

Krzysztof Graszka

ZAOPATRYWANIE STATKÓW MORSKICH. ASPEKT CELNOPRAWNY I PODATKOWOPRAWNY

Streszczenie

W artykule omówiono przepisy prawa celnego i podatkowego odnoszące się do zaopatrywania statków morskich. Celem artykułu jest wskazanie możliwości ich odmiennej interpretacji i wynikające stąd konsekwencje dla realizujących tego rodzaju dostawy przedsiębiorców oraz budżetów Polski i Unii Europejskiej.

Słowa kluczowe: usługi shipchandlerskie, dostawy zaopatrzenia, statek, procedury celne, należności celne, podatek akcyzowy, podatek VAT.

Wstęp

Jesteśmy świadkami rozwoju portów morskich. Widoczne zmiany dotyczą ich infrastruktury, nowoczesnych instalacji przeładunkowych, magazynów czy dogodnych rozwiązań komunikacyjnych. Imponują również zaawansowane technologicznie statki zawijające do portów lub spływające z pochylni stoczni. W pewnym ukryciu pozostają wszechobecne systemy informatyczne, które nadzorują bezpieczeństwo ruchu statków czy umożliwiają efektywną pracę terminali. A jednak sprawy zasadnicze pozostają bez zmian od stuleci. Statki wchodzą i wychodzą z portów, uprzednio wyładowawszy ładunek i zapewniwszy ładownie nowym. Niezmienne jest również to, że oprócz wspomnianych towarów, muszą pobrać prowiant, jak również niezbędne wyposażenie, zużywane podczas eksploatacji w sposób przewidywalny bądź wymagające nagłej wymiany. Procesy związane z zaopatrywaniem statków są przy tym

permanentnie doskonalone w celu dostosowywania do oczekiwań kontrahentów i obowiązujących przepisów prawa.

W niniejszym artykule przedmiotem rozważań jest aspekt celnoprawny i podatkowoprawny dostaw zaopatrzenia na statki morskie. Analizy w tych obszarach nie da się jednak ściśle zamknąć w ramach odnośnych dyscyplin prawa. Koniecznym okazuje się tu niekiedy odwołanie chociażby do pojęć z zakresu prawa morskiego i międzynarodowego prawa morza. Za celowe uznano ponadto poprzedzenie rzeczonyj analizy krótką charakterystyką branży dostawców zaopatrzenia na statki i specyficznych dlań stosunków prawnych.

Wyłączne kompetencje w zakresie unii celnej posiada Unia Europejska, co wprost wynika z art. 3 *Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*. Przepisy prawa celnego dwudziestu ośmiu państw członkowskich, w tym krajowej ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – *Prawo celne*, mają wyłącznie subsydiarny charakter. Nie tylko nie mogą one pozostawać w sprzeczności z przepisami prawa unijnego, ale też ich powielać.

Jak się jednak okazuje, w przypadku dostaw morskich prawodawca unijny, w sposób zamierzony lub nie, pozostawił państwom członkowskim dość szeroki zakres dla uregulowań w powszechnie obowiązującym prawie krajowym, a przynajmniej do zapewnienia instrukcjami i interpretacjami sporej sfery niejasności prawnych. Ich przyczyn należy dodatkowo upatrywać w stosunkowo niedawnej, głębokiej reformie prawa celnego. Z dniem 1 maja 2016 r., po przeszło dwóch dekadach obowiązywania kluczowego aktu z zakresu prawa celnego, to jest rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 *ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny*, weszły w życie przepisy rozporządzenia Rady i Parlamentu (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. *ustanawiającego unijny kodeks celny*.

Sposób uporania się z tym problemem uzależniony jest od wielu czynników, począwszy od kultury prawnej obowiązującej w danym państwie, aż po jego politykę morską i gospodarczą. Tak na przykład, na Łotwie wydano rozporządzenie nr 14 z dnia 3 stycznia 2017 r. *w sprawie procedur celnych dotyczących zaopatrzenia statków morskich i powietrznych*, podczas gdy w Polsce zaniechano wydania aktu prawa powszechnie obowiązującego lub choćby opracowania na szczeblu centralnym instrukcji bądź wytycznych w tym zakresie.

Zważywszy na niejednoznaczność i ogólnikowość przepisów prawa unijnego, możliwe są różnice interpretacyjne w odniesieniu do kwestii tak zasadniczych jak samo zdefiniowanie „zaopatrzenia” statku. Niejednoznaczny jest też niekiedy wybór właściwej w danej sytuacji procedury celnej bądź też ustalenie, czy doszło do powstania długu celnego. Istnieje zatem wciąż szerokie pole do analiz doktrynalnych i formułowania wniosków nie tylko *de lege lata*, ale również *de lege ferenda*.

O ile w przypadku prawa celnego, dominują bezpośrednio stosowane unijne akty prawne, o tyle Unia Europejska nie odgrywa bezpośredniej roli w określa-

niu wysokości podatków. Tym niemniej, w przypadku podatku od wartości dodanej (VAT) oraz podatku akcyzowego nastąpiło istotne zbliżenie poprzez wydanie odnośnych dyrektyw, które pozostawiając państwom członkowskim swobodę wyboru środków prawnych, stawiają im określone cele do osiągnięcia. Rzecz jasna reguła ta ma również zastosowanie w odniesieniu do przepisów regulujących dostawę zaopatrzenia na statki. W wielu przypadkach, zwłaszcza w odniesieniu do towarów o nieunijnym statusie celnym, przepisy prawa podatkowego mają charakter wtórny wobec przepisów prawa celnego. Dość wskazać, że obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym i podatku VAT z tytułu importu towaru powstaje w następstwie powstania długu celnego, zaś krąg podatników jest w takim przypadku tożsamy z osobami zobligowanymi do uiszczenia należności celnych. Powyższa prawidłowość znalazła odzwierciedlenie w treści niniejszego artykułu, skupiającej się w pierwszym rzędzie na kwestiach wynikających z prawa celnego.

Celem niniejszego artykułu nie jest kazuistyczna analiza wszystkich przypadków związanych z zaopatrywaniem statków morskich, relewantnych z punktu widzenia prawa celnego i podatkowego. Zamysłem było raczej ożywienie dyskusji dotyczącej obecnie obowiązującego stanu prawnego, możliwości pewnych zmian w jego obrębie, a przynajmniej wypracowania klarownej i jednolitej interpretacji przepisów prawa, tak aby przedsiębiorcom zapewnić sprzyjające warunki do działania przy jednoczesnym poszanowaniu państwowego i unijnego interesu fiskalnego.

1. Specyfika branży dostawców zaopatrzenia statków

Z punktu widzenia armatora, kapitana, ochmistrza czy innego oficera odpowiedzialnego za uzupełnienie niezbędnego zasobów od zawsze było istotne pozyskanie takich dostawców w odwiedzanych portach, którym można zaufać; handlowców oferujących za uczciwą cenę towar w przyzwoitej jakości. Ta ostatnia ma przy tym w świecie ludzi morza znaczenie szczególne. Psująca się żywność mogła oznaczać choroby marynarzy, których nie sposób zastąpić pośrodku Atlantyku. Kiepskiej jakości sprzęt żywności morski weryfikuje bardziej bezwzględnie niż w przypadku wielu przedsięwzięć realizowanych na lądzie; porwane przy silniejszym podmuchu żagle mogły być nie tylko przyczyną irytacji załogi, ale także fatalną przepustką na wieczną wachtę. Równie istotne znaczenie miała możliwość pozyskania niezbędnego towaru od jednego dostawcy, bez konieczności tracenia czasu na odrębne transakcje z przedsiębiorcami oferującymi liny okrętowe, kotwice lub morskie mapy. W ten sposób przez stulecia wykształciła się specyficzna, ciesząca się niejaką estymą, profesja dostawców okrętowych. Stosunki łączące przedstawicieli tej branży z ich kontrahentami – ograniczającymi się w zasadzie do dysponentów statków i okrę-

tów — cechuje niewątpliwa oryginalność, zauważalny tradycjonalizm i umiędzynarodowienie. Pośrednie konsekwencje powyższego dotyczyć muszą również prawa publicznego, którego stanowienie, stosowanie i doktryna nie pozostają w całkowitej izolacji od prawa prywatnego.

Wspomniane wcześniej umiędzynarodowienie jest oczywistą konsekwencją specyfiki żeglugi handlowej, rybołówstwa, działalności naukowo-badawczej, dyplomacji morskiej czy choćby jachtingu, które rzadko tylko limituje jurysdykcja jednego państwa. Dostawy zaopatrzenia realizowane są na statki różnych bander, należące do armatorów mogących mieć siedzibę w każdym miejscu świata. Niejednokrotnie, frachtowiec nie jest zacumowany w porcie państwa, w którym siedzibę ma dostawca i w którym magazynowany był towar będący przedmiotem zaopatrzenia. Jakkolwiek na rynku funkcjonują małe przedsiębiorstwa o lokalnym zasięgu działania, istnieją też działający globalnie potentaci tacy jak *Wrist Group A/S*. Charakterystyka taka musiała mieć też konsekwencje w sferze prawa i zwyczajów handlowych, doprowadzając do ich zbliżenia.

Wszelkie wątpliwości dotyczące znaczenia tradycji w międzynarodowym obrocie morskim mogą zniknąć wobec dowodów materialnych, których może dostarczyć już samo spojrzenie na siedziby londyńskiego Lloyd'sa czy antweperskich pilotów wprowadzających statki do tamtejszego portu. Brytyjskie Stowarzyszenie Dostawców Okrętowych (*British Association of Ship Suppliers*) zostało założone przed stu laty, jednak wystarczy odwiedzić któreś ze znanych z historii portowych miast Zjednoczonego Królestwa, aby zobaczyć siedziby spółek szczytujących się znacznie dłuższym istnieniem, pamiętających nie tylko erę parowców, ale i wspaniałych oceanicznych żaglowców. Założone w Hull w 1820 roku *Hutton & Company* jest jednym z wielu, bynajmniej nie najstarszym przedsiębiorstwem tej branży.

Tymczasem, jak trafnie podsumował niegdyś profesor Jan Bystroń, w czasach przedrozbiorowych: „Polska nie miała zainteresowania dla spraw morskich, ambicji żeglarskich czy ochoty do handlu zamorskiego. Uważano, że Polak nie jest stworzony do morza; podziwiano bogactwo przedsiębiorczego Gdańska, który prowadził handel morski Rzeczypospolitej, ale nikt monopolu tego Gdańskowi zaprzeczać czy wydzierać nie chciał” (Bystroń, 1976, s. 387). Tu należy upatrywać przyczyn przesiąkniętej niemczyzną i językiem angielskim nie tylko używanej w Polsce nomenklatury nautycznej, ale także innych terminów stosowanych w działalności z morzem związanej. Zżymać się można i wzdragać przed mówieniem o „shipchandlerach”, ale pozostaje faktem, iż potocznie częściej można usłyszeć o nich niż o dostawcach okrętowych. Również w literaturze akademickiej dotyczącej ekonomiki i organizacji portów morskich stosowana jest taka terminologia. Tytułem przykładu: H. Klimek definiuje usługi shipchalerskie jako zaopatrywanie statku w różnego rodzaju artykuły potrzebne do jego funkcjonowania i do życia załóg (Klimek, 2010, s. 47). Wid-

niejący na herbie Mikołaja Reja potężny topór raczej nie ukarze poniekąd usprawiedliwionych „gęgaczy”.

Międzywojenne pokolenie „pragmatycznych romantyków”, które bez kompleksów ruszyło do Gdyni, tworzyło zręby tego typu działalności nad polskim Bałtykiem. Tuż po wojnie przyszła kolej na pracowników należącej ówczesnie do Skarbu Państwa spółki *Baltona*, przekształconej w 1949 r. w państwowe przedsiębiorstwo handlu zagranicznego wyposażone w wyłączność na zaopatrywanie polskich statków w towary przemysłowe. W czasach PRL, *Baltona*, ponownie skomercjalizowana 1984 r., obrosła swoistą legendą, żywą wśród załóg statków dobrze wspominających jakość dostarczanych przez nią produktów spożywczych oraz – a może przede wszystkim wśród polskich obywateli nieposiadających nawet paszportu. Dla tych ostatnich wejście do sklepu oznaczonego świetnym logo z pykającym fajkę matrosem było tym, czym dla marynarzy robienie zakupów w amerykańskim Baltimore. Po zmianach ustrojowych przed blisko trzydziestu laty pojawiły się nowe perspektywy dla rozwoju tej branży w kraju. Co ciekawe, dawny państwowy potentat szczęśliwie przeszedł transformację ustrojową i dziś Przedsiębiorstwo Handlu Zagranicznego *Baltona S.A.* jest spółką giełdową, specjalizującą się między innymi w zaopatrywaniu statków.

Naturalnym jest dążenie krajowych przedsiębiorców do działania w warunkach uczciwej konkurencji gwarantowanej na jednolitym rynku europejskim przez *acquis communautaire*. Niektórzy spośród nich są członkami stowarzyszenia ISSA (International Shipsuppliers & Services Association) z siedzibą w Londynie. Można by też oczekiwać zawiązania przez polskich dostawców krajowego stowarzyszenia, mogącego reprezentować interesy tej grupy na przykład przed organami Krajowej Administracji Skarbowej. Organizacje tego typu funkcjonują w licznych państwach unijnych, wiele z nich zrzeszonych jest w organizacji OCEAN – European Ship Suppliers Organization z siedzibą w Brukseli, legalnie lobbującej na rzecz korzystnych rozwiązań prawnych dla tego sektora. Warto w tym miejscu odnotować, że zarówno w preambule (por. motyw 10), jak i w części normatywnej (por. art. 14 ust. 2) rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. *ustanawiającego unijny kodeks celny* zwrócono uwagę na znaczenie opinii przedsiębiorców dla zapewnienia skutecznego uproszczenia procedur administracyjnych oraz konieczność prowadzenia regularnego dialogu organów celnych z przedsiębiorcami oraz innymi podmiotami biorącymi udział w międzynarodowej wymianie towarowej.

2. Problemy definicyjne

Przepisy prawa celnego pozwalają na szczególne traktowanie towarów stawniających zaopatrzenie statków, nie definiując wszakże tego pojęcia.

Podobnie w przepisach prawa podatkowego znajduje się niewiele i w dodatku jedynie pośrednich wskazówek dotyczących tego, co może być uznane za zaopatrzenie statków. Tytułem przykładu wskazać można, iż dotyczący zaopatrzenia statków przepis art. 83 ust. 1 pkt 10 lit. b) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług* wyłącza spod uprzywilejowanego traktowania prowiant, o ile ten miałby być dostarczany na statki ratownictwa morskiego lub służące do połowów przybrzeżnych. Wykładnia systemowa prowadzi zatem do logicznego wniosku, że generalnie prowiant mieści się w pojęciu „zaopatrzenia” i w przypadku innych wymienionych w ustawie statków może być dostarczany z zastosowaniem stawki 0%.

Niemniej jednak nawet dostawa żywności i napojów stwarzać może wątpliwości. O ile bowiem w zasadzie niespornym jest, że artykuły te należy uznać za zaopatrzenie statków, jeżeli przeznaczone są do spożycia przez załogę, o tyle taka kwalifikacja nie jest już tak oczywista, jeżeli służyć mają zaspokajaniu potrzeb pasażerów. Analizując analogiczny do wyżej przywołanego przepisu prawa, tyle że dotyczący statków powietrznych, art. 83 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług*, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w interpretacji nr IPPP3/443-278/12-2/KT z dnia 8 czerwca 2012 r. uznał, że kanapki i napoje przeznaczone dla pasażerów nie mogą być uznane za zaopatrzenie środków transportu lotniczego. Tenże sam organ poszedł jeszcze o krok dalej w interpretacji nr IPPP3/4512-164/16-2/JF z dnia 25 maja 2016 r., w której stwierdził, że towary, takie jak na przykład woda mineralna lub koce, służące zaspokojeniu potrzeb pasażerów, a nawet załogi nie mają żadnego związku z prawidłowym funkcjonowaniem statku powietrznego i wobec powyższego nie mogą być uznane za jego zaopatrzenie.

Jak się wydaje, przynajmniej na gruncie prawa celnego, podejście takie nie może być zaaprobowane i to nawet w odniesieniu do tak specyficznej i fiskalnie wrażliwej kategorii produktów spożywczych, jaką są napoje alkoholowe. Od czasów, kiedy w 1740 roku admirał Edward Veron wprowadził ceremoniał picia grogu na okrętach Royal Navy, zmieniło się bardzo wiele. Zwłaszcza w ostatnich czasach przez wzgląd na bezpieczeństwo zaostrzono przepisy prawa powszechnie obowiązującego dotyczące spożycia alkoholu przez załogi jednostek pływających. Co więcej, niektórzy armatorzy wprowadzili zasadę całkowitej prohibicji w wewnętrznych regulaminach i klauzulach kontraktowych. Tym niemniej, alkohol pozostaje istotną częścią zaopatrzenia statków. Dotyczy to również wyrobów tytoniowych (notabene na pokładach statków, z różnych przyczyn, palenie papierosów też poddawane jest licznym obostrzeniom).

W przywołanym we wstępie rozporządzeniu łotewskim wyróżniono trzy podstawowe kategorie zaopatrzenia, a mianowicie: wyposażenie, zasoby oraz części zamienne. Do pierwszej z nich zaliczono niewyczerpujące się (wyjąwszy naturalnie zwykłe zużycie eksploatacyjne) artykuły ruchome (inne niż części zamienne), takie jak na przykład łodzie i inne urządzenia ratunkowe, meble pościel lub zasłony. W ramach drugiej wymieniono towary konsumpcyjne przeznaczone nie tylko dla załogi, ale również pasażerów (bez względu na ich ewentualną odpłatność), jak również paliwo i smary. Częściami zapasowymi są, w myśl analizowanego rozporządzenia, części naprawcze lub wymienne przeznaczone do zamontowania na statku.

Podobnie, w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 113/2010 z dnia 9 lutego 2010 r. w sprawie wykonania rozporządzenia (WE) nr 471/2009 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie statystyk Wspólnoty dotyczących handlu zagranicznego z państwami trzecimi w odniesieniu do zakresu zgłaszanego handlu, definicji danych, sporządzania statystyk handlowych w podziale według charakterystyki działalności oraz według waluty fakturowania, a także w odniesieniu do szczególnych towarów lub przepływów za zaopatrzenie statków uznano „dostawę produktów przeznaczonych dla załogi i pasażerów oraz produktów niezbędnych do działania silników, maszyn i innego sprzętu na statkach lub statkach powietrznych” (art. 20 ust. 1 lit. b).

Definicje te zdają się pozostawać w zgodzie z opisem zaproponowanym przez A. Mielkena (Mielken, 2016); jakkolwiek w przypadku artykułów konsumpcyjnych wprost wspomina on jedynie o towarach przeznaczonych dla załogi. Autor zwraca też uwagę na bezsprzecznie kluczową cechę zaopatrzenia statku morskiego, jaką jest przeznaczenie do wykorzystania wyłącznie na jego pokładzie, z którego nie może być ono znoszone na ląd.

Wreszcie znaczenie, jeżeli nie rozstrzygające, to w każdym razie bardzo istotne ma stanowisko wyrażone w roboczym dokumencie Komisji Europejskiej nr ARES(2016)2010194 z dnia 27 kwietnia 2016 r. (niestety nieprzetłumaczonym oficjalnie ani nierozpowszechnionym w kraju), w którym stwierdzono, że zaopatrzeniem statku są jego zapasy, zasoby i części zamienne dostarczane na pokład statku, które są zwolnione z podatku VAT, a gdy to możliwe także z akcyzy, zgodnie z art. 14 ust. 2 dyrektywy Komisji Europejskiej nr 118 z 2008 r. Obejmują one: produkty spożywcze oraz inne artykuły, które są konsumowane lub sprzedawane na pokładzie statków bądź używane przez załogę i pasażerów, rzeczy przeznaczone do włączenia jako części zamienne lub akcesoria statku, jak również umożliwiające pracę silników, maszyn i innego wyposażenia na pokładzie. Zgodnie z cytowaną tu definicją – opisane wyżej wykorzystanie musi mieć miejsce na pokładzie statku. Wobec powyższego zaopatrzenie nie może być z niego wyładowane, wyjąwszy przypadki, kiedy stanowiłoby ono część objętą zwolnieniem z należności podatkowych, z którego mogą skorzystać pasażerowie opuszczający statek w państwie trzecim lub na terytorium o szczególnym statusie podatkowym (zapewne chodzi tu o potencjalną możli-

wość zejścia na ląd w państwie trzecim, a dopuszczalnym jest zniesienie towaru w limitowanym zwolnieniu zakresie także w porcie unijnym).

Również kolejny użyty w tytule niniejszego artykułu termin – „statek” – nie jest oczywisty.

Pod rządami uprzednio obowiązującego *Kodeksu morskiego* definicja legalna statku była flagowym przykładem przepisu dotkniętego błędem *idem per idem*, w której „statek” występował również w definiensie. W aktualnie obowiązującej ustawie z dnia 18 września 2001 r. - *Kodeks morski*, uniknięto tego rodzaju niefortunnności. W przepisie art. 2 § 1 zdefiniowano statek morski jako każde urządzenie pływające przeznaczone lub używane do żeglugi morskiej. Nie zmienia to faktu, że regulacje przyjęte w krajowym prawie morskim mają charakter drugorzędny.

W polskiej wersji językowej *Unijnego kodeksu celnego*, w przepisie art. 269 ust. 2 lit. c), dotyczącym dostaw towarów unijnych, użyto, obok terminu „statek powietrzny” terminu „statek wodny”, w żaden sposób go nie precyzując (w wersji angielskiej posłużono się, odpowiednio, wyraźnie różniącymi się terminami: „aircraft” i „ship”, a w wersji niemieckiej: „Flugzeug” i „Schiff”). Można by sądzić, że prawodawca unijny, przynajmniej teoretycznie brał pod uwagę również statki żeglugi śródlądowej.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług* w art. 83 ust. 1 pkt 10 mówi z kolei o zastosowaniu zerowej stawki podatku w odniesieniu do: statków używanych do żeglugi na pełnym morzu przewożących pasażerów za opłatą lub używanych dla celów gospodarczych, przemysłowych lub do połowów, do statków używanych do ratownictwa lub do udzielania pomocy na morzu oraz do połowów przybrzeżnych, a także „statków” (okrętów i jednostek pomocniczych) marynarki wojennej, wypływających z kraju do zagranicznych portów i przystani.

Powyższe wyliczenie oparte, choć nieprecyzyjnie, na brzmieniu art. 148 dyrektywy Rady nr 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. *w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, również nie jest najszcześliwsze. Nie wchodząc w głębszą analizę, wskazać można byłoby chociażby, iż zarówno przewozy pasażerów lub towarów, jak i wykorzystanie przemysłowe statków (na przykład statków przetwórci lub jednostek przystosowanych do poszukiwań górniczych) mieszczą się w realizacji celu gospodarczego. Celowi takiemu służyć mogą również statki ratownictwa morskiego, o ile są one przeznaczone do ratowania mienia, to jest zagrożonych jednostek pływających i ładunków, a nie ludzi (standardem jest rozdzielanie tych zadań odpowiednio między armatorów prywatnych i wyspecjalizowane służby państwowe, choć w Polsce do 2002 roku obie funkcje realizowało przedsiębiorstwo państwowe – Polskie Ratownictwo Okrętowe). *Ratio legis* wyodrębnienia statków ratownictwa morskiego doszukiwać się można jednak w fakcie, iż nie dotyczy ich wymóg używania na morzu pełnym; innymi słowy mogą korzystać z preferencji podatkowych nawet, jeżeli używane są jedynie na polskich wodach wewnętrznych i morzu terytorialnym. Pomimo tych w istocie drugorzędnych za-

strzeżeń, ustawa krajowa daje klarowny katalog statków, które mogą być zaopatrywane z zastosowaniem 0% stawki podatku VAT. Na jego podstawie nie trudno skonstruować listę wyłączeń obejmującą chociażby jachty turystyczne, rekreacyjne i sportowe, patrolowce Straży Granicznej lub statki naukowe i szkolono-badawcze, takie jak należący do Uniwersytetu Gdańskiego R/V „Oceanograf” czy MS „Horyzont II” Uniwersytetu Morskiego w Gdyni.

3. Procedury celne

W typowej sytuacji wybór procedury celnej, którą towar ma być objęty nie nastrocza problemów. Uzależniony jest on od wyjściowego statusu celnego – unijnego albo nieunijnego – towaru oraz jego przeznaczenia.

W usprawiedliwionym tu uproszczeniu rzecz można przedstawić w następujący sposób. Towary unijne, które mają zostać wyprowadzone poza obszar celny Unii Europejskiej, zostają objęte procedurą wywozu (art. 269 ust. 1 *Unijnego kodeksu celnego*). Towary nieunijne, które mają zostać wyprowadzone poza obszar celny Unii podlegają zgłoszeniu do powrotnego wywozu (art. 270). Towary nieunijne przeznaczone do wprowadzenia na rynek Unii lub przeznaczone do osobistego użytku lub konsumpcji na obszarze celnym Unii są obejmowane procedurą dopuszczenia do obrotu, która wymaga w szczególności pobrania należności celnych i podatkowych, a także zastosowania ewentualnych środków polityki handlowej oraz przepisów dotyczących zakazów i ograniczeń (por. art. 201 *Unijnego kodeksu celnego*). W obowiązującym od maja 2016 roku *Unijnym kodeksie celnym* wyodrębniono procedurę końcowego przeznaczenia, uprzednio odpowiadającą specyficznej formie procedury dopuszczenia do obrotu; w jej ramach towary mogą zostać dopuszczone do obrotu bez cła lub z zastosowaniem obniżonej stawki celnej ze względu na ich szczególne przeznaczenie (art. 254).

Sprawa wydaje się prosta, gdy zostało zdefiniowane miejsce przeznaczenia towaru, zlokalizowane na albo poza obszarem celnym Unii Europejskiej. Co jednak w sytuacji, gdy przedmiotem załadunku nie jest towar przeznaczony dla odbiorcy w określonym państwie, lecz zaopatrzenie statku, który: może zawinąć do kolejnego portu unijnego lub do portu poza Unią Europejską albo może podnosić banderę jednego z jej 28 krajów członkowskich lub któregośkolwiek państwa trzeciego, wielokrotnie innego niż to, w którym siedzibę ma armator? Jak przy tym już wyżej odnotowano, przedmiotem dostawy mogą być produkty z definicji zużywane przez maszyny statku (na przykład paliwo lub smary) oraz konsumowane przez członków załogi, notabene będących często obywatelami różnych państw. Wspomniana konsumpcja może mieć miejsce w porcie lub na morzu terytorialnym jednego z państw członkowskich, na morzu pełnym, niepodlegającym jurysdykcji jakiegokolwiek państwa, bądź na wodach terytorialnych państwa trzeciego.

Odwołując się kolejny raz do rozwiązań przyjętych w łotewskim rozporządzeniu nr 14 z dnia 3 stycznia 2017 r. w sprawie procedur celnych dotyczących zaopatrzenia statków morskich i powietrznych, należy odnotować, iż tamtejszy prawodawca za prawnie relewantne uznał, w różnych konfiguracjach, następujące czynniki: status celny towaru, przynależność państwową statku, to, czy opuszcza on wody terytorialne Łotwy oraz to, czy towar ma charakter zużywalny, czy trwały.

Jednocześnie można się spotkać z poglądem, że wybór właściwej procedury celnej uzależniony jest wyłącznie od statusu celnego towaru stanowiącego zaopatrzenie. Takie stanowisko prezentuje w szczególności organizacja OCEAN. Podobny wniosek można by także wyprowadzić z cytowanego już dokumentu roboczego Komisji Europejskiej ARES(2016)2010194. Przyczyn takich różnic można upatrywać w semantycznej niejednoznaczności, jak również w odwołaniu się do pozajęzykowych reguł wykładni. Na gruncie prawa celnego, nieco odmiennie niż w przypadku zdominowanego przez ścisłą wykładnię językową prawa podatkowego, instytucje unijne nadawały w szczególności dużą rolę wykładni funkcjonalnej.

W dwóch kolejnych częściach artykułu podjęto próbę uporządkowania tych stanowisk, przyjmując za punkt wyjścia czynnik niespornie determinujący sposób postępowania celnego, to jest odpowiednio unijny albo nieunijny status celny zaopatrzenia. Jakkolwiek w niektórych przypadkach sposób procedowania celnego można oceniać jedynie pod kątem formalnej poprawności, to w innych sytuacjach wiąże się on z istotnymi następstwami w zakresie materialnego prawa celnego i podatkowego.

3.1. Zaopatrywanie statku w towary unijne

Zgodnie z art. 269 ust. 2 lit. c *Unijnego kodeksu celnego*, nie obejmuje się procedurą wywozu zwolnionych z podatków VAT lub akcyzowego towarów unijnych dostarczonych jako zapasy statku powietrznego lub wodnego, niezależnie od miejsca przeznaczenia statku. Jakkolwiek w opisanej sytuacji towary nie są obejmowane procedurą wywozu, to mają wobec nich zastosowanie „formalności dotyczące wywozowego zgłoszenia celnego” (art. 269 ust. 3 *Unijnego kodeksu celnego*).

Cytowane wyżej przepisy nie mają zastosowania do każdej operacji dostawy zaopatrzenia statku w towary o unijnym statusie celnym, lecz wyłącznie wówczas, gdy potwierdzenie dokonania formalności wywozowych byłoby niezbędne dla skorzystania ze zwolnienia z podatku akcyzowego lub podatku VAT. Na gruncie polskiego prawa podatkowego sytuacja tego rodzaju nie występuje.

Zwolnienia z akcyzy dotyczące paliwa żeglugowego oraz wyrobów tytoniowych i napojów alkoholowych dostarczanych ze składów podatkowych nie są w żaden sposób uzależnione od potwierdzenia dokonania formalności wywozowych.

W myśl art. 32 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. *o podatku akcyzowym*, zwalnia się od akcyzy ze względu na przeznaczenie wyroby energetyczne używane do celów żeglugi, włączając rejsy rybackie, pod warunkiem spełnienia przesłanek określonych w ustawie. Zwolnienia te nie mają zastosowania w przypadku prywatnych rejsów o charakterze rekreacyjnym (art. 32 ust. 2).

Z kolei w przepisie § 16 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. *w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego* zwolniono z akcyzy wyroby dostarczane na pokłady statków oraz promów morskich (wyodrębnianie tej o kategorii statków jest logicznie wątpliwe), pod warunkiem że są rozdawane lub sprzedawane do bezpośredniej konsumpcji przez podróżnych lub załogę podczas trwania podróży w rejsach międzynarodowych z zawinięciem do portu zagranicznego oddalonego od polskich wód terytorialnych o co najmniej 40 mil morskich; dalsze obostrzenia dotyczą wielkości opakowań do sprzedaży detalicznej lub ich otwierania, wymuszające bezpośrednią konsumpcję.

Przepisy krajowe pozostają w tym względzie zgodne z dyrektywą Rady nr 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. *w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG*, w której preambule (motyw 33) podkreślono fakt, że nie zostało jeszcze opracowane wspólne podejście w sprawie wyrobów akcyzowych stanowiących zapasy przeznaczone dla statków i samolotów. Dyrektywa odnosi się wprost, w przepisie art. 14 ust. 2, jedynie do wyrobów dostarczanych na pokładach statków w czasie podróży morskiej na terytorium trzeciego lub do państwa trzeciego; mają być one traktowane w taki sam sposób, jak wyroby dostarczane przez sklepy wolnocłowe.

W przypadku podatku VAT, polski ustawodawca nie zdecydował się na zastosowanie zwolnienia, lecz w przepisie art. 83 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług* przewidział 0% stawkę podatku na dostawę zaopatrzenia dla określonych typów statków. Dostawa taka, bez względu na banderę statku czy jego port docelowy, nie jest ani eksportem (wywozem do państwa spoza Unii) ani dostawą wewnątrzwspólnotową. Zgodnie ze wcześniejszym stwierdzeniem, zastosowanie stawki 0% nie jest też uzależnione od dokonania formalności wywozowych.

3.2. Zaopatrywanie statku w towary nieunijne

W wypowiedziach budowanych w pewnej zamierzonej poetyce lub wynikających z niezorientowania, spotkać się można niekiedy ze stwierdzeniem, że statek podnoszący banderę jakiegoś państwa jest bez mała fragmentem jego terytorium. Rzecz jasna w analizie prawnej takie ujęcie nie zbliżałoby do wyjaśnienia istotnych kwestii. Przynależność państwowa statku, potwierdzona wpisem do publicznego rejestru i zewnętrznie manifestowana podnoszoną banderą, oznacza, że w określonym zakresie podlega on porządkowi prawemu danego państwa. Ju-

rysdykcja państwa bandery ma wyłączny charakter jedynie wówczas, gdy statek znajduje się na jego wodach terytorialnych lub na morzu pełnym.

Przynależność państwowa statku, podobnie jak siedziba armatora, nie jest wprost wskazywana w przepisach regulujących którąkolwiek z procedur celnych, które mogłyby dotyczyć dostaw zaopatrzenia na statki. Uznania jej za prawnie relewantną należy upatrywać zapewne w jej pośrednim związku ze statusem celnym statku. Jest to jednak pewne uproszczenie, bowiem unijna bandera nie przesądza o unijnym statusie celnym, podobnie jak bandera państwa trzeciego nie uprawnia do sformułowania kategorycznego wniosku, że statek ma nieunijny status celny.

Przepisy unijnego prawa celnego nie wskazują wprost na specyficzne kryterium, które pozwalałoby uznać statek za posiadający status unijny albo nieunijny (definicje legalne „unijnego statku rybackiego” i „unijnego statku-przetwórnego” zawarte w art. 1 pkt 43 i pkt 44 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. *uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego* pozostają w związku wyłącznie z przepisami o statusie oraz pochodzeniu ryb i innych produktów wydobywanych z morza). Tym niemniej, w oparciu o analizę przepisów prawa można wyprowadzić wniosek, że statkiem o unijnym statusie celnym będzie jednostka wybudowana w miejscowej stoczni z części o takimże statusie, jak również statek, który uprzednio został dopuszczony do obrotu. Następnie status celny takiego statku może podlegać permanentnej zmianie, związanej z każdorazowym opuszczeniem i powrotem na terytorium celne Unii Europejskiej. Zmiana ta będzie w zasadzie „niezauważalna” w przypadku statków podnoszących banderę państwa unijnego. Szczegółowa analiza przepisów odnoszących się do statusu celnego morskich środków transportu oraz dotyczących ich bezpośrednio procedur celnych wykraczałaby poza ramy niniejszego opracowania. W każdym razie, co do zasady, statki o nieunijnym statusie celnym podnoszą banderę państwa trzeciego, a statki mające status unijny, banderę jednego z państw Unii.

Uznając na potrzeby niniejszych rozważań niewątpliwy związek między statusem celnym a przynależnością państwową statku, można podjąć się uzasadnienia tezy, że dostarczane wyposażenie (np. sprzęt ratowniczy, meble, pościel, sprzęt radiowo-telewizyjny) i części zamienne powinny mieć status celny dostosowany do rzeczy głównej, czyli statku. Takie podejście pozostaje w związku z cywilistycznym pojęciem „przynależności” (w prawie polskim zdefiniowanym art. 51 § 1 *Kodeksu cywilnego*). Odnotować też wypada, że nieunijny status celny remontowanego w unijnej stoczni statku i dostarczanych w jego ramach części determinuje wybór procedury uszlachetniania czynnego. Uzasadnionym byłoby podobne podejście w przypadku dostaw części zamiennych, wykorzystywanych w porcie do drobnych napraw, konserwacji, regulacji i przeglądów statku, które mają na celu zachowanie statku we właściwym stanie lub zapewnienie jego

zgodności z wymogami technicznymi i które nie wymagają otwarcia procedury uszlachetniania czynnego. Podsumowując dotychczasowe rozważania, należy stwierdzić, że powrotny wywóz części zamiennych, akcesoriów i wyposażenia byłby możliwy jedynie w odniesieniu do statków o nieunijnym statusie celnym, podczas gdy w przypadku statków unijnych konieczne byłoby dopuszczenie do obrotu.

W przypadku zaopatrywania statku w części zamienne, wyposażenie i akcesoria przeznaczone do zamontowania na statku uwzględnić należy, że dopuszczenie do obrotu mogłoby zostać dokonane w ramach procedury końcowego przeznaczenia. Towar skorzystałby wówczas z zawieszenia taryfowego przewidzianego w unijnej taryfie celnej. W *rozporządzeniu wykonawczym Komisji (UE) nr 2017/1925 z dnia 12 października 2017 r. zmieniającym załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej* wskazano, że: „stawki celne podlegają zawieszeniu w odniesieniu do towarów przeznaczonych włączenia do statków, łodzi lub pozostałych jednostek pływających wymienionych w poniższej tabeli, do celów ich budowy, naprawy, konserwacji lub przebudowy oraz w odniesieniu do towarów przeznaczonych do umieszczenia w takich statkach, łodziach lub pozostałych jednostkach pływających lub do ich wyposażenia” (załącznik: Część Pierwsza, sekcja II, pkt. A.1). Wskazana w cytowanym przepisie tabela obejmuje możliwie najszerszy katalog jednostek pływających. Z kolei, w przepisie art. 83 ust. pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług* przewidziano 0% stawkę VAT dla importu części i wyposażenia do licznych rodzajów jednostek pływających, jeżeli są w nie wbudowywane lub służą ich eksploatacji.

Argumentów przemawiających za zasadnością uzależnienia zastosowanej procedury od statusu celnego i przynależności państwowej statku nie można znaleźć natomiast w odniesieniu do prowiantu, a także paliwa, smarów i podobnych zużywalnych produktów, niezbędnych do działania maszyn i urządzeń na statku.

Jak się wydaje, zasada określająca, że towary konsumowane czy w inny sposób zużywane na obszarze celnym Unii są obejmowane procedurą dopuszczenia do obrotu nie powinna doznawać uszczerbku tylko z tego powodu, że spożycie dostarczonego prowiantu odbywa się na pokładzie statku, kursującego np. między Fromborkiem a Krynicą Morską.

Logicznym wydawałoby się zatem, aby wybór między dopuszczeniem do obrotu a powrotnym wywozem uzależnić w takich przypadkach od tego, czy statek opuszcza unijne terytorium celne Unii. W ramach tej koncepcji powrotny wywóz byłby zarezerwowany dla statków opuszczających unijny obszar celny; w przypadku towarów znajdujących się w składzie celnym, odmiennie niż w przypadku dostarczanych z wolnego obszaru celnego, koniecznym byłoby przy tym dokonanie zgłoszenia celnego. Zaopatrywanie statków pozostających na wodach Unii byłoby realizowane w ramach dopuszczenia do obrotu. Realny sku-

tek fiskalny dotyczyłby *de facto* wyrobów tytoniowych, alkoholu oraz, w pewnym stopniu, paliwa żeglugowego, a więc wyrobów akcyzowych. Wyjąwszy paliwo, nie mogą one skorzystać z wyżej omówionego zawieszenia taryfowego ani zwolnienia akcyzowego. Od dopuszczanych do obrotu wyrobów tytoniowych lub napojów alkoholowych należałoby zatem uiścić cło i podatek akcyzowy. W przypadku powstania obowiązku podatkowego z tytułu importu towaru nie ma też podstaw do zastosowania 0% stawki podatku VAT w odniesieniu do prowiantu, paliwa lub smarów silnikowych (por. przepisy pkt 4 i pkt 10 w art. 83 ust.1 odnośnej ustawy).

Ustosunkowując się z kolei do stanowiska, że zaopatrywanie w towary nieunijne powinno być każdorazowo – a więc bez względu na miejsce przeznaczenia statku i jego status celny czy przynależność państwową – realizowane w ramach powrotnego wywozu, przyznać wypada, że istotnie w przepisach prawa celnego nie ma przepisów, które *expressis verbis* formułowałyby tego rodzaju warunki. *De lege lata* trudno jednakże uzasadnić pogląd, że powrotny wywóz ma zastosowanie również w odniesieniu do statku nieopuszczającego unijnego terytorium celnego, zwłaszcza że art. 270 *Unijnego kodeksu celnego* nie odsyła do mówiącego o „dowolnym miejscu przeznaczenia” art. 269 ust. 3 tegoż samego kodeksu.

Unijny kodeks celny stosowany jest w sposób jednolity na całym obszarze celnym Unii Europejskiej, obejmującym terytoria lądowe i morskie państw członkowskich, w odniesieniu do towarów wprowadzanych lub wyprowadzanych z tego obszaru (por. art. 1 ust.1 i art. 4 ust. 1). Jedynie niektóre przepisy prawa celnego, w tym przewidziane w nich uproszczenia, stosuje się do wymiany towarów unijnych pomiędzy tymi częściami obszaru celnego Unii, do których mają zastosowanie przepisy dyrektyw unijnych w sprawie podatków VAT i akcyzowego, a tymi częściami tego obszaru, do których nie stosuje się przepisów rzeczonych dyrektyw (art. 1 ust.1 i ust. 3). Analogicznie traktuje się wymianę towarową pomiędzy dwoma częściami obszaru celnego Unii Europejskiej o szczególnym statusie podatkowym (np. Wyspy Alandzkie, Wyspy Kanaryjskie). Przepisy *Unijnego kodeksu celnego* nie dotyczą natomiast swobodnego obrotu towarów w ramach rynku wewnętrznego; brak jest podstaw do stosowania jakichkolwiek jego przepisów w przypadku rejsów morskich lub rzecznych w relacji obejmującej jedynie porty leżące na obszarze celnym Unii, nieposiadające szczególnego statusu podatkowego.

W tym kontekście interpretować należy również przepis § 22 z dnia 8 września 2016 r. *rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zgłoszeń celnych*, w którym mówi się o zgłoszeniach zbiorczych do powrotnego wywozu przy dostawach zaopatrzenia na „statek powietrzny lub wodny, niezależnie od miejsca przeznaczenia tego statku”. Redukcją do absurdu byłaby wykładnia polegająca na przyjęciu, że powrotny wywóz może dotyczyć wszelkiego towaru, byleby tylko został on załadowany na jakikolwiek statek wodny, gdziekolwiek zmierzający, niekiedy

nawet nigdy niewychodzący poza 12 milę polskich wód terytorialnych i niewchodzący na morze pełne, a zatem poza obszar celny Unii Europejskiej. Rozporządzenie krajowe nie może redefiniować pojęć uregulowanych w aktach wyższego rzędu, w szczególności w przepisach unijnych (np. wywozu, powrotnego wywozu, dopuszczenia do obrotu, katalogu przyczyn powstania długu celnego). Rozporządzenie krajowe jest wydawane w celu wykonania ustawy, w zakresie ograniczonym delegacją ustawową (omawiane rozporządzenie określa: szczegółowe wymogi, jakie powinno spełniać zgłoszenie celne, dokumenty, które mogą być wykorzystywane w charakterze zgłoszenia celnego, dokumenty dołączane do zgłoszenia celnego). Jednocześnie jednak niezbędna jest świadomość, że stawianie zbyt rygorystycznych wymogów odnośnie do możliwości zastosowania powrotnego wywozu sprawdzić się może jedynie w uproszczonym modelu teoretycznym.

Niewątpliwie statki wykorzystywane wyłącznie na wodach terytorialnych (wodach wewnętrznych i morzu terytorialnym) nie powinny być zaopatrywane w ramach powrotnego wywozu, jako że nie opuszczają obszaru celnego Unii Europejskiej; jednakże nawet tak zwana „żegluga krajowa”, zdefiniowana w prawie morskim, nie jest ograniczona do wyżej wskazanych akwenów. Zgodnie z przepisem § 2 pkt 22) *rozporządzenia Ministra Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej z dnia 23 kwietnia 2018 r. w sprawie wyszkolenia i kwalifikacji członków załóg statków morskich* pod pojęciem żeglugi krajowej należy rozumieć „podróże po obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej”. Polskimi obszarami morskimi są nie tylko morskie wody wewnętrzne (to jest wody znajdujące się między lądem a linią podstawową morza terytorialnego, do których zalicza się zatoki morskie o określonej szerokości oraz wody portów morskich i które podlegają całkowitej i wyłącznej władzy państwa nadbrzeżnego, rozciągającej się również na przestrzeń powietrzną i dno akwenu) i morze terytorialne (pas morza o szerokości nieprzekraczającej 12 mil morskich, licząc od linii podstawowej, na który w pełni rozciąga się władztwo terytorialne państwa nadbrzeżnego, a pozostałym państwowemu przysługuje jedynie prawo nieszkodliwego przepływu) stanowiące integralną część terytorium państwa, a tym samym unijnego obszaru celnego, ale także strefa przyległa (pas morza przylegający do zewnętrznej granicy morza terytorialnego, rozciągający się nie dalej niż 24 mile morskie licząc od linii podstawowej) i wyłączana strefa ekonomiczna (obszar rozciągający się poza morzem terytorialnym maksymalnie do 200 mil morskich mierzonych od linii podstawowej). Jak wynika z *ustawy z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej*, zgodnej z *Konwencją Narodów Zjednoczonych o prawie morza*, sporządzonej w Montego Bay dnia 10 grudnia 1982 r., Polsce, jako państwu nadbrzeżnemu, przysługują na obszarze tych stref jedynie prawa enumeratywnie w niej określone (w przypadku strefy przyległej obejmują one wykonywanie kontroli niezbędnej do zapobiegania naruszaniu obowiązujących w Polsce przepisów celnych, skarbowych, imigracyjnych lub sanitarnych oraz – w

zakresie zdefiniowanym w ustawie - ścigania, zatrzymywania i karania sprawców naruszeń tych przepisów; w przypadku wyłącznej strefy ekonomicznej suwerenne prawa odnoszą się do: badania i eksploatacji, ochrony i gospodarowania zasobami naturalnymi, wznoszenia i użytkowania sztucznych wysp, instalacji i konstrukcji, badań naukowych morza, ochrony i zachowania środowiska morskiego). W praktyce znacznie większe wątpliwości pojawiają się w przypadku nieograniczonej żeglugi trampowej. W odniesieniu do wykorzystywanych do niej statków znany jest, co do zasady, jedynie kolejny port przeznaczenia. Wydaje się, że dostawa towaru o nieunijnym statusie celnym powinna być możliwa nawet w przypadku, gdy bezpośrednio następny port przeznaczenia położony jest w Unii Europejskiej. Należy bowiem uwzględnić fakt, iż zaopatrzenie jest przeznaczone wyłącznie na statek, który będzie się zapewne znajdował również na morzu pełnym (poza wodami terytorialnymi państw członkowskich, a tym samym poza unijnym obszarem celnym) i może być wykorzystywane (w tym konsumowane) także w rejsach do kolejnych portów przeznaczenia, które mogą znajdować się poza Unią Europejską.

Bardzo liberalne podejście do powrotnego wywozu wyrobów tytoniowych i napojów alkoholowych ze składów celnych lub wolnych obszarów celnych prowadzić może do pewnego dysonansu wynikającego z porównania z dostawą takich samych towarów, tyle że o unijnym statusie celnym ze składów podatkowych. Jak już bowiem odnotowano we wcześniejszej części artykułu, zwolnienie ich z akcyzy w związku z przeznaczeniem do bezpośredniej konsumpcji na statku uzależnione jest od szeregu warunków, związanych chociażby z koniecznością zawinięcia do zagranicznego portu oddalonego o 40 mil morskich. W przypadku powrotnego wywozu nie ma mowy o spełnianiu tego rodzaju kryteriów; skoro nie powstaje dług celny, nie powstaje obowiązek podatkowy. W świetle powyższego, wielce ograniczone byłoby ekonomiczne uzasadnienie dla dokonywania dostaw wyrobów akcyzowych z polskich składów podatkowych.

Pod ewentualną rozważką krajowego prawodawcy można by również podać zwolnienie z należności celnych wyrobów akcyzowych dostarczanych na niektóre kategorie statków i dopuszczanych do obrotu w ramach procedury końcowego przeznaczenia.

Jak zauważa K. Piech, art. 132 *rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych* daje państwom członkowskim możliwość ustanowienia zwolnień celnych dotyczących zaopatrzenia na statkach, w samolotach i pociągach międzynarodowych (Piech, 2016). Polska, w przeciwieństwie do niektórych innych państw, tego rodzaju zwolnień nie przewidziała (przepisy art. 37 i art. 38 *Prawa celnego* odnoszą się jedynie do zapasów już zgromadzonych i wprowadzonych na unijny obszar celny na pokładzie statku morskiego, rzecznego lub powietrznego).

Zakończenie

Każda niejednoznaczność przepisów prawa jest niekorzystna dla uczestników obrotu gospodarczego, naraża na niejednolite traktowanie, zaburzając uczciwą konkurencję; zwiększa też koszty działania, zwłaszcza związane z obsługą prawną. Nawet jeśli w wielu przypadkach wybór adekwatnej procedury celnej nie wiąże się z konsekwencjami fiskalnymi, to zmusza przedsiębiorców do bezproduktywnej aktywności, związanej na przykład z dostosowywaniem się do niejednorodnych oczekiwań różnych unijnych administracji celnych. Również funkcjonariusze czy pracownicy organów celnych, weryfikujący poprawność formalności związanych z zaopatrywaniem statków, a niekiedy władczo rozstrzygający o pewnych odnoszących się do nich kwestiach, powinni mieć pewność co do trafności podejmowanych decyzji.

Nowoczesne prawodawstwo nie może zwierać kazuistycznych unormowań, ale nic nie stoi na przeszkodzie, żeby zawierało przepisy niestwarzające nadmiernych problemów interpretacyjnych. Specyfika formalności celnych, ich niejako techniczny charakter, wymusza niekiedy uzupełnienie przepisów prawa celnego różnego rodzaju instrukcjami lub wytycznymi wydawanymi na poziomie unijnym bądź krajowym. Jak się wydaje, tego rodzaju dokument, dotyczący zaopatrywania statków, mógłby również okazać się niezwykle przydatny.

Bibliografia oraz wykaz aktów prawnych

1. Bystroń, S. (1976). *Dzieje obyczajów w dawnej Polsce: wiek XVI-XVIII*, tom. II. Warszawa: PIW.
2. Klimek, H. (2010). *Jakość usług portowych*. W: *Studia Gdańskie. Wizje i rzeczywistość*, Tom VII. Gdańsk: Wydawnictwo WSH w Gdańsku.
3. Mielken, A. (2016). *The impact of customs regulations in the European ship supply sector – a study*. Pobrane październik 4, 2017, z https://www.shipsupply.eu/lokal_1_1_100_The-impact-of-customs-legislation-in-the-European-ship-supply-sector.html
4. Piech, K. (2016). *Zasady zwolnienia od cła towarów stanowiących zaopatrzenie na statkach, w samolotach i pociągach międzynarodowych*. W: *Monitor Prawa Celnego i Podatkowego* nr 1 (246)/2016.
5. *Ship Supplies*, dokument Komisji Europejskiej nr Ares(2016)2010194 z dnia 27 kwietnia 2016 r. Pobrane wrzesień 8, 2017, z https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidance_ship_supplies_en.pdf.
6. *Konwencja Narodów Zjednoczonych o prawie morza*, sporządzona w Montego Bay dnia 10 grudnia 1982 r. (Dz.U.2002.59.543).
7. *Dyrektywa Rady nr 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej* (Dz.U.U.E.L.2006.347.1).

8. *Dyrektywa Rady nr 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U.U.E.L.2009.9.12).*
9. *Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.U.U.E.L.2013.269.1).*
10. *Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U.U.E-sp.02-4-307).*
11. *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 dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.U.U.E.L.2015.343.1).*
12. *Rozporządzenie Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiające wspólnotowy system zwolnień celnych (Dz.U.U.E.L.2009.324.23).*
13. *Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 2017/1344 z dnia 18 lipca 2017 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U.U.E.L.2017.186.3).*
14. *Rozporządzenie Komisji (UE) 113/2010 z dnia 9 lutego 2010 r. w sprawie wykonania rozporządzenia (WE) nr 471/2009 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie statystyk Wspólnoty dotyczących handlu zagranicznego z państwami trzecimi w odniesieniu do zakresu zgłaszanego handlu, definicji danych, sporządzania statystyk handlowych w podziale według charakterystyki działalności oraz według waluty fakturowania, a także w odniesieniu do szczególnych towarów lub przepływów (Dz.U.U.E.L.2010.37.1).*
15. *Ustawa z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (Dz.U. 2018.2214 t.j.).*
16. *Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. - Prawo celne (Dz.U. 2018.167 j.t.).*
17. *Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2018.1114 t.j.).*
18. *Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. 2017.430).*
19. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2017.1221 j.t.).*
20. *Ustawa z dnia 18 września 2001 r. - Kodeks morski (Dz.U. 2016.66 j.t.).*
21. *Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. 2018 .1025 t.j.).*
22. *Rozporządzenie Ministra Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej z dnia 23 kwietnia 2018 r. w sprawie wyszkolenia i kwalifikacji członków załóg statków morskich (Dz.U.2018.802).*
23. *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 września 2016 r. w sprawie zgłoszeń celnych (Dz.U.2016.1498).*
24. *Cabinet Regulation No.14 Adopted 3 January 2017 – Customs Procedures for the Supplying of Ships and Aircraft. Pobrane sierpień 14, 2017, z <https://likumi.lv/ta/id/288012-muitosanas-kartiba-kuga-un-gaisa-kuga-apgade>.*

SHIP SUPPLIES. ASPECT OF CUSTOMS AND FISCAL LAW

Summary

The article discusses customs and fiscal regulations concerning ship supplies. Considerable attention has been given to distinct interpretations of the legal provisions and their consequences for ship chandlers and the budgets of Poland and the European Union.

Keywords: ship chandlery, supplies, ship, customs procedures, customs duty, excise, VAT

JEL Classification: M210

Nie kasować nic poniżej tej linii
