z zasadami odroczenia płatności należności celnych), upływa 26 dnia **drugiego miesiąca** następującego po powstaniu długu celnego (i co do zasady może skutkować korzyściami w zakresie przepływów pieniężnych, w tym prawie neutralnym rozliczeniem VAT od importu, w związku z ubieganiem się o zwrot podatku VAT naliczonego od importu rozliczanego w miesięcznych deklaracjach podatkowych).

W świetle § 21 ust. 3 Niemieckiej Ustawy o VAT zapłata podatku VAT z tytułu importu może zostać odroczone bez konieczności wniesienia zabezpieczenia, pod warunkiem, że VAT podlegający zapłacie podlega w całości odliczeniu jako podatek VAT naliczony zgodnie z § 15 ust. 1 zd. 1 pkt 2 Niemieckiej Ustawy o VAT.

Tym samym, aby móc skorzystać z odroczonej płatności VAT dany podmiot musi uzyskać pozwolenie na odroczenie płatności należności celnych zgodnie z przepisami UKC. W praktyce, dany podmiot składa jeden wniosek o odroczenie należności importowych ze wskazaniem z odroczenia jakich należności chciałby skorzystać (należności celne/podatkowe, etc.)

W zakresie podatku naliczonego, podmiot zarejestrowany dla celów VAT w Niemczech, który ma prawo do rozporządzania importowanymi towarami na moment ich importu, ma możliwość odliczenia podatku w deklaracji VAT, o czym mowa powyżej. Alternatywnie, w przypadku podmiotów niezarejestrowanych na VAT w Niemczech, podatek naliczony VAT może być odzyskany w ramach procedury zwrotu dla podmiotów zagranicznych.

W konsekwencji, w celu neutralnego rozliczenia podatku VAT z tytułu importu niezbędna jest rejestracja dla celów VAT i posiadanie pozwolenia na stosowanie odroczonej płatności VAT od importu.

3.5.5. Odliczenie podatku naliczonego w przypadku importu przez podmiot niebędący właścicielem towarów

Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od importu przysługuje podmiotowi, który ma prawo do rozporządzania towarami w momencie importu i rozlicza VAT należy od importu od towarów przywożonych na potrzeby jego działalności (§ 15 Niemieckiej Ustawy o VAT).

Zasadniczo osoba ta ma prawo decydować, czy towary będą importowane, czy też nie, w momencie importu. Zwykle jest to osoba, która jest właścicielem towarów w danym momencie (mogą jednak wystąpić przypadki, w których własność i prawo do rozporządzania są odmienne, np. jeśli umowa sprzedaży zawiera zastrzeżenie własności do momentu pełnej zapłaty).

Z praktyki wynika, że niemieckie organy podatkowe analizują ten konkretny aspekt podczas kontroli i mogą wymagać dokumentacji (np. zgłoszenia celnego, umów, faktur itp.) na potwierdzenie tego faktu.

4. Holandia

4.1. Kwestie proceduralne

4.1.1. Forma zgłoszenia celnego oraz deklaracji podatkowych

Zgłoszenia celne są składane elektronicznie (podobnie jak deklaracje VAT/akcyza).

Podatek VAT od importu (oraz, jeśli dotyczy, akcyza) jest deklarowany i pobierany wraz z należnościami celnymi w ramach składania zgłoszenia celnego dla importu. W związku z tym, co do zasady nie jest wymagana oddzielna deklaracja dla podatku VAT należnego od importu.

W przypadku przedsiębiorcy, który dokonał rejestracji VAT w Holandii i który korzysta z uproszczonego rozliczenia VAT od importu, o czym więcej poniżej, rozliczenie VAT należnego od importu następuje w deklaracji podatkowej.

4.1.2. Miejsce i czas dokonania odprawy celnej

W Holandii, w zakresie urzędów celnych które realizują większość odpraw celnych (np. lotnisko Schiphol lub port w Rotterdamie) wyznaczono określone miejsca prezentacji towarów (tzw. miejsca wyznaczone).

W miejscach wyznaczonych istnieje możliwość odprawy towarów bez uzyskiwania odrębnego pozwolenia, więcej o miejscach wyznaczonych w części II pkt 3.1.4.2.2. Raportu.

Możliwe jest również przedstawienie towaru poza urzędem celnym/miejscem wyznaczonym, jednak wymaga to uprzedniego zgłoszenia i uzyskania zgody właściwego urzędu celnego.

Większość urzędów celnych w Holandii ma wydłużone godziny urzędowania, niektóre nawet 24/7. Po uzyskaniu zgody holenderskich organów celnych, odprawę celną może przeprowadzić także inny urząd celny niż urząd celny przeznaczenia.

Proces odprawy jest zwykle stosunkowo szybki (tj. kilka godzin lub mniej), niemniej zależy to od czynnika ryzyka przypisanego samemu importerowi oraz importowanemu towarowi.

4.1.3. Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi

Językiem urzędowym w komunikacji ze wszystkimi organami celnymi jest język niderlandzki. Jednak w praktyce, komunikacja może być również akceptowana w języku angielskim. Ostatecznie jednak to, który język jest akceptowany, zależy od uznania konkretnego funkcjonariusza celnego.

Komunikacja z holenderskimi organami celnymi odbywa się w formie (urzędowych) listów. W praktyce dopuszczalne są różne formy komunikacji (np. korespondencja e-mailowa i telefoniczna), w zależności od rodzaju wniosków i/lub procedur.

Dodatkowo należy wskazać, że choć w Holandii nie funkcjonuje instytucja jednego punktu kontaktu i wsparcia dla uczestników obrotu towarowego, to holenderskie organy celne są szeroko dostępne dla przedsiębiorców, kontakt z nimi nie jest utrudniony, a ich podejście jest oceniane jako liberalne w porównaniu z praktyką organów celnych innych krajów UE.

4.2. Stosowanie uproszczeń celnych

4.2.1. Stosowanie uproszczeń celnych wynikające z lokalnej praktyki

Uproszczeniem najczęściej stosowanym w Holandii jest wpis do rejestru zgłaszającego. Dotyczy to zwłaszcza podmiotów, które mają znaczną liczbę transakcji importowych i eksportowych (np. agencji celni i podobni usługodawcy).

Niderlandzkie organy celne nie wydały dotychczas żadnych pozwoleń na odprawę scentralizowaną (zgodnie z art. 179 UKC), ponieważ (europejski) system wymiany danych i informacji celnych dotyczących odprawy scentralizowanej nie jest jeszcze dostępny. Dotyczy to również wykorzystania samoobsługi celnej.

Jako alternatywę do odprawy scentralizowanej, niderlandzkie organy celne są na ogół skłonne współpracować przy wydawaniu transgranicznego pozwolenia na wpis do rejestru zgłaszającego, co mogłoby mieć taki sam skutek jak pozwolenie na odprawę scentralizowaną.

W przypadku udzielenia zabezpieczenia generalnego (licencji) przedsiębiorstwa posiadające status AEO (AEOC) są zwykle upoważnione przez holenderskie organy celne do korzystania z zabezpieczenia generalnego w obniżonej kwocie (art. 95 UKC).

Czas uzyskania statusu AEO w Holandii zależy od poziomu zgodności wnioskującego przedsiębiorstwa z wymogami AEO oraz od tego, czy jakkolwiek podmiot powiązany z wnioskującym przedsiębiorstwem uzyskał już status AEO. Sprawna procedura składania wniosków w Holandii zajmuje od 4 do 6 miesięcy, ten termin może jednak zostać wydłużony, jeśli holenderskie organy celne chciałyby uzyskać więcej informacji lub kwestionują niektóre elementy zgodności wnioskującego przedsiębiorstwa z wymogami AEO.

4.2.2. Ograniczenia w zakresie stosowania uproszczeń celnych w przypadku wyrobów akcyzowych

Zgodnie z niewiążącymi wyjaśnieniami holenderskich organów celnych wpis do rejestru zgłaszającego w zakresie eksportu towarów oraz uszlachetnianie bierne nie może być stosowane do wyrobów akcyzowych.

4.3. Odroczenie płatności cła

Co do zasady, należności celne oraz podatkowe są należne z chwilą importu.

W celu usprawnienia płynności finansowej w ramach rozliczania należności celnych istnieje możliwość zastosowania odroczenia płatności cła zgodnie z przepisami UKC.

W praktyce, organy holenderskie stosują rozwiązanie w postaci tzw. kredytu miesięcznego (tj. odroczenie należności celnych do 30 dni po imporcie towarów). Zwykle z tego uproszczenia korzystają głównie przedstawiciele celni. W tym miejscu należy wskazać, że w przypadku stosowania uproszczenia przedstawiciela celnego, korzyść wynikająca z odroczenia płatności cła dla importerów może nie wystąpić, gdyż na gruncie umowy zawartej pomiędzy importerem a przedstawicielem, przedstawiciel może żądać od importera wcześniejszej zapłaty należności celnych (pomimo stosowania odroczenia płatności należności celnych przez przedstawiciela).

Wymagalności płatności należności celnych jest również zawieszona w przypadku objęcia towarów specjalnymi procedurami celnymi.

Powyższe rozwiązania wynikają bezpośrednio z przepisów unijnych i wymagają ustanowienia zabezpieczenia generalnego. Status AEO pozwala na zmniejszenie kwoty gwarancji, które należy złożyć (o czym była mowa powyżej). Szerzej o wskazanych rozwiązaniach w [części II pkt 3.1.3 i 3.3.4 Raportu](#).

4.3.1. Odroczenie płatności cła do chwili zakończenia postępowania

Co do zasady w Holandii odwołanie od decyzji w zakresie należności celnych nie wstrzymuje wykonalności tejże decyzji - w tym obowiązku uiszczenia należnych ceł i podatków.

Niemniej jednak, zawieszenie płatności należności celnych przysługuje dłużnikowi, jeżeli wniesie on zabezpieczenie mające na celu zapewnienie odzyskania spornej wierzytelności. Powyższe musi być jednak uprzednio ustalone z niderlandzkimi organami celnymi.

4.4. Wiążące informacje celne

Poza Wiążącą Informacją Taryfową i Wiążącą Informacją o Pochodzeniu organy holenderskie dopuszczają możliwość ubiegania się o wiążącą informację o wartości celnej towarów w oparciu o art. 35 UKC. W praktyce, organy celne ograniczają ważność takich decyzji do terytorium Holandii.

Jednocześnie istnieje możliwość wystąpienia do organów celnych o wydanie informacji o kwestiach celnych, jednakże zwykle nie mają one charakteru wiążącego.

4.5. Kwestie związane z podatkiem VAT

4.5.1 Obowiązek rejestracji VAT

Zgodnie z generalną zasadą każdy podmiot dokonujący transakcji stanowiących czynność opodatkowaną podatkiem VAT w świetle w art. 1 Holenderskiej Ustawy o VAT⁶¹, jest zobowiązany do dokonania rejestracji dla celów VAT w Holandii.

Rejestracja jest wymagana również w przypadku rozliczania podatku VAT z tytułu importu za pośrednictwem generalnego przedstawiciela podatkowego.

Rejestracja nie jest wymagana w przypadku rozliczania podatku VAT z tytułu importu za pośrednictwem ograniczonego przedstawiciela podatkowego, ale wówczas rodzaje transakcji jakie można wykonać w Holandii są ograniczone.

Tym samym, aby działać wyłącznie jako importer wskazany na dokumentach celnych, przedsiębiorcy nie muszą rejestrować się jako podatnik VAT w Holandii. Niemniej, dokonanie kolejnych dostaw (po imporcie) w Holandii może powodować obowiązek rejestracji dla celów VAT.

Przedsiębiorca niezarejestrowany do celów holenderskiego podatku VAT i działający jako importer jest zobowiązany do zapłaty holenderskiego podatku VAT od importu przy imporcie (tj. dopuszczeniu do swobodnego obrotu w Holandii).

Brak rejestracji w związku z importem towarów (przy założeniu, że nie powstanie obowiązek rejestracyjny) ma negatywny wpływ na aspekty finansowe importera, ponieważ musi on najpierw zapłacić należny holenderski podatek VAT od importu, a następnie ubiegać się o zwrot poprzez procedurę zwrotu dla podmiotów zagranicznych (więcej o tej instytucji w części II pkt 5.1.2.2. Raportu).

4.5.2. Ustanowienie przedstawiciela podatkowego dla celów VAT

Kwestie związane z przedstawicielstwem podatkowym zostały uregulowane w art. 33g Holenderskiej Ustawy o VAT.

Zasadniczo, przedsiębiorca, który nie ma siedziby w Holandii ani stałego miejsca prowadzenia działalności i który wykonuje czynności opodatkowane w Holandii z tytułu których jest obowiązany do zapłaty podatku VAT (w tym w zakresie wewnątrzspółnotowych dostaw i importu towarów), może wyznaczyć przedstawiciela podatkowego w Holandii. Przedstawiciel podatkowy działa w imieniu przedsiębiorcy i zastępuje go w zakresie wszelkich obowiązków związanych z wykonywaniem obowiązków sprawozdawczych i zapłatą podatku.

Tym samym, wyznaczenie przedstawiciela podatkowego w Holandii jest fakultatywne (niezależnie od tego, czy dany podmiot ma siedzibę w UE (poza Holandią), czy poza UE).

⁶¹ Wet op de omzetbelasting 1968 (dalej: Holenderska Ustawa o VAT)

Na gruncie art. 33g ust. 2 Holenderskiej Ustawy o VAT i przepisów szczegółowych, tylko w wyjątkowych przypadkach podmioty mające siedzibę poza UE muszą wyznaczyć przedstawiciela podatkowego.

Dla przedsiębiorstw spoza Holandii, które regularnie importują towary w Holandii, wyznaczenie przedstawiciela podatkowego może być korzystne, ponieważ daje możliwość skorzystania z odroczenia rozliczenia podatku VAT od importu.

Zgodnie z Holenderską Ustawą o VAT przedsiębiorca spoza Holandii, aby móc skorzystać z mechanizmu odroczenia rozliczenia podatku VAT od importu musi wyznaczyć holenderskiego przedstawiciela podatkowego VAT. Innymi słowy, przedsiębiorstwa spoza Holandii nie mogą ubiegać się o odroczenie podatku VAT od importu ani korzystać z niego bez wyznaczenia przedstawiciela podatkowego.

Holenderski przedstawiciel podatkowy VAT musi posiadać licencję, aby działać w takim charakterze oraz złożyć zabezpieczenie.

W praktyce większość agentów celnych (z siedzibą w Holandii) oferuje swoim klientom również usługi przedstawicielstwa podatkowego.

W świetle art. 24c Rozporządzenia wykonawczego w sprawie VAT⁶² w Holandii istnieją dwa rodzaje przedstawicielstwa podatkowego dla celów VAT:

- ▶ **generalny przedstawiciel podatkowy:**
 - ▶ reprezentuje on podatnika w zakresie wszystkich czynności podlegających opodatkowaniu VAT;
 - ▶ podatnik musi zarejestrować się do celów VAT w Holandii;
 - ▶ podatnik może ubiegać się o własne pozwolenie na odroczone rozliczenie podatku VAT od importu;
- ▶ **ograniczony przedstawiciel podatkowy:**
 - ▶ może reprezentować dany podmiot tylko w przypadku, gdy dany podmiot wykonuje ograniczony rodzaj transakcji/zdarzeń, przykładowo:
 - ▶ import towarów,
 - ▶ lokalną dostawę towarów następujących po imporcie na rzecz nabywcy będącego podatkiem VAT,
 - ▶ wewnątrzwspólnotową dostawę towarów następującą po imporcie na rzecz nabywcy będącego podatnikiem VAT lub na własne potrzeby (własne przemieszczenie towarów);
 - ▶ podmiot nie musi rejestrować dla celów podatku VAT w Holandii;
 - ▶ podmiot może korzystać z pozwolenia przedstawiciela podatkowego na odroczone rozliczenie podatku VAT od importu.

W obu przypadkach przedstawiciel podatkowy jest solidarnie zobowiązany z podmiotem który reprezentuje za jego zobowiązania podatkowego.

W przypadku generalnego przedstawiciela podatkowego, przedstawiciel jest zobowiązany za zobowiązania podatkowe podatnika do wysokości maksymalnej kwoty złożonego zabezpieczenia (wysokość zabezpieczenia jest ustalana z organami podatkowymi). W praktyce przedstawiciele podatkowi żądają także złożenia zabezpieczenia przez podatników w imieniu których działają.

⁶² Uitvoeringsbesluit omzetbelasting1968 (dalej: **Rozporządzenie wykonawcze w sprawie VAT**)

Końcowo należy wskazać, że powoływanie generalnego przedstawiciela podatkowego jest bardziej powszechne niż powoływanie ograniczonego przedstawiciela podatkowego ze względu na ograniczony zakres jego działania.

4.5.3. Rozliczenie VAT z tytułu importu towarów

Jak zostało to już wskazane, co do zasady, należności celne oraz podatkowe są należne z chwilą importu towarów.

Od powyższej zasady, która wynika z art. 23 Holenderskiej Ustawy o VAT, istnieje jednak wyjątek. Regulacje holenderskie umożliwiają bowiem zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w zakresie rozliczenia podatku VAT od importu. W takiej sytuacji podatek należny i naliczony VAT od importu rozliczane są w tej samej deklaracji VAT, co oznacza, że podatnik nie musi faktycznie wpłacać podatku VAT od importu. Rozliczenie VAT z tytułu importu z perspektywy przepływów pieniężnych jest w efekcie neutralne.

W tym celu, w świetle art. 23 Holenderskiej Ustawy o VAT oraz art. 18 ust. 3 Dekretu w sprawie VAT⁶³ konieczne jest jednak uzyskanie pozwolenia (pozwolenie uzyskuje się tylko raz i nie ma potrzeby jego odnawiania). Generalnie, przedsiębiorca zagraniczny nie może samodzielnie ubiegać się o uproszczone rozliczanie VAT importowego. Ubieganie się o takie uproszczenie jest jednak możliwe w przypadku, gdy podatnik ustanowi przedstawiciela podatkowego.

W przypadku braku stosowania uproszczonego rozliczenia VATu importowego zwrot podatku naliczonego VAT z tytułu importu towarów na terytorium Holandii może odbywać się poprzez deklarację VAT (w przypadku, gdy dany podmiot jest zarejestrowany na VAT w Holandii) albo poprzez procedurę zwrotu VAT podmiotom zagranicznym (tj. złożenie wniosku o zwrot podatku VAT na podstawie procedury zwrotu zgodnie z VIII Dyrektywą⁶⁴ lub na podstawie XIII Dyrektywy⁶⁵ w przypadku przedsiębiorstwa spoza UE).

4.5.4. Odliczenie podatku naliczonego w przypadku importu przez podmiot nie będący właścicielem towarów

Z perspektywy holenderskiego podatku VAT importer jest uprawniony do odliczenia podatku VAT od importu, który jest zobowiązany zapłacić, jeżeli:

- ▶ ma prawo rozporządzać towarem jak właściciel; LUB,
- ▶ gdy powyższy warunek nie jest spełniony, prawo do odliczenia podatku VAT od importu istnieje tylko w zakresie, w jakim importowane towary są wykorzystywane do celów transakcji importera podlegających opodatkowaniu VAT; zgodnie z utrwalonym orzecznictwem kryterium to jest spełnione tylko wówczas, gdy koszt importu jest wliczony w cenę poszczególnych transakcji

⁶³ Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (dalej: **Dekret wykonawczy w sprawie VAT**)

⁶⁴ Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (OJ L 44, 20.2.2008, p. 23-28; dalej: **VIII Dyrektywa**).

⁶⁵ Trzynasta dyrektywa Rady z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych - warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (OJ L 326, 21.11.1986, p. 40-41; dalej: **XIII Dyrektywa**).

wyjściowych dokonywanych przez importera lub w cenę towarów lub usług dostarczanych przez importera
w ramach jego działalności gospodarczej.

4.5.5. Opodatkowanie dostaw poprzedzających dopuszczenie towarów do obrotu

Zgodnie z art. 9, tabela II podpunkt a2 Holenderskiej Ustawy o VAT, dostawa towarów, objętych procedurą składowania celnego podlega opodatkowaniu VAT wg stawki 0%.

W takiej sytuacji, w przypadku dostawy towarów znajdujących się w składzie celnym na terytorium Holandii, może wystąpić obowiązek dokonania rejestracji dla celów VAT oraz wykazanie takiej transakcji w deklaracji VAT (jako transakcja opodatkowania VAT 0%).

W zakresie dostawy towarów objętych innymi specjalnymi procedurami celnymi przepisy Holenderskiej Ustawy o VAT nie wprowadziły przepisów szczególnych.

IV. Porównanie przepisów celnych oraz podatkowych stosowanych w Polsce oraz w wybranych państwach Unii Europejskiej oraz identyfikacja przepisów celnych oraz podatkowych ograniczających atrakcyjność Polski względem wybranych państw Unii Europejskiej

1. Uwagi wstępne

Jak już wskazywano, przepisy regulujące międzynarodowy obrót towarowy na terytorium unijnego obszaru celnego, stanowią najbardziej zharmonizowany zbiór przepisów w całej UE.

Głównymi źródłami prawa celnego na terytorium UE, które obowiązują wprost we wszystkich państwach członkowskich UE są przepisy UKC, Rozporządzenia delegowanego oraz Rozporządzenia wykonawczego (z uwagi na fakt, że wszystkie ze wskazanych aktów prawnych zostały wydane w formie rozporządzeń, państwa członkowskie UE nie są obowiązane do odrębnej implementacji norm prawnych z nich wynikających, co oznacza, że ww. akty prawne obowiązują wprost na poziomie lokalnym poszczególnych krajów UE).

Powyższe oznacza, że zasadniczo we wszystkich państwach członkowskich UE obowiązują takie same regulacje celne w zakresie najważniejszych instytucji prawa celnego, tj. rodzajów procedur oraz uproszczeń celnych, a także zasad ich stosowania. Różnice w zakresie prawa celnego wynikające ze specyfiki poszczególnych krajów unijnych dotyczą głównie kwestii technicznych czy też lokalnej praktyki.

Istotniejsze różnice związane z międzynarodowym obrotem towarowym dotyczą kwestii związanych z rozliczaniem podatku VAT oraz akcyzy, jak bowiem podkreślono w części II pkt 2 Raportu, ramy prawne zarówno dla VAT oraz akcyzy zostały uregulowane na poziomie unijnym na podstawie dyrektyw, które wiążą co do celu - tym samym, państwa członkowskie zasadniczo wdrażają na poziomie lokalnym przepisy w zakresie VAT oraz akcyzy niejako „w swoim własnym kształcie”, pod warunkiem, że cel tych regulacji określony w dyrektywach zostanie osiągnięty.

W dalszej części Raportu, **przystawiamy więc analizę porównawczą przepisów celnych oraz podatkowych oraz praktyki celno-podatkowej skupiającą się w szczególności na zidentyfikowanych istotnych różnicach związanych z międzynarodowym obrotem towarowym w Polsce oraz wybranych państwach członkowskich UE** (tj. we Francji, Niemczech oraz Holandii - szczegółowe przedstawienie regulacji celnych oraz podatkowych obowiązujących w tych krajach zostało zaprezentowane odpowiednio w części III pkt 2-4 Raportu).

Zidentyfikowane różnice wynikające z lokalnej specyfiki obowiązującej w poszczególnych krajach unijnych, mogą potencjalnie stanowić czynniki wpływające na wybór konkretnego państwa UE jako miejsca importu towarów.

2. Analiza porównawcza praktyki celno-podatkowej

2.1. Kwestie proceduralne

2.1.1. Miejsce i czas dokonania odprawy celnej

Z perspektywy miejsca dokonywanych odpraw celnych towarów, należy wskazać, że co do zasady, regulacje obowiązujące w tym zakresie w analizowanych krajach unijnych nie różnią się znacząco od siebie.

We wszystkich analizowanych krajach unijnych (tj. zarówno w Polsce, jak i we Francji, Niemczech oraz Holandii) możliwa jest realizacja odprawy celnej poza siedzibą oddziału celnego, tj. w tzw. miejscach uznanych/zatwierdzonych przez lokalne organy celne (rozwiązania te wynikają bowiem wprost z przepisów UKC – szczegóły w tym zakresie z polskiej perspektywy przedstawiono w części II pkt 4.1.2. Raportu).

W tym miejscu należy jednak wskazać, że tzw. miejsca zatwierdzone są w Polsce rzadko stosowane. Z praktyki innych krajów, w szczególności Holandii, wynika jednak, że miejsca zatwierdzone zlokalizowane blisko głównych portów/lotnisk są powszechnie stosowane i przyspieszają dokonywanie odpraw celnych (więcej w tym zakresie w części III pkt 4.1.2. Raportu)

Należy również wskazać, że we wszystkich analizowanych krajach unijnych, odprawy celne realizowane są, co do zasady, w godzinach pracy lokalnych urzędów celnych.

Jednocześnie jednak, we Francji, **zgłoszenia celne przesyłane z wykorzystaniem francuskiego systemu elektronicznego** (tj. zgłoszenie dotyczące standardowych odpraw celnych) **mogą być dokonywane 24 godziny na dobę, 7 dni w tygodniu, a sama akceptacja odprawy celnej przez urzędników w praktyce trwa około kilku minut** (więcej o tym rozwiązaniu w części III pkt 2.1.2. Raportu) - co z perspektywy planowania logistyki stanowi istotne ułatwienie dla przedsiębiorców dokonujących operacji celnych we Francji.

Również w Niemczech, w praktyce dąży się, aby odprawa celna dla standardowych zgłoszeń importowych oraz eksportowych (tj. dla zgłoszeń dotyczących towarów, które nie podlegają zakazom czy ograniczeniom), była w jak największym zautomatyzowana, a nawet natychmiastowa (więcej informacji w tym zakresie w części III pkt 3.1.2. Raportu) - **zgodnie z przekazanymi nam informacjami, standardowe odprawy celne w Niemczech nie trwają zwykle dłużej niż 24 godziny.**

Z kolei w Holandii, w celu sprawnej realizacji odpraw celnych większość urzędów celnych posiada wydłużone godziny pracy, niektóre nawet 24/7. Dodatkowo, po uzyskaniu zgody holenderskich organów celnych, odprawę celną może przeprowadzić także inny urząd celny niż urząd celny przeznaczenia (szczegóły w tym zakresie przedstawiono w części III pkt 4.3.2. Raportu) - **standardowe odprawy celne w Holandii trwają zazwyczaj stosunkowo krótko (tj. kilka godzin lub mniej).**

Natomiast jako jeden z głównych problemów zgłaszanych przez przedsiębiorców dokonujących operacji celnych w Polsce wskazywany jest przedłużający się czas trwania odpraw celnych (skutkujący często przestojami towarów w oddziałach celnych czy na tzw. „granicy”, co w konsekwencji prowadzi do niedotrzymania przez przedsiębiorców terminów dostaw towarów określonych w zawartych kontraktach) - **częściowo źródłem tego problemu jest niewystarczająca ilość funkcjonariuszy odpowiedzialnych za obsługę odpraw celnych oraz zbyt krótkie godzin pracy oddziałów celnych** (w tym zakresie rozwiązaniem wartym rozważenia jest zwiększenie ilości funkcjonariuszy w oddziałach celnych, wydłużenie godzin pracy najbardziej obleganych miejscach odpraw - np. w portach lotniczych/morskich oraz zwiększona automatyzacja procesów).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Obecnie w Polsce realizacja odpraw celnych 24/7 (tj. w czasie rzeczywistym) możliwa jest w miejscach uznanych w przypadku korzystania z uproszczenia celnego w postaci wpisu do rejestru zgłaszającego, przy zwolnieniu z przedstawiania towarów (z pewnymi wyjątkami wskazanymi w części II pkt 4.1.2. Raportu). Odprawa celna realizowana jest bowiem poprzez dokonanie wpisu do rejestru prowadzonego przez daną osobę, posiadającą pozwolenie na stosowanie procedury uproszczonej, bez konieczności fizycznego przedstawiania towarów w urzędzie celnym - więcej o tym rozwiązaniu w części II pkt 3.2.1.3. Raportu).

Niemniej, aby stosować wskazane uproszczenia niezbędne jest uzyskanie odpowiednich pozwoleń, o które należy wnioskować. W Polsce najczęściej posiadaczem pozwolenia na stosowanie procedury uproszczonej są agencje celne, które udostępniają dokonywanie odpraw w tej procedurze swoim klientom.

Wskazane uproszczenie jest to uproszczenie przewidziane unijnymi regulacjami celnymi, a tym samym teoretycznie jest dostępne w państwach członkowskich UE (w praktyce nie we wszystkich krajach UE (np. we Francji) to uproszczenie jest wykorzystywane).

2.1.2. Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi

Co do zasady, podobnie jak w Polsce, w analizowanych krajach unijnych, językiem urzędowym w kontaktach z organami celnymi jest język ojczysty danego kraju (tj. odpowiednio język francuski, niemiecki czy holenderski).

W zależności od poziomu umiejętności językowych posiadanych przez lokalnych funkcjonariuszy celnych możliwa jest również komunikacja w języku angielskim (niemniej jednak, dotyczy to wyłącznie bieżącej komunikacji z organami celnymi, wszystkie oficjalne wnioski czy pisma kierowane do lokalnych organów celnych należy sporządzać w języku ojczystym bądź dwujęzycznie - z uwzględnieniem języka ojczystego).

W praktyce komunikacja w języku angielskim z zagranicznymi przedsiębiorcami jest najbardziej powszechna w Holandii - co zdecydowanie zwiększa atrakcyjność wyboru tego kraju jako miejsca importu przez zagranicznych przedsiębiorców (z uwagi na możliwość stosunkowo łatwego porozumienia się z urzędnikami/sprawną komunikację).

Mając na uwadze fakt, że w procesach dokonywania odpraw celnych zaangażowani są przedsiębiorcy zagraniczni z różnych stron świata, **możliwości porozumienia się w Polsce z urzędnikami w języku angielskim byłaby pożądana** (cel ten mógłby zostać osiągnięty np. poprzez wyznaczenie w oddziałach celnych lub przynajmniej w najbardziej obleganych oddziałach celnych w Polsce, dedykowanej osoby, z którą przedsiębiorcy zagraniczni mogliby swobodnie porozumieć się w tym języku oraz na bieżąco wyjaśniać pojawiające się wątpliwości).

Niezależnie od powyższego, należy również wskazać, że przejawem wsparcia przedsiębiorców zagranicznych w kontaktach z francuskimi organami celno-podatkowymi jest strona internetowa francuskiej administracji celnej oraz podatkowej, która zawiera wskazówki, rekomendacje oraz informacje w zakresie cel i podatków pośrednich w języku angielskim.

W Polsce również dostępna jest strona internetowa zawierająca wskazówki odnośnie kwestii celnych oraz sposobu ubiegania się o uproszczenia/pozwolenia celne, niemniej część informacji na niej zawartych jest dostępna jedynie w języku polskim.

Ponadto, francuskie służby celne zdecydowały się również na utworzenie tzw. Departamentu Kluczowych Klientów dla dużych międzynarodowych grup kapitałowych, który jest punktem

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

kontaktowym dla dużych firm w celu zapewnienia szybkiego, wydajnego i odpowiedniego wsparcia w sprawach rozliczeń celnych (szczegóły w tym zakresie w części III pkt 2.1.3. Raportu) - w celu ułatwienia przedsiębiorcom zagranicznym prowadzenia komunikacji z polskimi organami celno-podatkowymi, rekomendowane jest rozważenie wprowadzenia podobnych inicjatyw również w Polsce.

Powyższe również może stanowić istotny czynnik wpływający na wybór przez zagranicznych przedsiębiorców Holandii jako miejsca importu towarów (z uwagi na pewność co do przeprowadzenia relatywnie szybkiej i bezpiecznej odprawy celnej, a także łatwość w prowadzeniu komunikacji i rozwiązaniu potencjalnych problemów).

2.2. Stosowanie uproszczeń celnych

2.2.1. Stosowanie uproszczeń celnych wynikających z lokalnej praktyki

Należy wskazać, że w porównaniu z analizowanymi krajami unijnymi, w Polsce większość uproszczeń celnych oraz specjalnych procedur celnych przewidzianych w przepisach UKC jest w praktyce wykorzystywana.

Najczęściej stosowanymi uproszczeniami celnymi w Polsce są: wpis do rejestru zgłaszającego, odprawa w miejscu uznanym, zgłoszenie uproszczone, status upoważnionego nadawcy i odbiorcy w procedurze tranzytu, specjalne procedury celne takiej jak: tranzyt, składowanie celne czy uszlachetnianie czynne (szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części II pkt 4.1.4. Raportu).

Z kolei, we Francji oraz w Niemczech w praktyce rzadko stosowany jest wpis do rejestru zgłaszającego - podczas gdy w Polsce jest to powszechnie stosowane rozwiązanie (podobnie jak w Holandii).

Ponadto, w Niemczech uproszczenie celne w postaci odprawy scentralizowanej ma marginalne znaczenie - podczas gdy w Polsce odprawa scentralizowana (w szczególności realizowana wewnątrz kraju, tj. na poziomie lokalnym) jest częściej stosowana.

Niemniej jednak, należy jednocześnie zaznaczyć, że z uwagi na czasochłonne procedury związane z uzyskaniem pozwoleń na stosowanie poszczególnych uproszczeń celnych, przedsiębiorcy prowadzący operacje celne w Polsce bardzo często nie wnoszą o uzyskanie własnych pozwoleń, lecz korzystają z pozwoleń na stosowanie uproszczeń celnych wydanych na rzecz agencji celnych z nimi współpracujących (podobnie jak w pozostałych krajach unijnych, zasadniczo możliwe jest „korzystanie” z uproszczeń celnych posiadanych przez agencje celne, niemniej jednak wyłącza to możliwość dokonywania odpraw celnych przez przedsiębiorców we własnym imieniu).

W praktyce, własne pozwolenia na stosowanie uproszczeń celnych, posiadają jedynie tzw. duzi przedsiębiorcy, tj. przedsiębiorcy dokonujący operacji celnych w Polsce na dużą skalę - w tym zakresie, rozwiązaniem wartym rozważenia jest wprowadzenie mniej sformalizowanych procedur związanych z uzyskaniem konkretnych uproszczeń celnych oraz zwiększenie liczby urzędników obsługujących przedsiębiorców wnoszących o takie pozwolenia (tj. tak aby stały się one stosunkowo łatwo dostępne dla wszystkich przedsiębiorców prowadzących operacje celne w Polsce).

Podobna sytuacja występuje w zakresie uzyskiwania pozwoleń na stosowanie specjalnych procedur celnych. W przypadku wnoszenia o status AEO proces ten jest szczególnie wydłużony i czasochłonny (choć w innych krajach również wydaje się to być najbardziej czasochłonny proces).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

2.2.2. Ograniczenia w zakresie stosowania uproszczeń celnych w przypadku wyrobów akcyzowych

Zgodnie z obowiązującymi regulacjami akcyzowymi w Polsce, obecnie nie jest możliwe stosowanie względem wyrobów akcyzowych następujących uproszczeń celnych:

- ▶ transgranicznej odprawy scentralizowanej; oraz
- ▶ samoobsługi celnej.

Dodatkowo, polskie organy legislacyjne wyłączyły możliwość stosowania **zgłoszenia uproszczonego** (tj. uproszczenia celnego określonego w art. 166 UKC) oraz **wpisu do rejestru zgłaszającego** (uproszczenia celnego określonego w art. 182 UKC), w odniesieniu do następujących produktów:

- ▶ **alkoholu etylowego** (z wyłączeniem przypadków, gdy procedurą wywozu jest obejmowany alkohol etylowy zawarty w produktach kosmetycznych objętych pozycjami CN 3304, 3305, 3306 i 3307, perfumach i wodach toaletowych objętych pozycją CN 3303, olejkach eterycznych objętych pozycją CN 3301 i mieszaninach substancji zapachowych objętych pozycją CN 3302);
- ▶ **paliw silnikowych** (z wyłączeniem przypadków, w których wysokość obrotu paliwami silnikowymi przekroczyła w poprzednim roku podatkowym 40 mln zł).

Szczegóły dotyczące ww. wyłączeń w zakresie stosowania uproszczeń celnych względem wyrobów akcyzowych w Polsce zostały przedstawione w części II pkt 4.3.2. Raportu.

W praktyce, podobne (choć nie tak restrykcyjne) ograniczenia mają zastosowanie również w Holandii, tj. zgodnie ze stanowiskiem przyjętym przez holenderskie organy celne nie jest możliwe stosowanie względem wyrobów akcyzowych wpisu do rejestru zgłaszającego w przypadku procedury wywozu (eksportu) oraz procedury uszlachetniania biernego (ograniczenia te nie wynikają z wprost z przepisów obowiązujących w Holandii, a wyłącznie z praktyki holenderskich organów celnych).

Jednocześnie należy wskazać, że **regulacje celne oraz podatkowe obowiązujące zarówno we Francji, jak i w Niemczech, nie wprowadzają ograniczeń w stosowaniu uproszczeń celnych w odniesieniu do produktów posiadających status wyrobów akcyzowych w tych państwach.**

Powyższe różnice w możliwości stosowania uproszczeń celnych w analizowanych państwach członkowskich UE, mogą wpływać na konkurencyjność Francji oraz Niemiec, jako miejsce importu produktów posiadających status wyrobów akcyzowych w Polsce (w praktyce ma to szczególnie istotne znaczenia dla przedsiębiorców z branży kosmetycznej oraz przedsiębiorców z branż typowo akcyzowych - np. chemicznych, paliwowych, smarowych etc.).

2.3. Odroczenie płatności należności celnych

2.3.1. Podstawowe zasady odraczania należności celnych

W zakresie zasad odraczania należności celnych z tytułu importu towarów, co do zasady, we wszystkich analizowanych państwach członkowskich UE obowiązują zbliżone regulacje, tj.:

- ▶ **ułatwienie płatnicze w postaci odroczenia płatności wymaganych należności celnych do 30 dni pod warunkiem złożenia zabezpieczenia celnego** (szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części II pkt 3.3.4. Raportu);
- ▶ **zawieszenie płatności należności celnych i podatkowych na czas stosowania specjalnych procedur specjalnych** (np. składowania celnego, uszlachetniania czynnego/biernego etc. - szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części II pkt 3.1.3. Raportu).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Powyższe rozwiązania wynikają bezpośrednio z przepisów unijnych, a tym samym obowiązują we wszystkich państwach członkowskich UE w tym samym kształcie.

Jednocześnie, należy podkreślić, że w Niemczech w przypadku odroczenia płatności należności celnych istnieje możliwość jednoczesnego odroczenia płatności podatku VAT od importu (nie trzeba odrębnie wnioskować o to odroczenie).

W pozostałych przypadkach tj. w Holandii i w Polsce odroczenie płatności należności celnych nie skutkuje jednoczesnym odroczeniem należności podatkowych z tytułu danej transakcji objętej ułatwieniem płatniczym (tj. obowiązują odrębne zasady rozliczeń i odraczania płatności należności celnych oraz podatkowych).

Z kolei we Francji, ze względu na obowiązkowe rozliczanie podatku VAT od importu w deklaracji podatkowej, temat ten nie występuje.

Więcej o ułatwieniach w zakresie rozliczania podatku VAT od importu w część IV pkt. 2.5.4. Raportu.

Tym samym, w celu zwiększenia konkurencyjności Polski w zakresie stosowania ułatwień płatniczych na tle pozostałych krajów unijnych, **rozwiązaniem wartym rozważenia mogłoby być wprowadzenie również rozwiązań umożliwiających jednoczesne wnioskowanie o odroczenie należności podatkowych w przypadku wnioskowania o odroczenie należności celnych (tak aby podmioty uzyskujące odroczenie należności celnych nie musiały odrębnie wnioskować o odroczenie należności podatkowych)**⁶⁶.

2.3.2. Odroczenie płatności cła w związku z otwartym postępowaniem celnym

Zgodnie z unijnymi regulacjami celnymi, pomimo wszczęcia postępowania celnego, przedsiębiorcy obowiązani są do zapłaty należności celnych (tj. płatność należności celnych nie podlega odroczeniu/zawieszeniu na czas trwania postępowania celnego).

Z uwagi na fakt, że ww. zasady dotyczące natychmiastowej wymagalności płatności należności celnych wynikają z unijnych regulacji celnych, zasady te są takie same we wszystkich państwach członkowskich UE, w tym w Polsce (szczegóły w tym zakresie z perspektywy polskiej specyfiki zostały przedstawione w części II pkt 4.2.2. Raportu).

Z kolei istotną różnicą, która pojawia się na poziomie lokalnym w niektórych państwach unijnych, jest **możliwość zawieszenia płatności tych należności celnych, pod warunkiem złożenia zabezpieczenia lub złożenia odrębnego wniosku w tym zakresie**.

Mianowicie, we Francji oraz w Holandii możliwe jest odroczenia należności celnych do czasu rozstrzygnięcia sporu, jeżeli dłużnik celny wniesie zabezpieczenie mające na celu zapewnienie

⁶⁶ Należy jednocześnie wskazać, że polskie przepisy akcyzowe, przewidują co do zasady, że w przypadku importu wyrobów akcyzowych należy stosować terminy płatności wynikające z przepisów celnych, jednak z wyłączeniem przepisów dotyczących zawieszenia biegu terminu zapłaty, przedłużenia terminu zapłaty, odroczenia terminu płatności oraz innych ułatwień płatniczych określonych tymi przepisami (art. 28 ust. 1 ustawy akcyzowej) - w konsekwencji rozwiązaniem wartym rozważenia byłoby ujednoczenie stosowanego podejścia (tj. stosowania zasad wynikających z przepisów prawa celnego do wszystkich transakcji importu wyrobów akcyzowych - wówczas, w przypadku posiadania przez przedsiębiorcę decyzji o odroczenia płatności celnych, termin zapłaty akcyzy z tytułu importu też mógłby być odroczoney).

odzyskania spornej wierzytelności (szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części III pkt 2.3.2. oraz 4.1.4. Raportu).

Z kolei w Niemczech, postępowanie celne zasadniczo nie wstrzymuje wykonalności decyzji pierwotnej - niemniej jednak, **dłużnik może odrębnie wystąpić z wnioskiem o wstrzymanie wykonania pierwotnej decyzji**, do czasu rozpatrzenia środka zaskarżenia przez organ odwoławczy (co w praktyce powoduje wzrost czynności administracyjnych).

2.4. Wiążące informacje celne

Organy celne w Polsce, stosując bezpośrednio przepisy UKC umożliwiają obecnie wnioskowanie o wydanie wiążących interpretacji przepisów prawa celnego, dotyczących klasyfikacji towarowej (WIT) oraz pochodzenia towarów (WIP) - szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części II pkt 4.3. Raportu.

Zarówno decyzje dotyczące WIT, jak i WIP są obecnie wydawane również w pozostałych analizowanych krajach unijnych (tj. we Francji, Niemczech oraz Holandii).

Z kolei istotną różnicą w zakresie uzyskiwania wiążących informacji celnych zidentyfikowaną na podstawie przeprowadzonej analizy porównawczej, **jest możliwość uzyskania zarówno we Francji, jak i w Holandii wiążących informacji w zakresie prawidłowego sposobu określenia wartości celnej towarów w konkretnej transakcji importowej** (należy zaznaczyć w tym miejscu, że w Polsce nie są obecnie wydawane wiążące dotyczące wartości celnej).

Niewątpliwie, możliwość uzyskania wiążącej decyzji w zakresie wartości celnej we Francji oraz w Holandii wpływa na atrakcyjność tych państw jako miejsca importu towarów (dzięki temu rozwiązaniu przedsiębiorcy zyskują pewność co do sposobu kalkulacji wartości celnej, a tym samym jednocześnie nie powstaje ryzyko konieczności zapłaty potencjalnych odsetek w związku z niedoszacowaniem wartości celnej importowanych towarów) - **tym samym, rekomendowane jest wprowadzenie wiążących informacji w zakresie wartości celnej również w Polsce.**

Jednocześnie rozwiązaniem wartym rozważenia jest wprowadzenie wiążących informacji o stosowaniu przepisów prawa celnego (tj. decyzji, które rozstrzygałyby wątpliwości merytoryczne przedsiębiorców powstałe w zakresie konkretnych stanów faktycznych/zdarzeń przyszłych na gruncie prawa celnego na wzór obecnie funkcjonujących interpretacji przepisów prawa podatkowego). Pozwoliłoby to zapewnić przedsiębiorcom dokonującym operacji celnych w Polsce pewność w zakresie stosowanych przepisów prawa oraz komfort co do prawidłowości postępowania w danym zakresie.

Rozwiązanie to wpłynęłoby na wzrost konkurencyjności Polski jako miejsca importu towarów (należy bowiem wskazać, że w analizowanych państwach członkowskich UE, tj. we Francji, Niemczech oraz Holandii, tego typu instytucja obecnie nie funkcjonuje - możliwe jest otrzymanie jedynie niewiążących informacji celnych (w Holandii sporadycznie wydawanych jako wiążące decyzje)).

2.5. Kwestie związane z podatkiem VAT

2.5.1. Obowiązek rejestracji VAT

Obowiązek rejestracji dla celów VAT, co do zasady, we wszystkich analizowanych państwach członkowskich UE powstaje w analogiczny sposób, tj. **w związku z wykonywaniem w danym kraju czynności podlegających opodatkowaniu** (podobieństwo w tym zakresie wynika w szczególności z faktu, że podatek VAT jest podatkiem zharmonizowanym na poziomie UE).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Niemniej jednak, zarówno w Polsce, jak i w pozostałych krajach unijnych, przepisy lokalne przewidują jednocześnie możliwość braku rejestracji dla celów VAT w ściśle określonych okolicznościach.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi w Polsce, **w przypadku importu towarów realizowanego w procedurze 42 możliwe jest ustanowienie przedstawiciela podatkowego (najczęściej agencji celnej), który będzie rozliczał podatek VAT w Polsce z tytułu tej transakcji działając w imieniu własnym, ale na rzecz przedsiębiorcy zagranicznego - więcej o tym rozwiązaniu w części II pkt 4.1.1.1. Raportu.**

Powyższe oznacza w praktyce, że przedsiębiorca zagraniczny dokonujący importu towarów w Polsce nie musi posiadać własnej rejestracji dla celów VAT w Polsce (co do zasady tylko wtedy, gdy jest to import towarów realizowany w procedurze 42, tj. bezpośrednio po którym następuje wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów do innego kraju UE bądź w przypadku towarów zwolnionych) - wówczas jego obowiązki rozliczeniowe są bowiem dokonywane przez ustanowionego w tym zakresie przedstawiciela podatkowego, który działa na podstawie swojego własnego numeru VAT.

Niemniej jednak, **ww. rozwiązanie jest stosowane w Polsce stosunkowo rzadko, z uwagi na dużą odpowiedzialność przedstawiciela podatkowego** (tj. agencji celnej), która wynika przede wszystkim z faktu, że rozliczenia VAT dokonywane są w imieniu własnym agencji celnej (nie przedsiębiorcy zagranicznego), co de facto oznacza, że to agencja celna występuje w charakterze podatnika VAT (podmiotu odpowiedzialnego za prawidłową realizację procedury oraz podmiotu od którego zapłaćta podatku VAT będzie egzekwowana w pierwszej kolejności, w razie powstania potencjalnych nieprawidłowości).

W pozostałych przypadkach w których ma miejsce import towarów (rozumianym na gruncie VAT jako przywóz towarów spoza UE na terytorium kraju), zasadniczo należy dokonać rejestracji dla celów rozliczeń VAT, chyba że podmiot wykonuje wyłącznie czynności zwolnione określone w ustawie o VAT.

We Francji **brak rejestracji dla celów VAT jest możliwy w przypadku realizacji określonego typu transakcji tj. importu towarów, które bezpośrednio po ich przywozie obejmowane są zawieszającą specjalną procedurą** (tj. towary nie są dopuszczane do swobodnego obrotu we Francji) oraz w przypadku importu towarów zwolnionych.

W Niemczech **brak obowiązku rejestracji dla celów VAT dotyczy głównie przypadków, w których transakcje realizowane przez dany podmiot są zwolnione z VAT**, wówczas przy spełnieniu dodatkowych przesłanek zagraniczny podmiot **może** powołać przedstawiciela podatkowego (niemniej jednak, w przypadku wystąpienia jakichkolwiek transakcji podlegających opodatkowaniu VAT w Niemczech, automatycznie rejestracja dla celów VAT w Niemczech jest wymagana).

Z kolei zgodnie z przepisami holenderskimi przedsiębiorcy **nie muszą rejestrować się jako podatnik VAT w Holandii, m.in. w sytuacjach w których mogą działać za pośrednictwem ograniczonego przedstawiciela podatkowego**, tj. przykładowo w przypadku importu towarów, czy dostawy towarów następujących po imporcie, w tym również dostawy lokalnej (z wyłączeniem sprzedaży na odległość).

Należy wskazać, że powyższe (holenderskie) rozwiązanie jest bardzo atrakcyjne dla podmiotów zagranicznych i można rozważyć jego wprowadzenie również w Polsce.

2.5.2. Opodatkowanie dostaw poprzedzających dopuszczenie towarów do obrotu

Jak już podkreślono, dostawy towarów w składzie celnym zlokalizowanym na terytorium Polski traktowane są zasadniczo jako lokalne dostawy towarów podlegająca opodatkowaniu VAT (po spełnieniu określonych możliwe jest zastosowanie 0% stawki VAT - więcej o tym rozwiązaniu w części II pkt 5.2.3. Raportu).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Jednocześnie, przepisy podatkowe obowiązujące w Polsce nie odnoszą się do kwestii kwalifikacji dla celów VAT dostaw towarów (rozumianych jako sprzedaż towarów) objętych pozostałymi celnymi procedurami zawieszającymi (np. tranzytem, procedurą uszlachetnienia czynnego/biernego etc.), tj. dostaw realizowanych przed dopuszczeniem towarów do obrotu. W konsekwencji w praktyce pojawiają się liczne wątpliwości czy takie dostawy podlegają opodatkowaniu VAT w Polsce.

Należy wskazać, że zgodnie z aktualnym podejściem polskich organów podatkowych (w szczególności prezentowanym w interpretacjach podatkowych), dla celów opodatkowania VAT w Polsce, decydujące jest miejsce, w którym znajdują się produkty w chwili sprzedaży (status celny towarów pozostaje bez znaczenia) - szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części II pkt 5.2.4. Raportu). Podejście to oznacza w praktyce konieczność dokonania rejestracji na potrzeby rozliczeń VAT w Polsce przez zagranicznego importera dokonującego przykładowo dostaw towarów w składzie celnym.

Zgodnie z francuskimi przepisami podatkowymi we Francji, w zakresie dostaw towarów objętych celnymi procedurami zawieszającymi, przewiduje się zawieszenie poboru podatku VAT tak długo, jak towary podlegają danej procedurze zawieszającej - więcej w tym zakresie w części III pkt 2.5.2. Raportu.

Z kolei przepisy podatkowe obowiązujące w Niemczech, przewidują wprost zwolnienie z podatku VAT względem dostaw towarów dokonanych przed importem (jeżeli to kupujący lub jego przedstawiciel dokonuje importu towarów). W praktyce prowadzi to do wniosku, że jeżeli towary objęte np. procedurą składowania celnego w Niemczech, zostaną sprzedane i powrotnie wywiezione poza UE, to wówczas towary te nie będą w ogóle podlegały opodatkowaniu w Niemczech (gdyż w ogóle nie zostały dopuszczone do swobodnego obrotu (zaimportowane) na terytorium Niemiec) - szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części III pkt 3.5.2. Raportu.

W Holandii w zakresie dostaw towarów dokonywanych w składzie celnym przyjęto rozwiązanie analogiczne do polskiej praktyki, tj. dostawy te stanowią dostawy lokalne w Holandii, które zasadniczo podlegają opodatkowaniu według 0% stawki VAT - więcej informacji w części III pkt 4.5.5. Raportu. Z kolei w zakresie dostaw towarów objętych innymi specjalnymi procedurami celnymi przepisy holenderskie nie wprowadziły przepisów szczególnych

Mając na uwadze powyższe, polska specyfika dotycząca opodatkowania VAT dostaw towarów realizowanych przed dopuszczeniem towarów do swobodnego obrotu, w porównaniu do podejścia stosowanego w tym zakresie przez Francję czy Niemcy jest niekorzystna dla przedsiębiorców prowadzących operacje celne w Polsce - **tym samym, rekomendowana jest zmiana praktyki obowiązującej w Polsce oraz wyłącznie z reżimu VAT (bądź zwolnienie) dostaw towarów objętych zawieszającymi procedurami celnymi.**

2.5.3. Ustanowienie przedstawiciela podatkowego dla celów VAT

Najwięcej zidentyfikowanych różnic w podejściu analizowanych krajów unijnych w zakresie międzynarodowego obrotu towarowego dotyczy kwestii ustanowienia przedstawiciela podatkowego dla celów VAT na poziomie lokalnym.

W Polsce, obowiązujące przepisy podatkowe stanowią wprost, że **do ustanowienia przedstawiciela podatkowego dla celów VAT obowiązany jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego (tj. podmiot zagraniczny spoza UE)** - szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części II pkt 4.1.1.1. Raportu.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Tym samym, podmioty zagraniczne spoza UE chcące wykonywać czynności opodatkowane VAT w Polsce (w tym również import towarów), muszą ustanowić przedstawiciela podatkowego i zarejestrować dla celów VAT (przez ustanowionego w Polsce przedstawiciela podatkowego).

Co istotne, przepisy podatkowe, co do zasady, nie przewidują wyłączeń od powyższej zasady (jak już wielokrotnie podkreślano, brak obowiązku posiadania własnej rejestracji w Polsce przez przedsiębiorcę zagranicznego spoza UE dotyczy sytuacji, w której jedynym rodzajem transakcji realizowanym przez ten podmiot w Polsce jest import towarów w procedurze 42 - wówczas taki pomiot może ustanowić agencję celną swoim przedstawicielem podatkowym, która będzie realizowała obowiązki VAT tego przedsiębiorcy we własnym imieniu).

Francuskie przepisy podatkowe przewidują natomiast, że do ustanowienia przedstawiciela podatkowego dla celów VAT we Francji zobowiązane są zasadniczo podmioty, które nie posiadają siedziby działalności gospodarczej zarówno na terytorium UE, jak i w jednym z państw, z którymi Francja zawarła umowę o współpracy, oraz podmioty realizujące operacje podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT we Francji - szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części III pkt 2.5.3. Raportu. W tym zakresie, przepisy francuskie nie odbiegają więc znacząco od przepisów obowiązujących w Polsce.

Jednocześnie jednak, **w szczególnych przypadkach, możliwe jest ustanowienie we Francji tzw. tymczasowego przedstawiciela podatkowego**. W praktyce, instytucja ta dotyczy przypadków, w których czynności danego podmiotu są ograniczone oraz które nie powodują obowiązku zapłaty podatku VAT (np. w sytuacji wyprowadzania towarów ze składu celnego w celu ich powrotnego wywozu czy też w przypadku importu w procedurze 42). Wówczas, **tymczasowy przedstawiciel podatkowy ustanowiony we Francji dopełnia formalności związanych z rozliczeniem VAT działając we własnym imieniu** (tj. posługując się swoim własnym numerem VAT; podmiot zagraniczny nie dokonuje wówczas rejestracji dla celów VAT we Francji).

Instytucja tymczasowego przedstawiciela podatkowego stanowi więc rozwiązanie podobne do polskiej instytucji przedstawiciela podatkowego, którym jest agencja celną, w przypadku realizacji importu towarów w procedurze 42 - **z tą jednak różnicą, że w Polsce jest to rozwiązanie stosowane wyłącznie do ww. transakcji importu**.

W Niemczech, co do zasady, zagraniczny podmiot, który nie ma siedziby, miejsca zamieszkania, zarządu czy oddziału w Niemczech lub na obszarach określonych w niemieckich przepisach oraz który wykonuje wyłącznie transakcje zwolnione z VAT w Niemczech i jednocześnie nie jest uprawniony do odliczenia VAT, może być reprezentowany przez przedstawiciela podatkowego. W takiej sytuacji powołanie przedstawiciela podatkowego w Niemczech jest dobrowolne, w przeciwieństwie do innych krajów UE. Przedstawiciel podatkowy działa wówczas na rzecz zagranicznego przedsiębiorcy we własnym imieniu (pod własnym numerem VAT).

Typowe przypadki, w których ustanawiany jest przedstawiciel podatkowy w Niemczech przez podmioty zagraniczne są więc następujące: w przypadku zwolnienia z VAT importu towarów, tj. w procedurze importu 42, w przypadku zwolnienia dla nabycia wewnątrzspółnotowego, po którym bezpośrednio następuje dostawa wewnątrzspółnotowa, w przypadku zwolnienia dla transgranicznego przewozu rzeczy, pod warunkiem, że przedsiębiorca nie nabywa żadnych dostaw lub innych usług dających prawo do odliczenia podatku naliczonego - szczegóły w tym zakresie przedstawiono w części III pkt 3.5.3. Raportu).

W przypadku wystąpienia transakcji podlegających efektywnemu opodatkowaniu VAT w Niemczech, przedsiębiorca automatycznie traci prawo do bycia reprezentowanym przez przedstawiciela podatkowego (jest obowiązany do samodzielnej rejestracji dla celów VAT Niemczech).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Z kolei w świetle holenderskich przepisów, przedsiębiorca nieposiadający siedziby/stałego zakładu w Holandii, który realizuje czynności podlegające opodatkowaniu w Holandii, które powodują obowiązek zapłaty podatku VAT, może wyznaczyć przedstawiciela podatkowego w Holandii. Przedstawiciel podatkowy działa wówczas w imieniu przedsiębiorcy oraz zastępuje go w zakresie wszelkich obowiązków związanych z wykonywaniem obowiązków sprawozdawczych i zapłatą podatku VAT.

Tym samym, co do zasady, ustanowienie przedstawiciela podatkowego w Holandii przez przedsiębiorcę zagranicznego dokonującego czynności podlegających opodatkowaniu jest **dobrowolne**. Niemniej jednak, **przepisy holenderskie, przewidują jednocześnie wyjątkowe przypadki, w których przedsiębiorcy spoza UE są obowiązani wyznaczyć przedstawiciela podatkowego.**

W tym miejscu warto podkreślić, że przedsiębiorca zagraniczny (z UE i poza UE), który chce skorzystać w Holandii z uproszczenia polegającego na rozliczeniu VAT z tytułu importu w deklaracji podatkowej, musi ustanowić przedstawiciela podatkowego.

Należy jednocześnie wskazać, że zasadniczo w Holandii funkcjonują dwa podstawowe rodzaje przedstawicielstwa podatkowego dla celów VAT (szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części III pkt 4.5.3. Raportu), tj.:

- ▶ **ograniczone przedstawicielstwo podatkowe** - dotyczące ograniczonego zakresu realizowanych transakcji w Holandii oraz niepowodujące obowiązku rejestracji dla celów VAT w Holandii przez zagranicznego przedsiębiorcę;
- ▶ **generalne przedstawicielstwo podatkowe** - dotyczące rozszerzonego zakresu realizowanych transakcji w Holandii oraz powodujące obowiązek rejestracji dla celów VAT w Holandii przez zagranicznego przedsiębiorcę.

Co istotne, zgodnie z praktyką holenderskich organów podatkowych, w zakresie ograniczonego przedstawicielstwa podatkowego, możliwa jest m.in. **realizacja importu towarów w Holandii, bezpośrednio po której następuje dalsza dostawa uprzednio zaimportowanych towarów** (przy czym dostawa towarów rozumiana jest szeroko: może to być np. dostawa lokalna, wewnątrzspółnotowa dostawa towarów czy eksport towarów - z wyłączeniem tzw. sprzedaży na odległość).

Mając na uwadze powyższe, instytucja ograniczonego przedstawicielstwa podatkowego w Holandii jest rozwiązaniem szczególnie atrakcyjnym dla przedsiębiorców zagranicznych, niewątpliwie wpływającym na konkurencyjność Holandii jako miejsca importu towarów oraz dalszej dystrybucji w ramach prowadzonej działalności.

2.5.4. Rozliczenie VAT z tytułu importu towarów

W Polsce w związku z importem towarów, podatek należny powinien zostać rozliczony (zapłacony), co do zasady, w terminie 10 dni od powiadomienia przedsiębiorcy o powstaniu długu celnego, z kolei podatek naliczony może zostać odzyskany (odliczony) dopiero w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów - szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części II pkt 4.1.2.3. Raportu.

Powyższe wpływa niekorzystnie na przepływy pieniężne przedsiębiorców dokonujących importu w Polsce, z uwagi na konieczność przejściowego finansowania VAT (wynika to z różnicy w czasie pomiędzy obowiązkiem zapłaty podatku należnego, a możliwością odzyskania podatku naliczonego).

Rozwiązaniem ww. problemu obecnie funkcjonującym w Polsce jest stosowanie określonej w art. 33a ustawy o VAT, procedury uproszczonej rozliczania VAT z tytułu importu towarów, która polega na

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

wykazaniu zarówno podatku należnego, jak i naliczonego bezpośrednio w deklaracji podatkowej (jest to tzw. bezgotówkowe rozliczenie VAT, pozwalające zachować przedsiębiorcom natychmiastową neutralność rozliczenia transakcji importowej) - szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części II pkt 4.1.2.4. Raportu.

Stosowanie wskazanej procedury uproszczonej rozliczania VAT z tytułu importu towarów wymaga uzyskania stosownego pozwolenia.

Polskie przepisy podatkowe, co do zasady, uzależniają również stosowanie procedury uproszczonej od ustanowienia przez przedsiębiorcę przedstawiciela celnego (pośredniego lub bezpośredniego) do dokonywania zgłoszeń celnych. Warunek ustanowienia przedstawiciela celnego nie dotyczy jedynie przedsiębiorców posiadających własny status AEO lub własne pozwolenia na stosowanie uproszczeń celnych w postaci zgłoszenia uproszczonego/wpisu do rejestru zgłaszającego.

W praktyce, zazwyczaj własne pozwolenia AEO/na stosowanie uproszczeń celnych posiadają jedynie duzi przedsiębiorcy, dlatego też najbardziej powszechnym rozwiązaniem jest stosowanie procedury uproszczonej z wykorzystaniem instytucji przedstawiciela celnego (wówczas importer nie musi posiadać statusu AEO lub własnych pozwoleń na stosowanie ww. uproszczenia celnych).

Co istotne, w przypadku korzystania z procedury uproszczonej rozliczania VAT z tytułu importu towarów poprzez instytucję przedstawiciela celnego, **przepisy podatkowe w Polsce przewidują solidarną odpowiedzialność przedstawicieli za prawidłowość rozliczenia VAT w ramach procedury uproszczonej** - wyłączenie ww. odpowiedzialności solidarnej przedstawiciela celnego możliwe jest wyłącznie w przypadku posiadania przez importera statusu AEO lub własnych pozwoleń na uproszczenia celne w postaci zgłoszenia uproszczonego/wpisu do rejestru zgłaszającego (co jest zaprzeczeniem istoty stosowania procedury uproszczonej z wykorzystaniem pozwoleń przedstawiciela celnego, gdyż gdyby importer posiadał któreś z tych uproszczeń to nie musiałby korzystać z uproszczeń agencji celnej - tym samym, należy stwierdzić, że w praktyce wyłączenie solidarnej odpowiedzialności przedstawiciela jest ograniczone). Wspomniane w niniejszym akapicie obarczenie odpowiedzialnością solidarną agentów celnych działających w formie przedstawicielstwa celnego (w szczególności w formie „bezpośredniej” która zasadniczo nie wiąże się z ponoszeniem analogicznej odpowiedzialności przez agenta w zakresie należności celnych przywozowych) powoduje znaczne ograniczenie dostępności usług w zakresie odpraw z wykorzystaniem art. 33a ustawy o VAT dla importerów, a tym samym z zasadniczym ograniczeniem stosowania w Polsce tej instytucji prawnej.

Dodatkowo, przedsiębiorcy stosujący procedurę uproszczoną rozliczania VAT obowiązani są do składania stosownych dokumentów potwierdzających spełnienie przez nich warunków do korzystania z tego ułatwienia (lub oświadczeń zastępujących te dokumenty) co 6 miesięcy, co stanowi utrudnienie o charakterze administracyjnym wynikające wyłącznie z polskiej specyfiki regulacji.

Jednocześnie należy podkreślić, że w praktyce agencje celne w celu ograniczenia własnego ryzyka związanego z naruszeniem przez przedsiębiorcę warunków stosowania procedury uproszczonej, wymagają przedstawienia tych dokumentów od współpracujących z nimi podmiotów, nawet co 3 miesiące (co prowadzi do kumulacji obowiązków administracyjnych).

W świetle francuskich regulacji podatkowych, w sytuacji, jeżeli podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, podatek VAT z tytułu importu rozliczany jest každorazowo z wykorzystaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia, tj. bezpośrednio w deklaracji podatkowej (raportując jednocześnie podatek należny oraz podatek naliczony) - co istotne, rozwiązanie to jest stosowane standardowo/automatycznie (tym samym, nie jest wymagane uzyskanie jakiegokolwiek pozwolenia od francuskich organów podatkowych na rozliczenie VAT w deklaracji podatkowej, czy przedstawianie zaświadczeń, jak to ma miejsce obecnie w Polsce w przypadku procedury uproszczonej rozliczenia VAT).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

W praktyce, powyższe oznacza, że importerzy nie są więc zobowiązani do faktycznej zapłaty podatku VAT, co jest rozwiązaniem szczególnie korzystnym dla przedsiębiorców dokonujących importu we Francji, tj. pozwalającym niejako automatycznie zachować natychmiastową neutralność rozliczenia VAT z tytułu importu towarów (zakładając, że danemu podmiotowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego) - szczegóły w tym zakresie zostały przedstawione w części III pkt 2.5.4. Raportu).

Ponadto, co istotne, w przypadku dokonywania importu przez przedstawiciela celnego w formie przedstawicielstwa pośredniego (zakładającego solidarną odpowiedzialność przedstawiciela celnego m.in. za prawidłowość rozliczenia VAT z tytułu importu), **w myśl francuskich przepisów podatkowych, istnieje możliwość uwolnienia się przedstawiciela celnego od ww. odpowiedzialności solidarnej**, pod warunkiem, że przedstawiciel celny przekazał importerowi wszystkie informacje związane z importem towarów, które są niezbędne do wypełnienia przez ten podmiot obowiązków podatkowych (w tym m.in. informacje dotyczące podstawy opodatkowania transakcji).

Wprowadzenie możliwości uwolnienia się przedstawiciela celnego od solidarnej odpowiedzialności za prawidłowość rozliczeń VAT, jest **kolejną istotną różnicą wynikającą z francuskiej specyfiki podatkowej, której wdrożenie powinno zostać rozważone również w Polsce** (jak wskazano powyżej, w Polsce zasadniczo nie jest możliwe wyłączenie solidarnej odpowiedzialności przedstawiciela celnego w procedurze uproszczonej, czego bezpośrednią konsekwencją jest selekcjonowanie klientów przez agencje celne).

Niemieckie regulacje podatkowe, co do zasady, zakładają każdorazową płatność podatku należnego w momencie importu. Niemniej jednak, istnieje możliwość odroczenia terminu płatności podatku VAT od importu do 26 dnia **drugiego miesiąca** następującego po powstaniu długu celnego dla którego przyznano odroczenie płatności zgodnie z art. 110 lit b lub c UCC (czyli zgodnie z zasadami odroczenia płatności należności celnych). Co do zasady, termin ten zbiega się z terminem odliczenia podatku naliczonego, dzięki czemu rozliczenie VAT z tytułu importu towarów nie powinno zasadniczo mieć negatywnego wpływu na przepływy pieniężne przedsiębiorcy.

Warunkiem ww. odroczenia zapłaty podatku VAT z tytułu importu towarów w Niemczech jest przysługiwanie przedsiębiorcy prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz przyznanie odroczenia płatności zgodnie z zasadami odroczenia płatności należności celnych - szczegóły w tym zakresie, zostały przedstawione w części III pkt 3.5.4. Raportu.

Również przepisy podatkowe obowiązujące w Holandii umożliwiają zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w zakresie rozliczenia podatku VAT od importu - wówczas podatek należny i naliczony rozliczane są w tej samej deklaracji VAT, co oznacza, że import towarów jest dla przedsiębiorców od razu neutralny.

W celu rozliczenia podatku VAT z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej, konieczne jest uzyskanie stosownego pozwolenia w tym zakresie (niemniej jednak wystarczy złożenie wniosku w tym zakresie tylko raz, tj. nie jest konieczne „odnawianie” uzyskanego pozwolenia, co w dużym stopniu ogranicza procedury administracyjne).

Brak konieczności odnawiania posiadanych pozwoleń na stosowanie uproszczenia stanowi istotny atut specyfiki holenderskiej rozliczania VAT z tytułu importu towarów - jak bowiem już podkreślono, w Polsce należy przedkładać organom celnym aktualne dokumenty potwierdzające spełnienie warunków do zastosowania procedury uproszczonej rozliczania VAT z tytułu importu towarów co 6 miesięcy (z kolei w praktyce agencje celne żądają tych dokumentów nawet co 3 miesiące, co stanowi istotne utrudnienie dla przedsiębiorców dokonujących importu towarów w procedurze uproszczonej w Polsce).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Niemniej, w Holandii przedsiębiorca zagraniczny (w tym z innego kraju UE) nie może samodzielnie ubiegać się o rozliczenie VAT w deklaracji podatkowej w Holandii (w celu uzyskania pozwolenia na zastosowanie uproszczenia należy ustanowić przedstawiciela podatkowego) - szczegóły w tym zakresie, zostały przedstawione w części III pkt 4.5.2. Raportu.

V. Rekomendacje zmian w przepisach celnych i podatkowych obowiązujących w Polsce w celu zwiększenia konkurencyjności biznesowej Polski

1. Uwagi wstępne

Jak to zostało zaprezentowane powyżej, co do zasady, różnice związane ze stosowaniem poszczególnych instytucji przewidzianych unijnymi regulacjami celnymi, w analizowanych państwach członkowskich UE nie są istotne (tj. regulacje celne obowiązujące w poszczególnych krajach unijnych są bardzo zbliżone).

Tym samym, należy wskazać, że na podstawie przeprowadzonej analizy porównawczej przepisów podatkowych oraz celnych obowiązujących w Polsce oraz we Francji, Niemczech i Holandii, co do zasady, nie zidentyfikowaliśmy szczególnych rozwiązań, które nie byłyby dostępne w Polsce oraz w związku z tym ograniczały konkurencyjność/atrakcyjność Polski jako miejsca dopuszczenia towarów do swobodnego obrotu (tj. miejsca importu towarów).

Zidentyfikowane różnice pojawiają się na gruncie przepisów podatkowych obowiązujących na poziomie lokalnym, niemniej jednak są to rozbieżności związane z wdrożonymi w tych krajach rozwiązaniami proceduralnymi/operacyjnymi, a także ogólnym podejściem organów celno-podatkowych do przedsiębiorców dokonujących operacji celnych w konkretnych krajach unijnych.

Mając na uwadze powyższe, przedstawiamy rekomendacje zmian w przepisach podatkowych obowiązujących w Polsce, jak również praktyczne rozwiązania, które potencjalnie mogą wpłynąć na zwiększenie konkurencyjności Polski, w zakresie wyboru Polski jako kraju importu towarów spoza UE.

Wskazane rekomendacje zostały przygotowane w oparciu o przeprowadzoną analizę porównawczą przepisów celnych oraz podatkowych oraz praktyki celno-podatkowej skupiającą się w szczególności na zidentyfikowanych istotnych różnicach związanych z międzynarodowym obrotem towarowym w Polsce oraz wybranych państwach członkowskich UE opisaną w części IV Raportu. Ponadto, części rekomendacji została opracowana w oparciu o znaną nam praktykę w zakresie obsługi celnej i podatkowej w Polsce.

W tym miejscu należy wskazać, że implementacja wskazanych rekomendacji nie musi oznaczać automatycznego zwiększenia zainteresowania Polską jako miejscem importu towarów w UE, gdyż kwestia wyboru miejsca importu towarów jest powiązana również z czynnikami innymi niż celne czy podatkowe, jak np. pozostałe uregulowania prawne, dostępność infrastruktury, w tym w zakresie transportu towarów do innych krajów UE, itp.

2. Rekomendacje

2.1. Kwestie celne

2.1.1. Wiążące informacje przepisów prawa celnego

Opis aktualnego stanu prawnego

W świetle art. 14 UKC ust. 1 „Każda osoba może zwrócić się do organu celnego z wnioskiem o informację dotyczącą stosowania przepisów prawa celnego. Wniosek może zostać odrzucony, jeżeli

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

dotyczy działalności, która nie wchodzi w zakres faktycznie planowanej międzynarodowej wymiany towarowej.”

Przepisy unijne nie regulują trybu wnoszenia takich wniosków, organu właściwego w zakresie wydawania wniosków, terminu na jego rozpatrzenie czy też trybu odwoławczego. Co więcej, informacje dotyczące stosowania prawa celnego wydawane w oparciu o art. 14 UKC nie mają mocy wiążącej, a zastosowanie się do nich nie chroni wnioskodawcy.

Dla pełności obrazu należy wskazać, że na gruncie UKC tj. zgodnie z art. 22 UKC istnieje również możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie decyzji dotyczącej stosowania prawa celnego. W tym kontekście, stosowanie prawa celnego rozumie się najczęściej jako odnoszące się do kwestii proceduralnych, takich jak przykładowo: wystąpienie z wnioskiem o pozwolenie na stosowanie specjalnych procedur celnych, wnioskiem o wydanie decyzji w sprawie wiążącej informacji taryfowej czy o pochodzeniu, wnioskiem o przyznanie statusu upoważnionego przedsiębiorcy, wnioskiem o pozwolenie na stosowanie zabezpieczenia generalnego, itd.

W powyższej sytuacji przepisy unijne określają tryb postępowania, organ właściwy do rozpatrzenia sprawy czy też termin na rozpatrzenie sprawy.

Na marginesie należy wskazać, że na gruncie krajowym istnieje możliwość wystąpienia z wnioskiem o interpretację przepisów prawa (ale tylko podatkowego). W świetle Ordynacji Podatkowej zainteresowane podmioty mogą wystąpić z wnioskiem o wydanie, w indywidualnej sprawie, interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ordynacja podatkowa wskazuje na termin rozstrzygnięcia sprawy oraz możliwość wniesienia skargi na wydaną interpretację do sądu administracyjnego. Ponadto, stosownie do art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej „Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej [...] nie może szkodzić wnioskodawcy, [...]”

Zdiagnozowany problem

Jak zostało to wskazane powyżej, co do zasady istnieje możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie decyzji dotyczącej stosowania prawa celnego, niemniej zazwyczaj taki wniosek dotyczy określonej procedury celnej, a tym samym nie ma zastosowania w pozostałych kwestiach - niedotyczących bezpośrednio procedur.

W praktyce biznesowej pojawiają się również kwestie inne niż zagadnienia proceduralne w zakresie których pożądane byłoby zajęcie wiążącego stanowiska przez organ celny, przykładowo czy dany podmiot spełnia warunki do uznania go za eksportera w rozumieniu przepisów celnych.

Uczestnicy obrotu towarowego mogą co prawda występować z wnioskami o udzielenie informacji o stosowaniu prawa celnego, niemniej udzielenie takiej informacji przez organ celny ma charakter niewiązący, a tym samym zastosowanie się do niej nie chroni wnioskodawcy. Ponadto przy składaniu tego typu wniosków pojawiają się wątpliwości, do którego organu należy złożyć wniosek (często same organy celne mają wątpliwość w tym zakresie), oraz ile wynosi termin na uzyskanie informacji (brak w tym zakresie przepisów czy oficjalnych wytycznych).

Jednocześnie, na gruncie krajowym instytucja interpretacji podatkowych jest dobrze znana i często stosowana przez podatników.

Również w niektórych krajach UE jest możliwość uzyskania interpretacji przepisów prawa celnego. Tak przykładowo w Holandii istnieje możliwość wystąpienia z wnioskiem o udzielenie takiej informacji, które czasami są wydawane w sposób wiążący.

Propozycja zmian

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

W ocenie EY zasadne jest wprowadzenie możliwości występowania z wnioskami o wydanie wiążących informacji w zakresie prawa celnego, podobnych do tych wydawanych w zakresie prawa podatkowego.

Niezbędne byłoby wówczas wprowadzenie wewnętrzny przepisów i wytycznych w tym zakresie, tak aby chociaż na poziomie lokalnym była możliwość występowania z takimi wnioskami. Właściwym organem w zakresie inicjatywy ustawodawczej byłby Minister Finansów - Departament Ceł.

Prognozowany skutek rekomendowanych zmian

Możliwość potwierdzenia przez uczestników międzynarodowego obrotu towarowego interpretacji przepisów prawa celnego zwiększy pewność obrotu i zaufanie tych podmiotów do organów celnych.

Jak zostało to wskazane powyżej, taka możliwość jest obecnie stosowana wyłącznie w zakresie kwestii proceduralnych, a w praktyce biznesowej pojawiają się jednak wątpliwości inne niż proceduralne, których uczestnicy obrotu towarowego nie mogą w wiążący sposób potwierdzić z organami celnym, tym samym działają w biznesowej niepewności.

Pewność co do prawa oraz jego interpretacji jest istotna dla obrotu towarowego, gdyż zwiększa poczucie bezpieczeństwa uczestników rynku i może wpływać na wybór danego kraju jako kraju importu towarów i rozwoju w danym kraju działalności gospodarczej.

2.1.2. Wiążące informacje w zakresie wartości celnej towarów

Opis aktualnego stanu prawnego

W świetle tytułu II UKC elementy, na podstawie których stosowane są należności celne przywozowe i wywozowe oraz inne środki dotyczące wymiany towarowej to:

- ▶ taryfa celna i klasyfikacja taryfowa towarów,
- ▶ pochodzenie towarów,
- ▶ wartość celna towarów.

Jednocześnie należy wskazać, że zgodnie z art. 30b ust. 1 ustawy o VAT „podstawą opodatkowania z tytułu importu towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.”

Tym samym, aby dokonać prawidłowej kalkulacji należności celnych i podatkowych należy w szczególności poprawnie określić elementy, o których mowa w tytule II UKC.

W świetle art. 33 UKC „Organy celne, na wniosek, wydają decyzję w sprawie wiążącej informacji taryfowej ("decyzję WIT"), lub decyzję w sprawie wiążącej informacji o pochodzeniu ("decyzję WIP"). [...] Decyzja WIT lub decyzja WIP wiąże jedynie w zakresie klasyfikacji taryfowej lub ustalania pochodzenia towarów. [...] Decyzja WIT lub decyzja WIP są ważne przez okres trzech lat od dnia, w którym stały się skuteczne.”

Zgodnie z art. 35 UKC „W szczególnych przypadkach organy celne, na wniosek, wydają decyzje w sprawie wiążących informacji w odniesieniu do innych elementów, o których mowa w tytule II i na podstawie których stosowane są należności celne przywozowe lub wywozowe i inne środki dotyczące wymiany towarowej.”

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Zdiagnozowany problem

Mając powyższe na względzie, w obecnym stanie prawnym zainteresowane strony mogą wnioskować o wydanie decyzji w sprawie wiążącej informacji taryfowej lub/i wiążącej informacji o pochodzeniu towarów, i takie decyzje są w Polsce wydawane.

Obecnie brak jest przepisów umożliwiających wnioskowanie o wydanie decyzji w sprawie wiążącej informacji o wartości celnej towarów.

Jednocześnie przepisy unijne nie zabraniają wydawania takich decyzji, gdyż wartość celna towarów to jeden z elementów, o którym mowa w tytule II UKC.

Ze względu na fakt, że istnieje kilka metod ustalania wartości celnej towarów, a także wartość celna towarów niejednokrotnie obejmuje oprócz wartości ekonomicznej samych towarów również elementy dodatkowe, takie jak przykładowo opłaty licencyjne, to w praktyce prawidłowe ustalenie wartości celnej towarów często rodzi wiele wątpliwości.

Biorąc zaś pod uwagę, że między innymi w oparciu o wartość celną towarów kalkulowane są należności celno-podatkowe, to stanowi ona bardzo ważny element zgłoszenia celnego. Nieprawidłowe ustalenie wartości celnej towarów może prowadzić zarówno do zaniżenia, jak i zawyżenia należności celno-podatkowych płaconych przez importów towarów.

Brak możliwości uzyskania prawnie wiążącej decyzji w zakresie informacji o wartości celnej towarów zwiększa niepewność importerów, jak i przedstawicieli celnych, w obrocie towarowym.

Propozycje zmian

W ocenie EY, w oparciu o art. 35 UKC, zasadne jest wprowadzenie przepisów/wytycznych, które umożliwiłyby wnioskowanie o wydanie decyzji w sprawie wiążącej informacji o wartości celnej towarów. W tym miejscu należy wskazać, że choć unijne przepisy nie wprowadziły wiążących informacji o wartości celnej towarów to niektóre kraje unijne, w tym np. Francja czy Holandia, przewidują możliwość wystąpienia z takim wnioskiem, a informacje wydawane w tym zakresie mają zwykle moc wiążącą w danym kraju UE. Właściwym organem w zakresie inicjatywy ustawodawczej byłby Minister Finansów - Departament Cel.

Prognozowany skutek rekomendowanych zmian

Możliwość wnioskowania o wydanie decyzji w sprawie wiążącej informacji o wartości celnej towarów i otrzymania takiej prawnie wiążącej decyzji zwiększyłaby pewność uczestników rynku w zakresie obrotu towarowego w Polsce.

Jak wspomniano, wartość celna jest niezbędna do prawidłowego naliczenia należności celno-podatkowych, a jednocześnie jest to zagadnienie na tyle skomplikowane, że dopuszczenie przez Polskę możliwości uzyskania takiej decyzji (tak jak ma to miejsce w Holandii czy Francji) zwiększyłoby konkurencyjność Polski.

Dodatkowo należy wskazać, że podmioty zainteresowane prawidłowym ustaleniem wartości celnej towarów to nie tylko importerzy towarów, ale także przedstawiciele celni (i podatkwici) biorący udział w przedmiotowych transakcjach, którzy często są solidarnie odpowiedzialni za prawidłowość rozliczeń należności celno-podatkowych.

2.1.3. Zmiana zasad odpowiedzialności gwarantów długu celnego

Opis aktualnego stanu prawnego

Wśród podmiotów dopuszczających towar do obrotu na terytorium Polski przy zabezpieczaniu długu celnego (w szczególności wśród przedstawicieli celnych, przy których udziale dokonuje się zdecydowaną większość zgłoszeń celnych) najczęściej wykorzystywane jest **pozwolenie na stosowanie zabezpieczenia generalnego**.

W przepisach UKC uregulowane zostały zasady przyjmowania przez organ celny zabezpieczenia w **formie zobowiązania gwaranta** (art. 92 i art. 94 UKC).

Z kolei przepisy Rozporządzenia wykonawczego przewidują **wzory zobowiązań gwaranta** dla wszystkich rodzajów operacji celnych, niemniej jednak istnieje możliwość złożenia zobowiązania gwaranta na innym wzorze, zgodnym z prawem krajowym.

Co istotne w Polsce został wprowadzony krajowy wzór zobowiązania gwaranta, który został określony w Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 lutego 2017 r. w sprawie formy zobowiązania gwaranta stanowiącego zabezpieczenie generalne w operacjach celnych, innych niż procedura tranzytowa, dokonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Zgodnie z pkt 9 ww. wzoru zobowiązania gwaranta (który nie ma odzwierciedlenia we wzorze z Rozporządzenia wykonawczego):

- ▶ „Gwarant zobowiązuje się **bezwzględnie i nieodwołalnie** uiścić żądane kwoty, każdorazowo jednak **w wysokości nieprzekraczającej maksymalnej kwoty Zobowiązania Gwaranta**, o której mowa w pkt 8, na pierwsze pisemne wezwanie Beneficjenta, podpisane przez osoby upoważnione do reprezentowania Beneficjenta, w nieprzekraczalnym terminie 30 dni od dnia doręczenia Gwarantowi wezwania, chyba że przed dokonaniem zapłaty i przed upływem tego terminu Gwarant zostanie pisemnie powiadomiony przez Beneficjenta o bezprzedmiotowości wezwania do zapłaty”.
- ▶ Z kolei z pkt 10 wzoru zobowiązania gwaranta (który ma swoje odzwierciedlenie we wzorze z Rozporządzenia wykonawczego) wynika, że:
- ▶ „**Maksymalna kwota Zobowiązania Gwaranta nie może zostać pomniejszona o kwoty, które na mocy niniejszego zobowiązania zostały już zapłacone**, chyba że wystąpiono wobec Gwaranta o zapłatę należności dotyczących operacji celnej, która rozpoczęła się przed otrzymaniem wezwania do zapłaty lub w ciągu następujących 30 dni. W takim przypadku kwota Zobowiązania Gwaranta dotycząca takiej operacji celnej jest ograniczona do wysokości różnicy maksymalnej kwoty i kwoty już zapłaconej w wykonaniu otrzymanego wezwania do zapłaty”.

Zdiagnozowany problem

Obowiązujący w Polsce wzór zobowiązania gwaranta różni się od wzoru, stanowiącego załącznik nr 32-03 do rozporządzenia wykonawczego do UKC, ponieważ w regulacjach unijnych mowa jest jedynie o „bezzwłocznym” uiszczeniu długu celnego przez gwaranta, z **jednoczesną możliwością udowodnienia organom celnym w określonym terminie, że żądanie zapłaty należności celnych nie jest zasadne**, podczas gdy w polskich regulacjach posłużono się sformułowaniem „**bezwzględnego i nieodwołalnego**” uiszczenia długu celnego bez wskazania możliwości wykazania, że należności celno-podatkowe nie są należne, co w praktyce oznacza, że **zakres odpowiedzialności gwaranta uregulowany w przepisach polskich został znacznie rozszerzony w odniesieniu do regulacji unijnych przepisów celnych**.

Obecnie obowiązująca w Polsce treść zobowiązania gwaranta długu celnego stawia podmioty oferujące zabezpieczenia zapłaty długu celnego w Polsce w mniej korzystnej sytuacji od gwarantów

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

w innych krajach UE, w których odpowiedzialność gwaranta nie ma charakteru bezwarunkowego i nieodwołalnego. Sytuacja gwarantów długu celnego ma niekorzystny wpływ na sytuację pozostałych uczestników obrotu, którzy chcieliby skorzystać z gwarancji długu celnego, poprzez ograniczenie ich dostępności, a więc podmioty zainteresowane nabyciem gwarancji, czyli agencje celne oraz inne podmioty posiadające pozwolenie na stosowanie zabezpieczenia generalnego, jak również kontrahentów przedstawicieli celnych, którym zależy na szybkiej i dostępnej cenowo odprawie celnej.

Mając na uwadze powyższe cechy zobowiązania gwaranta z jednej strony oraz generalną zasadę wskazującą na brak obniżenia kwoty gwarancji o kwoty już zapłacone, **może dochodzić do sytuacji, w której gwarant długu celnego odpowiada powyżej maksymalnej kwoty zobowiązania gwaranta, która wskazana jest w dokumencie gwarancji i jest obowiązany bezwarunkowo i nieodwołalnie uiścić żądane kwoty.**

W analizowanym przypadku decydujące znaczenie ma treść pkt. 10 w/w wzoru zobowiązania gwaranta, gdzie wskazane zostało, że maksymalna kwota zobowiązania gwaranta **nie może** zostać pomniejszona o kwoty, które na mocy zobowiązania zostały już zapłacone. Co prawda od reguły tej przewidziano wyjątki, w których odpowiedzialność gwaranta jest ograniczona do różnicy pomiędzy maksymalną kwotą udzielonej gwarancji, a kwotą już zapłaconą, niemniej jednak zasadą jest brak obniżenia limitu odpowiedzialności gwaranta w przypadkach, w których doszło już do zapłaty długu celnego, wynikającego ze zdarzenia objętego zakresem gwarancji.

W praktyce oznacza to, że **w sytuacjach, w których powstaje dług celny, który wynika z kilku różnych zdarzeń prawnych**, tj. np. kilku zgłoszeń celnych lub kilku odrębnych decyzji celnych, wówczas zapłata gwaranta nie pomniejsza sumy gwarancyjnej.

W konsekwencji mamy do czynienia z sytuacją, w której jeżeli w obrocie prawnym pojawi się np. kilka decyzji celnych, które nie zostaną zapłacone przez dłużnika/dłużników celnych, a łączna suma niezapłaconego długu celnego będzie przekraczała ustalony limit udzielonej gwarancji, wówczas organ celny jako beneficjent zobowiązania gwaranta jest uprawniony zobowiązać gwaranta do **bezwzględnej i bezwarunkowej** zapłaty kwoty (która może być wyższa niż ustalony w dokumencie gwarancji limit jego odpowiedzialności).

Propozycje zmian

W ocenie EY zasadne jest zmodyfikowanie wzoru gwaranta tak, aby umożliwił udowodnienie przez gwaranta (przed dokonaniem płatności należności celnych), że dług celny nie jest należny.

Dodatkowo rekomendujemy rozważenie wprowadzenia rozwiązań mających na celu ograniczenie zakresu odpowiedzialności gwaranta do **kwoty gwarancji, wskazanej w dokumencie gwarancyjnym**. Zmiany mogłyby dotyczyć następujących obszarów:

(i) Limit odpowiedzialności gwaranta nigdy nie powinien zostać przekroczony, gdyż powoduje to sytuację, w której gwarant nie jest w stanie określić maksymalnego poziomu swojej odpowiedzialności, co ma negatywny wpływ na dostępną na rynku ilość ofert przed podmioty świadczące tego rodzaju usługi, jak również na ceny dostępnych produktów oraz dodatkowych wymagań, których spełnienia gwarant może żądać od podmiotu zainteresowanego nabyciem gwarancji zapłaty długu celnego.

(ii) Ponadto z obowiązującego wzoru zobowiązania gwaranta **nie wynikają wprost ramy czasowe**, w których gwarant długu celnego może ponosić odpowiedzialność na podstawie udzielonej gwarancji. Stąd też można dojść do wniosku, że **odpowiedzialność gwaranta jest nieograniczona w czasie**, zatem w praktyce końcowym terminem na uwolnienie się gwaranta od odpowiedzialności na podstawie udzielonej gwarancji są terminy przedawnienia należności celno-podatkowych. W konsekwencji, również w powyższym zakresie można rozważyć doprecyzowanie ram czasowych odpowiedzialności gwaranta.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

W celu wprowadzenia wskazanych rozwiązań należałoby dokonać modyfikacji Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 lutego 2017 r. w sprawie formy zobowiązania gwaranta stanowiącego zabezpieczenie generalne w operacjach celnych, innych niż procedura tranzytowa, dokonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2022, poz. 2054, ze zm.). Organem właściwym w zakresie inicjatywy ustawodawczej byłby Minister Finansów - Departament Ceł.

Prognozowany skutek rekomendowanych zmian

Wskazana zmiana może skutkować większą dostępnością ofert na rynku dla podmiotów zainteresowanych nabyciem gwarancji.

Obowiązujące w Polsce przepisy dotyczące zasad odpowiedzialności gwaranta długu celnego są niekorzystne dla podmiotów udzielających gwarancji, w porównaniu do zasad wynikających z przepisów unijnego prawa celnego.

Niekorzystna sytuacja gwarantów długu celnego ma wpływ na sytuację pozostałych uczestników obrotu, którzy chcieliby skorzystać z gwarancji długu celnego, a więc podmioty zainteresowane nabyciem gwarancji, czyli agencje celne oraz inne podmioty posiadające pozwolenie na stosowanie zabezpieczenia generalnego, jak również kontrahentów przedstawicieli celnych, którym zależy na szybkiej i dostępnej cenowo odprawie celnej.

W związku z tym należy przyjąć, że obecny stan prawny dotyczący zakresu odpowiedzialności gwaranta skutkuje mniejszą ilością dostępnych ofert, podnosi koszty zakupu gwarancji oraz zwiększa wymogi gwarantów wobec podmiotów zainteresowanych zakupem tego typu produktu.

Co równie istotne wprowadzenie proponowanych zmian powinno spowodować, że gwaranci długu celnego zmniejszą zakres czy poziom wymagań wobec podmiotów nabywających gwarancję, ponieważ w praktyce wykupienie gwarancji przez podmiot zainteresowany łączy się z obowiązkiem zabezpieczenia interesów finansowych gwaranta na wypadek, gdyby konieczne okazało się wykorzystanie gwarancji na pokrycie długu celnego w związku z wezwaniem beneficjenta gwarancji.

2.2. Kwestie VAT

2.2.1. Obowiązek rejestracji dla celów VAT w Polsce

Opis aktualnego stanu prawnego

W świetle art. 96 ust. 2 ustawy o VAT podmioty, o których mowa w art. 15 i art. 15a, są obowiązane przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust. 3.

Zgodnie z art. 5 ustawy o VAT opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług podlegają:

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

Tym samym, co do zasady podmioty mające zamiar wykonywać czynności opodatkowane są obowiązane złożyć zgłoszenie rejestracyjne.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

W świetle art. 2 pkt 7 ustawy o VAT przez import towarów należy rozumieć przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

Stosownie do art. 30 Dyrektywy VAT import towarów oznacza wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów, które nie znajdują się w swobodnym obrocie w rozumieniu art. 24 traktatu (tj. w stosunku do których nie dopełniono formalności przywozowych i pobrano wymagalne należności celne i podatkowe).

Zgodnie z art. 19a ust. 9 ustawy o VAT obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego. Niemniej, w przypadku objęcia towarów specjalną procedurą celną, obowiązek podatkowy powstaje albo z chwilą zamknięcia danej procedury albo z chwilą wymagalności opłat wyrównawczych lub o podobnym charakterze, jeżeli takie są pobierane.

Co więcej, w świetle art. 18a ust. 1 ustawy o VAT podatnik, o którym mowa w art. 15 ust. 1, nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, podlegający obowiązkowi zarejestrowania się jako podatnik VAT czynny, jest obowiązany ustanowić przedstawiciela podatkowego.

Na marginesie należy wskazać, że aby dokonać dopuszczenia towarów do obrotu, w świetle 170 UKC zgłaszający (czyli podmiot składający zgłoszenie celne) musi mieć siedzibę na obszarze celnym Unii. Oznacza to, że podmiot spoza UE jest obowiązany działać za pomocą pośredniego przedstawiciela celnego (tj. działającego we własnym imieniu, ale na rzecz importera).

Wskazany przedstawiciel podatkowy i przedstawiciel celny zwykle nie są tym samym podmiotem.

W świetle art. 96 ust. 5 ustawy o VAT, zgłoszenie takie może być złożone (ale nie musi) w sytuacji, gdy:

- ▶ podatnik VAT dokonuje sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (tj. gdy wartość sprzedaży w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 200 000 zł), niemniej, stosownie do art. 113 ust. 13 pkt 3 ustawy o VAT zwolnień tych nie stosuje się do podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju;
- ▶ podatnik wykonuje wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy o VAT (np. dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego dostawa);
- ▶ podatnik wykonuje wyłącznie czynności zwolnione w oparciu o przepisy wydane na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT.

Na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT Minister Finansów wydał Rozporządzenie w sprawie zwolnień, zgodnie z którym zwalnia się od podatku m.in. import towarów objętych:

- ▶ procedurą tranzytu lub procedurą składowania celnego, w rozumieniu przepisów celnych,
- ▶ procedurą dopuszczenia do obrotu uprzednio wywiezionych w ramach procedury uszlachetniania biernego, jeżeli proces przetwarzania ma na celu naprawę towarów, a naprawa dokonywana jest nieodpłatnie w wykonaniu umowy gwarancyjnej

pod warunkiem, że na podstawie przepisów celnych nie powstał obowiązek uiszczenia cła (par. 3 ust. 1 pkt 4)

Dodatkowo, zgodnie z art. 96 ust. 3a ustawy o VAT, obowiązek rejestracyjny nie dotyczy podatników, którzy ustanowili przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w art. 18d ust. 1 ustawy o VAT, czyli dla transakcji, w której podatnik dokonuje w Polsce wyłącznie importu towarów których miejscem

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. W takiej sytuacji, istnieje również możliwość zastosowania zwolnienia z VAT dla importu towarów w świetle wskazanego wyżej rozporządzenia.

Ponadto, przypadki braku obowiązku rejestracji dla celów VAT określa również Rozporządzenie w sprawie zwolnienia z obowiązku rejestracji VAT. Zgodnie ze wskazanym rozporządzeniem brak obowiązku rejestracji dotyczy głównie podmiotów nieposiadających w Polsce siedziby działalności gospodarczej czy stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, którzy świadczą usługi określone szczegółowo w rozporządzeniu. W zakresie dostawy towarów, brak obowiązku rejestracji obejmuje przypadek dostawy towarów dla której podatnikiem jest nabywcą (par. 1 pkt 1 lit. k).

Zdiagnozowany problem

W świetle omówionych przepisów VAT, jako że import towarów jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT, w związku z planowanym importem towarów dany podmiot powinien dokonać rejestracji dla celów VAT w Polsce.

Brak obowiązku rejestracji wystąpi głównie w przypadku, gdy dany podmiot dokonuje wyłącznie określone czynności zwolnione z VAT, szczegółowo opisane powyżej (np. import towarów objętych procedurą tranzytu) lub w przypadku gdy podatnik, który dokonuje w Polsce wyłącznie importu towarów których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, ustanowił przedstawiciela podatkowego.

Warto również wskazać, że na gruncie obecnie obowiązujących uregulowań istnieje co prawda możliwość braku rejestracji w sytuacji dostawy towarów dla której podatnikiem jest nabywca, tj. w sytuacji, gdy sprzedawcą jest podmiot niemający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, a nabywcą jest podatnik posiadający siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce i zarejestrowany na VAT w Polsce. Niemniej, sytuacja ta nie obejmuje samego importu towarów. Innymi słowy, przepis ten znajdzie zastosowanie, gdy dany podmiot dokonuje dostawy towarów, które już znajdują się w Polsce. Tym samym, zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów, w przypadku importu towarów i następującej po nim ich dostawie na rzecz polskiego podatnika VAT, importer powinien dokonać rejestracji dla celów VAT w Polsce.

Podobnie w przypadku importu (rozumianego jako przywóz) towarów do składu celnego, w którym następuje ich odsprzedaż na rzecz polskiego podatnika VAT. W takiej sytuacji zdarza się, że organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych⁶⁷ również uznają, że sprzedawca powinien zarejestrować się dla celów VAT w Polsce choć jednym typem transakcji wykazywanym w rozliczeniach VAT jest wówczas sprzedaż w składzie celnym podlegająca co do zasady opodatkowaniu 0% VAT (wprowadzenie towarów do składu celnego nie jest wykazywane w deklaracjach VAT ze względu na odroczone obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów).

Co więcej, w omawianym przypadku import towarów jest rozpoznawany dwukrotnie, przez dwa różne podmioty. Pierwszy raz w momencie wprowadzenia towarów do składu celnego, drugi raz w przypadku wyprowadzenia towarów ze składu celnego przez ich nabywcę i dopuszczeniu towarów do obrotu w UE. Powyższe jest niezgodne z podstawowymi zasadami VAT, zgodnie z którymi dana transakcja powinna podlegać opodatkowaniu VAT tylko raz. W tym miejscu należy również wskazać, że polska definicja importu towarów różni się od definicji importu towarów wynikającej z dyrektywy VAT. Zgodnie z definicją ustawy o VAT import towarów należy rozumieć jako przywóz, zaś zgodnie z

⁶⁷ Przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej sygn. 0114-KDIP1-2.4012.535.2018.1.RD

dyrektywą VAT import towarów do wprowadzenie towarów. Tym samym, można uznać że w powyższym zakresie przepisy VAT nie są w pełni zgodne z przepisami Dyrektywy VAT.

Zgodnie z obecnym art. 96 ust. 3 ustawy o VAT podatnicy mogą złożyć zgłoszenie rejestracyjne jeśli wykonują wyłącznie czynności zwolnione z VAT na podstawie wskazanych w tym ustępie przepisów. W świetle par. 3 ust. 1 pkt 4 Rozporządzenia w sprawie zwolnień, zwalnia się od podatku import towarów objętych procedurą tranzytu lub procedurą składowania celnego, w rozumieniu przepisów celnych pod warunkiem, że na podstawie przepisów celnych nie powstał obowiązek uiszczenia cła. Z kolei Rozporządzenie w sprawie obniżonych stawek VAT wskazuje, że obniżoną stawkę VAT stosuje się również do dostawy towarów objętych procedurą składowania celnego.

W konsekwencji, jako, że dostawa towarów w składzie celnym podlega opodatkowaniu VAT (a nie zwolnieniu), to podmiot wprowadzający towary do składu celnego, który następnie dokonuje ich dostawy, nie wykonuje wyłącznie czynności podlegających zwolnieniu, a tym samym patrząc na literalne brzmienie przepisów można uznać, że ma obowiązek rejestracji dla celów VAT.

Podobna sytuacja może wystąpić w przypadku dostawy towarów objętych innymi specjalnymi procedurami celnymi.

Podsumowując, z perspektywy podmiotów zagranicznych, które wykonują w Polsce ograniczony rodzaj transakcji, przykładowo dostawę towarów na rzecz polskich nabywców na warunkach handlowych (Incoterms) DDP (delivery duty paid) (wówczas zwykle to sprzedawca dokonuje m.in. odprawy importowej dostarczanych towarów) czy sprzedaży towarów w składzie celnym, obowiązek rejestracji (a w przypadku podmiotów spoza UE także obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego) oraz związanej z tym obsługi rozliczeń VAT powoduje dodatkowe koszty administracyjne i wysiłek organizacyjny importerów przy jednoczesnym braku efektywnej korzyści podatkowej z perspektywy budżetu państwa.

Propozycje zmian

W ocenie EY rekomendujemy rozważenie doprecyzowania przepisów dot. rejestracji VAT poprzez wyłączenie obowiązku rejestracji dla celów VAT dla podmiotów zagranicznych wykonujących wyłącznie określony typ transakcji.

W tym zakresie warto rozważyć wprowadzenie podobnych przepisów jak te obowiązujące w Holandii w zakresie ograniczonego przedstawiciela podatkowego (więcej o tym rozwiązaniu w części V pkt 2.3.3. Raportu). Na gruncie tamtejszych przepisów podatnik nie musi rejestrować się dla celów VAT, gdy dokonuje wyłącznie:

- ▶ importu towarów, lub
- ▶ lokalną dostawę towarów następującą po imporcie na rzecz nabywcy będącego podatkiem VAT, lub
- ▶ wewnątrzspółnotową dostawę towarów następującą po imporcie na rzecz nabywcy będącego podatnikiem VAT lub na własne potrzeby (własne przemieszczenie towarów).

W takiej sytuacji podmiot ten jest reprezentowany przez ograniczonego przedstawiciela podatkowego i może korzystać z jego pozwolenia na odroczone rozliczenie podatku VAT od importu.

W ocenie EY, we wskazanych wyżej przypadkach, brak obowiązku rejestracji mógłby wiązać się z możliwością ustanowienia ograniczonego przedstawiciela podatkowego (tak jak to zostało opisane powyżej).

Innymi słowy, ze względu na fakt, że w przypadku importu towarów należności celne i podatkowe są i tak wykazywane w deklaracji celnej, a w przypadku importu towarów i kolejnej dostawie na rzecz

polskiego podatnika VAT podatnikiem mógłby być nabywca towarów, to ustanowienie przedstawiciela podatkowego mogłyby być fakultatywne.

Zaletą działania za pośrednictwem ograniczonego przedstawiciela podatkowego byłaby możliwość skorzystania z jego „pozwolenia” na stosowanie uproszczonego rozliczania VAT od importu. W przeciwnym wypadku VAT importowy musiałby być płatny w procedurze standardowej, czyli w ciągu 10 dni od importu towarów.

Dodatkowo, w ocenie EY, warto doprecyzować katalog czynności z tytułu których dany podmiot nie musiałby podlegać obowiązkowi rejestracji VAT. I tak, w przypadku importu (przywozu) towarów obejmowanych specjalną procedurą warto doprecyzować brak obowiązku rejestracji dla celów VAT również wówczas, gdy towary podlegają dalszym dostawom (dla których podatnikiem jest nabywca), ale przed ich dopuszczeniem do obrotu. Alternatywnie, można byłoby zastosować zwolnienie z VAT dla dostaw towarów objętych specjalnymi procedurami celnymi (o czym mowa w dalszej części). Wówczas w świetle obecnych regulacji, podmiot dokonujący wyłącznie czynności zwolnionych nie musiałby rejestrować się na potrzeby rozliczeń VAT w Polsce.

Alternatywą byłaby zmiana definicji importu w ustawie o VAT, tak aby import w rozumieniu czynność opodatkowanej VAT, z tytułu której należy dokonać rejestracji VAT, był powiązany z dopuszczeniem towarów do obrotu i powstaniem obowiązku podatkowego.

W tym celu należałoby dokonać nowelizacji ustawy o VAT i/ lub wskazanych rozporządzeń. Organem właściwym w zakresie inicjatywy ustawodawczej byłby Minister Finansów - Departament Podatku od Towarów i Usług.

Prognozowany skutek rekomendowanych zmian

Zmiany w zakresie obowiązku rejestracji dla celów VAT mogłyby zachęcić zagraniczne podmioty do dokonywania importu towarów w Polsce, w szczególności w przypadku, gdy działalność takich podmiotów byłaby ograniczona (np. import towarów i sprzedaż na rzecz polskiego podatnika VAT, czy włącznie sprzedaż w składzie celnym). Jak zostało to wskazane powyżej, obowiązek rejestracji oraz związanej z tym obsługi rozliczeń VAT powoduje dodatkowe koszty administracyjne i wysiłek organizacyjny importerów przy jednoczesnym braku efektywnej korzyści podatkowej z perspektywy budżetu państwa. W konsekwencji, ograniczenie tych dodatkowych obowiązków stanowiłoby znaczne ułatwienie dla importerów, a tym samym stanowiłoby istotną zachętę do dokonywania importów w Polsce. Dodatkowo, zaproponowane zmiany przyczyniłyby się do wyeliminowania potencjalnych wątpliwości dotyczących obowiązku rejestracji dla celów VAT, o których wspomniano powyżej.

2.2.2. Opodatkowanie dostaw realizowanych przed dopuszczeniem towarów do obrotu lub przed powrotnym wywozem

Opis aktualnego stanu prawnego

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu VAT w Polsce podlegają zasadniczo następujące czynności:

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

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Co istotne, zgodnie z istotą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, **opodatkowaniu VAT w Polsce podlegają ww. czynności, wyłącznie pod warunkiem, że zostały zrealizowane na terytorium kraju (tj. w Polsce).**

W świetle art. 2 pkt 7 ustawy o VAT przez import towarów należy rozumieć przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

Przywożone towary mogą zostać objęte specjalną procedurą celną (np. tranzyt, składowanie celne czy uszlachetnianie czynne), wówczas w **czasie jej trwania zawieszeniu podlegają wszelkie należności celno-podatkowe**. Jednocześnie należy wskazać, że w praktyce, bardzo często towary objęte celnymi procedurami zawieszającymi, nie są w ogóle dopuszczane do obrotu w Polsce lub innym kraju UE, tylko podlegają powrotnemu wywozowi po zamknięciu danej procedury specjalnej (np. towary są wprowadzane do składu celnego, a następnie odsprzedawane i wysyłane do kontrahenta poza UE).

Co istotne, w zakresie dostaw towarów realizowanych w składzie celnym w Polsce (dostaw towarów objętych procedurą składowania celnego, która stanowi jedną ze specjalnych procedur celnych), należy podkreślić, że w §7 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie obniżonych stawek VAT wskazano, że: *„Obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się również do dostawy:*

1) towarów w składzie celnym, wprowadzonych do składu celnego z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju;

2) towarów objętych procedurą składowania celnego”

Tym samym, z powyższego wynika, że intencją ustawodawcy jest traktowanie dostaw towarów objętych procedurą składowania celnego w Polsce (czyli przed dopuszczeniem towarów do obrotu) jako tzw. dostaw lokalnych (które po spełnieniu określonych warunków mogą podlegać opodatkowaniu VAT według obniżonej stawki podatku wynoszącej 0%, niemniej jednak wciąż generują określone obowiązki rejestracyjne oraz raportowe).

Z kolei, w przypadku dostaw towarów objętych innymi specjalnymi procedurami celnymi lub w zakresie dostaw towarów powrotnie wywożonych z Polski po zakończeniu danej procedury specjalnej w krajowym porządku prawnym brak jest szczególnych regulacji (analogicznych do dostawy towarów objętych procedurą składowania celnego).

Zgodnie z obecną praktyką organów podatkowych w Polsce (tj. praktyką wynikającą w szczególności z wydawanych interpretacji indywidualnych w tym zakresie), organy podatkowe przyjmują zasadniczo stanowisko, że **dla celów opodatkowania VAT w Polsce decydujące jest miejsce, w którym znajdują się produkty w chwili dostawy (sprzedaży)** (status celny towarów pozostaje bez znaczenia), czyli dla dostaw towarów objętych specjalnymi procedurami celnymi zastosowanie znajdują ogólne zasady opodatkowania VAT.

W konsekwencji powyższego, **dostawy towarów objęte, co do zasady, specjalnymi procedurami celnymi oraz dostawy towarów powrotnie wywożonych (uprzednio objęte specjalną procedurą celną), podlegają opodatkowaniu VAT w Polsce oraz odpowiednim obowiązkom raportowym.**

Zdiagnozowany problem

W pierwszej kolejności, należy wskazać, że istotą specjalnych procedur celnych jest zawieszenie płatności należności celno-podatkowych związanych z przywozem towarów, które są obejmowane tymi procedurami.

Tym samym, tak długo jak towary są objęte daną procedurą specjalną, to nie powstaje obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Zdarzają się jednak przypadki, w których towar objęty specjalną procedurą celną jest odsprzedawany np. sprzedaż w składzie celnym, sprzedaży towarów ze składu celnego i ich wywóz poza UE, czy sprzedaż towarów transportowanych w tranzycie.

W konsekwencji, pomimo że towar nie został dopuszczony do obrotu (nie powstał obowiązek z tytułu importu towarów), to transakcja ta jest traktowana jako lokalna dostawa towarów (z możliwością zastosowania obniżonej stawki VAT w przypadku dostawy towarów w składzie celnym) bądź w przypadku towarów powrotnie wywożonych jako eksport towarów podlegający opodatkowaniu VAT.

Propozycje zmian

W ocenie EY, zasadne jest wprowadzenie przepisów VAT, które jasno wskazywałyby traktowanie dla celów VAT w Polsce dostaw towarów objętych specjalnymi procedurami (tj. dostaw, które są realizowane przed dopuszczeniem towarów do swobodnego obrotu) oraz dostaw towarów powrotnie wywożonych poza terytorium UE po zakończeniu danej procedury specjalnej.

W tym zakresie warto rozważyć wprowadzenie zwolnienia z VAT dla dostaw towarów dokonywanych przed ich dopuszczeniem do obrotu (wówczas wyłączony byłby również obowiązek rejestracji, o ile dany podmiot dokonywałby wyłącznie czynności zwolnionych).

W tym celu należałoby dokonać zmiany Rozporządzenia w sprawie zwolnień i Rozporządzenia w sprawie obniżonych stawek VAT. Organem właściwym w zakresie inicjatywy ustawodawczej byłby Minister Finansów - Departament Podatku od Towarów i Usług.

Prognozowany skutek rekomendowanych zmian

Proponowane zmiany miałyby korzystny wpływ na zwiększenie pewności w zakresie kwalifikacji dla celów VAT omawianych dostaw (tj. dostaw towarów przed ich dopuszczeniem do obrotu w UE), a w konsekwencji mogłyby zachęcić zagranicznych przedsiębiorców do dokonywania obrotu towarowego przez Polskę.

2.2.3. Uproszczone rozliczanie VAT od importu towarów

Opis aktualnego stanu prawnego

Zastosowanie tzw. uproszczonej procedury rozliczenia VAT z tytułu importu towaru umożliwia importerom będącym podatnikami VAT rozliczenie tego podatku z tytułu dokonanego importu towarów na zasadach analogicznych do rozliczenia transakcji importu usług czy wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów - **a zatem poprzez ujęcie kwot podatku należnego i naliczonego w deklaracji podatkowej** (jest to tzw. bezgotówkowy sposób rozliczenia VAT transakcji importu towarów).

Istotą analizowanego uproszczenia jest więc umożliwienie podatnikom **rozliczenia zarówno podatku należnego, jak i naliczonego w tej samej deklaracji podatkowej, dzięki czemu rozliczenie z perspektywy VAT jest dla importera od razu neutralne**⁶⁸ (tj. kwota podatku należnego = kwota podatku naliczonego).

Biorąc pod uwagę fakt, że w procedurze standardowej, podatek należny wpłacany jest w terminie 10 dni od powiadomienia o długu celnym, a podatek naliczony rozliczany jest dopiero w deklaracji

⁶⁸ Zakładając przysługiwanie importerowi pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego.

podatkowej (co w praktyce oznacza przejściowe finansowanie podatku VAT), **stosowanie uproszczenia przy rozliczeniu podatku VAT z tytułu importu towaru stanowi dla przedsiębiorców rodzaj ułatwienia płatniczego.**

Możliwość uproszczonego rozliczania podatku VAT z tytułu importu towarów wynika bezpośrednio z regulacji unijnych, mianowicie zgodnie z art. 211 Dyrektywy VAT: **państwa członkowskie określają szczegółowe zasady dotyczące płatności z tytułu importu towarów oraz mogą w szczególności postanowić, że w przypadku importu towarów przez podatników lub osoby zobowiązane do zapłaty VAT lub przez niektóre kategorie tych podatników lub osób, VAT należny z tytułu importu nie musi zostać zapłacony w momencie importu, pod warunkiem że podatek ten zostanie wyszczególniony jako należny w deklaracji VAT sporządzonej zgodnie z art. 250.**

W krajowym (polskim) porządku prawnym ww. przepis znajduje odzwierciedlenie w art. 33a ust. 1 ustawy o VAT, który w obecnym brzmieniu stanowi, że: **podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny może rozliczyć kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów.**

Z powołanej regulacji wynika, że każdy podatnik VAT (tj. podmiot zarejestrowany dla celów VAT w Polsce jako tzw. podatnik VAT czynny), powinien zasadniczo móc skorzystać z uproszczenia w zakresie rozliczenia podatku VAT z tytułu importu towarów.

Niemniej jednak, przepisy ustawy o VAT wprowadzają również dodatkowe wymogi konieczne dla zastosowania ww. ułatwienia płatniczego - mianowicie, zgodnie z art. 33a ust. 2 ustawy o VAT, **uproszczenie to stosuje się pod następującymi warunkami:**

- ▶ przedstawienia przez podatnika naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, wydanych nie wcześniej niż 6 miesięcy przed dokonaniem importu:
 - ▶ zaświadczeń o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających odrębnie z każdego tytułu, w tym odrębnie w każdym podatku, odpowiednio 3% kwoty należnych składek i należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach; udział zaległości w kwocie składek lub podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość⁶⁹;
 - ▶ potwierdzenia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego;
- ▶ dokonywania zgłoszeń celnych przez przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego⁷⁰ w rozumieniu przepisów celnych.

Zgodnie natomiast z art. 33a ust. 2d ustawy o VAT, warunku dotyczącego dokonywania zgłoszeń celnych przez przedstawiciela bezpośredniego, nie stosuje się, jeżeli podatnik posiada status upoważnionego przedsiębiorcy w rozumieniu art. 38 UKC lub posiada pozwolenie na stosowanie uproszczenia, o którym mowa w art. 166 oraz art. 182 UKC.

⁶⁹ Zgodnie z art. 33a ust. 2a i 3 ustawy o VAT wymóg ten uważa się również za spełniony w przypadku złożenia przez podatnika oświadczeń o tej samej treści (warunku przedstawienia tych dokumentów nie stosuje się jednak, jeżeli naczelnik urzędu celno-skarbowego posiada złożone przez podatnika aktualne dokumenty).

⁷⁰ Zgodnie z art. 33a ust. 5 ustawy o VAT, w przypadku, gdy zgłoszenie celne dotyczące importowanych towarów przez podatnika zarejestrowanego jako tzw. podatnik VAT czynny, jest dokonywane przez przedstawiciela pośredniego w rozumieniu przepisów celnych (tj. podmiotu działającego w imieniu własnym, ale na rzecz mocodawcy), uprawnienie do stosowania procedury uproszczonej przysługuje podatnikowi, na rzecz którego jest składane zgłoszenie celne.

Podsumowując powyższe, obowiązujące przepisy podatkowe umożliwiają stosowanie uproszczenia przy rozliczaniu VAT z tytułu importu towarów, podatnikom zarejestrowanym jako tzw. czynni podatnicy VAT w Polsce, którzy:

- ▶ ustanowili bezpośredniego lub pośredniego przedstawiciela celnego do dokonywania zgłoszeń celnych; lub
- ▶ posiadają status upoważnionego przedsiębiorcy (AEO); lub
- ▶ posiadają własne pozwolenia na stosowanie uproszczeń celnych w postaci zgłoszenia uproszczonego (zgodnie z art. 166 UKC) lub wpisu do rejestru zgłaszającego (zgodnie z art. 182 UKC).

W praktyce, najbardziej powszechnym rozwiązaniem jest stosowanie procedury uproszczonej z wykorzystaniem instytucji przedstawiciela celnego (który dopełnia na rzecz importerów wszelkich formalności celnych związanych z importem) - **wówczas importer nie musi posiadać własnych pozwoleń na uproszczenia celne/statusu AEO.**

Jednocześnie należy wskazać, że na podstawie art. 33a ust. 8 ustawy o VAT: *„W przypadku, gdy zgłoszenie celne dotyczące towarów, o których mowa w ust. 1, jest dokonywane przez przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych, przepis ust. 7 stosuje się odpowiednio, z tym, że obowiązek zapłaty kwoty podatku wraz z odsetkami ciąży solidarnie na podatniku oraz na działającym na jego rzecz przedstawicielu.”*

Zdiagnozowany problem

Uproszczone rozliczanie podatku VAT od importu jest niewątpliwie istotnym elementem obrotu towarowego i elementem branym pod uwagę przez zagranicznych importerów przy wyborze kraju importu. Jak zostało to wskazane powyżej, dzięki temu ułatwieniu podatek VAT należny od importu nie jest płacony na moment importu towaru, a podlega rozliczeniu wraz z podatkiem naliczonym od importu towarów w deklaracji podatkowej. Tym samym, nie występuje nieefektywność w zakresie przepływów pieniężnych.

Niemniej jednak, stosowanie tego uproszczenia w Polsce wymaga co do zasady dokonania rejestracji dla celów VAT w Polsce, przedstawiania co 6 miesięcy odpowiednich zaświadczeń naczelnikowi urzędu celno-skarbowego i dokonywania zgłoszeń celnych przez przedstawiciela celnego.

Tym samym, choć wskazane wymogi mogą wydawać się niezbyt restrykcyjne, to w praktyce powodują liczne utrudnienia po stronie importerów.

I tak przykładowo, podmiot dokonujący importu towarów w Polsce, w tym w celu uproszczonego rozliczania podatku VAT od importu, musi dokonać rejestracji dla celów VAT w Polsce i składać miesięczne deklaracje VAT (w formie plików JPK). Rejestracja ta wiąże się z dodatkowymi obowiązkami i obciążeniami administracyjnymi, a w przypadku podmiotów spoza UE również obowiązkiem ustanowienia przedstawiciela podatkowego (co do zasady innego niż przedstawiciel dla celów celnych).

Podmioty zagraniczne dokonujące importu towarów w Polsce zwykle muszą korzystać z usług przedstawicieli celnych, którzy wspierają ich w odprawie celnej towarów. Tacy przedstawiciele, ze względu na ponoszoną solidarną odpowiedzialność z importerem często odmawiają współpracy z danymi podmiotami zagranicznymi w zakresie stosowania uproszczonego rozliczania VAT od importu towarów, tym samym podmioty te nie mają faktycznej możliwości skorzystać z tego uproszczenia bądź jest to obciążone dodatkowymi wymogami ze strony przedstawiciela.

W przypadku zaś, gdy dany przedstawiciel celny zgodzi się na taką współpracę, to zwykle żąda od importera przedstawiania zaświadczeń niezbędnych z perspektywy art. 33a ustawy o VAT częściej niż

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

co 6 miesięcy (np. co 3 miesiące), tak aby mieć pewność że dany importer nadal spełnia warunki dla stosowania omawianego uproszczenia.

W tym miejscu należy wskazać, że ustawa o VAT mówi o przedstawianiu zaświadczeń/oświadczeń wydanych/podpisanych nie wcześniej niż 6 miesięcy przed dokonaniem importu. Należy pamiętać, że takie zaświadczenie/ oświadczenie po jego wydaniu/podpisaniu musi zostać przesłane do właściwych organów celno-podatkowych i zarejestrowane w systemie, tym samym w praktyce trzeba je uzyskiwać wcześniej niż co 6 miesięcy, tak aby przejściowo nie stracić możliwości stosowania uproszczonego rozliczania VATu importowego.

W konsekwencji, choć warunki wskazane przez ustawę o VAT nie wydają się być bardzo restrykcyjne i omawiane uproszczenie powinno być w teorii łatwo dostępne, to w praktyce tak nie jest.

Propozycje zmian

W oparciu o praktykę podatkową Francji, Niemiec i Holandii, w ocenie EY, można rozważyć wprowadzenie następujących ułatwień, które w efekcie zwiększyłyby dostępność omawianego uproszczenia i ograniczyły obowiązki administracyjne.

W przypadku podatników, którzy są zarejestrowani dla celów VAT w Polsce (więcej o rekomendacjach w zakresie obowiązku rejestracji dla celów VAT w części V pkt 2.2.1. Raportu), warto rozważyć wprowadzenie francuskiego rozwiązania, tj. automatycznego/obligatoryjnego rozliczania podatku VAT należnego i naliczonego w deklaracji VAT.

W świetle francuskich przepisów **jeżeli podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, podatek VAT z tytułu importu rozliczany jest každorazowo z wykorzystaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia, tj. bezpośrednio w deklaracji podatkowej (raportując jednocześnie podatek należny oraz podatek naliczony)**. Tym samym, nie jest wymagane uzyskanie jakiegokolwiek pozwolenia od francuskich organów podatkowych na rozliczenie VAT w deklaracji podatkowej, czy składanie zaświadczeń, jak to ma miejsce obecnie w Polsce w przypadku procedury uproszczonej rozliczenia VAT.

W przypadku zaś podmiotów dokonujących ograniczony rodzaj transakcji, tj. przykładowo wyłącznie importu towarów, czy importu towarów i lokalnej dostawy towarów na rzecz nabywcy będącego podatnikiem VAT, można rozważyć brak obowiązku dokonywania rejestracji dla celów VAT i stosowanie uproszczonego rozliczania VAT od importu przy zastosowaniu instytucji ograniczonego przedstawiciela podatkowego (tj. korzystanie z uproszczenia przedstawiciela podatkowego), tak jak ma to miejsce w Holandii. Tym samym, niezbędne byłoby również wdrożenie rozwiązania, które pozwoliłoby na korzystanie z uproszczonego rozliczania VAT od importu w oparciu o pozwolenie udzielone innemu podmiotowi (tj. ograniczonemu przedstawicielowi podatkowemu).

Kombinacja wskazanych uproszczeń stosowanych we Francji i Holandii pozwoliłaby na łatwiejszy dostęp do omawianego uproszczenia i byłaby zachętą dla zagranicznych podmiotów, aby dokonywać import towarów w Polsce.

Alternatywnie, można rozważyć dokonanie zmian w obecnie funkcjonującym rozwiązaniu. W szczególności można rozważyć jednorazowe wnioskowanie o stosowanie uproszczonego rozliczania VAT od importu, np. łącznie z wnioskiem o rejestrację VAT, bądź wydłużenie okresu ważności zaświadczeń/oświadczeń, tak aby ograniczyć obowiązki administracyjne w tym zakresie.

W przypadku utrzymania obecnie funkcjonującego modelu, warto zastanowić się nad zmianą w zakresie odpowiedzialności przedstawicieli działających na rzecz podatnika (więcej o tym w części V pkt 2.3.2. Raportu).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

W celu wdrożenia proponowanych rozwiązań należałoby dokonać zmiany ustawy o VAT. Organem właściwym w zakresie inicjatywy ustawodawczej byłby Minister Finansów - Departament Podatku od Towarów i Usług.

Prognozowany skutek rekomendowanych zmian

Uproszczone rozliczanie VAT od importu towarów stanowi istotny element dla przedsiębiorców. Możliwość rozliczenia VATu importowego w neutralny sposób (czyli bez obowiązku uprzedniej faktycznej zapłaty podatku należnego) ma pozytywny wpływ na przepływy pieniężne przedsiębiorców, a tym samym jest to rozwiązanie bardzo pożądane. Im prostszy system uproszczonego rozliczania VATu importowego, tym bardziej stanowi on zachętę do dokonywania importu towarów przez dany kraj. Tym samym, rekomendowane uproszczenia (na wzór uproszczeń francuskich czy holenderskich) mogłyby zwiększyć konkurencyjność Polski w zakresie obrotu towarowego.

2.2.4. Zmiana zasad dotyczących realizacji procedury 4200 i 6300

Opis aktualnego stanu prawnego

Procedura celna 4200 to mechanizm, który pozwala importerom na uzyskanie zwolnienia z podatku VAT dla importowanych towarów, które bezpośrednio po dopuszczeniu do obrotu są transportowane z państwa członkowskiego importu do innego państwa członkowskiego UE.

Z kolei procedura celna 6300, dotyczy powrotnego przywozu towarów (tj. towarów uprzednio wywiezionych z danego kraju UE w celu realizacji procesów przetwarzania/uszlachetniania), które są dopuszczane do swobodnego obrotu i wprowadzane do krajowego obrotu, a następnie dostarczane do innego państwa członkowskiego UE (tj. do państwa przeznaczenia tych towarów). **W drugim etapie procedury 6300 występuje więc analogiczny schemat jak w przypadku procedury 4200** - import towarów, bezpośrednio po którym realizowana jest wewnątrzspółnotowa dostawa towarów.

Zarówno w przypadku procedury celnej 4200, jak i procedury celnej 6300, towary importowane w jednym państwie członkowskim UE, dla których miejscem przeznaczenia jest inne państwo członkowskie UE, mogą po spełnieniu określonych warunków podlegać zwolnieniu z rozliczenia podatku VAT z tytułu dokonanego importu towarów.

Zwolnienie to ma swoje umocowanie w art. 143 ust. 1 lit. d) Dyrektywy VAT który stanowi, że: **Państwa członkowskie zwalniają import towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w przypadku gdy dostawa tych towarów, dokonana przez importera wyznaczonego lub uznanego za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT zgodnie z art. 201, jest zwolniona zgodnie z art. 138.**

W świetle przepisów Dyrektywy VAT zastosowanie wskazanego zwolnienia może mieć miejsce jeżeli w chwili importu importer przedstawił właściwym organom państwa członkowskiego importu co najmniej następujące informacje:

- ▶ swój numer identyfikacyjny VAT wydany w państwie członkowskim importu lub numer identyfikacyjny VAT swojego przedstawiciela podatkowego zobowiązanego do zapłaty VAT, wydany w państwie członkowskim importu;
- ▶ numer identyfikacyjny VAT klienta, któremu dostarczany jest towar zgodnie z art. 138 ust. 1, wydany w innym państwie członkowskim, lub swój numer identyfikacyjny VAT wydany w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towaru w przypadku gdy towar przemieszczany jest zgodnie z art. 138 ust. 2 lit. c)

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

- ▶ dowód przeznaczenia importowanego towaru do transportu lub wysyłki z państwa członkowskiego importu do innego państwa członkowskiego.

Państwa członkowskie mogą jednak postanowić, że dowód, o którym mowa powyżej, należy przedstawić właściwym organom wyłącznie na żądanie.

Z kolei podstawą prawną ww. zwolnienia w krajowym (polskim) porządku prawnym (zarówno w przypadku procedury celnej 4200, jak również w przypadku procedury celnej 6300) jest §4 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie zwolnień, zgodnie z którym: **zwalnia się od podatku import towarów w przypadku, gdy miejscem przeznaczenia tych towarów jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju tych towarów nastąpi w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.**

Szczegółowe warunki zastosowania przedmiotowego zwolnienia zostały określone §4 ust. 2 powołanego rozporządzenia, który stanowi, że: **Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się, pod warunkiem, że importer, który dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT UE oraz:**

- ▶ w momencie importu:
 - ▶ podał swój ważny numer identyfikacji podatkowej, o którym mowa w art. 97 ust. 10 ustawy o VAT⁷¹, przyznany mu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych,
 - ▶ przedstawił dowód wskazujący, że importowane towary przeznaczone są do transportu lub wysyłki z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego,
 - ▶ podał ważny numer identyfikacyjny VAT:
 - ▶ przyznany mu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w państwie członkowskim przeznaczenia importowanych towarów - w przypadku, o którym mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT⁷², albo
 - ▶ nabywcy towarów przyznany mu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w państwie członkowskim przeznaczenia importowanych towarów - w przypadku, o którym mowa w art. 13 ust. 1 ustawy o VAT⁷³;
- ▶ w terminie 4 miesięcy po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów, przedstawi odpowiednio dokumenty, o których mowa w ust. 3 lub 4⁷⁴ (tj. dokument potwierdzający wykazanie w informacji podsumowującej wewnątrzspółnotową dostawę towarów, o której mowa powyżej, a w przypadku gdy we wskazanym okresie były wykazywane również inne wewnątrzspółnotowe dostawy towarów i nie jest możliwa identyfikacja wskazanej transakcji, importer przedstawia zaświadczenie wydane przez naczelnika urzędu skarbowego, a gdy działał przez przedstawiciela podatkowego, przedstawiciel ten przedstawia wraz z informacją podsumowującą odpowiednie deklaracje podatkowe);

⁷¹ Art. 97 ust. 10 ustawy o VAT odnosi się do numeru identyfikacji podatkowej na potrzeby realizacji transakcji wewnątrzspółnotowych, **poprzedzonego prefiksem PL.**

⁷² Art. 13 ust. 3 ustawy o VAT odnosi się do tzw. **nietransakcyjnej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów** (tj. przemieszczenia towarów własnych).

⁷³ Art. 13 ust. 1 ustawy o VAT odnosi się do tzw. **transakcyjnej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów** (tj. realizowanej w ramach transakcji sprzedaży).

⁷⁴ Dokumentami tymi są: **dokument potwierdzający wykazanie w informacji podsumowującej dokonanie wewnątrzspółnotowej dostawy lub zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego potwierdzającego złożenie przez importera informacji podsumowującej w zakresie konkretnej wewnątrzspółnotowej dostawy** (w przypadku, gdy w informacji podsumowującej deklarowane jest wiele dostaw wewnątrzspółnotowych i z uwagi na kumulatywną prezentację tych danych, nie jest możliwa identyfikacja tej konkretnej wewnątrzspółnotowej dostawy zrealizowanej w ramach procedury 4200/6300).

- ▶ w okresie 12 miesięcy poprzedzających miesiąc, w którym dokonywany jest import towarów, nie naruszył warunku, o którym mowa w pkt 2 powyżej, w odniesieniu do towarów importowanych w okresie 17 miesięcy poprzedzających import towarów. Jeżeli warunek ten został naruszony, importer składa organowi celnemu w trybie stosowanym przy zabezpieczeniu należności celnych na podstawie przepisów celnych zabezpieczenie w wysokości równej kwocie podatku, który nie zostanie uiszczony⁷⁵.

W tym miejscu należy również wskazać, że dla potrzeb realizacji wskazane procedury, importer może działać przez przedstawiciela podatkowego i wówczas nie musi rejestrować się dla celów VAT w Polsce.

Zdiagnozowany problem

Obowiązujące przepisy podatkowe dopuszczają, po spełnieniu określonych warunków, zwolnienie z VAT dla importowanych towarów w Polsce (tj. w miejscu, w którym uiszczane są należności celne z tytułu dokonanego importu towarów), które następnie są wysyłane do innych państw członkowskich UE w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy tych towarów.

Zastosowanie powyższego mechanizmu oznacz w praktyce, że podatek VAT jest rozliczany dopiero w państwie przeznaczenia towarów przez ich nabywcę, dla którego transakcja ta będzie stanowić wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, tj. lustrzane odbicie uprzednio dokonanej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów z terytorium Polski (pod warunkiem zachowania prawidłowej realizacji procedury celnej 4200/6300).

W celu zastosowania wskazanego zwolnienia niezbędne jest spełnienie dodatkowych wymogów wskazanych w Rozporządzeniu w sprawie zwolnień. Wymogi te są pochodną wymogów wskazanych w Dyrektywie VAT. Niemniej są one bardziej rygorystyczne niż te wynikające z Dyrektywy VAT. W szczególności, w świetle Dyrektywy VAT, dowód przeznaczenia importowanego towaru do transportu lub wysyłki z państwa członkowskiego importu do innego państwa członkowskiego może być przedstawiany wyłącznie na żądanie.

W tym miejscu należy wskazać, że - jak wynika z naszego doświadczenia - w praktyce procedura 4200 jest w Polsce rzadko wykorzystywana (w przeciwieństwie do innych krajów UE). Przyczyną tego mogą być bardziej rygorystyczne wymogi (o których mowa powyżej), jak również kwestia odpowiedzialności przedstawicieli podatkowych (więcej o odpowiedzialności przedstawicieli podatkowych w części V pkt 2.3.2. Raportu).

W konsekwencji, w przypadku przywozu towarów przez Polskę, których miejscem przeznaczenia jest inny kraj UE, importerzy wybierają zastosowanie procedury tranzytu. W procedurze tranzytu należności celne i podatkowe są płacone w kraju docelowym, w przeciwieństwie do procedury 42, przy zastosowaniu której należności celne płacone są w kraju importu towarów, a tylko podatek VAT jest rozliczany w kraju docelowym.

⁷⁵ Ponadto, zgodnie z §4 ust. 3 powołanego rozporządzenia: *importer jest obowiązany do przedstawienia organowi celnemu dokumentu potwierdzającego wykazanie w informacji podsumowującej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, o której mowa w ust. 1 (w przypadku gdy nie jest możliwa identyfikacja tej dostawy, z uwagi na wykazanie w informacji podsumowującej również innych wewnątrzspółnotowych dostaw towarów, importer powinien przedstawić stosowne zaświadczenie wydane przez naczelnika urzędu skarbowego lub w przypadku ustanowienia przedstawicielstwa podatkowego - przedstawiciel powinien wówczas przedstawić wraz z informacją podsumowującą odpowiednie deklaracje podatkowe - §4 ust. 4 powołanego rozporządzenia).*

Propozycje zmian

W ocenie EY, warto rozważyć uproszczenie zasad dla zastosowania omawianego zwolnienia, np. poprzez zwolnienie z obowiązku przedstawiania dowodu rozliczenia procedury (przedstawienie na żądanie organu), w szczególności w przypadku, gdy importer działa przez przedstawiciela podatkowego.

W tym zakresie niezbędna byłaby zmiana Rozporządzenia w sprawie zwolnień. Organem właściwym w zakresie inicjatywy ustawodawczej byłby Minister Finansów - Departament Podatku od Towarów i Usług.

Prognozowany skutek rekomendowanych zmian

Proponowane rozwiązanie może zwiększyć konkurencyjność wyboru Polski jako kraju dopuszczenia towaru do swobodnego obrotu towarów (importu towarów), bezpośrednio po którym następuje wewnątrzwspólnotowa dostawa tych towarów do innego państwa członkowskiego UE, tj. zwiększyć konkurencyjność Polski jako kraju realizacji procedury celnej 4200 oraz 6300 (jej ostatniego etapu) - obecnie procedury te są realizowane z powodzeniem w innych krajach UE.

Bezpośrednim skutkiem wprowadzenia wskazanych rozwiązań do krajowej legislacji, powinno być również świadome kształtowanie przez zagranicznych przedsiębiorców swoich łańcuchów dostaw wybierając Polskę jako kraj importu (oraz brak konieczności otwierania celnej procedury zawieszające w Polsce, tj. tranzytu).

Ponadto, rekomendowane zmiany pozwolą na osiągnięcie pierwotnie zakładanego przez polskiego ustawodawcę celu (określonego w 2012 r.), tj. *„uproszczenie obowiązków administracyjnych dla podatników zagranicznych importujących „przez Polskę” do innych państw członkowskich towary, co powinno przyczynić się do zwiększenia tego rodzaju importu w Polsce, a tym samym do większych wpływów w Polsce z udziału w cłach”*.

2.3. Kwestie związane z przedstawicielem podatkowym

2.3.1. Obowiązek ustanawiania przedstawiciela podatkowego

Opis aktualnego stanu prawnego

W świetle art. 18a ust. 1 ustawy o VAT podatnik, o którym mowa w art. 15 ust. 1, nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, podlegający obowiązkowi zarejestrowania się jako podatnik VAT czynny, jest obowiązany ustanowić przedstawiciela podatkowego.

Na gruncie art. 18b ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT przedstawicielem podatkowym może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli łącznie spełnia następujące warunki: [...], jest uprawniona do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Zgodnie z art. 18b ust. 3 ustawy o VAT przepisu ust. 1 pkt 5 nie stosuje się do agencji celnej, jeżeli podatnik ustanawiający ten podmiot przedstawicielem podatkowym dokonuje na terytorium kraju wyłącznie importu towarów, których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Stosownie zaś do art. 170 UKC zgłaszający (czyli podmiot składający zgłoszenie celne) musi mieć siedzibę na obszarze celnym Unii. Tym samym, podmiot spoza UE jest obowiązany działać za pomocą pośredniego przedstawiciela celnego (tj. działającego we własnym imieniu, ale na rzecz importera).

Zidentyfikowany problem

Mając powyższe na uwadze należy wskazać, że podmiot spoza UE dokonujący czynności opodatkowane VAT w Polsce ma obowiązek dokonać rejestracji dla celów VAT i ustanowić przedstawiciela podatkowego. Tym samym, ustanowienie przedstawiciela podatkowego nie zwalnia z obowiązku rejestracji dla celów VAT.

Ponadto, w przypadku wykonywania czynności innych niż wyłącznie import towarów z zamiarem ich wywozu do innego kraju UE, co do zasady przedstawicielem podatkowym nie może być przedstawiciel celny. Jednocześnie, aby dokonać importu towarów podmiot spoza UE musi ustanowić przedstawiciela celnego, który będzie działał w formie przedstawicielstwa pośredniego.

Tym samym, import towarów w Polsce wiąże się z dodatkowymi obowiązkami nałożonymi na importera w postaci konieczności ustanowienia *de facto* dwóch odrębnych pełnomocników: celnego i podatkowego.

Propozycja zmian

W celu uproszczenia obowiązków administracyjnych związanych z przywozem towarów do Polski przez podmioty spoza UE rekomendujemy rozważenie wdrożenia rozwiązań w oparciu o rozwiązania obecnie funkcjonujące w Holandii czy w Niemczech, tj. wprowadzić dobrowolność w zakresie ustanawiania przedstawiciela podatkowego.

Powyższe miałyby również pozytywny wpływ na kwestię odrębnego ustanawiania przedstawiciela podatkowego i przedstawiciela celnego.

Ponadto, rekomendujemy rozważenie wprowadzenia instytucji ograniczonego przedstawiciela podatkowego, co zostało w szczególności opisane w części V pkt. 2.3.3. Raportu.

W celu implementacji wskazanych rozwiązań niezbędna byłaby nowelizacja ustawy o VAT. Organem właściwym w zakresie inicjatywy ustawodawczej byłby Minister Finansów - Departament Podatku od Towarów i Usług.

Prognozowany skutek rekomendowanych zmian

Wprowadzenie zmian polegających na dobrowolności ustanowienia przedstawiciela podatkowego dla podmiotów nieposiadających w UE siedziby w przypadku realizacji określonych rodzajów transakcji związanych z importem towarów oraz brak konieczności rejestracji na VAT w Polsce w ściśle określonych sytuacjach dotyczących importu spowoduje znaczne ograniczenie obowiązków formalno-prawnych dla w/w określonej kategorii podmiotów dokonujących w Polsce czynności związanych z importem towarów.

Oznacza to, że atrakcyjność Polski jako docelowego kraju odprawy celnej importowej wzrośnie i powinno skutkować większą ilością transakcji, w których Polska będzie krajem, w którym zostaną uiszczone należności celno-podatkowe. W konsekwencji rekomendowane zmiany powinny zwiększyć wpływ do budżetu w Polsce z tytułu cel i podatków importowych.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

2.3.2. Odpowiedzialności przedstawicieli celnych na gruncie podatkowym

Opis aktualnego stanu prawnego

W świetle ustawy o VAT, w związku z importem towarów, przedstawiciel celny może wspierać importera w realizacji niektórych procedur/uproszczeń.

I tak, zgodnie z art. 18d ustawy o VAT przedstawiciel celny może działać jako przedstawiciel podatkowy, w sytuacji gdy importer dokonuje na terytorium kraju wyłącznie importu towarów, których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, oraz importer ten nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

W takiej sytuacji przedstawiciel podatkowy wykonuje, w imieniu własnym i na rzecz tego podatnika, obowiązki tego podatnika i w konsekwencji odpowiada solidarnie z tym podatnikiem za jego zobowiązania podatkowe.

W tym miejscu należy wskazać, że w przypadku „standardowego” przedstawicielstwa podatkowego, zgodnie z brzmieniem art. 18c ustawy o VAT, przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie z podatnikiem za zobowiązanie podatkowe, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu i na rzecz tego podatnika.

Z kolei, w świetle art. 33a ustawy o VAT, na gruncie obecnych regulacji dotyczących uproszczonego rozliczania VAT od importu towarów, w przypadku gdy zgłoszenie celne dotyczące towarów, o których mowa w ust. 1, jest dokonywane przez przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych, przepis ust. 7 stosuje się odpowiednio, z tym że obowiązek zapłaty kwoty podatku wraz z odsetkami ciąży solidarnie na podatniku oraz na działającym na jego rzecz przedstawicielu.

W tym kontekście należy również zwrócić uwagę na formy przedstawicielstwa celnego wskazane w UKC. Na podstawie art. 18 ust. 1 UKC każda osoba może ustanowić przedstawiciela celnego. Przedstawicielstwo to może być:

- ▶ **bezpośrednie** - w tym przypadku przedstawiciel celny działa w imieniu i na rzecz innej osoby; lub
- ▶ **pośrednie** - w tym przypadku przedstawiciel celny działa we własnym imieniu, lecz na rzecz innej osoby.

Rozróżnienie przedstawicielstwa bezpośredniego od pośredniego ma istotne znaczenie w kontekście art. 77 ust. 3 UKC, zgodnie z którym dłużnikiem celnym (tj. osobą odpowiedzialną - zgodnie z art. 5 ust. 19 UKC - za dług celny) jest zgłaszający, a w przypadku przedstawicielstwa pośredniego dłużnikiem jest również osoba, na której rzecz dokonuje się zgłoszenia celnego.

Zgodnie z art. 5 pkt 15 UKC, *zgłaszający oznacza osobę, która składa zgłoszenie celne, deklarację do czasowego składowania, przywózową deklarację skróconą, wywózową deklarację skróconą, zgłoszenie do powrotnego wywozu lub powiadomienie o powrotnym wywozie we własnym imieniu, albo osobę, w której imieniu takie zgłoszenie, deklaracja lub powiadomienie są składane*.

W praktyce powyższe oznacza, że:

- ▶ przedstawiciel pośredni, będący zgłaszającym, jest dłużnikiem celnym wraz z osobą, na której rzecz dokonuje zgłoszenia celnego - tj. **odpowiedzialność za rozliczenie należności celnych ponosi przedstawiciel pośredni (najczęściej agencja celna) oraz importer**;
- ▶ przedstawiciel bezpośredni nie jest zgłaszającym (składa bowiem zgłoszenia celne w imieniu i na rzecz innej osoby), a w konsekwencji nie jest on także dłużnikiem celnym (nie odpowiada za dług celny) - tj. **odpowiedzialność za rozliczenie należności celnych ponosi wyłącznie importer**.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Tym samym, przedstawiciel bezpośredni niejako wyręcza zgłaszającego w wypełnianiu jego obowiązków celnych, na podstawie i w granicach udzielonego mu upoważnienia. Przedstawiciel bezpośredni działa w imieniu i na rzecz osoby reprezentowanej, a tym samym czynność zgłoszenia dokonana przez niego w granicach umocowania pociąga za sobą skutki bezpośrednio dla reprezentowanego.

Potwierdza to także art. 76 ustawy Prawo Celne, zgodnie z którym: „*czynności dokonane przez przedstawiciela celnego w granicach upoważnienia pociągają za sobą skutki bezpośrednio dla osoby, która go ustanowiła*”. Zatem to na osobie reprezentowanej przez przedstawiciela bezpośredniego (a nie na tym przedstawicielu) ciąży, co do zasady, obowiązek zapłaty cła z tytułu importu towaru.

Końcowo należy wskazać, że stosownie do art. 170 UKC zgłaszający (czyli podmiot składający zgłoszenie celne) musi mieć siedzibę na obszarze celnym Unii. Tym samym, co do zasady podmiot spoza UE jest obowiązany działać za pomocą pośredniego przedstawiciela celnego (tj. działającego we własnym imieniu, ale na rzecz importera).

Zdiagnozowany problem

Mając na względzie powyższe regulacje VAT należy wskazać, że przedstawiciel celny wspierający importera w rozliczeniu przywozu towarów spoza UE, ponosi solidarną odpowiedzialność za rozliczenia podatkowe z importerem, bez względu na to w jakiej formie przedstawicielstwa celnego działa. Co do zasady, odpowiedzialność ta jest nieograniczona.

Tym samym, może wystąpić sytuacja w której przedstawiciel celny nie odpowiada za zobowiązanie celne (gdyż działa w formie przedstawicielstwa bezpośredniego), ale odpowiada za zobowiązania podatkowe. Taka sytuacja może wystąpić w przypadku uproszczonego rozliczania VATu importowego.

Aktualnie obowiązujące przepisy podatkowe wprowadzają więc **rozszerzenie odpowiedzialności przedstawiciela bezpośredniego**, które jest nieadekwatne do instytucji przedstawicielstwa bezpośredniego przewidzianej w regulacjach celnych.

W tym miejscu należy wskazać, że w świetle przepisów UKC podmiot spoza UE musi działać za pomocą pośredniego przedstawiciela podatkowego (taki przedstawiciel na gruncie celnym odpowiada solidarnie za potencjalny dług celny). Niemniej, na gruncie celnym nie ma przeciwwskazań, aby podmioty z UE działały za pośrednictwem przedstawiciela bezpośredniego (i tak też jest najczęściej w praktyce).

Bezpośrednim skutkiem powyższego jest obserwowane przez nas w praktyce **unikanie przez agencje celne podejmowania współpracy w ramach uproszczenia przy rozliczaniu podatku VAT z tytułu importu towarów, nawet w sytuacji, gdy działają na rzecz podmiotów z UE w formie przedstawicielstwa bezpośredniego** (agencje celne w celu ograniczenia ponoszonego ryzyka świadczą tego typu usługi względem ograniczonej ilości importerów).

Dodatkowo, w przypadku, gdy importer dokonuje na terytorium kraju wyłącznie importu towarów, których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, przedstawiciel działa we własnym imieniu i na rzecz tego podatnika (ponownie bez względu na formę przedstawicielstwa celnego). W konsekwencji, organy podatkowe w pierwszej kolejności mogą egzekwować odpowiedzialność podatkową przede wszystkim od „podatnika” (przedstawiciela podatkowego, tj. agencji celnej), a dopiero w dalszej kolejności od zagranicznego importera.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Na marginesie należy wskazać, że w opisanym powyżej przypadku tj. działania przez przedstawiciela celnego jako przedstawiciela podatkowego, odpowiedzialność przedstawiciela jest rozszerzona w porównaniu ze „standardowym” przedstawicielem podatkowym. Otóż instytucja „standardowego” przedstawiciela podatkowego, zakłada, że działa on w imieniu i na rzecz podatnika⁷⁶ i jest on solidarnie zobowiązany z podatnikiem za zobowiązania podatkowe, a w konsekwencji wierzyciel podatkowy ma prawo wyboru, od którego z solidarnych dłużników podatkowych będzie dochodził podatku.

Propozycja zmian

Jak zostało to wskazane w części V pkt 2.2.3. Raportu dotyczącej uproszczonego rozliczania VAT od importu, rekomendowane jest rozważenie zmiany modelu stosowania tego uproszczenia, tj. dla podmiotów zarejestrowanych na VAT w Polsce - obligatoryjne rozliczanie VATu w deklaracji podatkowej, a dla podmiotów niezarejestrowanych - możliwość korzystania z uproszczenia ograniczonego przedstawiciela podatkowego (więcej w części V pkt 2.3.3 Raportu).

Alternatywnie, w zakresie obecnie funkcjonującego modelu rozliczania VATu importowego, należałoby rozważyć ograniczenie odpowiedzialności przedstawicieli celnych tj. wyłączenie tej odpowiedzialności w przypadku działania za pośrednictwem przedstawiciela bezpośredniego, a w przypadku działania przez przedstawiciela pośredniego jej ograniczenie np. do wysokości kwoty zabezpieczenia ustalonej z organami podatkowymi.

Podobnie, w przypadku, gdy importer dokonuje w Polsce wyłącznie importu, po którym następuje wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, rekomendowane byłoby ograniczenie jego odpowiedzialności (na zasadach działania ograniczonego przedstawiciela podatkowego).

W celu implementacji wskazanych rozwiązań niezbędna byłaby nowelizacja ustawy o VAT. Organem właściwym w zakresie inicjatywy ustawodawczej byłby Minister Finansów - Departament Podatku od Towarów i Usług.

Prognozowany skutek rekomendowanych zmian

Wprowadzenie rekomendowanych zmian w znaczny sposób może poprawić sytuację wszystkich importerów, którzy w przypadku zastosowania obligatoryjnego rozliczania podatku VAT z tytułu importu w deklaracji podatkowej nie byłoby narażeni na brak możliwości znalezienia odpowiedniego przedstawiciela celnego, który mógłby na ich rzecz dokonywać zgłoszeń celnych z wykorzystaniem uproszczonej formy rozliczania podatku VAT z tytułu importu towaru.

Z kolei wprowadzenie rozwiązań polegających na ograniczeniu zakresu odpowiedzialności przedstawiciela celnego, co najmniej w odniesieniu do przedstawiciela bezpośredniego powinno spowodować, że przedstawiciele celni będą w większym stopniu oferować możliwość odpraw celnych importowych z jednoczesną możliwością zastosowania uproszczonej formy rozliczenia VAT z tytułu importu towaru. Poprawi to sytuację importerów, którzy częściej niż obecnie będą mogli korzystać z tego rozwiązania, które ma bardzo istotny wpływ na cash flow podmiotów dokonujących operacji importowych.

⁷⁶ Zgodnie z art. 18c ust. 1 ustawy o VAT *przedstawiciel podatkowy* [komentarz EY: tj. przedstawiciel podatkowy inny niż agencja celna] *wykonuje w imieniu i na rzecz podatnika, dla którego został powołany (...)*.

2.3.3. Generalny i ograniczony przedstawiciel podatkowy

Opis aktualnego stanu prawnego

W świetle art. 18a ust. 1 ustawy o VAT podatnik, o którym mowa w art. 15 ust. 1, nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, podlegający obowiązkowi zarejestrowania się jako podatnik VAT czynny, jest obowiązany ustanowić przedstawiciela podatkowego.

Stosownie zaś do art. 170 UKC zgłaszający (czyli podmiot składający zgłoszenie celne) musi mieć siedzibę na obszarze celnym Unii. Tym samym podmiot spoza UE jest obowiązany działać za pomocą pośredniego przedstawiciela celnego (tj. działającego we własnym imieniu, ale na rzecz importera).

Zdiagnozowany problem

Jak zostało to wskazane w części V pkt. 2.3.1 Raportu podmiot spoza UE dokonujący czynności opodatkowane VAT w Polsce ma obowiązek dokonać rejestracji dla celów VAT i ustanowić przedstawiciela podatkowego (co do zasady innego niż agencja celna reprezentująca go dla celów celnych). Tym samym, ustanowienie przedstawiciela podatkowego nie zwalnia z obowiązku rejestracji dla celów VAT.

Propozycja zmian

W świetle rekomendacji dotyczących zmiany zasad obowiązku rejestracji dla celów VAT (części V pkt 2.2.1. Raportu) oraz zasad ustanawiania przedstawiciela podatkowego (część V pkt 2.3.1. Raportu) sugerowane jest wdrożenie instytucji generalnego i ograniczonego przedstawiciela podatkowego (rozwiązanie holenderskie).

Tym samym, w sytuacji gdy dany podmiot byłby obowiązany dokonać rejestracji dla celów VAT, wówczas mógłby ustanowić generalnego przedstawiciela podatkowego. W sytuacji zaś, gdy dany podmiot nie musiałby rejestrować się dla celów VAT, ze względu na ograniczony zakres wykonywanych czynności, tj.:

- ▶ import towarów, lub
- ▶ lokalną dostawę towarów następującą po imporcie na rzecz nabywcy będącego podatkiem VAT, lub
- ▶ wewnątrzspółnotową dostawę towarów następującą po imporcie na rzecz nabywcy będącego podatnikiem VAT lub na własne potrzeby (własne przemieszczenie towarów)

taki podmiot mógłby działać za pośrednictwem ograniczonego przedstawiciela podatkowego.

W sytuacjach takich jak wskazane powyżej, warto byłoby również rozważyć, aby ograniczonym przedstawicielem podatkowym mógł być również przedstawiciel celny (tak aby podmiot zagraniczny nie musiał ustanawiać odrębnie przedstawiciela celnego i przedstawiciela podatkowego).

Dodatkowo, aby rozwiązanie to było w praktyce chętnie wykorzystywane sugerowane byłoby, aby odpowiedzialność ograniczonego przedstawiciela podatkowego została ograniczona np. do wysokości kwoty zabezpieczenia ustalonej z organami podatkowymi.

W celu implementacji wskazanych rozwiązań niezbędna byłaby nowelizacja ustawy o VAT. Organem właściwym w zakresie inicjatywy ustawodawczej byłby Minister Finansów - Departament Podatku od Towarów i Usług.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Prognozowany skutek rekomendowanych zmian

Wprowadzenie instytucji ograniczonego przedstawiciela podatkowego na wzór rozwiązania stosowanego w Holandii do polskiego porządku prawnego może stanowić dużą zachętę dla podmiotów, które ze względów logistycznych mają interes w dokonywaniu odpraw celnych importowych w Polsce, ale chciałyby uniknąć obowiązku rejestracji VAT w Polsce (oraz dodatkowych obciążeń administracyjnych).

Ponadto potencjalna możliwość występowania przez jeden podmiot zarówno w charakterze przedstawiciela podatkowego, jak i celnego może uprościć proces współpracy z podmiotami zewnętrznymi, gdyż potencjalnie jeden podmiot mógłby być odpowiedzialny zarówno za kwestie związane z dokonywaniem zgłoszeń celnych, jak i późniejszym rozliczaniem podatku VAT, wynikającego z operacji importowych i eksportowych.

2.4. Kwestie związane z podatkiem akcyzowym

2.4.1. Zniesienie ograniczeń w zakresie stosowania niektórych uproszczeń celnych na podstawie przepisów polskiej ustawy akcyzowej

Opis aktualnego stanu prawnego

Odprawa scentralizowana jest uproszczeniem celnym polegającym na **złożeniu przez przedsiębiorcę w urzędzie celnym właściwym ze względu na jego siedzibę, zgłoszenia celnego towarów, które będą przedstawione w innym urzędzie celnym.**

Pozwolenie na stosowanie odprawy scentralizowanej może obejmować terytorium:

- ▶ **jednego państwa członkowskiego UE (np. Polski)** - wówczas jest to tzw. krajowa odprawa scentralizowana, na podstawie, której towary są zgłaszane do danej procedury celnej oraz przedstawiane organom celnym wewnątrz jednego kraju;
- ▶ **kilku państw członkowskich UE** - wówczas jest to tzw. międzynarodowa odprawa scentralizowana, na podstawie, której **towary są zgłaszane do danej procedury celnej w jednym państwie członkowskim UE** (tj. w państwie siedziby posiadacza pozwolenia), **z kolei przedstawienie tych towarów organom celnym następuje w innym państwie członkowskim UE** (w państwie faktycznego przywozu (importu) lub wywozu (eksportu) tych towarów).

Odprawa scentralizowana umożliwia więc konsolidację księgowości oraz płatności należności celnych od wszystkich transakcji w państwie członkowskim UE wydającym pozwolenie, chociaż przedstawienie i zwolnienie towarów będzie mieć miejsce w innym państwie członkowskim UE.

Z kolei **samoobsługa celna** polega na dokonywaniu określonych formalności celnych samodzielnie przez przedsiębiorcę, tj. na „samoobliczenie” kwoty należności celnych wynikającej z długu celnego oraz przeprowadzenia kontroli pod dozorem celnym.

Należy jednocześnie podkreślić, że zarówno pozwolenie na stosowanie odprawy scentralizowanej, jak i samoobsługi celnej jest udzielane wyłącznie podmiotom posiadającym status upoważnionego przedsiębiorcy w zakresie uproszczeń celnych (tj. status AEOC).

Zgodnie natomiast z art. 166 UKC organy celne mogą wyrazić zgodę, aby osoba zgłosiła towary do procedury celnej **w formie zgłoszenia uproszczonego** (w którym można pominąć pewne informacje/dane standardowo dołączane do zgłoszenia celnego)

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Ponadto, na podstawie art. 182 UKC, organy celne mogą zezwolić osobie, na jej wniosek, na **złożenie zgłoszenia celnego** (w tym zgłoszenia uproszczonego), **w formie wpisu do rejestru zgłaszającego, o ile dane tego zgłoszenia są do dyspozycji organów celnych w systemie elektronicznym zgłaszającego** w momencie złożenia zgłoszenia celnego w tej formie.

Wszelkie ograniczenia w stosowaniu ww. uproszczeń celnych, co do zasady, powinny wynikać z przepisów unijnego prawa celnego. Niemniej jednak, należy wskazać, że **obecnie obowiązujące przepisy podatkowe na poziomie krajowym (polskim), przewidują dodatkowe ograniczenia względem stosowania uproszczeń celnych wskazanych powyżej.**

Mianowicie, zgodnie z art. 7c ust. 1 ustawy akcyzowej „**w przypadku wyrobów akcyzowych nie stosuje się odprawy scentralizowanej, o której mowa w art. 179 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej „unijnym kodeksem celnym”, w której realizację zaangażowane są administracje celne z co najmniej dwóch państw członkowskich, oraz samoobsługi celnej, o której mowa w art. 185 tego rozporządzenia”.**

Jednocześnie, na podstawie art. 7c ust. 2 ustawy akcyzowej, polskie organy legislacyjne wyłączyły możliwość stosowania zgłoszenia uproszczonego oraz wpisu do rejestru zgłaszającego, w odniesieniu do następujących produktów:

- ▶ alkoholu etylowego (z wyłączeniem przypadków, gdy procedurą wywozu jest obejmowany alkohol etylowy zawarty w produktach kosmetycznych objętych pozycjami CN 3304, 3305, 3306 i 3307, perfumach i wodach toaletowych objętych pozycją CN 3303, olejkach eterycznych objętych pozycją CN 3301 i mieszaninach substancji zapachowych objętych pozycją CN 3302);
- ▶ paliw silnikowych (z wyłączeniem przypadków, w których wysokość obrotu paliwami silnikowymi przekroczyła w poprzednim roku podatkowym 40 mln zł).

Mając na uwadze powyższe, krajowe (polskie) organy legislacyjne wprowadziły ograniczenie możliwości stosowania międzynarodowej odprawy scentralizowanej oraz samoobsługi celnej, jeżeli towary, które miałyby być objęte tymi uproszczeniami celnymi, stanowią wyroby akcyzowe w myśl przepisów ustawy akcyzowej (lista produktów stanowiących wyroby akcyzowe w Polsce została określona w załączniku nr 1 do ustawy akcyzowej).

Zgodnie z argumentacją Ministerstwa Finansów, ww. ograniczenia zostały wprowadzone do krajowego porządku prawnego, z uwagi na fakt, że w przypadku międzynarodowej odprawy scentralizowanej, importowane towary znajdują się w innym państwie członkowskim UE niż to, w którym dokonywane są formalności związane z ich importem - uznano więc, że stosowanie w takim przypadku międzynarodowej odprawy scentralizowanej do wyrobów akcyzowych wymagałoby zmian systemowych m.in. w zakresie przedmiotu opodatkowania akcyzą, obowiązku podatkowego, podatnika akcyzy, właściwości organów podatkowych, przypadków i zasad stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy.

Z kolei, w przypadku wyłączenia możliwości stosowania samoobsługi celnej w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, nie pozostawiono przedsiębiorcom możliwości przeprowadzania przez nich kontroli w zakresie wyrobów akcyzowych (pozostawiono to w gestii organów celnych).

W zakresie wpisu do rejestru zgłaszającego i zgłoszenia uproszczonego należy podkreślić, że ograniczenie dotyczące alkoholu etylowego do końca 2015 r. funkcjonowało jako ograniczenie bezwzględne, tj. nieprzewidujące żadnych wyjątków. Natomiast **z dniem 1 stycznia 2016 r. w drodze nowelizacji ustawy akcyzowej dokonano drobnego wyłomu w ograniczeniu dotyczącym alkoholu etylowego - od tego dnia można bowiem dokonywać zgłoszeń celnych uproszczonych w eksporcie alkoholu etylowego, ale tylko i wyłącznie alkoholu etylowego zawartego w ww. produktach.**

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Przez wyroby akcyzowe należy rozumieć m.in. napoje alkoholowe, określone w załączniku nr 1 do ustawy akcyzowej. Z kolei w myśl art. 92 ustawy akcyzowej do napojów alkoholowych w rozumieniu ustawy akcyzowej zalicza się m.in. alkohol etylowy.

Art. 93 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej stanowi natomiast, że do alkoholu etylowego zaliczają się **wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, objęte pozycjami CN 2207 i 2208, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego działu Nomenklatury Scalonej (CN).**

Zgodnie natomiast z pozycją nr 43 załącznika nr 1 do ustawy akcyzowej wyrobem akcyzowym jest alkohol etylowy zawarty w wyrobach niebędących wyrobami akcyzowymi o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% obj., bez względu na kod CN wyrobu zawierającego alkohol etylowy.

Tym samym, należy stwierdzić, że zasadniczo produkty 221ie akcyzowy takie jak kosmetyki czy środki czystości nie stanowią wyrobu akcyzowego - wyrobem akcyzowym może być wyłącznie zawarty w nich alkohol etylowy.

Niemniej jednak, szeroka definicja alkoholu etylowego zawarta w przepisach akcyzowych była w sposób nieprawidłowy stosowana także w odniesieniu do takich towarów jak kosmetyki czy środki czystości, zawierające w swoim składzie alkohol etylowy. W rezultacie, również ograniczenia były w praktyce szeroko interpretowane i prawo do stosowania procedur uproszczonych kwestionowane było również w odniesieniu do towarów 221ie akcyzowych zawierających w swoim składzie alkohol etylowy (szczególnie w procedurach wywozowych) - stąd potrzeba uregulowania ww. wyłączenia w przepisach akcyzowych, co należy uznać, za pozytywną zmianę jakościową tych przepisów.

Zdiagnozowany problem

Ograniczenia dotyczące stosowania międzynarodowej odprawy scentralizowanej, zgłoszenia uproszczonego oraz wpisu do rejestru zgłaszającego, a także samoobsługi celnej względem wyrobów akcyzowych (których lista zgodnie z obowiązującymi regulacjami akcyzowymi jest szeroka) stanowią **istotne ograniczenie praktyczne zarówno dla polskich, jak i zagranicznych przedsiębiorców** prowadzących działalność w wielu państwach oraz importujących wyroby akcyzowe bezpośrednio w Polsce.

Pozbawienie przedsiębiorców możliwości skorzystania z ww. uproszczeń celnych (w szczególności uproszczenia dotyczącego stosowania międzynarodowej odprawy scentralizowanej) powoduje, że **w praktyce przedsiębiorcy poszukują możliwości dokonywania importu wyrobów akcyzowych w innych państwach członkowskich UE** (tj. w państwach, w których przepisy krajowe nie wyłączają możliwości stosowania tego uproszczenia względem produktów stanowiących w ich krajach wyroby akcyzowe), **a następnie są transportowane do Polski w ramach transferów unijnych.**

W konsekwencji powyższego, następuje **zmniejszenie należności celnych oraz podatkowych uiszczanych w Polsce w związku z importem towarów** (należności te są wpłacane do budżetów innych państw członkowskich UE).

Co istotne, szczególnego podkreślenia wymaga fakt, że **analizowane ograniczenia nie wynikają z unijnych regulacji celnych czy akcyzowych - należy więc stwierdzić, że wynikają wyłącznie z intencji krajowego (polskiego) ustawodawcy, który wprowadził je do ustawy akcyzowej.**

Ponadto, **kolejną problematyczną kwestią jest odniesienie art. 7c ust. 1 ustawy akcyzowej** (tj. przepisu zakazującego obejmowanie wyrobów akcyzowych procedurą międzynarodowej odprawy scentralizowanej oraz samoobsługi celnej) **do ogółu wyrobu akcyzowych**, których jak już podkreślono lista jest bardzo szeroka.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Na tym tle, pojawia się praktyczny problem związany z **klasyfikacją przez organy administracji typowych produktów 222ie akcyzowych** (takich jak np.: kosmetyki czy chemia gospodarcza), **jedynie zawierających w swym składzie alkohol etylowy, jako wyroby akcyzowe** - należy podkreślić, że są to przypadki, w których co najwyżej to alkohol etylowy dodany do ww. produktów powinien podlegać klasyfikacji jako wyrób akcyzowy.

Niemniej jednak, **praktyka pokazuje, że organy administracji celnej, bardzo często stosują wykładnię rozszerzającą i kwalifikują produkty kosmetyczne/produkty chemii gospodarczej jak standardowe wyroby akcyzowe**, a w konsekwencji wyłączają możliwość stosowania względem nich procedury międzynarodowej odprawy scentralizowanej czy samoobsługi celnej - **z perspektywy przedsiębiorców stanowi to istotny problem zakłócający prowadzenie działalności gospodarczej oraz ograniczający import w Polsce.**

Co więcej, z uwagi na szeroką definicję alkoholu zawartego w przepisach akcyzowych oraz praktykę organów administracji zmierzającą do rozszerzającej kwalifikacji produktów jedynie zawierających w swym składzie alkohol etylowy, wskazanie wprost w przepisach, że ograniczenia nie mają zastosowania do części typowych produktów 222ie akcyzowych (zawierających alkohol etylowy w swoim składzie) w przypadku realizacji procedury wywozu, należy ocenić pozytywnie.

Niemniej jednak, istotnym problemem praktycznym pozostaje fakt, że ww. wyłączenie obowiązujące od 1 stycznia 2016 r. zostało przewidziane wyłącznie w ramach procedury wywozu (tj. w eksporcie).

Powyższe w praktyce oznacza, że importerzy kosmetyków/środków czystości zawierających w swoim składzie alkohol etylowy w dalszym ciągu nie mogą korzystać z ww. uproszczeń, co stanowi istotne zakłócenie prowadzonej przez nich działalności gospodarczej (organy podatkowe bardzo często ograniczają możliwość obejmowania kosmetyków/środków czystości zawierających alkohol etylowy uproszczonymi procedurami celnymi powołując się na literalną wykładnię przepisów, które przewidują wprost wyłączenie ograniczeń jedynie w eksporcie).

Ponadto, należy podkreślić, że również ograniczenia odnośnie samego alkoholu etylowego (tj. nie tylko alkoholu etylowego zawartego w kosmetykach/środkach czystości) wpływają negatywnie na proces wymiany handlowej alkoholu etylowego z krajami spoza UE, co stawia przedsiębiorców dokonujących importu alkoholu etylowego bezpośrednio w Polsce w niekorzystnej sytuacji oraz wpływa na podejmowane decyzje zarządcze o dokonywaniu importu alkoholu etylowego w innych państwach członkowskich UE.

Z kolei odnosząc się do ograniczenia w zakresie paliw silnikowych, należy wskazać, że zgodnie z intencją Ministerstwa Finansów wprowadzenie tego wyłączenia dla tzw. "dużych" podmiotów (tj. podmiotów, których wysokość obrotu paliwami silnikowymi przekroczyła w poprzednim roku podatkowym 40 mln zł) wynikało ze specyfiki obrotu tymi wyrobami - niemniej jednak, biorąc pod uwagę specyfikę tego typu działalności, w naszej ocenie nie jest zasadne różnicowanie możliwości stosowania uproszczeń w zależności od wolumenu obrotu (wpływa natomiast na wzrost obciążeń administracyjnych w związku z weryfikacją przekroczenia określonego progu oraz jeśli próg został przekroczony - zmianę sposobu rozliczeń w odniesieniu do importowanych paliw silnikowych).

Propozycje zmian

Mając na uwadze przedstawione problemy praktyczne związane z realizacją procedury odprawy scentralizowanej, w której realizację zaangażowane są administracje celne z co najmniej dwóch państw członkowskich UE oraz samoobsługi celnej, a także stosowania zgłoszenia uproszczonego/ wpisu do rejestru zgłaszającego względem:

- ▶ alkoholu etylowego (z uwzględnieniem wskazanych w przepisach wyłączeń, mających zastosowanie w procedurach wywozowych);

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

- ▶ paliw silnikowych (z wyłączeniem przypadków, gdy obrót tymi wyrobami nie przekroczył w poprzednim roku 40 mln zł)

w ocenie EY, zasadne jest zniesienie tych ograniczeń z przepisów polskiej ustawy akcyzowej. W zakresie ograniczeń dotyczących stosowania zgłoszenia uproszczonego/wpisu do rejestru zgłaszającego względem alkoholu etylowego i paliw silnikowych w ocenie EY zasadne jest całkowite zniesienie tychże ograniczeń.

Analizowane procedury uproszczone to instytucje wynikające z unijnego prawa celnego - stąd też wszelkie ograniczenia w stosowaniu procedur uproszczonych powinny wynikać z unijnych regulacji celnych lub unijnych regulacji akcyzowych (biorąc pod uwagę fakt, że analizowane ograniczenia dotyczą wyrobów akcyzowych).

Niemniej jednak, na poziomie UE nie zostały wprowadzone żadne ograniczenia względem obejmowania wyrobów akcyzowych procedurą międzynarodowej odprawy scentralizowanej czy samoobsługi celnej - wprowadzenie tych wyłączeń jest więc intencją krajowego (polskiego) ustawodawcy (która nie ma uzasadnienia w legislacji unijnej).

Należy jednocześnie podkreślić, że pozwolenia na stosowanie procedury międzynarodowej odprawy scentralizowanej oraz samoobsługi celnej przyznawane jest wyłączenie podmiotom posiadającym status upoważnionych przedsiębiorców w zakresie uproszczeń celnych (tj. posiadających status AEOC) - zatem są to tzw. „podmioty zaufane” dla organów celnych, które uzyskały status AEOC po przeprowadzeniu ich dokładnej weryfikacji m.in. w zakresie ich wiarygodności oraz potencjalnego ryzyka nieprawidłowości. Tym samym, nie jest uzasadnione, pozbawianie tych przedsiębiorców możliwości skorzystania z uproszczeń celnych względem części wyrobów (tj. względem wyrobów akcyzowych) tylko i wyłącznie na podstawie przepisów krajowych obowiązujących w Polsce.

Alternatywnie, w sytuacji, gdyby całkowite zniesienie ograniczeń dotyczących odprawy scentralizowanej i samoobsługi celnej okazało się niemożliwe, rekomendowane jest doprecyzowanie katalogu wyrobów akcyzowych objętych analizowanymi ograniczeniami, poprzez wskazanie wprost, że nie mają one zastosowania do produktów nieakcyzowych (takich jak np. kosmetyki czy chemia gospodarcza), które jedynie zawierają w swym składzie wyrób akcyzowy w postaci alkoholu etylowego.

W zakresie zgłoszenia uproszczonego i wpisu do rejestru zgłaszającego zasadnym jest doprecyzowanie przepisów poprzez wskazanie wprost, że obowiązujące obecnie wyłączenia przewidziane dla alkoholu etylowego zawartego w produktach nieakcyzowych w procedurze wywozowej, mają zastosowanie również w procedurze przywozowej (tj. w imporcie).

Ponadto, proponujemy wprowadzenie ww. rozwiązania w procedurze wywozu oraz przywozu, w odniesieniu do wszystkich produktów nieakcyzowych (jedynie zawierających alkohol etylowy w swym składzie) - wprowadzenie wyłączeń tylko w odniesieniu do konkretnych kodów CN (jak to obecnie ma miejsce w przypadku procedury wywozu), może mieć wpływ na różne traktowanie analogicznych wyrobów.

W tym miejscu należy podkreślić, że **istnienie problemu związanego z rozszerzającą kwalifikacją produktów nieakcyzowych jako wyroby akcyzowe (ze względu na zawartość alkoholu), zostało częściowo dostrzeżone przez polskie organy podatkowe**, w związku z pozostałymi ograniczeniami w stosowaniu uproszczeń celnych w Polsce względem wyrobów akcyzowych.

Mianowicie, w art. 7c ust. 2 pkt 1 ustawy akcyzowej wskazano bezpośrednio, że ograniczenia zawarte w tym przepisie dotyczą „alkoholu etylowego, z wyłączeniem przypadków, gdy procedurą wywozu jest obejmowany alkohol etylowy zawarty w produktach kosmetycznych objętych pozycjami CN 3304, 3305, 3306 i 3307, perfumach i wodach toaletowych objętych pozycją CN 3303, olejkach

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

eterycznych objętych pozycją CN 3301 i mieszaninach substancji zapachowych objętych pozycją CN 3302”.

W ocenie EY, w celu ograniczenia rozszerzonej kwalifikacji przez organy administracji produktów nieakcyjowych jako wyroby akcyjne, do których nie jest możliwe stosowanie międzynarodowej odprawy scentralizowanej oraz samoobsługi celnej, podobne wyłączenia powinny być również wskazane w art. 7c ust. 1 ustawy akcyjowej - niemniej jednak, **rekomendujemy wyłączenie stosowania analizowanych ograniczeń względem wszystkich produktów nieakcyjowych, które jedynie zawierają wyrób akcyjowy w swym składzie** (tj. bez ograniczeń do konkretnych kodów CN, co może prowadzić do rozbieżności w kwalifikacji analogicznych produktów).

W celu implementacji wskazanych zmian niezbędna byłaby nowelizacja ustawy akcyjowej. Organem właściwym w zakresie zgłoszenia inicjatywy ustawodawczej byłby Minister Finansów - Departament Podatku Akcyjowego i Podatku od Gier.

Prognozowany skutek rekomendowanych zmian

Wprowadzenie rekomendowanych zmian, umożliwi szersze stosowanie procedur uproszczonych (tj. zgłoszenia uproszczonego oraz wpisu do rejestru zgłaszającego) oraz ułatwi prowadzenie działalności przedsiębiorców w Polsce.

Tym samym, proponowane rozwiązanie może zwiększyć również konkurencyjność wyboru Polski jako kraju dopuszczenia do swobodnego obrotu alkoholu etylowego/paliw silnikowych, tj. zwiększyć skalę wyboru Polski jako miejsca importu wyrobów akcyjowych.

2.5. Pozostałe zagadnienia operacyjne

2.5.1. Miejsce dokonania odprawy celnej - miejsca wyznaczone przez organy celne

Zgodnie z art. 139 ust. 1 UKC, towary wprowadzane na obszar celny UE powinny być przedstawione organom celnym niezwłocznie po przybyciu do jednego z następujących miejsc:

- ▶ urzędu celnego;
- ▶ miejsca uznanego przez organy celne;
- ▶ miejsca wyznaczonego przez organy celne;
- ▶ wolnego obszaru celnego.

Przedstawienie towarów należy z kolei rozumieć jako **powiadomienie organów celnych o przybyciu towarów do ww. miejsc oraz o dostępności tych towarów do kontroli celnych.**

Podstawowym miejscem, w którym towary powinny zostać przedstawione organom celnym jest urząd celny (tj. jest to miejsce stosowane domyślnie w procedurach przywozowych).

Niemniej jednak, jak wskazano powyżej, towary mogą być przedstawione organom celnym również w miejscu innym niż urząd celny, a mianowicie, w szczególności, **w miejscu uznanym lub wyznaczonym przez organ celny.**

Instytucja miejsca uznanego pozwala na przedstawienie towarów oraz przeprowadzenie odprawy celnej, co do zasady, w wybranym przez przedsiębiorcę miejscu zatwierdzonym przez organ celny (najczęściej w zakładzie/magazynie przedsiębiorcy) po uzyskaniu stosownego pozwolenia w tym zakresie.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Z kolei „wyznaczenie miejsca” przez organ celny następuje poprzez podanie pisemnej informacji o wyznaczeniu miejsca do publicznej wiadomości (informacja ta podlega publikacji na stronie internetowej urzędu obsługującego to miejsce oraz wywieszeniu informacji w tym zakresie w siedzibie właściwego organu celnego).

Wyznaczenie miejsca nie następuje z uwagi na interes indywidualny podmiotu, ale jest wynikiem stwierdzenia przez organ celny istotnych okoliczności, m.in. takich jak:

- ▶ ważny interes państwowy,
- ▶ ważne względy służbowe,
- ▶ właściwości towaru,
- ▶ brak technicznych możliwości dostarczenia towaru do urzędu celnego.

Co istotne, organy celne z urzędu wyznaczają miejsce bez wskazania konkretnego adresata, a więc z danego miejsca wyznaczonego korzystać mogą wszystkie potencjalne podmioty dokonujące obrotu towarowego z krajami trzecimi - tym samym, nie jest wymagane uzyskanie pozwolenia/decyzji administracyjnej przez przedsiębiorcę w tym zakresie.

Zgodnie z wytycznymi opublikowanymi przez Ministerstwo Finansów w Polsce, w przypadku miejsc wyznaczonych, dozór celny oraz formalności celne realizowane są przez oddelegowanego do tego miejsca funkcjonariusza celnego, co zapewnia skuteczność podejmowanych działań i daje gwarancję, że towary nie zostaną usunięte spod dozoru celnego (tym samym, nie jest wymagane złożenie zabezpieczenia długu celnego, jak to ma miejsce w przypadku miejsc uznanych).

Biorąc pod uwagę fakt, że w celu przedstawienia towarów w miejscach wyznaczonych nie jest wymagane uzyskanie przez przedsiębiorców indywidualnego pozwolenia/decyzji administracyjnej oraz złożenia zabezpieczenia celnego, oraz jest to jednocześnie rozwiązanie, co do zasady, dedykowane wszystkim przedsiębiorcom dokonującym międzynarodowego obrotu towarowego, instytucja miejsca wyznaczonego stanowi w praktyce atrakcyjną alternatywę dla odprawy towarów w urzędzie celnym, bądź w miejscu uznanym (w odniesieniu do którego należy z kolei przejść procedury weryfikacyjne, uzyskać stosowne pozwolenie oraz złożyć zabezpieczenie celne).

Instytucja miejsca wyznaczonego z uwagi na możliwość uniknięcia czasochłonnych procedur administracyjnych związanych z uzyskaniem pozwolenia na przedstawienie oraz odprawę celną towarów w innym miejscu niż odział celny oraz złożenia zabezpieczenia celnego, w teorii powinna stanowić rozwiązanie łatwo dostępne dla przedsiębiorców.

W Polsce obserwujemy stosunkowo niewielką ilość miejsc wyznaczonych, które nie odpowiadają istniejącemu zapotrzebowaniu przedsiębiorców dokonujących międzynarodowego obrotu towarami. W konsekwencji, przedsiębiorcy mający zamiar skorzystania z tego rozwiązania mają bardzo ograniczone możliwości w tym zakresie.

Jak pokazuje zaś praktyka holenderska miejsca zatwierdzone zlokalizowane blisko głównych portów/lotnisk są powszechnie stosowane i przyspieszają dokonywanie odpraw celnych.

W ocenie EY, zasadne jest rozważenie tworzenia miejsc wyznaczonych w większym zakresie. W szczególności miejsca wyznaczone powinny być tworzone i dostępne w miejscach głównych punktów handlowych, takich jak np. CPK.

2.5.2. Czas dokonania odpraw celnych

Jako jeden z głównych problemów zgłaszanych przez przedsiębiorców dokonujących operacji celnych w Polsce wskazywany jest przedłużający się czas trwania odpraw celnych (skutkujący często przestojami towarów w oddziałach celnych czy na tzw. „granicy”, co w konsekwencji prowadzi do niedotrzymania przez przedsiębiorców terminów dostaw towarów określonych w zawartych kontraktach) - częściowo źródłem tego problemu jest niewystarczająca ilość funkcjonariuszy odpowiedzialnych za obsługę odpraw celnych oraz zbyt krótkie godzin pracy oddziałów celnych. Ponadto w ostatnich latach wzrosła liczba zadań przydzielonych dla służb celno-skarbowych, jak chociażby kontrola transportów w ramach monitorowania przewozu towarów wrażliwych (SENT).

W związku z powyższym, w tym zakresie rozwiązaniem wartym rozważenia jest zwiększenie ilości funkcjonariuszy w oddziałach celnych oraz wydłużenie godzin pracy, w szczególności w najbardziej obleganych miejscach odpraw - np. w portach lotniczych/morskich), a także zwiększenie poziomu cyfryzacji/automatyzacji procesów, również przy wykorzystaniu nowych technologii.

2.5.3. Ułatwienie zasad rejestracji upoważnień przedstawiciela celnego do działania na rzecz importerów/eksporterów

Wydział Centralnej Rejestracji Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu jest komórką odpowiedzialną za szereg spraw powiązanych z obowiązkami podmiotów uczestniczących w międzynarodowym obrocie towarowym i obejmuje m.in.:

- ▶ uzyskiwanie numeru EORI (Economic Operators Registration and Identification);
- ▶ rejestrowanie powiązań między przedstawicielem celnym a mocodawcą;
- ▶ wysyłanie zgłoszeń INTRASTAT;
- ▶ wysyłanie, aktualizowanie, uzupełnianie lub potwierdzanie zgłoszeń w systemie SENT;
- ▶ wpisywanie podmiotów do Centralnego Rejestru Podmiotów Akcyzowych (CRPA).

Z punktu widzenia obrotu towarowego szczególne znaczenie mają obowiązki tej komórki związane z rejestracją powiązań pomiędzy importerami/eksporterami, a reprezentującymi ich przedstawicielami celnymi.

Co do zasady przedstawiciel celny (najczęściej w tej roli występuje agencja celna) po uzyskaniu upoważnienia bezpośredniego lub pośredniego do działania na rzecz klienta powinien zarejestrować fakt występowania w obrocie jako przedstawiciel celny konkretnego podmiotu.

Bez odpowiedniego powiązania zarejestrowanego w systemie PUESC nie jest możliwe dokonywanie zgłoszeń celnych na rzecz podmiotu występującego w charakterze importera/eksportera przez przedstawiciela celnego.

Oznacza to, że obecnie obowiązujący w Polsce system rejestracji upoważnień stanowi utrudnienie w dokonywaniu odpraw celnych towarów w przypadkach, w których importer/eksporter chciałby skorzystać z usług przedstawiciela celnego po raz pierwszy. Konieczne jest bowiem przesłanie wymaganej dokumentacji do Wydziału Centralnej Rejestracji IAS w Poznaniu i oczekiwanie na dokonanie odpowiednich zmian w informatycznych systemach służby celnej.

W tym miejscu należy podkreślić, że w/w komórka zajmująca się rejestracją upoważnień do działania jako przedstawiciel celny działająca w ramach Izby Administracji Skarbowej działa jedynie w dni robocze, tj. od poniedziałku do piątku w godzinach pomiędzy 8 a 15.

Powyższe oznacza, że rejestracja powiązania przedstawiciela celnego oraz mocodawcy następuje jedynie w ściśle wyznaczonych dniach i godzinach pracy działalności Wydziału Centralnej Rejestracji IAS, a więc co do zasady nie jest możliwe szybkie powiązanie podmiotów w systemie czy aktualizowanie odpowiednich wpisów w weekendy czy w dni robocze po godz. 15.

Relatywnie krótki czas działania komórki obsługującej rejestrację powiązań pomiędzy podmiotami stanowi przeszkodę w sytuacjach, w których z uwagi na właściwości towaru lub specyfikę procesu logistycznego nie mogą one czekać na odprawę celną kilka dni.

W związku z powyższym w celu poprawy warunków dokonywania odpraw celnych w Polsce rekomendowane jest wprowadzenie zasad, które umożliwią dokonywanie odpraw celnych w przypadkach, w których przedstawiciel celny jest już w posiadaniu upoważnienia do reprezentowania mocodawcy przed organami celnymi, ale upoważnienie to nie zostało jeszcze zarejestrowane w systemie służby celnej.

Jednym z proponowanych rozwiązań może być wydłużenie godzin pracy Wydziału Centralnej Rejestracji IAS w Poznaniu lub wprowadzenie możliwości dokonywania rejestracji upoważnień bezpośrednio przez przedstawicieli oddziałów celnych, w których ma nastąpić odprawa celna towaru.

W tym miejscu należy podkreślić, że do dnia 31.12.2022 r. istniała możliwość wyłączenia walidacji powiązania mocodawcy i przedstawiciela celnego poprzez zastosowania odpowiedniego kodu, umieszczanego w treści zgłoszenia celnego.

Od 1 stycznia 2023 r. rozwiązanie to nie jest już dostępne, co oznacza, że bez wcześniejszej rejestracji upoważnienia, przedstawiciel celny nie jest w stanie reprezentować swojego mocodawcy, pomimo tego, że formalnie jest w posiadaniu dokumentacji potwierdzającej jego uprawnienia do działania w określonym zakresie.

Biorąc pod uwagę fakt, że obrót towarowy z krajami trzecimi charakteryzuje się dużą dynamiką, jednym z rekomendowanych rozwiązań jest rozważenie wprowadzenia odpowiedniego mechanizmu, który pozwoli na wyłączenie walidacji systemowej powiązania między przedstawicielem celnym a mocodawcą w ściśle określonych sytuacjach na podstawie odpowiedniego kodu dodatkowego, umieszczanego w treści zgłoszenia celnego. W tym celu, niezbędne byłoby dokonanie zmiany instrukcji wypełniania zgłoszeń celnych AIS/IMPORT, AES/ECS2, NCTS2 opracowanej w Departamencie Celnym Ministerstwa Finansów.

2.5.4. Forma kontaktu z organami celnymi i podatkowymi

Językiem urzędowym w Polsce jest język polski. W konsekwencji wszystkie sprawy urzędowe w Polsce są załatwiane w języku polskim. Wszelkie wnioski (w tym wnioski o stosowanie procedur celnych) są w języku polskim. Podobnie obsługa interesantów odbywa się w języku polskim.

W zależności od tematu sprawy celnej poszczególne kwestie są rozpatrywane przez różnych urzędników, przykładowo inne osoby są odpowiedzialne za kwestie składów celnych, inne za uszlachetnianie czynne, a jeszcze inne za kwestie wartości celnej. W konsekwencji, podmiot zainteresowany załatwieniem danej sprawy musi kontaktować się z różnymi urzędnikami/działami.

Uczestnikami obrotu międzynarodowego są często podmioty zagraniczne. W takiej sytuacji, pracownicy spółek zwykle nie posługują się językiem polski. W konsekwencji, w przypadku potrzeby załatwienia danej sprawy celnej nie mają oni możliwości uzyskania informacji w języku innym niż polskim (np. języku angielskim).

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Ponadto, informacje podawane na stronach urzędowych i rządowych (np. biznes.gov.pl) są w dużej mierze dostępne wyłącznie w języku polskim (np. opis procedur celnych i sposobu wnioskowania o nie).

Podobnie, w sytuacji, gdy dany podmiot dokonuje operacji celnych w Polsce, musi się kontaktować z różnymi urzędami/działami, tak aby uzyskać pełną informację w sprawie, co może być szczególnie utrudnione dla podmiotów zagranicznych.

W związku z powyższym, w ocenie EY zasadne jest, aby dla dużych przedsiębiorstw wprowadzić instytucję opiekuna/ jednego punktu kontaktu. Rolą takiego opiekuna/punktu kontaktu byłoby wspieranie uczestników obrotu towarowego w kontaktach z organami celnymi i poszczególnymi działami.

Przedsiębiorca zagraniczny powinien móc uzyskać jasną informację odnośnie jego obowiązków celno-podatkowych, możliwości wnioskowania o specjalne procedury celne i uproszczenia. Taka informacja powinna być dostępna w języku angielskim.

W konsekwencji, pożądanym byłoby również, aby urzędnicy obsługujący zagraniczne podmioty posługiwali się na poziomie komunikacyjnym językiem angielskim (bądź przynajmniej kilku urzędników w dany dziale/oddziale).

2.5.5. Wprowadzenie instrukcji dotyczącej możliwości wnioskowania o pozwolenie na stosowanie specjalnej procedury celnej bezpośrednio w zgłoszeniu celnym

Unijne przepisy prawa celnego przewidują odformalizowany, uproszczony sposób uzyskania pozwolenia na stosowanie celnych procedur specjalnych innych niż tranzyt. Obowiązujące przepisy pozwalają bowiem, aby zainteresowany podmiot mógł złożyć wniosek o udzielenie pozwolenia na zastosowanie specjalnej procedury celnej bezpośrednio w treści zgłoszenia celnego (tzw. wniosek skrócony).

W takim przypadku, zgłoszenie celne uznaje się za wniosek o udzielenie pozwolenia, pod warunkiem, że zgłaszający dostarczy dodatkowe informacje, które byłyby umieszczane we wniosku o udzielenie pozwolenia na stosowanie procedury specjalnej w formie standardowej.

Powyżej opisany tryb tzw. wniosku skróconego może mieć zastosowanie m.in. do towarów objętych procedurą odprawy czasowej, końcowego przeznaczenia, uszlachetniania czynnego i biernego (jeżeli nie dotyczy to towarów wymienionych w załączniku 71-02 RD).

Natomiast w przypadkach, w których zastosowanie ma m.in. zgłoszenie uproszczone, odprawa scentralizowana czy wpis do rejestru zgłaszającego, wówczas nie jest możliwe złożenie wniosku o udzielenie pozwolenia na zastosowanie procedury specjalnej bezpośrednio w zgłoszeniu celnym.

Z uwagi na brak precyzyjnych wytycznych/instrukcji dotyczących kwestii korzystania z tzw. wniosków skróconych praktyka organów celnych w tym zakresie bardzo się różni, w zależności od właściwości organu celnego, do którego trafia zgłoszenie celne.

W związku z tym, przedsiębiorcy mający zamiar skorzystać z w/w rozwiązania nie mają żadnej pewności czy wniosek w formie skróconej zostanie przyjęty. W konsekwencji, w przypadku, w którym wniosek nie zostanie uwzględniony przedsiębiorcy mogą ponosić koszty związane z przechowywaniem już sprowadzonego towaru do czasu uzyskania standardowego pozwolenia, które może zostać wydane po kilku tygodniach lub miesiącach.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Rozwiązaniem, które mogłoby ujednoczyć stosowanie przepisów dotyczących tzw. wniosków skróconych o wydanie pozwolenia jest opublikowanie przez Ministerstwo Finansów wytycznych w tym zakresie w formie przewodnika/instrukcji.

W takim przypadku zasady wnioskowania o udzielenie pozwolenia na stosowanie procedury specjalnej byłyby jednolite we wszystkich organach celnych w Polsce, a w konsekwencji zostałyby wyeliminowane sytuacje, w których możliwość skutecznego zawnioskowania o pozwolenie zależy od lokalnej praktyki.

Warto w tym miejscu podkreślić, że w Polsce podobne instrukcje dotyczą kwestii stosowania uproszczeń w formie wpisu do rejestru zgłaszającego, zgłoszenia uproszczonego czy poszczególnych specjalnych procedur celnych.

2.5.6. Zwiększenie wykorzystywania dokumentów elektronicznych w obrocie celnym

Czynności związane z dokonywaniem międzynarodowego obrotu towarowego, w tym czynności związane z dokonaniem odprawy celnej w imporcie i eksporcie są w znacznym stopniu zdigitalizowane, co oznacza, że w Polsce zgłoszenia celne mogą być składane elektronicznie, jak również do dokonania zgłoszenia celnego zazwyczaj wystarcza kserokopia dokumentów, zamiast posiadania ich oryginałów w momencie dokonywania zgłoszenia celnego.

Niemniej jednak, część dokumentów nadal występuje jedynie w formie papierowej, które importer/eksporter lub reprezentujący go przedstawiciel celny powinien posiadać w chwili dokonywania zgłoszenia celnego.

Dotyczy to takich dokumentów jak:

- ▶ świadectw przewozowych EUR 1 - na podstawie których możliwe jest zastosowanie obniżonej lub zerowej stawki celnej w przypadkach, w których towar pochodzi z kraju lub grupy państw, z którymi została podpisana dwustronna umowa o wolnym handlu.
- ▶ świadectw przewozowych EUR-MED - czyli dowodów pochodzenia, mających zastosowanie w handlu na warunkach preferencyjnych na obszarze paneurośródziemnomorskiego systemu kumulacji.

Ponadto w niektórych przypadkach, aby objąć towar wnioskowaną procedurą celną konieczne jest posiadanie odpowiedniego zezwolenia na przywóz lub wywóz (np. zezwolenie na wywóz towarów podwójnego zastosowania, zezwolenie na przywóz uzbrojenia itp.).

Co do zasady, zezwolenia niezbędne do dokonania odprawy celnej w przywozie lub wywozie są wydawane jedynie w formie papierowej.

W przypadku wywozu towarów strategicznych (towarów podwójnego zastosowania oraz uzbrojenia) odprawa celna towaru wiąże się z dokonywaniem dodatkowych obowiązków po stronie organu celnego, które polegają na odpowiednim uwzględnieniu w treści zezwolenia jaka ilość towarów została objęta zgłoszeniem celnym, co wymaga odpowiednich adnotacji organu celnego oraz opatrzenia dokumentu pieczęciami przez funkcjonariusza celnego.

Mając na uwadze powyższe należy podkreślić, że wciąż część dokumentów niezbędnych do dokonania odprawy celnej towaru ma postać papierową, a czasem konieczne jest naniesienie odpowiednich adnotacji w ich treści.

W związku z tym, rekomendowane są dalsze prace nad cyfryzacją dokumentów i procesów niezbędnych do dokonania odprawy celnej towaru tak, aby była ona w całości możliwa do

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

przeprowadzenia bez konieczności przedstawiania żadnych dokumentów, które mają papierową formę.

Oznacza to, że w przypadku świadectw przewozowych EUR 1 czy EUR-MED mogą być one w pełni zastąpione oświadczeniem o pochodzeniu w przypadku obowiązywania w poszczególnych krajach systemu REX (System Zarejestrowanych Eksporterów).

Z kolei w przypadku zezwoleń dotyczących np. międzynarodowego obrotu towarami strategicznymi warto rozważyć zarówno możliwość wydawania zezwoleń w formie elektronicznej, jak również możliwość dokonywania odpowiednich zmian i rozliczeń stosowania zezwoleń w formie elektronicznej, podobnie jak ma to miejsce w przypadku systemu CDS.

W konsekwencji, propozycja w pełni zdigitalizowanego procesu odprawy celnej wyeliminuje konieczność posiadania i przedstawiania określonych dokumentów, które obecnie posiadają jedynie formę papierową, ułatwiając ten proces i zwiększając szybkość obrotu oraz konkurencyjność Polski jako miejsca odpraw celnych towaru.

W tym kontekście należy również wskazać, że choć Polska ratyfikowała protokół dodatkowy do Konwencji o umowie międzynarodowego listu przewozowego (CMR) w zakresie stosowania elektronicznego dokumentu CMR, tzw. e-CMR jest nadal rzadko stosowany. Z perspektywy transportu towarów, dokument CMR jest niezwykle istotny. Podobnie na gruncie podatkowym posiadanie prawidłowo wystawionych i podpisanych dokumentów CMR jest niezbędne dla zastosowania obniżonych stawek VAT (0% VAT dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów).

Mając powyższe na względzie, rekomendowane byłoby zwiększenie wykorzystania e-CMR, co ograniczyłoby obrót papierowy tymi dokumentami, oraz problem ich archiwizacji.

2.5.7. Wprowadzenie szybkich płatności należności celno-podatkowych dla klientów korporacyjnych

Rozwiązanie polegające na możliwości zapłaty podatków, kar i opłat poprzez tzw. e-płatności zostało zintegrowane z platformą PUESC i obejmuje m.in. zapłatę cła i podatków z tytułu importu towarów (VAT, akcyza).

Płatności online w czasie rzeczywistym realizowane są z wykorzystaniem systemu PayByNet.

Zgodnie z materiałami udostępnionymi na stronie PUESC usługa e-płatności skierowana została do osób fizycznych i podmiotów gospodarczych, które posiadają:

- ▶ konto na portalu PUESC
- ▶ konto bankowe w jednym z banków współpracujących z operatorem płatności PayByNet.

Mając na uwadze powyższe należy zwrócić uwagę, że pierwszym znaczącym ograniczeniem dla podmiotów, które chciałyby skorzystać z tej usługi jest niewielka liczba banków komercyjnych, która współpracuje z operatorem płatności PayByNet.

Drugim, znacznie istotniejszym problemem występującym w praktyce jest funkcjonalność udostępnionego rozwiązania. Otóż z informacji, które przedstawiciele środowiska biznesowego wynika, że możliwość dokonania szybkich płatności za pośrednictwem w/w systemu występuje jedynie w przypadku zapłaty z rachunków bankowych przypisanych do osób fizycznych, a nie rachunków bankowych podmiotów prowadzących działalność w formie spółki prawa handlowego.

Prognoza w zakresie wpływu Programu CPK na ruch cargo na poziomie działów ISZTAR4 w Polsce oraz analiza prawna w zakresie przepisów celno-podatkowych.

Mając na uwadze powyższe oraz uwzględniając okoliczność, że udział osób fizycznych w wolumenie zgłoszeń celnych jest na bardzo niskim poziomie to należy zauważyć, że obecnie dostępne rozwiązanie jest wykorzystywane w obrocie towarowym na małą skalę.

Niewątpliwie pożądanym jest wprowadzenie na rynku polskim takiego systemu szybkich płatności online, które umożliwią dokonywanie zapłaty należności celno-podatkowych jak najszerzej kategorii podmiotów, a w szczególności przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą w formie różnego rodzaju spółek prawa handlowego.

Ponadto, należy rozważyć poszerzenie wykazu podmiotów oferujących szybkie płatności online należności celno-podatkowych, w tym o banki z innych krajów niż Polska.

O firmie EY

EY jest światowym liderem rynku usług profesjonalnych obejmujących usługi audytorskie, doradztwo podatkowe, doradztwo biznesowe i doradztwo transakcyjne. Nasza wiedza oraz świadczone przez nas najwyższej jakości usługi przyczyniają się do budowy zaufania na rynkach kapitałowych i w gospodarkach całego świata. W szeregach EY rozwijają się utalentowani liderzy zarządzający zgranymi zespołami, których celem jest spełnianie obietnic składanych przez markę EY. W ten sposób przyczyniamy się do budowy sprawniej funkcjonującego świata. Robimy to dla naszych klientów, społeczności, w których żyjemy i dla nas samych.

Nazwa EY odnosi się do firm członkowskich Ernst & Young Global Limited, z których każda stanowi osobny podmiot prawny. Ernst & Young Global Limited, brytyjska spółka z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji (company limited by guarantee) nie świadczy usług na rzecz klientów. Informacje na temat sposobu gromadzenia przez EY i przetwarzania danych osobowych oraz praw przysługujących osobom fizycznym w świetle przepisów o ochronie danych osobowych są dostępne na stronie [ey.com/pl/pl/home/privacy](https://www.ey.com/pl/pl/home/privacy).

Aby uzyskać więcej informacji, wejdź na www.ey.com/pl
EY, Rondo ONZ 1, 00-124 Warszawa

© 2023 EYGM Limited.
Wszelkie prawa zastrzeżone.