

Adam Drozdek

Uniwersytet Śląski w Katowicach

TAX Leader. Glumińska-Pawlic, Szymik, Oleś.

Kancelaria Doradców Podatkowych sp.k.

Leasing a procedura odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z cła

Uwagi wprowadzające

W stosunkach krajowych, ale i coraz częściej w transakcjach międzynarodowych, szczególnego znaczenia nabiera umowa leasingu. Przedmiotem leasingu w wymianie międzynarodowej są rzeczy ruchome, a jednocześnie trudno dostępne w inny sposób maszyny, urządzenia. Jedną z dopuszczonych prawem gospodarczych procedur celnych jest odprawa celna czasowa, stosowana w odniesieniu do towarów przywożonych do krajów unijnych lub wywożonych za granicę na czas oznaczony. Pozwala ona na przywóz na unijny obszar celny towarów w określonym celu i z przeznaczeniem do powrotnego wywozu w oznaczonym terminie. Podmiot zagraniczny (finansujący) nabywa rzecz zgodnie z umową leasingu i oddaje ją drugiej stronie – podmiotowi unijnemu (korzystającemu) do używania albo do używania i pobierania pożytków.

Przedmiotem tytułowego opracowania jest analiza regulacji ustalających warunki korzystania z umowy leasingu na gruncie prawa celnego z wykorzystaniem procedury odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z cła. Potrzeba zajęcia się tym zagadnieniem wynika także z konieczności podjęcia szczegółowych badań nad tą instytucją prawa celnego.

Charakter prawny leasingu w prawie cywilnym

Rozważania należy rozpocząć od wyjaśnienia terminu „leasing” oraz jego charakteru prawnego w prawie cywilnym. Pojęcie to pochodzi od angielskiego czasownika *to lease*, ten zaś z kolei jest odpowiednikiem średniowiecznej formy francu-

skiego czasownika *laisser* (m.in. zezwolić, oddać), u którego genezy tkwiło łacińskie słowo *laxare* (m.in. dozwolić). Natomiast według *Słownika języka polskiego*¹ leasing to „rodzaj dzierżawy maszyn i urządzeń połączonej z przeniesieniem własności, polegającej na oddaniu ich na określony czas do dyspozycji klienta, który płaci za to z wpływów uzyskanych dzięki eksploatacji tych urządzeń”.

Według definicji zawartej w kodeksie cywilnym², przez umowę leasingu należy rozumieć finansującego, który zobowiązuje się w zakresie działalności swojego przedsiębiorstwa nabyć rzecz od oznaczonego zbywcy na warunkach określonych w tej umowie i oddać tę rzecz korzystającemu do używania albo używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony, a korzystający zobowiązuje się zapłacić finansującemu w uzgodnionych ratach wynagrodzenie pieniężne, równe co najmniej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego. Z definicji tej wynika, że jest ona powiązana z nabyciem rzeczy przez finansującego od zbywcy. Przez „nabycie rzeczy” należy rozumieć uzyskanie jej własności na podstawie czynności prawnej. Finansujący może nabyć własność rzeczy nie tylko wskutek zawarcia umowy sprzedaży, ale również niektórych innych umów zobowiązujących do przeniesienia własności, np. wskutek zawarcia umowy o dzieło³. Oznacza to, że przedmiotem umowy leasingu może być zespół rzeczy powiązanych funkcjonalnie, np. maszyny składające się na określoną linię technologiczną.

Podkreślić należy, iż zgodnie z art. 709¹ k.c., zakres możliwych przedmiotów świadczenia finansującego został ograniczony do rzeczy, które mogą być zarówno rzeczami ruchomymi, jak i nieruchomościami. W oparciu o wnioskowanie *a contrario* należy zatem przyjąć, iż przedmiotem umowy leasingu nie mogą być prawa, także te inkorporowane w papierach wartościowych, ani dobra niematerialne, choćby były zawarte na materialnym nośniku. Ponadto przedmiotem leasingu nie może być masa majątkowa występująca w obrocie jako całość, w szczególności przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym czy też gospodarstwo rolne⁴.

Według terminologii przyjętej w kodeksie cywilnym, stronami umowy leasingu są finansujący i korzystający. Finansujący jest stroną, która nabywa rzecz zgodnie

¹ M. Szymczak (red.), *Słownika języka polskiego*, t. II, Warszawa 1999, s. 16.

² Por. art. 709¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r., poz. 121 z późn. zm.) – dalej jako k.c. W polskiej praktyce gospodarczej leasing funkcjonował jeszcze do niedawna jako umowa nienazwana, uregulowana dopiero na mocy ustawy z dnia 26 lipca 2000 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny (Dz.U. nr 74, poz. 857), stając się umową nazwaną. Konstrukcja leasingu w prawie polskim w znacznej mierze nawiązuje do uregulowań zawartych w konwencji UNIDROIT (Międzynarodowego Instytutu Ujednolicenia Prawa Prywatnego z siedzibą w Rzymie) z dnia 28 maja 1988 r. o międzynarodowym leasingu finansowanym, zwanej też od miejsca jej zawarcia konwencją ottawską. Polska jak dotychczas nie jest sygnatariuszem tej konwencji, niemniej jednak polski ustawodawca w kodeksowej regulacji instytucji leasingu częstokroć wykorzystywał niektóre z zasadniczych rozwiązań w niej przewidzianych.

³ W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safian, E. Skowrońska-Bocian, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 2007, s. 531.

⁴ J. Poczobut, *Leasing*, [w:] J. Panowicz-Lipska (red.), *System prawa prywatnego*, t. VIII: *Prawo zobowiązań – część szczegółowa*, Warszawa 2011, s. 287.

z umową leasingu i oddaje ją drugiej stronie – korzystającemu do używania albo do używania i pobierania pożytków. Finansującym może być tylko podmiot prawa prowadzący przedsiębiorstwo, w zakresie działalności którego mieści się działalność leasingowa. Oznacza to, że finansującym musi być osoba fizyczna, osoba prawna bądź jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, ale posiadająca zdolność prawną, będąca przedsiębiorcą⁵, którego zakres działalności obejmuje działalność leasingową. Korzystającym z kolei może być każdy podmiot prawa – osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, ale mająca zdolność prawną. Korzystającym może więc być przedsiębiorca i jeżeli zawiera umowę w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej bądź zawodowej, umowa leasingu ma charakter dwustronnie handlowy (profesjonalny). Osoba fizyczna może zawrzeć umowę leasingu jako konsument, jeżeli umowa jest niezwiązana bezpośrednio z jej działalnością gospodarczą lub zawodową⁶. Wreszcie korzystającym może być osoba prawna albo jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, ale mająca zdolność prawną, która nie jest przedsiębiorcą bądź też zawiera umowę poza zakresem prowadzonej działalności gospodarczej czy też zawodowej (np. fundacja zawiera umowę w zakresie swojej działalności statutowej, choć prowadzi ubocznie działalność gospodarczą)⁷. W regulacji ustawowej nie zawarto funkcjonujących w obrocie terminów „leasingodawca” i „leasingobiorca”, aczkolwiek są one powszechnie stosowane w doktrynie i praktyce⁸.

Mając na uwadze powyższe, należy wnioskować, że stronami umowy leasingu są finansujący i korzystający. Finansujący został ustawowo zdefiniowany. Jest nim podmiot profesjonalny, przedsiębiorca podejmujący się czynności leasingowych „w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa”. Nie ma przy tym wymagania, ażeby działalność leasingowa miała być wyłączna, nie może natomiast być prowadzona sporadycznie bądź okazjonalnie. Korzystającym zaś może być każdy podmiot mający zdolność prawną. W związku z tym transakcje leasingowe mogą występować zarówno w obrocie profesjonalnym, jak i konsumenckim.

Na istotę umowy leasingu składa się także zobowiązanie finansującego do oddania rzeczy korzystającemu do używania bądź używania i pobierania pożytków (korzystania). Oddanie rzeczy korzystającemu polega na przeniesieniu jej posiadania, a przez to umożliwieniu sprawowania przez korzystającego faktycznego władztwa nad rzeczą⁹. W efekcie korzystający staje się posiadaczem zależnym rzeczy. Oddanie do używania albo korzystania następuje na czas oznaczony. Termin końcowy może być wskazany przez podanie konkretnej daty kalendarzowej bądź w inny sposób jednoznacznie określenie dnia, do którego rzecz zostaje oddana korzystającemu, czy też przez wskazanie okresu, na jaki rzecz zostaje oddana (np. okres wyrażo-

⁵ Por. art. 431 k.c.

⁶ Art. 22¹ k.c.

⁷ K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Komentarz do art. 709¹ kodeksu cywilnego*, LEX.

⁸ P. Nazaruk, *Komentarz do art. 709¹ kodeksu cywilnego*, LEX.

⁹ Wyrok SN z dnia 28 stycznia 2010 r., sygn. akt I CSK 216/09, LEX nr 577676.

ny w miesiącach, latach). Czas, przez który korzystający ma prawo używać rzeczy bądź korzystać z niej, zależy od woli stron, brak jest wprost wymogu, by był to okres przydatności gospodarczej przedmiotu leasingu.

Podjmując dalszą część rozważań, trzeba podkreślić, że istotnym elementem umowy leasingu jest też zobowiązanie korzystającego do zapłaty wynagrodzenia na rzecz finansującego, co zostało dość precyzyjnie określone w kodeksie cywilnym. Zgodnie z art. 709¹ k.c., wynagrodzenie powinno mieć charakter pieniężny, czyli zawsze być wyrażone i świadczone w pieniądzu i być płatne w uzgodnionych ratach. Zapłata może nastąpić w formie gotówkowej bądź bezgotówkowej i być równa co najmniej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego. Wysokość wynagrodzenia określona zostaje w umowie i czas trwania leasingu nie ma wpływu na tę kwotę. Należy zatem przyjąć, że wynagrodzenie korzystającego jest świadczeniem jednorazowym, płatnym w ratach, natomiast wysokość i terminy płatności rat pozostawione zostały woli stron¹⁰.

Wynagrodzenie w umowie leasingu było przedmiotem wykładni sądownictwa administracyjnego. I tak np. Sąd Administracyjny w Poznaniu w ustalającym wiodącą linię orzeczniczą wyroku z dnia 13 maja 2003 r.¹¹ sformułował tezę, zgodnie z którą poprzez wynagrodzenie za używanie rzeczy należy rozumieć nie tylko uiszczenie opłaty za efektywne korzystanie z obiektu, lecz także zwrot przez posiadacza w złej wierze wszelkich wydatków i ciężarów, do których zaliczyć trzeba m.in. podatki i daniny publiczne. Podatki i inne daniny publiczne są zatem elementem wynagrodzenia za korzystanie z rzeczy. W ramach umowy np. leasingu strony mogą się umówić inaczej i oddzielić czynsz od innych opłat.

Z punktu prowadzonych rozważań należy zauważyć, że w literaturze¹² wyróżnia się przykładowo kilka form leasingu, w tym leasing bezpośredni i pośredni, leasing finansowany (finansowy, kapitałowy) i bieżący (operacyjny, organizowany) lub też inaczej: leasing *sensu stricto* i *sensu largo*. W leasingu pośrednim uczestniczy jako finansujący przedsiębiorca leasingowy, który nabywa od dostawcy, tj. producenta lub przedsiębiorstwa handlowego, uzgodnione dobro, a następnie udostępnia je do odpłatnego używania i ewentualnie pobierania pożytków korzystającemu. Leasing bezpośredni polega na tym, że rzecz oddawana jest w leasing bezpośrednio przez jej producenta (wytwórcę). Istotne jest też rozróżnienie na leasing czysty, w którym obowiązek konserwacji, napraw i ubezpieczenia przedmiotu leasingu i związane z tym koszty obciążają korzystającego, oraz leasing pełny, w którym

¹⁰ Por. wyrok SA w Katowicach z dnia 17 maja 2011 r., sygn. akt V ACa 184/11, LEX nr 1120387.

¹¹ Wyrok SA w Poznaniu z dnia 13 maja 2003 r., sygn. akt I ACa 204/2003, LEX nr 119986, OSA 2004, nr 8, poz. 22, s. 53.

¹² I. Ożóg, *Leasing – istota i rodzaje*, „Przegląd Podatkowy” 1993, nr 8, s. 17; J. Ciszewski, *Leasing nieruchomości – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, [w:] T. Mróz, M. Stec (red.), *Instytucje prawa handlowego w przyszłym kodeksie cywilnym*, Warszawa 2012, s. 281 i n.; A. Kidyba, *Prawo handlowe*, Warszawa 2012, s. 961–962.

obowiązki te i koszty ponosi finansujący. Ustawowa petryfikacja instytucji leasingu nieruchomości stanowi więc jedynie usankcjonowanie praktyki, która wykształciła się w obrocie gospodarczym i konsumenckim.

Podsumowując, należy uznać, iż niewątpliwie zakres możliwych przedmiotów świadczenia finansującego został ograniczony w art. 709¹ k.c. do rzeczy, które mogą być rzeczami ruchomymi i nieruchomościami. Obecnie leasing rzeczy ruchomych jest w Polsce najbardziej rozpowszechniony. Umowa leasingu zostaje zawarta w formie pisemnej, gdzie istotnym elementem tej umowy jest zobowiązanie korzystającego do zapłaty finansującemu wynagrodzenia.

Leasing a prawa celne

Jak już zauważono, umowa leasingu w prawie celnym posiada charakter międzynarodowy. W zależności od tego, należy wyróżnić leasing bierny i czynny. Z leasingiem biernym (*import leasing*) mamy do czynienia, gdy przedmiot leasingu został przywieziony na obszar celny państwa (Unii Europejskiej), w którym siedzibę ma korzystający. Z kolei o leasingu czynnym (*export leasing*) możemy mówić w przypadku, gdy dany przedmiot jest wywożony z obszaru celnego państwa (Unii Europejskiej) przynależności udostępniającego¹³.

Zgodnie z regulacją prawną zawartą w art. 250 unijnego kodeksu celnego¹⁴, procedura odprawy czasowej występuje w dwóch wariantach: z całkowitym zwolnieniem z cła oraz z częściowym zwolnieniem z cła. Dalsze rozważania zostaną ograniczone do drugiego ze wskazanych powyżej przypadków stosowania procedury odprawy czasowej, ponieważ szczegółowe ich omówienie wykraczałoby poza ramy wyznaczone tematem niniejszego opracowania.

Procedura odprawy czasowej znajduje zastosowanie w przypadku, gdy spełnione są następujące przesłanki¹⁵:

- a) nie jest planowane poddanie towarów żadnym zmianom, z wyjątkiem zwykłego obniżenia ich wartości wynikającego ze zużycia;
- b) możliwe jest zapewnienie identyfikacji towarów objętych procedurą;
- c) osoba uprawniona do korzystania z procedury ma siedzibę poza obszarem celnym Unii, jeżeli nie przewidziano inaczej;
- d) spełnione są określone w przepisach prawa celnego wymagania dotyczące całkowitego lub częściowego zwolnienia z należności celnych.

¹³ A. Sokół, *Leasing a odprawa czasowa*, „Prawo Spółek” 1998, nr 10, s. 53.

¹⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona), Dz. Urz. UE L 269 z 10 października 2013 r., s. 1 z późn. zm.

¹⁵ Art. 250 ust. 2 unijnego kodeksu celnego; wyrok NSA w Warszawie z dnia 21 czerwca 1993 r., sygn. akt V SA 1497/92, LEX nr 23085; M. Laszuk, [w:] S. Naruszewicz, M. Laszuk, *Wspólnotowe prawo celne*, Warszawa 2005, s. 283.

Istotą konstrukcji procedury odprawy czasowej jest to, iż pozwala ona na czasowe wprowadzenie na obszar celny Unii Europejskiej towarów nieujinnych, które mogą zostać wykorzystane (użyte) w określony sposób (cel przywozu), a następnie powrotnie wywiezione bez dokonywania zmian, z wyjątkiem tych powodujących obniżenie ich wartości, a wynikających ze zużycia¹⁶. W orzecznictwie i literaturze¹⁷ wskazuje się, że w stosunku do towarów będących przedmiotem odprawy czasowej, a wprowadzonych na obszar celny Unii dopuszczalne są naprawy i konserwacje towarów, o ile służą utrzymaniu w dobrym stanie lub dostosowaniu do przepisów technicznych.

Procedura odprawy czasowej jest formą gospodarczej procedury celnej. Regulacje unijnego prawa celnego przewidują zaś pewne ograniczenia w zawieraniu umów leasingowych związane z uzyskaniem odpowiedniego pozwolenia. Pozwolenie na stosowanie procedury odprawy czasowej wydawane jest na wniosek osoby, która użytkuje towary lub organizuje ich użytkowanie. Przepisy przewidują również pewne warunki, jakie muszą zostać spełnione w celu uzyskania pozwolenia na stosowanie gospodarczej procedury celnej. Pozwolenie to wydawane jest jedynie osobom, które udziela gwarancji niezbędnych do prawidłowego przebiegu procedury oraz jeżeli organy celne mogą zapewnić właściwy dozór i kontrolę procedury, bez konieczności stosowania przez administrację środków (nakładów) niewspółmiernych do istniejącej potrzeby gospodarczej¹⁸. W przypadku, gdy nie ma możliwości zapewnionej identyfikacji przywożonych towarów, organy celne odmawiają wydania pozwolenia.

Wniosek o wydanie pozwolenia powinien zostać złożony do odpowiedniego organu celnego, właściwego ze względu na miejsce, w którym towar będzie użytkowany. Gdy towar będzie użytkowany na obszarze właściwości dwóch lub większej liczby organów celnych to wniosek taki należy złożyć do organu celnego, na obszarze właściwości którego towar będzie wykorzystywany pierwszy raz. Organ administracji celnej mają prawo do żądania od wnioskodawcy dodatkowych szczegółów, jeśli stwierdzą, że jakakolwiek informacja zawarta we wniosku jest niewystarczająca. Wniosek powinien zostać złożony z co najmniej miesięcznym wyprzedzeniem przed zaplanowanym przywozem towaru lub towarów na obszar Unii Europejskiej. W szczególnych sytuacjach wniosek taki można wnieść z momentem przywozu towaru. Wyjątkowy przypadek może być usprawiedliwiony np. pilnością kontraktu. Przepisy prawa celnego dopuszczają odstępstwo od pisemnego złożenia wniosku. Chodzi o ustną możliwość zgłoszenia towarów do odprawy czasowej lub w jakikolwiek inny sposób.

Pozwolenie na stosowanie procedury odprawy czasowej określa termin, w jakim towary objęte tą procedurą muszą zostać powrotnie wywiezione lub otrzymać nowe przeznaczenie celne. Przepisy przewidują maksymalny okres na tę procedurę,

¹⁶ Art. 250 unijnego kodeksu celnego.

¹⁷ M. Lux, *Prawo celne Unii Europejskiej*, Szczecin 2004, s. 398; wyrok NSA w Warszawie z dnia 21 czerwca 1993 r., sygn. akt V SA 1497/92, LEX nr 23085.

¹⁸ Art. 211 unijnego kodeksu celnego.

tj. 24 miesiące z możliwością przedłużenia w wyjątkowych sytuacjach, tzn. w celu umożliwienia wykorzystania towaru w dodatkowym okresie dla osiągnięcia celu procedury odprawy czasowej¹⁹. Całkowity okres, przez który towary mogą być objęte procedurą odprawy czasowej, nie może przekroczyć dziesięciu lat.

Warunki podmiotowe określające wymagania w stosunku do osób ubiegających się o pozwolenie zostały określone odrębnie dla każdej kategorii towarów, które mogą być przedmiotem procedury odprawy czasowej.

Jednym z podstawowych warunków, jakie obowiązany jest spełnić podmiot ubiegający się o wydanie pozwolenia na stosowanie odprawy czasowej, jest obowiązek zapewnienia identyfikacji przywożonych towarów. Organy celne mogą jednak wyrazić zgodę na zastosowanie tej procedury nawet bez uzyskania pewności o tym, czy towary mogą być zidentyfikowane, jeśli przy uwzględnieniu rodzajów towarów lub planowanych sposobów ich zużycia brak możliwości zidentyfikowania ich nie spowoduje naruszenia, nadużycia procedury. Może też zaistnieć przypadek, że nie będzie możliwe ustalenie tożsamości towarów. Do zabezpieczenia tożsamości towaru mogą być wykorzystane znaki identyfikacyjne, np. znaki szczególne lub numery fabryczne, opisy, rysunki, zdjęcia, pieczęcie, zamknięcia celne.

Zwolnieniem z cła objęte zostały dwie kategorie środków produkcji i środków transportu podlegające odprawie czasowej. Do pierwszej grupy należy zaliczyć środki niezbędne do wykonywania usług świadczonych w związku z realizacją kompletnych obiektów oraz robót budowlano-montażowych na podstawie zawartego kontraktu, do drugiej – środki wydzierżawione, wynajęte lub oddane do użytkowania, przywożone w związku z prowadzoną działalnością, z wyjątkiem samochodów osobowych. Na gruncie prawa celnego towarami są przede wszystkim rzeczy materialne, uporządkowane w sposób systematyczny w taryfie celnej Wspólnot Europejskich²⁰. Środki te mogą zostać objęte procedurą, jeśli dodatkowo są własnością osoby mającej siedzibę lub miejsce zamieszkania poza Unią Europejską i nie są towarami podlegającymi odprawie czasowej z całkowitym zwolnieniem z cła²¹. Przesłanki te muszą zostać spełnione łącznie.

Podkreślić jednak należy, iż przepisy unijne wskazują także konkretnie, jakie przedmioty nie mogą zostać poddane procedurze odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z cła. Procedurą tą nie mogą być objęte m.in.: środki transportu, rzeczy osobistego użytku i sprzęt sportowy przywożony przez podróżnych, rzeczy stanowiące własność marynarzy, towary do użytku w strefach przygranicznych, materiały do pomocy w sytuacji katastrof, sprzęt medyczny, laboratoryjny i chirurgiczny, nośniki dźwięku, obrazu i danych, materiały reklamowe, opakowania, wyposażenie

¹⁹ Art. 215 ust. 1 unijnego kodeksu celnego.

²⁰ Szerzej zob. A. Drozdek, *Aspekt faktyczny i prawny przedmiotu jako element konstrukcji prawnej cła*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2015, nr 2, s. 63–68.

²¹ A. Kuś, *Gospodarcze procedury celne w prawie polskim na tle Unii Europejskiej*, Poznań 2001, s. 150; J. Borkowski, J. Chlebny, J. Chromnicki, R. Hauser, H. Wojtachnio, *Kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 265.

zawodowe, materiały pedagogiczne i wyposażenie naukowe, urządzenia kontrolne i badawcze oraz towary służące testom i podlegające testom, towary przeznaczone na imprezy publiczne, różne części zamienne. Przedmiotem odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z cła nie mogą być objęte towary konsumpcyjne, czyli przeznaczone do spożycia oraz towary ulegające zużyciu²².

Analizując przedmiotowe zagadnienie, zauważyć należy, że zgodnie z unijnym kodeksem celnym umowa leasingu związana jest z zastosowaniem procedury odprawy czasowej²³. Przedmiotem procedury odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z cła mogą być wyłącznie rzeczy nieruchome. Może być to zespół rzeczy powiązanych funkcjonalnie, np. maszyny składające się na określoną linię technologiczną, jak również rzecz pojedyncza bądź też rzecz zbiorowa (zbiór rzeczy). Korzystanie z tej procedury gospodarczej przez przedsiębiorców ma na celu ułatwienie dostępu do środków produkcji, które są niedostępne w kraju, w celu wykorzystywania zaawansowanych technologicznie środków produkcji znajdujących się w posiadaniu zagranicznych podmiotów. Czynności te są bardziej opłacalne niż zakup, ponieważ środki te są wykorzystywane przez niedługi okres. W związku tym w prawie celnym znajduje zastosowanie leasing operacyjny. Po zużyciu towary te są powrotnie wywożone. Znajduje to zastosowanie do towarów pozostających własnością osoby zagranicznej, przeznaczonych do powrotnego wywozu i wykorzystywanych w celach gospodarczych.

Procedura odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z cła należy do procedur zawieszających wobec towarów nią obejmowanych, dlatego też nie pobiera się należności celnych przywozowych oraz środków polityki handlowej. Jednak regulacje z zakresu prawa celnego przewidują wyjątki od tej zasady. Osoba korzystająca z procedury zobowiązana jest do uiszczenia kwoty należnego cła w ratach miesięcznych w wysokości 3% kwoty cła, która miałyby zostać zapłacona za te towary, gdyby zostały dopuszczone do obrotu w dniu, w którym zostały objęte procedurą odprawy czasowej²⁴. Kwota ta należna jest za każdy miesiąc lub część miesiąca, w którym towary były objęte procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z cła. Kwota cła nie może być wyższa od tej, jaka miałyby zostać zapłacona, gdyby towary te zostały dopuszczone do obrotu w dniu, w którym zostały objęte procedurą odprawy czasowej.

Pamiętać jednak należy, że wiele maszyn i urządzeń importowanych z krajów pozaunijnych korzysta z zerowej stawki celnej. Zastosowanie stawek celnych w odniesieniu do towarów sprowadzanych na obszar celny UE w ramach odprawy czasowej jest elementem polityki gospodarczej i finansowej Unii. O tym, czy i które towary zostaną obciążone obowiązkiem uiszczenia cła, ostatecznie decyduje Komisja Unii Europejskiej.

²² M. Kałka, U. Ksieniewicz, *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Wrocław 2007, s. 334.

²³ A. Drwiłło, *Procedury celne w świetle przepisów kodeksu celnego*, Sopot 1999, s. 134; F. Prusak, *Kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 664; A. Kuś, op. cit., s. 153.

²⁴ Art. 252 unijnego kodeksu celnego.

W związku z korzystaniem przez podmiot uczestniczący w wymianie międzynarodowej z procedury odprawy czasowej organy celne wymagają złożenia zabezpieczenia. Zasadą jest, że zabezpieczenie składane jest w przypadku objęcia towarów procedurą odprawy czasowej z zastosowaniem pisemnego zgłoszenia celnego, z wyjątkiem towarów zgłoszonych z zastosowaniem karnetu ATA i karnetu CPD. Z obowiązku składania zabezpieczenia zwolnione są organy publiczne, co oznacza nie tylko organy administracji publicznej (instytucje publiczne i samorządowe będące organami władzy państwowej lub samorządowej), ale też instytucje utworzone i nadzorowane przez te organy, które pełnią w państwie funkcje publiczne (np. muzea). Zabezpieczenie jest gwarancją, że towary przywiezione zostaną powrotnie wywiezione do kraju, z którego zostały przywiezione. W przypadku zaniechania przez podmiot korzystający z obowiązku wywozu towaru spowoduje to pobranie ciężących na nich należności, które będą egzekwowane ze złożonego zabezpieczenia.

Jako że przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁵ nie wymieniają procedury odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z cła, przyjmuje się, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powstania długu celnego²⁶. W związku z tym podatek VAT należy uiścić w całości w terminie 10 dni od daty powiadomienia o jego kwocie.

Rozpatrując zagadnienie leasingu z zastosowaniem procedury odprawy czasowej, należy wskazać, że organy administracji celnej zostały upoważnione nie tylko do naliczenia i poboru należności celnych, ale również i należności podatkowych²⁷. Przepisy obowiązującego prawa celnego i podatkowego stworzyły sytuację szczególną, w której jeden i ten sam podmiot – naczelnik urzędu celnego – jest jednocześnie organem celnym i podatkowym²⁸.

W przypadku powstania długu celnego w stosunku do przywożonych towarów kwota długu celnego określana jest według elementów kalkulacyjnych właściwych tym towarom w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego. Dług celny może powstać w dwóch sytuacjach, po pierwsze: gdy posiadacz pozwolenia zdecyduje się dopuścić towary do obrotu, po drugie: gdy nie są przestrzegane przepisy prawa celnego. Dług celny powstaje także wówczas, gdy nastąpi naruszenie lub niewykonanie jednego z obowiązków wynikających ze stosowania procedury odprawy czasowej. Powstaje

²⁵ Por. art. 19a ust. 11 (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).

²⁶ W. Pietrasiewicz, [w:] J. Martini (red.), *Dyrektywa VAT 206/112/WE. Komentarz*, Wrocław 2009, s. 385.

²⁷ Por. art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r., poz. 990 z późn. zm.).

²⁸ A. Drwiłło, *Problem podatkowego charakteru cel w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 129–130. Naczelnik urzędu celnego jako organ celny wymierza i pobiera na podstawie przepisów prawa celnego cła i należności celne, z kolei jako organ podatkowy na podstawie przepisów ustaw podatkowych wymierza i pobiera podatki z tytułu obrotu towarowego z zagranicą (szerzej zob. A. Drozdek, *Organ celny jako jednostka administracji publicznej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014, nr 1, s. 27).

on w chwili zaprzestania spełniania takiego obowiązku bądź w chwili objęcia towaru odpowiednią procedurą, jeżeli zostało później stwierdzone, że nie dopełniono jednego z warunków wymaganych do objęcia towaru tą procedurą²⁹.

Konkluzje

W świetle powyższych rozważań można stwierdzić, że szczególnym przypadkiem zastosowania procedury odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z cła jest korzystanie z leasingu operacyjnego. Procedura ta, jako jedna z przeznaczeń celnych, dotyczy towarów nieuniijnych, które po użyciu (a nie po obróbce czy przetwarzaniu) na obszarze celnym UE powinny być powrotnie wywiezione poza ten obszar. Zastosowanie ma ona do towarów czasowo importowanych, wyposażonych w zaawansowaną technologię, a nieprodukowanych w kraju lub krajach Unii. Towary w czasie korzystania z tej procedury celnej pozostają nadal własnością zbywcy (przedsiębiorcy zagranicznego), a ich wywóz następuje w określonym celu na określony czas.

Summary

Leasing and temporary admission procedure with partial customs duty exemption

Key words: customs law, temporary admission, customs.

The temporary admission procedure with partial customs duty exemption as one of customs approved treatments regards non-Union goods that after use (but not after handling or processing) within the customs territory of the Union should be re-exported outside this territory. Movable property and technologically advanced machines and devices that are not easily available in other way and that are not manufactured in any European Union state or states constitute the subject of leasing in the international exchange. At the time of using this customs procedure goods remain the property of a seller (foreign entrepreneur) and they are exported for a specific purpose, for a definite period of time.

²⁹ R. Mateńka, [w:] W. Morawski (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 712.