

ANDRZEJ GORGOL¹

Wpływ Brexitu na podatki graniczne w Polsce

Streszczenie

Opracowanie ma na celu zdiagnozowanie oddziaływania Brexitu na opodatkowanie polsko-brytyjskiej wymiany towarowej. Tak określony problem badawczy jest rozpatrywany zarówno z punktu widzenia możliwych następstw legislacyjnych, jak i stosowania przepisów regulujących elementy strukturalne podatków granicznych. Autor sformułował tezę, że wyjście Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej będzie zdarzeniem, które w istotnym stopniu wpłynie na zmiany podatkowej i celnej kwalifikacji wymiany towarowej Polski z tym państwem.

Słowa kluczowe: Brexit, prawo podatkowe, VAT, akcyza, cło

¹ Dr hab. Andrzej Gorgol – Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Uniwersytetu Zielonogórskiego; e-mail: agorgol@gmail.com; ORCID: 0000-0002-4313-4426.

ANDRZEJ GORGOL

The Influence of Brexit on Border Taxes in Poland

Abstract

The working paper aims to diagnose Brexit's impact on the taxation of Polish-British commercial exchange. Such determined research problem is considered from the point of view of possible legislative consequences as well as the application of provisions regulating the structural elements of border taxes. The author formulated the thesis that the exit of the United Kingdom from the European Union will be an event that will significantly affect the changes in tax and customs qualification of the exchange of goods between Poland and that country.

Keywords: Brexit, tax law, VAT, excise, custom

Uwagi wstępne

Niewątpliwie określenie Brexit stanowi zbitkę dwóch angielskich wyrazów „British” i „exit”², czyli oznacza proces wyjścia Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej. Podstawę prawną do jego przeprowadzenia stwarza prawo traktatowe³. Każde państwo członkowskie może podjąć decyzję o wstąpieniu z Unii Europejskiej zgodnie z jego wymaganiami konstytucyjnymi⁴. Prawo traktatowe wymaga dokonania notyfikacji Radzie Europejskiej powziętej decyzji, której treść wyraża zamiar „wyjścia” z tej organizacji międzynarodowej⁵. Otwiera etap uchwalenia przez ten organ wytycznych, którymi powinna kierować się Unia Europejska w negocjacjach z państwem członkowskim deklarującym wolę jej opuszczenia. Procedury negocjacyjne ukierunkowane są na zawarcie umowy międzynarodowej określającej warunki tego wystąpienia i regulującej przyszłe stosunki prawne między jej stronami po Brexicie. Należy jednak zauważyć, że brak zgody na jej zawarcie nie stwarza przeszkody w opuszczeniu Unii Europejskiej przez Wielką Brytanię. Ten wariant odłączenia się nie jest jednak korzystny, gdyż pojawia się problem z określeniem jego następstw prawnych. Prawo unijne określa zakres czasowy stosowania przepisów prawa traktatowego przez występujące państwo członkowskie⁶. Zasadą jest, że przestają one mieć zastosowanie od dnia wejścia w życie umowy o wystąpieniu, a w przypadku jej braku – dwa lata od notyfikacji Radzie Europejskiej zamiaru odłączenia się. Natomiast wyjątek polega na możliwości przedłużenia tych terminów. Zostało to uwarunkowane zarówno podjęciem przez Radę Europejską jednomyślną decyzji w tej sprawie, jak i zawarciem stosownego porozumienia między występującym państwem członkowskim, a Unią Europejską. Rozważania te prowadzą do wniosku, że prawo traktatowe może być elementem systemu prawa podatkowego Wielkiej Brytanii pewien czas także po Brexicie. Wówczas dorobek tego prawa oraz orzecznictwa TSUE będzie kształtował nie tylko systemy polskiego i brytyjskiego prawa podatkowego, ale także wzajemne stosunki polskich

² *Oxford English Dictionary*, <http://www.oed.com/> (dostęp: 23.04.2019).

³ Zob. art. 50 Traktatu o Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 326, 26/10/2012, s. 1–390, powołanego dalej jako TUE.

⁴ Zob. art. 50 ust. 1 TUE.

⁵ Zob. art. 50 ust. 2 TUE.

⁶ Zob. art. 50 ust. 3 TUE.

oraz brytyjskich podmiotów. Nie mniej istotne jest także to, iż umowa określająca przyszłe stosunki Unii Europejskiej z Wielką Brytanią może zawierać postanowienia przewidujące stosowanie wszystkich lub niektórych przepisów prawa unijnego po Brexicie⁷. Taki wariant „cywilizowanego odłączenia się” na zasadzie niepełnej separacji systemów prawnych niewątpliwie miałby także bezpośrednie następstwa dla polskiego prawa podatkowego⁸, które w myśl standardów konstytucyjnych⁹ i traktatowych¹⁰ podlega wykładni prounijnej.

Warto zauważyć, że w zagranicznej literaturze¹¹ został sformułowany pogląd, iż wystąpienie z Unii Europejskiej znosi obowiązek stosowania VAT w Wielkiej Brytanii. Jednak występuje bardzo małe prawdopodobieństwo wystąpienia takiego scenariusza rozwoju sytuacji, że w ogóle ten podatek nie będzie przez nią wykorzystywany. Przemawia za tym przede wszystkim jego wydajność fiskalna. Wydaje się, że po Brexicie w zasadzie nie ulegną zmianie elementy techniczne brytyjskiego VAT. Zagraniczna doktryna prognozuje jedynie modyfikację niektórych stawek i zwolnień podatkowych. Oznaczałoby to, że podatkowe skutki polsko-brytyjskiej wymiany towarowej byłyby nadal ustalane według reguł wspólnotowego systemu opodatkowania wartości dodanej. Dotyczyłoby to zarówno podatnika polskiego, jak i jego zagranicznego kontrahenta. Podkreślić jednak należy, że chociaż rozwiązania systemowe byłyby kontynuowane, to i tak doszłoby do dużych zmian w opodatkowaniu. Te same zdarzenia faktyczne byłyby bowiem inaczej kwalifikowane pod względem podatkowym przez mniej lub bardziej zmienione regulacje prawne.

Podatki graniczne są objęte zakresem harmonizacji¹² na podstawie przepisów prawa unijnego¹³, której instrumentem są dyrektywy¹⁴. Te pochodne akty prawne

⁷ Zob. np. S. Daly, *The Taxing Consequences of Brexit*, „King’s Law Journal” 2016, 27(3), s. 463–472; J. Cape, M. Schofield, *VAT and Brexit: The Past, Present and Future*, „EC Tax Review” 2018, 27(6), s. 290–302; M. Olszewska, *Brexit – skutki podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Monitor Podatkowy” 2016, 10, s. 17.

⁸ Z wyłączeniem przepisów konstytucyjnych. Chociaż relacja prawa unijnego do prawa krajowego oparta jest na założeniu jego prymatu, wyjątkiem jest nadrzędność ustawy zasadniczej jako najwyższego prawa obowiązującego w Polsce i fundamentu konstrukcji polskiego systemu prawnego.

⁹ Zob. art. 91 ust. 3 Konstytucji RP.

¹⁰ Podstawę prawną do jej zastosowania stwarza art. 291 ust. 1 TFUE, Dz. Urz. UE C 326, 26/10/2012, s. 1–390, powołanego dalej jako TFUE, a w stosunku do dyrektyw art. 288 akapit 3 TFUE.

¹¹ Zob. np. J. Freedman, *Tax and Brexit*, „Oxford Review of Economic Policy (Supplement)” 2017, 33, s. 82.

¹² Harmonizacja podatkowa jest określana także mianem „koordynacji”, „integracji” i „ujednoczenia” podatków. Zob. J. Głuchowski, *Integracja podatkowa i celna*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998, s. 15–16; M.A. Dausés, *Wprowadzenie*, [w:] idem (red.), *Prawo gospodarcze Unii Europejskiej*, Warszawa 1999, s. 159–161.

¹³ Prawo unijne odnosi pojęcie harmonizacji do krajowych przepisów regulujących również akcyzę i inne podatki pośrednie lub obrotowe. Zob. art. 113 TFUE.

¹⁴ Zob. art. 288 TFUE.

odgrywają kluczową rolę w ukształtowaniu elementów konstrukcyjnych dwóch podatków pośrednich, czyli akcyzy i VAT, a także procedury ich stosowania¹⁵. Podatek graniczny stanowi formę opodatkowania wymiany towarowej przez granicę państwa¹⁶. W znaczeniu szerokim pojęcie to obejmuje również cło, które jest uważane za szczególnie podatek¹⁷. Warto zauważyć, że jest ono pobierane tylko od przywozu lub wywozu towarów przez granicę unijnego obszaru celnego¹⁸. Unia Europejska jest zarazem unią celną¹⁹. Wyłącza to stosowanie ceł i innych należności celnych z tytułu przemieszczania towarów w ramach wspólnego rynku, a więc nie tylko na rynku krajowym, ale również przy przemieszczeniu towarów przez granicę państwa polskiego z lub do innego państwa członkowskiego. W warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej pojęcie podatku granicznego można rozpatrywać w kontekście opodatkowania tylko eksportu lub importu, bądź szerzej, czyli z uwzględnieniem także transakcji wewnątrzspółnotowych, a więc wewnątrzspółnotowej dostawy towarów i wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Niewątpliwie Brexit spowoduje istotne zmiany w stosowaniu podatków granicznych do wymiany towarowej między Polską a Wielką Brytanią. Niniejsze opracowanie ma na celu wykazanie zasadności tej tezy. Zakres przedmiotowy rozważań ogranicza się do aspektów materialnych opodatkowania, które rozpatrywane są w kontekście przede wszystkim elementów konstrukcyjnych podatków granicznych w znaczeniu ścisłym. Z tego powodu zagadnienia celne analizowane są jedynie w ujęciu ograniczonym od ich umiejscowienia w przepisach podatkowych i wpływu na stosowanie VAT i akcyzy.

¹⁵ Szerzej zob. M. Burzec, *Harmonizacja podatków pośrednich*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, 2. wyd., Warszawa 2015, s. 536–541.

¹⁶ K. Sawicka, *Podatki graniczne w świetle regulacji Kodeksu celnego*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 131–142; K. Sawicka, *Cło jako danina publiczna*, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 340–351.

¹⁷ Zob. np. W. Wójtowicz, *Pojęcie, charakter i rodzaje ceł*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 1996, s. 272–274.

¹⁸ Cła tranzytowe nie są stosowane, gdyż nie dopuszcza tego Konwencja o wolności tranzytu podpisana w Barcelonie w dniu 20.04.1921 r., ratyfikowana przez Polskę dnia 12.05.1925 r. (Dz.U. z 1925 r. Nr 34, poz. 237).

¹⁹ Zob. art. 28 TUE.

Brexit a obowiązek podatkowy z tytułu podatku granicznego

Obowiązek podatkowy w znaczeniu prawnomaterialnym jest zdefiniowany legalnie jako wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach²⁰. W literaturze przedmiotu różnica pomiędzy tą instytucją a zobowiązaniem podatkowym jest upatrywana przede wszystkim w nieskonkretyzowaniu kwoty podatku, miejsca i terminu jego zapłaty, a także w braku zindywidualizowania podmiotów stosunku prawnopodatkowego²¹. Konstytucyjnym standardem jest zastrzeżenie wyłączności ustawowego źródła obowiązku podatkowego i momentu jego powstania, a także uregulowania w ustawie podatkowej takich jego elementów konstrukcyjnych podatku, jak: podmioty podatku, przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe²². Warto zauważyć, że użycie w definicji legalnej obowiązku podatkowego liczby mnogiej w odniesieniu do ustaw podatkowych jako jego źródła jest mylące. W praktyce bowiem ten obowiązek wynika tylko z jednej ustawy, co nie wyklucza, że może ona nakładać powinność płacenia różnych podatków²³. Natomiast nie ma w prawie podatkowym takiej sytuacji, gdy w różnych ustawach zawarte są poszczególne elementy obowiązku podatkowego, którego zaistnienie wymaga łącznego zastosowania tych ustaw. W obecnym stanie prawnym podatki graniczne uregulowane są w odrębnych ustawach²⁴. Podatek od towarów i usług został wprowadzony do polskiego systemu podatkowego 5 lipca 1993 r. Pierwotnie był on uregulowany wspólnie z podatkiem akcyzowym w jednej ustawie²⁵. Takie rozwiązanie było umotywowane tym, że występują wspólne cechy obu podatków pośrednich, a ich unormowanie oznaczałoby zbędne powtórzenie tych samych uregulowań prawnych. Odejście od tego modelu ma istotne następstwa praktyczne²⁶. Wyklucza bowiem stosowanie definicji legalnych oraz

²⁰ Zob. art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 800 z późn. zm., powołanej dalej jako o.p.

²¹ A. Gorgol, *Pojęcie obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, 8. wyd., Warszawa 2017, s. 177–181.

²² Por. art. 217 i art. 84 Konstytucji RP.

²³ Na przykład, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest źródłem obowiązku zapłaty podatków od nieruchomości i środków transportowych.

²⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2174 z późn. zm., powołana dalej jako ustawa o VAT. Ustawa z dnia 6 grudnia 2009 r. o podatku akcyzowym, tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., z późn. zm., powołana dalej jako u.p.a.

²⁵ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. 1993 Nr 11, poz. 50 z późn. zm.

²⁶ A. Gorgol, *Podatek akcyzowy*, [w:] W. Wójtowicz (red.), op. cit., s. 259.

innych przepisów o akcyzie do podatku od towarów i usług, a także analogicznie ustawy o VAT do podatku akcyzowego.

Polsko-brytyjska wymiana towarowa to zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego z tytułu VAT, a gdy jej przedmiotem są wyroby akcyzowe lub samochody osobowe również akcyzy. Jak już wspomniano, w obecnym stanie prawnym Wielka Brytania to państwo członkowskie Unii Europejskiej, a wymiana towarowa odbywa się w ramach rynku wspólnego. Graniczne podatki stanowią więc formę opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych. W zależności od kierunku przemieszczenia towarów przez granicę państwa polskiego mogą one przyjąć formę wewnątrzspółnotowej dostawy towarów lub wewnątrzspółnotowego ich nabycia. Według definicji legalnej sformułowanej w ustawie o VAT wewnątrzspółnotowa dostawa towarów polega na wywozie towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych jako dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju²⁷. Z kolei w u.p.a ta transakcja jest zdefiniowana jako przemieszczanie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego²⁸. Niewątpliwie „wywóz” i „przemieszczenie” towarów to czynności faktyczne, które w ujęciu ekonomicznym odpowiadają eksportowi. Natomiast w ujęciu podatkowym nie są tak kwalifikowane, gdyż nie towarzyszy im przemieszczenie towarów poza obszar celny Unii Europejskiej do państwa trzeciego. Jeżeli podmiot dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy towarów na rzecz kontrahenta z innego państwa członkowskiego, to z punktu widzenia nabywcy ta sama czynność faktyczna jest kwalifikowana jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów. Ustawa o VAT definiuje to nabycie jako nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz²⁹. Natomiast według przepisów akcyzowych jest to przemieszczenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju. Należy więc uznać, że istotą tej transakcji wewnątrzspółnotowej jest czynność faktyczna przywozu na terytorium kraju towarów z innego państwa członkowskiego. W ujęciu ekonomicznym odpowiada to importowi, ale w ujęciu prawnym tak nie jest kwalifikowane. Nie dochodzi bowiem do przywozu towarów na unijny obszar celny z państwa trzeciego.

²⁷ Por. art. 13 w zw. z art. 7 i art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT.

²⁸ Zob. art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a.

²⁹ Zob. art. 9 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT.

Wystąpienie Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej spowoduje, że utraci ona status państwa członkowskiego i stanie się państwem trzecim. Wymiana towarowa między polskimi i brytyjskimi podmiotami nie będzie już transakcją „intra”, czyli dokonywaną wewnątrz rynku wspólnego. Stanie się czynnością „extra”, a więc zewnętrzną wobec tego rynku. Przemieszczenie towarów będzie polegało na dokonywaniu przywozu lub wywozu towarów przez granicę unijnego obszaru celnego. Przedsiębiorcy polscy nie będą zobowiązani do dokonywania zgłoszenia INTRA-STAT o obrotach składających się na transakcje wewnątrzspółnotowe³⁰ oraz informacji podsumowujących VAT³¹. Natomiast pojawią się nowe obowiązki prawno-celne, w tym dokonania rejestracji w celu uzyskania unikalnego numeru identyfikacyjnego EORI³². Eksport i import to czynności przemieszczenia towarów przez granicę unijnego obszaru celnego, które są przedmiotem nie tylko akcyzy i VAT, ale także należności celnych przywozowych i wywozowych³³. Ustawa o VAT definiuje import towarów jako przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej³⁴. Natomiast przepisy akcyzowe zawierają analogiczną definicję importu samochodów osobowych³⁵. Różnica przejawia się w tym, że przemieszczenie odbywa się z państwa trzeciego na terytorium kraju, a nie terytorium unijne. Z kolei w odniesieniu do importu wyrobów akcyzowych definicja jest bardziej rozbudowana, gdyż zawiera dodatkowe warunki tej kwalifikacji prawnej. Takie towary z chwilą ich wprowadzenia na terytorium kraju nie mogą być objęte procedurą specjalną: tranzytu zewnętrznego, składowania celnego, wolnego obszaru celnego, odprawy czasowej lub uszlachetniania czynnego, a także czasowym składowaniem. W przypadku zaś zakończenia ich czasowego składowania lub zamknięcia procedury specjalnej powinien powstać dług celny. Według ustawy o VAT eksport towarów to dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej, jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych³⁶. Może być on dokonywany przez dostawcę lub na

³⁰ Zob. art. 98 ust. 1 w zw. z art. 97 pkt 1 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 167 z późn. zm.

³¹ Zob. art. 100 ustawy o VAT.

³² Economic Operators' Registration and Identification, czyli Unijny System Rejestracji i Identyfikacji Podmiotów Gospodarczych.

³³ Zob. art. 5 pkt 20 i 21 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny, Dz. Urz. UE L z 2013 r., Nr 269, s. 1, z późn. zm., powołanego dalej jako UKC.

³⁴ Zob. art. 2 pkt 7 Ustawy o VAT.

³⁵ Zob. art. 2 ust. 1 pkt 7 u.p.a.

³⁶ Zob. art. 2 pkt 8 Ustawy o VAT.

jego rzecz bądź przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz. Przepisy akcyzowe definiują eksport jako wywóz wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej potwierdzony przez organ celny³⁷. Należy zatem podkreślić, że zakwalifikowanie transakcji towarowej do kategorii eksportu lub importu wymaga dopełnienia formalności celnych, a nie tylko zaistnienia czynności faktycznej przemieszczenia towarów przez granicę oddzielającą terytorium unijne od terytorium państwa trzeciego. Należności celne i podatki graniczne deklarowane są do zapłaty w wykorzystaniem tych samych formularzy, a w szczególności zgłoszenia celnego³⁸.

Wpływ Brexitu na podstawę opodatkowania, stawki i skalę podatkową w podatkach granicznych

Podstawa opodatkowania stanowi konkretyzację przedmiotu podatku, który może być wyrażony przez wartość lub wielkość fizyczną³⁹. Wyróżnikiem VAT i cła jest to, że są one obliczane przez zastosowanie właściwej stawki do podstawy wyrażonej jedynie przez wartość pieniężną. Unijny kodeks celny zalicza wartość celną towaru do elementów kalkulacyjnych należności celnych przywozowych i wywozowych⁴⁰. Ustawa o VAT wprowadza zasadę, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Obejmuje ona również otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku VAT, a także koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy⁴¹. Wyjątkiem od tej zasady jest podstawa opodatkowania przy wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów i ich imporcie. W przypadku przemieszczenia przez

³⁷ Zob. art. 2 ust.1 pkt 6 u.p.a.

³⁸ Por. np. art. 27 ust. 1, art. 28 u.p.a. i art. 33 ust. 1 ustawy o VAT.

³⁹ Szerzej na temat podstawy opodatkowania akcyzą, zob. A. Gorgol, *Ustalenie podstawy opodatkowania akcyzą – wybrane zagadnienia*, [w:] T. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, Warszawa 2014, s. 66–86.

⁴⁰ Wynika to chociażby z wykładni wewnątrzsystemowej, gdyż rozdział 3 zatytułowany „Wartość celna” mieści się w tytule II „Elementy, na podstawie których stosowane są należności celne przywozowe i wywozowe oraz inne środki dotyczące wymiany towarowej” UKC.

⁴¹ Zob. art. 29a ust. 1 i 6 ustawy o VAT.

podatnika VAT lub na jego rzecz towarów do niego należących z terytorium innego państwa członkowskiego na terytorium kraju podatek jest obliczany od ceny nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia, to od ich kosztu wytworzenia⁴². Dotyczy to towarów, które w ramach przedsiębiorstwa prowadzonego na terytorium tego innego państwa członkowskiego zostały przez tego podatnika wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane i mają służyć działalności gospodarczej podatnika. Warto także zauważyć, że akcyza jest cenotwórcza, a więc jest podatkiem uwzględnionym w podstawie opodatkowania VAT. Jednak stworzono możliwość nabywcy towaru następczej obniżki tej podstawy o kwotę akcyzy zapłaconej w innym państwie członkowskim, zwróconej mu po dokonaniu wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów⁴³. Taka korzystna korekta jest uwarunkowana udowodnieniem stosownymi dokumentami faktu otrzymania zwrotu podatku akcyzowego. Przy imporcie podstawę opodatkowania VAT stanowi wartość skalkulowana jako suma wartości celnej i należnego cła, a gdy towar jest także wyrobem akcyzowym lub samochodem osobowym, dodatkowo uwzględnia ona wartość podatku akcyzowego⁴⁴. Należy zauważyć, że rozwiązanie to wymusza określoną sekwencję obliczania podatków granicznych i konieczność ich wspólnego rozliczenia. W pierwszej fazie procedury rozliczeniowej powinno być obliczone cło, w drugiej – akcyza, a na końcu dopiero VAT. Dodatkowe modyfikacje podstawy opodatkowania występują przy imporcie towarów objętych procedurami celnymi. W przypadku uszlachetniania biernego modyfikacja dotyczy uwzględnienia w obliczaniu podatku tylko części wartości celnej, która odpowiada wartości celnej dodanej za granicą, a więc różnicy między wartością celną produktów przetworzonych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo⁴⁵. Natomiast w przypadku towarów objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych rozwiązaniem szczególnym jest to, że podstawa opodatkowania obejmuje m.in. cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu⁴⁶.

Podstawa obliczania podatku akcyzowego jest zróżnicowana w zależności od tego, czy opodatkowane są wyroby akcyzowe, czy samochody osobowe. W obrębie poszczególnych grup wyrobów akcyzowych występuje jej dalsza dezintegracja

⁴² Zob. art. 30a ust. 2 w zw. z art. 11 i art. 29a ust. 2 ustawy o VAT.

⁴³ Zob. art. 30a ust. 3 ustawy o VAT,

⁴⁴ Zob. art. 30b ust. 1 ustawy o VAT.

⁴⁵ Zob. art. 30b ust. 2 ustawy o VAT.

⁴⁶ Zob. art. 30b ust. 3 ustawy o VAT.

formalnoprawna⁴⁷. Uzasadnia to tezę, że w polskim systemie podatkowym występują różne akcyzy, chociaż pod względem formalnym są one ustawowo określone mianem jednego podatku akcyzowego⁴⁸. Warto zauważyć, iż inaczej niż w deklaracji VAT-7 lub VAT-7K podatnik nie ujawnia danych o podstawie obliczania akcyzy. W deklaracji AKC-4/AKC-4zo jest wykazywana kwota tego podatku według grup wyrobów. Świadczy to zarówno o odrębności akcyz, jak i o ograniczonym wpływie ich przedmiotu i podstawy opodatkowania na stawki podatkowe w porównaniu z drugim podatkiem granicznym. W przypadku wyrobów akcyzowych podstawa opodatkowania jest wyrażona przez wielkość fizyczną. Szczególne przepisy akcyzowe nie różnicują tej podstawy w zależności od tego, czy zagraniczna wymiana towarowa przyjmuje postać transakcji wewnątrzspółnotowych, eksportu czy importu. Odmienne rozwiązanie ma zastosowanie do akcyzy od samochodów osobowych⁴⁹. W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia podstawą opodatkowania jest w zasadzie kwota, jaką podatnik jest obowiązany zapłacić za ten samochód. Wyjątek stanowi konkretyzacja przedmiotu podatku przez średnią wartość rynkową samochodu osobowego pomniejszoną o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy. Rozwiązanie to ma zastosowanie, gdy obowiązek podatkowy z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym powstaje z dniem złożenia przez podmiot niebędący właścicielem tego samochodu wniosku o jego rejestrację⁵⁰. Z kolei gdy samochód był dopuszczony wcześniej do obrotu w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej zgodnie z przepisami celnymi, ale niezarejestrowanego na terytorium tego państwa, modyfikacja podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzspółnotowego jego nabycia polega na ujęciu w niej także prowizji, kosztów transportu i ubezpieczenia, jeżeli nie zostały uwzględnione w cenie, ale były już poniesione do miejsca, w którym nastąpiło objęcie towaru procedurą celną⁵¹. Przepisy akcyzowe przewidują zastosowanie średniej wartości rynkowej samochodu osobowego na rynku krajowym pomniejszonej o kwoty podatku od towarów i usług oraz akcyzy, gdy nie można ustalić kwoty, którą podatnik obowiązany jest zapłacić za ten pojazd⁵².

⁴⁷ Podstawa opodatkowania akcyzą od wyrobów akcyzowych nie jest uregulowana jednolicie przepisami ogólnymi, lecz odrębnie dla każdej ich grupy przepisami szczególnymi umiejscowionymi w dziale IV u.p.a.

⁴⁸ Nawiązuje to tego zarówno tytuł ustawy podatkowej, jak i jej poszczególne jednostki redakcyjne.

⁴⁹ Zob. art. 104 u.p.a.

⁵⁰ Zob. art. 104 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 101 ust. 2 pkt 3 u.p.a.

⁵¹ Zob. art. 104 ust. 6 u.p.a.

⁵² Zob. art. 104 ust. 7 u.p.a.

Natomiast podstawę opodatkowania przy imporcie stanowi jego wartość celna powiększona o należne cło⁵³. Podobnie jak w przypadku VAT od importu występują tożsame modyfikacje wartości celnej przy uszlachetnianiu biernym samochodem osobowego. Z kolei objęciu go procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych towarzyszy odstępstwo od zasady przejawiające się w uwzględnieniu cła, które byłoby pobrane, gdyby samochód ten był objęty procedurą dopuszczenia do obrotu. Przepisy akcyzowe nakazują powiększenie podstawy opodatkowania o prowizję, koszty transportu i ubezpieczenia, jeżeli nie zostały do niej włączone, a zostały już poniesione do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju. Doliczane są także określone w odrębnych przepisach opłaty oraz inne należności, gdy urzędy celno-skarbowe mają obowiązek ich pobierania z tytułu importu samochodu⁵⁴.

Stawki i liniowa skala podatkowa nie ulegnie zmianie w wyniku Brexitu. Stawka zerowa jest wykorzystywana w VAT zarówno do opodatkowania eksportu towarów, jak i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów⁵⁵. Warto jednak zauważyć, że jej zastosowanie stanie się warunkowe i bardziej sformalizowane niż było dotychczas. Podatnik powinien posiadać dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej⁵⁶. Z kolei 23-procentowa podstawowa stawka VAT jest stosowana do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i ich importu⁵⁷. Akcyzie od samochodów osobowych podlega taki import oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie, jedynie gdy samochody nie były wcześniej zarejestrowane w kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym⁵⁸. Oznacza to, że ich eksport i wewnątrzwspólnotowa dostawa nie stanowią przedmiotu podatku akcyzowego. Stawka opodatkowania akcyzą samochodu osobowego nie jest zróżnicowana ze względu na przedmiot podatku, ale uwzględnia pojemność silnika⁵⁹. Wynosi ona 18,6% podstawy opodatkowania, gdy ta pojemność przekracza 2000 cm³. Jeżeli ten próg ustawowy nie jest przekroczony, obowiązuje sześciokrotnie niższa stawka kwotowa, która stanowi 3,1%. Z kolei do opodatkowania poszczególnych grup wyrobów akcyzowych mają zastosowanie odrębne stawki kwotowe⁶⁰ lub stawka zerowa stosowana ze względu na ich przeznaczenie.

⁵³ Zob. art. 104 ust. 1 pkt 3 u.p.a.

⁵⁴ Zob. art. 104 ust. 4 i 5 u.p.a.

⁵⁵ Zob. art. 41 ust. 3, 4 i 5 ustawy o VAT.

⁵⁶ Zob. art. 41 ust. 6, 6a, 7, 8 ustawy o VAT.

⁵⁷ Zob. art. 41 ust. 1 ustawy o VAT.

⁵⁸ Zob. art. 100 ust. 1 u.p.a.

⁵⁹ Zob. art. 105 u.p.a.

⁶⁰ Szerzej zob. A. Gorgol, *Podatek akcyzowy*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), op. cit., s. 343.

Wnioski końcowe

Należy uznać, że Brexit jest precedensem, który niewątpliwie wywrze istotny wpływ na opodatkowanie obrotów towarowych między Polską a Wielką Brytanią podlegających obecnie regulacjom zarówno unijnym, jak i krajowym. Skutki tego zdarzenia mogą być analizowane z perspektywy legislacyjnej oraz stosowania prawa. Z punktu widzenia jego oddziaływania na stanowienie polskiego prawa podatkowego nie jest jeszcze przesądzone, czy stanie się prawotwórczym precedensem. Obowiązujące regulacje struktury podatków granicznych nie zawierają żadnych luk prawnych, które spowodowałyby brak możliwości opodatkowania wymiany towarowej po wyjściu Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej. Jednak należy wziąć pod uwagę możliwość zawarcia umów międzynarodowych, zarówno wymaganej prawem traktatowym na etapie negocjowania warunków Brexitu, jak i późniejszych, które w myśl standardów konstytucyjnych są prawem powszechnie obowiązującym w Polsce, nadrzędnym w stosunku do ustaw oraz przepisów wykonawczych. Te akty prawne mogą wywołać impuls legislacyjny i konieczność dostosowania innych unormowań polskiego prawa podatkowego do ich treści.

Bez względu na to, w jaki sposób zostanie zrealizowany scenariusz wyjścia Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej, a także w jakim zakresie dorobek prawa unijnego i orzecznictwa TSUE będzie uwzględniany w systemie prawa brytyjskiego, Brexit w istotnym stopniu wpłynie na stosowanie podatków granicznych pobieranych z tytułu wymiany towarowej Polski z tym państwem. Wynika to z faktu, że utrata statusu państwa członkowskiego jest połączona z jego zakwalifikowaniem pod względem podatkowym do kategorii państw trzecich. Polsko-brytyjski handel zagraniczny nie będzie już realizowany w ramach wspólnego rynku. Towary będą przemieszczane przez granicę terytorium unijnego. Transakcje towarowe stracą walor wewnątrzspółnotowego nabycia lub dostawy. Jako handel z państwem trzecim objęte zostaną przepisami prawa celnego. Z tego tytułu pobierane są przywozowe lub wywozowe należności celne, które nie mają zastosowania do wewnątrzspółnotowych transakcji towarowych. Pojawia się zatem dodatkowe daniny publiczne oraz zwiększy się zakres regulacji takiej wymiany. Każdy z polskich przedsiębiorców zostanie objęty obowiązkiem rejestracyjnym w celu uzyskania numeru EORI, bez którego nie będzie mógł dokonać formalności związanych z cłem i w zakresie podatków granicznych, które rozliczane są w tej samej procedurze, co należności celne. Z punktu widzenia polskiego prawa podatkowego zmiana ulegnie kwalifikacja wymiany towarowej jako przedmiotu podatków granicznych. Wewnątrzspółnotowa dostawa zostanie zastąpiona eksportem towarów (wyrobów akcyzowych, samochodów), a wewnątrzspółnotowe nabycie ich importem. Modyfikacja przedmiotu podatku spowoduje również różnice

w elemencie technicznym podatku konkretyzującym pod względem wartości lub wielkości fizycznej ten przedmiot, jakim jest podstawa opodatkowania. Odmienne reguły obowiązują przy ustalaniu wartości, od której jest obliczany VAT z tytułu eksportu, importu i transakcji wewnątrzspółnotowej. W przypadku tego podatku granicznego wpływ Brexitu jest większy niż na elementy techniczne akcyzy. W przypadku opodatkowania wyrobów akcyzowych występuje konkretyzacja przedmiotu podatku przez wartość fizyczną. Przepisy akcyzowe kazuistycznie regulują poszczególne podstawy opodatkowania, które są zróżnicowane w zależności od przypisania wyrobu akcyzowego do danej jego kategorii ustawowej. Natomiast w zakresie akcyzy od samochodów osobowych występuje większe podobieństwo do zmian występujących w VAT. Modyfikacje przedmiotowe polegać będą na zastąpieniu wewnątrzspółnotowego nabycia importem. Brexit zmieni także podstawę opodatkowania akcyzy od samochodów osobowych. Konkludując, należy uznać, że wyjście Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej będzie zdarzeniem, które w istotnym stopniu wpłynie na zmiany podatkowej i celnej kwalifikacji wymiany towarowej Polski z tym państwem.

Bibliografia

- Cape J., Schofield M., *VAT and Brexit: The Past, Present and Future*, „EC Tax Review” 2018, 27(6), s. 290–302.
- Daly S., *The Taxing Consequences of Brexit*, „King’s Law Journal” 2016, 27(3), s. 463–472.
- Dauses M.A., *Wprowadzenie*, [w:] M.A. Dauses (red.), *Prawo gospodarcze Unii Europejskiej*, Warszawa 1999.
- Freedman J., *Tax and Brexit*, „Oxford Review of Economic Policy (Supplement)” 2017, 33, s. 79–90.
- Gorgol A., *Pojęcie obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, 8. wyd., Warszawa 2017.
- Gorgol A., *Podatek akcyzowy*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, 8. wyd., Warszawa 2017.
- Gorgol A., *Podatek akcyzowy*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, 2. wyd., Warszawa 2015.
- Gorgol A., *Ustalenie podstawy opodatkowania akcyzą – wybrane zagadnienia*, [w:] T. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, Warszawa 2014.
- Głuchowski J., *Integracja podatkowa i celna*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998.
- Kucia-Guściora B., *Harmonizacja podatków pośrednich*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, 2. wyd., Warszawa 2015.

- Olszewska M., *Brexit – skutki podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Monitor Podatkowy” 2016, 10.
- Oxford English Dictionary*, <http://www.oed.com/>
- Sawicka K., *Cło jako danina publiczna*, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2011.
- Sawicka K., *Podatki graniczne w świetle regulacji Kodeksu celnego*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski (red.), R. Mastalski, *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Wójtowicz W., *Pojęcie, charakter i rodzaje ceł*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 1996.