

ARTUR KUŚ

## ZWOLNIENIA CELNE KOŚCIELNYCH OSÓB PRAWNYCH W SYSTEMIE ZWOLNIEŃ CELNYCH UNII EUROPEJSKIEJ

### WPROWADZENIE

Jedną z podstawowych zasad współczesnego prawa celnego jest zasada powszechności ceł i opłat celnych<sup>1</sup>. Z zasady tej wynika, iż wszystkie podmioty uczestniczące w sferze handlu zagranicznego zobowiązane są płacić cła w wysokości wynikającej w danym okresie z taryfy celnej, a także uiszczać dodatkowe opłaty celne<sup>2</sup>. Zasada ta funkcjonuje nie tylko na gruncie teorii prawa celnego, ale może także być przyrównana do zasady powszechności opodatkowania, która wynika wprost z przepisów polskiej konstytucji<sup>3</sup>. Każdy (tj. osoba fizyczna, prawna, jednostka nieposiadająca osobowości prawnej) jest bowiem zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Cło jest specyficznym rodzajem podatku (daniną publiczną) pobieranym przez państwo lub ugrupowanie integracyjne (np. Unię Europejską) nakładanym na towary importowane (czasami również na towary eksportowane) w ściś-

---

<sup>1</sup> Szerzej zob.: A. Kuś, *Prawo celne*, Bydgoszcz–Lublin 2003, s. 93n.

<sup>2</sup> Zob. rodzaje opłat celnych w Polsce w: rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie stawek opłat pobieranych przez organy celne (Dz.U. nr 87, poz. 832) i rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie ryczałtowych stawek opłat za badania lub analizy przeprowadzane przez laboratoria celne (Dz.U. nr 94, poz. 913).

<sup>3</sup> Zob. art. 84 Konstytucji RP.

le określonych przypadkach<sup>4</sup>. Jest to należność, która musi zostać zapłacona, aby towar mógł być wwieziony lub wywieziony z danego państwa (grupy państw). Ekonomiczny mechanizm działania ceł polega na tym, że zwiększają one cenę towarów. Po 1 maja 2004 r. cło pobierane na polskiej granicy, będącej jednocześnie granicą celną Unii Europejskiej, w 75% trafia do budżetu ogólnego Unii, a 25% pobranych należności celnych pozostaje w gestii administracji celnej, która te należności pobrała. Wynika z tego, że pobrane przez polską administrację celną należności celne w większości zasilają budżet Unii Europejskiej, a nie budżet krajowy. Ewentualne narażenie na uszczuplenie należności celnej, które jest sankcjonowane w kodeksie karnym skarbowym<sup>5</sup>, będzie stanowiło zatem w głównej mierze uszczuplenie tzw. systemu zasobów własnych Unii Europejskiej. Polska, wstępując do Unii Europejskiej, zobowiązana była bowiem przyjąć cały dorobek wspólnotowy (*acquis communautaire*), poza wynegocjowanymi okresami przejściowymi określonymi w Traktacie Akcesyjnym. W skład dorobku wspólnotowego wchodzi także przepisy szeroko pojętego prawa celnego. Unia Europejska jest unią celną, co oznacza, że na całym obszarze celnym Unii obowiązują jednolite przepisy celne, wspólna taryfa celna, a w handlu pomiędzy krajami członkowskimi nie pobiera się ceł i opłat o skutkach podobnych do ceł<sup>6</sup>.

Zwolnienia celne stanowią zatem wyjątek od zasady powszechności ceł i opłat celnych. Stosowane są przede wszystkim w przypadku obrotu towarowego pomiędzy podmiotami, których siedziba (miejsce zamieszkania) znajduje się na obszarze jednego z krajów członkowskich Unii Europejskiej (tzw. osoby wspólnotowe<sup>7</sup>), a innymi

---

<sup>4</sup> Szerzej zob.: A. Kuś, *Pojęcie i rodzaje ceł*, „Prawo – Administracja – Kościół”, 2001, nr 4 (8), s. 117-130.

<sup>5</sup> Zob. rozdział 7 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 1999 r., nr 83, poz. 930 ze zm.), zatytułowany „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami”.

<sup>6</sup> Zob. art. 23-27 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (dalej: TWE).

<sup>7</sup> Zob. art. 4 pkt 2 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (dalej: KCWE).

podmiotami, których siedziba (miejsce zamieszkania) znajduje się w krajach trzecich, tj. nienależących do Unii. Zwolnienia stosowane są na wniosek zgłaszającego, z czego wynika, iż organy celne nie stosują z urzędu (automatycznie) zwolnień celnych towarów przywożonych lub wywożonych z obszaru celnego Unii Europejskiej.

#### ZARYS SYSTEMU ZWOLNIEŃ CELNYCH OBOWIĄZUJĄCYCH W UNII EUROPEJSKIEJ

W Unii Europejskiej podstawę opracowania kompleksowego systemu regulacji związanych ze zwolnieniami celnymi stanowi rozporządzenie Rady (EWG) nr 918/83 z 28 marca 1983 r.<sup>8</sup>, które weszło w życie 1 lipca 1984 r. Podstawowym celem rozporządzenia było uporządkowanie wspólnotowego systemu zwolnień celnych, gdyż podstawowy akt z zakresu wspólnotowego prawa celnego – Kodeks Celny Wspólnot Europejskich<sup>9</sup> zawiera jedynie upoważnienie do wydania takiego rozporządzenia. Generalne zasady stosowania zwolnień celnych zawarte zostały w preambule rozporządzenia 918/83. Zgodnie z tymi wytycznymi należności celne określone we wspólnotowej taryfie celnej<sup>10</sup> należy stosować w odniesieniu do wszystkich towarów przywożonych do Wspólnoty. Zwolnienie z należności przywozowych następuje w wysokości należności, jakimi towary te byłyby normalnie obciążone. Z tego wynika, że nie ma możliwości dokonania częściowego zwolnienia od cła, lecz wyłącznie w wysokości odpowiadającej należnościom celnym wynikającym z taryfy celnej.

---

<sup>8</sup> Zob. Rozporządzenie Rady (EWG) z dnia 28 marca 1983 r., nr 918/83 (Dz.U. WE nr L 265/1 z późn. zm. (dalej: rozporządzenie 918/83). Szerzej na ten temat zob.: A. Jędruszcak, Z. Jańczyk, *Zwolnienia celne w Unii Europejskiej. Przegląd wybranych zagadnień*, Toruń 2000; C. Wernic, H. Sylwestrowicz, *Wspólnotowy i narodowy system zwolnień celnych*, Szczecin 2005.

<sup>9</sup> Art. 184 KCWE.

<sup>10</sup> Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1789/2003 z 11 września 2003 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia Rady EWG nr 2658/87 w sprawie nomenklatury towarowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej.

Wspólnotowy system zwolnień celnych wynika z wielostronnych umów międzynarodowych, których kraje członkowskie są stronami. W związku z tym, zgodnie z zasadą równości w handlu zagranicznym, wprowadzone zostały przepisy dotyczące zwolnień celnych, tak aby wszystkie osoby wspólnotowe (przedsiębiorcy, osoby fizyczne i prawne) były traktowane równo i jednakowo korzystały z prawem przewidzianych przywilejów. Między innymi w tym celu przewidziano także specjalny komitet dla zapewnienia jednolitego stosowania systemu zwolnień celnych w Unii Europejskiej.

Biorąc pod uwagę pewne różnice w systemach prawnych poszczególnych państw, nie określono ogólnych i jednakowych, obowiązujących w całej Unii Europejskiej procedur związanych ze zwolnieniami celnymi. Poszczególne kraje członkowskie mogą w tym celu ustanawiać odrębne procedury i zasady postępowania przy korzystaniu ze zwolnień celnych. Dodatkowo każdy kraj członkowski uzyskał prawo (co prawda w bardzo wąskim zakresie) do wprowadzania własnych zakazów lub ograniczeń przywozowych bądź wywozowych w handlu pomiędzy poszczególnymi krajami członkowskimi Unii. W uzasadnionych bowiem przypadkach istnieje prawnie dopuszczalna możliwość ustanawiania w obrębie każdego państwa takich ograniczeń. Zakazy i ograniczenia mogą być podyktowane względami moralności publicznej, porządku publicznego, ochrony zdrowia i życia osób oraz zwierząt i roślin, ochrony skarbów narodowych o wartości artystycznej, historycznej lub archeologicznej lub ochrony własności intelektualnej<sup>11</sup>. Z kolei zakazy przywozu bądź wywozu określonych towarów z krajów trzecich (tj. niebędących członkami Unii Europejskiej) traktowane są jako pozataryfowa reglamentacja obrotu towarowego z zagranicą i wprowadzane w formie rozporządzenia Rady Unii Europejskiej<sup>12</sup>. Zakazy takie obowiązują na całym obszarze celnym Unii Europejskiej.

---

<sup>11</sup> Zob. art. 30 TWE.

<sup>12</sup> Zob. np. rozporządzenie Rady nr 1081/2000 wprowadzające zakaz sprzedaży, dostawy oraz eksportu do Birmy produktów, które mogą służyć do represji wewnętrznych lub terroryzmu.

Rozporządzenie 918/83 zawiera szczegółowy katalog przypadków, w których ze względu na szczególne okoliczności i w zależności od sytuacji może zostać udzielone zwolnienie z należności przywozowych (przy dopuszczeniu do wolnego obrotu) lub należności wywozowych (przy wywozie towarów poza obszar celny Wspólnoty). Zawiera także słowniczek definicji mających zastosowanie do całości tego aktu prawnego. Ważne znaczenie ma także to, iż we wspólnotowym systemie zwolnień celnych przewidziane zostały wyjątki od ogólnych zasad dotyczących zwolnień celnych towarów przywozowych lub wywozowych z krajów członkowskich Unii Europejskiej. Wyjątkowe traktowanie towarów może nastąpić jedynie w kilku szczegółowo określonych sytuacjach<sup>13</sup>.

W przepisach wspólnotowych ustanowiona została zasada, zgodnie z którą, jeżeli międzynarodowa konwencja, do której kraj członkowski zamierza przystąpić, przewiduje zwolnienia, kraj członkowski powinien przedstawić komisji wniosek zawiadamiający o stosowaniu tych zwolnień, przekazując wszystkie niezbędne informacje. Powia-

---

<sup>13</sup> Po pierwsze – w sytuacjach wynikających ze stosowania Konwencji Wiedeńskiej o Stosunkach Dyplomatycznych z dnia 18 kwietnia 1961 r., a także Konwencji Wiedeńskiej o Stosunkach Konsularnych z dnia 24 kwietnia 1963 r. lub innych konwencji konsularnych bądź Konwencji o Misjach Specjalnych podpisanej w Nowym Jorku dnia 16 grudnia 1969 r. Po drugie – wyjątki mogą wynikać ze zwyczajowych przywilejów udzielanych na mocy umów międzynarodowych lub umów dotyczących siedzib, których stroną jest kraj trzeci lub organizacja międzynarodowa, włącznie ze zwolnieniami udzielanymi w związku ze spotkaniami o charakterze międzynarodowym. Po trzecie – zwolnienia mogą wynikać ze zwyczajowych przywilejów udzielanych na mocy umów międzynarodowych zawartych przez wszystkie kraje członkowskie i ustanawiających instytucje lub organizacje prawa międzynarodowego o charakterze kulturalnym lub naukowym. Po czwarte – wyjątkowe traktowanie towarów może także wynikać ze zwyczajowych przywilejów i immunitetów udzielanych w ramach zawartych z krajami trzecimi umów o współpracy kulturalnej, naukowej lub technicznej. Po piąte – zwolnienia mogą także wynikać ze szczególnych, ustanowionych w ramach umów zawartych z krajami trzecimi i przewidujących wspólne działania mające na celu ochronę osób lub środowiska. Po szóste – wyjątki mogą wynikać ze szczególnych, ustanowionych w ramach umów zawartych z krajami graniczącymi, uzasadnionych charakterem wymiany przygranicznej z tymi krajami. Po siódme – mogą to być zwolnienia udzielane w ramach umów zawartych na zasadzie wzajemności z krajami trzecimi stron Konwencji o międzynarodowym Lotnictwie Cywilnym.

domienie nie jest konieczne, w przypadku gdy dana konwencja międzynarodowa przewiduje zwolnienia mieszczące się w granicach określonych prawem wspólnotowym. Regulacje zawarte w rozporządzeniu 918/83 nie stanowią ponadto przeszkody w utrzymaniu dodatkowych odrębności funkcjonujących w prawie wspólnotowym<sup>14</sup>.

Zwolnienie celne może zostać udzielone jedynie przez organy celne kraju członkowskiego, na obszarze którego towary mają zostać wykorzystane. Organy celne krajów członkowskich uprawnione zostały do stosowania wszelkich uzasadnionych środków, aby towary dopuszczonego obrotu z zastosowaniem zwolnień z należności przywozowych ze względu na ich użycie przez odbiorcę nie zostały wykorzystane do innych celów bez uiszczenia odpowiednich należności przywozowych, z wyjątkiem przypadków gdy zmiana przeznaczenia dokonana zostanie z zachowaniem warunków określonych w rozporządzeniu. W przypadku gdy ten sam podmiot spełnia równocześnie warunki wymagane dla udzielania zwolnienia z należności przywozowych (wywozowych) na podstawie różnych przepisów rozporządzenia, przepisy te stosuje się jednocześnie. Gdy zwolnienie z cła uzależnione jest od spełnienia określonych warunków, osoba zainteresowana powinna dostarczyć dowód, że warunki te zostały spełnione. Jeżeli zwolnienie z należności przywozowych (wywozowych)

---

<sup>14</sup> Odrębności te dotyczą: po pierwsze – utrzymania specjalnego statusu Góry Athos (gwarancja ta zawarta jest w art. 105 konstytucji greckiej), po drugie – utrzymanie przez Francję i Hiszpanię szczegółowych zwolnień celnych (aż do wejścia w życie zasad regulujących stosunki handlowe pomiędzy Wspólnotą i Andorą, tj. zwolnień wynikających z konwencji z dnia 13 lipca 1967 r. oraz konwencji zawartej w dniach 22 i 23 listopada 1967 r. między Francją i Hiszpanią a Andorą), po trzecie – utrzymania przez kraje członkowskie, do wysokości 210 euro, zwolnień wykraczających poza szczegółowo określone zwolnienia udzielane marynarzom floty handlowej dokonującej przewozów międzynarodowych. Ponadto, do czasu wydania wspólnotowych przepisów w danej dziedzinie, kraje członkowskie mają również prawo do udzielania szczególnych zwolnień siłom zbrojnym stacjonującym na obszarze kraju członkowskiego i niewchodzącym w skład jego sił zbrojnych, z zastosowaniem postanowień umów międzynarodowych. Również do czasu wydania wspólnotowych przepisów w danej dziedzinie przepisy rozporządzenia 918/83 nie stanowią przeszkody dla utrzymania przez kraje członkowskie zwolnień pracownikom przemieszczającym się po przynajmniej 6-miesięcznym pobycie poza obszarem celnym Wspólnoty związanym z działalnością zawodową.

udzielane jest do kwoty określonej w euro, kraje członkowskie mogą zaokrąglić (w górę lub w dół) sumę będącą wynikiem przeliczenia tej kwoty na walutę krajową. Kraje członkowskie mogą również nie zmieniać równowartości w walucie krajowej kwoty określonej w euro, jeżeli przy określaniu kursów, po przeliczeniu tej kwoty przed zaokrągleniem, kwota wyrażona w walucie krajowej zostanie zmieniona o mniej niż 5%. Do rozpatrywania spraw dotyczących stosowania rozporządzenia ustanowiony został Komitet Zwolnień Celnych, składający się z przedstawicieli krajów członkowskich i przedstawiciela Komisji<sup>15</sup>.

#### ZWOLNIENIA CELNE KOŚCIELNYCH OSÓB PRAWNYCH

Zwolnienia celne kościelnych osób prawnych uległy znacznym modyfikacjom po 1 maja 2004 r. Do tego dnia zwolnienia celne dla tej grupy podmiotów regulowane były przede wszystkim w ustawie o gwarancjach wolności sumienia i wyznania<sup>16</sup>. Nie można jednak zapominać, iż w poszczególnych ustawach regulujących stosunek państwa do prawnie uznanych kościołów i związków wyznaniowych zawarte były (i są nadal) regulacje odnoszące się do zwolnień od cła. W związku z tym to tylko prawnie uznane kościoły i związki wyznaniowe mogą korzystać ze szczegółowo określonych zwolnień od cła. Warto jednak zwrócić uwagę, iż regulacje zawarte w szczegółowych ustawach powtarzają unormowanie zawarte w podstawowej dla tej kwestii ustawie o gwarancjach wolności sumienia i wyznania.

Do dnia wstąpienia Polski do Unii Europejskiej regulacje prawne w zakresie zwolnień celnych były wyłącznie regulacjami wewnętrznymi. Ustawodawca mógł wprowadzać przepisy dotyczące zwolnień celnych w ramach szeroko pojętej swobody ustawodawczej. Cła były bowiem należnościami, które wpływały bezpośrednio do budżetu państwa<sup>17</sup>. To wewnętrzne regulacje prawne mogły wprowadzać wy-

<sup>15</sup> A. Jędruszczak, Z. Jańczyk, *Zwolnienia celne*, s. 111-114.

<sup>16</sup> Zob. art. 13 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (tekst jedn.: Dz.U. z 2000 r., nr 26, poz. 319 z późn. zm.).

jątki od zasady powszechności ceł i opłat celnych i w ten sposób wpływać na handel zagraniczny lub uprzywilejowywać określone podmioty. Państwo w ten sposób stymulowało przywóz określonych towarów (zakres przedmiotowy) lub też zwalniało od cła określone grupy podmiotów (zakres podmiotowy).

Pośród szeregu zwolnień celnych funkcjonujących w Polsce w obrocie prawnym przed dniem 1 maja 2004 r. przewidziano, iż wolne od opłat celnych były przesyłane z zagranicy dla osób prawnych kościołów i innych związków wyznaniowych dwa rodzaje darów: po pierwsze – towary przeznaczone na cele kultowe, charytatywno-opiekuńcze i oświatowo-wychowawcze. Zwolnienia te nie dotyczyły jednak wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych, które to towary wyłączone zostały z katalogu zwolnionych od cła już w 1997 r., po drugie – od cła zwolnione były maszyny, urządzenia i materiały poligraficzne oraz papier. Powyższe zwolnienia z dniem wejścia Polski do Unii Europejskiej nie mogą być stosowane. W Unii Europejskiej jedyne zwolnienia, które funkcjonują, to te, które zawarte są w rozporządzeniu 918/83 lub w konwencjach międzynarodowych<sup>18</sup>.

Nie oznacza to jednak, że prawnie uznane kościoły i związki wyznaniowe nie mogą już po 1 maja 2004 r. korzystać z żadnych zwolnień celnych. Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo celne<sup>19</sup> wprowadziła szereg zmian w ustawach szczególnych, dostosowując polskie prawo do wymagań wspólnotowego prawa celnego. Pośród wielu zmian aż 13 artykułów (art. 4-12 i art. 14-17) dotyczy zwolnień celnych przewidzianych dla kościelnych osób prawnych. Ustawa wprowadza zmiany w szczegółowych ustawach określających relację pomiędzy państwem i poszczególnymi kościołami i związkami wyznaniowymi, a także wprowadza zmiany w ustawie o gwarancjach wolności sumienia i wyznania<sup>20</sup>. Treść normatywna tych przepisów jest identyczna – można zatem rozpatrywać

<sup>17</sup> Wraz z podatkami granicznymi stanowiły ok. 30% wpływów do budżetu państwa.

<sup>18</sup> Zob. T. Senda, *Zwolnienia celne*, w: *Prawo celne*, red. W. Czyżowicz, Warszawa 2004, s. 300.

<sup>19</sup> Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo celne (Dz.U. nr 68, poz. 623).



je łącznie. Zgodnie z tymi przepisami zwalnia się z należności celnych przywozowych towary przeznaczone na cele charytatywno-opiekuńcze i oświatowo-wychowawcze oraz towary o charakterze kulturalnym przeznaczone na cele kultu, przywożone dla osób prawnych kościołów i innych związków wyznaniowych, w granicach i na warunkach określonych w rozporządzeniu nr 918/83/EWG z dnia 28 marca 1983 r., ustanawiającym wspólnotowy system zwolnień celnych. Z takiego brzmienia przepisów wynikają następujące wnioski.

Po pierwsze – zakres podmiotowy zwolnień celnych po 1 maja 2004 r. pozostaje niezmienny w porównaniu ze zwolnieniami przewidzianymi przed wstąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Ze zwolnień celnych mogą korzystać więc prawnie uznane w Polsce kościoły i związki wyznaniowe określone w szczegółowych ustawach. To, jakie kościoły i związki wyznaniowe będą uznawane przez państwo, nie jest regulowane na poziome prawa wspólnotowego, lecz wewnętrzne

---

<sup>20</sup> Ustawa wprowadza zmiany w następujących artykułach ustaw: art. 56 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – stosunek Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1989 r., nr 29, poz. 154); art. 41 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. – stosunek Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (Dz.U. z 1991 r., nr 66, poz. 287); art. 35 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. – stosunek Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1994 r., nr 73, poz. 323); art. 20 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. – stosunek Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1994 r., nr 73, poz. 324); art. 30 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. – stosunek Państwa do Kościoła Ewangelicko-Methodystycznego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1995 r., nr 97, poz. 479); art. 34 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. – stosunek Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1995 r., nr 97, poz. 480); art. 29 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. – stosunek Państwa do Kościoła Adwentystów Dnia Siódmego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1995 r., nr 97, poz. 481); art. 28 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. – stosunek Państwa do Kościoła Polskokatolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1995 r., nr 97, poz. 482); art. 26 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. – stosunek Państwa do Gmin Wyznaniowych Żydowskich w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r., nr 41, poz. 251); art. 25 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. – stosunek Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r., nr 41, poz. 252); art. 27 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. – stosunek Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r., nr 41, poz. 253); art. 30 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. – stosunek Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r., nr 41, poz. 254).

regulacje poszczególnych państw członkowskich mają możliwość regulacji tych kwestii.

Po drugie – z brzmienia przepisów wynika, iż kościelne osoby prawne mogą korzystać wyłącznie ze zwolnień przywozowych (importowych). W Unii Europejskiej istnieje także kategoria zwolnień celnych wywozowych<sup>21</sup>, jednak w chwili obecnej zwolnienia te nie mają żadnego znaczenia gospodarczego. Ze zwolnienia z należności celnych korzystają zatem towary przywożone na obszar celny Unii Europejskiej z krajów trzecich, tj. niebędących członkami Unii (np. ze Stanów Zjednoczonych, Kanady, Japonii). Pamiętać także należy, iż zwolnienie od cła nie oznacza automatycznie zwolnienia towaru od importowego podatku VAT albo podatku akcyzowego. W odniesieniu do podatku VAT w większości przypadków taka zależność oczywiście istnieje, ale szczegółowe zasady zwolnień podatkowych w podatku VAT reguluje odrębna ustawa<sup>22</sup>. W odniesieniu zaś do podatku akcyzowego postępowanie w przypadku importu wyrobów akcyzowych oraz zwolnienia od tego podatku reguluje nowa ustawa o podatku akcyzowym<sup>23</sup> oraz przepisy wykonawcze.

Po trzecie – zwolnienia celne dotyczą trzech grup towarów przeznaczonych na szczegółowo określone cele. Będą to towary przeznaczone na cele: 1) charytatywno-opiekuńcze, 2) oświatowo-wychowawcze, 3) o charakterze kulturalnym, przeznaczonym na cele kultu. Z treści rozporządzenia 918/83 nie wynika jednak wprost, jakie konkretnie przepisy będą dotyczyły towarów przywożonych przez kościelne osoby prawne na wymienione w ustawie cele. Należy zatem porównać zwolnienia celne przewidziane w rozporządzeniu 918/83 i „dopasować” je do zwolnień celnych wymienionych w ustawie – Przepisy wprowadzające – Prawo celne. Taka regulacja prawna nie świadczy o precyzji ustawodawcy w tym zakresie, skoro następuje odesłanie do przepisów całego rozporządzenia 918/83. Podstawowym

<sup>21</sup> Zob. art. 119-126 rozporządzenia 918/83.

<sup>22</sup> Zob. rozdział 3 „Zwolnienia z tytułu importu towarów” uregulowane w art. 45-82 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.) (dalej: ustawa o VAT).

<sup>23</sup> Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 29, poz. 257).

zaś wymaganiem, które muszą spełniać odesłania, jest możliwie największa precyzja. Osiąga się ją wtedy, kiedy w przepisie odsyłającym jednoznacznie wskazuje się przepis (czy przepisy), do którego się odsyła. Można to zrobić na dwa sposoby: 1) przez wymienienie numerów konkretnych przepisów, do których się odsyła (artykułów, ustępów czy punktów), 2) przez odesłanie do jakichś przepisów określonych tematycznie, pod warunkiem że przepisy te są jednoznacznie wydzielone spośród innych, np. są zgromadzone w jednym rozdziale<sup>24</sup>. O ile bowiem grupę przypadków zwolnień celnych przeznaczonych na cele charytatywno-opiekuńcze i oświatowo-wychowawcze można zestawzić z odpowiednimi przepisami rozporządzenia 918/83<sup>25</sup>, o tyle przypadki zwolnień celnych towarów o charakterze kulturalnym przeznaczonych na cele kultu nie znajdują wprost takiej regulacji. Zakładając jednak racjonalność ustawodawcy oraz to, że polskie przepisy prawne nie mogą odsyłać do bliżej nieokreślonych pojęć lub pojęć nieznanymi (niezdefiniowanymi) w akcie prawnym, do którego następuje odesłanie (czyli do rozporządzenia 918/83), można przyjąć, że „towary kulturalne przeznaczone na cele kultu” będą się mieściły w kategorii towarów przywożonych na cele charytatywno-opiekuńcze lub oświatowo-wychowawcze. Taka interpretacja jest tym bardziej zasadna, gdyż z całą pewnością można uznać, że towary przeznaczone na cele kultu mogą spełniać także rolę charytatywno-opiekuńczą lub oświatowo-wychowawczą. Można zatem przyjąć, że towary sprowadzane z zagranicy z przeznaczeniem na cele kultu będą się mieściły w kategorii towarów przeznaczonych na cele charytatywno-opiekuńcze lub oświatowo-wychowawcze. Zasadne będzie więc zwolnienie takich towarów z należności celnych, mimo że bezpośrednio towary z przeznaczeniem na „cele kultu” nie zostały wprost wymienione w rozporządzeniu 918/83.

<sup>24</sup> S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 300.

<sup>25</sup> Tj. ze zwolnieniami uregulowanymi w rozporządzeniu 918/83 w dziale XII zatytułowanym „Przedmioty o charakterze wychowawczym, naukowym lub kulturalnym; przyrządy i aparatura naukowa” i w dziale XVI zatytułowanym „Towary przeznaczone dla organizacji charytatywnych i filantropijnych; przedmioty przeznaczone dla niewidomych oraz pozostałych osób niepełnosprawnych”.

Po czwarte – ze zwolnień celnych można korzystać na warunkach określonych w rozporządzeniu 918/83. Oznacza to, iż kościelne osoby prawne nie otrzymały specjalnego traktowania, lecz aby skorzystać ze zwolnień celnych, będą musiały, tak jak i inne zainteresowane podmioty (organizacje filantropijne, użyteczności publicznej i inne), spełnić wszystkie warunki przewidziane dla poszczególnych zwolnień celnych. Takim warunkiem jest np. zakaz odstępowania towarów przez ściśle określony w rozporządzeniu czas.

Po piąte – rozporządzenie 918/83 dodatkowo określa wprost cele religijne w dwóch przypadkach. W pierwszym przypadku z należności celnych zwolnione mogą być produkty wykorzystywane na wystawach lub imprezach religijnych bądź kultowych<sup>26</sup>. W drugim – z należności przywozowych zwolnieniu mogą podlegać różne dokumenty<sup>27</sup> przeznaczone do bezpłatnego rozdania i których głównym celem jest zachęcenie publiczności do wyjazdów zagranicznych, w szczególności do uczestnictwa w spotkaniach lub imprezach o charakterze religijnym. Warunkiem korzystania z tego zwolnienia jest to, iż dokumenty takie nie mogą zawierać więcej niż 25% prywatnej reklamy handlowej – za wyjątkiem wszelkiego rodzaju prywatnej reklamy handlowej prowadzonej na rzecz przedsiębiorstw wspólnotowych – i pod warunkiem, że ich charakter propagandowy jest oczywisty<sup>28</sup>. W tych dwóch przypadkach rozporządzenie 918/83 wyraźnie używa pojęcia „cele religijne”.

Po szóste – kościelne osoby prawne nie będą mogły korzystać z niektórych zwolnień celnych przewidzianych wyłącznie dla osób fizycznych (np. zwolnienie rzeczy przywożonych w związku z zawarciem związku małżeńskiego). Jest bowiem oczywiste, że niektóre zwolnienia celne ze swej natury dotyczyć mogą wyłącznie osób fizycznych.

Po siódme – kościelne osoby prawne, o czym warto pamiętać, mogą także korzystać z innych zwolnień celnych przewidzianych

---

<sup>26</sup> Zob. art. 96 rozporządzenia 918/83.

<sup>27</sup> Tj. foldery, broszury, książki, przeglądy, przewodniki, oprawione lub nieoprawione plakaty, fotografie i nieoprawione powiększenia fotograficzne, ilustrowane lub nieilustrowane mapy geograficzne, ilustrowane kalendarze.

<sup>28</sup> Art. 108 rozporządzenia 918/83.

w rozporządzeniu 918/83, o ile spełniają szczegółowe warunki przewidziane dla poszczególnych zwolnień. Rozporządzenie nie zawiera bowiem co do zasady ogólnych wyłączeń podmiotowych.

Z przedstawionych rozważań wynika, iż regulacje dotyczące kościelnych osób prawnych w głównej mierze będą odnosiły się do dwóch podstawowych zwolnień celnych wynikających z rozporządzenia 918/83. Z tego względu zakres, zasady i wyjątki związane z tymi zwolnieniami zostaną pokrótce scharakteryzowane.

#### ZWOLNIENIA CELNE PRZEDMIOTÓW O CHARAKTERZE WYCHOWAWCZYM, NAUKOWYM LUB KULTURALNYM

Kościelne osoby prawne mogą m.in. korzystać ze zwolnień celnych przewidzianych dla przedmiotów o charakterze wychowawczym, naukowym lub kulturalnym, a także przyrządów i aparatury naukowej. Dział XII rozporządzenia 918/83 do katalogu rzeczy mogących uzyskać zwolnienia od cła wlicza przedmioty o charakterze wychowawczym, naukowym albo kulturalnym, a także przyrządy i aparaturę naukową<sup>29</sup>. Regulacje te mają więc szczególne znaczenie dla jednostek i organizacji publicznych, jednostek użyteczności publicznej o charakterze wychowawczym, naukowym albo kulturalnym, jak również dla jednostek i organizacji (instytucji, stowarzyszeń) zatwierdzonych przez właściwe władze państw członkowskich do celów bezcłowego dopuszczenia tych towarów. Kościelne osoby prawne funkcjonujące w Polsce spełniają zatem ten warunek i mogą korzystać z tego typu zwolnień celnych. Zwolnieniom celnym podlegają towary szczegółowo wymienione w załączniku do rozporządzenia<sup>30</sup>.

Przedmioty mające charakter wychowawczy, naukowy lub kulturalny, a także przyrządy i aparatura naukowa wymienione w załączniku do rozporządzenia 918/83 mogą być zwolnione z należności cel-

<sup>29</sup> Zob. art. 50-59b rozporządzenia 918/83.

<sup>30</sup> Zob. art. 51 rozporządzenia 918/83 i załącznik II. Towarami tymi są np.: płyty fonograficzne, papier, filmy, zestawy multimedialne, materiały do szkoleń itd.

nych, pod warunkiem że są przeznaczone dla określonych instytucji i odpowiednie władze krajów członkowskich wyraziły zgodę na skorzystanie ze zwolnienia w odniesieniu do tych rzeczy. Rozporządzenie 918/83 przewiduje zastrzeżenie dotyczące zwolnień towarów w sytuacji, gdy procedura ta narusza interesy danego sektora przemysłu wspólnotowego. Wówczas możliwe jest wyłączenie towarów z korzystania ze zwolnień<sup>31</sup>. Ponadto przyrządy i aparatura naukowa<sup>32</sup> mogą być zwolnione, gdy przywożone będą w celach niehandlowych<sup>33</sup> i przeznaczone zostaną dla określonych podmiotów. Do grona tych podmiotów zaliczyć można instytucje publiczne lub użyteczności publicznej, których podstawową działalnością jest nauczanie lub prowadzenie badań naukowych, służby podlegające tym instytucjom oraz instytucje o charakterze prywatnym, których podstawową działalnością jest nauczanie albo prowadzenie badań naukowych i które otrzymały zgodę właściwych władz krajów członkowskich na skorzystanie ze zwolnienia w odniesieniu do poszczególnych przedmiotów.

Zwolnieniu podlegają także części zamienne, specjalne elementy i akcesoria, które przeznaczone są do specjalistycznych przyrządów albo aparatów naukowych, ale pod warunkiem że przedmioty te zostały przywiezione jednocześnie z przyrządami lub aparaturą. W sytuacji gdy towary takie zostały przywiezione później, mogą być zwolnione z należności celnych, gdy organy celne uznały je za przeznaczone do tych przyrządów lub aparatury. Przyrządy lub aparatura musiały ponadto skorzystać wcześniej ze zwolnienia, z chwilą gdy przyrządy i aparaty posiadały jeszcze charakter naukowy w momencie, w którym zwrócono się z wnioskiem o zwolnienie z należności części zamiennych (elementów, akcesoriów). Ze zwolnienia z należ-

---

<sup>31</sup> Art. 56 rozporządzenia 918/83.

<sup>32</sup> Przepisy rozporządzenia 918/83 w art. 54 określają „przyrządy i aparaturę naukową” jako przyrządy lub aparaturę, która ze względu na swoje rzeczywiste parametry techniczne i wyniki, jakie pozwala uzyskać, nadaje się wyłącznie lub głównie do prowadzenia działalności naukowej.

<sup>33</sup> „Przyrządy przywożone w celach niehandlowych” są regulowane przez art. 54 rozporządzenia 918/83 jako przyrządy lub aparatura naukowa przeznaczona do wykorzystania do celów naukowych lub do nauczania nie prowadzonego z zamiarem osiągnięcia zysku.

ności przywozowych mogą skorzystać narzędzia służące do utrzymania, kontroli, kalibrowania albo naprawy przyrządów i instrumentów naukowych, pod warunkiem że narzędzia te zostały przywiezione w tym samym czasie co przyrządy lub aparaty. W przypadku gdy zostały przywiezione później, również mogą skorzystać ze zwolnienia, pod warunkiem że organy celne uznały je za przeznaczone do tych przyrządów lub aparatów. Przyrządy lub aparaty korzystają ze zwolnienia w momencie, gdy takie przyrządy lub aparaty posiadają charakter naukowy w chwili zwrócenia się zainteresowanego podmiotu z wnioskiem o zwolnienie od cła.

Warunkiem korzystania z tego zwolnienia jest to, iż wszystkie przyrządy i aparaty nie mogą podlegać jakimkolwiek odpłatnemu lub nieodpłatnemu wypożyczeniu, wynajęciu, odstąpieniu, bez uprzedniego poinformowania o zamiarze odpowiednich organów celnych. Wypożyczenie, wynajęcie albo odstąpienie innej organizacji lub instytucji, która uprawniona jest do korzystania ze zwolnienia, jest możliwe, o ile organizacja ta lub instytucja korzysta z rzeczy dla celów uprawniających do korzystania ze zwolnienia. Jeśli natomiast przedmioty zostały wynajęte, przekazane lub odstąpione innym organizacjom lub instytucjom, to dokonanie takich czynności uzależnione jest od uprzedniego uiszczenia należności przywozowych liczonych według stanu i wartości celnej towaru, jakie obowiązują w dniu wypożyczenia, wynajęcia lub odstąpienia i według stawki celnej uznanej lub dopuszczonej w tym dniu przez organy celne. Rozporządzenie 918/83 nakłada obowiązek poinformowania organów celnych o zamiarze wykorzystywania przyrządów lub aparaty do innych celów. Zobowiązanie do informowania organów celnych ciąży na instytucjach lub organizacjach uprawnionych do korzystania ze zwolnienia także wtedy, kiedy przestały spełniać warunki wymagane dla korzystania z tych zwolnień.

Wszystkie towary, które będąc w posiadaniu instytucji lub organizacji, przestaną spełniać warunki wymagane dla korzystania ze zwolnienia, podlegają należnościom przywozowym. Oblicza się je według stawki obowiązującej w dniu, w którym organizacje lub instytucje uprawnione przestały spełniać te warunki, zgodnie z rodzajem i z uwzględnieniem wartości celnej uznanej lub dopuszczonej

w oznaczonym dniu przez organy celne. Jeśli zaś towary wykorzystywane są przez przedsiębiorstwa lub organizacje uprawnione do korzystania ze zwolnienia do innych celów, to podlegają należnościom przywozowym. Liczy się je na podstawie stawki obowiązującej w dniu przeznaczenia do innego wykorzystania, zgodnie z rodzajem i z uwzględnieniem wartości celnej uznanej lub dopuszczonej w tym dniu przez organy celne.

Przepisy rozporządzenia określają również warunki zwolnienia od cła dla wyposażenia<sup>34</sup> przywożonego do celów niehandlowych<sup>35</sup> przez placówkę bądź instytucję mającą swoją siedzibę poza Wspólnotą lub na jej rzecz. Zwolnienie można zastosować, gdy wyposażenie będzie przeznaczone do użytku przez członków lub przedstawicieli placówki, lub instytucji (albo za ich zgodą) w placówkach badawczych z siedzibą we Wspólnocie, w ramach umów o współpracy naukowej i w ilościach określonych tymi umowami. Umowy powinny mieć na celu realizację międzynarodowych programów badań naukowych. Drugim warunkiem udzielenia zwolnienia jest zobowiązanie, że wyposażenie pozostanie, podczas pobytu na wspólnotowym obszarze celnym, własnością osoby fizycznej lub prawnej mającej swoją siedzibę poza tym obszarem.

Podobnie jak w odniesieniu do innych rzeczy, również i wyposażenie warunkowo zwolnione nie może zostać nieodpłatnie lub odpłatnie zwolnione, wynajęte albo odstąpione bez uprzedniej informacji przekazanej na ten temat organom celnym. Jeśli przedmioty zostaną wypożyczone, wynajęte lub odstąpione organizacji lub instytucji korzystającej z uprawnienia, to zwolnienie pozostaje nabyte, ale warunkowo. Zastrzeżenie dotyczy wykorzystania rzeczy. Muszą one mianowicie zostać użyte do celów uprawniających do korzystania z zezwolenia. Wszystkie pozostałe przypadki wypożyczania, wynajmowania albo odstępowania wymagają uprzedniego uiszczenia na-

---

<sup>34</sup> Rozporządzenie w art. 59a ust. 3 definiuje „wyposażenie” jako instrumenty, aparaturę, maszyny oraz akcesoria do nich, łącznie z częściami zamiennymi i narzędziami specjalnie przeznaczonymi do utrzymania, kontroli, kalibrowania lub naprawy, wykorzystywane do prowadzenia badań naukowych.

<sup>35</sup> Za taki przepis uznają przywóz wyposażenia przeznaczonego do celów badań naukowych nieprowadzonych z zamiarem uzyskania korzyści majątkowych (art. 59a ust. 3 rozporządzenia 918/83).



leżności przywozowych. Należności te liczone są według stawki obowiązującej w dniu dokonania tych czynności, zgodnie z rodzajem i na podstawie wartości celnej uznanej albo dopuszczonej przez organy celne. Zamiar skorzystania z przedmiotów wyposażenia przez placówki niespełniające warunków uprawniających do korzystania ze zwolnienia wymaga poinformowania organów celnych. To samo dotyczy zamiaru użycia wyposażenia do innych celów niż określonych w przepisach rozporządzenia. Przedmioty używane przez organizacje lub instytucje, które przestały spełniać kryteria wymagane dla korzystania z uprzywilejowania, podlegają przywozowym należnościom celnym. Są one obliczane według stanu i wartości celnej towaru, jakie obowiązują w dniu, w którym kryteria te przestały być spełniane i według stawki celnej uznanej albo dopuszczonej w tym dniu przez organy celne. Jeśli wyposażenie jest wykorzystywane przez uprawnione placówki do innych celów niż określone przepisami, to podlega przywozowym należnościom. Oblicza się je na podstawie stanu i wartości celnej towaru obowiązujących w dniu, w którym uległo zmianie przeznaczenie rzeczy i według stawki celnej uznanej albo dopuszczonej przez organy celne.

ZWOLNIENIA CELNE DOTYCZĄCE TOWARÓW  
PRZEZNACZONYCH  
DLA ORGANIZACJI CHARYTATYWNYCH I FILANTROPIJNYCH

Drugim, jak się wydaje, najbardziej popularnym zwolnieniem celnym wykorzystywanym przez kościelne osoby prawne może być zwolnienie dotyczące towarów przeznaczonych dla organizacji charytatywnych i filantropijnych. Dział XVI rozporządzenia 918/83<sup>36</sup> wprowadza regulacje będące podstawą zastosowania zwolnień względem towarów przeznaczonych dla organizacji charytatywnych i filantropijnych oraz przedmiotów przeznaczonych dla niewidomych i pozostałych osób niepełnosprawnych. Dział ten z powodu szerokiego zakresu przedmiotowego podzielony został na trzy części.

---

<sup>36</sup> Art. 65-85 rozporządzenia 918/83.

Część pierwsza reguluje zwolnienia od cła w odniesieniu do artykułów tzw. pierwszej potrzeby<sup>37</sup>, które przywożone są przez instytucje państwowe albo inne organizacje o charakterze charytatywnym albo filantropijnym (o ile posiadają pozwolenie właściwych organów) w celu nieodpłatnej dystrybucji wśród osób potrzebujących. Przepisy dotyczą również towarów przesyłanych nieodpłatnie przez osoby lub instytucje mające siedzibę poza obszarem celnym Wspólnoty i bez zamiaru wykorzystania ich przez te osoby w celach handlowych. Adresatem przesyłek są organizacje charytatywne albo filantropijne, jeśli posiadają pozwolenie właściwych organów. Towary te przesyłane są z zamiarem zebrania funduszy w trakcie imprez organizowanych okazjonalnie na rzecz osób potrzebujących. Rozporządzenie 918/83 do katalogu towarów podlegających zwolnieniu zalicza także wyposażenie i materiały biurowe przesyłane nieodpłatnie przez osoby albo instytucje mające swoją siedzibę w kraju trzecim, ale przesyłka nie może być dokonywana w celu handlowym. Adresatami są organizacje charytatywne lub filantropijne, które posiadają pozwolenie właściwych organów, a rzeczy zawarte w przesyłce powinny zostać wykorzystane do potrzeb funkcjonowania organizacji i realizacji celów charytatywno-filantropijnych. Przepisy rozporządzenia przewidują wyłączenia przedmiotowe, gdyż zwolnieniu nie podlegają ściśle określone towary<sup>38</sup>. Warunkami koniecznymi do udzielenia zwolnienia jest obowiązek posiadania przez organizację księgowości, która pozwala na dokonywanie kontroli operacji przez odpowiednie organy, oraz przedstawienie niezbędnego zabezpieczenia.

Aktualny jest także zakaz odpłatnego i nieodpłatnego wypożyczenia, odnajmowania lub odstępowania rzeczy zwolnionych z należności celnych nałożony na instytucje korzystające z przedmiotowego zwolnienia. Zakaz dotyczy tylko dokonywania tych czynności do celów innych niż przewidziane przepisami. Nieprzestrzeganie zakazu pociąga za sobą różnorakie skutki. Po pierwsze – w przypadku wy-

---

<sup>37</sup> Pod tym pojęciem rozporządzenie rozumie towary niezbędne do zaspokojenia najważniejszych potrzeb osób, a szczególnie artykuły żywnościowe, lekarstwa, odzież i okrycia (zob. art. 65 ust. 2 rozporządzenia 918/83).

<sup>38</sup> Są to: napoje alkoholowe, tytoń i wyroby tytoniowe, kawa i herbata oraz pojazdy silnikowe, jeśli nie są ambulansami (zob. art. 66 rozporządzenia 918/83).

pożyczenia, wynajęcia albo odstąpienia przedmiotów na rzecz instytucji uprawnionej do korzystania ze zwolnień zwolnienie pozostaje nabyte. Jedyne warunki, jakie musi zostać spełnione, jest taki, iż przedmioty te muszą być używane w celach uprawniających do takiego używania. Po drugie – we wszystkich innych sytuacjach wypożyczenie, wynajęcie czy odstąpienie uzależnia się od uprzedniego uiszczenia należności przywózowych obliczanych według stanu i wartości celnej towaru, jakie obowiązują w dniu dokonania czynności, a ponadto według stawki celnej uznanej lub dopuszczonej w tym dniu przez organy celne.

Jeśli organizacje uprawnione do zwolnień przestały spełniać warunki wymagane do korzystania ze zwolnienia, to powinny o tym fakcie powiadomić odpowiednie organy celne. Wówczas na towary nakłada się należności celne liczone według stawki celnej obowiązującej w dniu, w którym kryteria te przestały być spełniane, zgodnie z rodzajem i na podstawie wartości celnej uznanej lub dopuszczonej w danym dniu przez organy celne. Ten sam obowiązek informowania odpowiednich organów celnych dotyczy tych instytucji, które zamierzają wykorzystywać przedmioty zwolnione do innych celów niż określone przez rozporządzenie 918/83. W takim przypadku przedmioty podlegają należnościom celnym obliczanym na podstawie stanu i wartości celnej towaru, jaka obowiązuje w dniu, w którym zostały przeznaczone do innego wykorzystania i według stawki celnej dopuszczonej lub uznanej w danym dniu przez organy celne<sup>39</sup>.

Część druga omawianego rodzaju zwolnień celnych<sup>40</sup> reguluje zwolnienia przedmiotów, które przeznaczone są dla niewidomych oraz dla pozostałych osób niepełnosprawnych. Rozporządzenie daje w tej części spore uprawnienia państwu członkowskiemu. Podkreśla, że bezpośrednie udzielenie zwolnienia towarom przeznaczonym dla niewidomych i innych niepełnosprawnych zależy od obowiązywania w krajach członkowskich przepisów pozwalających osobom zainteresowanym potwierdzić status niewidomego lub osoby

<sup>39</sup> Por. A. Jędruszczak, Z. Jańczyk, *Zwolnienia celne*, s. 80-82.

<sup>40</sup> Zatytułowana „Na rzecz osób niepełnosprawnych”.

niepełnosprawnej, która uprawniona jest do korzystania ze zwolnienia<sup>41</sup>. Również i w tym przypadku zastosowanie ma zakaz odpłatnego lub nieodpłatnego wypożyczania, wynajmowania czy odstępowania towarów bez uprzedniego poinformowania organów celnych o takim zamiarze. Zróżnicowane są jednak sankcje za złamanie zakazu w zależności od statusu prawnej osoby, która będzie użytkowała wymieniony towar w przypadku jego wypożyczenia, wynajęcia albo odstąpienia. Jeśli więc rzecz zostanie przekazana osobie, organizacji albo instytucji, która może korzystać z uprzywilejowania, to zwolnienie pozostaje nabyte<sup>42</sup>. Warunek jest jednak taki, że podmioty te mają obowiązek używać tych przedmiotów do celów zgodnych z przepisami o zwolnieniu. Jeśli natomiast rzecz zostanie przekazana osobie, organizacji czy instytucji nieuprawnionej do korzystania ze zwolnienia, to wypożyczenie, wynajęcie lub odstąpienie uzależnione jest od uprzedniego uiszczenia przywozowych należności celnych. Oblicza się je według stawki celnej, jaka obowiązuje w dniu dokonania zakazanej czynności, zgodnie z rodzajem i na podstawie wartości celnej uznanej albo dopuszczonej przez organy celne w danym dniu.

Przepisy zawierają dodatkowo udogodnienie dla instytucji i organizacji uprawnionych do korzystania z uprzywilejowania. Mogą one bowiem odpłatnie lub nieodpłatnie wypożyczać, wynajmować albo odstępować towary zwolnione osobom niewidomym i innym osobom niepełnosprawnym, którymi się zajmują, bez uiszczenia należności przywozowych, a także bez uprzedniego informowania organów celnych. Podmioty takie muszą jednak powiadomić organy celne o takiej sytuacji. Jeśli dokonano jakiegokolwiek z powyższych czynności na rzecz osoby, organizacji czy instytucji uprawnionej do korzystania ze zwolnień, to zwolnienie pozostaje nabyte, ale warunkowo. Trzeba bowiem, aby podmiot używał rzeczy zwolnionych w celach uprawniających do udzielenia mu takiego uprzywilejowania. We wszystkich pozostałych sytuacjach wypożyczenie, wynajęcie czy odstąpienie uzależnione jest od wcześniejszego uiszczenia należności przywozowych

<sup>41</sup> Art. 75 rozporządzenia 918/83.

<sup>42</sup> Art. 77 ust. 2 rozporządzenia 918/83.

według stanu i wartości celnej towaru, jakie obowiązują w dniu dokonania powyższej czynności, zgodnie ze stawką celną dopuszczoną albo uznaną w tym dniu przez organy celne.

Towary, które pozostają w posiadaniu organizacji albo instytucji niespełniających kryteriów do korzystania ze zwolnień, podlegają należnościom przywzowowym. Oblicza się je na podstawie stanu i wartości celnej towaru, jakie obowiązują w dniu, w którym kryteria przestały być spełniane, a także według stawki uznanej lub dopuszczonej w tym dniu przez organy celne. Z kolei na rzeczy używane przez organizację albo instytucje w innych celach niż uprawniające do zwolnienia nakłada się należności przywzowowe w wysokości obliczanej według stawki, jaka obowiązuje w dniu przeznaczenia przedmiotów do innego użytkowania i zgodnie z rodzajem oraz uwzględnieniem wartości celnej towaru, jaka została uznana albo dopuszczona w tym dniu przez organy celne<sup>43</sup>.

Przepisy rozporządzenia 918/83 stanowią, że zwolnione z należności celnych są przedmioty wymienione według załącznika<sup>44</sup>, które zostały specjalnie przeznaczone jako pomoc wychowawcza, naukowa albo kulturalna dla osób niewidomych. Uprzywilejowanie stosowane jest w sytuacji, gdy przedmioty te zostały przywiezione osobiście przez osoby niewidome na ich własny użytek albo przez instytucje bądź organizacje edukacyjne niewidomych bądź pomocy niewidomym, o ile posiadają pozwolenie właściwych organów państw członkowskich Wspólnoty na korzystanie ze zwolnień w stosunku do takich przedmiotów. Zwolnienie odnosi się również do części zamiennych, elementów i specjalnego wyposażenia, jakie przeznaczone jest do tych przedmiotów, jak również do narzędzi używanych do utrzymania, kontroli, kalibrowania lub naprawy wymienionych rzeczy. Istnieje jednak warunek. Części zamienne, elementy, wyposażenie lub narzędzia powinny być co do zasady przywiezione w tym samym czasie co te przedmioty. Jeśli natomiast zostały przywiezione później, to zwolnienie może być stosowane, pod warunkiem że przedmioty uznano za przeznaczone do rzeczy

<sup>43</sup> Zob. art. 78 ust. 3 rozporządzenia 918/83.

<sup>44</sup> Zob. załącznik nr 3 do rozporządzenia 918/83.

przywiezionych wcześniej zwolnionych lub jeśli mogłyby korzystać z uprzywilejowania w chwili, w której zwrócono się z wnioskiem o zwolnienie z należności części zamiennych, elementów lub specjalnego wyposażenia bądź narzędzi.

Zwolnieniu z należności celnych podlegają również przedmioty specjalnie przeznaczone do celów edukacji, zatrudnienia i podniesienia kwalifikacji osób niepełnosprawnych zarówno fizycznie, jak i umysłowo, innych niż osoby niewidome. Uprzywilejowanie powyższe ma jednak charakter warunkowy. Rzeczy zwolnione muszą być bowiem przywiezione osobiście przez osoby niepełnosprawne na ich własny użytek albo przez organizacje, których podstawowym zadaniem jest działalność edukacyjna osób niepełnosprawnych albo pomoc tym osobom. Instytucje te mają obowiązek posiadania pozwolenia właściwych władz państw członkowskich na korzystanie ze zwolnień w odniesieniu do takich przedmiotów. Należy zauważyć, że uprzywilejowanie to dotyczy także części zamiennych, elementów i specjalnego wyposażenia, które przeznaczone jest do tych przedmiotów, jak również do narzędzi używanych do konserwacji, kontroli, kalibrowania albo naprawy rzeczy. Przedmioty te powinny zostać przywiezione w tym samym czasie co rzeczy zwolnione, a jeśli zostały przywiezione później, to powinny być uznane za przeznaczone do rzeczy uprzednio zwolnionych. To samo dotyczy przedmiotów przywiezionych później, które mogłyby korzystać ze zwolnienia w chwili, w której zwrócono się z wnioskiem o zwolnienie z przywozowych należności celnych części zamiennych, elementów, specjalnego wyposażenia lub narzędzi. Rozporządzenie przewiduje wyłączenie poszczególnych przedmiotów spod możliwości zwolnienia, jeśli okaże się, że uprzywilejowanie narusza interesy danego sektora przemysłu Wspólnoty<sup>45</sup>.

Trzecia część omawianego działu rozporządzenia 918/83<sup>46</sup> reguluje kryteria zwalniania z przywozowych należności celnych przedmiotów przywożonych przez instytucje państwowe albo inne organizacje o charakterze charytatywnym, albo filantropijnym, które zob-

<sup>45</sup> Por. A. Jędruszczak, Z. Jańczyk, *Zwolnienia celne*, s. 82-86.

<sup>46</sup> Opatrzona tytułem „Na rzecz ofiar katastrof”.

wiązane są posiadać pozwolenie właściwych organów. Przywóz towarów musi nastąpić w celu bezpłatnego rozdania rzeczy ofiarom katastrof z jednego lub kilku krajów członkowskich bądź w celu bezpłatnego oddania do dyspozycji ofiarom katastrof rzeczy stanowiących własność tychże organizacji. Przywozu takich towarów mogą dokonywać również jednostki ratownictwa, rzeczy takie zaś muszą być przeznaczone na ich potrzeby niezbędne podczas akcji. Zwolnienie nie obejmuje materiałów i sprzętu, który może być przeznaczony do odbudowy obszarów dotkniętych klęską żywiołową<sup>47</sup>.

Warunkiem koniecznym do udzielenia zwolnienia jest posiadanie przez instytucje odpowiednio prowadzonej księgowości, która umożliwi właściwym organom kontrolę wszystkich operacji związanych ze zwolnieniami oraz przedstawienie niezbędnych zabezpieczeń. Wniosek o udzielenie zwolnienia podlega dodatkowo rozpatrzeniu przez specjalną komisję orzekającą. Podczas oczekiwania na weryfikację komisji państwa członkowskie, które dotknęła klęska, mogą samodzielnie zezwolić na przywóz przedmiotów dla celów określonych przepisami tej części z zawieszeniem przywozowych należności celnych, zobowiązując jednocześnie podmiot importujący do uiszczenia tych należności w przypadku negatywnej decyzji komisji niezwalniającej przedmiotów od cła<sup>48</sup>.

Podobnie jak przy innych zwolnieniach celnych aktualny jest zakaz odpłatnego lub nieodpłatnego wypożyczenia, wynajęcia czy odstąpienia towarów zwolnionych na warunkach odmiennych niż określone w rozporządzeniu, bez uprzedniej informacji organów celnych o takim zamiarze. W sytuacji złamania zakazu i przekazania przedmiotów na rzecz instytucji uprawnionej także do korzystania ze zwolnień zwolnienie zostaje nabyte, ale uzależnia się jego stosowanie od warunku, iż podmiot ten używać będzie rzeczy do celów uprawniających do udzielenia takiego uprzywilejowania. We wszelkich pozostałych przypadkach dokonanie którejkolwiek z zakazanych czynności uzależnia się od uprzedniego uiszczenia przywozowych należności celnych liczonych według stawki celnej obowiązują-

<sup>47</sup> Art. 80 rozporządzenia 918/83.

<sup>48</sup> Art. 81 rozporządzenia 918/83.

jącej w dniu dokonania czynności, zgodnie z rodzajem i na podstawie wartości celnej uznanej lub dopuszczonej w tym dniu przez organy celne<sup>49</sup>. Również uprzedniego informowania wymaga się w sytuacji wypożyczenia, wynajęcia czy odstąpienia przedmiotów, które nadal stanowią własność instytucji po tym, jak zostały użyte przez ofiary katastrofy. Zwolnienie pozostaje nabyte, jeśli dokonano którejkolwiek z czynności objętych zakazem na rzecz instytucji uprawnionej do korzystania ze zwolnień określonych w rozporządzeniu albo na rzecz instytucji mogącej korzystać z uprzywilejowania w związku z przywozem artykułów pierwszej potrzeby<sup>50</sup>, przywożonych przez instytucje państwowe albo inne organizacje o charakterze charytatywnym lub filantropijnym, o ile posiadają pozwolenie odpowiednich organów. We wszystkich innych sytuacjach wypożyczenie, wynajęcie czy odstąpienie uzależnione jest od uprzedniego uiszczenia należności przywozowych liczonych według stawki celnej, jaka obowiązuje w dniu dokonania czynności i na podstawie wartości celnej towaru uznanej lub dopuszczonej w danym dniu przez organy celne.

Jeśli instytucje starające się o zwolnienie z należności celnych nie spełniają kryteriów, jakie wymagane są do korzystania ze zwolnień, albo mają zamiar wykorzystywać przedmioty zwolnione do innych celów niż przewiduje to rozporządzenie, to mają obowiązek powiadomić o tym właściwe organy celne. Towary, których posiadaczami są organizacje niespełniające już warunków koniecznych do skorzystania z uprzywilejowania, mogą być odstępowane instytucji uprawnionej do korzystania ze zwolnień. Odstąpienie przedmiotów może nastąpić albo na rzecz podmiotu, który może korzystać ze zwolnień, albo na rzecz instytucji czy organizacji państwowej, czy innego podmiotu o charakterze charytatywnym lub filantropijnym, o ile posiada odpowiednie pozwolenie wydane przez właściwe organy. W takich sytuacjach zwolnienie pozostaje nabyte, ale pod warunkiem że

---

<sup>49</sup> Art. 83 rozporządzenia 918/83.

<sup>50</sup> Przepisy określają pod tym pojęciem towary niezbędne do zaspokajania najważniejszych potrzeb osób. Są to m.in. artykuły żywnościowe, lekarstwa, odzież i inne okrycia (zob. art. 65 ust. 2 rozporządzenia 918/83).



przedmioty są wykorzystywane do celów uprawniających do udzielenia takiego uprzywilejowania. We wszystkich pozostałych przypadkach na towary nakłada się przywózowe należności celne. Oblicza się je na podstawie stawki celnej, jaka obowiązuje w dniu, w którym kryteria przestały być spełniane oraz zgodnie z rodzajem i wartością celną uznaną lub dopuszczoną przez organy celne w danym dniu. Jeśli zmieniają się cele, do których wykorzystuje się przedmioty zwolnione, to powstaje obowiązek zapłaty należności przywózowych. Ich wysokość oblicza się według stawki celnej, jaka obowiązuje w dniu, w którym zmieniło się przeznaczenie rzeczy oraz według rodzaju i wartości celnej, jaka została w tym dniu dopuszczona lub uznana przez organy celne<sup>51</sup>.

## PODSUMOWANIE

System zwolnień celnych funkcjonujących w Unii Europejskiej jest w miarę jednolity. Podstawowy akt prawny w zakresie zwolnień celnych – rozporządzenie 918/83 – w sposób szczegółowy reguluje dwa typy zwolnień celnych: zwolnienia przywózowe (importowe) oraz zwolnienia wywózowe (eksportowe). Najważniejsze znaczenie gospodarcze mają zwolnienia celne przywózowe. Po 1 maja 2004 r. Polska, przyjmując dorobek prawny Unii Europejskiej, została zobowiązana do stosowania jednolitych przepisów wspólnotowych z zakresu prawa celnego. Polskie prawo celne<sup>52</sup> stanowi jedynie regulacje mające charakter uzupełniający wobec jednolitych wspólnotowych przepisów celnych. Dozwolone odrębności w poszczególnych krajach członkowskich mogą dotyczyć jedynie wąskiego zakresu spraw<sup>53</sup>.

<sup>51</sup> Por. A. Jędruszczak, Z. Jańczyk, *Zwolnienia celne*, s. 86-88.

<sup>52</sup> Zob. art. 1 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz.U. nr 68, poz. 622).

<sup>53</sup> Pośród najważniejszych spraw przekazanych do wewnętrznej regulacji państw członkowskich można wymienić przepisy regulujące: strukturę administracji celnej, zasady postępowania w sprawach celnych, postępowanie karne skarbowe.

Wszystkie dotychczasowe zwolnienia celne wydane na podstawie wewnętrznych przepisów prawnych albo utraciły moc obowiązującą, albo musiały zostać zmienione. Zwolnienia celne przewidziane dla kościelnych osób prawnych funkcjonujące do 1 maja 2004 r. nie zostały całkowicie uchylone, ale musiały zostać zmienione. Rozporządzenie 918/83 nie przewiduje bowiem takiej podmiotowej kategoryzacji zwolnień celnych. Zwolnienia celne przewidziane dla kościelnych osób prawnych będą zatem wynikały ze szczegółowych przepisów rozporządzenia 918/83. Wątpliwości może budzić mało precyzyjne odesłanie w poszczególnych ustawach dotyczących kościelnych osób prawnych do rozporządzenia 918/83. Niedopuszczalna jest technika formułowania odesłań ogólnikowych. Trzeba bowiem pamiętać, że odnośniki pełnią funkcję informacyjną i odsyłając do wybranych przepisów prawnych, twórca aktu normatywnego podejmuje decyzję, że przepisy, do których odsyła, współwyznaczają treść norm prawnych zawartych w akcie, w którym sformułowano odesłanie. Stwierdzenie, że kościelne osoby prawne mogą korzystać ze zwolnień „w granicach i na warunkach określonych w rozporządzeniu 918/83”, nie zawiera żadnej nowości normatywnej. Wydaje się, że nawet bez takiego stwierdzenia kościelne osoby prawne, o ile spełniałyby szczególne warunki, mogłyby korzystać z szeregu zwolnień celnych przewidzianych w rozporządzeniu 918/83. Wprowadzenie takiej regulacji jedynie potwierdza, iż kościelne osoby prawne mogą mieć w kontekście prawa celnego status instytucji charytatywno-opiekuńczych, oświatowo-wychowawczych lub filantropijnych oraz że towary przeznaczone na cele kultu religijnego (mimo że takie pojęcie w rozporządzeniu 918/83 nie funkcjonuje) mogą korzystać ze zwolnienia z należności celnych.

Z praktycznego punktu widzenia wydaje się jednak, iż regulacja związana ze zwolnieniami z należności celnych przewidziana dla kościelnych osób prawnych będzie miała niewielkie znaczenie. Przed 1 maja 2004 r. takie zwolnienia celne miały dużo większe znaczenie, gdyż obrót towarami dokonywany przez kościelne osoby prawne dotyczył głównie towarów sprowadzanych do Polski z krajów członkowskich Unii Europejskiej (głównie z Niemiec). W chwili obecnej obrót takimi towarami nie podlega należnościom celnym i opłatom

---

o skutkach podobnych do ceł, gdyż w ramach Unii Europejskiej funkcjonuje swobodny przepływ towarów. Praktyczne znaczenie zwolnień celnych będzie zatem dotyczyło sytuacji, w której kościelne osoby prawne będą wprowadzały na obszar celny Unii Europejskiej towary z krajów nienależących do Unii Europejskiej. W głównej mierze będą to towary sprowadzane z krajów, takich jak Stany Zjednoczone i Kanada. W takiej sytuacji należy więc pamiętać o możliwości zwolnień z należności celnych wynikających z rozporządzenia 918/83.