

DZIAŁANIA POSŁA ANDRZEJA ORZECZOWSKIEGO W SPRAWIE OGRANICZEŃ W MAŁYM RUCHU GRANICZNYM Z ROSJĄ

27 lipca minął dokładnie rok od otwarcia małego ruchu granicznego z Obwodem Kaliningradzkim. Jednak już w maju polska Służba Celna ograniczyła nielimitowane przekraczanie granicy polsko-rosyjskiej do 10 wizyt w miesiącu, przy czym częstotliwość nie może być większa niż raz na 72 godziny. Ma to zapobiec wwożeniu paliwa rosyjskiego do Polski, bez uiszczania stosownych opłat. Częstsze wizyty w Okręgu Królewieckim są podstawą do pobierania przez Służbę Celną opłat należności przewozowych za paliwo znajdujące się w baku samochodu.

Na początku lipca poseł Andrzej Orzechowski wystąpił w tej sprawie do Biura Analiz Sejmowych (dalej: BAS) z prośbą o opinię prawną. Parlamentarzysta wysunął tezę, że ograniczenia w małym ruchu granicznym nie leżą w kompetencjach Służby Celnej. Podał również w wątpliwość ustalenia dotyczące częstokrotności przekraczania granicy. Zdaniem posła Orzechowskiego limit 10 przekroczeń granicy polsko-rosyjskiej wynika z dokonanej przez organy celne interpretacji pojęcia „przywóz okazjonalny”, na podstawie którego przywóz towarów przez granicę można rozpatrywać w charakterze handlowym (podlegającym należnościom przewozowym) bądź na własny użytek (zwolnionym z takich opłat).

BAS podzieliło definicję „przywozu okazjonalnego” na dwie kategorie. Pierwsza to przywóz dokonywany „przy okazji” wykonywania innych czynności, np. wjazdów turystycznych, rodzinnych, zaś druga to przywóz sporadyczny, odbywający się rzadko bądź w długich odstępach czasu. Zdaniem interpretatorów, Służba Celna przy dokonywaniu ograniczeń w małym ruchu granicznym, przyjęła za kryterium oceny jedynie częstokrotność przekraczanej granicy, nie wzięła zaś pod uwagę charakteru wjazdu, który w każdym przypadku może być indywidualny. Dlatego wyznaczenie limitu 10 wjazdów w miesiącu nie uwzględnia zasad logiki i doświadczenia życiowego, liczy się bowiem charakter podróży, zaś częstokrotność może być jedynie wskazaniem do występowania ewentualnych nieprawidłowości. Dlatego BAS, podając kryteria oraz obowiązujące regulacje prawne, wedle których należy dokonywać klasyfikacji przywozu towarów podlegających zwolnieniom podatkowym bądź nie, zwraca uwagę na konieczność indywidualnej oceny każdego wjazdu. Powołuje się w tej sprawie także na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wedle którego wprowadzanie przez państwo członkowskie wiążących ograniczeń wobec towarów zawartych w bagażach podróżnych korzystających ze zwolnień celnych lub też domniemanie charakteru przeznaczenia owych towarów, ze względu na ich ilość, a więc pośrednio także częstotliwość wjazdów, jest sprzeczne z prawem Unii Europejskiej. Dlatego regulacje wprowadzone przez Służbę Celną nie powinny mieć charakteru wiążącego i nie mogą być źródłem nakładania zobowiązań podatkowych na podróżujących. Organy celne nie mają bowiem żadnych podstaw prawnych - ustaw, rozporządzeń, przepisów prawa międzynarodowego, czy choćby aktów prawa miejscowego zgodnych z Konstytucją RP - do pobierania od obywateli jakichkolwiek obciążeń.

Ponadto BAS podtrzymało tezę posła Andrzeja Orzechowskiego, uznając Służbę Celną za organ nieuprawniony do wprowadzania ograniczeń w małym ruchu granicznym. Co więcej eksperci BAS-u uznali, że obecne rozwiązania prawne nie zakładają istnienia jakiegokolwiek instytucji, która mogłaby dokonać prawomocnych ustaleń dotyczących częstokrotności przekraczania granicy, skutkujących opodatkowaniem lub zwolnieniem z podatku.

Andrzej Orzechowski

**Biuro Analiz Sejmowych
Sejm RP Warszawa**

Zgodnie z art. 56 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, za przywóz, który nie ma charakteru handlowego uważa się przywóz towaru (a w konkretnym przypadku paliwa) spełniający następujące warunki:

1. przywóz odbywa się okazjonalnie,
2. przywóz obejmuje wyłącznie towary na własny użytek podróżnych lub ich rodzin lub towary przeznaczone na prezenty.

Naruszenie powyższych przesłanek powoduje, że przywożony towar nie podlega zwolnieniu z należności przywozowych, w tym również zwolnieniu od akcyzy.

Pod koniec 2012 roku Służba Celna wystosowała szereg decyzji skierowanych do mieszkańców terenów objętych małym ruchem granicznym z Obwodem Kaliningradzkim (zwanym dalej Okręgiem Królewieckim). Istniało bowiem podejrzenie, że istnieje proceder nielegalnego handlu rosyjskim paliwem, głównie wśród mieszkańców województwa warmińsko – mazurskiego i pomorskiego. W decyzjach tych retrospektywnie ustalono kwotę długu celnego i określono wysokość zobowiązania w stosunku do paliwa, wprowadzonego na obszar celny Wspólnoty.

Służba Celna jest zdania, że do osób, które bardzo często jeżdżą za wschodnią granicę nie stosuje się zwolnień określonych w szczególności art. 6 dyrektywy Rady 2007/74/WE i art. 56 ust 6 ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż w ich przypadku przywóz paliwa nie odbywa się ani okazjonalnie, ani też nie dotyczy towarów na własny użytek lub użytek rodziny.

Powyższe stanowi zdaniem organów celnych podstawę do stosownych ustaleń w zakresie kwoty długu celnego i określenia wysokości innych zobowiązań.

Ponadto od maja 2013 roku na granicy z Okręgiem Królewieckim wprowadzono obostrzenia przewidujące możliwość tylko 10 – krotnego wjazdu do Rosji w ciągu miesiąca. Kolejne przekroczenie granicy ma w domyśle organów celnych charakter handlowy.

Cała sprawa spowodowana została interpretacją terminu „przywóz okazjonalny”, dokonaną przez Służbę Celną, zdaniem której jest to przywóz odbywający się „rzadko, sporadycznie”, ale „przy okazji podróży”. Co więcej, przywóz towarów będzie okazjonalny pod warunkiem, że dojdzie do niego nie więcej niż 10 razy w miesiącu.

Stąd też następujące pytania:

1. Czy prawidłowa jest interpretacja pojęcia „przywóz okazjonalny”, dokonywana przez Służbę Celną?
2. Czy nie jest rzeczą oczywistą, że przywóz różnego rodzaju towarów (w tym paliwa) z innego kraju do Polski odbywa się zawsze w związku z podróżą do tego kraju, a co za tym idzie wspomniane towary nabywane są przez podróżujących **przy okazji takiej podróży?** (nabywanie towarów przy okazji podróży determinuje okazjonalność przywozu ich do Polski).
3. Czy Służba Celną ma prawo samodzielnie decydować, że akurat 10–krotne przekroczenie granicy może być uznane za okazjonalne, a 11–krotne już nie? Skąd biorą się ustalenia dotyczące częstokrotności przekraczania granicy? Czy ustalenia tego typu mieszczą się w zakresie uprawnień Służby Celnej, a jeśli nie to jaka instytucja powinna tego dokonać i w jakiej formie?

Z poważaniem,

Andrzej Orzechowski

Warszawa, 1 sierpnia 2013 r.

BAS-WASGPiU-1817/13

Pan Poseł
Andrzej Orzechowski
Klub Parlamentarny
Platformy Obywatelskiej

Opinia prawna

w sprawie zasadności przyjętego przez Służbę Celną stanowiska w przedmiocie nakładania zobowiązań celnych i podatkowych wobec osób dokonujących przywozu paliwa z Obwodu Kaliningradzkiego (Okręgu Królewieckiego).

I. Przedmiot opinii.

Przedmiotem opinii jest odpowiedź na następujące pytania

1. Czy prawidłowa jest interpretacja pojęcia „przywóz okazjonalny”, dokonywana przez Służbę Celną?
2. Czy nie jest rzeczą oczywistą, że przywóz różnego rodzaju towarów (w tym paliwa) z innego kraju do Polski odbywa się zawsze w związku z podróżą do tego kraju, a co za tym idzie wspomniane towary nabywane są przez podróżujących przy okazji takiej podróży? (nabywanie towarów przy okazji podróży determinuje okazjonalność przywozu ich do Polski).

3. Czy Służba Celna ma prawo samodzielnie decydować, że akurat 10-krotne przekroczenie granicy może być uznane za okazjonalne, a 11-krotne już nie? Skąd biorą się ustalenia dotyczące częstokrotności przekraczania granicy? Czy ustalenia tego typu mieszczą się w zakresie uprawnień Służby Celnej, a jeśli nie, to jaka instytucja powinna tego dokonać i w jakiej formie?

II. Stan faktyczny opisany przez Zlecającego.

Pod koniec 2012 roku Służba Celna wystosowała szereg decyzji skierowanych do mieszkańców terenów objętych małym ruchem granicznym z Obwodem Kaliningradzkim (Okręgiem Królewieckim). Istniało bowiem podejrzenie, że istnieje proceder nielegalnego handlu rosyjskim paliwem, głównie wśród mieszkańców województwa warmińsko-mazurskiego i pomorskiego. W decyzjach tych retrospektywnie ustalono kwotę długu celnego i określono wysokość zobowiązania w stosunku do paliwa, wprowadzonego na obszar celny Wspólnoty. Służba Celna jest zadania, że do osób które często jeżdżą za „wschodnią granicę” nie stosuje się zwolnień określonych w szczególności w art. 6 dyrektywy Rady 2007/74/We i art. 56 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż w ich przypadku przywóz paliwa nie odbywa się okazjonalnie, ani też nie dotyczy towarów na własny użytek lub użytek rodziny. Powyższe stanowi zdaniem organów celnych podstawę do stosownych ustaleń w zakresie kwoty długu celnego i określenia wysokości innych zobowiązań. Ponadto od maja 2013 r. na granicy z Okręgiem Królewieckim wprowadzono obostrzenia przewidujące możliwość tylko 10-krotnego wjazdu do Rosji w ciągu miesiąca. Kolejne przekroczenie granicy ma w domyśle organów celnych charakter handlowy. Dodatkowo zdaniem Służby Celnej „przywóz okazjonalny” to przywóz odbywający się „rzadko, sporadycznie” ale „przy okazji podróży”. Jednocześnie przywóz towarów będzie okazjonalny pod warunkiem, że dojdzie do niego więcej niż 10 razy w miesiącu.

III. Główne tezy opinii.

1. Dokonana przez przedstawicieli Służby Celnej interpretacja pojęcia „przywóz okazjonalny” (zawartego m.in. w art. 56 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług), która zakłada, iż z przywozem takim mamy do czynienia wówczas, gdy zasadniczy cel odbywanej podróży nie zakłada, iż jest ona podejmowana przede wszystkim z zamiarem dokonania przywozu określonego dobra (tzn. przywóz odbywa się niejako „przy okazji”) jest prawidłowa.
2. Stanowisko Zlecającego, zgodnie z którym każdy przywóz dokonany w związku z jakąkolwiek podróżą jest przywozem okazjonalnym jest nieprawidłowe. Nie można bowiem przyjmować, iż racjonalny ustawodawca sformułował w art. 56 ust. 6 ustawy o VAT warunek zastosowania zwolnienia, którego spełnienie następuje w każdej możliwej sytuacji (każdy przywóz dokonany w związku z jakimkolwiek wyjazdem jest przywozem okazjonalnym).
3. Służba Celna nie dysponuje uprawnieniami pozwalającymi jej na samodzielne ustalanie sztywnych kryteriów (opartych na liczbie przekroczeń granicy dokonanych w ciągu miesiąca), pozwalających na przyporządkowanie określonego wyjazdu jako „okazjonalnego” bądź też „nieokazjonalnego”. Instrukcje opracowywane przez organy celne, w tym również taka, która zakłada, iż przywóz „okazjonalny” wiąże się z nie częstszym niż 10 krotnym przekroczeniem granicy, nie mogą być prawnie skutecznym sposobem dokonywania niepodważalnych twierdzeń, w zakresie charakteru przywozu. Są one bowiem jedynie niewiążącym narzędziem mającym na celu usprawnienie procedur celnych, a nie źródłem nakładania ciężarów podatkowych na podatników. Każdy przywóz towarów (w tym paliwa) winno się oceniać indywidualnie, z uwzględnieniem zasad logiki i doświadczenia życiowego. Organy celne powinny prezentować każdorazowo indywidualne podejście, analizując w każdym indywidualnym przypadku czy mają do czynienia z czynnościami okazjonalnymi, biorąc pod uwagę styl życia i zwyczaje każdego z podróżnych, zaś rodzaj, ilość, oraz częstotliwość przywozów towarów są tylko jednymi ze wskazówek, które organy winny w tym względzie rozważyć. Nie istnieje jakakolwiek

instytucja, która mogłaby dokonać prawomocnych ustaleń dotyczących częstokrotności przekraczania granicy, które miałyby skutkować zwolnieniem z podatku lub opodatkowaniem.

IV. Analiza prawna zagadnienia.

Przystępując do rozważań w przedmiocie prawidłowości stanowiska zajmowanego przez Służbę Celną, której działania skutkują opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym osób dokonujących przywozu do kraju paliwa z Obwodu Kaliningradzkiego (Okręgu Królewieckiego) należy w pierwszej kolejności zwrócić uwagę, iż obowiązujące w tej materii przepisy krajowe, w tym wskazany przez Zlecającego art. 55 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) stanowią implementację w polskim porządku prawnym postanowień dyrektywy Rady 2007/74/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. w sprawie zwolnienia towarów przywożonych przez osoby podróżujące z państw trzecich z podatku od wartości dodanej i akcyzy (Dz. Urz. UE L 346 z 29.12.2007, s. 6). W związku z tym formułowane w oparciu o regulacje dyrektywy 2007/74/WE unormowania obowiązujące w prawie krajowym muszą podlegać ocenie przez pryzmat reguł wyznaczonych postanowieniami owej dyrektywy oraz muszą pozostawać w zgodzie z jej zasadniczymi rozwiązaniami prawnymi.

Dyrektywa 2007/74/WE formułuje zasadę, zgodnie z którą bagaż osobisty osoby podróżującej z państwa znajdującego się poza terytorium Unii Europejskiej obejmuje paliwo znajdujące się w standardowym zbiorniku dowolnego pojazdu silnikowego oraz paliwo znajdujące się w przenośnym kanistrze, którego ilość nie przekracza 10 litrów.

Jednocześnie dyrektywa przewiduje zwolnienie od należności podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego towarów przewożonych w bagażu osobistym osoby podróżującej, pod warunkiem że:

- ilość i rodzaj tych towarów wskazują na przywóz o charakterze niehandlowym (to taki przywóz, który odbywa się okazjonalnie i obejmuje wyłącznie towary na własny użytek podróżnych lub ich rodzin lub towary przeznaczone na prezenty);

- wartość przywożonych towarów nie przekracza 300 euro (do dnia 30 listopada 2008 r. limit ten wynosił 175 euro), natomiast w przypadku podróźnych w transporcie lotniczym i morskim - wartość towarów nie przekracza 430 euro, przy czym ustalenie wartości towarów przewożonych w bagażu osoby podróżującej powinno nastąpić w momencie powstania ewentualnego obowiązku podatkowego, a więc w chwili powstania długu celnego.

Poddawane analizie rozwiązania zawarte w krajowych unormowaniach w sposób prawidłowy i pełny realizują cele wyznaczone postanowieniami dyrektywy 2007/74/WE oraz pozostają w pełnej zgodności z jej treścią.

Zgodnie z art. 56 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług zwalnia się od podatku import towarów przywożonych w bagażu osobistym podróżnego przybywającego z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, jeżeli ilość i rodzaj tych towarów wskazuje na przywóz o charakterze niehandlowym, a wartość tych towarów nie przekracza kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 300 euro.

Jednocześnie zgodnie z art. 56 ust. 5 ww. ustawy przez bagaż osobisty rozumie się cały bagaż, który podróżny jest w stanie przedstawić organom celnym, wjeżdżając na terytorium kraju, jak również bagaż, który przedstawi on później organom celnym, pod warunkiem przedstawienia dowodu, że bagaż ten był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo, które było odpowiedzialne za jego przewóz. Bagaż osobisty obejmuje paliwo znajdujące się w standardowym zbiorniku dowolnego pojazdu silnikowego oraz paliwo znajdujące się w przenośnym kanistrze, którego ilość nie przekracza 10 litrów.

Polski ustawodawca przewidział również w treści art. 56 ust. 6, iż korzystający ze zwolnienia od należności podatkowych przywóz o charakterze niehandlowym oznacza przywóz spełniający kumulatywnie (łącznie) następujące warunki:

- 1) odbywa się on okazjonalnie;
- 2) obejmuje wyłącznie towary na własny użytek podróżnych lub ich rodzin lub towary przeznaczone na prezenty.

W rezultacie z punktu widzenia możliwości skorzystania ze zwolnienia od podatku paliwa przywożonego na obszar Unii Europejskiej z kraju trzeciego kluczową rolę odgrywa pojęcie przywozu odbywającego się „okazjonalnie”, stanowiące jeden z dwóch elementów charakteryzujących zwolniony z podatku przywóz o charakterze niehandlowym.

W tym miejscu należy wyraźnie zaznaczyć, iż zarówno przepisy unijne, jak i polskie unormowania (w tym oczywiście również podatkowe) nie zawierają szczegółowego wyjaśnienia pojęcia „przywozu okazjonalnego”. Oznacza to, iż podejmując próbę zdefiniowania analizowanego sformułowania, należy przede wszystkim odwołać się do podstawowych reguł wykładni językowej, w ramach której interpretacja prawa dokonywana jest na podstawie analizy języka użytego przez ustawodawcę, w tym przypadku języka potocznego, którym posłużył się prawodawca formułując przepis art. 56 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Należy bowiem zaznaczyć, że zwroty użyte w tekście prawnym mogą mieć swoje znaczenie, odmienne od tego, jakie nadaje się danemu słowu lub słowom w języku potocznym, pod warunkiem, że takie szczególne znaczenie zostało wyjaśnione przez ustawodawcę (np. w słowniczku ustawowym). Tymczasem w odniesieniu do pojęcia „przywozu okazjonalnego” nie zdecydowano się na zamieszczenie w treści obowiązujących przepisów wyjaśnienia jego znaczenia (w tym definicji), co oznacza, iż w pełni zasadne jest sięgnięcie do jego znaczenia funkcjonującego w języku potocznym.

Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku Języka Polskiego Wydawnictwa Naukowego PWN (www.sjp.pwn.pl) pojęcie „okazjonalny” ma dwa następujące znaczenia:

1. «odnoszący się do określonej okazji – okoliczności, sytuacji»
2. «nieczęsto się zdarzający, sporadycznie».

Powyższe oznacza, iż przywóz okazjonalny jakiegokolwiek dobra ma miejsce w dwóch grupach przypadków tj. albo w związku z odbytą podróżą (niejako „przy okazji” odbywanej podróży) albo też w kolejno występujących znacznie od siebie oddalonych odstępach czasu.

W konsekwencji należy przyjąć, iż podmioty wwożące paliwo z Okręgu Królewieckiego dokonują przywozu okazjonalnego w dwóch następujących kategoriach sytuacji:

A) dokonują teŝe czynności w związku z innymi, zasadniczymi czynnościami, a więc „przy okazji” dokonywania innych czynności np. wyjazdów turystycznych, rodzinnych itp.

B) dokonują teŝe czynności rzadko, sporadycznie, a więc w znacznych odstępach czasowych występujących pomiędzy poszczególnymi przywozami.

Podkreślić naleŝy, iŝ z „przywozem okazjonalnym” w pierwszym przedstawionym powyŝej rozumieniu będziemy mieć do czynienia jedynie wówczas, gdy zasadniczy cel odbywanej podróŝy nie zakłada, iŝ jest ona podejmowana przede wszystkim z zamiarem dokonania przywozu określonego dobra. Innymi słowy przywóz dokonywany „przy okazji” musi obejmować jedynie te sytuacje, w ramach których główny, najwaŝniejszy cel podróŝy jest inny niŝ chęć przywozu określonego towaru (np. paliwa). W przeciwnym wypadku – tzn. gdybyśmy przyjęli za zasadne stanowisko Zlecającego które zakłada, iŝ każdy przywóz dokonany w związku z jakąkolwiek podróŝą jest przywozem okazjonalnym – oznaczałoby to, iŝ mamy do czynienia z nieracjonalnym ustawodawcą, który formułuje w art. 56 ust. 6 ustawy o VAT warunek, który jest spełniony w kaŝdej moŝliwej sytuacji (kaŝdy przywóz dokonany w związku z jakimkolwiek wyjazdem jest przywozem okazjonalnym). Tymczasem zamysł ustawodawcy naleŝy odczytywać w zgoła odmienny sposób, bowiem w pojęciu „przywozu okazjonalnego” mieszczą się jedynie te przypadki, w których przywóz dokonywany jest „przy okazji” dokonywania innych, zasadniczych czynności.

W rezultacie uznać naleŝy, ŝe sposób rozumienia pojęcia „przywóz okazjonalny” przedstawiony w stanowisku Służby Celnej w aspekcie dotyczącym pierwszego rozumienia tegoŝ sformułowania (przywóz dokonywany w związku z określoną okolicznością, niejako „przy okazji”) jest słuszny, natomiast stanowisko Zlecającego jest nieprawidłowe.

Powyŝsze stanowisko nie oznacza jednak, iŝ wszystkie twierdzenia Służby Celnej są słuszne i zasługują na uwzględnienie.

Przed wszystkim naleŝy się sprzeciwić takiej interpretacji pojęcia „przywóz okazjonalny”, która zakłada, iŝ czynność taka nie będzie miała miejsce w sytuacji, gdy dojdzie do wyjazdu poza terytorium Unii Europejskiej częściej niŝ 10 razy w

ciągu miesiąca. Co prawda, jak wskazano powyżej definicja pojęcia „przywóz okazjonalny” zakłada, iż jest to czynność dokonywana rzadko, sporadycznie, a więc w znacznych odstępach czasowych występujących pomiędzy poszczególnymi przywozami, jednakże nie oznacza to, iż można swobodnie przyjmować w odniesieniu do wszystkich typów sytuacji ścisłe, formalne kryteria (np. ilości przekroczeń granicy w ciągu miesiąca) mające rozróżniać przywóz o charakterze „okazjonalnym” bądź też „nieokazjonalnym”.

Powyższe oznacza, iż każdy przywóz paliwa winno się oceniać indywidualnie, z uwzględnieniem zasad logiki i doświadczenia życiowego. W niektórych przypadkach nawet 15 czy 20 krotne przekraczanie granicy w ciągu miesiąca może mieć uzasadnienie w specyficznej sytuacji podatnika (np. z uwagi na związki rodzinne, majątkowe, pracownicze), która nakazuje uznać, iż przywóz taki ma charakter okazjonalny, który nie powinien podlegać opodatkowaniu. Z drugiej strony mogą występować również i takie sytuacje, w ramach których nawet kilkukrotne przekroczenie granicy w ciągu miesiąca będzie wskazywało na to, iż zwolnienie z podatku nie będzie przysługiwało, bowiem przywóz nie będzie mógł zostać zakwalifikowany jako „okazjonalny” (np. w sytuacji w której podatnik odbywa podróż i przywozi paliwo wyłącznie w celach handlowych, tzn. przekraczanie granicy ma na celu wyłącznie nabycie tańszego paliwa celem jego odsprzedaży w Polsce).

W celu wytyczenia granicy pomiędzy przywozem okazjonalnym a „nieokazjonalnym” pomocne może być również oparcie się na orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), który uznaje, iż czynność nie może być traktowana jako „okazjonalna”, jeżeli stanowi bezpośrednio, stałe zajęcie mające na celu osiągnięcie dochodów (m.in. wyrok TSUE z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C306/94, *Régie dauphinoise*, Rec. s. ol 3695, pkt 22).

W kontekście powyższego warto również odwołać się do orzeczenia TSUE z dnia 4 czerwca 2002 r. w sprawie nr C-99/00 „*Kenny Roland Lyckeskog*” dotyczącego *stricto* problematyki opodatkowania towarów przewożonych przez podróżnych. W wyroku tym TSUE wskazał, że organy celne **muszą prezentować każdorazowo indywidualne podejście, analizując w każdym indywidualnym przypadku** czy mają do czynienia z towarami o przeznaczeniu handlowym czy też nie, biorąc pod uwagę styl życia i zwyczaje każdego z podróżnych, zaś rodzaj i ilość (a więc pośrednio również częstotliwość) przewożonych towarów są tylko jedną ze wskazówek jakie organy celne winny wziąć pod uwagę.

Warto również podkreślić, iż TSUE w omawianym orzeczeniu uznał, iż przepisy i praktyki administracyjne stosowane przez państwo członkowskie, wprowadzające w sposób wiążący ograniczenia wobec towarów zawartych w bagażach podróжных korzystających ze zwolnień celnych lub które wprowadzałyby domniemanie dowodu istnienia handlowego przeznaczenia towarów, ze względu na ilość tych towarów (a więc pośrednio również ze względu na częstotliwość wyjazdów, która wiąże się ściśle z ilością wwożonych towarów) **są sprzeczne z prawem Unii Europejskiej**¹.

W rezultacie zgodnie z wyrokiem TSUE z dnia 4 czerwca 2002 r. instrukcje opracowywane przez organy celne, w tym również taka, która zakłada, iż przywóz okazjonalny wiąże się z nie częstszym niż 10 krotnym przekroczeniem granicy, nie mogą być prawnie skutecznym sposobem dokonywania niepodważalnych twierdzeń, w zakresie charakteru przywozu. Są one bowiem niewiążącym narzędziem mającym na celu usprawnienie procedur celnych, a nie źródłem nakładania ciężarów podatkowych na podatników.

Zatem pomimo tego, iż w polskim systemie prawa nie ma legalnej definicji pojęcia „przywozu okazjonalnego”, to jednakowoż kryteria jego wyodrębnienia nie mogą mieć swego źródła w instrukcjach i wytycznych Służby Celnej, których zasadniczym celem jest ułatwienie stosowania przez organy celne procedur przy egzekwowaniu przestrzegania prawa przez podróжных. W szczególności należy się sprzeciwić nakładaniu podatku, które następuje w takiej sytuacji *de facto* nie na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego (tj. ustaw, rozporządzeń, przepisów prawa międzynarodowego oraz aktów prawa miejscowego w zgodzie z Konstytucją RP), lecz w oparciu o wewnętrzne akty stosowania prawa wiążące jedynie administrację podatkową, i nie mogące w związku z tym stanowić podstawy do nakładania na obywateli jakichkolwiek obciążeń.

Na koniec warto również zauważyć, że obecne rozwiązania prawne nie zakładają istnienia jakakolwiek instytucji, która mogłaby dokonać prawomocnych ustaleń dotyczących częstokrotności przekraczania granicy, które miałyby skutkować zwolnieniem z podatku lub opodatkowaniem. Jedyne pośrednie kryteria rozróżnienia

¹ Patrz również: M. Markiewski, *Orzeczenie ETS z 4 czerwca 2002 r. w sprawie nr C-99/00 dotyczące towarów znajdujących się w bagażach podróжных*, publ. Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, wydanie elektroniczne, www.monitorc.pl.

przywozów „okazjonalnych” i nieokazjonalnych” wynikają z zaprezentowanego powyżej orzecznictwa TSUE.

Autor:

prof. dr hab. Henryk Dzwonkowski

ekspert ds. legislacji

w Biurze Analiz Sejmowych

Uniwersytet Łódzki

Akceptował:

Wicedyrektor Biura Analiz Sejmowych

Grzegorz Gołębiowski

Deskryptory bazy rex: podatek od towarów i usług, Służba Celna