

Towar w prawie celnym Unii Europejskiej

Artur Kuś*, Piotr Witkowski**

Towar jest kluczowym elementem szeroko rozumianego prawa celnego. W perspektywie legislacyjnej Unii Europejskiej prawo celne określa zasady i tryb obrotu towarowego z państwami trzecimi. Wynikają z nich obowiązki i uprawnienia organów celnych oraz przedsiębiorców realizujących operacje importowe i eksportowe. Celem publikacji jest analiza roli i znaczenia „towaru” w obrocie towarowym z państwami trzecimi. Realizacja przyjętego celu zmierzała do przyjęcia tezy badawczej, że głównym przedmiotem obowiązujących unormowań unijnego prawa celnego jest „towar” w różnych jego aspektach: prawnych, technicznych, cech fizycznych czy też ekonomicznych.

Słowa kluczowe: towar, towar unijny, towar nieunijny, należności celne, elementy kalkulacyjne, procedury celne, procedur specjalne, zwolnienia celne, reglamentacja obrotu towarowego z państwami trzecimi

Kody klasyfikacji JEL: K34

* Prof. dr hab. • Zakład Prawa Gospodarczego i Finansowego Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach • ✉ art7kus@wp.pl •

ORCID: 0000-0002-6319-4936

** Dr hab., prof. UMCS • Katedra Gospodarki Światowej i Integracji Europejskiej Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie •

✉ piotr.witkowski@mail.umcs.pl • ORCID: 0000-0001-8084-7620

Wprowadzenie

Prawo celne UE stanowi konsekwencję wieloletniego procesu integracyjnego mającego na celu wprowadzenie do obowiązującego porządku prawnego i standardu życia społeczno-ekonomicznego zasad swobodnego przepływu towarów, kapitału, usług i osób. Zasady te stanowią podstawy unijnego rynku wewnętrznego ukierunkowanego na zapewnienie przestrzeni dobrobytu i wolności, zapewniającej dostęp do towarów, usług, zatrudnienia, możliwości biznesowych i bogactwa kulturowego (Rynek wewnętrzny, 2023).

Podstawową zasadą rynku wewnętrznego UE opartą na teorii i praktyce unii celnej jest swobodny przepływ towarów (Lyons, 2001, s. 54). Zasada ta jest zrealizowana poprzez ukształtowanie wspólnego, unijnego obszaru celnego¹ pozbawionego w zakresie przemieszczania towarów pomiędzy państwami członkowskimi wszelkich należności celnych, ograniczeń ilościowych i jakościowych oraz instrumentów formalizmu

¹ Unijny obszar celny określa art. 4 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. *ustanawiającego unijny kodeks celny*, Dz.Urz. UE z 2013, L. 269, s. 1 ze zm. (dalej: UKC).

celnego i kontroli celnej. Podkreślić należy, że terytoria poszczególnych państw członkowskich nie są tożsame z obszarem celnym Unii Europejskiej (Reiwer-Kaliszewska, Nowak, 2019, s. 230). W obrocie towarowym obowiązuje zasada wzajemnego uznawania. Oznacza ona, że towar legalnie wyprodukowany i wprowadzany na rynek w jednym z państw członkowskich może w sposób nieograniczony być sprzedawany na obszarze całej UE. Zasada ta nie ma jednak charakteru absolutnego². W relacjach gospodarczych i handlowych z państwami trzecimi wyznacznikiem unii celnej jest oparta na jednolitych zasadach Wspólna Polityka Handlowa (WPH) stanowiąca wyłączną kompetencję UE (Kuś, 2011, s. 111–115). W jej zakres wchodzi m.in. uprawnienie do zmian stawek celnych, zawierania umów celnych i handlowych dotyczących handlu towarami i usługami oraz do handlowych aspektów własności intelektualnej, bezpośrednich inwestycji zagranicznych, ujednoczenia środków liberalizacyjnych, polityki eksportowej, a także handlowych środków ochronnych, w tym środków podejmowanych w przypadku dumpingu lub subsydiów³. W znacznej mierze jest ona realizowana za pośrednictwem szeroko rozumianego prawa celnego obejmującego m. in. UKC, wspólną taryfę celną⁴, system zwolnień celnych⁵ oraz reglamentację i ochronę unijnych producentów i konsumentów, ale także regulacje w zakresie obrotu towarowego wprowadzane ze względu na racje moralności publicznej, bezpieczeństwa i porządku publicznego, zdrowia ludzi i zwierząt, ochrony dóbr kultury i własności intelektualnej.

² Odstępstwa od niej mogą wynikać np. z tzw. wymogów koniecznych.

³ Art. 207 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej podpisany 13 grudnia 2007 r., wersja skonsolidowana Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej opublikowanego w Dz.Urz. UE 2012, C 326, s. 47. (dalej: „TFUE”).

⁴ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz.Urz. 1987, L 256, s. 1 ze zm.

⁵ Rozporządzenie Rady (WE) z dnia 16 listopada 2009 r. nr 1186/2009 ustanawiające wspólnotowy system zwolnień celnych, Dz.Urz. WE 2009, L 324, s. 23 ze zm.

Analizując problematykę gospodarczych i handlowych stosunków UE z otoczeniem międzynarodowym, uzasadnionym wydaje się postawienie tezy badawczej, że głównym przedmiotem obowiązujących unormowań prawa celnego jest „towar”, czasami potocznie nazywany „towarem celnym”. To towar, jako obiekt obrotu towarowego z państwami trzecimi – uwzględniając jego specyfikę, skład fizyko-chemiczny, stopień przetworzenia oraz klasyfikację, pochodzenie, wartość i przeznaczenie – determinuje poziom należności celnych, możliwości faktycznego wykorzystania przez importerów i eksporterów, jak również stosowanie instrumentów stymulujących lub ograniczających tenże obrót. Drugą oczywistą rzeczą w zakresie uznania towaru jako przedmiotu prawa celnego jest to, że niezbędnym do tego elementem jest jego faktyczne przemieszczanie – przywóz (import), wywóz (eksport), tranzyt w relacji transgranicznej z państwami trzecimi.

Celem publikacji jest podjęcie rozważań dotyczących roli i znaczenia „towaru” w prawie celnym UE. W ocenie Autorów najlepszą formułą świadcząca o słuszności postawionej tezy jest prezentacja i analiza podstawowych instrumentów prawa celnego, kształtowanych w zależności od rodzaju towaru będącego przedmiotem obrotu z państwami trzecimi. Warto podkreślić, że problematyka związana z analizą „towaru” i zróżnicowania w zależności od jego rodzajów instrumentów prawa celnego nie była dotychczas w rozważaniach doktrynalnych zbyt szeroko podejmowana. Przeprowadzając tę analizę, można postawioną tezę uzupełnić pytaniem badawczym: na ile zmieniające się uwarunkowania społeczno-gospodarcze, w szczególności postęp informatyczno-cyfrowy wpływa na zmianę podejścia do samego „towaru” i stosowanych wobec niego instrumentów prawa celnego? Pytanie to jest aktualne, ponieważ w maju 2023 r. KE przedstawiła propozycje istotnej reformy unii celnej UE. Unijne centrum danych celnych stanie się nowym centralnym środowiskiem cyfrowym dla przedsiębiorstw przywożących towary do UE (Arendsen, 2024, s. 1).

W publikacji zastosowano metodę analityczno-opisową, wykorzystano krajową i zagraniczną

literaturę naukową, dokumenty KE, a także akty prawa pierwotnego i wtórnego UE oraz polskie przepisy mające zastosowanie w zakresie prawa celnego.

Pojęcie i klasyfikacja towaru jako przedmiotu obrotu z państwami trzecimi

Prawo celne UE można w dużym uogólnieniu określić jako zasady obrotu towarowego z państwami trzecimi (Witkowski, 2016, s. 86). Prawo celne traktowane jest jako zestaw norm i procedur dotyczących międzynarodowego handlu towarami, praw i obowiązków podmiotów gospodarczych, jak również systemu prawa i obowiązków organów rządowych lub międzynarodowych organizacji integracji gospodarczej, które zapewniają realizację tych norm w celu ochrony i wspierania interesów gospodarczych i społecznych państwa członkowskiego lub państw członkowskich w tej organizacji (Czyżowicz, 2004, s. 15).

Wprost na „towar” i jego przepływ pomiędzy unijnym obszarem celnym i państwami trzecimi wskazuje już w preambule UKC, dodatkowo określając, że przedmiotem jego regulacji są ogólne przepisy i procedury mające zastosowanie do towarów wprowadzanych na unijny obszar celny lub z niego wyprowadzanych⁶. Kluczowym przedmiotem prawa celnego jest zatem „towar”. Towar w przepisach unijnego prawa celnego nie posiada legalnej definicji. W orzecznictwie TSUE wskazuje się, że towar jest przedmiotem materialnym, ruchomym, przeznaczonym do ogólnodostępnego obrotu, w tym obrotu gospodarczego i handlowego. Wyraża on społeczny stosunek sprzedawcy i nabywcy, jest przeznaczony do wymiany i posiada właściwości zaspokajania określonych potrzeb społecznych (Encyklopedia Zarządzania, b.d.). W najszerszym ujęciu przez „towar” należy rozumieć wszystkie rzeczy ruchome, energię, nieruchomości, płody ziemi (Kocierz, Misiarz, 2013, s. 14). Towar to rzecz ruchoma, ma konkretny

skład fizyko-chemiczny, określone cechy pozwalające być przedmiotem transakcji, której wartość jest wyrażona w pieniądzu – środkach płatniczych⁷. Rozwijając tę interpretację, KE sformułowała pogląd, że towarem handlowym są wszystkie dobra o charakterze handlowym, które zostały umieszczone i uporządkowane w schemacie taryfy celnej (Błasiak-Barnuś, 2006, s. 175). Mając na uwadze zróżnicowanie towarów na gruncie prawa celnego, dokonano podziału i zdefiniowano: „towary unijne” i „towary nieunijne”⁸. Podstawą tego wyodrębnienia jest „status celny”, określający pozycję prawną danego towaru ze względu na instrumenty prawa celnego, które mogą być wobec niego zastosowane, np. z zakresu kontroli celnej, stosowania procedur celnych lub powstania należności celnych.

Utrata statusu celnego towaru unijnego ma miejsce, gdy towar unijny objęty zostaje procedurą wywozu i zgodnie z jej przebiegiem jest wyprowadzony poza unijny obszar celny. Utrata statusu celnego towaru może mieć ponadto miejsce, jeżeli towary unijne zostaną wyprowadzone poza obszar celny UE, o ile nie mają zastosowania zasady dotyczące tranzytu wewnętrznego oraz zostały objęte procedurą tranzytu zewnętrznego, składowania lub uszlachetniania czynnego, o ile zezwalają na to przepisy prawa celnego, a także zostały objęte procedurą końcowego przeznaczenia, a następnie stały się przedmiotem zrzeczenia na rzecz skarbu państwa lub zostały zniszczone i pozostały po nich odpady, jak również zgłoszenie o dopuszczenie do obrotu zostaje unieważnione po zwolnieniu towarów⁹.

Uzasadniony wydaje się pogląd, że zaprezentowane ujęcia towaru przyjęte na potrzeby stosowania prawa celnego nie wyczerpują w pełni jego zdefiniowania w zakresie obrotu towarowego z państwami trzecimi i konsekwencji realizacji czynności importowo-eksportowych. W szczególności odnosi się to do regulacji dotyczących należności podatkowych, wymierzanych i pobieranych

⁶ Art. 1 ust. 1 UKC.

⁷ Wyrok z 10 grudnia 1968 r. w sprawie 7/68 KE p. Włochy, Zb. Orz 1968, s. 423, za Dąbrowska i in. (2010, s. XIV–6).

⁸ Art. 5 pkt. 22 i pkt 23 UKC.

⁹ Art. 154 UKC.

wspólnie z należnościami celnymi, oraz przepisów prawa transportowego stosowanego w stosunku do praktycznego przemieszczania towarów w przestrzeni transgranicznej.

W odniesieniu do regulacji podatkowych można przyjąć konstrukcję dualistyczną w zdefiniowaniu pojęcia „towaru”, uwzględniającą interpretacyjną modyfikację związaną z produktem cyfrowym. W pierwszym (tradycyjnym) ujęciu towarem są materialne rzeczy ruchome: woda, gaz i energia elektryczna, w przypadku gdy są oferowane do sprzedaży w ograniczonej objętości lub w określonej ilości¹⁰. Nieomal analogicznie pojęcie towaru uregulowane jest w polskim prawie krajowym: określono, że są to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii¹¹. Z kolei kodeks cywilny¹² stanowi, że „rzeczami” są tylko przedmioty materialne.

¹⁰ Art. 2 pkt.5 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/771 z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie niektórych aspektów umów sprzedaży towarów, zmieniająca rozporządzenie (UE) 2017/2394 oraz dyrektywę 2009/22/WE i uchylająca dyrektywę 1999/44/WE, Dz.Urz. UE 2019, L 136, s. 28 ze zm.

¹¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity, Dz.U. z 2022 nr. 935.

¹² Art. 45 k.c.; *a contrario* dobra niematerialne nie mogą otrzymać takiego statusu, pomimo że niekiedy dóbr tych (np. utworów) dotyczy stosunek cywilnoprawny. Wskazuje się przy tym, iż uzewnętrznienie dóbr niematerialnych, np. w postaci dyskiety, płyty, stanowi jedynie ich *corpus mechanicum*. Z powyżej wskazanych względów rzeczami nie są również prawa, pomimo że także ich może dotyczyć obrót cywilnoprawny (np. cesja praw). Człowiek, jako istota ludzka, w tym części jego ciała, nie może być kwalifikowany jako rzecz. Rzeczami nie są także zwłoki ludzkie. Z kolei mogą być kwalifikowane jako takie organy ludzkie, odłączone od ciała, szkielety, krew ludzka czy ludzkie próbki biologiczne, do czasu ich połączenia z ciałem innego człowieka. Pieniądze, jako środki płatnicze, kwalifikowane są jako rzeczy *sui generis*. Wartość pieniędzy nie wynika bowiem z ich właściwości fizycznych, lecz z określenia i zagwarantowania tejże wartości przez państwo. Rzeczami mogą być natomiast numizmaty, są bowiem przedmiotami materialnymi i same przez się mają określoną wartość. Także tzw. waluty cyfrowe, mimo że zaliczamy je do mienia, nie stanowią rzeczy, chociażby ze względu na to, że nie są to dobra materialne – szerzej zob. Komentarz do art. 45, w: M. Balwicka-Szczyrba (red.),

Podobnie przedstawiono to w innej regulacji krajowej, wskazując, że towar to wytworzone przez konkretną jednostkę i stanowiące jej własność wyroby gotowe lub usługi przeznaczone do dalszej odsprzedaży w stanie nieprzetworzonym, znajdujące się w magazynach lub punktach sprzedaży¹³. W drugim aspekcie uwzględniającym przeobrażenia technologiczno-informatyczne za towar uważane są materialne rzeczy ruchome, które zawierają w sobie treści cyfrowe lub usługę cyfrową lub są z takimi treściami lub usługą wzajemnie połączone w taki sposób, że brak tych treści cyfrowych lub usługi cyfrowej uniemożliwiłby tym towarom pełnienie ich funkcji, przyjmując dla nich określenie towarów z elementami cyfrowymi¹⁴.

W przypadku towarów z elementami cyfrowymi, produktów cyfrowych¹⁵, a także usług cyfrowych¹⁶, należy nadmienić, że są one traktowane łącznie, ewentualnie w powiązaniu z ich postacią materialną. Ma to przykładowo zastosowanie w niektórych rozważaniach klasyfikacji towarów zgodnie z Nomenklaturą Scaloną lub ustaleniem wysokości należności celnych w procedurach specjalnych np. przetwarzania w formie procedury uszlachetnienia biernego.

W odniesieniu do przepisów prawa transportowego warto zwrócić uwagę na fakt, że zróżnicowa-

A. Sylwestrzak (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, WKP 2022 (wersja elektroniczna).

¹³ Ustawa dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. nr 120.

¹⁴ Art. 2 pkt. 5 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/771 z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie niektórych aspektów umów sprzedaży towarów, zmieniająca rozporządzenie (UE) 2017/2394 oraz dyrektywę 2009/22/WE i uchylająca dyrektywę 1999/44/WE, Dz.Urz. UE z 2019, L 136, s. 28 ze zm.

¹⁵ Produkty cyfrowe to produkty dostępne wyłącznie w wersji elektronicznej. Są to między innymi: e-booki, poradniki, podcasty, filmy, pliki do wydruku, szablony, grafiki, plany treningowe, jądłospisy czy kursy online, do których kupujący otrzymuje niemalże nieograniczony dostęp z dowolnego urządzenia.

¹⁶ Usługa elektroniczna to usługa świadczona drogą elektroniczną poprzez sieć telekomunikacyjną z wykorzystaniem technologii informacyjnej, której świadczenie jest zautomatyzowane i która wymaga niewielkiego udziału człowieka.

nie prawne „towaru” będzie mogło mieć miejsce ze względu na jego tożsamość. Wyraźnemu wyodrębnieniu podlegają m.in. towary niebezpieczne i łatwo psujące się, powodując zwiększenie obowiązków osoby dokonującej obrotu nimi. Towary niebezpieczne podlegają specjalnym reżimom proceduralnym i kontrolnym. Rozumie się, że są to substancje (w tym mieszaniny, roztwory, odpady) lub przedmiot zaliczony do jednej z kilku grup zagrożeń (klas) towarów niebezpiecznych, zdefiniowanych w przepisach transportowych, które mogą same przez siebie lub pod wpływem okoliczności zewnętrznych spowodować zagrożenie dla życia ludzkiego, zdrowia lub mienia. Do grup tych towarów należą m.in. materiały wybuchowe, samozapalne, łatwopalne, żrące, trujące, silnie utleniające się, radioaktywne, gazy sprężone¹⁷. Natomiast towary łatwo psujące się posiadają specyficzne cechy będące najczęściej konsekwencją ich pochodzenia. Należą do nich głównie towary i produkty pochodzenia zwierzęcego i roślinnego, które wymagają zapewnienia określonych warunków klimatycznych podczas ich transportu i przechowywania. Mogą to być produkty żywnościowe – mięso, ryby, nabiał, tłuszcze, konserwy, napoje bezalkoholowe, piwo, wino – oraz towary nieżywnościowe – kwiaty, a także chłodzone próbki krwi, narządy ludzkie¹⁸.

Towar w procesie ustalenia należności celnych w obrocie z państwami trzecimi

Prawo celne UE stanowi podstawę wymiaru i poboru należności celnych w stosunku do towa-

¹⁷ Towary niebezpieczne określone w Europejskiej umowie z dnia 30 września 1957 r. *dotyczącej międzynarodowego przewozu drogowego towarów niebezpiecznych (ADR)*, podpisana w Genewie, załącznik do Dz.U. z 2002 r., nr 194, poz. 1629 ze zm.

¹⁸ Towary szybko psujące się, wskazane w umowie z dnia 1 września 1970 r. o *międzynarodowych przewozach szybko psujących się artykułów żywnościowych i o specjalnych środkach transportu przeznaczonych do tych przewozów (ATP)*, Dz.U. z 2022 r. poz. 1824.

rów wprowadzanych na unijny obszar celny. Wprowadzenie takiego towaru może nastąpić albo w sposób legalny, albo nielegalny. Wobec braku jakichkolwiek dowodów świadczących o tym, że towar został legalnie wprowadzony na obszar celny, organy celne uprawnione są do uznania, że towar wprowadzono na obszar celny nielegalnie¹⁹. Nielegalnym wprowadzeniem jest przywóz towarów z pominięciem kolejnych etapów procedury przewidzianych w UKC²⁰.

Pojęcie „należności celne” powszechnie utożsamiane jest z „cłem”, chociaż *de lege lata* definicja legalna zawarta w UKC dotyczy wyłącznie pojęcia „należności celnych”, którymi są należności celne płatne przy przywozie (należności celne przywozowe) bądź wywozie (należności celne wywozowe) towarów (Kuś, 2017, s. 159). Należy zaznaczyć, że aktualnie pobierane są jedynie należności celne przywozowe stanowiące dochód własny UE²¹. Aż 75% pobranych należności celnych trafia do budżetu ogólnego UE, a jedynie 25% pozostaje w gestii administracji celnych, które te należności pobrały²². Środki pozostające w budżecie państwa członkowskiego powinny być przeznaczane na bieżące potrzeby związane z działaniem jego administracji celnej.

Mając na uwadze przedmiot rozważań należy zauważyć, że podstawą ustalenia i wymiaru wysokości należności celnych jest „towar” oraz sposób postępowania z nim w obrocie z państwami trzecimi. To on zgodnie z obowiązującymi przepisami wyznacza ich finansowy wymiar. Do uiszczenia tych należności zobowiązana jest osoba ponosząca odpowiedzialność za towar. Warto zaznaczyć, że ze względu na rodzaj towaru i okolicz-

¹⁹ Wyrok WSA w Warszawie z 10 grudnia 2015 r., sygn. akt V SA/Wa 2416/15.

²⁰ Wyrok WSA w Lublinie z 19 listopada 2015 r., sygn. akt III SA/Lu 934/15.

²¹ Art. 1 i 2 Decyzji Rady z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich, Dz.Urz. z 2007, L. s. 17 ze zm.

²² Art. 9 Decyzja Rady (UE, Euratom) 2020/2053 z dnia 14 grudnia 2020 r w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylająca decyzję 2014/335/UE, Euratom, Dz.Urz. z 2020 L. s. 424.

ności jego wprowadzenia na unijny obszar celny możemy mieć do czynienia z całkowitym odstąpieniem *in potestate legis* od powstania i wymiaru należności celnych. Dotyczy to sytuacji nielegalnych środków płatniczych oraz środków odurzających i substancji psychotropowych, które nie są ściśle nadzorowane przez właściwe organy ze względu na ich przeznaczenie do celów leczniczych i naukowych²³.

Towar jest zatem kluczowym elementem w procesie ustalenia należności celnych. Wysokość ich jest wyznaczana w oparciu o elementy kalkulacyjne, którymi są taryfa celna, pochodzenie towaru oraz wartość celna towaru.

Taryfa celna to usystematyzowany wykaz towarów oznaczonych cyfrowymi kodami taryfowymi²⁴ z przypisanymi, zależnymi od nich stawkami celnymi i środkami taryfowymi²⁵. To podstawowe techniczne narzędzie, służące państwu, integracyjnej organizacji międzynarodowej do ustalania wysokości należności celnych. Jej podstawowym elementem jest klasyfikacja poszczególnych towarów będących przedmiotem obrotu z państwami trzecimi oparta na Nomenklaturze Scalonej, która została utworzona na potrzeby Wspólnej Taryfy Celnej poprzez modyfikację Zharmonizowanego Systemu Określania i Kodowania Towarów – HS²⁶. Towar będący przedmiotem obrotu z państwami trzecimi może być opisany i sklasyfikowany za pomocą jednego ośmiocyfrowego kodu taryfowego. Mając to na uwadze, niezbędnym jest ści-

śle stosowanie specjalnych reguł klasyfikacyjnych określanych we Wspólnej Taryfie Celnej – Ogólnymi Regułami Interpretacyjnymi Nomenklatury Scalonej. To bardzo ważna zasada, ponieważ przyjęto, że tytuły sekcji, działów i poddziałów mają znaczenie wyłącznie orientacyjne (Radzewicz, 2008, s. 313), natomiast dokonując klasyfikacji towarów dla celów m.in. ustalenia i poboru należności celnych, niezbędna jest analiza szerszego spectrum obejmującego pozycje i uwagi do sekcji i działów, oczywiście o ile nie będą one sprzeczne z regułami interpretacyjnymi. Znaczenie reguł interpretacyjnych jest szczególnie widoczne w przypadku tzw. towarów złożonych i specyficznych (np. towarów w stanie niekompletnych lub niegotowych, mieszanin lub połączenia materiałów lub substancji, towarów z opakowaniami i materiałami opakowaniowymi). Elementem taryfy celnej jest każda inna nomenklatura, która jest całkowicie lub częściowo oparta na Nomenklaturze Scalonej lub która dodaje do niej dalsze poddziały i która została ustanowiona w przepisach unijnych regulujących określone dziedziny do celów stosowania środków taryfowych związanych z wymianą towarową. Przyjmując szeroką interpretację, należałoby traktować jako jej moduł również środki określane często w doktrynie jako środki parataryfowe, a więc regulacje dotyczące wprowadzanych odrębnie ochronnych należności celnych o charakterze antydumpingowym²⁷, antysubwencyjnym²⁸ i ochronnym²⁹. Taryfa celna UE składa się także ze stawek celnych i środków taryfowych. Należą do nich m.in. konwencyjne

²³ Art. 83 ust. 2 lit a i b UKC.

²⁴ Z technicznego punktu widzenia taryfa celna UE jest podzielona tematycznie na XXI sekcji, które z kolei dzielą się na 97 działów.

²⁵ Z praktycznego względu zasadnicze znaczenie dla osoby korzystającej z taryfy celnej mają jej wersje użytkowe w postaci Zintegrowanej Taryfy Wspólnot Europejskich – TARIC.

²⁶ Nomenklatura Scalona CN rozbudowała HS o dodatkowe dwie cyfry (do ośmiu). Struktura pozostała taką jak w HS – na poziomie sześciu cyfr CN jest zgodną z nomenklaturą HS – jest precyzyjniejsza i pozwala na bardziej dokładną klasyfikację – przypisanie towaru do danego kodu cyfrowego. W stosunku do HS Nomenklatura CN zwiększa przeszło dwukrotnie ilość grupowań klasyfikacyjnych ok. 5000 pozycji HS – do ponad 10000 CN.

²⁷ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z 8 czerwca 2016 r. 2016/1036 w sprawie ochrony przed przywozem produktów po cenach dumpingowych z krajów niebędących członkami Unii Europejskiej, Dz.Urz. UE 2016, L 176, s. 21.

²⁸ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z 8 czerwca 2016 r. 2016/1037 w sprawie ochrony przed przywozem towarów subsydiowanych z krajów niebędących członkami Unii Europejskiej, Dz.Urz. UE. 2016, L 176, s. 55.

²⁹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/755 z dnia 29 kwietnia 2015 r. w sprawie wspólnych reguł przywozu z niektórych państw trzecich (wersja przekształcona); (Dz.Urz. UE, L z dnia 19 maja 2015 r.).

lub zwykle autonomiczne stawki celne, preferencyjne środki taryfowe określone w umowach zawartych przez UE, preferencyjne środki taryfowe przyjęte jednostronnie przez UE oraz autonomiczne środki przewidujące obniżenie należności celnych lub zwolnienie z należności celnych za niektóre towary, a także uprzywilejowane traktowanie taryfowe w zakresie w/w środków, z którego mogą korzystać niektóre towary ze względu na ich rodzaj lub końcowe przeznaczenie. Budowa taryfy celnej i jej praktyczne zastosowanie jednoznacznie wskazuje na rangę towaru i jego klasyfikacji w Nomenklaturze Scalonej dla sposobu traktowania w obrocie z państwami trzecimi. Dotyczy to nie tylko ustalenia i wymiaru należności celnych, w tym instrumentów ochronnych w postaci np. cel antydumpingowych lub antysubwencyjnych, ale również stosowania innych instrumentów polityki handlowej w postaci zakazów i ograniczeń tego obrotu.

Globalizacja i internacjonalizacja międzynarodowej współpracy gospodarczej, pomimo mających miejsce w ostatnim czasie istotnych turbulencji w postaci m.in. pandemii COVID-19 oraz agresji militarnej Rosji w Ukrainie, powoduje, że systematycznie wzrasta znaczenie drugiego elementu kalkulacyjnego, jakim jest pochodzenie towaru. Pojęcie to oznacza przynależność ekonomiczną konkretnego towaru do określonego państwa lub jego części, regionu (Kuś, 2020, s. 419). Kierując się poziomem zintegrowania powiązań gospodarczych i handlowych pomiędzy państwami, w stosunku do pochodzenia towaru dokonano jego podziału na pochodzenie niepreferencyjne i pochodzenie preferencyjne. Do precyzyjnego ich ustalenia wprowadzono reguły pochodzenia wskazujące na miejsce uzyskania konkretnego towaru. Reguły niepreferencyjnego pochodzenia towaru mają zastosowanie do taryfy celnej UE, środków pozataryfowych przyjętych odrębnymi postanowieniami prawa UE i mającymi zastosowanie w obrocie towarowym oraz do sporządzania i wydawania świadectw pochodzenia (Adler, 2020, s. 149). Reguły niepreferencyjnego pochodzenia towaru mają one na celu wskazanie pochodzenia w całości z danego towaru

z określonego państwa lub regionu. Za towary pochodzące z danego państwa uznane są również produkty poddane na jego terytorium ostatniemu istotnemu przetworzeniu lub obróbce, co spowodowało wytworzenie nowego produktu lub stanowiło istotny etap wytwarzania. Procesy te powinny być przeprowadzone w przygotowanym do nich przedsiębiorstwie. W praktyce można stwierdzić, że zmiana pochodzenia towaru ma miejsce w okolicznościach tzw. skoku taryfowego, a więc do innej pozycji taryfy celnej użyte były towary poddane przetworzeniu lub obróbce, a do innej produkty powstałe w wyniku tego procesu³⁰.

W odniesieniu do preferencyjnych reguł pochodzenia towaru można przyjąć, że opierając się na ogólnych założeniach mających wskazywać, że dany towar został uzyskany na terytorium konkretnego państwa, z którym UE podpisała stosowną umowę wprowadzającą m.in. zasady uprzywilejowanego traktowania towarów³¹, ewentualnie zasady te wprowadziła jednostronnie w ramach długofalowego, ogólnego systemu preferencji celnych związanych z obrotem towarowym z państwami trzecimi (Laszuk, 2017, s. 77). W pierwszym przypadku zasady identyfikacji preferencyjnego pochodzenia towarów są elementem z tzw. protokołów dodatkowych. UE jest stroną wielu umów o wolnym handlu. Wykazy towarów, jak i szczegółowe wymogi zawarte w protokołach w sprawie reguł pochodzenia nie są jednakowe, dlatego dla potrzeb ustalenia preferencyjnego

³⁰ Operacje minimalne wskazane m.in. w art. 34 Rozporządzenia delegowanego Komisji (KE) nr 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r., uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego, Dz.Urz. UE z 2015 r., L 343, s. 1 ze zm.

³¹ Zasady identyfikacji preferencyjnego pochodzenia towarów są elementem z tzw. protokołów dodatkowych. Stanowią one uzupełnienie do podpisywanych przez Unię Europejską umów o wolnym handlu, dotyczy to m.in. Szwajcarii, państw tworzących wspólnie z UE Europejski Obszar Gospodarczy, tj. Norwegia, Islandia i Liechtenstein, oraz Chile, Meksyku, Republiki Południowej Afryki, Algierii, Tunezji, Maroka, Korei Południowej, Japonii, Kanady, Ukrainy, Gruzji, Mołdawii.

pochodzenia towaru konieczne jest zastosowanie właściwej umowy o wolnym handlu (Milczarczyk-Woźniak, 2020, s. 28). Analizując teksty podpisanych umów o współpracy handlowej i gospodarczej, stanowiącej podstawy wprowadzania we wzajemnych relacjach preferencji celnych w oparciu o przyjęte reguły pochodzenia towarów, można stwierdzić większą ich elastyczność i tolerancję. Przykładowo dotyczy to umowy o partnerstwie gospodarczym między UE a Japonią³² w zakresie kumulacji.

Towar wprowadzany na unijny obszar celny w celu objęcia go procedurą dopuszczenia do obrotu może korzystać z uprzywilejowanego traktowania w ramach jednostronnych środków preferencyjnych przyjętych przez UE w stosunku do niektórych państw lub regionów spoza unijnego obszaru celnego. Najszerszą tego rodzaju formułą jest System Generalnych Preferencji Celnych (GSP)³³. Reguły preferencyjnego pochodzenia towaru ustalane są bezpośrednio przez KE (Oktaba, 2019, s. 33). System GSP składa się z trzech poziomów liberalizacji należności celnych – rozwiązania ogólnego, stosowanego wobec państw rozwijających się (DEV), oraz dwóch poziomów szerszej liberalizacji ukierunkowanych na szczególną modyfikację instrumentów związanych ze zrównoważonym rozwojem i dobrymi rządami (tzw. GSP+) oraz zakresem preferencji dla państw najsłabiej rozwiniętych (tzw. EBA) (Access2Markets, b.d.).

Dla towaru i jego traktowania w obrocie z państwami trzecimi prawidłowe oznaczenie pochodzenia będzie miało kluczowe znaczenie z punktu widzenia osoby ponoszącej odpowiedzialność za operacje importowo-eksportowe. W szczególności będzie to dotyczyło tych pierwszych, ponieważ ma bezpośredni wpływ na wysokość wymiaru

należności celnych, ze względu na rodzaj, a co za tym idzie, zastosowanie stawki celnej lub środka taryfowego. Pochodzenie towaru może skutkować również koniecznością w przypadku ustanowienia ich w stosunku do danego towaru cel antydumpingowych lub antysubwencyjnych oraz ewentualnym stosowaniem lub nie zakazów i ograniczeń przywózowych.

Ostatnim z elementów kalkulacyjnych odnoszących się bezpośrednio do towaru i bezpośrednio stymulującym należności celne jest jego wartość celna. Wartość celna jest sumą jego użyteczności wynikającej z wykorzystania, zastosowania lub konsumpcji danego dobra materialnego, która będzie wyrażona w środkach płatniczych w pieniądzu (Sawczuk, 2011, s. 26–27). Na gruncie prawa celnego określono, że wartość celna to wartość, cena samego towaru, jak również wszelkich kosztów, opłat dodatkowych, niezbędnych do wprowadzenia towaru na unijny obszar celny. W praktyce jest ona wykorzystywana do stosowania taryfy celnej oraz środków pozataryfowych w obrocie towarowym z państwami trzecimi. W przypadku wartości celnej przedmiotem analizy nie jest budowa, stan fizyko-chemiczny towaru, ale elementy związane bezpośrednio lub pośrednio z jego faktyczną ceną³⁴ oraz elementami tworzącymi koszty dodatkowe³⁵ oraz wpływem relacji pomiędzy stronami transakcji kupna–sprzedaży będącej podstawą dla operacji importowej. W materii towaru i procesu jego uzyskania oraz dystrybucji metody zastępczego ustalenia wartości celnej wprowadzają nowe pojęcia dotyczące towaru identycznego, towaru podobnego.

³² Umowa z dnia 17 lipca 2018 r. o partnerstwie gospodarczym między UE a Japonią, Dz.Urz. UE z 2018, L. 330, s. 3.

³³ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) NR 978 z dnia 25 października 2012 r. wprowadzające ogólny system preferencji taryfowych i uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 732/2008, Dz.Urz. UE 2012, L 303, s. 1 ze zm.

³⁴ Por. art. 70 ust. 3 UKC.

³⁵ „Osoby powiązane” definiuje – art. 127 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r., ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny, Dz.Urz. UE z 2015 r., L 343, s. 558 ze zm.

Możliwość postępowania z towarem w obrocie z państwami trzecimi

Prawo celne to zasady i tryb obrotu towarowego z państwami trzecimi. Z tak sformułowanego pojęcia wynika, że w obszarze jego regulacji są prawnie przewidziane sposoby dysponowania towarem w relacjach gospodarczych i handlowych pomiędzy państwami członkowskimi UE a państwami trzecimi. Terminologicznie zostały określone w formule procedur celnych³⁶. Z założenia są one jurystyczną podstawą aktywności przedsiębiorców równoważącą uwarunkowania zinternacjonalizowanego systemu gospodarki światowej z interesami biznesu unijnego i krajowego poszczególnych państw członkowskich UE.

Procedury celne stanowią ważny element materialnego prawa celnego UE, stanowiąc proceduralny aspekt postępowania z towarem w obrocie z państwami trzecimi. Towary mogą być nimi obejmowane (co do zasady) w każdym czasie, zgodnie z ustalonymi dla nich warunkami oraz ich określonym statusem celnym.

W obowiązującym prawie celnym zawarty został zamknięty katalog procedur celnych (Kuś, Witkowski, 2018, s. 189), zaliczono do nich: procedurę dopuszczenia do obrotu³⁷, procedurę wywozu³⁸, procedury specjalne³⁹. Dodatkowo mając na uwadze szczególne uwarunkowania objęcia nieunijnego towaru procedurą celną, w kategoriach uzupełniającej możliwości postępowania, zapew-

³⁶ Art. 5 pkt 16 UKC.

³⁷ W przypadku procedury dopuszczenia do obrotu towar nieunijny nabywa status celny towaru unijnego po spełnieniu warunków określonych w art. 201 pkt.1 i pkt 2 UKC.

³⁸ Towary unijne co do zasady mogą być objęte wyłącznie procedurą wywozu art. 209 pkt. 1 UKC. Wyjątkiem jest możliwość objęcia towarów unijnych procedurą tranzytu, w formie tranzytu zewnętrznego oraz procedurą przetwarzania w formie uszlachetniania biernego.

³⁹ Procedury specjalne to możliwość postępowania z towarem w ramach procedury tranzytu, procedury składowania, procedury poszczególnego przeznaczenia i procedury przetwarzania zgodnie z zasadami i trybem postępowania określonym w tytule VII Rozdział I UKC.

niającej realizację obowiązków przedsiębiorcy ponoszącego za niego odpowiedzialność, przewidziane zostały inne formy dysponowania towarem. Należą do nich: zniszczenie towaru i zrzeczenie się towaru na rzecz Skarbu Państwa⁴⁰.

Towar w zwolnieniach celnych i ograniczeniach obrotu towarowego z państwami trzecimi

Kluczowym elementem konstrukcji obowiązujących regulacji prawa celnego i jego praktycznego stosowania jest towar oraz sposób postępowania z nim w obrocie z państwami trzecimi. Konsekwencją tych dwu przesłanek jest m.in. możliwość zastosowania wobec towarów przywożonych na unijny obszar celny zwolnień celnych, a także obowiązek stosowania reglamentacji w obrocie transgranicznym. Uwzględniając charakter operacji importowej możemy wyodrębnić trzy grupy zwolnień celnych, po pierwsze, mających zastosowanie do obrotu gospodarczego oraz drugich zwolnień występujących w obrocie niegospodarczym (prywatnym), a także trzeciej grupy mieszanych, ponieważ mających miejsce zarówno w obrocie gospodarczym, jak i pozagospodarczym (Kuś, 2020, s. 445).

Towar może być przedmiotem reglamentacji w obrocie z państwami trzecimi, najczęściej rozumiemy to jako stały lub czasowy zakaz/ograniczenie tego obrotu określonymi towarami o charakterze *ega omens* lub z wybranym państwem lub grupą państw. Reglamentacja jest ukierunkowana na ochronę interesów państwa lub międzynarodowej organizacji integracyjnej. To tradycyjny w prawie celnym instrument oddziaływania na środowisko międzynarodowe, które jest ukierunkowane na osiągnięcie zamierzonego, zdefiniowanego z punktu widzenia społeczno-ekonomicznego celu związanego z szeroko rozumianą międzynarodową współpracą gospodarczą i handlową.

⁴⁰ Art. 197 UKC i art. 199 UKC.

Reglamentacja obrotu towarowego z państwami trzecimi jest instrumentem pozataryfowym, najczęściej o charakterze bezwzględny lub względnym. Do pierwszej grupy należy całkowity, bezwzględny zakaz obrotu danym towarem, ewentualnie może on dotyczyć przywozu lub wywozu określonego towaru. Najczęściej instrument ten stosowany jest wobec państw naruszających podstawowe zasady współżycia międzynarodowego, wyrażone w tzw. normach *ius cogens*. Zaliczono do nich co do zasady m.in. zakaz użycia siły zbrojnej w rozwiązywaniu konfliktów pomiędzy państwami, zakaz interwencji w sprawy wewnętrzne innych państw, zakaz zabijania jeńców wojennych oraz zakaz ludobójstwa⁴¹.

W przypadku ograniczeń o charakterze względnym, jak samo określenie na to wskazuje, mamy do czynienia z barierą niemającą charakteru absolutnego. Może być ona usunięta wskutek pozytywnego działania osoby zamierzającej dokonać obrotu danym towarem w relacjach z państwem trzecim⁴².

Ograniczenia te możemy podzielić na dwie grupy. Pierwsza z nich ma charakter ekonomiczny, z dwudzielnym podziałem na bariery związane z koniecznością uzyskania zgody na dokonanie czynności importowo-eksportowej oraz drugą wprowadzającą obowiązkowość uiszczenia dodatkowych należności publicznoprawnych.

Towar i jego specyfika może stanowić źródło dodatkowych ograniczeń o charakterze pozataryfo-

wym. Mają one najczęściej na celu ochronę wartości pozaekonomicznych związanych z obyczajnością, bezpieczeństwem i porządkiem publicznym, ochroną zdrowia i życia ludzi i zwierząt, ochroną środowiska naturalnego, dóbr kultury i własności intelektualnej (Witkowski, 2016, s. 18). To szerokie spectrum wartości mających wymiar cywilizacyjny, istotny dla bytu każdego państwa i narodu, przyczyniło się do skonstruowania systemu regulacji szeroko rozumianego prawa celnego, regulującego transgraniczne przemieszczanie towarów stanowiących dla nich realne zagrożenia.

Pozaeconomiczna reglamentacja pozataryfowa jest elementem uzupełniającym, wzmacniającym systemy dozoru i kontroli celnej w przypadku obrotu z państwami trzecimi przykładowo towarami strategicznymi lub towarami podwójnego zastosowania, które mogą stanowić zagrożenie dla bezpieczeństwa i porządku publicznego. To oczywiście nie jedyne, ale najbardziej znamienne, restrykcyjne przykłady dodatkowych ograniczeń ze względu na rodzaj towaru i kierunek ich importu lub eksportu, docelowego użytkownika (Tomczyk, 2017, s. 19–20). W wykazie ograniczeń pozataryfowych na szczególne podkreślenie wymagają środki ochrony zdrowia i życia ludzi i ludzi oraz ochrony środowiska naturalnego. Można tu wskazać następujące obszary dotyczące obrotu produktami leczniczymi, komórkami, tkankami i narządami ludzkimi, środkami ochrony roślin oraz odpadami, towarami niebezpiecznymi, a także wyrobami pozyskiwanymi z dzikiej flory i fauny zagrożonej wyginieciem. Katalog ten jest uzupełniany środkami ochrony zabytków i dóbr kultury oraz szerokiego obszaru praw własności intelektualnej odnoszących się do towarów będących przedmiotem obrotu z państwami trzecimi.

Podsumowanie

Towar stanowi od wieków klasyczny i podstawowy efekt międzynarodowej współpracy gospodarczej i handlowej. Zmianie ulegała jego materia, struktura, często forma i sposób przemieszczania. Modyfikowany i doskonalony jest jego skład

⁴¹ Do grupy tych środków należą sankcje wprowadzone wobec Rosji w związku z jej działaniami destabilizującymi sytuację na Ukrainie, przykładowo można tu wymienić zakaz sprzedaży, dostawy, przekazywania lub wywozu, bezpośrednio lub pośrednio, wyrobów z żeliwa i stali oraz wybranych towarów luksusowych np. kawior, truffle, napoje alkoholowe i wyroby przemysłu tytoniowego. Zob. Rozporządzenie Rady (UE) 2022/428 z dnia 15 marca 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 833/2014 dotyczącego środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie, Dz.Urz. UE z 2022, L 87 I/13.

⁴² Działaniem tym może być najczęściej uzyskanie pozwolenia przywozowego lub wywozowego, ewentualnie w przypadku ograniczeń o charakterze finansowym opłacenie wymaganych należności.

fizyko-chemiczny oraz mamy do czynienia z coraz wyższym poziomem przetworzenia i zaawansowania technologicznego towarów. Pomimo wszystkich przeobrażeń, dotyczących także okoliczności jego transgranicznego przemieszczania, nie tylko pozostaje kluczowym elementem prawa celnego, ale można przyjąć, że rola i znaczenie towaru w międzynarodowym obrocie towarowym przyczynia się do rozszerzenia postrzegania samej problematyki celnej. Przyjmuje ona formułę swoistego wyodrębnienia się w nową, wieloaspektową specjalność traktowaną jako prawo obrotu towarowego. Pogląd ten znalazł swoje odzwierciedlenie w rozważaniach doktrynalnych, ukierunkowanych na zdefiniowanie pojęcia prawa obrotu towarowego w relacjach transgranicznych właśnie w kontekście zwrócenia uwagi na istotę tego obrotu – towar (Drwiłło, 2014, s. 283–284).

Podsumowując rozważania zawarte w niniejszym artykule wskazać należy na kilka zasadniczych wniosków wynikających z zaprezentowanej analizy.

Po pierwsze – „towar” stanowi zasadniczy element prawa obrotu towarowego z zagranicą. To wokół „towaru” oraz sposobów, rodzajów i form obrotu towarami prawodawca unijny oraz krajowy tworzy i rozbudowuje odpowiednie regulacje prawne. Regulacje te są ze sobą ściśle powiązane. Przepisy prawa celnego stosuje się w sposób jednolity na całym obszarze celnym UE, chyba że postanowienia umów międzynarodowych, zwyczajowo przyjęta praktyka na określonym obszarze geograficznym i gospodarczym bądź też przepisy dotyczące stosowania przez UE autonomicznych środków stanowią inaczej. Wobec tego, że pomiędzy państwami członkowskimi UE nie ma granic celnych, konieczność jednolitego i tożsamoego stosowania przepisów prawa celnego we wszystkich państwach członkowskich jest oczywista. Towary wprowadzone na obszar jakiegokolwiek państwa członkowskiego mogą być bowiem, co do zasady, przemieszczane bez ograniczeń celnych na obszarze pozostałych państw. W konsekwencji rozbieżności w wykładni i stosowaniu przepisów celnych mogłyby wywołać podobny skutek jak rozbieżności w treści przepisów cel-

nych pomiędzy poszczególnymi państwami tworzącymi unię celną⁴³. UKC normatywnie uzasadnia i przesądza o konieczności jednolitego stosowania regulacji celnych, co stanowi jedynie jeden z elementów szerszej problematyki interpretacji europejskich przepisów prawnych. W tej materii nie można tracić z pola widzenia i tego aspektu analizowanego zagadnienia, który wiąże się z nakazem uwzględniania w procesie wykładni aktów prawa UE tego, aby treść pojęć, którymi na ich gruncie operuje prawodawca unijny, uwzględniała ich „unijne znaczenie i kontekst”. W konsekwencji, wówczas, gdy w przepisach prawnych pojawiają się pojęcia i terminy niezdefiniowane w prawie unijnym, TSUE, co do zasady, za niezasadne uznaje opieranie się na rozumieniu danego pojęcia czy też terminu, które przyjęte zostało w krajowym porządku prawnym⁴⁴.

Po drugie – jako towary w prawie celnym UE traktuje się wszelkie przedmioty mające wartość materialną, które mogą być obiektem transakcji handlowych. Tak szeroka definicja obejmuje między innymi odpady, niektóre przedmioty niematerialne, jak na przykład energię elektryczną. W praktyce orzeczniczej TSUE największe wątpliwości interpretacyjne dotyczyły odróżnienia towarów od usług. Ta sama regulacja krajowa może w sobie zawierać potencjalne ograniczenie zarówno swobodnego przepływu towarów, jak i usług. Dodatkowo należy wskazać, że w przypadku towaru, również będącego przedmiotem obrotu z państwami trzecimi, w coraz szerszym stopniu mamy do czynienia z zagadnieniem transgranicznego przemieszczania towarów z „wbudowanymi” usługami cyfrowymi. Można przyjąć, że ów produkt stanowi swoiste połączenie usługi informatycznej do produktu końcowego, stanowiącego efekt serwicyzacji produkcji. Zagadnienie uregulowania zjawiska obrotu towarami łączącymi postać materialną z usługą cyfrową stanowi aktualnie swoiste wyzwanie dla współczesnego prawa celnego i szerszej prawa obrotu towa-

⁴³ Por. art. 2 ust. 1 UKC; wyrok NSA z 6 września 2017 r., sygn. akt I GSK 1036/15.

⁴⁴ Por. wyrok NSA z 11 czerwca 2014 r., sygn. akt I GSK 871/13.

rowego z państwami trzecimi. Na dzień dzisiejszy są to rozwiązania fragmentaryczne odnoszące się do konkretnych towarów i procesów produkcyjnych. Nie ulega wątpliwości, że rozwój cywilizacji informatycznej będzie skutkować coraz bardziej zaawansowanymi rozważaniami w zakresie cyfryzacji produktu i możliwości jego transferu w relacjach z państwami trzecimi, przykładowo w technologii 3D.

Po trzecie – prawo celne UE dokonuje szczegółowej klasyfikacji „towarów” (między innymi w taryfie celnej⁴⁵), ale również je dookreśla i uszczegóławia, wskazując na ich specyficzne cechy i sposób postępowania (np. towary unijne/nieunijne, towary powracające, towary łatwo psujące się, towary niebezpieczne, towary ekwiwalentne, towar preferencyjny, towary wadliwe, towary naprawiane, towary podrabiane i pirackie, towary wywożone „w tym samym lub w zbliżonym czasie”). Inaczej mówiąc, pojęcie „towaru” w prawie celnym UE jest jedynie „bazą” dla szczegółowego dookreślenia istoty szeregu różnych „towarów” będących przedmiotem zainteresowania regulacji unijnych, krajowych i międzynarodowych. Pojęcie „towar” w prawie UE nie jest więc pojęciem monolitycznym – wręcz odwrotnie, liczba i zróżnicowane cechy przeróżnych form „towarów” w prawie UE pozwalają na szczegółowe regulacje odnośnie do każdego z nich.

Po czwarte – co do zasady, każdy obrót towarem w prawie celnym UE powoduje pewne konsekwencje prawnofinansowe. Pamiętać jednak trzeba, że postępowanie celne cechuje się odrębnością od postępowania podatkowego i przepisy tego ostatniego znajdują w nim zastosowanie jedynie odpowiednio i to w ograniczonym zakresie⁴⁶. Wszelkie kwestie prawnofinansowe mogą zatem dotyczyć obowiązku zapłaty należności celnych i podatków (np. dopuszczenie towaru do obrotu), zwolnienie celne/podatkowe, objęcie towaru pewną preferen-

⁴⁵ Np. taśmy LED, wykonane z tworzywa sztucznego winny być zaklasyfikowane do kodu CN 9405403990 – por. wyrok WSA w Łodzi z 6 lutego 2020 r., sygn. akt III SA/Łd 858/19.

⁴⁶ Por. wyrok WSA w Rzeszowie z 24 stycznia 2019 r., sygn. akt I SA/Rz 953/18.

cją celną (np. ze względu na pochodzenie), czy też odwrotnie – nałożenia pewnych restrykcji związanych z obrotem towarami (np. zakaz przywozu, kontyngent, ograniczenie ilościowe). Pamiętać jednak trzeba, że sprzeczna z prawem dostawa dotycząca towarów, które nie mogą być przedmiotem normalnego obrotu – np. narkotyków, organów ludzkich – nie może podlegać opodatkowaniu⁴⁷.

Po piąte – towar w prawie celnym UE może być również przedmiotem zainteresowania różnych grup przestępczych. Stąd szeroko pojęte przepisy okołocelne (tj. m. in. Kodeks karny skarbowy⁴⁸) przewidują różne rodzaje przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami⁴⁹. Przestępstwa i wykroczenia odnoszą się bezpośrednio do „towarów” (np. przemyt celny) lub też pośrednio (np. brak dokumentów celnych w zakresie przewozu towarów).

Podsumowując, „towar” dla szeroko pojętego prawa celnego UE ma kluczowe znaczenie w kontekście określenia samego przedmiotu regulacji. Zagadnienia związane z pojęciem, cechami i różnymi możliwościami związanymi z logistyką oraz możliwością wykorzystywania „towarów” w ramach szeregu regulacji unijnych i krajowych stanowią wielowątkowe i współzależne relacje zarówno na poziomie normatywnym, jak i społeczno-gospodarczym i politycznym. Ta różnorod-

⁴⁷ Por. wyrok WSA w Warszawie z 22 kwietnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2010/09. TSUE w orzeczeniu C-294/82 (Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg) oraz w orzeczeniu C-289/86 (Vereniging Happy Family Rustenburgerstat v. Inspecteur der Omzetbelasting) uznał, że dostawa oraz import narkotyków nie podlegają opodatkowaniu VAT, gdyż nie jest to obrót wykonywany w ramach działalności gospodarczej.

⁴⁸ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy; Dz.U. z 2022 r. poz. 859 (dalej: „k.k.s.”).

⁴⁹ Por. Rozdział 7 k.k.s.: wyłudzenie pozwolenia celnego, przemyt celny, oszustwo celne, naruszenie procedury odprawy czasowej, zmiana przeznaczenia towaru, usunięcie towaru spod dozoru celnego, paserstwo celne, bezpodstawny zwrot należności celnej, naruszenie przepisów celnych, utrudnianie dozoru celnego, brak dokumentów celnych, brak dozoru.

ność regulacji prawnych i sposobów postępowania z „towarem” z jednej strony oddaje specyfikę różnych „towarów” i procedur (co jest zasadne), lecz z drugiej strony powoduje niezwykle stopień

skomplikowania przepisów i możliwość ich różnej interpretacji. A pamiętać należy, że „w dżungli praw rozkwitać może tylko prawo dżungli” (Masłowski, 2005, s. 699).

Bibliografia

- Access2Markets (b.d.). <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/pl/content/ogolny-system-prefereencji-taryfowych-plus-gsp> (dostęp: 10.09.2022).
- Adler, A. (2020). *Reguły pochodzenia towaru*. W: *Prawo, procedury i postępowanie celne*, E. Małecka-Ziemińska (red.). Warszawa: Wydawnictwo CeDeWu.
- Arendsen, R. (2024). Towards Digital Transformation of EU-Customs?, *Global Trade and Customs Journal*, 19(6).
- Błasiak-Barnuś, D. (2008). *Leksykon prawa celnego*. Warszawa: Wydawnictwo BW.
- Czyżowicz, W. (2004). *Polityka celna – istota, przedmiot i podmioty*. W: *Prawo celne*, W. Czyżowicz (red.). Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Dąbrowska, P., Gromnicka, E., Gruszczynski, Ł., Nowak, B., Pudło, A. (2010). *Swobodny przepływ towarów*. Warszawa: Instytut Wydawniczy EuroPrawo.
- Drwiłło, A. (2014). *Prawo celne*. W: *Podstawy finansów i prawa finansowego*, A. Drwiłło (red.). Warszawa: Wolters Kluwer Business.
- Encyklopedia Zarządzania (b.d.). *Towar*, <https://mfiles.pl/pl/index.php/Towar> (dostęp: 3.09.2022).
- Krajowa Informacja Skarbowa (b.d.). <https://www.kis.gov.pl/informacje-podatkowe-i-celne/>.
- Kocierz, K., Misiarz, M. (2013). *Towar jako przedmiot handlu*. Warszawa: Wydawnictwo REA.
- Kuś, A. (2017). Nieprawidłowe ustalenie wartości celnej towarów jako specyficzna forma unikania opodatkowania. W: *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, D. Gajewski (red.). Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Kuś, A. (2020). *Podstawy prawa celnego*. W: *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, W. Wójtowicz (red.). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kuś, A., Witkowski, P. (2019). Procedury celne w prawie celnym UE, *Ius Novum*, 1.
- Laszuk, M. (2017). *Pochodzenie towarów*. W: *Prawo celne*, E. Gwardzińska, M. Laszuk, M. Masłowska, R. Michalski. Warszawa: Wolters Kluwers.
- Laszuk, M., Komorowski, E., Michalski, R. (2020). *Prawo celne. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Lyons, T. (2001). *EC Customs Law*. Oxford: Oxford University Press.
- Masłowski, D.W. (2005). *Wielka księga myśli polskiej. Aforyzmy. Przysłowia. Sentencje*. Warszawa: Wydawnictwo KDC.
- Milczarczyk-Woźniak, A. (2020). *Taryfa celna, reguły pochodzenia towarów, wartość celna czyli elementy kalkulacyjne zgłoszenia celnego w teorii i praktyce*. Warszawa: Serwis Wydawniczy Anna Sikorska-Michalak.
- Radzewicz, J. (2008). *Kodeks celny elementy kalkulacyjne*. Warszawa: Wolters Kluwer Business.
- Reiwer-Kaliszewska, T., Nowak, D. (2019). Kontrola celno-skarbowa w obrocie między Unią Europejską a krajami trzecimi, *Krytyka Prawa*, 11(3).
- Rynek wewnętrzny (2023). https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/pl/FTU_2.1.1.pdf (dostęp: 10.09.2023).
- Sawczuk, P. (2011). *Wartość celna jako element kalkulacyjny należności celnych*. Lublin: Oficyna Wydawnicza VERBA.
- Tomczyk, M. (2017). Międzynarodowy obrót towarami strategicznymi w polskich regulacjach. W: *Zarządzanie eksportem i importem. Ograniczenia pozataryfowe w obrocie towarowym z zagranicą – wybrane zagadnienia*, M. Chackiewicz, M. Mrówka, J. Wąsiński (red.). Wrocław: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Zarządzania.
- Witkowski, P. (2016). *Instrumenty polityki celnej Unii Europejskiej*. Lublin: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Administracji.

Akty normatywne

- Decyzja Rady (UE, Euratom) 2020/2053 z dnia 14 grudnia 2020 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylająca decyzję 2014/335/UE, *Euratom*, Dz.Urz. z 2020 L.
- Decyzja Rady z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich, *Dz.Urz.* 2007, L. ze zm.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/771 z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie niektórych aspektów umów sprzedaży towarów, zmieniająca rozporządzenie (UE) 2017/2394 oraz dyrektywę 2009/22/WE i uchylająca dyrektywę 1999/44/WE, *Dz.Urz.* UE z 2019, L 136, ze zm.
- Europejska umowa z dnia 30 września 1957 r. dotycząca międzynarodowego przewozu drogowego towarów niebezpiecznych (ADR), podpisana w Genewie, załącznik do Dz.U. z 2002 r., nr 194, poz. 1629, ze zm.
- Konwencja bazylejska z dnia 22 marca 1989 r. o kontroli transgranicznego przemieszczania i usuwania odpadów niebezpiecznych, sporządzona w Bazylei, *Dz.U.* z 1995 r., nr 19, poz. 88 ze zm.
- Konwencja celna z dnia 14 listopada 1975 r. dotycząca międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR, sporządzona w Genewie, załącznik do Dz.U. z 1984 r., nr 17, poz. 76 ze zm.
- Konwencja z dnia 19 maja 1956 r. o unowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów (CMR), sporządzona w Genewie, załącznik do Dz.U. z 1956 r., nr 49, poz. 238 ze zm.
- Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) nr 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r., uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczą-

- cych niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego, Dz.Urz. UE 2015 r., L 343, ze zm.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/755 z dnia 29 kwietnia 2015 r. w sprawie wspólnych reguł przywozu z niektórych państw trzecich (wersja przekształcona); Dz.Urz. UE L z dnia 19 maja 2015 r.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny, Dz.Urz. UE z 2013, L. 269, ze zm.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) NR 978/2012 z dnia 25 października 2012 r. wprowadzające ogólny system preferencji taryfowych i uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 732/2008, Dz.Urz. UE z 2012, L 303, ze zm.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z 8 czerwca 2016 r. 2016/1036 w sprawie ochrony przed przywozem produktów po cenach dumpingowych z krajów niebędących członkami Unii Europejskiej, Dz.Urz. UE 2016, L 176.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z 8 czerwca 2016 r. w sprawie ochrony przed przywozem towarów subsydiowanych z krajów niebędących członkami Unii Europejskiej, Dz.Urz. UE. 2016, L 176.
- Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz.Urz. 1987, L 256, ze zm.
- Rozporządzenie Rady (UE) 2022/428 z dnia 15 marca 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 833/2014 dotyczącego środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie, Dz.Urz. UE 2022, L 87 I/13.
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiające wspólnotowy system zwolnień celnych, Dz.Urz. UE 2009, L 324, ze zm.
- Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r., ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny, Dz.Urz. UE 2015 r., L 343, ze zm.
- Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2020/1628 z dnia 3 listopada 2020 r. wprowadzające następczy (wsteczny) nadzór unijny nad przywozem etanolu paliwowego ze źródeł odnawialnych, Dz.Urz. UE 2020, L 366/12.
- Traktat o Unii Europejskiej i Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE 2012 C 326).
- Umowa z dnia 1 września 1970 r. o międzynarodowych przewozach szybko psujących się artykułów żywnościowych i o specjalnych środkach transportu przeznaczonych do tych przewozów (ATP), Dz.U z 2022 poz. 1824
- Umowa z dnia 17 lipca 2018 r. o partnerstwie gospodarczym między UE a Japonią, Dz.Urz. UE z 2018, L. 330.
- Ustawa dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 120.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 654.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1570.
- Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1590.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z 11 czerwca 2014 r., sygn. akt I GSK 871/13.
- Wyrok NSA z 6 września 2017 r., sygn. akt I GSK 1036/15.
- Wyrok Trybunału (szósta izba) z 5 lipca 1988 r. C-289/86 (Vereniging Happy Family Rustenburgerstat v. Inspecteur der Omzetbelasting)
- Wyrok Trybunału z 10 grudnia 1968 r. w sprawie 7/68 KE p. Włochy.
- Wyrok Trybunału z 28 lutego 1984 r. C-294/82 (Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg).
- Wyrok WSA w Łodzi z 6 lutego 2020 r., sygn. akt III SA/Łd 858/19.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z 24 stycznia 2019 r., sygn. akt I SA/Rz 953/18.
- Wyrok WSA w Warszawie z 22 kwietnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2010/09.

Abstract

Goods in European Union customs law

Goods are a key element of customs law in its broadest sense. In the legislative perspective of the European Union, customs law defines the rules and procedures for trade in goods with third countries. The duties and powers of customs authorities and economic operators carrying out import and export operations result from them. The aim of the publication is to analyse the role and significance of ‚goods‘ in trade in goods with third countries. The implementation of the adopted objective aimed at the adoption of the research thesis that the main subject of the binding norms of the EU customs law is „goods” in its various aspects: legal, technical, physical or economic characteristics.

Keywords: goods, EU goods, non-EU goods, customs duties, calculation elements, customs procedures, special procedures, customs exemptions, regulation of trade in goods with other countries

JEL Classification: K34

Otrzymany: 12 stycznia 2024 r.
Zaakceptowany: 23 stycznia 2024 r.
Opublikowany: 30 czerwca 2024 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl