

STOSUNEK PRAWNY ZOBOWIĄZANIA CELNO-PODATKOWEGO W OBROCIETOWAROWYM Z ZAGRANICĄ

Katarzyna Machalica-Drozdek

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business

W SERII UKAZAŁY SIĘ:

ROZPRAWA W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Krzysztof Teszner

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ODSZKODOWAWCZA ZA WYDANIE
NIEZGODNEJ Z PRAWEM DECYZJI PODATKOWEJ

Anna Drywa

KONTROLA PODATKOWA, SKARBOWA I CELNA.

WYZWANIA TEORII I PRAKTYKI

Tomasz Nowak, Aleksandra Sędkowska,
Przemysław Malinowski

PODATKI A ETYKA

Andrzej Gomułowicz

WSPÓŁUCZESTNICY W PROCEDURACH PODATKOWYCH

Bogumił Pahl

OPODATKOWANIE DOCHODÓW KAPITAŁOWYCH OSÓB FIZYCZNYCH

Anna Maria Panasiuk

INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO I CELNEGO

– STABILNOŚĆ I ZMIANA

Wojciech Morawski

REGULACJE W ZAKRESIE PRAWA CELNEGO I PODATKU
AKCYZOWEGO PO PRZYSTĄPIENIU POLSKI DO UNII EUROPEJSKIEJ.
DOŚWIADCZENIA I PERSPEKTYWY

redakcja naukowa

Piotr Stanisławiszyn, Tomasz Nowak

OPODATKOWANIE PRZENIESIENIA WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI

Ewelina Bobrus

ZASADA NEUTRALNOŚCI PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ
W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

UNII EUROPEJSKIEJ

Dariusz Gibasiewicz

STOSUNEK PRAWNY ZOBOWIĄZANIA CELNO-PODATKOWEGO W OBROcie TOWAROWYM Z ZAGRANICĄ

Katarzyna Machalica-Drozdek



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2015

Stan prawny na 1 lutego 2015 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Adam Choiński

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Rybczyńska

Łamanie

Wolters Kluwer

Układ typograficzny

Marta Baranowska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ

Więcej na www.legalnakultura.pl

POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2015

ISBN 978-83-264-8074-4

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przykopowa 33

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 9

Wstęp / 15

Rozdział I

Istota i konstrukcja należności celnych / 19

- 1.1. Zakres pojęcia „należności celne” / 19
- 1.2. Cło jako element należności celnych / 25
- 1.3. Pojęcie cła jako daniny publicznej / 29
- 1.4. Cło a podatek / 34
- 1.5. Opłaty o skutku równoważnym cłom / 44
- 1.6. Środki wspólnej polityki rolnej / 49
- 1.7. Elementy konstrukcji cła / 49
 - 1.7.1. Podmiot cła / 51
 - 1.7.2. Przedmiot cła / 55
 - 1.7.3. Podstawa wymiaru cła (wartość celna) / 60
 - 1.7.4. Stawka celna / 68
 - 1.7.5. Ulgi i zwolnienia celne / 71
 - 1.7.6. Terminy płatności cła / 79
- 1.8. Podsumowanie / 81

Rozdział II

Instrumenty parataryfowe w obrocie towarowym z zagranicą / 84

- 2.1. Podatek jako środek parataryfowy w wymianie towarowej z zagranicą / 84
 - 2.1.1. Podatek od towarów i usług jako źródło obciążeń w imporcie i eksporcie towarów / 89
 - 2.1.2. Podatek akcyzowy jako narzędzie opodatkowania w imporcie towarów / 99
- 2.2. Opłaty celne jako danina publiczna / 102

- 2.3. Kontyngent taryfowy, plafon taryfowy i zawieszenie poboru
cła jako instrumenty taryfy celnej / 106
- 2.4. Podsumowanie / 108

Rozdział III

Konstrukcja prawna stosunku zobowiązania podatkowego / 110

- 3.1. Istota instytucji zobowiązania podatkowego – etymologia
terminów / 110
- 3.2. Zobowiązanie podatkowe jako faza stosunku prawnego / 113
- 3.3. Obowiązek podatkowy jako złożony stosunek
podatkowoprawny / 117
- 3.4. Stosunek prawny zobowiązania podatkowego / 137
- 3.5. Elementy stosunku prawnego zobowiązania
podatkowego / 153
- 3.6. Podmiot stosunku prawnego zobowiązania
podatkowego / 153
 - 3.6.1. Istota i znaczenie pojęcia „organu podatkowego” / 155
 - 3.6.2. Pojęcie podmiotowości prawnej w prawie
podatkowym / 158
 - 3.6.3. Zakres kompetencji organów podatkowych / 165
 - 3.6.4. Strona uprawniona i zobowiązana w stosunku
prawnym zobowiązania podatkowego / 170
 - 3.6.5. Rola płatnika, inkasenta, następców prawnych i osób
trzecich w stosunku prawnym zobowiązania
podatkowego / 178
- 3.7. Przedmiot stosunku prawnego zobowiązania
podatkowego / 185
- 3.8. Treść stosunku prawnego zobowiązania podatkowego / 194
- 3.9. Uprawnienie i obowiązek jako szczególne instytucje prawne
kształtujące elementy stosunku prawnego / 203
- 3.10. Podsumowanie / 206

Rozdział IV

Zobowiązanie celne jako konstrukcja o złożonym charakterze / 211

- 4.1. Istota i znaczenie długu celnego / 211
- 4.2. Zobowiązanie i obowiązek celny jako elementy stosunku
prawnego zobowiązania celnego / 218
- 4.3. Stosunek prawny zobowiązania celnego / 228

- 4.4. Elementy stosunku prawnego zobowiązania celnego / 235
 - 4.4.1. Podmiot stosunku prawnego zobowiązania celnego / 235
 - 4.4.2. Przedmiot stosunku prawnego zobowiązania celnego / 249
 - 4.4.3. Treść stosunku prawnego zobowiązania celnego / 253
- 4.5. Podsumowanie / 258

Rozdział V

Wnioski i zakończenie / 262

Bibliografia / 273

Wykaz źródeł prawa / 287

Wykaz powołanych orzeczeń / 293

Strony internetowe / 301

Wykaz skrótów

1. Akty prawne

dyrektywa 112	dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 z późn. zm.)
k.c.	ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
k. cel.	ustawa z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802 z późn. zm.)
Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
pr. cel. 1989	ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312 z późn. zm.)
pr. cel. 2004	ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 727 z późn. zm.)
RWKC	rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG)

	nr 2913/92 ustanawiającego wspólnotowy kodeks celny (Dz. Urz. UE, Polskie wyd. specjalne, rozdz. 2, t. 6, s. 3 z późn. zm.)
r.z.c., rozporządzenie o zwolnieniach celnych	rozporządzenie Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiające wspólnotowy system zwolnień celnych (wersja ujednolicona), (Dz. Urz. UE L 324 z 10.12.2009, s. 23)
TFUE	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47)
TUE	Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13)
TWE	Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, podpisany w Rzymie 25 marca 1957 r. (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37), tzw. traktat rzymski, od 1 grudnia 2009 r. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej
u.c.t.u.	ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (Dz. U. poz. 915)
u.f.p. 2005	ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.)
u.f.p. 2009	ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.)
u.p.a. 2004	ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.)
u.p.a. 2008	ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.)
u.p.d.o.p.	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)

u. VAT	ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
UKC	rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona), (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1 z późn. zm.)
WKC	rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE, Polskie wyd. specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307 z późn. zm.)
WTC	rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. UE, Polskie wyd. specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382 z późn. zm.)

2. Czasopisma, wydawnictwa promulgacyjne i zbiory orzecznictwa

Biuletyn KKZN	Biuletyn Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego
CBOSA	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dz. U.	Dziennik Ustaw
Dz. Urz.	Dziennik Urzędowy
EP	Edukacja Prawnicza
EPS	Europejski Przegląd Sądowy
GP	Gazeta Prawna
LEX	System Informacji Prawnej LEX
M. Pod.	Monitor Podatkowy
M. Praw.	Monitor Prawniczy
MPC	Monitor Prawa Celnego

MPCiP	Monitor Prawa Celnego i Podatkowego
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OSNAiWSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNAPiUS	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNP	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSNSPiA	Orzecznictwo Sądów Najwyższych w Sprawach Podatkowych i Administracyjnych
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiP	Państwo i Prawo
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPE	Przegląd Prawa Egzekucyjnego
PPH	Przegląd Prawa Handlowego
PPiA	Przegląd Prawa i Administracji
Pr. Spółek	Prawo Spółek
Prz. Pod.	Przegląd Podatkowy
Prz. Sejm.	Przegląd Sejmowy
PUG	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
RPEiS	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
Zb. Orz.	Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej
ZNUŁ	Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego
ZNUS	Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego – Roczniki Prawnicze

3. Inne

CN	Nomenklatura Scalona
ETS/TSUE	Europejski Trybunał Sprawiedliwości (od dnia 1 grudnia 2009 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)
KE	Komisja Europejska
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	Najwyższy Trybunał Administracyjny
SN	Sąd Najwyższy
SPI	Sąd Pierwszej Instancji UE
TARIC	Zintegrowana Taryfa Celna Wspólnot Europejskich
TK	Trybunał Konstytucyjny
TS	Trybunał Sprawiedliwości
UE	Unia Europejska
WE	Wspólnota Europejska
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wstęp

Wprowadzenie bądź wyprowadzenie towaru z unijnego obszaru celnego powoduje powstanie z mocy prawa określonych praw i obowiązków dla podmiotów uczestniczących w wymianie towarowej. Zaistnienie tego zdarzenia powoduje, że podmiot uprawniony posiada prawo do żądania świadczenia, a drugi podmiot, którym jest osoba wprowadzająca towar na unijny obszar celny bądź wyprowadzająca towar z tego obszaru, zobowiązany jest do jego spełnienia. Powstały w ten sposób stosunek prawny stanowi dwustronną relację, w której po jednej stronie jest podmiot uprawniony z tytułu należności celnych, a po drugiej stronie – podmiot zobowiązany. Jego istotę oraz treść reguluje unijne i krajowe prawo celne.

Obrót towarowy z zagranicą i związane z tym obowiązki celne wiąże się również z uiszczeniem podatków. Wprowadzenie bądź wyprowadzenie towaru z unijnego obszaru celnego rodzi także prawa i obowiązki będące treścią stosunku prawnego na gruncie prawa podatkowego.

Stosunki prawne stanowiące więź praw i obowiązków stron tych stosunków, swym charakterem i zakresem odpowiadają dziedzinie prawa, w której są uregulowane. Ich treść stanowi zbiór zachowań podmiotów regulowanych przez właściwe normy prawne.

Oba stosunki prawne, choć regulowane odrębnymi przepisami prawa, określają prawa i obowiązki podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą.

Problematyka stosunków prawnych występujących na gruncie prawa celnego nie była dotychczas przedmiotem kompleksowego opracowania w literaturze przedmiotu. Brak dogłębnego wyjaśnienia tego zagadnienia nie powoduje jednak, że jest ono obce doktrynie prawa. Pojawiające się wypowiedzi, przedstawiające doktrynę w tym zakresie,

są jednak cząstkowe i nie przedstawiają w pełni omawianego zagadnienia.

Konieczność analizy kluczowego pojęcia wiąże się również z określeniem jego cech, jakie należy zbadać, które w rezultacie wyznaczają charakter prawny stosunku prawnego.

W celu ustalenia istoty i zakresu stosunku prawnego występującego na gruncie prawa celnego, konieczne jest przedstawienie analizy tego pojęcia w oparciu o przepisy prawa podatkowego, prawa celnego, jak również innych dziedzin prawa w ujęciu prawnoporównawczym. W szczególności podstawę rozważań stanowią uregulowania dotyczące stosunku prawnego występującego na gruncie prawa podatkowego, celnego, jak również instytucji przyjętych przez prawo cywilne i administracyjne.

Analiza pojęcia stosunku prawnego łączącego podmiot zobowiązany do uiszczenia świadczenia z tytułu wymiany towarowej z zagranicą z podmiotem uprawnionym do żądania takiego zachowania wiąże się ze zbadaniem podstawowych instytucji krajowego i unijnego prawa celnego, którymi są: pojęcie „należności celnych” oraz „cła”. Określenie istoty i zakresu tych terminów pozwoli na określenie charakteru prawnego omawianego stosunku prawnego.

Celem pracy jest analiza obowiązujących rozwiązań prawnych związanych z pojęciem stosunku prawnego łączącego podmioty w związku z zaistnieniem zdarzenia prawnego, którym jest wprowadzenie lub wyprowadzenie towaru poza unijny obszar celny. Prawa i obowiązki podmiotów dokonujących wymiany towarowej stanowią treść dwóch stosunków mających unormowanie zarówno w prawie celnym, jak i w prawie podatkowym. Oba stosunki prawne cechuje zobowiązaniowy charakter prawny, który determinuje ich istotę i treść.

W związku z powyższym zasadnicza teza niniejszej pracy została sformułowana następująco: prawa i obowiązki podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą regulowane są przez stosunek prawny zobowiązania celno-podatkowego, którego istotę i zakres wyznacza stosunek zobowiązania celnego oraz stosunek zobowiązania podatkowego.

Praca składa się ze wstępu, czterech rozdziałów oraz zakończenia.

Pierwszy rozdział ma charakter teoretyczny oraz wprowadzający. Poświęcony został analizie pojęcia „należności celne” i jego elementów. W szczególności badaniem objęto pojęcie „cła”. W tym celu niezbędne było wyjaśnienie pojęcia „danina publiczna”. W tej części pracy badaniu

poddano stanowisko doktryny dotyczące wyjaśnienia zagadnienia relacji cła (należności celnych) do podatku. Próba ustalenia tych relacji pozwoliła na określenie istoty i charakteru prawnego świadczeń pobieranych w obrocie towarowym z zagranicą. Analiza kategorii prawnej, jaką jest cło (należność celna), wiązała się z koniecznością przedstawienia jego konstrukcji prawnej, na którą złożyły się: podmiot, przedmiot, podstawa naliczenia cła, stawki celne, termin płatności cła oraz zwolnienia i ulgi celne.

W rozdziale drugim podjęto próbę wyjaśnienia, czy, a jeżeli tak, to w jakim zakresie, podatki i opłaty celne pełnią rolę instrumentów parataryfowych w handlu towarowym z zagranicą, jak również, jaka jest relacja pomiędzy nimi, a środkiem taryfowym, którym jest cło. Omawiany rozdział zawiera również rozważania dotyczące istoty i roli opłaty celnej jako daniny publicznej. Ponadto badaniu poddano charakter prawny pozostałych środków parataryfowych, którymi są: kontrybucja taryfowa, plafon taryfowy oraz zawieszenie poboru cła.

Rozdział trzeci obejmuje najszersze pole badawcze, którym jest zagadnienie prawne związane ze stosunkiem prawnym występującym na gruncie prawa podatkowego. Ocenie poddane zostały dwie fazy (elementy) wyznaczające treść stosunku prawnopodatkowego, którymi są obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe. Określenie ich charakteru prawnego, jak też wzajemnych różnic pozwoliło na wskazanie roli, jaką pełnią w stosunku prawnym na gruncie prawa podatkowego. W głównej mierze omawiany rozdział poświęcony został stosunkowi prawnemu zobowiązania podatkowego. Kompleksowe przedstawienie charakteru i istoty prawnej omawianej kategorii prawnej wymagał wskazania oceny związków prawnych zachodzących między podmiotami prawa podatkowego (tj. podmiotem uprawnionym z tytułu podatku oraz podmiotem zobowiązanym z tytułu tej daniny publicznej) w postaci wzajemnych praw i obowiązków. Ponadto konieczne było zbadanie, czy powyższy stosunek prawny wykazuje podobieństwa do stosunku istniejącego na gruncie innych dziedzin prawa, a zwłaszcza prawa cywilnego oraz administracyjnego, jeżeli tak, to jakich elementów ono dotyczy oraz w jakim zakresie można mówić o identyfikacji tych stosunków prawnych. Określenie charakteru prawnego stosunku prawnego zobowiązania podatkowego wiąże się również ze wskazaniem jego elementów, którymi są: podmiot, przedmiot oraz treść.

Rozdział czwarty obejmuje ustalenia dotyczące analizy stosunku prawnego występującego na gruncie prawa celnego z tytułu obciążeń

celnych w związku z zaistnieniem zdarzenia prawnego, którym jest wprowadzenie bądź wyprowadzenie towaru z unijnego obszaru celnego. Podjęte w nim rozważania zmierzają do wyjaśnienia istoty i treści pojęcia zobowiązania celnego. Przede wszystkim zbadano, czy wymienione pojęcie należy identyfikować z pojęciem długu celnego. Jeżeli tak, to czy wyznacza ono treść stosunku prawnego oraz w jakim zakresie. Ustalenie powyższego wiązało się z koniecznością analizy drugiego pojęcia stosunku prawnego, którym jest obowiązek celny. W dalszej części rozdziału prowadzone badania zmierzają do ustalenia charakteru i istoty stosunku prawnego łączącego podmiot dokonujący obrotu towarowego z zagranicą z organem celnym reprezentującym związek publicznoprawny.

W rozdziale piątym przedstawiona została istota i charakter prawny stosunku prawnego zobowiązania celno-podatkowego, który reguluje prawa i obowiązki osób dokonujących obrotu towarowego z zagranicą.

Metodą badawczą zastosowaną w pracy jest metoda dogmatyczna, polegająca na analizie materiału normatywnego oraz dorobku doktryny i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego, wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. W pracy wykorzystano również krajowe i zagraniczne materiały dotyczące prawa celnego i podatkowego. Uzupełniając Autorka wykorzystała dla potrzeb prowadzonych badań metodę prawnoporównawczą oraz opisową.

W pracy uwzględniono stan prawny na dzień 1 lutego 2015 r.

* * *

Niniejsza monografia stanowi zmienioną i uaktualnioną wersję rozprawy doktorskiej napisanej pod kierunkiem Prof. dr hab. Marka Zdebla i obronionej na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach. Panu Profesorowi jestem nad wyraz wdzięczna za ujmującą życzliwość i wszelką okazaną pomoc w przygotowaniu rozprawy. Dziękuję także recenzentom tej dysertacji, Prof. zw. dr hab. Jadwidze Glumińskiej-Pawlic i Prof. zw. dr. hab. Zbigniewowi Ofiarowskiemu, za ich cenne uwagi.

Rozdział I

Istota i konstrukcja należności celnych

1.1. Zakres pojęcia „należności celne”

Pojęcie „należności celne” jest jednym z podstawowych pojęć unijnego prawa celnego. Stanowi one nie tylko podstawę naliczania długu celnego, ale również wyznacza zakres obowiązków i uprawnień podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą¹. Precyzyjne określenie treści wskazanego pojęcia, jak również przedstawienie jego ujęcia przez prawodawcę i doktrynę prawa, pozwoli na analizę instytucji tworzących pojęcie „należności celnych”, ale także na określenie treści stosunku prawnego zobowiązania celno-podatkowego.

W doktrynie prawa pojęcie „należności celnych” budzi kontrowersje także w zakresie elementów stanowiących jego treść². W związku z tym niezbędna jest analiza elementów konstrukcyjnych należności celnych.

Na obecny kształt pojęcia „należności celne” największy wpływ wywarły przemiany gospodarcze, w tym przede wszystkim proces światowej integracji gospodarczej i globalizacji.

Wspólnotowy Kodeks Celny³ w art. 4 pkt 10 rozróżnia należności celne przywozowe oraz należności celne wywozowe⁴. Zgodnie z tą regulacją należnościami celnymi przywozowymi są:

¹ T. Lubas, *Pojęcie należności celnej w prawie WE*, EPS 2007, nr 10, s. 23.

² *Ibidem*, s. 24.

³ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE, Polskie wyd. specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307 z późn. zm.).

⁴ W art. 2 pkt 15 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312 z późn. zm.) należnościami celnymi były cła i inne opłaty przewidziane w ustawie. Natomiast zgodnie z art. 3 § 1 pkt 8 i 9 ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802 z późn. zm.) należności

- cła i opłaty o równoważnym skutku należne przy przywozie towarów,
- opłaty przywozowe ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych, natomiast należnościami celnymi wywozowymi są:
- cła i opłaty o równoważnym skutku należne przy wywozie towarów,
- opłaty wywozowe ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych⁵.

Z treści przepisów prawnych WKC nie można jednak sprecyzować definicji należności celnych. Pewne jest natomiast, że wprowadzają one dychotomiczny podział na należności celne przywozowe i należności celne wywozowe.

Również w doktrynie prawa pojęcie należności celnych nie posiada jednolitej definicji. Rozbieżności w poglądach dotyczą głównie zakresu pojęciowego „należności celnych” i zmierzają do całkowitej rezygnacji z analizy tego pojęcia lub powtarzania jego definicji legalnej⁶. Powoduje to, że brak jednoznacznych schematów klasyfikacji opłat, które tworzą pojęcie należności celnych.

W literaturze przedmiotu zauważa się, że polski ustawodawca nie stosuje jednolitej terminologii, używając w ustawach pojęcia „należności celne”⁷ oraz zamiennie „należności przywozowe i wywozowe”⁸.

celne zostały, podobnie jak w obecnym stanie prawnym, podzielone na przywozowe i wywozowe i oznaczały cła i inne opłaty związane z przywozem lub wywozem towarów.

⁵ Międzynarodowa Konwencja z Kyoto określa cła przywozowe i podatki „jako cła i wszelkie inne opłaty, podatki, akcyzy lub inne należności pobierane od przywozu lub w związku z przywozem towarów z zagranicy, z wyjątkiem opłat i należności, których wysokość jest ograniczona do przybliżonych kosztów świadczonych usług”, Międzynarodowa Konwencja dotycząca uproszczenia i harmonizacji postępowania celnego, sporządzona w Kyoto, dnia 18 maja 1973 r. (załącznik do Dz. U. z 1980 r. Nr 12, poz. 38 z późn. zm.).

⁶ S. Naruszewicz (w:) S. Naruszewicz, M. Laszuk (red.), *Wspólnotowe prawo celne*, Warszawa 2005, s. 315; D. Błasiak-Barnuś, *Leksykon prawa celnego*, Bydgoszcz 2006, s. 102; M. Kałka (w:) M. Kałka, U. Kieniewicz (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Wrocław 2007, s. 27.

⁷ Np. § 7, 8, 9 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie szczegółowych wymogów, jakie powinno spełniać zgłoszenie celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1504).

⁸ Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 727 z późn. zm.).

Zdaniem M. Luxa przez „należność celną w przywozie” należy rozumieć „nadrzędne pojęcie oznaczające cło, które należy zapłacić, jeżeli w stosunku do przywiezionych towarów powstał dług celny. Kwota długu celnego wynika z rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej UE⁹ lub przepisów dotyczących autonomicznych zwolnień z cła i kontyngentów celnych, autonomicznych lub konwencyjnych reguł preferencji, jak również ceł antydumpingowych, wyrównawczych, ochronnych i odwetowych, a także z regulacji Wspólnej Polityki Rolnej”¹⁰.

Pojęcie należności celnej definiowane jest również jako „stosowane w obrocie towarowym pomiędzy UE a krajami trzecimi, cła i opłaty równoważne z cłami, a także środki stosowane w ramach wspólnej polityki rolnej”¹¹. W związku z tym, zdaniem T. Lubasa analiza pojęcia należności celnych powinna być dokonywana na podstawie konkretnych rozwiązań prawnych z uwagi na to, że należność celna jest pojęciem normatywnym.

Kierując się tym wymogiem, nie jest jednak możliwe odwoływanie się do poglądów funkcjonujących przed wejściem Polski do Unii Europejskiej oraz stworzenie ogólnej, abstrakcyjnej definicji pojęcia należności celnej właściwej dla każdego systemu prawnego. W tym miejscu należy ustalić, że rozbieżności interpretacyjne istniały również na gruncie kodeksu celnego i związane były z ujęciem podatków w konstrukcji należności celnych.

W literaturze prezentowane są także poglądy, że definicją należności celnych należy obejmować cła, opłaty celne, środki ochronne oraz opłaty wyrównawcze¹². Przez „należności celne przywozowe (wywozowe)” rozumie się także „cła i opłaty o równoważnym skutku należne przy przywozie bądź wywozie towarów oraz opłaty przywozowe lub wywozowe ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej, lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyski-

⁹ Dz. Urz. UE, Polskie wyd. specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382 z późn. zm.

¹⁰ M. Lux, *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Szczecin 2004, s. 636.

¹¹ T. Lubas, *Pojęcie...*, s. 23.

¹² A. Szachon-Pszenny (w): A. Kuś (red.), *Prawo materialne Unii Europejskiej w zarysie*, Lublin 2011, s. 302.

wanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych”¹³. W zakres tak rozumianych należności wchodzi m.in. opłaty za wydanie pozwolenia czy koncesji, opłaty manipulacyjne i opłaty dodatkowe.

W doktrynie prawa zauważa się również, że definicja należności celnych powinna obejmować oprócz cła wszelkie inne zobowiązania pieniężne będące efektem zastosowania środków ochronnych przed nadmiernym przywozem towarów na obszar celny Unii czy przywozem towarów po cenach dumpingowych lub subsydiowanych, a także opłaty wyrównawcze odnoszące się do produktów rolnych¹⁴. Odmiennego zdania jest R. Michalski, który stwierdza, że do należności celnych nie należy zaliczać opłat celnych dodatkowych na niektóre towary rolne przywożone z zagranicy, opłat wyrównawczych od niektórych towarów rolnych i spożywczych przywożonych z zagranicy, opłat celnych dodatkowych wynikających z ustawy o ochronie przed nadmiernym przywozem towarów na polski obszar celny, tymczasowych i ostatecznych ceł antydumpingowych¹⁵.

W doktrynie prawa obok definicji należności celnych prezentowany jest również pogląd w sprawie pojęcia „należności celnych wywozowych”. Są one definiowane najczęściej jako należności pobierane w wywozie¹⁶.

Powołane próby definiowania pojęcia należności celnych opierają się na ustaleniu elementów, które nie wchodzi w skład tego pojęcia. Są to:

- podatek od towarów i usług,
- podatek akcyzowy,
- odsetki za zwłokę,
- odsetki wyrównawcze,
- opłaty pobierane przez organy celne w tym opłaty manipulacyjne¹⁷,
- opłaty celne¹⁸.

¹³ K. Sawicka (w:) R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 363; K. Sawicka, *Dług celny jako zobowiązanie publicznoprawne*, PPIA 1998, nr 41, s. 29.

¹⁴ K. Sawicka (w:) R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo...*, s. 363.

¹⁵ R. Michalski, *Podstawy długu celnego*, MPC 2000, nr 6, s. 255.

¹⁶ M. Lux, *Prawo...*, s. 631.

¹⁷ M. Kałka (w:) M. Kałka, U. Kieniewicz (red.), *Wspólnoty...*, s. 26; a także R. Michalski, *Podstawy długu...*, s. 255.

¹⁸ Tak K. Sawicka, *Dług...*, s. 34.

Zdaniem T. Lubasa w zakres należności celnych nie wchodzi należności z tytułu podatku od towarów i usług z uwagi na brak nierozdzielnej więzi z obrotem towarowym z zagranicą¹⁹. Podatek ten nie służy bowiem reglamentacji tego obrotu ani ochronie rynku krajowego. Należnością celną nie jest również podatek akcyzowy, przede wszystkim dlatego, że dotyczy każdej formy wprowadzenia na rynek towaru akcyzowego, a nie tylko obrotu towarowego z zagranicą²⁰.

W świetle powyższego należy wnioskować, iż podstawową cechą należności celnych odróżniającą je od podatków jest to, że regulują one obrót towarowy z zagranicą, stanowiąc podstawowe obciążenie międzynarodowego obrotu towarowego, czego nie można jednoznacznie stwierdzić w przypadku podatków. Niezbędne zatem staje się ustalenie, czy cło jako rodzaj daniny publicznej można utożsamiać z podatkiem. Analizie tego zagadnienia poświęcona zostanie dalsza część niniejszego rozdziału.

Należnościami celnymi nie są również odsetki wyrównawcze pobierane na podstawie art. 214 WKC, ponieważ podobnie jak w przypadku podatków nie realizują one podstawowego celu, którym jest ochrona rynku wewnętrznego oraz reglamentacji obrotu towarowego. Podstawową rolą przedmiotowych odsetek jest zapobieżenie osiągnięciu dodatkowych korzyści przez dłużnika celnego wynikających z przesunięcia daty powstania długu celnego²¹. Podobna sytuacja występuje w przypadku odsetek za zwłokę, które są sankcją o charakterze finansowo-administracyjnym, stosowaną wobec osób naruszających przepisy prawa celnego, w związku z czym nie mają one charakteru należności celnych²².

Za należność celną nie można również uznać opłat pobieranych przez organy celne. Jak zauważa się w doktrynie prawa, stanowią one dwie odrębne kategorie prawne²³. Ponadto ustawodawca jednoznacznie odróżnia je na gruncie normatywnym, wskazując, że organy celne pobierają również opłaty celne, np. depozytową czy manipulacyjną, itp. Ponadto opłaty celne nie mogą być pobierane w trybie i na zasadach

¹⁹ T. Lubas, *Pojęcie...*, s. 26.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ T. Lubas, *Pojęcie...*, s. 26.

²² R. Michalski, *Podstawy...*, s. 155; F. Prusak, *Kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 45; zob. wyrok NSA w Poznaniu z dnia 25 sierpnia 1995 r., SA/Po 279/95, LEX nr 24102, Wokanda 1996, nr 4, poz. 33.

²³ A. Drwiłło, *Prawo celne*, Gdańsk 2001, s. 19.

określonych dla należności celnych²⁴. Co do nich, brak jest możliwości zabezpieczenia tych świadczeń. To powoduje, że mają one charakter typowo administracyjny. Odmienny pogląd w tym względzie prezentuje A. Gorgol, zdaniem którego opłaty celne stanowią element należności celnych, gdyż podobnie jak cła wywołują równorzędne skutki w sferze obrotu towarowego z zagranicą²⁵. Nie ulega wątpliwości natomiast, że oba świadczenia stanowią przedmiot długu celnego i decydują o jego wysokości. Ponadto opłaty celne wraz z cłami pełnią funkcje pozafiskalne, a przede wszystkim funkcję gospodarczą. Prawo unijne nie reguluje opłaty celnej jako elementu należności celnej wywozowej lub przywozowej²⁶. Istotne są również różnice w poborze tych świadczeń oraz ich przeznaczeniu fiskalnym. Opłaty celne w odróżnieniu od pozostałych elementów konstrukcji należności celnej stanowią dochód zasilający w całości budżet państwa i nie są objęte unijnym systemem dochodów budżetu ogólnego²⁷.

Analizując przedstawione poglądy, należy przyjąć, że definicja należności celnych powinna zawierać wskazane we Wspólnotowym Kodeksie Celnym elementy wchodzące w skład należności celnych i obejmować stosowane w obrocie towarowym pomiędzy UE a krajami trzecimi cła i opłaty równoważne z cłami, a także środki stosowane w ramach wspólnej polityki rolnej. Tak rozumiane pojęcie „należności celne” nie obejmuje natomiast takich świadczeń, jak: podatki (akcyza i podatek VAT), odsetki za zwłokę, odsetki wyrównawcze oraz inne opłaty pobierane w związku z obrotem towarowym z zagranicą. W świetle zaprezentowanych analiz należy przyjąć, iż najbardziej prawidłowym rozwiązaniem normatywnym, które rozwieje wątpliwości w zakresie treści pojęcia „należności celne”, jest definicja prezentowana

²⁴ A. Kuś, *Podstawowe opłaty celne w obrocie towarowym z zagranicą*, Glosa 2003, nr 2, s. 26.

²⁵ Opłaty celne podobnie jak cła w ujęciu kodeksowym mogą być zakwalifikowane do należności celnych na podstawie kierunku ruchu towarów przez granicę obszaru celnego (A. Gorgol (w:) A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Daniny publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI w. Księga dedykowana Panu profesorowi Andrzejowi Drwiłło w 70 rocznicę urodzin*, Warszawa 2010, s. 247–249).

²⁶ A. Gorgol (w:) A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Daniny publiczne...*, s. 248.

²⁷ Zgodnie art. 2 ust. 1 lit. a oraz ust. 3 decyzji Rady nr 2014/335 z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 168 z 07.06.2014, s. 105) budżet ogólny obejmuje jedynie opłaty ustanowione przez instytucje unijne.

przez uchwalony akt prawny, który zastąpi Wspólnotowy Kodeks Celnym²⁸. W myśl art. 5 ust. 20 i 21 UKC:

- „należności celne przywózowe” oznaczają należności celne płatne przy przywozie towarów,
- „należności celne wywózowe” oznaczają należności celne płatne przy wywozie towarów.

1.2. Cło jako element należności celnych

Cła stanowią podstawowy instrument prawa celnego związany z przemieszczaniem towarów przez granicę i najważniejsze narzędzie taryfowej polityki handlowej²⁹. Pobierane przez organy celne zasilały głównie budżet Unii Europejskiej³⁰.

Cło posiada charakter mieszany, ekonomiczno-prawny, jest bowiem zarówno pojęciem prawa finansowego i celnego (kategoria prawna), jak i stanowi instrument polityki budżetowej, handlowej, przemysłowej oraz rolnej (kategoria ekonomiczna)³¹.

Cło, podobnie jak pojęcie należności celnych, nie posiada definicji legalnej. Zdefiniowanie tej kategorii prawnej wiąże się z koniecznością przedstawienia różnych czasem sprzecznych definicji, prezentowanych w doktrynie i orzecznictwie. W związku z tym określenie istoty i charakteru instytucji cła wymaga przedstawienia jego cech. Pozwoli to na

²⁸ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona), (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1 z późn. zm.). Regulacja ta uchyła Wspólnotowy Kodeks Celnym ustanowiony rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. Unijny Kodeks Celnym wszedł w życie 20. dnia po opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym UE. Wejście w życie przepisów UKC nie jest jednak równoznaczne z ich stosowaniem. Od 30 października 2013 r. stosowane są już przepisy UKC, ale tylko w zakresie niezbędnym do wydania przepisów wykonawczych. Niezależnie od przyjęcia i stosowania przepisów wykonawczych, UKC ma być stosowany w całości od dnia 1 czerwca 2016 r.

²⁹ P. Witkowski, *Instytucje wspólnotowego prawa celnego w międzynarodowym obrocie towarowym*, Chelms 2008, s. 57.

³⁰ 80% pobranych na podstawie taryfy celnej należności celnych jest przekazywana do budżetu UE, 20% pozostaje w gestii administracji celnej, która należności te pobrała (art. 2 ust. 1 lit. a oraz ust. 3 decyzji Rady nr 2014/335 w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej).

³¹ G. Mosiej, *Pojęcie cła. Analiza doktrynalna i dogmatyczna w Polsce*, PiP 2004, z. 4, s. 57–69.

sformułowanie odpowiedzi na zasadnicze pytanie, czy cło posiada te same elementy konstrukcyjne, co podatek, a w efekcie wyjaśnienie wątpliwości, czy cło jest podatkiem, czy może specyficzną opłatą.

Z etymologicznego punktu widzenia pojęcie „cło” należy wyprowadzać od greckich wyrazów *telos* – oznaczający cło³² oraz *teloneion* – komora celna, występujących w języku łacińskim jako *teloneum*³³.

W doktrynie prawa podatkowego pojęcie „cła” określane jest również jako „danina publiczna³⁴”, „podatek importowy”, „podatek graniczny”³⁵, „świadczenie pieniężne³⁶”, „świadczenie pieniężne pobierane przez terytorialny związek publicznoprawny od ruchomości przewożonych przez jego granicę³⁷”, „podatek szczególnie”³⁸, „opłata podatkowa”³⁹, „opłata celna pobierana w momencie przekraczania granicy celnej państwa lub unii celnej”⁴⁰. Różne określenia badanej instytucji wynikają przede wszystkim z odmiennej tautologii oraz celów, jakie się jej nadaje.

³² I. Mirek, *Czy cło jest podatkiem? Analiza na podstawie niemieckiego stanu prawnego*, MPC 1999, nr 3, s. 133.

³³ Zdaniem innych autorów słowo „cło” nie zostało zapożyczone ze starogermańskiego znaczenia słowa *Zoll*, lecz od staroczeskiego słowa *clo*, które zostało zapożyczone od starobawarskiego *cila*, gockiego *tila*, w końcu z greckiego *telos* – oznaczających cel, koniec, podatek oraz cło (A. Bańkowski, *Etymologiczny słownik języka polskiego*, t. I, Warszawa 2000, s. 197–198).

³⁴ K. Sawicka (w:) E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka (red.), *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, Wrocław 2001, s. 53 i n.; K. Sawicka (w:) *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Poznań 1997, s. 131; W. Czyżowicz, *Wprowadzenie* (w:) M. Lux, *Prawo...*, s. XVI.

³⁵ Powołano za: G. Mosiej, *Pojęcie...*, s. 57.

³⁶ C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 238; W. Czyżowicz (w:) W. Czyżowicz (red.), *Prawo i postępowanie celne*, Warszawa 2001, s. 15; K. Sawicka (w:) R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo...*, s. 340.

³⁷ M. Chorzeński (w:) *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Warszawa 1980, s. 194.

³⁸ A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 126; jednakże na s. 292 autor stwierdza, że cło jest należnością pieniężną.

³⁹ P. Witkowski, *Instytucje...*, s. 56.

⁴⁰ W. Krzywicki, *Dzieje polityki celnej. Zarys historyczny ustawodawstwa celnego ze specjalnym uwzględnieniem cel zbożowych*, Warszawa 1925, s. 7; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 323 (na s. 325 autor stwierdza, że cło jest podatkiem); S.F. Królikowski, *Zarys polskiej polityki handlowej ze szczególnym uwzględnieniem polityki celnej*, Warszawa 1938, s. 109; D. Błaszczuk, *Międzynarodowe stosunki gospodarcze. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 1999, s. 88.

Najczęściej „cło”, czego przykładem może być definicja prezentowana przez F. Prusaka, definiowane jest jako „świadczenie pieniężne o charakterze daninowym, którego pobór związany jest z faktem przywozu, wywozu lub przewozu towarów przez granicę obszaru celnego”⁴¹. Cło przedstawiane jest również jako „danina pobierana z powodu wprowadzenia lub wyprowadzenia towarów na obszar celny państwa lub grupy państw tworzących unię celną”⁴².

Niektórzy autorzy, definiując „cło”, zwracają również uwagę na rolę państwowych i międzynarodowych instytucji w kształtowaniu jego treści. Przykładem może być pogląd W. Czyżowicza, według którego cło należy rozumieć „jako akt prawny organów państwowych lub międzynarodowego ugrupowania integracyjnego ustanawiający jeden z rodzajów świadczenia pieniężnego o charakterze daniny, warunki jego stosowania i egzekwowania, należnego za obrót towarami przekraczającymi granicę celną obszaru celnego”⁴³.

Wśród poglądów przedstawiających próbę określenia istoty cła należy wyodrębnić także takie, które odwołują się tylko do niektórych elementów cła. Należy do nich pogląd K. Włodkowskiego, w myśl którego cło jako należność publicznoprawna pobierane jest za prawo wstępu towarów na polski obszar celny⁴⁴.

Obok powołanych poglądów w nauce prezentowane są także definicje o charakterze etymologicznym. Jako przykład może posłużyć definicja, w myśl której „cło to rodzaj daniny publicznej, świadczenia pieniężnego, powszechnego, przymusowego, bezzwrotnego, ustalanego jednostronnie pobieranego w związku z przekroczeniem granicy państwowej”⁴⁵.

Definicje takie, które wiążą cło ze świadczeniem związanym z przekraczaniem granicy państwowej, należy jednak uznać za błędne. W tym zakresie trzeba bowiem zgodzić się z poglądem K. Włodkowskiego, że obecnie cło nie jest już pobierane na granicy państwa i przykład Unii Europejskiej nie jest tutaj wyjątkiem. Ponadto granica państwa i granica celna nie są pojęciami tożsamymi, pomimo że w niektórych

⁴¹ F. Prusak, *Kodeks...*, s. 42.

⁴² A. Kuś (w:) W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Kraków 2005, s. 333–334.

⁴³ W. Czyżowicz (w:) W. Czyżowicz (red.), *Prawo celne*, Warszawa 2004, s. 5.

⁴⁴ K. Włodkowski, *Powstanie z mocy prawa długu celnego*, Glosa 2004, nr 3, s. 34.

⁴⁵ A. Huchla, *Encyklopedia prawa*, Warszawa 1999, s. 82.

miejscach są takie same. Istotny jest również fakt, że przemieszczanie towarów w ramach terytorium Unii Europejskiej, mimo przekraczania granic państwowych, nie powoduje powstania obowiązku uiszczenia cła – jeżeli są to granice wewnętrzne między państwami wchodzącymi w skład unii celnej⁴⁶. Dlatego zwraca się uwagę na fakt, że definicja cła powinna uwzględniać akcesję Polski do Unii Europejskiej.

W efekcie przez pojęcie cła należy rozumieć świadczenie pieniężne pobierane w związku z przemieszczaniem towaru przez granicę celną (państwa bądź państw tworzących unię celną), czyli wskutek wprowadzania bądź wyprowadzania towaru z określonego obszaru celnego⁴⁷.

Z uwagi na fakt, co wskazano powyżej, że cło można charakteryzować jako kategorię ekonomiczną, pojawiają się również definicje wskazujące na tę charakterystyczną cechę cel. Takie ujęcie zagadnienia zdaje się przede wszystkim przedstawiać definicja prezentowana przez W. Czyżowicza. Zgodnie z nią przez cło należy rozumieć „określony przez władzę państwową lub organ międzynarodowej organizacji gospodarczej (unii celnej lub strefy wolnego handlu) w akcie prawnym, obowiązek opłacenia należności za towar znajdujący się w obrocie towarowym z zagranicą a wprowadzany na dany obszar celny (państwa lub organizacji międzynarodowej) albo też z niego wyprowadzany”⁴⁸.

Literaturze przedmiotu nie są obce również definicje cła, które odnoszą się do jego elementów konstrukcyjnych. Zgodnie z nimi, cło jako instytucję prawną, należy charakteryzować poprzez jego elementy strukturalne, takie jak: podmiot czynny, podmiot bierny, przedmiot cła, podstawa poboru, stawka cła i jej rodzaje oraz skala stosowana przy jego poborze⁴⁹.

Próby definiowania cła podejmowane są również przez judykaturę. Jako przykład należy przywołać orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 1995 r., które stwierdza, że cło jest należnością za prawo wstępu określonego towaru na dany rynek, jego wymiar zaś jest związany z wartością towaru z dnia dokonania zgłoszenia cel-

⁴⁶ K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła i jej ograniczenia w Polsce, Unii Europejskiej oraz wybranych krajach Europy Wschodniej*, Toruń 2009, s. 28–29.

⁴⁷ A. Drwiłło (w:) W. Miemiec (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Małstalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 25.

⁴⁸ W. Czyżowicz (w:) W. Czyżowicz (red.), *Prawo...*, s. 4.

⁴⁹ A. Kuś, *Prawo celne*, Bydgoszcz–Lublin 2003, s. 150–151.

nego⁵⁰. Z kolei w orzeczeniu z dnia 30 listopada 2000 r. Naczelny Sąd Administracyjny prezentuje pogląd, że cło i podatek są daninami publicznymi⁵¹.

Podsumowując przedstawione poglądy nauki i judykatury w zakresie istoty cła, zauważyć należy, że w przeważającej mierze przedstawiają one cło jako rodzaj daniny publicznej. Oznacza to, że cecha ta odróżnia cło od innych świadczeń pieniężnych niebędących daninami publicznymi. Zmusza to do podjęcia próby wyjaśnienia tego pojęcia.

1.3. Pojęcie cła jako daniny publicznej

Daniny publiczne to świadczenia, które już od najdawniejszych czasów stanowiły podstawowe znaczenie dla gospodarki finansowej organizacji państwowych. Nie stanowią jednorodnej grupy, ze względu na swoje cechy poszczególnych danin publicznych, dzielą się na podatki, opłaty, dopłaty oraz cła⁵². Jak zauważa się w doktrynie prawa, podział ten nie ma charakteru bezwzględny, gdyż występują daniny, które mają charakter mieszany, jak również takie, które nie mieszczą się we wskazanej klasyfikacji.

Pojęcie daniny publicznej pomimo szerokiego zakresu znaczeniowego nie zostało zdefiniowane w żadnym akcie ustawowym⁵³. Definicji tej nie zawiera również ustawa zasadnicza, mimo że pojęcie to pojawia się w art. 217 Konstytucji RP⁵⁴. Zgodnie z treścią tej regulacji nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Mając na uwadze postanowienia art. 84 Konstytucji RP, zgodnie z którym „każdy jest obowiązany do ponoszenia

⁵⁰ Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 15 grudnia 1995 r., SA/Wr 1181/95, Fiskus 1996, nr 7, s. 28.

⁵¹ Wyrok NSA w Krakowie, I SA/Kr 350/99, niepubl.

⁵² A. Bień-Kacała, *Daniny publiczne. Próba rekonstrukcji pojęcia na tle postanowień Konstytucji RP z 1997 r.* (w:) R. Budzinowski (red.), *Prawo i administracja*, t. II, Piła 2003, s. 102–103.

⁵³ Pojęcie danin publicznych wymaga obszerniejszego skomentowania, wykraczającego jednak poza ramy niniejszego opracowania, dlatego ograniczę się do wskazania najważniejszych aspektów tego pojęcia.

⁵⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie”, w doktrynie prawa stwierdza się, że konstytucyjne rozumienie danin publicznych określa tym pojęciem różnorodne świadczenia na rzecz władzy, o różnym charakterze, gromadzone i zbierane w różnych formach, pochodzące od osób zamieszkujących lub przebywających na terenie podległym tej władzy, określone w sposób władczy na podstawie obowiązujących przepisów⁵⁵.

Pojęciem daniny publicznej posługuje się również ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.⁵⁶, która w art. 5 ust. 2 pkt 1 wśród dochodów publicznych wymienia daniny publiczne, do których zalicza m.in.: podatki, składki, opłaty i inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw. Regulacji tej nie należy jednak traktować jako definicji normatywnej daniny publicznej z uwagi na fakt, że stanowi ona jedynie przykładowe wyliczenie świadczeń zaliczanych do tej kategorii prawnej.

Problematyka dotycząca danin publicznych stanowi również przedmiot orzeczeń sądowych, głównie Trybunału Konstytucyjnego. Jednym z istotnych jest wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 maja 2003 r. dotyczący opłat sądowych⁵⁷. Zgodnie z nim wymienione świadczenia nie należą do kategorii podatków ani do innych danin publicznych.

W doktrynie prawa daniny publiczne definiuje się zasadniczo jako przymusowe świadczenia o charakterze bezzwrotnym i powszechnym. Według A. Bień-Kacały stanowią one część konstytucyjnej kategorii ciężarów i świadczeń publicznych oraz mają charakter celowy – są pobierane, aby umożliwić wywiązanie się przez państwo ze swoich zadań⁵⁸. Na definicję uwzględniającą materialne cechy omawianego świadczenia zwraca uwagę A. Krzywoń. Jego zdaniem daniną publiczną jest świadczenie pieniężne pobierane na rzecz podmiotów publicznych, którego ustanowienie, choć w sposób częściowy (minimalny), ma na celu gro-

⁵⁵ A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 130.

⁵⁶ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.).

⁵⁷ Wyrok TK z dnia 6 maja 2003 r., P 21/01, OTK-A 2003, nr 5, poz. 37; J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 15.

⁵⁸ A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa...*, s. 38.

madzenie środków służących realizacji przez państwo celów publicznych⁵⁹. Jak słusznie zauważa się w doktrynie prawa, definiując konstytucyjną kategorię danin publicznych, istotne jest ustalenie trzech najważniejszych cech tego pojęcia⁶⁰. Przede wszystkim pojęcie „daniny” powinno być utożsamiane z obowiązkiem przekazywania wszelkich dóbr materialnych oraz usług przez podmioty podległe władzy w celu utrzymania. W ten sposób z katalogu danin wyłączone są świadczenia o charakterze dobrowolnym (np. darowizny). Niewypełnienie obowiązku przekazania daniny w formie pieniężnej lub niepieniężnej powoduje możliwość zastosowania sankcji i wymuszenia wykonania powinności w drodze egzekucji. Przymiotnik „publiczna” określa charakter daniny – jako świadczenia na rzecz podmiotu mającego pozycję władczą w stosunku do podmiotu składającego daninę⁶¹. Publiczny charakter daniny łączyć należy także z faktem ponoszenia jej na podstawie przepisów prawa publicznego, a nie cywilnego. Trzecim elementem definicji jest cel fiskalny daniny. Obowiązek ponoszenia danin publicznych wynika z konieczności utrzymywania państwa i jego organów, jak również zapewnienia im możliwości wywiązywania się z zadań podmiotu publicznoprawnego⁶². W kontekście prowadzonych rozważań należy zauważyć, że daniny publiczne mogą również realizować, obok fiskalnego, również inne cele, np. ochronne. Cel taki realizują cła, co pozwala na ich odróżnienie od innych danin publicznych, np. podatków.

Pojęcie daniny publicznej jest kategorią szeroką i obejmuje m.in. takie świadczenia, jak podatki, opłaty, dopłaty i cła, jak również inne pieniężne świadczenia publiczne o cechach mieszanych należące do kategorii odpłatnych i nieodpłatnych⁶³.

Podjmując próbę zdefiniowania pojęcia „danina”, najczęściej określa się nim świadczenie w naturze lub pieniądzu jednej osoby na

⁵⁹ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 31.

⁶⁰ A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa...*, s. 129–144; A. Bień-Kacała, *Daniny publiczne...*, s. 99–112; A. Bień-Kacała, *Pojęcie danin publicznych w świetle Konstytucji RP z 1997 r. Próba definicji ekstensywnej* (w:) J. Białocerkiewicz, M. Balcerzak, A. Czeczko-Durlak (red.), *Księga Jubileuszowa profesora Tadeusza Jasudowicza*, Toruń 2004, s. 57–70.

⁶¹ K. Włodkowski, *Zasada powszechności...*, s. 30.

⁶² J. Gliniecka, *Fiskalne i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych* (w:) W. Miemieć (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 164.

⁶³ A. Bień-Kacała, *Pojęcie danin publicznych...*, s. 60–61.