

Koncepcja wdrożenia do polskiego porządku prawnego instytucji składu VAT

Cel konsultowanego rozwiązania

1. Prawo unijne umożliwia państwom członkowskim wprowadzenie rozwiązań polegających na zwolnieniu od VAT niektórych transakcji związanych z międzynarodowym obrotem towarowym. Zwolnieniem mogą być objęte m.in. dostawy towarów do składów celnych, do składów innych niż celne oraz obszarów wolnoctwowych. Zwolnienie to ma charakter zwolnienia z prawem do odliczenia podatku naliczonego i odpowiada stosowanej w Polsce stawce VAT 0%.
2. Polska wdrożyła dotychczas niektóre z rozwiązań dopuszczalnych w tym zakresie przez Dyrektywę VAT. Obecnie stosowana jest stawka 0% do dostaw towarów objętych procedurą składu celnego¹ oraz dostaw towarów przeznaczonych do składów celnych oraz obszarów wolnoctwowych².
3. Jak wykazują doświadczenia szeregu państw członkowskich UE, procedura składu innego niż celny (tzw. „składu VAT”), o której mowa w art. 154 - 163 Dyrektywy VAT³, może być zachętą inwestycyjną dla przedsiębiorstw. Skład VAT może bowiem stanowić istotne uproszczenie rozliczenia i poboru VAT, szczególnie w przypadku podmiotów prowadzących działalność w obszarze międzynarodowego obrotu towarowego.
4. W związku z tym oraz mając na względzie dążenie do poprawy pozycji inwestycyjnej Polski, zasadne jest poddanie konsultacjom podatkowym możliwości wprowadzenia instytucji składu VAT do krajowego porządku prawnego.

Prawo unijne

5. Zgodnie z art. 157 ust. 1 Dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą zwolnić następujące transakcje:

¹ Zob. par. 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023 (Dz. U. z 2022 r., poz. 2495).

² Zob. art. 83 ust. 1 pkt 22 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.).

³ 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, str. 1, ze zm.).

- a) import towarów, które mają zostać objęte procedurą składu innego niż celny;
 - b) dostawy towarów, które mają zostać objęte na terytorium danego państwa procedurą składu innego niż celny.
6. Państwa członkowskie nie mogą wprowadzać procedury dotyczącej składów innych niż celne w przypadku wyrobów niepodlegających akcyzie, gdy wyroby te mają być dostarczane na etapie obrotu detalicznego⁴ (art. 157 ust. 2 Dyrektywy VAT).
7. W przypadku gdy państwa członkowskie korzystają z możliwości przewidzianej w niniejszej sekcji, podejmują one środki niezbędne, aby zapewnić, że wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów z zamiarem objęcia ich jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156, art. 157 ust. 1 lit. b) i w art. 158, podlegają tym samym przepisom co dostawy towarów dokonywane na ich terytorium na tych samych warunkach (art. 162 Dyrektywy VAT).
8. Na mocy art. 159 Dyrektywy VAT, państwa członkowskie mogą zwolnić również świadczenie usług związanych z dostawami towarów, o których mowa w art. 156, art. 157 ust. 1 lit. b) i w art. 158.
9. Zgodnie z art. 202 Dyrektywy VAT, osoba, która powoduje, że towary przestają być objęte procedurami lub sytuacjami określonymi m.in. w art. 157, jest zobowiązana do zapłaty VAT.

Podstawowe założenia konsultowanego rozwiązania.

10. Obecnie Ministerstwo Finansów rozważa wdrożenie do krajowego porządku prawnego niektórych fakultatywnych rozwiązań związanych z procedurą składu „innego niż celny”.
11. Koncepcja przewiduje wykorzystanie znanych już przedsiębiorcom i organom podatkowym instytucji funkcjonujących na gruncie przepisów celnych.

A. Zakres i warunki stosowania stawki 0% (zwolnienie z prawem do odliczenia)

12. Dostawa towarów oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów obejmowanych procedurą składu VAT podlega opodatkowaniu wg stawki 0% VAT (w prawie unijnym - zwolnienie z VAT z prawem do odliczenia).
13. Dostawa towarów obejmowanych procedurą składu VAT podlega opodatkowaniu wg 0% stawki VAT jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

⁴ Pojęcie „dostarczania towarów na etapie obrotu detalicznego” zostało doprecyzowane w wytycznej z 48. Komitetu ds. VAT. Zgodnie z tą wytyczną pojęcie to należy interpretować nie tylko w odniesieniu do rodzaju towarów, ale także biorąc pod uwagę różne miejsca przeznaczenia towarów, takie jak np. eksport towarów, lub przeznaczenie ich do działalności produkcyjnej.

- podatnik wystawił fakturę dokumentującą tę dostawę z wykorzystaniem KSEF i oznaczył na fakturze podstawę prawną stosowanej stawki 0% (dostawa towarów obejmowanych procedurą składu VAT),
- towary zostały wprowadzone do składu VAT,
- podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał od nabywcy dokument potwierdzający objęcie towarów procedurą składu VAT.

14. Opodatkowaniu wg stawki VAT 0% podlega również świadczenie usług w składzie VAT, bezpośrednio związanych ze składowanymi towarami. Przykładem usług bezpośrednio związanych ze składowanymi towarami może być sortowanie, przeładunek, pakowanie, utrzymanie towarów we właściwym stanie lub temperaturze, konserwacja towarów.⁵

B. Skład VAT

I. Definicje, pozwolenie i warunki jego otrzymania

15. Przez „Skład VAT”, należy rozumieć skład celny, o którym mowa w art. 242 ust. 1 Unijnego Kodeksu Celnego⁶ (skład celny typu I) – z wyłączeniem wyrobów akcyzowych⁷ (wyroby akcyzowe nie będą podlegać procedurze składu VAT).
16. Przez „podmiot prowadzący skład VAT” należy rozumieć podmiot, któremu wydano pozwolenie na prowadzenie składu VAT.
17. Warunkiem otrzymania pozwolenia na prowadzenie składu VAT będzie w pierwszej kolejności posiadanie pozwolenia na prowadzenie składu celnego w miejscu, w którym będzie prowadzony skład VAT. Oznacza to, że skład VAT będzie mógł być prowadzony wyłącznie w miejscu prowadzenia składu celnego.
18. Pozostałe warunki, które będzie musiał spełnić podmiot ubiegający się o uzyskanie pozwolenia na prowadzenie składu VAT:
- podmiot zarejestrowany jako czynny podatnik VAT od co najmniej 12 miesięcy,
 - podmiot, którego działalnością kierują osoby nieskazane prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi lub przestępstwo skarbowe,

⁵ Przedstawiony katalog nie jest zamknięty i na etapie konsultacji podatkowych ma wyłącznie przykładowy charakter.

⁶ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) NR 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. L 269 z 10.10.2013, s. 1).

⁷ Wyroby akcyzowe w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2022 r., poz. 143 ze zm.).

- podmiot który nie zalega w zapłacie cła i podatków, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne,
 - podmiot wobec którego nie jest prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe,
 - podmiot, który posiada odpowiednie zaplecze techniczne dla określonego rodzaju towarów znajdujących się w składzie VAT,
 - podmiot, który złoży zabezpieczenie kwoty podatku VAT.
19. Pozwolenie na prowadzenie składu VAT będzie wydawane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego.
20. Pozwolenie na prowadzenie składu VAT będzie wydawane bezterminowo.
21. W przypadku niespełniania warunków naczelnik urzędu celno-skarbowego odmówi wydania pozwolenia na prowadzenie składu VAT. Jeżeli w okresie prowadzenia składu VAT, podmiot prowadzący skład VAT przestanie spełniać warunki, pozwolenie zostanie cofnięte.
22. Podmiot prowadzący skład VAT będzie zobowiązany poinformować naczelnika urzędu celno-skarbowego o rezygnacji z prowadzenia składu VAT (zakończenie działalności gospodarczej w tym zakresie).

II. Ewidencja w składzie VAT

23. Podmiot prowadzący skład VAT będzie zobowiązany do prowadzenia, w formie elektronicznej, stosownej ewidencji ilościowej (lub ilościowo wartościowej) towarów wprowadzonych, składowanych i wyprowadzanych ze składu VAT.
24. Ewidencja, do której prowadzenia będzie zobowiązany podmiot prowadzący skład VAT, powinna zawierać m.in. następujące dane:
- NIP podatnika – właściciela towarów,
 - datę wprowadzenia towarów do składu VAT,
 - położenie towarów w składzie VAT,
 - ilość, wartość i opis towarów wprowadzonych do składu VAT,
 - wartość usług wykonanych na towarach w składzie VAT,
 - datę wyprowadzenia towarów ze składu VAT.
25. Ewidencja będzie prowadzona odrębnie dla każdego podatnika posiadającego pozwolenie na stosowanie procedury składu VAT (właściciela towaru).
26. Skład VAT będzie podlegał kontroli naczelnika urzędu celno-skarbowego.

C. Procedura składu VAT

I. Pozwolenie na stosowanie procedury składu VAT

27. Zarejestrowany podatnik VAT czynny będzie uprawniony do korzystania z procedury składu VAT, po otrzymaniu pozwolenia na stosowanie tej procedury.
28. Pozwolenie na stosowanie procedury składu VAT będzie wydawał naczelnik urzędu celno-skarbowego na wniosek podatnika. Pozwolenie będzie wydawane na czas określony (wstępnie proponowany okres to 18 miesięcy).
29. Otrzymanie pozwolenia na stosowanie procedury składu VAT będzie uzależnione od spełnienia poniższych warunków:
- podmiot zarejestrowany jako czynny podatnik VAT od co najmniej 12 miesięcy,
 - kierujący działalnością podmiotu, pełnomocnik, reprezentant, a także jego beneficjent rzeczywisty w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, nie powinny być osobami skazanymi prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi lub przestępstwo skarbowe oraz brak zakazu prowadzenia działalności gospodarczej,
 - sytuacja finansowa i posiadany majątek podmiotu nie wywołują zagrożenia w zakresie wywiązywania się z zobowiązań podatkowych,
 - podmiot nie posiada zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz nie jest wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe,
 - brak powiązań podmiotu z podmiotami posiadającymi siedzibę w krajach wyszczególnionych w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych⁸,
 - roczne sprawozdanie finansowe podmiotu podlega badaniu ustawowemu, o którym mowa w ustawie z dnia 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym⁹ lub obowiązkowemu badaniu w innym niż Polska państwie Unii Europejskiej.
30. Jeżeli podmiot nie spełni warunków do otrzymania pozwolenia na stosowanie procedury składu VAT, naczelnik urzędu celno-skarbowego odmówi wydania pozwolenia. Jeżeli w trakcie korzystania z procedury składu VAT podmiot przestanie spełniać warunki konieczne do wydania pozwolenia, pozwolenie na stosowanie procedury składu VAT zostanie cofnięte.

⁸ Dz. U. z 2019 r. poz. 600.

⁹ T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 z póź. zm.

II. Objęcie towarów procedurą składu VAT

31. Za towary objęte procedurą składu VAT uważa się towary zgłoszone do procedury składu VAT i wprowadzone do składu VAT.
32. Towary dostarczane na etapie sprzedaży detalicznej oraz towary zużywane (w tym przeznaczone do zużycia) w składzie VAT nie mogą być objęte procedurą składu VAT.
33. Towary do procedury składu VAT będzie zgłaszał podatnik posiadający pozwolenie na stosowanie procedury składu VAT.
34. Zgłoszenie towarów do procedury składu VAT będzie następowało za pomocą dedykowanej do tego celu deklaracji (zgłoszenia). Deklaracja będzie zawierała dane dotyczące towarów i będzie składana do naczelnika urzędu celno-skarbowego w formie elektronicznej.
35. Organ będzie mógł dokonać kontroli towarów wprowadzanych do składu VAT i obejmowanych procedurą składu VAT.

III. Zakres dopuszczalnych czynności na towarach objętych procedurą składu VAT

36. W składzie VAT będzie można przeprowadzać następujące czynności:
 - wprowadzenie towarów do składu,
 - składowanie towarów,
 - świadczenie usług bezpośrednio związanych ze składowanymi towarami,
 - wyprowadzenie towarów ze składu.
37. Świadczenie usług w składzie VAT, bezpośrednio związanych z towarami objętymi procedurą składu VAT, podlega opodatkowaniu stawką VAT 0%.
38. Koncepcja nie przewiduje implementacji art. 160 ust. 1 lit. b) Dyrektywy VAT w zakresie zwolnienia od podatku (stawka 0%) dostaw towarów objętych procedurą „składu innego niż celny” (składu VAT). Towary objęte procedurą składu VAT nie będą mogły być zatem przedmiotem dostawy towarów w składzie. Dokonanie takiej dostawy będzie oznaczało zakończenie procedury składu VAT.

IV. Ubytki w składzie VAT

39. Stwierdzone ubytki towarów objętych procedurą składu VAT będą uznawane za towary wyprowadzone bez zgłoszenia zakończenia procedury składu VAT. Powstanie ubytków w składzie VAT będzie się wiązało z obowiązkiem uiszczenia należnego podatku VAT od tych towarów.

40. Zobowiązaniem do uiszczenia podatku VAT od ubytków będzie podatnik będący właścicielem towaru (podmiot figurujący w ewidencji prowadzonej w składzie VAT).
41. Podmiotem odpowiedzialnym za zapłatę VAT od ubytków będzie również podmiot prowadzący skład VAT – na zasadzie odpowiedzialności solidarnej.

V. Zakończenie procedury składu VAT

42. Zakończenie procedury składu VAT następuje w momencie dokonania przez podatnika zgłoszenia zakończenia procedury składu VAT i wyprowadzenia towarów ze składu VAT. Zgłoszenie będzie składane do naczelnika urzędu celno-skarbowego.
43. Zakończenie procedury składu VAT następuje również w momencie:
- dokonania dostawy towarów objętych procedurą składu VAT wewnątrz składu VAT. Konsekwencją dokonania dostawy towarów objętych procedurą składu VAT będzie potraktowanie takiej czynności jako zakończenie procedury składu VAT,
 - wyprowadzenia (usunięcia) towarów ze składu VAT bez dokonania wymaganego przepisami prawa zgłoszenia,
 - cofnięcia pozwolenia na prowadzenie składu VAT, w którym znajdują się towary,
 - cofnięcia pozwolenia na procedurę składu VAT.
44. Przed wyprowadzeniem towarów ze składu organ może dokonać kontroli towarów.

D. Rozliczenie podatku VAT po zakończeniu procedury składu VAT

I. Zgłoszenie zakończenia procedury składu VAT

45. Zakończenie procedury składu VAT powoduje obowiązek zapłaty należnego podatku VAT od towarów objętych uprzednio procedurą składu VAT.¹⁰ Zakończenie procedury składu VAT nie stanowi odrębnej czynności podlegającej opodatkowaniu.
46. Do zapłaty VAT będzie zobowiązana osoba, która powoduje, że towary przestają podlegać procedurze składu VAT. Co do zasady będzie to podatnik – właściciel towarów, który zgłasza zakończenie procedury składu VAT i dokonuje wyprowadzenia towarów ze składu VAT.
47. Podatek VAT należny w związku z zakończeniem procedury składu VAT będzie obliczany w zgłoszeniu (deklaracji) zakończenia procedury składu VAT i uiszczany bezpośrednio do organu podatkowego w momencie zakończenia procedury składu VAT. Zapłacony z tytułu

¹⁰ Zob. art. 202 Dyrektywy VAT.

zakończenia procedury składu VAT podatek będzie co do zasady stanowił dla podatnika podatek naliczony i będzie podlegał odliczeniu w JPK_VAT z deklaracją.

48. Alternatywnie, zakończenie procedury składu VAT będzie mogło w całości zostać rozliczone w JPK_VAT z deklaracją (podatek należny i naliczony). W takim przypadku wyprowadzenie towarów ze składu będzie wymagało złożenia zabezpieczenia zapłaty podatku VAT.

II. Podstawa opodatkowania

49. Podstawę opodatkowania VAT w przypadku zakończenia procedury składu VAT stanowi wartość podstawy opodatkowania dostawy towarów lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, do których zastosowano stawkę podatku 0% przy obejmowaniu tych towarów procedurą składu VAT.
50. Podstawa opodatkowania będzie powiększana o wartość podstawy opodatkowania ewentualnych usług świadczonych w składzie VAT, objętych stawką 0% zgodnie z projektowanymi rozwiązaniami.

III. Zabezpieczenie zapłaty VAT

51. Zabezpieczenie zapłaty VAT przy rozliczeniu zakończenia procedury składu VAT w JPK_VAT z deklaracją może złożyć podatnik albo podmiot prowadzący skład VAT.
52. Z obowiązku złożenia zabezpieczenia VAT będzie mógł być zwolniony podatnik, który spełni określone w przepisach warunki, dotyczące jego wiarygodności oraz wypłacalności.
53. W przypadku rozliczenia zakończenia procedury składu VAT w JPK_VAT z deklaracją, podatnik w swojej dokumentacji powinien posiadać dowód złożenia JPK_VAT. Na żądanie naczelnika urzędu celno-skarbowego nadzorującego dany skład VAT podatnik zobowiązany będzie przedstawić ten dowód oraz złożyć ewentualne wyjaśnienia dotyczące rozliczenia VAT i zapłaty zobowiązania podatkowego wynikającego z tej deklaracji.
54. Zwolnienie zabezpieczenia będzie następowało po rozliczeniu i zapłacie podatku wynikającego z JPK_VAT z deklaracją. Jeżeli podatnik nie rozliczy podatku w JPK_VAT z deklaracją za okres rozliczeniowy, w którym procedura składu VAT została zakończona, organ pobierze VAT ze złożonego zabezpieczenia.

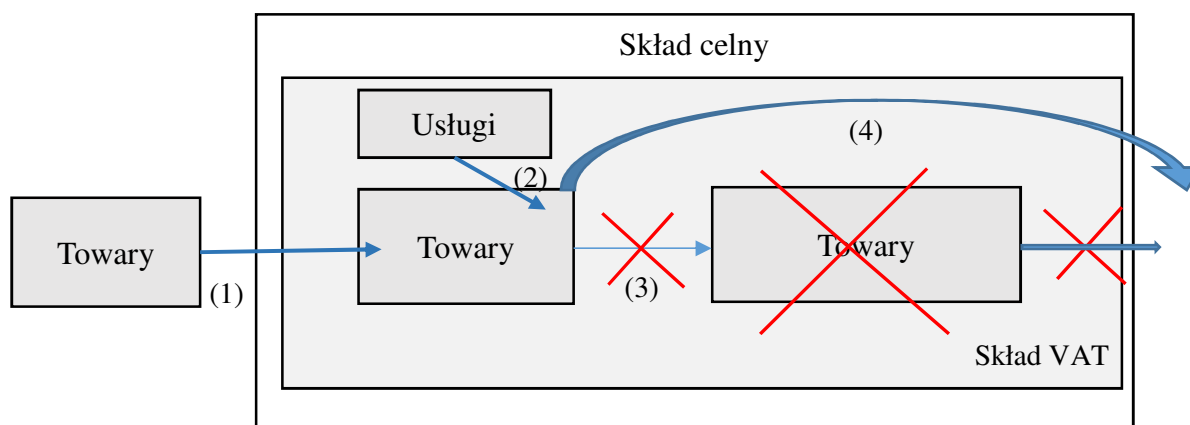
E. Uproszczenia związane ze składami VAT

55. Ministerstwo Finansów rozważa również, wzorem innych państw członkowskich UE, przyznanie uproszczeń na wniosek podmiotu prowadzącego skład VAT. Mogłyby być to

uproszczenia administracyjne, w zakresie prowadzenia ewidencji lub w zakresie składania zabezpieczeń.

F. Przykład

56. Przykład objęcia towarów procedurą składu VAT oraz zakończenia procedury składu VAT.



(1) Dostawa towarów, które są objęte procedurą składu VAT jest opodatkowana stawką 0% (w wyniku tej dostawy towary są wprowadzane do składu VAT). Towary do procedury zgłasza nabywca, posiadający pozwolenie na stosowanie tej procedury.

(2) Na towarach będących w procedurze składu VAT będzie dopuszczalne wykonanie usług związanych bezpośrednio z tymi towarami. Usługi wykonane na towarach objętych procedurą składu VAT (magazynowanych w składzie VAT) podlegają opodatkowaniu stawką VAT 0%.

(3) Dostawa towarów objętych procedurą składu VAT (tzw. dostawa w składzie) nie będzie objęta stawką 0%. Dokonanie takiej dostawy będzie oznaczało zakończenie procedury składu VAT i konieczność rozliczenia należnego VAT z tytułu tej dostawy.

(4) Zakończenie procedury składu VAT – następuje w wyniku zgłoszenia zakończenia procedury składu VAT i wyprowadzenia towarów ze składu. Powoduje obowiązek rozliczenia należnego podatku VAT w związku z zakończeniem procedury składu VAT. Zakończenie procedury następuje również w przypadku dokonania dostawy towarów objętych procedurą – transakcja (3).