

Przepadek towaru nielegalnie wprowadzonego na obszar celny UE a należności celne i podatki

Forfeiture of goods illegally brought into the customs territory of the EU and customs duties and taxes

dr hab. Mirosława Laszuk

Politechnika Białostocka, Wydział Inżynierii Zarządzania, Katedra Ekonomii i Finansów, ORCID: 0000-0003-3209-6150

Streszczenie

Przepisy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny¹ wyraźnie stanowią, że w razie przypadku towaru dług celny wygasa. Podobne, jasno określone zasady obowiązują w podatku akcyzowym. Jeżeli nastąpił przepadek towarów i wygasł dług celny, nie powstaje również obowiązek zapłaty tego podatku. Nadal niejasne są zasady na gruncie podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy towary niezgodne z prawem zostały wprowadzone na obszar celny Unii Europejskiej (dalej: UE), a następnie orzeczono ich przepadek. Niespójność przepisów prawa rodzi konsekwencje w postaci różnej ich interpretacji, a co za tym idzie – niejednolitego ich stosowania.

Słowa kluczowe: nielegalne wprowadzenie towaru, należności celne, podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy.

Abstract

The provisions of the EU Customs Code clearly stipulate that in the situation of forfeiture of goods, the customs debt is expired. Similar, clearly defined rules are in place for excise taxes. In a situation where goods have been forfeited and the customs debt has expired, the obligation to pay excise duty also does not arise. Still unclear are the rules regarding value-added tax in a situation where illegal goods have been brought into the EU territory and subsequently forfeited. In such a situation, inconsistency of the law gives rise to consequences in the form of different interpretations and, consequently, inconsistent application.

Keywords: illegal entry of goods, customs duties, value added tax, excise tax.

1. WPROWADZENIE

Wejście w życie UKC spowodowało zmiany w zakresie należności celnych za towary, które zostały nielegalnie wprowadzone na obszar celny UE i których przepadek orzeczono. Miało to również wpływ na kwestię obowiązku podatkowego związanego z takimi towarami.

Kolejnym aktem wprowadzającym zmiany w analizowanym obszarze jest dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego². Zastąpiła ona dyrektywę Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG³. Wejście w życie dyrektywy 2020/262 spowodowało konieczność nowelizacji ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁴. W sposób wyraźny została sformułowana zasada odnośnie do obowiązku podatkowego w razie orzeczenia przypadku towaru nielegalnie wprowadzonego na obszar celny UE. Nadal jednak istnieją niejasności co do podatku od towarów i usług, które mogą prowadzić do rozbieżności zarówno w doktrynie, jak i w praktycznym

stosowaniu przepisów prawa. Dotyczą one towarów zatrzymanych na obszarze celnym UE, a więc poza pierwszym urzędem celnym. Jest to skutek występowania różnic w regulacjach unijnych i krajowych.

Celem artykułu jest próba analizy rozbieżności interpretacyjnych, a także uporządkowania zasad dotyczących należności celnych, podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług w razie przypadku towarów nielegalnie wprowadzonych na obszar celny UE. Powyższa analiza została przeprowadzona na podstawie dyrektyw UE, przepisów krajowych oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE).

2. TOWAR NIELEGALNIE WPROWADZONY NA OBSZAR CELNY UE

Zasadą jest, że towary wprowadzane na obszar celny UE powinny być niezwłocznie przedstawione organom celnym. Zgodnie z treścią art. 5 pkt 33 UKC przedstawienie towarów organom celnym oznacza powiadomienie organów celnych o przybyciu towarów do urzędu celnego lub innego miejsca

wyznaczonego albo uznanego przez organy celne oraz o dostępności tych towarów do kontroli celnych. Przepisy UKC wskazują również grupę osób, które są zobowiązane do dokonania czynności związanych z wprowadzeniem towarów. Osoba przedstawiająca towary powinna się powołać na przywzowową deklarację skróconą lub na zgłoszenie celne albo deklarację czasowego składowania. Jeżeli powyższe czynności związane z wprowadzeniem towaru nie zostały dokonane – wówczas można mówić o nielegalnym wprowadzeniu towaru na obszar celny UE.

W regulacjach celnych brak jest jednak definicji legalnej towaru nielegalnie wprowadzonego. Dotyczy to zarówno obecnej regulacji – UKC, jak i wcześniejszej – rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny⁵. Wspólnotowy Kodeks Celny w art. 202 przybliżył pojęcie nielegalnego wprowadzenia towarów dla celów wyjaśnienia przypadków, kiedy powstaje dług celny. Zgodnie z powyższym artykułem za nielegalne wprowadzenie towarów uznawane było każde wprowadzenie dokonane z naruszeniem przepisów art. 38-41 (dotyczących przedstawienia towarów) i art. 177 tiret drugie. Podobny sposób określenia pojęcia „towaru nielegalnie wprowadzonego” występuje w art. 79 ust. 1 lit. a UKC. Zgodnie z powyższym artykułem dług celny w przywozie powstaje w przypadku niewypełnienia jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego, dotyczących wprowadzania towarów nieuniijnych na obszar celny UE, usunięcia spod dozoru celnego, przemieszczania, przetwarzania, składowania, czasowego składowania, odprawy czasowej tych towarów lub dysponowania nimi na tym obszarze. Jak wskazuje Karol Piech, art. 79 ust. 1 lit. a UKC łączy dotychczasowe art. 202-206 WKC, w czego wyniku zanika konieczność ustalania, czy dług celny powstał wskutek nielegalnego wprowadzenia towaru na obszar celny UE, usunięcia spod dozoru celnego, czy też doszło do naruszenia innych przepisów⁶.

W tym miejscu należy się odwołać również do ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁷, która nielegalne wprowadzenie towaru typizuje jako przemyt celny. Przepis art. 86 § 1 k.k.s. wskazuje, że przemyt celny polega na umyślnym niedopełnieniu przez sprawcę obowiązku celnego w przywozie z zagranicy lub wywozie za granicę towaru, bez jego przedstawienia organowi celnemu lub bez zgłoszenia celnego.

Istotą przemytu celnego jest nielegalne przemieszczenie towaru przez granicę. Wskazuje na to ujęcie czynności wykonawczych tego przestępstwa, polegających na transferze towaru bez jego przedstawienia organowi celnemu lub bez zgłoszenia celnego (oświadczenie wiedzy zgłaszającego, dotyczącej określonego towaru i procedury celnej dla niego wybranej). Dlatego też ewentualne podanie nieprawdziwych informacji w zgłoszeniu celnym nie wyczerpuje znamion przemytu celnego, ale będzie oceniane na podstawie art. 87 k.k.s. jako oszustwo celne⁸.

Niezgodne z przepisami prawa wprowadzenie towaru na obszar celny UE na gruncie UKC to niewątpliwie okoliczność obiektywna. Dłużnikiem celnym może być podmiot, który nie dokonał zgłoszenia, mimo że nie ma dowodu na to, że wiedział o fakcie posiadania „szczególnego” towaru wymagającego odrębnego zgłoszenia celnego. Odpowiedzialność za dług

celny nie musi więc oznaczać możliwości przyjęcia, że dana osoba jest współodpowiedzialna za udział w przemyśle, np. z innymi nieustalonymi osobami⁹.

Podobnie również definiuje się nielegalne wprowadzenie towarów w doktrynie. Wiąże się ono:

- 1) z niedopełnieniem obowiązku bezzwłocznego przewiezienia towarów po ich wprowadzeniu na obszar celny UE określoną drogą celną do urzędu celnego wyznaczonego przez organy celne albo w inne miejsce wyznaczone lub uznane przez te organy bądź do wolnego obszaru celnego i ich przedstawienia organom celnym oraz
- 2) z naruszeniem przepisów dotyczących wyprowadzenia towarów z wolnego obszaru celnego do pozostałej części obszaru celnego¹⁰.

W świetle powyższego nielegalne wprowadzenie towarów jest ściśle związane z wymogiem przedstawienia towarów organom celnym lub zgłoszenia celnego. Niedopełnienie tego wymogu stanowi nielegalne wprowadzenie towarów na obszar celny UE¹¹. Należy więc stwierdzić, że przesłanką decydującą jest tu brak czynności faktycznej, polegającej na przedstawieniu towarów organowi celnemu.

Również TSUE w swoim orzecznictwie próbuje zdefiniować pojęcie nielegalnego wprowadzenia towarów. Zgodnie z wyrokiem z dnia 2 kwietnia 2009 r. nielegalnym wprowadzaniem jest przywóz towarów z pominięciem kolejnych etapów procedury przewidzianych w kodeksie celnym¹². Należy uznać, że o nielegalnym wprowadzeniu towarów można mówić, gdy nie zostały one do tego urzędu celnego dostarczone ani przedstawione organom celnym, skutkiem czego organy celne nie zostały powiadomione o wprowadzeniu tych towarów przez osoby odpowiedzialne za spełnienie tego obowiązku. Z kolei w wyroku z dnia 3 marca 2005 r. TSUE stwierdził, że przedstawione organom celnym towary, dla których złożono deklarację skróconą oraz potwierdzono dokument dotyczący zewnętrznego tranzytu wspólnotowego, nie zostały zgodnie z prawem wprowadzone na obszar celny UE, jeśli w dokumentach przedstawionych organom celnym towary te zostały ujęte pod niewłaściwą nazwą. Decyzję o tym, czy jest to nielegalne wprowadzenie, TSUE pozostawił jednak sądom krajowym. Jego zdaniem do sądu krajowego należy dokonanie, w świetle okoliczności zawisłej przed nim sprawy, weryfikacji, czy dana osoba, która złożyła deklarację skróconą lub zgłoszenie celne, jest z powodu podania niewłaściwej nazwy towaru odpowiedzialna za nielegalne wprowadzenie tego towaru¹³.

Wykrycie towarów nielegalnie wprowadzonych następuje w wyniku kontroli celnej. Działania podejmowane w ramach kontroli celnej bezpieczeństwa, kontroli zgłoszenia celnego lub kontroli celnej *ex post* mogą prowadzić do ujawnienia towarów nielegalnie wprowadzonych na obszar celny UE. Cechą charakterystyczną kontroli mającej na celu wykrycie towarów nielegalnie wprowadzonych jest szeroki zakres czynności, które mogą doprowadzić do wykrycia tych towarów. Mogą to być:

- 1) rewizja towarów,
- 2) weryfikacja prawidłowości i kompletności informacji podanych w zgłoszeniu lub deklaracji skróconej,
- 3) czynności mające na celu potwierdzenie istnienia, autentyczności, prawidłowości i ważności dokumentów,

- 4) kontrola księgowości i pozostałej dokumentacji,
- 5) kontrola stanów ewidencyjnych i magazynowych towarów,
- 6) kontrola środków transportu,
- 7) kontrola bagażu i innych towarów przewożonych przez osoby lub na osobach.

Kontrola ta nie ogranicza się tylko do kontroli na przejściach granicznych, w urzędach celnych, ale również odbywa się w siedzibie podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą, a także w każdym innym miejscu, gdy istnieje podejrzenie, że może w nim znajdować się towar nielegalnie wprowadzony¹⁴.

3. PRZEPADEK TOWARU

Przepadek przedmiotu nielegalnie wprowadzonego na obszar celny UE można orzec na podstawie Kodeksu karnego skarbowego lub w postępowaniu cywilnym. Ta druga forma przepadku jest znacznie rzadsza od przepadku orzekanego w postępowaniu karnym skarbowym.

Przepadek przedmiotu czynu karnego skarbowego należy do grupy środków penalnych o charakterze dolegliwości ekonomicznej. Instytucja przepadku przedmiotów jest tradycyjną instytucją prawa karnego skarbowego. Na gruncie Kodeksu karnego skarbowego przepadek przedmiotów pełni funkcję środka karnego za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, a także środka zabezpieczającego za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe¹⁵. Kodeks karny skarbowy wyróżnia cztery grupy przedmiotów, które mogą być objęte przepadkiem:

- 1) owoce czynu zabronionego,
- 2) narzędzie lub inny przedmiot stanowiący mienie ruchome, które służyło lub było przeznaczone do popełnienia przestępstwa skarbowego,
- 3) narzędzia, opakowania lub inne przedmioty trwale związane z przedmiotem przestępstwa oraz
- 4) tzw. przedmioty zabronione (zakazane)¹⁶.

W przypadku towarów nielegalnie wprowadzonych na obszar celny UE może to być przepadek przedmiotów bezpośrednio pochodzących z czynu zabronionego oraz tzw. przedmiotów zabronionych. Te ostatnie podlegają obligatoryjnemu przepadkowi. Zaznaczyć należy, że w przypadku towarów zakazanych nigdy nie może być mowy o niewspółmierności ich przepadku do wagi czynu, skoro ustawodawca przewidział, że wytwarzanie, posiadanie, przechowywanie, przewóz, przenoszenie, przesyłanie takich przedmiotów lub obrót nimi są nielegalne¹⁷.

Przepadek przedmiotu nielegalnie wprowadzonego na obszar celny UE można orzec również w postępowaniu cywilnym. Orzekanie przepadku przedmiotu na podstawie przepisów prawa celnego¹⁸ w postępowaniu cywilnym stanowi wyjątek. Następuje wtedy, gdy nie jest prowadzone postępowanie karne skarbowe. Postępowanie dotyczące przepadku wszczyna się na wniosek organu celnego i toczy się w trybie nieprocesowym na posiedzeniu niejawnym. Może być również przeprowadzone na rozprawie, lecz przepisy prawa nie określają, w jakich przypadkach. W doktrynie wskazuje się przykładowo, że może do tego dojść, jeżeli wyznaczenie rozprawy przyczyni się do bardziej wnikliwego rozpoznania sprawy¹⁹, albo w razie ustanowienia pełnomocnika w sprawie²⁰.

Zaznaczyć należy, że niemożność ustalenia podmiotu, który jest właścicielem towaru zajętego, nie stanowi przeszkody do wydania orzeczenia o przepadku towaru.

4. NALEŻNOŚCI CELNE I PODATKI W SYTUACJI PRZEPADKU TOWARU

Jak już wspomniano we wstępie, w ostatnim czasie znacząco zmieniły się zasady dotyczące należności celnych oraz podatków w przypadku towarów, które zostały nielegalnie wprowadzone na obszar celny UE, a których orzeczono przepadek. W dużej mierze uporządkowano te zasady, nadal jednak występują niejasności interpretacyjne w zakresie podatku od towarów i usług od towarów zatrzymanych na obszarze celnym UE, a więc poza pierwszym urzędem celnym, a których orzeczono przepadek.

Unijny kodeks celny wprowadził jasne zasady co do poboru należności celnych w przypadku nielegalnie wprowadzonych towarów, których orzeczono przepadek. Zgodnie z art. 124 ust. 1 lit. e UKC, jeżeli towary podlegające należnościom celnym przywozowym uległy przepadkowi lub zostały zajęte, ale w późniejszym terminie ulegną przepadkowi, wówczas dług celny wygasa. Jak wskazał TSUE w wyroku z dnia 7 kwietnia 2022 r., brzmienie art. 124 ust. 1 lit. e UKC różni się od brzmienia art. 233 akapit pierwszy lit. d WKC, który przewidywał wyraźnie, że zajęcie towarów przemysłowych miało nastąpić „przy nielegalnym wprowadzaniu” tych towarów, aby można było uznać, że dług celny wygasł. Zgodnie z UKC chwila, w której następuje zajęcie, nie ma znaczenia, a dług celny wygasa, nawet gdy towary przemysłowe zostały wprowadzone na obszar celny UE, czyli poza sferę, gdzie znajduje się pierwszy urząd celny²¹. W związku z tym zajęcie nielegalnych towarów i ich późniejszy przepadek nie wpływają na stosowanie powyższego artykułu.

Jeżeli jednak w danym państwie członkowskim do celów wymierzenia sankcji mających zastosowanie do przestępstw i wykroczeń przeciwko obowiązkom celnym wymagane jest wskazanie kwoty długu celnego, uznaje się, że dług nie wygasł. Wysokość należności celnych przywozowych lub samo istnienie długu celnego stanowią wówczas podstawę sankcji. Jest to wyjątek od podstawowej zasady, że w razie przepadku towaru dług celny wygasa. Powstaje jednak niejasność, czy w takiej sytuacji dług celny należy uiścić. Wydaje się, że tę wątpliwość należy rozstrzygnąć zgodnie z prawem krajowym.

Podkreślić trzeba, że w UKC zasadę odnoszącą się do powstania długu celnego w analizowanej sytuacji określono w sposób bardzo czytelny i prosty. Inaczej było w poprzednio obowiązującym stanie prawnym, ponieważ oprócz ww. przepisu obowiązywał również art. 867a ust. 1 WKC. Zgodnie z jego treścią towary niewspółnotowe, które uległy przepadkowi na rzecz skarbu państwa, uważało się za towary objęte procedurą składu celnego. W związku z tym, że takie towary traktowane były jak objęte zawieszającą procedurą celną, dług celny nie powstawał. Należy uznać, że przepis ten odnosił się do towarów nielegalnie wprowadzonych i zatrzymanych poza pierwszym urzędem celnym.

Od momentu wprowadzenia zmiany w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. nie ma również problemów interpretacyjnych co do istnienia obowiązku zapłaty podatku akcyzowego. W dyrektywie 2020/262, która zastąpiła dyrektywę 2008/118/

WE, unijny prawodawca wprowadza zasadę, że wyroby akcyzowe podlegają opodatkowaniu akcyzą w momencie importu lub niezgodnego z przepisami wprowadzenia towarów na terytorium UE. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji. W dyrektywie 2020/262 wyjaśniono pojęcie „dopuszczenia do konsumpcji”. Stosownie do treści art. 6 ust. 3 lit. d tego aktu prawnego dopuszczeniem do konsumpcji jest również niezgodne z przepisami prawa wprowadzenie wyrobów akcyzowych, chyba że dług celny wygaś na podstawie art. 124 ust. 1 lit. e, f, g lub k UKC. Skoro zatem w myśl art. 124 ust. 1 lit. e w razie przypadku przedmiotów wprowadzonych niezgodnie z przepisami prawa dług celny wygasa – nie powstaje również obowiązek zapłaty podatku akcyzowego.

W polskim prawie zmiana w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. została wprowadzona ustawą z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw²². W treści art. 8 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., który określa podstawę opodatkowania podatkiem akcyzowym, dodano wyłączenia w przypadku, gdy podstawą jest import wyrobów akcyzowych. Zgodnie z art. 8 ust. 3 lit. c podstawą opodatkowania nie jest import wyrobów akcyzowych, gdy dług celny wygaś na podstawie art. 124 ust. 1 lit. e-g lub k UKC. Dotyczy to więc towarów, które zostały wprowadzone niezgodnie z przepisami prawa i których orzeczono przepadek. Dlatego też w przypadku podatku akcyzowego, nawet jeżeli toczy się postępowanie karne skarbowe, nie ma potrzeby stosowania art. 15 ust. 2 k.k.s. Zaznaczyć należy, że podatku akcyzowego nie pobiera się bez względu na to, czy przepadek orzeczono w postępowaniu karnym skarbowym, czy też orzekł go sąd cywilny. Regulacja dotyczy określonego towaru objętego podatkiem akcyzowym, a nie rodzaju postępowania.

Zupełnie inaczej kwestia poboru podatku wygląda w przypadku podatku od towarów i usług. Jeżeli towary podczas nielegalnego wprowadzenia na terytorium UE zostały zajęte, a następnie zniszczone przez właściwe organy, a nastąpiło to przed opuszczeniem przez towary pierwszego urzędu po ich wprowadzeniu na obszar celny UE – uznaje się, że nie doszło do zdarzenia prowadzącego do powstania obowiązku podatkowego. Jak wskazuje TSUE, takie towary należy traktować jak towary, które nigdy nie zostały przywiezione do UE, wobec czego brak było zdarzenia podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług i nie powstał obowiązek podatkowy w tym podatku²³.

Należy jednak też omówić kwestię, jak kształtuje się obowiązek podatkowy, w przypadku gdy towary nielegalnie wprowadzone znalazły się na obszarze celnym UE poza pierwszym urzędem celno-skarbowym. Przyjąć należy, że zostały one przywiezione na obszar celny UE z takim skutkiem, że doszło w odniesieniu do nich do zdarzenia prowadzącego do powstania obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. d dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁴ opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega import towarów. Podstawową zasadę w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego ustanawia art. 70 powyższej dyrektywy – zdarzenie powo-

dujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny z chwilą importu towarów. Zasada ta daje szerokie możliwości powstania obowiązku podatkowego, nawet jeśli nie powstają należności celne. W tym miejscu należy się odnieść do wyroku z dnia 3 marca 2021 r., w którym TSUE stwierdził, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem podatek od towarów i usług w przywozie oraz należności celne wykazują porównywalne cechy zasadnicze, jako że zobowiązania ich dotyczące powstają w wyniku przywozu towarów do UE i wprowadzenia ich w dalszej kolejności do obrotu gospodarczego w państwach członkowskich. Paralelizm ten znajduje potwierdzenie w fakcie, że art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE zezwala państwom członkowskim na powiązanie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług w przywozie i jego wymagalności ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia należności celnych i ich wymagalnością²⁵.

Odnosnie do powyższego należy stwierdzić, że dyrektywa 2006/112/WE jednak nie zawiera przepisu przewidującego wygaśnięcie obowiązku zapłaty podatku w razie wygaśnięcia długu celnego dotyczącego towarów będących przedmiotem przemytu z powodu wskazanego w art. 124 ust. 1 lit. e UKC. Wynika z tego, że podatek od towarów i usług od nielegalnie wprowadzonych towarów, który stał się wymagalny, podlega zapłacie²⁶. Potwierdza to fakt, że jeśli towary zostaną zajęte i podlegają przypadkowi po opuszczeniu pierwszego urzędu celnego położonego na terytorium UE, nastąpiło już zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i w związku z tym podatek od towarów i usług stał się wymagalny²⁷. Mimo że towary zostały zajęte i orzeczono ich przepadek po ich przywozie, w rozumieniu art. 70 dyrektywy 2006/112/WE podatek od towarów i usług jest wymagalny, a wygaśnięcie odpowiadającego im długu celnego nie ma w tym względzie znaczenia.

W tym miejscu należy się odnieść do przepisów krajowych. Ich interpretacja może prowadzić do odmiennego stanowiska niż zaprezentowane przez TSUE. Polski ustawodawca w art. 19a ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁸ wyraźnie wskazuje, że obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego. Regulacja ta w okresie obowiązywania WKC pozwalała na prostą interpretację – zgodnie z art. 867a ust. 1 WKC towary niewspólnotowe, które uległy przypadkowi, uważa się za towary objęte procedurą składu celnego. Towary objęte procedurą składu celnego nie podlegają należnościom celnym. Obecnie jednak obowiązuje UKC, a zgodnie z jego art. 124 ust. 1 lit. e dług celny powstaje, a następnie wygasa, m.in. ze względu na przepadek towarów. Jak więc należy interpretować art. 19a ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jeśli uwzględni się art. 214 ust. 1 lit. e UKC?

W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że dług celny w przypadku towarów, których orzeczono przepadek, powstaje, dlatego też i powstaje obowiązek podatkowy. Czy można jednak mówić o wymagalności powyższych należności? Wymagalność podatku od towarów i usług, o której mowa w dyrektywie 2006/112/WE, jak wskazuje Bartosz Gryziak, stanowi niezbędną przesłankę powstania zobowiązania podatkowego, ale w momencie jej wystąpienia nie można jesz-

cze mówić o skonkretyzowanej powinności świadczenia pieniężnego podlegającego zapłacie w terminie i na zasadach określonych w prawie. Autor ten zaznaczył, że wymagalność podatku należy oceniać jako instytucję *sui generis*, sformułowaną po raz pierwszy w szóstej dyrektywie²⁹ na potrzeby tego podatku³⁰. Dlatego też należy uznać, że wygaśnięcie długu celnego na podstawie art. 124 ust.1 lit. e UKC powoduje, że nie powstaje wymagalność należności celnych, a tym samym – wymagalność podatku od towarów i usług. Takie rozumowanie wynika ze ścisłego powiązania przez polskiego ustawodawcę obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług z długiem celnym, dlatego zdarzenia prowadzące do powstania zobowiązania podatkowego należy również wiązać z obowiązkiem zapłaty należności celnych.

Podsumowując powyższe, orzeczenie przepadku towaru nielegalnie wprowadzonego na obszar celny UE powoduje, że nie powstaje zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług. Dotyczy to orzeczenia przepadku zarówno w postępowaniu cywilnym, jak i w postępowaniu karnym skarbowym.

W zakresie postępowania karnego skarbowego należy jednak odwołać się do art. 15 § 2 k.k.s., który wyraźnie stwierdza, że w razie orzeczenia przepadku przedmiotów wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej, dotyczącej tych przedmiotów. Unormowanie to jest następstwem zasady, że przepadek przedmiotu przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego, prowadzący do pozbawienia sprawcy jego własności i stanowiący najdalej idącą dolegliwość majątkową, „pochłania” tym samym wszelką należność ciążącą na tym przedmiocie w związku z popełnieniem czynu zabronionego³¹. Biorąc jednak pod uwagę omówione powyżej zasady odnoszące się do należności celnych i podatków, przepis ten nie ma zastosowania.

5. WNIOSKI

Na podstawie powyższych rozważań należy stwierdzić, że wejście w życie UKC, a następnie dyrektywy 2020/262 ujednoliciło zasady dotyczące przede wszystkim poboru podatku akcyzowego od towarów nielegalnie wprowadzonych na obszar celny UE, których orzeczono przepadek. Zgodnie z przepisami przywołanej dyrektywy, jak i przepisami ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. od ww. towarów nie pobiera się akcyzy. Również w przypadku należności celnych przepisy są klarowne – art. 124 UKC wskazuje, że dług celny wygasa w razie przepadku towarów bez względu na to, gdzie towar został zajęty.

Niespójność uregulowań widoczna jednak jest w podatku od towarów i usług. Może ona rodzić konsekwencje w postaci różnej interpretacji, a co za tym idzie – niejednolitego stosowania przepisów prawa. Analiza art. 19a ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz przepisów UKC pozwala na sformułowanie wniosku, że podatku od towarów i usług nie pobiera się od towarów wprowadzonych na obszar celny UE, których orzeczono przepadek. Na podstawie analizy przepisów dyrektywy 2006/112/WE oraz orzecznictwa TSUE przedstawić jednak można zupełnie inne stanowisko – obowiązek podatkowy powstaje, a podatek od takich towarów podlega zapłacie. Jednocześnie TSUE podkreśla, że należności celne oraz podatek od towarów i usług wykazują porównywalne

cechy zasadnicze, jako że zobowiązania ich dotyczące powstają w wyniku przywozu towarów do UE i wprowadzenia ich w dalszej kolejności do obrotu gospodarczego w państwach członkowskich, lecz nie świadczy to o tym, że zawsze powinny być traktowane w taki sam sposób.

Podsumowując, należy stwierdzić, że przyjęta w artykule interpretacja pozwala na zachowanie spójności między podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym. Orzeczenie przepadku przedmiotu powoduje, że nie wchodzi on do obrotu gospodarczego, a więc nie powinien powstawać obowiązek podatkowy. Dolegliwościami dla podmiotu wprowadzającego nielegalnie towary na obszar celny UE powinny być sam przepadek przedmiotu oraz wymierzona kara w postępowaniu karnym skarbowym. Dlatego też w podatku od towarów i usług powinny zostać dokonane – zarówno na szczeblu unijnym, jak i na szczeblu krajowym – zmiany w przepisach prawa, podobne jak w podatku akcyzowym.

Przypisy

- Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1, ze zm., dalej: UKC.
- Dz. Urz. UE L 58 z 27.02.2020, s. 4, dalej: dyrektywa 2020/262.
- Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, ze zm., dalej: dyrektywa 2008/118/WE.
- Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm., dalej: ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.
- Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307, dalej: WKC.
- K. Piech, *Przemysł jako czynność faktyczna*, w: *Nielegalne wprowadzenie towarów akcyzowych na obszar celny Unii Europejskiej*, red. E.W. Pływaczewski, E. Kowalewska-Guzik, Warszawa 2015, s. 96.
- Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm., dalej: „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”.
- T. Oczkowski, *Komentarz do art. 86*, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, art. 86, https://sip.lex.pl/#/commentary/587750109/643879/zgolinski-igor-red-kodeks-karny-skarbowy-komentarz-wyd-ii?keyword=przemysl%20celny&unitId=passage_3803, dostęp: 8.11.2024.
- Tamże.
- E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 421.
- M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej w multicyntycznym systemie prawa*, Warszawa 2019, s. 300.
- Wyrok w sprawie C-459/07 Veli Elshani v. Hauptzollamt Linz, ECLI:U-E:C:2009:224, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0459>, pkt 21, dostęp: 11.12.2024.
- Wyrok w sprawie C-195/03 Ministerie van Financiën v. Merabi Papismedov i in., ECLI:EU:C:2005:131, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0195>, dostęp: 11.12.2024.
- M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej w multicyntycznym systemie prawa*, Warszawa 2019, s. 300.
- M. Laszuk, *Wpływ przepadku towaru orzeczonego w postępowaniu karnym skarbowym oraz cywilnym na pobór należności celnych i podatkowych w świetle orzeczenia ETS C-230/08 i obowiązujących przepisów krajowych – aspekt teoretyczny i praktyczny*, w: *Nielegalne wprowadzenie towarów akcyzowych na obszar celny Unii Europejskiej*, red. E.W. Pływaczewski, E. Kowalewska-Borys, Warszawa 2015, s. 204.
- V. Konarska-Wrzosek, *Komentarz do art. 86*, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, art. 29, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587750036/643798?keyword=przepadek%20przedmiotu%20kodeks%20karny%20skarbowy&tochHit=1&cm=SREST>, dostęp: 11.11.2024.
- A. Zbiciak, *Przepadek przedmiotów w prawie karnym skarbowym. Wybrane zagadnienia praktyczne*, „Przełęcz Sądowy” 2022, nr 3, s. 84-96.
- Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1373.

- ¹⁹ T. Demendecki, *Komentarz do art. 610⁴, w: Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz aktualizowany. Tom I. Art. 1-729*, red. A. Jakubecki, LEX 2019.
- ²⁰ *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. T. II. Art. 478-1217*, red. M. Manowska, Warszawa 2021, s. 584.
- ²¹ Wyrok w sprawie C-489/20 UB v. Kauno teritorinė muitinė, ECLI:EU:C:2022:277, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0489>, dostęp: 11.12.2024.
- ²² Dz.U. poz. 2427.
- ²³ Wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2010 r. w sprawie C-230/08 Dansk Transport og Logistik v. Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2010:231, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0230>, pkt 99, dostęp: 11.12.2024.
- ²⁴ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- ²⁵ Wyrok w sprawie C-7/20 VS v. Hauptzollamt Münster, ECLI:EU:C:2021:16, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0007>, pkt 20, dostęp: 11.12.2024.
- ²⁶ Wyrok TSUE z dnia 7 kwietnia 2022 r. w sprawie C-489/20, dok. cyt., pkt 49.
- ²⁷ Wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2010 r. w sprawie C-230/08, dok. cyt., pkt 94.
- ²⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ²⁹ Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- ³⁰ B. Gryziak, *Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7, s. 27.
- ³¹ J. Michalski, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 37.

Bibliografia

Literatura

- Demendecki T., *Komentarz do art. 610⁴, w: Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz aktualizowany. Tom I. Art. 1-729*, red. A. Jakubecki, LEX 2019.
- Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Prawo finansowe*, Warszawa 2013.
- Gryziak B., *Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7.
- Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. T. II. Art. 478-1217*, red. M. Manowska, Warszawa 2021.
- Laszuk M., *Uwarunkowania kontroli celnej w multicyntycznym systemie prawa*, Warszawa 2019.
- Laszuk M., *Wpływ przypadku towaru orzeczonego w postępowaniu karnym skarbowym oraz cywilnym na pobór należności celnych i podatkowych w świetle orzeczenia ETS C-230/08 i obowiązujących przepisów krajowych – aspekt teoretyczny i praktyczny*, w: *Nielegalne wprowadzenie towarów akcyzowych na obszar celny Unii Europejskiej*, red. E.W. Pływaczewski, E. Kowalewska-Borys, Warszawa 2015.
- Michalski J., *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000.
- Piech K., *Przemyt jako czynność faktyczna*, w: *Nielegalne wprowadzenie towarów akcyzowych na obszar celny Unii Europejskiej*, red. E.W. Pływaczewski, E. Kowalewska-Guzik, Warszawa 2015.
- Zbiciak A., *Przypadek przedmiotów w prawie karnym skarbowym. Wybrane zagadnienia praktyczne*, „Przegląd Sądowy” 2022, nr 3.

Źródła internetowe

- Konarska-Wrzošek V., *Komentarz do art. 86, w: Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, <https://sip.lex.pl/#commentary/587750036/643798?keyword=przypadek%20przedmiotu%20kodeks%20karny%20skarbowy&tocHit=1&cm=SREST>, dostęp: 11.11.2024.
- Oczkowski T., *Komentarz do art. 86, w: Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, https://sip.lex.pl/#commentary/587750109/643879/zgolinski-igor-red-kodeks-karny-skarbowy-komentarz-wyd-ii?keyword=przemyt%20celny&unitId=passage_3803, dostęp: 8.11.2024.
- Akty prawne
- Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego, Dz. Urz. UE L 58 z 27.02.2020, s. 4.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, ze zm.
- Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny, Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny, Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1, ze zm.
- Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2427.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.
- Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1373.
- Orzecznictwo
- Wyrok TSUE z dnia 2 kwietnia 2009 r. w sprawie C-459/07 Veli Elshani v. Hauptzollamt Linz, ECLI:EU:C:2009:224, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0459>, dostęp: 11.12.2024.
- Wyrok TSUE z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-195/03 Ministerie van Financiën v. Merabi Papismedov i in., ECLI:EU:C:2005:131, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0195>, dostęp: 11.12.2024.
- Wyrok TSUE z dnia 3 marca 2021 r. w sprawie C-7/20 VS v. Hauptzollamt Münster, ECLI:EU:C:2021:16, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0007>, dostęp: 11.12.2024.
- Wyrok TSUE z dnia 7 kwietnia 2022 r. w sprawie C-489/20 UB v. Kauno teritorinė muitinė, ECLI:EU:C:2022:277, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0489>, dostęp: 11.12.2024.
- Wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2010 r. w sprawie C-230/08 Dansk Transport og Logistik v. Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2010:231, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0230>, dostęp: 11.12.2024.