



Aneta Wszelaki

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości
aneta.wszelaki@ue.katowice.pl

WYBRANE PROBLEMY OPODATKOWANIA, DOKUMENTACJI I EWIDENCJI KSIĘGOWEJ TOWARÓW IMPORTOWANYCH I EKSPORTOWANYCH

Streszczenie: Transakcje zagraniczne w zakresie towarów obejmują transakcje wewnątrzspółnotowe oraz import/eksport towarów. Prawidłowa znajomość przepisów wynikających z ustawy o rachunkowości, prawa podatkowego oraz celnego, pozwala na właściwe ujmowanie transakcji zagranicznych w podmiotach w zakresie ich opodatkowania, dokumentowania oraz ewidencji księgowej. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług dotyczące importu i eksportu towarów, określają moment powstania obowiązku podatkowego oraz podstawę opodatkowania w zależności od przeznaczenia celnego towaru lub procedury celnej. Celem artykułu jest zaprezentowanie znaczenia i istoty transakcji zagranicznych towarów z krajami spoza Unii Europejskiej w kontekście ich opodatkowania, dokumentacji operacji oraz ujęcia w ewidencji księgowej. Artykuł stanowi cenną wskazówkę dla praktyków rachunkowości, szczególnie w obliczu zmian, które nastąpiły w prawie podatkowym w tym zakresie w ostatnim okresie.

Słowa kluczowe: import towarów, eksport towarów, ewidencja księgowa transakcji zagranicznych, opodatkowanie transakcji importu i eksportu towarów, dokumentowanie operacji gospodarczych.

Wprowadzenie

Transakcje zagraniczne w zakresie towarów wymagają wyraźnego rozróżnienia na transakcje towarami w ramach obrotu wewnątrzspółnotowego oraz na transakcje importu i eksportu towarów z krajami spoza Unii Europejskiej. Niniejszy artykuł obejmuje swym zakresem wyłącznie problematykę obrotu

towarami z krajami spoza Unii Europejskiej, która to znalazła odzwierciedlenie przede wszystkim w regulacjach prawa podatkowego i celnego. Złożoność tych transakcji oraz duża zmienność regulacji prawnych w tym zakresie, stanowi dodatkową trudność dla księgowych w zakresie prawidłowego ich ujęcia w księgach rachunkowych jednostki. Niezależnie od tych problemów, prowadzenie rachunkowości w przedsiębiorstwie powinno sprowadzać się do jednolitego systemu ewidencji, dokumentowania i pomiaru zaistniałych operacji gospodarczych związanych z transakcjami zagranicznymi importu i eksportu towarów. Dlatego celem artykułu jest zdefiniowanie pojęcia importu i eksportu towarów, zaprezentowanie roli cła w obrocie zagranicznym towarowym. Ponadto istotą artykułu jest zaprezentowanie dokumentacji obowiązującej w transakcjach z krajami spoza Unii Europejskiej, jak również ujęcia tych transakcji w księgach rachunkowych jednostki. Na szczególną uwagę zasługują zaprezentowane kwestie opodatkowania tych transakcji na gruncie znowelizowanej ustawy o podatku od towarów i usług. W pracy wykorzystano metodę studiów literaturowych (literatury krajowych i obowiązujących aktów prawnych w tym zakresie), a także analizy i porównań.

1. Pojęcie importu i eksportu towarów

Model gospodarki otwartej stwarza warunki do swobodnego prowadzenia transakcji gospodarczych. Ten typ gospodarki narodowej dotyczy większości krajów, które tworzą gospodarkę światową. Zastosowanie powyższego modelu gospodarki sprzyja wzajemnej wymianie dóbr i usług na rynku międzynarodowym, czyli do prowadzenia transakcji eksportowo-importowych [Stępień, red., 2004, s. 20; Breza, 2009, s. 8].

Import obejmuje transakcje kupna z zagranicy dóbr i usług, które zostały wytworzone przy pomocy zagranicznych czynników produkcji (praca, ziemia, kapitał) w celu ich wykorzystania na rynku wewnętrznym. Import stanowi więc odpływ środków finansowych z kraju za granicę [Stępień, red., 2004, s. 22; Breza, 2009, s. 8]. Transakcje importowe mogą być prowadzone bezpośrednio przez odbiorcę krajowego, jak i pośrednio przez inny podmiot. Import bezpośredni często jest uzasadniony względami ekonomicznymi. Dotyczy to głównie zakupów towarów masowych, w dużych ilościach, zwłaszcza na cele produkcyjne do dalszego przetwarzania we własnym procesie produkcyjnym, zwykle prowadzony jest wówczas, gdy odbiorcy zależy na trwałości dostaw, ich regularności, możliwości decydowania o parametrach towaru u jego źródła, kontroli nad

ewentualnymi warunkami dostawy. Taka forma importu wiąże się często z wyższymi kosztami działalności, jak również dodatkowym ryzykiem związanym z samodzielną organizacją transportu oraz magazynowania. Import pośredni oznacza kupno towaru z zagranicy przy udziale pośredników, takich jak firma spedycyjna czy logistyczna [Stępień, red., 2004, s. 22; Rymarczyk, red., 2005, s. 18; Breza, 2009, s. 11].

Ekspert obejmuje sprzedaż za granicę dóbr wytworzonych w kraju lub świadczenie usług za granicą przy pomocy krajowych czynników produkcji. Ekspert jest bardzo ważnym elementem produktu krajowego brutto, stanowi ważne źródło wpływów finansowych dla gospodarki narodowej. Sprzedaż eksportowa może być prowadzona bezpośrednio między sprzedającym, czyli producentem, a kupującym (ekspert bezpośredni) lub też za pośrednictwem innych podmiotów krajowych czy zagranicznych (ekspert pośredni) [Stępień, red., 2004, s. 21; Breza, 2009, s. 9]. Ekspert bezpośredni oznacza, że sprzedaż towarów prowadzona jest przez przedsiębiorstwo wytwórcze we własnym imieniu i na własny rachunek oraz że uzasadniony jest przede wszystkim względami ekonomicznymi. Ekspert pośredni polega na zaangażowaniu w proces transakcji sprzedaży za granicę instytucji pośredniczącej, która dokonuje kompleksowej obsługi kontraktu lub odpowiada za określony etap jej realizacji [Rymarczyk, red., 2005, s. 21; Breza, 2009, s. 10].

Definicja importu oraz eksportu towarów na gruncie prawa ewaluowała w czasie. Zgodnie z obowiązującymi regulacjami ustawy o podatku od towarów i usług [ustawa z dnia 11 marca 2004 r.] (VAT) przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej. Ekspertem towarów jest dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej (o ile wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych) przez: dostawcę lub na jego rzecz, albo nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych [ustawa o podatku od towarów i usług, art. 2].

2. Znaczenie cła w obrocie towarowym zagranicznym

Obrót towarowy zagraniczny, a głównie przemieszczenie towaru przez granicę celną, wymaga poddania towarów odprawie celnej oraz może wiązać się z koniecznością zapłacenia cła. Obrót pozaunijny wiąże się z przemieszczeniem towarów

przez granicę celną i podlega regulacjom prawa celnego Unii Europejskiej. Prawo celne to ogół przepisów prawnych regulujących zasady oraz tryb przywozu towarów na dany obszar celny oraz wywóz towaru z obszaru celnego [ustawa z dnia 19 marca 2004 r.]. Wprowadzenie towaru na obszar celny Wspólnoty lub jego wyprowadzenie z tego obszaru powoduje z mocy prawa celnego powstanie obowiązków i uprawnień przewidzianych w przepisach prawa celnego, jeżeli przepisy prawa, w tym umowy międzynarodowe nie stanowią inaczej [ustawa z dnia 19 marca 2004 r., art. 2]. Prawo celne reguluje zasady i tryb przywozu lub wywozu towarów z obszaru celnego oraz związane z tym prawa i obowiązki osób przywożących i wywożących towary z i poza obszar celny oraz uprawnienia i obowiązki organów celnych [Kuś, 2001, s. 14]. Wśród głównych obowiązków przedsiębiorców, które wynikają z prawa celnego jest obowiązek uiszczania ceł i innych należności związanych z obrotem towarowym z zagranicą [Czyżowicz, 2004, s. 8].

Kluczowym elementem prawa celnego jest cło, które jest świadczeniem pieniężnym (pobieranym w pieniądzu), przymusowym, nieodpłatnym (osoba płacąca nie otrzymuje nic w zamian), bezzwrotnym (państwo nie zwraca pobranej opłaty), ogólnym (dotyczy wszystkich podmiotów wykonujących obrót towarowy z zagranicą). Zapłacenie cła umożliwia przywóz lub wywóz towaru z danego państwa [Kuś, 2003, s. 149-153].

Przedmiotem cła są wyłącznie towary przemieszczane przez granicę celną. Należności celne przywozowe lub wywozowe ustalane są według stanu towaru, jego wartości celnej oraz właściwych stawek w dniu przyjęcia zgłoszenia celnego [Rymarczyk, red., 2005, s. 22]. Kursami wymiany walut, stosowanymi w celu ustalania wartości celnej towarów, są bieżące kursy średnie wyliczane i ogłaszane przez NBP, a stosuje się je według zasad wynikających bezpośrednio z przepisów wspólnotowych. Pomimo że kursy te noszą nazwę bieżących kursów średnich, to dla celów ustalania wartości celnej są one ustalane w przedostatnią środę miesiąca i obowiązują przez cały następny miesiąc [www 2].

3. Opodatkowanie transakcji zagranicznych towarów z krajami spoza Unii Europejskiej

Organy celne zobowiązane są do pobierania innych niż cło rodzajów należności związanych z przywozem lub wywozem towarów, w tym również podatków. Opłaty te są pobierane w momencie powstania obowiązku uiszczenia cła, czyli wówczas, gdy powstaje dług celny, niezależnie od nadanego towarowi przeznaczenia celnego [Rymarczyk, red., 2005]. Przepisy ustawy o podatku od

towarów i usług dotyczące importu i eksportu towarów określają moment powstania obowiązku podatkowego oraz podstawę opodatkowania w zależności od przeznaczenia celnego towaru lub procedury celnej [Suska, 2002, s. 102]. Przeznaczenie celne towaru może polegać na:

- objęciu towaru procedurą celną
- wprowadzeniu towaru do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego,
- powrotnego wywozu towaru poza obszar celny Wspólnoty,
- zniszczeniu towaru,
- zrzeczeniu się towaru na rzecz Skarbu Państwa [rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r., art. 4]

Natomiast procedurą celną jest sposób postępowania z towarem, który może być objęty jedną z procedur:

- a) dopuszczenia do obrotu,
- b) tranzytu,
- c) składu celnego,
- d) uszlachetniania czynnego,
- e) przetwarzania pod kontrolą celną,
- f) odprawy czasowej,
- g) uszlachetniania biernego,
- h) wywozu [rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r., art. 4].

Podatnicy dokonujący importu lub eksportu towarów zobowiązani są do dokonania zgłoszenia celnego, które jest niezbędne do objęcia towaru procedurą celną i dokonywane jest w formie pisemnej, elektronicznej lub zgłoszenia ustnego bądź też innej czynności [Kuś, 2001, s. 50]. Zgłoszenie celne dla celów rozliczenia podatku od towarów i usług dokonywane jest na odpowiednim formularzu lub zestawie Jednolitego Dokumentu Administracyjnego – tak zwany formularz SAD lub zestaw SAD [Suska, 2002, s. 105].

W imporcie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powstania długu celnego. W przypadku objęcia towarów procedurą uszlachetniania czynnego, odprawy czasowej lub przetwarzania pod kontrolą celną obowiązek podatkowy powstaje z chwilą objęcia towarów tą procedurą. Natomiast w przypadku objęcia towarów procedurą celną: składu celnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień, tranzytu, a od towarów tych nie są pobierane opłaty wyrównawcze i nie powstaje dług celny, to wówczas obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wymagalności tych opłat [ustawa o podatku od towarów i usług, art. 19a].

W imporcie podstawą opodatkowania towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. Jeśli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy. W przypadku towarów objętych procedurą uszlachetniania biernego podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło (opcjonalnie powiększona o podatek akcyzowy, jeżeli przedmiotem importu w ramach uszlachetniania biernego są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym). Natomiast w przypadku towarów objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych oraz procedurą przetwarzania pod kontrolą celną podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu (opcjonalnie powiększona o podatek akcyzowy, jeżeli przedmiotem importu w ramach tej procedury są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym) [ustawa o podatku od towarów i usług, art. 30b].

Podstawowe znaczenie dla właściwego określenia podstawy opodatkowania ma ustalenie wartości celnej towaru [Kosacka-Łędzewicz i Olszewski, 2011, s. 208]. Artykuł 30b ustawy o podatku od towarów i usług [ustawa z dnia 11 marca 2004 r.] stanowi, że podstawa opodatkowania obejmuje ponadto koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, koszty opakowania, transportu, ubezpieczenia, – o ile nie zostały włączone do wartości celnej – ponoszone do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju, jak również wynikające z transportu do innego miejsca przeznaczenia znajdującego się na terytorium Unii Europejskiej, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu. Przez pierwsze miejsce przeznaczenia rozumie się miejsce wymienione w liście przewozowym lub jakimkolwiek innym dokumencie przewozowym, na podstawie którego towary są importowane. W przypadku braku takiej informacji za pierwsze miejsce przeznaczenia uważa się miejsce pierwszego przeładunku na terytorium kraju. Do podstawy opodatkowania dolicza się ponadto opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów [ustawa o podatku od towarów i usług, art. 30b].

Artykuł 29 Wspólnotowego Kodeksu Celnego stanowi, iż wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, czyli cena faktycznie zapłacona lub należna za towary gdy zostały sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, o ile jest to konieczne, pod warunkiem, że:

„a) nie istnieją ograniczenia w dysponowaniu lub użytkowaniu towarów przez kupującego inne niż ograniczenia, które:

- są nakładane lub wymagane przez prawo bądź przez władze publiczne we Wspólnocie,
 - ograniczają obszar geograficzny, na którym towary mogą być odsprzedane, lub
 - nie mają istotnego wpływu na wartość towarów;
- b) sprzedaż lub cena nie są uzależnione od warunków lub świadczeń, których wartość, w odniesieniu do towarów, dla których ustalana jest wartość celna, nie może zostać ustalona;
- c) jakakolwiek część dochodu z odsprzedaży, dyspozycji lub późniejszego użytkowania towarów przez nabywcę nie przypada bezpośrednio lub pośrednio sprzedającemu [...],
- d) kupujący i sprzedawca nie są ze sobą powiązani lub też, w przypadkach gdy są powiązani, wartość transakcyjna może być zaakceptowana na potrzeby celne” [Wspólnotowy Kodeks Celny, art. 29].

Prawidłowe ustalenie wartości celnej jest bardzo istotne, gdyż ma bezpośredni wpływ na określenie należności przywózowych większości towarów importowanych do Unii Europejskiej [www 2].

Płatnikami podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów jest podmiot, na którym ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszona, w części lub w całości, albo zastosowano na przykład preferencyjną stawkę celną oraz również osoby uprawnione do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną, w tym również osoby, na które, zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki związane z tymi procedurami [ustawa o podatku od towarów i usług].

Podatnicy są obowiązani do obliczenia i wykazania w zgłoszeniu celnym kwoty podatku, uwzględniając obowiązujące stawki [ustawa o podatku od towarów i usług; Michalik, 2012, s. 393]. Artykuł 33 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, że jeśli kwota podatku została wykazana w zgłoszeniu celnym w nieprawidłowej wysokości, po przyjęciu zgłoszenia celnego podatnik może wystąpić do Naczelnika urzędu celnego o wydanie decyzji określającej podatek w prawidłowej wysokości. Obowiązkiem podatnika jest w terminie 10 dni od dnia powiadomienia przez organ celny o wysokości należności podatkowych, do wpłacenia kwoty obliczonego podatku [ustawa o podatku od towarów i usług; Rymarczyk, red., 2005, s. 291].

Podatnik ma obowiązek złożenia naczelnikowi urzędu celnego deklaracji importowej w terminie do 16 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w któ-

rym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów, nie później jednak niż przed złożeniem deklaracji podatkowej za ten okres. Konsekwencją złożenia deklaracji jest zapłata podatku [ustawa o podatku od towarów i usług; Michalik, 2012, s. 403].

Wśród wielu transakcji dokonywanych w obrocie gospodarczym istotne znaczenie ma eksport towarów, który związany jest z transgranicznym przemieszczeniem towarów poza terytorium Unii Europejskiej. Moment powstania obowiązku podatkowego w eksporcie towarów wynika z istoty danej transakcji. Obowiązek podatkowy w eksporcie powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów [ustawa o podatku od towarów i usług, art. 19a]. W eksporcie towarów stawka podatku od towarów i usług wynosi 0%. Aby stawka 0% mogła mieć zastosowanie, przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, podatnik musi otrzymać dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Jeśli warunek ten nie zostanie spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym stosując stawkę podatku 0% pod warunkiem posiadania dokumentu potwierdzającego wywóz towaru za ten okres. W przypadku gdy dokument nie zostanie dostarczony w wymaganym terminie, należy zastosować stawki właściwe dla dostawy danego towaru jak na terytorium kraju. Dokumentem, potwierdzającym wywóz towaru jest w szczególności:

- 1) dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez urząd celny wydruk tego dokumentu;
- 2) dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność;
- 3) zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez urząd celny.

Ustawa o podatku od towarów i usług stanowi, że jeżeli jednostka otrzymała całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, stawkę podatku 0% w eksporcie towarów stosuje się w odniesieniu do otrzymanej zapłaty, pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie 2 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym jednostka otrzymała tę zapłatę, oraz jeśli jednostka w tym terminie otrzymała dokument. Zasadę tę stosuje się także w przypadku, gdy wywóz towarów nastąpi w terminie późniejszym. Warunkiem jest jednak specyfika realizacji tego typu wywozu towaru potwierdzona warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów [ustawa o podatku od towarów i usług, art. 41].

4. Dokumentacja i ewidencja księgowa transakcji zagranicznych z krajami spoza Unii Europejskiej

Podstawą ujęcia transakcji zagranicznych w ewidencji księgowej jest przede wszystkim dokument odprawy celnej SAD, zawierający informacje dotyczące cła, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Dokument SAD to Jednolity Dokument Administracyjny (*Single Administrative Document – SAD*), który jest uniwersalnym statystycznym dokumentem celnym, wykorzystywanym w międzynarodowym obrocie towarowym w odniesieniu do procedur wywozowych, przywozowych oraz procedury tranzytowej, a także pełniącym funkcję wniosku o wszczęcie postępowania celnego. SAD ma zastosowanie względem wszystkich towarów, bez względu na ich rodzaj i pochodzenie [www 2]. Jednolity Dokument Administracyjny SAD został ustanowiony Konwencją o uproszczeniu formalności w obrocie towarowym (SAD) z dnia 20 maja 1987 r. i został przyjęty do porządku prawnego Polski poprzez jej ratyfikację [Konwencja z dnia 20 maja 1987 r. o uproszczeniu formalności w obrocie towarowym SAD]. Jednolity Dokument Administracyjny składa się z kilku kart, których wypełnienie jest niezbędne do dokonywania formalności odnoszących się do jednej lub kilku procedur celnych (przeznaczeń celnych). Formularzy i zestawów SAD i SAD Bis nie stosuje się jako pełnych zestawów kart, ponieważ w zależności od konkretnej sytuacji (na przykład rodzaju transakcji), stosuje się odpowiedni ich zestaw [www 2].

Zgłoszenie celne do procedury wywozu ma miejsce w urzędzie celnym wywozu z zastosowaniem jednolitego dokumentu administracyjnego SAD składającego się z kart 1, 2 i 3. Karta 1 jest przeznaczona dla urzędu celnego, w którym nastąpiło dokonanie zgłoszenia celnego, karta 2 służy do celów statystycznych, a karta 3 po poświadczeniu przez organy celne zwracana jest eksporterowi [www 2; Kosacka-Łędzewicz i Olszewski, 2011, s. 53].

Od 31 sierpnia 2007 r. organy celne zostały zobowiązane do zastąpienia procedury z zastosowaniem dokumentów w formie papierowej procedurą elektroniczną wymiany danych w Systemie Kontroli Eksportu ECS [Naruszewicz i Masłowska, red., 2010, s. 105]. System Kontroli Eksportu (ECS) jest systemem wspólnotowym, umożliwiającym w pełni zautomatyzowaną obsługę zgłoszenia wywozowego oraz wywozowej deklaracji skróconej, a także wymianę informacji w formie elektronicznej między urzędami celnymi na terenie Unii Europejskiej. Umożliwia on też awizowanie wysyłki towarów do urzędu celnego granicznego i zwrotne informowanie urzędu celnego wywozu o wyprowadzeniu towarów z obszaru celnego Wspólnoty. Elektroniczne potwierdzenie wyprowadzenia towarów (np. komunikat IE-515) przesyłane z urzędu wywozu do zgłaszającego,

zastępuje kartę 3 SAD i służy jako dokument potwierdzający wywóz towarów dla celów podatku VAT. System zapewnia administracji celnej skuteczne sprawowanie dozoru celnego, a eksporterom umożliwia znacznie szybsze udokumentowanie wywozu towarów i zastosowanie stawki podatku w wysokości 0% z tytułu eksportu towarów [www 2; Kosacka-Łędzewicz i Olszewski, 2011, s. 51]. Organem odpowiedzialnym za monitorowanie przebiegu procedury oraz wydanie dokumentu potwierdzającego wywóz towarów jest urząd celny wywozu. W przypadku korzystania z systemu ECS, dokumentem uprawniającym do zastosowania stawki 0% w eksporcie towarów jest dokument elektroniczny – komunikat IE-599, który na mocy ustawy o podatku od towarów i usług powinien być przechowywany do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego [Kosacka-Łędzewicz i Olszewski, 2011, s. 52; ustawa o podatku od towarów i usług, art. 112].

Potwierdzeniem eksportu nie zawsze musi być SAD – karta 3. Również może to być kopia dokumentu SAD, z którego wynika tożsamość wywiezionego towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Przyjmuje się, że gdy z dokumentu SAD nie wynika, jaki towar był przedmiotem eksportu, należy posiadać potwierdzoną przez urząd celny kopię dokumentu CMR [www 1].

Wprowadzenie do ksiąg rachunkowych importowanego towaru zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości odbywa się według cen nabycia. Artykuł 28 ustawy o rachunkowości [ustawa z dnia 29 września 1994 r.] stanowi, że cenę nabycia importowanego towaru stanowi cena zakupu, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Cenę tę powiększa się o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu. Natomiast obniża się taką cenę o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia [ustawa o rachunkowości, art. 28, ust. 2]. Według ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych na cenę nabycia importowanych towarów składa się: kwota należna dostawcy zagranicznemu, cło, podatek akcyzowy niepodlegający odliczeniu, VAT naliczony niepodlegający odliczeniu oraz dodatkowe koszty zakupu [ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 22g, ust. 3]. Import towarów wiąże się z powstaniem dodatkowych zobowiązań w stosunku do urzędu celnego, dokonującego wymiaru i poboru należności, do których należą: cło, podatek VAT i podatek akcyzowy. Podstawą naliczenia cła jest wartość celna towaru, co łącznie jest podstawą naliczenia podatku akcy-

zowego. Wartość celna łącznie z cłem i podatkiem akcyzowym są z kolei podstawą naliczenia podatku od towarów i usług VAT [Cicha, red., 2012, s. 93-95].

Podstawą ujęcia transakcji zagranicznych w ewidencji księgowej poza dokumentem SAD jest ponadto faktura od dostawcy z kraju spoza Unii Europejskiej oraz dowód przyjęcia do magazynu towarów (PZ), jak również inne dokumenty np. zawiadomienie spedytora o przejściu towarów przez granicę celną [Martyniuk i Małkowska, 2010, s. 219].

Tabela 1 przedstawia przykładową ewidencję księgową podstawowych operacji gospodarczych związanych z importem towarów.

Tabela 1. Ewidencja księgowa importu towarów

Nazwa operacji gospodarczej	Nazwa konta księgowego – strona Dt	Nazwa konta księgowego – strona Ct
1. Faktura od dostawcy zagranicznego przeliczona na PLN	rozliczenie zakupu towarów	rozrachunki z dostawcami
2. SAD zawierający: naliczone cło, naliczony podatek akcyzowy, naliczony podatek VAT, koszty manipulacyjne Urzędu Celnego	rozliczenie zakupu towarów	rozrachunki publicznoprawne (rozrachunki z Urzędem Celnym)
3. PZ – przyjęcie towarów do magazynu według ceny ewidencyjnej	towary	rozliczenie zakupu towarów
4. PK – wyksięgowanie:		
a) naliczonego podatku VAT	a) VAT naliczony	a) rozliczenie zakupu towarów
b) kosztów manipulacyjnych Urzędu Celnego	b) koszty (w zależności od stosowanego układu ewidencji kosztów jednostki, np. usługi obce, pozostałe koszty)	b) rozliczenie zakupu towarów
c) odchylenia od cen ewidencyjnych towarów	c) rozliczenie zakupu towarów	c) odchylenia od cen ewidencyjnych towarów

Źródło: Na podstawie [Messner, red., 2010, s. 277-278; Cicha, red., 2012, s. 95].

W nawiązaniu do tabeli 1 należy podkreślić, że występuje ponadto możliwość (operacja księgowa 4 b) przeniesienia kosztów manipulacyjnych na zwiększenie ceny nabycia towarów.

Sprzedż eksportowa towarów dokumentowana jest fakturą handlową wystawioną w języku i w walucie kontraktu nabywcy towarów. Faktura handlowa wraz z dołączonym formularzem celnym SAD jest żądaniem zapłaty za towar oraz potwierdzeniem transakcji sprzedaży eksportowej [Martyniuk i Małkowska, 2010, s. 215]. Eksport towarów objęty jest stawką 0% podatku VAT. Sprzedż eksportowa towarów nie powoduje powstania zobowiązania z tytułu podatku

należnego VAT, daje jednak eksporterowi prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie towarów sprzedanych [Messner, red., 2010, s. 308].

Tabela 2 przedstawia przykładową ewidencję księgową podstawowych operacji gospodarczych związanych ze sprzedażą eksportową towarów.

Tabela 2. Ewidencja księgową sprzedaży eksportowej towarów

Nazwa operacji gospodarczej	Nazwa konta księgowego – strona Dt	Nazwa konta księgowego – strona Ct
1. WZ – Wydanie towarów sprzedanych w ramach eksportu	wartość sprzedanych towarów według cen zakupu	towary
2. Ujęcie faktury eksportowej VAT, dowód SAD za sprzedane towary	rozrachunki z odbiorcami	przychody ze sprzedaży towarów
3. Ujęcie odchyleń z tytułu zrealizowanej marży przy sprzedaży eksportowej towarów	odchylenia od cen ewidencyjnych towarów	wartość sprzedanych towarów według cen zakupu

Źródło: Na podstawie [Messner, red., 2010, s. 309].

W nawiązaniu do tabeli 2 należy podkreślić, że występuje ponadto możliwość zaliczenia ponoszonych kosztów, związanych z eksportem towarów, do kosztów – usług obcych lub pozostałych kosztów rodzajowych (o ile jednostka stosuje układ rodzajowych kosztów).

Podsumowanie

Objęcie Polski unią celną związane jest z przyjęciem jednolitych zasad dotyczących obrotu towarowego z państwami trzecimi, które to Polska w sposób bezpośredni stosuje, w celu prawidłowego ujęcia transakcji zagranicznych w zakresie towarów w księgach rachunkowych jednostki. Niezbędne jest zatem rozróżnienie transakcji zagranicznych w zakresie towarów na transakcje dokonywane w ramach Unii Europejskiej (tak zwane transakcje wewnątrzspółnotowe) oraz na transakcje importu i eksportu towarów z krajami spoza Unii Europejskiej. Ta klasyfikacja jest konieczna w obliczu odmiennego ich traktowania na potrzeby prawa celnego, podatkowego i bilansowego. Niniejszy artykuł obejmuje swym zakresem wyłącznie problematykę obrotu towarami z krajami spoza Unii Europejskiej. Realizując cel artykułu, zaprezentowano najważniejsze kwestie związane ze zdefiniowaniem pojęcia importu i eksportu towarów oraz ukazania znaczenia cła w tych transakcjach (procedury celnej, przeznaczenia celnego towarów), jak również przedstawienia istoty opodatkowania tych transakcji (z tytułu podatku akcyzowego i podatku od towarów i usług VAT). Biorąc pod uwagę dużą zmienność regulacji prawnych krajowych i unijnych w tym zakresie, zmian nawet

z częstotliwością miesięczną, te kwestie są szczególnie problematyczne dla księgowych. Ponadto prawidłowe rozliczenie transakcji importu i eksportu towarów zależy od właściwego ich udokumentowania, a wśród tych dokumentów najważniejszy to dokument SAD. W artykule zaprezentowano także przykładowe zasady ewidencji księgowej transakcji zagranicznych z krajami spoza Unii Europejskiej – importu i eksportu towarów, co stanowi ceną wskazówkę dla praktyków rachunkowości. Należy zwrócić uwagę, iż skuteczne przeciwdziałanie oszustwom w transakcjach importu i eksportu towarów, wymaga ścisłej współpracy pomiędzy państwami nie tylko Unii Europejskiej, m.in. dlatego wprowadza się systemy informatyczne w obrocie celnym towarami. Zatem prawidłowa znajomość aktualnych przepisów ustawy o rachunkowości, prawa celnego i podatkowego, pozwala na właściwe ujmowanie transakcji zagranicznych w jednostce gospodarczej.

Literatura

- Breza M. (2009), *Międzynarodowe Transakcje Gospodarcze*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Cła i Logistyki, Warszawa.
- Cicha A., red. (2012), *Rachunkowość finansowa z elementami rachunku kosztów i sprawozdawczości finansowej*, SKWP, Warszawa.
- Czyżowicz W. (2004), *Prawo celne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Konwencja z dnia 20 maja 1987 r. o uproszczeniu formalności w obrocie towarowym SAD, Dz.U. z 1998, Nr 46, poz. 288.
- Kosacka-Łędzewicz D. i Olszewski B. (2011), *Transakcje wewnątrzspółnotowe. Eksport-Import*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław.
- Kuś A. (2001), *Gospodarcze procedury celne w prawie polskim na tle prawa Unii Europejskiej*, Polskie Wydawnictwo Prawnicze IURIS, Poznań.
- Kuś A. (2003), *Prawo celne*, OW Branta, Bydgoszcz-Lublin.
- Martyniuk T., Małkowska D. (2010), *Zaawansowana rachunkowość finansowa*, PWE, Warszawa.
- Messner Z., red. (2010), *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice.
- Michalik T. (2012), *VAT Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.
- Naruszewicz S. i Masłowska M., red. (2010), *Informatyzacja procedur celnych*, Difin, Warszawa.
- Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiający Wspólnotowy Kodeks Celny, Dz.U. L 302 z 19.10.1992, str. 1 z późn. zm.
- Rymarczyk J., red. (2005), *Handel zagraniczny, organizacja i technika*, PWE, Warszawa.

- Stępień B., red. (2004), *Transakcje handlu zagranicznego*, PWE, Warszawa.
- Suska A. (2002), *Poradnik VAT*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012, Nr 0, poz. 361 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., Nr 0, poz. z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne, Dz.U. z 2015 r., Nr 0, poz. 858 z późn. zm.
- [www 1] <http://ksiegowosc.infor.pl> (dostęp: 30.06.2015).
- [www 2] <http://www.mf.gov.pl> (dostęp: 30.06.2015).

SELECTED PROBLEMS OF TAXATION, DOCUMENTATION AND ACCOUNTING RECORDS IMPORTED AND EXPORTED GOODS

Summary: Foreign transactions include intra-Community transactions and import/export of goods. Proper knowledge of the provisions under the Act on accounting, taxation and customs law allows for proper recognition of foreign transactions in entities in terms of their taxation, documentation and accounting records. The provisions of the Law on VAT on the import and export of goods, determine when the tax obligation and tax base depending on the destination of the goods customs or customs procedures. The purpose of this article is to present the meaning and substance of international transactions of goods from countries outside the European Union in the context of their taxable transactions documentation and recognition in the accounting records. The article is a valuable clue for accounting practitioners, especially in the face of changes that have occurred in the tax law in this area in recent years.

Keywords: imports of goods, exports of goods, foreign accounting records transactions, taxation transactions of import and export of goods, documentation of business transactions.