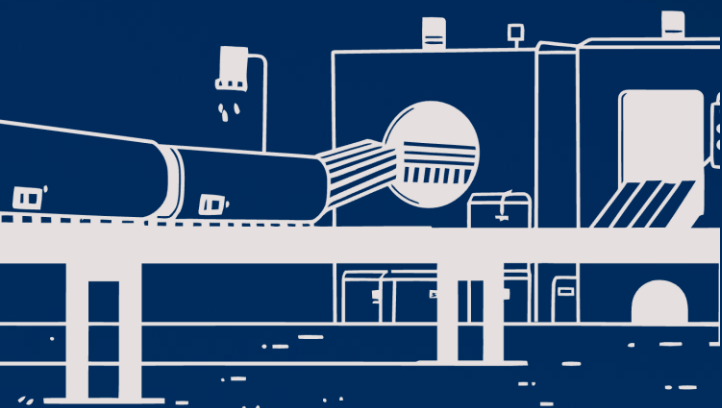




CBAM, ETS i opłaty węglowe a wartość celna towarów

Uwagi de lege lata i de lege ferenda

Konferencja: Cło, akcyza i hazard – legislacja, praktyka, teoria

18–19 maja 2026 r. | Pałac w Izbicku k/Opola

Szymon Lipiński
Doradca podatkowy

Crowe Polska,
Akademia Leona Koźmińskiego



Spis treści

- | | |
|----|--|
| 01 | CBAM – opłata, cło, danina publiczna? |
| 02 | Czy CBAM podwyższa wartość celną? |
| 03 | Wpływ mechanizmów wyceny emisji na wartość celną |
| 04 | Podsumowanie |

• **CBAM – opłata, cło, danina
publiczna, cena?**

CBAM – opłata, cło, danina publiczna, cena?

Kluczowe pytanie dotyczy kwalifikacji CBAM na tle pojęcia **należności celnych przywozowych** – zdefiniowanych jako należności celne płatne przy przywozie towarów.

Wąskie ujęcie – UKC

Należność celna przywozowa jako „**nadrzędne pojęcie oznaczające cło**”, które należy zapłacić w przypadku powstania długu celnego.
Zakres: cła właściwe oraz opłaty celne.

Szerokie ujęcie – doktryna

Część autorów rozszerza zakres należności celnych przywozowych o **środki ochronne i wyrównawcze**, co rodzi pytanie o możliwość objęcia nim opłat emisyjnych typu CBAM.

 Art. 56 ust. 1 UKC: „*Import and export duty due shall be based on the Common Customs Tariff.*” – Taryfa celna obejmuje cła konwencjonalne, środki preferencyjne, środki uprzywilejowane oraz inne środki taryfowe wynikające z prawodawstwa unijnego.

CBAM – opłata, cło, danina publiczna, cena?

Pojęcie „**import duty**” w rozumieniu UKC oznacza wyłącznie cło płacone przy przywozie towarów. Taryfa celna UE obejmuje ściśle określone kategorie środków – co determinuje, czy CBAM może być do nich zaliczony.

Cła konwencjonalne i autonomiczne

Cła stosowane do towarów objętych Nomenklaturą Scaloną (CN) jako podstawowy element taryfy celnej.

Preferencyjne środki taryfowe

Obniżone stawki celne wynikające z umów handlowych oraz jednostronnych preferencji celnych Unii.

Uprzywilejowane środki taryfowe

Korzystne środki taryfowe stosowane wobec określonych towarów lub w określonych okolicznościach.

Inne środki taryfowe

Środki wynikające z prawa rolnego, handlowego lub innego prawodawstwa unijnego – potencjalnie najszersza kategoria.

CBAM – opłata, cło, danina publiczna, cena?

CBAM jako „opłata emisyjna” – język rozporządzenia

Rozporządzenie 2023/956 konsekwentnie posługuje się pojęciem **opłaty emisyjnej** (*carbon pricing*), nie zaś cła. Kluczowe motywy rozporządzenia precyzują cel i charakter tego instrumentu.

Motyw 12 – równoważność opłat

CBAM wprowadza **równoważne opłaty emisyjne** od produktów przywożonych i produktów wewnątrzunijnych, zastępując dotychczasowe mechanizmy przeciwdziałania ucieczce emisji.

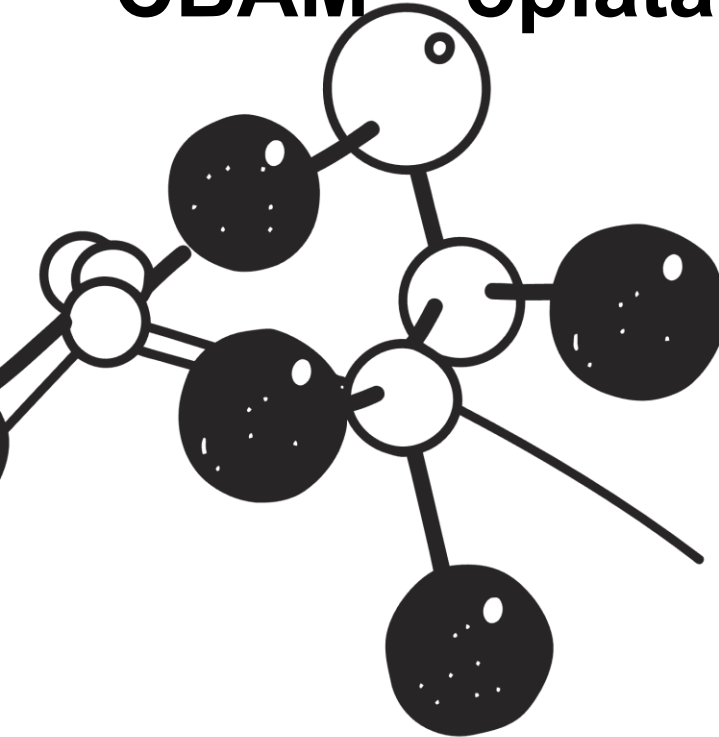
Motyw 13 – pewność prawa

Opłaty emisyjne rosną, a przedsiębiorstwa potrzebują długoterminowej przewidywalności, by inwestować w obniżanie emisyjności. Rozporządzenie ustala jasną **ścieżkę stopniowego rozszerzania zakresu CBAM**.

Motyw 31 – objęcie emisji wbudowanych

Produkty wysokoemisyjne importowane do Unii mają być objęte **opłatą emisyjną równoważną z opłatą stosowaną do produktów unijnych**, co wzmacnia zasadę równego traktowania.

CBAM – opłata, cło, danina publiczna, cena?



CBAM jako „cena za emisję wbudowaną”

Unijny mechanizm dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO₂ (CBAM) **ustala cenę za wbudowaną emisję dwutlenku węgla** w niektórych produktach przywożonych, aby zagwarantować, że unijne przepisy dotyczące emisji nie będą prowadziły do „ucieczki emisji” w przypadku, gdy produkty te są wytwarzane w krajach o mniej rygorystycznych przepisach dotyczących emisji.

Określenie CBAM mianem „**ceny**” – a nie opłaty, podatku czy cła – ma istotne konsekwencje prawne i terminologiczne, w szczególności przy analizie jego relacji do wartości celnej towarów.

CBAM – opłata, cło, danina publiczna, cena?

Język

Polski

Angielski

Francuski

Niemiecki

Termin stosowany w rozporządzeniu 2023/956

Opłata emisyjna

Carbon pricing, carbon price

Tarification du carbone

CO₂-Bepreisung, CO₂-Preis

Autonomiczne pojęcie prawa ochrony klimatu, inna postać zasady PPP^[10]

Różne postaci danin w prawie finansowym oraz instrumenty rynkowe

CBAM – opłata, cło, danina publiczna, cena?

Projekt rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) ustanawiającego przepisy wykonawcze do rozporządzenia (UE) 2023/956 w odniesieniu do przeliczania **ceny uprawnień do emisji** uiszczonej w państwie trzecim na odpowiednią redukcję liczby certyfikatów CBAM podlegających zwrotowi, dowodów uiszczenia tej ceny, kwalifikacji osoby niezależnej oraz warunków weryfikacji jej niezależności i kwalifikacji.

„Given that a **carbon tax, levy or fee** may be levied on the carbon content of a fuel consumed by an installation with the resulting emissions being released during the production of the goods, it is appropriate that a declarant may claim a carbon price paid for those emissions even where that price was not directly paid by the operator of the installation.”

 Motyw 11 projektu wskazuje ponadto na możliwość zastosowania stałej ceny ustalonej przez organy publiczne lub wykorzystania jednostek kredytów węglowych (carbon credits) jako alternatywnej formy wypełnienia zobowiązania CBAM.

CBAM – opłata, cło, danina publiczna, cena?

Projekt rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) ustanawiającego przepisy wykonawcze do rozporządzenia (UE) 2023/956 w odniesieniu do przeliczania **ceny uprawnień do emisji** uiszczonej w państwie trzecim na odpowiednią redukcję liczby certyfikatów CBAM podlegających zwrotowi, dowodów uiszczenia tej ceny, kwalifikacji osoby niezależnej oraz warunków weryfikacji jej niezależności i kwalifikacji.

Wersja angielska

C:
C: 'carbon price mechanism' means **carbon tax, carbon fee or carbon levy, or an emissions trading system.**

Wersja polska

„mechanizm wyceny emisji” oznacza **podatek** od emisji CO₂, **opłatę** za emisję CO₂ lub **daninę** na rzecz redukcji emisji albo system handlu uprawnieniami do emisji.

CBAM – opłata, cło, danina publiczna, cena?

1

Podatki węglowe

Podatki nakładane na emisje CO₂, mające na celu internalizację kosztów klimatycznych.

2

Systemy handlu uprawnieniami (ETS)

Rynkowe narzędzia, w których limitowane uprawnienia do emisji mogą być kupowane i sprzedawane, tworząc rynkową cenę węgla.

3

Akcyzy i podatki energetyczne

Podatki pośrednie, które mogą uwzględniać komponent emisyjny, zwiększając koszt paliw i energii o wysokiej emisji.

4

Podatki związane z paliwami kopalnymi

Specyficzne opłaty nałożone na wydobycie, produkcję lub konsumpcję paliw kopalnych, zniechęcające do ich wykorzystania.

5

Subsydia i ulgi podatkowe

Instrumenty wspierające niskoemisyjne technologie lub praktyki, które choć nie są bezpośrednią „ceną węgla”, wpływają na efektywną kalkulację kosztów emisji^[10].

CBAM – opłata, cło, danina publiczna, cena?

CBAM – opłata, należność celna?

- należność publicznoprawna,
- nakładana na towary ze względu na fakt przekroczenia granicy celnej;
- przymusowa,
- nieodpłatna,
- celowa,
- bezzwrotna,
- świadczenie pieniężne na rzecz funduszu.

CBAM **nie jest należnością celną przywózową** w rozumieniu UKC. Mimo zbieżnych cech funkcjonalnych, mechanizm ten oparty jest na odrębnej podstawie prawnej i realizuje cel klimatyczny, nie fiskalny. Jest to autonomiczny instrument prawa ochrony klimatu.

• **Czy CBAM podwyższa
wartość celną?**

Czy CBAM podwyższa wartość celną?

Elementy nieuwzględniane w wartości celnej

Koszty transportu

Koszty transportu przywożonych towarów **po ich wprowadzeniu** na obszar celny Unii nie wchodzi do podstawy wartości celnej.

Prowizje od zakupu

Prowizje od zakupu uiszczane przez importera na rzecz agenta nie podwyższają wartości celnej.

Opłaty za kopiowanie

Opłaty za prawo do kopiowania przywiezionych towarów w Unii są wyłączone z wartości celnej.

Należności celne i inne opłaty

Należności celne przywozowe lub inne opłaty należne w Unii z tytułu przywozu lub sprzedaży towarów („*other charges payable in the Union*”) – wyłączone z wartości celnej.

import duties or **other charges payable in the Union** by reason of the import or sale of the goods

Czy CBAM podwyższa wartość celną?

Nota interpretacyjna do art. 1 Porozumienia w sprawie stosowania artykułu VII Układu Ogólnego w Sprawie Taryf Celnych i Handlu 1994.

Wartość celna towarów przywożonych nie będzie zawierać następujących opłat lub kosztów pod warunkiem że będą one wydzielone z ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za towary przywożone: **ceł i podatków w kraju przywozu**.

„Cła i podatki w kraju przywozu nie stanowią części wartości celnej, ponieważ z definicji jest możliwe dokonanie rozróżnienia między cłem i opłatami a ceną faktycznie zapłaconą lub należną. W rzeczywistości, są one przedmiotem **notowań publicznych**”^[3].

Czy CBAM podwyższa wartość celną?

There it is stated that duties and taxes of a country of importation do not form part of the customs value, insofar as, by their nature, they are distinguishable from the price actually paid or payable. They are, in fact, a matter of **public record**.

Public record – dostępne publicznie, nie „notowania publiczne”.

Szerokie rozumienie „podatków”

Prawo handlowe (WTO) stosuje szerokie rozumienie pojęcia podatków i opłat publicznych, obejmujące różne formy danin nakładanych przez kraj importu, w tym instrumenty klimatyczne^[4].

Koszty poniesione w kraju importu

Koszty poniesione w kraju importu nie powinny podwyższać wartości celnej, nawet jeśli byłyby uwzględnione w cenie towarów – o ile dają się wyróżnić^[7], np. w warunkach dostawy DDP.

CBAM spełnia kryteria „innej opłaty”

CBAM jest ciężarem publicznym, dostępną publicznie, nakładanym w kraju importu i możliwym do wydzielenia z ceny transakcyjnej. Spełnia zatem kryteria wyłączenia z wartości celnej.

CBAM – opłata, cło, danina publiczna, cena?

1. Czy należy odliczyć kwotę odpowiadającą opłatom i podatkom kraju importu, **jeżeli są one zawarte w cenie zapłaconej lub należnej** i gdy nie są wykazane osobno na fakturze, a importer nie wystąpił o ich odliczenie?

2. Techniczny Komitet Ustalania Wartości Celnej wyraził następujący pogląd:

Wspomniane opłaty i podatki **nie stanowią części wartości celnej**, ponieważ z definicji jest możliwe dokonanie rozróżnienia między opłatami i podatkami kraju importu a ceną faktycznie zapłaconą lub należną.

Przy ustalaniu wartości celnej przy zastosowaniu metody odliczania opłaty antydumpingowe i wyrównawcze **należy odjąć** jako opłaty celne i inne opłaty krajowe zgodnie z Artykułem 5.1 (a) (iv).

 Opinia 3.1. TKUWC.
Opinia 9.1. TKUWC.

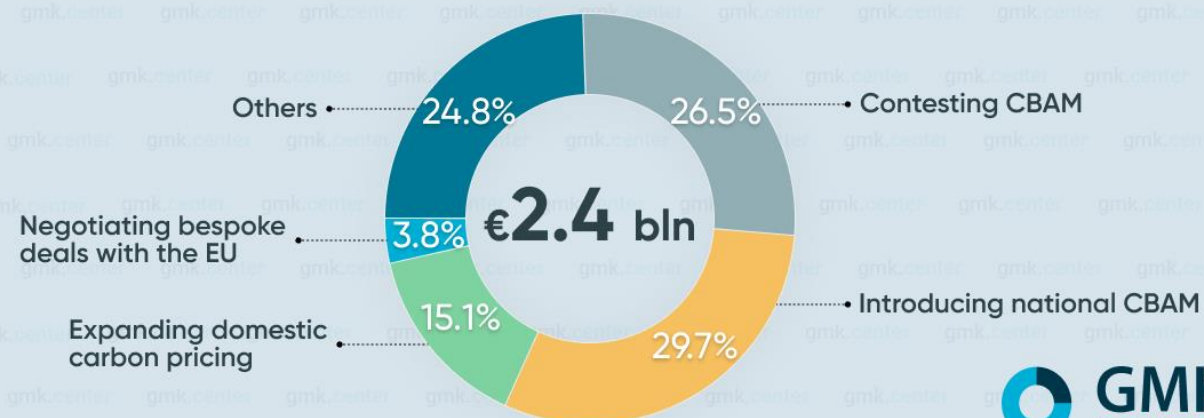
Czy CBAM p

Countries' reactions to CBAM introduction in the EU

(June 2025)



2024 extra-EU imports by country's groups with different reactions to EU CBAM, %



Czy CBAM podwyższa wartość celną?

Art. VII ust. 3 GATT

Wartość celna jakiegokolwiek importowanego produktu nie powinna obejmować kwoty jakiegokolwiek podatku wewnętrznego pobieranego w kraju pochodzenia lub eksportującym, z którego produkt importowany został zwolniony, lub którego wysokość została albo zostanie

Potencjalne odliczenia wycen emisji nie powinny mieć wpływu na wartość celną towarów eksportowanych.

Przeciwdziałaniu subsydiom i dumpingowi służą inne środki handlowe.

- **Wpływ mechanizmów wyceny emisji na wartość celną**

Wpływ mechanizmów wyceny emisji na wartość celną

ETS dla transportu morskiego

Rejsy wewnątrzunijne – 100%

Pełne pokrycie emisji (**100%**) na trasach między dwoma portami UE oraz w czasie postoju statków w portach unijnych. Dotyczy CO₂, CH₄ i N₂O.

Rejsy poza UE – 50%

50% emisji z rejsów rozpoczynających się lub kończących poza UE objęte jest EU ETS. Pozostała część emisji pozostaje w gestii państw trzecich.

Pełny zakres emisji od 2026

Od 1 stycznia 2026 r. systemem objęte są **100% emisji CO₂, CH₄ oraz N₂O** – rozszerzenie w stosunku do poprzedniego zakresu dotyczącego wyłącznie CO₂.

 Rozdział II Dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych w Unii (Dz. U. UE. L. z 2003 r. Nr 275, str. 32 z późn. zm.).

Wpływ mechanizmów wyceny emisji na wartość celną

ETS dla transportu powietrznego obejmuje loty wewnątrz UE.

CORSIA – Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation, obejmuje loty extraunijne.

 Rozdział II Dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych w Unii (Dz. U. UE. L. z 2003 r. Nr 275, str. 32 z późn. zm.).

Wpływ mechanizmów wyceny emisji na wartość celną

Wartość transakcyjną powiększa się o **koszty transportu i ubezpieczenia** przywożonych towarów; oraz **opłaty załadunkowe** i manipulacyjne związane z transportem przywożonych towarów.

- Demuraż (zdaniem TSUE i Liu^[8], pogląd odmienny – Sherman, Glashoff^[7]).



Koszty transportu i ubezpieczenia

Bezpośrednie koszty transportu i ubezpieczenia towarów do miejsca wprowadzenia na obszar celny UE, a także opłaty załadunkowe i manipulacyjne.



Opłaty za niestandardowe usługi

Dodatkowe wynagrodzenie za ekspresową dostawę lub transport towarów o nietypowych gabarytach, które przekraczają standardowe stawki frachtowe.



Prowizje i opłaty pośredników

Prowizje i inne opłaty pobierane przez spedytorów oraz innych pośredników za usługi związane z organizacją transportu i logistyki.



Opłaty portowe

Wszelkie opłaty pobierane w portach morskim lub lotniczym, które są związane z przeładunkiem, składowaniem lub obsługą towarów przed ich zwolnieniem do obrotu.

Wpływ mechanizmów wyceny emisji na wartość celną

Pojęcie kosztów transportu należy interpretować szeroko^{[5][6]}.

Decydującym kryterium jest to, by koszty te były związane z przewozem towarów na terytorium Unii, niezależnie od tego, czy są one nierozzerwalnie związane z faktycznym przewozem tych towarów lub do niego niezbędne.

Koszty te nie muszą ograniczać się do kwot wykazanych na fakturach przez przewoźników, którzy sami realizują transport przywożonych towarów. Kwoty wykazane na fakturach przez innych usługodawców, takich jak spedytorzy, mogą stanowić tego rodzaju koszty, jeżeli są związane z przewozem towarów na terytorium celne Unii.

Wpływ mechanizmów wyceny emisji na wartość celną

Monthly adjusted Surcharges - BAF & ETS

Due to the average cost of crude oil and notation of the EUA between the 26th of March 2026 and 25th of April 2026 the BAF and ETS surcharge for cargo shipments from 01.05.2026 will amount to:

Route	BAF	ETS	EAF*	
			TRL/ C40´	C20´ / C30´
Travemünde - Trelleborg v.v.	€ 12,16 / m	€ 2,84 / m	€ 70,00	€ 45,00
Rostock - Trelleborg v.v.	€ 10,21 / m	€ 2,21 / m	€ 70,00	€ 45,00
Świnoujście - Trelleborg v.v.	€ 12,26 / m	€ 2,99 / m	€ 70,00	€ 45,00
Klaipėda - Trelleborg v.v.	€ 28,11 / m	€ 7,00 / m	€ 175,00	€ 110,00
Klaipėda - Karlshamn v.v.	€ 20,49 / m	€ 4,72 / m	not applicable	not applicable
Klaipėda - Travemünde/ Rostock v.v.	€ 32,45 / m	€ 8,58 / m	€ 215,00	€ 140,00
Karlshamn - Travemünde/ Rostock v.v.	€ 19,49 / m	€ 3,37 / m	€ 125,00	€ 80,00

*The Energy Adjustment Factor (EAF) is applicable` exclusively to intermodal bookings.

Wpływ mechanizmów wyceny emisji na wartość celną

1

Podatki węglowe

Podatki nakładane na emisje CO₂, mające na celu internalizację kosztów klimatycznych.

2

Systemy handlu uprawnieniami (ETS)

Rynkowe narzędzia, w których limitowane uprawnienia do emisji mogą być kupowane i sprzedawane, tworząc rynkową cenę węgla.

3

Akcyzy i podatki energetyczne

Podatki pośrednie, które mogą uwzględniać komponent emisyjny, zwiększając koszt paliw i energii o wysokiej emisji.

4

Podatki związane z paliwami kopalnymi

Specyficzne opłaty nałożone na wydobycie, produkcję lub konsumpcję paliw kopalnych, zniechęcające do ich wykorzystania.

5

Subsydia i ulgi podatkowe

Instrumenty wspierające niskoemisyjne technologie lub praktyki, które choć nie są bezpośrednią „ceną węgla”, wpływają na efektywną kalkulację kosztów emisji^[40].

Podsumowanie

Dziękuję za uwagę

Crowe Polska
Wronia 10
00-840 Warszawa
Polska

Szymon Lipiński
szymon.lipinski@crowe.pl
1134-psd@kozminski.edu.pl

Bibliografia

- [1] M. Lux, Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami, Szczecin 2004, s. 636.
- [2] Gwardzińska, Ewa. „Cło jako specyficzna danina publiczna”. W *Instytucje prawa finansowego a wartości konstytucyjne: Księga dedykowana Profesor Teresie Dębowskiej-Romanowskiej*, zredagowane przez Monika Bogucka-Felczak, Tomasz Nowak, i Jarosław Olesiak. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2025.
<https://doi.org/10.18778/8331-496-9>, s. 227-228.
- [3] Kompendium wiedzy o wartości celnej <https://www.podatki.gov.pl/media/mxvduvqq/kompendium-tekst%C3%B3w-dotycz%C4%85cych-ustalania-warto%C5%9Bci-celnej-2025.pdf>
- [4] Porozumienie w sprawie stosowania artykułu VII GATT 1994.
- [5] Wyrok TSUE z 6 czerwca 1990 w sprawie C-11/89 , Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Münster ECLI:EU:C:1990:237.
- [6] Wyrok TSUE z 11 maja 2017 w sprawie C-59/16 , The Shirtmakers BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën ECLI:EU:C:2017:362.
- [7] S. L. Sherman, H. Glashoff (1988), *Customs valuation, commentary on the GATT customs valuation code*, Paris Deventer, Netherlands Antwerp London: ICC International chamber of commerce] Kluwer.
- [8] L. Ping (2011), Article 1 CVA, w: R. Wolfrum, P.-T. Stoll, H. Hestermeyer (red.), *WTO - trade in goods*, Leiden Boston: Martinus Nijhoff Publishers.
- [9] Nota interpretacyjna do art. 1 Porozumienia w sprawie stosowania art. VII GATT.
- [10] T. Falcao (2023), *Paying the Piper: On the Legal Qualification of Carbon Prices*, Rochester, NY: Social Science Research Network.