

Adam DROZDEK*

ZAKRES POJĘCIA NALEŻNOŚCI CELNYCH W ŚWIETLE UNIJNEGO KODEKSU CELNEGO

(Streszczenie)

Przepisy prawa celnego ustanawiają prawa i obowiązki osób przywożących i wywożących towary z terytorium Unii Europejskiej oraz uprawnienia i obowiązki organów celnych. Jednym z podstawowych obowiązków osób przywożących lub wywożących towary z terytorium Unii jest obowiązek uiszczenia należności celnych. Nakładane one są nie tylko w celach *stricte* fiskalnych, ale służą ochronie rynku unijnego przed konkurencyjnymi towarami sprowadzanymi z zagranicy. Należności celne są jedną z podstawowych instytucji prawa celnego Unii Europejskiej. Pomimo to wciąż brakuje opracowań teoretycznych poświęconych tej instytucji prawnej.

Słowa kluczowe: prawo celne; należności celne; cło

1. Wprowadzenie

Prawo celne Unii Europejskiej poddawane jest licznym zmianom. Z jednej strony służy dostosowaniu unijnych regulacji celnych do współczesnych realiów globalnej wymiany handlowej, a z drugiej – uporządkowaniu i uproszczeniu złożonej legislacji. Unijny kodeks celny¹, który wszedł w życie 30 października

* Mgr, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Śląski w Katowicach; TAX Leader. Glumińska-Pawlic, Szynik, Oleś. Kancelaria Doradców Podatkowych sp.k.; e-mail: adam_drozdek@poczta.onet.pl

¹ Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona) (Dz.U. UE L nr 269 z dn. 10.10.2013 r., s. 1 z późn. zm.) – dalej: UKC.

Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, iż Unijny kodeks celny wszedł w życie już 20. dnia po jego opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym UE. Jednakże wejście w życie przepisów UKC nie jest równoznaczne z rozpoczęciem ich stosowania. Począwszy od dnia 30 października 2013 r. stosowane są zasadniczo tylko te przepisy UKC, które stanowią podstawę opracowania

2013 roku ma zastąpić obowiązujący od prawie 20 lat Wspólnotowy Kodeks Celny². Instytucja „należności celnych” jest jedną z kluczowych instytucji unijnego i krajowego prawa celnego. Funkcja fiskalna, którą pełnią one w obrocie towarowym z zagranicą, podkreślona została w treści preambuły „Konstytucji Unii Celnej”³. To sprawia, że regulacje należności celnych powinny w miarę możliwości służyć zapobieganiu nadużyciom lub nieprawidłowościom mogącym przynieść uszczerbek budżetowi Unii Europejskiej. Oznacza to, że przemieszczanie towarów przez granicę celną nie może narazić Unii Europejskiej na ujemne konsekwencje finansowe, a obrót towarowy z krajami trzecimi powinien odbywać się zgodnie z przepisami unijnego prawa celnego.

Niniejsze opracowanie poświęcone jest problematyce należności celnych; podjęta zostanie w szczególności próba określenia elementów składających się na tę kategorię, w praktyce bowiem interpretacja przepisów w tym zakresie napotyka na szereg trudności.

2. Instytucja należności celnych

Należności celne stanowią „obciążenie finansowe” dla podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą. Na obecny kształt instytucji „należności celne” największy wpływ wywierają zachodzące przemiany gospodarcze, w tym przede wszystkim proces światowej integracji gospodarczej i globalizacji. Mimo to przepisy krajowego oraz unijnego prawa celnego nie zawierają definicji pojęcia „należności celnych”⁴. Jego treść nie jest również jednolicie określana w doktrynie prawa⁵.

Analizując instytucję należności celnych należy oprzeć się na regulacjach Unijnego kodeksu celnego, które odwołują się w swej treści do pojęć „należności celne przywozowe” oraz „należności celne wywozowe”. Zgodnie z art. 5 pkt 20 należnościami celnymi przywozowymi są „należności celne płatne przy przywozie towarów”, natomiast należnościami celnymi wywozowymi są „należności

i wydania przepisów wykonawczych. Pozostałe przepisy UKC mają być stosowane od dnia 1 maja 2016 r.

² Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. UE L z dn. 19.10.1992 r., polskie wydanie specjalne, 02, t. 4, s. 307 i nn. z późn. zm.) – dalej: WKC.

³ Por. akapit 11, 36, 37 i 39 UKC.

⁴ Por. **P. Sawczuk**, *Wartość celna jako element kalkulacyjny należności celnych*, Oficyna Wydawnicza Verba, Lublin 2011, s. 23.

⁵ Por. **T. Lubas**, *Pojęcie należności celnej w prawie WE*, Europejski Przegląd Sądowy 2007/10, s. 24.

celne płatne przy wywozie towarów”. W tym miejscu należy również przytoczyć terminologię stosowaną do określenia należności celnych w językach angielskim i niemieckim. I tak, w języku niemieckim „Einfuhrabgaben» sind die für die Einfuhr von Waren zu entrichtenden Abgaben”⁶ zaś „Ausfuhrabgaben» sind die für die Ausfuhr von Waren zu entrichtenden Abgaben”⁷, angielski tekst Unijnego kodeksu celnego mówi, że „import duty” means customs duty payable on the import of goods”⁸, natomiast „export duty” means customs duty payable on the export of goods”⁹.

Powyższa regulacja zawiera dychotomiczny podział należności celnych na dwie kategorie: należności celne przywozowe i wywozowe. Konsekwentnie nie wskazuje świadczeń, które należy zaliczyć do tych kategorii. Definicje te mogą budzić pewne wątpliwości z punktu widzenia interpretacji tekstu prawnego, ponieważ – jak słusznie wskazuje Zygmunt Ziemiński – nie można konstruować legalnych definicji przez odwołanie się do niezdefiniowanych instytucji¹⁰, jak np. w przypadku użycia terminu „cło” do zdefiniowania „należności celnych”. W dodatku należy zauważyć, iż prawodawca unijny definiując w unijnym kodeksie celnym pojęcie „należności celnych” popełnił błąd *idem per idem*, polegający na definiowaniu wyrażenia „należności celne” za pomocą wyrażenia „należności celne”.

Należy zauważyć, że w obowiązującym do dnia 31 maja 2016 roku Wspólnym kodeksie celnym należności celne zostały określone znacznie wężiej. Zgodnie z art. 4 ust. 10 WKC należnościami celnymi przywozowymi są „cła i opłaty o równoważnym skutku należne przy przywozie towarów oraz 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 oraz opłaty wywozowe ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów, uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych”¹¹.

Badając zakres pojęcia należności celnych w świetle unijnego kodeksu celnego, należy również zauważyć, że obecnie obowiązująca ustawa z dnia 19 marca 2004 roku Prawo celne nie definiuje pojęcia należności celnych przywozowych

⁶ „Należności celne przywozowe” są to należności płatnych z tytułu przywozu towarów – tłum. A.D.

⁷ „Należności celnych wywozowych” są to należności płatne z tytułu wywozu towarów – tłum. A.D.

⁸ „Należności celne przywozowe” oznaczają cło płatne z tytułu importu towarów – tłum. A.D.

⁹ „Należności celne wywozowe” oznaczają cło należne przy wywozie towarów – tłum. A.D.

¹⁰ **Z. Ziemiński**, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, PWN, Warszawa 1980, s. 352.

¹¹ Por. art. 4 ust. 11 WKC.

i wywozowych. Polski prawodawca nie jest jednocześnie do końca konsekwentny, albowiem nie stosuje jednolitej terminologii, używa pojęcia „należności celne”¹² oraz zamiennie stosuje „należności przywozowe i wywozowe”¹³. Przykładem może być posługiwanie się przez ustawodawcę terminami: „należności”¹⁴, jak i „należności przywozowe”, „należności wywozowe”¹⁵, ewentualnie „należności wynikające z długu celnego”¹⁶. Brzmienie przepisów posługujących się tymi zwrotami wskazuje, że służą one tylko opisaniu odmiennych stanów faktycznych. Słusznie zatem zauważa WSA w Opolu w wyroku z dnia 15 października 2008 roku, że mamy do czynienia z użytym dualizmem ustawodawcy, a pojęcia te nie mają identycznego zakresu znaczeniowego. Z wykładni językowej nasuwa się wniosek, że pojęcie „należności” ma najszerszy zakres i obejmuje zarówno pojęcia „należności przywozowe”, „wywozowe”, „należności wynikające z długu celnego”, jak i inne należności¹⁷.

Z kolei w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹⁸, ustawodawca odmiennie używa terminu „należności celne”, wskazując na przymusowe ściąganie „innych należności, do których stosuje się przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa¹⁹” oraz na egzekucję należności pieniężnych, które pobierane są przez państwo członkowskie lub w jego imieniu oraz w imieniu Unii Europejskiej²⁰. Regulacja ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji będzie miała zastosowanie w przypadku, gdy nie jest możliwe dobrowolne uregulowanie należności celnych przez dłużnika celnego. Określa ona sposób postępowania wierzycieli w przypadkach uchylania się zobowiązanych od wykonania ciążących na nich obowiązków. Rozgranicza również dochodzenie należności celnych w stosunku do podmiotów krajowych i zagranicznych. Jeżeli chodzi o dochodzenie należności celnych, które mają być pobrane przez polskie organy celne od osób i przedsiębiorców mających siedzi-

¹² Por. § 7, 8, 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie szczegółowych wymogów, jakie powinno spełniać zgłoszenie celne (Dz.U. nr 94, poz. 902 z późn. zm.).

¹³ Por. ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 858 z późn. zm.) – dalej: p.c.

¹⁴ Por. art. 55–61, art. 65, art. 67, art. 67a, art. 68 p.c.

¹⁵ Por. art. 23, art. 36–38, art. 41–48, art. 55, art. 65a, art. 67a, art. 93a–93b p.c.

¹⁶ Por. art. 51, art. 63, art. 63a, art. 61 p.c.

¹⁷ Por. wyrok WSA w Opolu z dnia 15 października 2008 r., sygn. I SA/Op 223/08, LEX nr 510025.

¹⁸ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 1619) – dalej: u.p.e.a.

¹⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.) – dalej: Ordynacja podatkowa.

²⁰ Por. art. 2 § 1 pkt 1 i 8 pkt a u.p.e.a.

bę w RP, podstawą stosowania wobec nich egzekucji administracyjnej stanowić będzie art. 2 § 1 pkt 1 u.p.e.a. Z kolei, gdy chodzi o dochodzenie należności od podmiotów zagranicznych lub o udzielanie pomocy obcym państwom, podstawą stosowania przepisów jest art. 2 § 1 pkt 8 u.p.e.a. Analizowany przepis stanowi podstawę do dokonania zabezpieczenia należności celnych. Przesłanką zastosowania jest art. 61 p.c., w związku z zaistnieniem sytuacji, w której nie zostało złożone zabezpieczenie bądź kwota zabezpieczenia nie pokryła kwoty wynikającej z długu celnego. Należy tutaj zauważyć, że przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jaki i Ordynacja podatkowa posiadają charakter uzupełniający w stosunku do przepisów krajowego i unijnego prawa celnego i dotyczą przede wszystkim wewnętrznych (wewnątrz krajowych) aspektów jego stosowania.

3. Stanowiska doktryny w przedmiocie należności celnych

Institucja należności celnych nie posiada jednolitej definicji doktrynalnej, brakuje także istotnych rozważań dotyczących jej elementów konstrukcyjnych. W związku z tym niezbędnym jest odwołanie się do stanowisk wypracowanych w tym zakresie na gruncie przedakcesyjnego prawa celnego oraz Wspólnotowego Kodeksu Celnego.

W piśmiennictwie istnieją rozbieżne poglądy dotyczące kwestii określenia zakresu terminu „należności celnych”. Podstawowym obszarem sporu jest kwestia świadczeń pobieranych przez organy administracji celnej, które należy zaliczyć do należności celnych. Konsekwencją tych rozbieżności bywa rezygnacja z analizy tego pojęcia²¹ czy też przyjęcie definicji zamieszczonej w unijnym prawie celnym²².

Zdaniem np. Michaela Luxa należności celne w przywozie oznaczają:

nadrzędne pojęcie oznaczające cło, które należy zapłacić, jeżeli w stosunku do przywiezionych towarów powstał dług celny. Kwota długu celnego wynika z rozporządzenia EWG w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz Wspólnej Taryfy Celnej UE²³ lub przepisów

²¹ S. Naruszewicz, M. Laszczuk, *Wspólnotowe prawo celne*, LexisNexis, Warszawa 2005, s. 315; D. Błasiak-Barnuś, *Leksykon prawa celnego*, Wydawnictwo BW, Bydgoszcz 2006, s. 102; M. Kalka, U. Ksieniewicz, *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2007, s. 27.

²² J. Jura, *Vademecum celnictwa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Cła i Logistyki, Warszawa 2006, s. 35; D. Błasiak-Barnuś, *Leksykon...*, s. 102; A. Reiwer-Kaliszewska, *Prawo celne*, w: A. Drwillo (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Lex – a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 299–300.

²³ Rozporządzenie Komisji zmieniające załącznik do rozporządzenia Rady nr 2658 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz wspólnej taryfy celnej UE (Dz.U. WE z dn. 07.09.1987 r., L 256, s. 1 z późn. zm.).

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 (WPR)²⁴

W dalszej części pracy autor ten definiuje należności celne jako „stosowane w obrocie towarowym pomiędzy WE a krajami trzecimi, cła i opłaty równoważne z cłami, a także środki stosowane w ramach WPR”²⁵. Całkiem odmienny pogląd prezentują J. Chuderski i K. Chuderski, którzy twierdzą, że należności celne należy utożsamiać z opłatami celnymi. Zdaniem tych autorów katalog opłat celnych jest znacznie szerszy, niż pobierane tylko przez administrację celną cło i opłaty celne. Do opłat celnych należy także zaliczyć wymienione we Wspólnotowym kodeksie celnym należności celne przywozowe oraz należności celne wywozowe²⁶. Z zaprezentowanym poglądem trudno jednak się zgodzić. Jego podstawowym mankamentem jest przyjęcie zbyt szerokiego zakresu pojęcia „opłata”. Jeśli dług celny powstaje w związku z przywozem i wywozem towarów, to cło jako podstawowy składnik należności celnych pozbawione jest cechy ekwiwalentności²⁷. Oznacza to, że osoba, która uiszcza cło, nie otrzymuje w zamian świadczenia ze strony związku publicznoprawnego, jak w przypadku np. opłat publicznych.

W literaturze prawa celnego spotykamy się z próbą wyłączenia świadczeń, których nie należy zaliczać do badanej instytucji. I tak na przykład do należności celnych nie można zaliczać „podatków granicznych” (tj. podatku od towarów i usług VAT oraz podatku akcyzowego) z uwagi na brak ich nierozzerwalnej więzi z obrotem towarowym z zagranicą²⁸. Podatki nie służą bowiem reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą ani ochronie rynku krajowego. Podatek akcyzowy dotyczy każdej formy wprowadzenia na rynek towaru akcyzowego, a nie tylko obrotu towarowego z zagranicą. W literaturze przedmiotu podnosi się ponadto, że podatki są efektem podejmowania działań państwa i dotyczą zasadniczo realizacji innych celów. Podatki posiadają ugruntowaną i niebudzącą zastrzeżeń pozycję w systemie dochodów publicznych, a odnoszenie ich do taryfy celnej nie znajduje żadnego racjonalnego uzasadnienia, ponieważ ustanawiane i pobierane są na pod-

²⁴ M. Lux, *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Wydawnictwo BW, Szczecin 2004, s. 636.

²⁵ *Ibidem*, s. 631.

²⁶ J. Chuderski, K. Chuderski, *Postępowanie celne. Prawo celne krajowe i wspólnotowe z komentarzem*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 584.

²⁷ A. Drwillo, *Prawo celne*, Arche, Gdańsk 2001, s. 19.

²⁸ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 grudnia 2008 r., sygn. I SA/Go 803/08, LEX nr 529528.

stawie odrębnych taryf podatkowych²⁹. Różnica między podatkami a cłem polega na tym, że cło pobierane jest m.in. od towarów, które są wprowadzane na unijny obszar celny lub z niego wyprowadzane, a więc z każdym zdarzeniem, z którymi regulacje prawa celnego wiążą powstanie obowiązku uiszczenia należnego cła wobec określonych podmiotów³⁰. Podatek posiada charakter wyrównawczy, czyli np. wyrównuje (znosi) różnicę między podatkiem pobranym w wyniku dokonania odprawy celnej w innym kraju należącym do unii celnej a zastosowaną stawką podatku w kraju (podatkiem należnym w kraju). I odwrotnie, wyrównując różnicę pomiędzy podatkiem należnym w kraju (zastosowaną stawką podatku w kraju) a podatkiem pobranym w wyniku dokonania odprawy celnej w innym kraju, należącym do unii celnej³¹. Pobierany jest zarówno od towarów pochodzenia zagranicznego (podatek importowy), jak też od towarów wytwarzanych przez producentów krajowych (podatek wewnętrzny). Podatek akcyzowy i podatek od towarów i usług pozostają należnościami Skarbu Państwa, w przeciwieństwie do należności celnych³². W związku tym nie wchodzi one w zakres instytucji „należności celnych”³³. Świadczenia, którymi są podatki, mieszczą się w pojęciu „innych należności”³⁴, pobieranych przez organy administracji celnej w związku z dokonaniem wszelkich formalności celnych związanych z dokonaniem odprawy celnej.

Należnościami celnymi nie są również opłaty w sprawach celnych pobierane przez organy celne, tzw. opłaty manipulacyjne. Nakładane są one przez organy administracji celnej na podstawie przepisów ustawy Prawo celne lub aktów wykonawczych wydanych na jej podstawie³⁵. Istotnym jest fakt, że prawodawca

²⁹ **A. Drwillo**, *Cło i inne należności celne (instrumenty reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą w świetle prawa celnego)*, w: **J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc** (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa profesor Alicji Pomorskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2008, s. 423–424.

³⁰ **K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski**, w: **W. Morawski** (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Lex – a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 85.

³¹ **B. Daciuk**, w: **K. Sachs** (red.), *VI Dyrektywa VAT*, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 360.

³² Zob. art. 2 ust. 1 lit. a) oraz ust. 3 decyzji Rady z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (Dz.U. UE. L 168 z dn. 07.06.2014 r., s. 105).

³³ Por. postanowienie SN z dnia 10 września 2008 r., sygn. V KK 62/08, LEX nr 457961.

³⁴ Por. art. 201 ust. 2 pkt b; art. 237 ust. 1 UKC; **R. Henke**, w: **P. Witte, R. Henke, N. Kammerzell** (red.), *Der Unionszollkodex (UZK)*, Köln 2010, s. 200; **M. Lux**, *Wprowadzenie do unijnego kodeksu celnego – Cz. I*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 2014/7, s. 254.

³⁵ **J. Chlebny**, *Przepisy ogólne*, w: **J. Borkowski, J. Chlebny, J. Chromnicki, R. Hauser, H. Wojtachnio** (red.), *Kodeks celny. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2001, s. 18; **P. Hanclich, R. Olszewski, C. Szczepaniak**, *Prawo celne. Komentarz*, C.H.Beck, Warszawa 1999, s. 34.

krajowy konsekwentnie odróżnia należności celne od opłat w sprawach celnych³⁶.

Mając na uwadze powyższe, należy zgodzić się z nadal aktualnym poglądem prezentowanym przez B. Brzezińskiego, iż cło jest świadczeniem, które należy odróżnić od innych form danin publicznych. Pobierane jest z tytułu dopuszczenia do swobodnego obrotu towaru przywiezionego z zagranicy na rynek danego państwa lub unii celnej³⁷ oraz związane z reglamentacją obrotu towarowego z zagranicą.

Termin „należności celne” nie obejmuje także opłat celnych dodatkowych, opłat wyrównawczych od niektórych towarów rolnych i spożywczych przywożonych z zagranicy, tymczasowych i ostatecznych ceł antydumpingowych³⁸. Świadczenia te pobierane są na podstawie innych aniżeli unijny kodeks celny aktów prawnych, związanych z regulacją obrotu towarowego z zagranicą. Świadczenia te nie są również wliczane do podstawy naliczenia podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług. Podkreślenia wymaga fakt, iż nałożenie oraz pobór ceł antydumpingowych należy do kompetencji państw członkowskich i pobierane są one niezależnie od ceł, podatków i innych opłat nakładanych na przywóz towarów z krajów trzecich³⁹.

Odsetki za zwłokę nie są należnościami celnymi w rozumieniu unijnego kodeksu celnego. Jest to należność (świadczenie) uboczne, które związane jest ściśle z istnieniem należności głównej, którą są należności celne. Zobowiązanie zapłaty powstaje z chwilą niewykonania w terminie obowiązków wynikających z przepisów prawa celnego w postaci obciążenia przewożonych towarów przez granicę celną należnościami celnymi, w związku z czym nie są związane z obrotem towarowym z zagranicą. Odsetki w prawie celnym nie służą bezpośrednio reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą, ani ochronie rynku wewnętrznego. Ich celem jest wyłącznie zdyscyplinowanie dłużnika do terminowego wykonywania swoich zobowiązań⁴⁰.

Należy podkreślić, że zastosowanie przez unijnego ustawodawcę zwrotów nieostrych, takich jak „należności celne płatne przy przywozie towarów” czy

³⁶ Por. art. 92 i 93 p.c.

³⁷ Por. B. Brzeziński, *Zarys prawa finansów publicznych*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 1998, s. 137.

³⁸ Por. T. Lyons, *EC Customs Law*, Oxford University Press, Oxford 2001, s. 45.

³⁹ A. Reiwer-Kaliszewska, *Środki antydumpingowe jako prawnofinansowy instrument ochrony gospodarki unii europejskiej*, Wyższa Szkoła Administracji i Biznesu im. E. Kwiatkowskiego w Gdyni, Gdynia 2012, s. 126.

⁴⁰ Zob. K. Machalica-Drozdek, A. Drozdek, *Charakter prawny odsetek za zwłokę w prawie celnym – aspekt materialnoprawny, część I i II*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 2014/11, s. 441–448; 12, s. 474–477; wyrok NSA z dnia 25 maja 2006 r., sygn. I FSK 990/05, LEX nr 282951.

„należności celne płatne przy wywozie towarów”, może budzić wątpliwości dotyczące ujęcia świadczeń wchodzących w zakres pojęcia należności celnych. Powoduje to, że do należności celnych mogą zostać zaliczone świadczenia, które nie są elementem składającym się na treść pojęcia „dług celny” w rozumieniu art. 5 pkt 18 UKC. Takimi świadczeniami są m.in. cła antydumpingowe, opłaty wyrównawcze czy pobierane przez organy administracji celnej opłaty w sprawach celnych. Zasadnym wydaje się rozważenie postulatu *de lege ferenda*, aby jednoznacznie wskazać świadczenia wchodzące w zakres pojęcia należności celnych, co pozwoliłoby na określenie cech omawianej instytucji. W ocenie autora do pojęcia należności celnych powinien zostać zaliczony podstawowy środek taryfowy jakim jest cło oraz te środki parataryfowe, które są pobierane na podstawie Taryfy Celnej Unii Europejskiej⁴¹, a które wpływają na wysokość zabezpieczonego przez organy administracji celnej długu celnego.

W dalszej części podjętych rozważań, zostanie przeprowadzona analiza czy wymienione we Wspólnotowym kodeksie celnym opłaty o równoważnym cłom skutku i opłaty ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej, należy zaliczyć w zakres pojęcia instytucji należności celnych.

4. Cło

Zaliczenie cła do należności celnych nie budzi wątpliwości, ponieważ cło stanowi podstawową i historycznie najstarszą postać należności celnych⁴². Cło posiada charakter ekonomiczno-prawny i jest pojęciem prawa finansowego i celnego (kategoria prawna), jak również stanowi instrument polityki budżetowej, handlowej, przemysłowej oraz rolnej (kategoria ekonomiczna)⁴³.

W doktrynie prawa celnego bezspornym jest fakt, że cło jest daniną publiczną, pobieraną z tytułu dopuszczenia do swobodnego obrotu towaru przywiezionego z zagranicy na rynek danego państwa lub unii celnej. Jest to świadczenie charakteryzujące się powszechnością, pieniężnością, obowiązkowością, nieodpłatnością,

⁴¹ Wyróżnić należy środki parataryfowe: kontyngent taryfowy, plafon taryfowy, zawieszenie poboru ceł oraz inne środki taryfowe wynikające z taryfy celnej (szerzej zob. **A. Kuś**, *Kompetencje wyłączne Unii Europejskiej w zakresie wspólnej polityki handlowej i unii celnej*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012, s. 145–146).

⁴² **A. Drwillo**, *Cło i inne...*, s. 417.

⁴³ **G. Mosiej**, *Pojęcie cła. Analiza doktrynalna i dogmatyczna w Polsce*, Państwo i Prawo 2004/4, s. 57–69.

bezwrotnością i ogólnością⁴⁴. Jak słusznie zauważa K. Sawicka, cło pobierane jest w związku z wprowadzeniem (wyprowadzeniem) towarów na obszar celny państwa lub grupy państw tworzących unię celną⁴⁵, z faktem posiadania towaru niewspółnotowego⁴⁶, na podstawie stawek celnych zawartych w taryfie celnej. Cło jest specyficznym rodzajem daniny publicznej, na którą składają się następujące elementy konstrukcyjne: podmiot czynny (państwo, Unia Europejska), podmiot bierny (osoba dokonująca obrotu towarowego z zagranicą), przedmiot cła (wprowadzenie, wyprowadzenie towaru, posiadanie towaru niewspółnotowego), podstawa poboru (wartość celna), wreszcie stawka celna stosowana przy poborze⁴⁷. Są to elementy obligatoryjne, bez których cło nie może istnieć. Konstrukcja cła składa się także z elementów fakultatywnych, do których należą: termin i sposób zapłaty oraz ulgi i zwolnienia celne.

W świetle prezentowanych powyżej poglądów należy wnioskować, iż definicją należności celnych powinny zostać objęte wskazane we Wspólnotowym Kodeksie Celnym poszczególne elementy, którymi są cła stosowane w obrocie towarowym pomiędzy UE a krajami trzecimi, wynikające z Taryfy Celnej Unii Europejskiej⁴⁸. Warunkiem zaliczenia określonej należności do kategorii należności celnych jest wykazanie, że sprzyja ona realizacji przez związek publicznoprawny celów publicznych oraz określeniu związku między ustanowieniem należności a dążeniem do uzyskania wpływów budżetowych, które są konieczne dla prawidłowego funkcjonowania organów władzy związku publicznoprawnego. Należności celne jako podstawowy środek stosowany w obrocie towarowym z zagranicą, poza celami fiskalnymi, spełniają także inne cele (np. stymulacyjne, prewencyjne, prohibicyjne), które służą wypełnianiu zadań (funkcji) wynikających z prawa celnego⁴⁹.

⁴⁴ **K. Piech**, *Wprowadzenie towarów na obszar celny Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012, s. 78.

⁴⁵ **K. Sawicka**, *Cło jako danina publiczna*, w: **R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska** (red.), *Prawo finansowe*, Lex – a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 345.

⁴⁶ **A. Drwillo**, *Cło*, w: **A. Drwillo, D. Maśniak** (red.), *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 57.

⁴⁷ **K. Sawicka**, „Podatki graniczne” w świetle regulacji kodeksu celnego, w: **B. Brzeziński, J. Gluchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski** (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 1998, s. 193.

⁴⁸ Por. **M. Lux**, *Guide to Community Customs Legislation*, Bruylant, Bruksela 2002, s. 43; **K. Laśniński-Sulecki, W. Morawski**, w: **W. Morawski** (red.), *Wspólnotowy kodeks...*, s. 85.

⁴⁹ **A. Bień-Kacala**, *Daniny publiczne. Próba rekonstrukcji pojęcia na tle postanowień Konstytucji RP z 1997 r.*, w: **R. Budzinowski** (red.), *Prawo i administracja, Tom II*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Biznesu, Piła 2003, s. 107.

W świetle powyższego należy uznać, iż *de lege lata* cło jest świadczeniem ustalonym i pobieranym na podstawie taryfy celnej od podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą, w związku z przemieszczaniem się towaru przez granicę celną państwa lub grupy państw tworzących unię celną. Istota cła związana jest nie tylko ze zdarzeniem, czyli przywozem, wywozem lub przewozem towarów przez granicę celną państwa lub związku publicznoprawnego, ale również z faktem, iż cło związane jest z reglamentacją handlu międzynarodowego. Cło jako danina publiczna jest podstawowym składnikiem należności celnych, pobieranym na podstawie Taryfy Celnej Unii Europejskiej. Instytucji należności celnych nie należy utożsamiać z cłem, ponieważ w terminie tym mieszczą się jeszcze inne świadczenia. Cechą charakterystyczną cła jest fakt, iż pobierane jest przez specjalnie do tego celu powołane organy administracji celnej. Jest jednym z podstawowych źródeł dochodów własnych Unii Europejskiej i pobierane na rzecz tej organizacji. Cło w sensie podmiotowym i przedmiotowym stanowi środki własne Unii Europejskiej, w przeciwieństwie do pozostałych danin publicznych pobieranych w obrocie towarowym z zagranicą, które mogą stanowić dochód budżetu państwa. Cło jako podstawowy instrument taryfy celnej odgrywa istotną rolę w kształtowaniu obrotu towarowego z zagranicą. Może być również dodatkowo stosowane w innym celu, aniżeli fiskalny. Może być podstawowym instrumentem reglamentującym obrót towarowy z zagranicą⁵⁰, o którego kształcie w dużym stopniu decydują umowy międzynarodowe.

5. Opłaty o równoważnym cłom skutku

Podobnie jak cło, opłaty o równoważnym cłom skutku nie zostały zdefiniowane w żadnym akcie normatywnym regulującym problematykę prawa celnego. Terminem tym posługują się nie tylko regulacje z zakresu prawa celnego, ale również traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁵¹.

Określenie istoty i zakresu opłat o równoważnym cłom skutku niejednokrotnie stanowiło przedmiot badań orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości⁵². I tak, na przykład w orzeczeniu z dnia 14 grudnia 1962 roku ETS sformułował tezę, aby ustalić, czy nałożona opłata wywiera skutek o równoważnym cłom

⁵⁰ Por. **A. Bień-Kacala**, *Daniny publiczne...*, s. 107; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 sierpnia 2008 r., sygn. III SA/Po 158/08, LEX nr 501340.

⁵¹ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.U. UE C 326 z dn. 26.10.2012 r., s. 47) – dalej: TFUE.

⁵² Obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej; dalej: ETS.

skutku, trzeba zbadać czy nałożona została ona jednostronnie przez państwa członkowskie na produkty wspólnotowe w związku z przekroczeniem przez nie granicy na podstawie przepisów innych niż taryfa celna. W ten sposób nie tylko podnosi cenę sprowadzanych towarów, ale przede wszystkim zakłóca swobodę przepływu towarów jak to jest w przypadku wprowadzenia ceł⁵³. Z kolei w orzeczeniu z dnia 1 lipca 1969 roku Trybunał określił je jako wszystkie opłaty pieniężne, niezależnie od ich wysokości, przeznaczenia i sposobu nałożenia, które są jednostronnie nakładane na towary krajowe lub zagraniczne w związku z wprowadzeniem ich na obszar celny, a które nie są cłami w wąskim słowa tego znaczeniu. Przez opłaty o równoważnym cłom skutku należy również rozumieć opłaty, które nie są nakładane dla korzyści państwa (nie mają one charakteru dyskryminacyjnego lub protekcyjnistycznego) oraz te, które obciążają towary niekonkurujące z żadnymi towarami krajowymi⁵⁴. Natomiast w orzeczeniu z dnia 24 września 1969 roku ETS zwrócił uwagę, że pojęcie opłaty o skutku równoważnym cłom można wyprowadzić z treści pojęcia cła i należy rozumieć przez nią obciążenie finansowe, jednostronnie nałożone na towar z powodu przekroczenia granicy⁵⁵.

W świetle powyższego należy dojść do wniosku, że opłaty o równoważnym cłom skutku są świadczeniami jednostronnie nałożonymi przez państwo członkowskie na towar przekraczający granicę państw członkowskich na podstawie innych przepisów aniżeli taryfa celna.

Próba określenia istoty opłat o równoważnym cłom skutku podjęta została przez Krzysztofa. Lasińskiego-Suleckiego oraz Wojciecha. Morawskiego, którzy wskazali, że są to:

środki podejmowane nie w ramach unijnych procedur, lecz na podstawie jednostronnej decyzji państw członkowskich, które niezależnie od nazwy i sposobu ich wprowadzenia wywierają w momencie przywozu towaru taki skutek dyskryminacyjny lub protekcyjnistyczny, jaki wywierają cła⁵⁶.

W doktrynie zauważa się ponadto, iż opłatami o równoważnym cłom skutkiem są wszelkie rodzaje opłat niezależne od ich wysokości, przeznaczenia i sposobu

⁵³ Wyrok ETS z dnia 14 grudnia 1962 r., sygn. 2/62 i 3/62, w *połączonych sprawach, Komisja/Wielkiemu Księstwu Luksemburga i Belgii*, Zb. Orz. ETS 1986.

⁵⁴ Wyrok ETS z dnia 1 lipca 1969 r., sygn. 24/68, w *sprawie Komisja przeciwko Republice Włoskiej*, Zb. Orz. ETS 1986.

⁵⁵ Wyrok ETS z dnia 24 września 1969 r., sygn. C-485/93, w *sprawie Komisja/Societe Louis Dreyfus & Cie przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich*, Zb. Orz. ETS 1995.

⁵⁶ **K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski**, *Komentarz do art. 30 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, System Informacji Prawnej Lex, teza 30.8.

nałożenia, jeśli są jednostronnie nakładane na towary wspólnotowe i niewspólnotowe, w związku z przekraczaniem przez te towary granicy, gdy opłaty te nie stanowią ceł w wąskim ich rozumieniu⁵⁷. Niektórzy autorzy utożsamiają opłaty o równoważnym cłom skutku z fiskalnymi lub parafiskalnymi opłatami niebędącymi cłami w klasycznym tego słowa znaczeniu, ale podobnie jak cła, pobieranymi z powodu lub w kontekście przekroczenia granicy, wpływającymi na cenę sprowadzanych towarów⁵⁸.

W orzecznictwie ETS oraz w piśmiennictwie wskazuje się, że z opłatą o równoważnym cłom skutku będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy zostaną spełnione określone przesłanki. Przede wszystkim opłata musi być pobrana z tytułu przekroczenia granicy albo choćby w luźnym związku z tym faktem. Istotne jest tutaj zdarzenie polegające na przekroczeniu granicy, które stanowi podstawę pobrania opłaty⁵⁹. Dalej podnosi się, że opłata musi być nakładana jednostronnie, tzn. przez jedno państwo członkowskie UE, w jego interesie, wobec towarów przywożonych z innego państwa członkowskiego, przy czym zakłada się harmonizację publicznych obciążeń produktów⁶⁰ oraz towarów importowanych spoza Unii⁶¹. Państwo członkowskie nakłada opłaty we własnym interesie, a nie w interesie Unii⁶². Opłata może być pobierana na rzecz państwa oraz jednocześnie, na podstawie szczegółowego zarządzenia, na rzecz określonych podmiotów⁶³. Co istotne – opłata nie musi mieć skutku protekcyjnego ani dyskryminacyjnego w odniesieniu do towarów krajowych i nie wymaga istnienia konkurencji z towarami krajowymi⁶⁴. Podkreślenia wymaga przy tym fakt, że

⁵⁷ **A. Drwillo**, *Cła i należności celne*, w: **L. Etel** (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 881.

⁵⁸ **M.A. Dausés**, w: **R. Skubisza** (red.), *Prawo gospodarcze Unii Europejskiej*, C.H. Beck, Warszawa 1999, s. 166–167.

⁵⁹ Wyrok ETS z dnia 7 lipca 1987 r., sygn. C-89/86, w sprawie *Komisja/Holandia*, Zb. Orz. ETS 1977.

⁶⁰ W kwestii tej postuluje się harmonizację publicznych obciążeń towarów w ramach wspólnoty europejskiej. Orzeczenie ETS z dnia 7 lutego 1984 r., sygn. C-314/ 82 w sprawie *Komisja/Belgia*, Zb. Orz. ETS 1984; **R. Voß**, w: **E. Grabitz**, **M. Hild**, **D. Łubowski** (red.), *Swobody wspólnotowe w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską. Swoboda przepływu towarów, usług i przedsiębiorczości. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 63 i nn.

⁶¹ Wyrok ETS z dnia 3 lutego 2000 r., sygn. C-228/98, w sprawie *Komisja/Dounias et Oikonomikon*, Zb. Orz. ETS 2000.

⁶² **M. Ahlt**, *Prawo europejskie*, C.H. Beck, Warszawa 1998, s. 119.

⁶³ Wyrok ETS z dnia 25 stycznia 1977 r., sygn. C-46/76, w sprawie *Komisja/W.J.G. Bauhuis przeciwko państwu Niderlandzkiemu*, Zb. Orz. ETS 1977.

⁶⁴ Wyrok ETS z dnia 1 lipca 1969 r., sygn. 2 i 3/89, w sprawie *Komisja/Diamantarbeiders*, Zb. Orz. ETS 1969, s. 211.

nie chodzi o to, aby opłata służyła celom ochronnym czy fiskalnym⁶⁵, gdyż cel w postaci obciążenia finansowego w ogóle nie ma znaczenia⁶⁶. W orzecznictwie podnosi się nadto, że opłata o skutku równoważnym cłom pojawia się wówczas, gdy kwestie związane z jej poborem są tak ukształtowane, że odnoszą się jedynie do produktów przywiezionych, a nie produktów krajowych⁶⁷. Nie ma tutaj znaczenia odczuwalność obciążenia⁶⁸. Nie sposób nie zwrócić uwagi na wskazywany w orzecznictwie ETS fakt, że już samo ograniczenie swobodnego przepływu towarów przez formalności administracyjne związane z poborem, kwalifikuje tę opłatę jako równoważną z cłem⁶⁹.

Z poglądów doktryny, jak i szeregu orzeczeń ETS, można wysunąć wniosek, że przez opłaty o równoważnym cłom skutku należy uznać opłaty za badanie towarów, tj. opłaty związane z kontrolą zdrowotną i sanitarną produktów pochodzenia zwierzęcego, opłaty za testy i badania weterynaryjne przywożonych towarów⁷⁰, opłatę za kontrolę jakości⁷¹, opłaty statystyczne⁷², opłaty administracyjne za działanie urzędu państwowego w związku z dokonaniem odprawy granicznej⁷³, opłaty z tytułu przechowywania towarów w składzie celnym lub wolnym obszarze celnym⁷⁴.

Analizując istotę opłat o równoważnym cłom skutku oraz charakterystyczne cechy, które przypisuje się daninom publicznym, należy stwierdzić, że nie każda opłata o równoważnym cłom skutku mieści się w kategorii danin publicznych. Pobierane są bowiem tylko w stosunku do pewnej grupy towarów w sytuacjach

⁶⁵ Wyrok ETS z dnia 10 grudnia 1968 r., sygn. 7/68, w sprawie *Komisja/Włochy*, Zb. Orz. ETS 1968, s. 423.

⁶⁶ Wyrok ETS sygn. 251/78, *Dankavit*, Zb. Orz. ETS 1979, 3369; sygn. 314/82, w sprawie *Komisja/Belgii*, Zb. Orz. ETS 1984, s. 1543.

⁶⁷ Wyrok ETS sygn. 32/80, w sprawie *Komisja/Kotmann*, Zb. Orz. ETS 1981, s. 251.

⁶⁸ Wyrok ETS z dnia 17 czerwca 1973 r., sygn. 77/72, w sprawie *Komisja/Capolongo*, Zb. Orz. ETS 1973, s. 611.

⁶⁹ Wyrok ETS z dnia 1 lipca 1969 r., sygn. 2 i 3/89, w sprawie *Komisja/Diamantarbeiders*, Zb. Orz. ETS 1969, s. 211.

⁷⁰ Wyrok ETS z dnia 7 lutego 1973 r., sygn. C-39/73, w sprawie *Komisja/Republice Włoskiej*, Zb. Orz. ETS 1973.

⁷¹ Wyrok ETS z dnia 26 lutego 1975 r., sygn. C-63/74, w sprawie *W Cadsky SpA/Istituto Nazionale per li Commercio Estero*, Zb. Orz. ETS 1975.

⁷² Wyrok ETS z dnia 01 lipca 1969 r., sygn. C-24/68, w sprawie *Komisja/Republice Włoskiej*, Zb. Orz. ETS 1969.

⁷³ Wyrok ETS z dnia 12 stycznia 1983 r., sygn. C-39/82, w sprawie *Andreas Matthias Donner/państwu Niderlandzkiemu*, Zb. Orz. ETS 1983.

⁷⁴ Wyrok ETS z dnia 20 kwietnia 1983 r., sygn. C-132/82, w sprawie *Komisja/Królestwu Belgii*, Zb. Orz. ETS 1983.

określonych przez ustawodawcę krajowego, a więc nie mają charakteru powszechności przypisywanej daninom publicznym⁷⁵. W literaturze formułowany jest także pogląd, iż nie każda opłata, która nakładana jest w związku z przekraczaniem towarów przez granicę państwa, może stanowić opłatę o równoważnym cłom skutku, a zalicza się do nich np. opłaty, które stanowią część krajowego systemu podatkowego, do których stosuje się art. 110 TFUE, opłaty pobierane za usługę wyświadczoną importerowi⁷⁶, opłaty pobierane za działania podejmowane przez państwa członkowskie w celu realizacji obowiązku wynikającego z prawa wspólnotowego oraz opłaty pobierane z tytułu kontroli zastrzeżonych prawem Unii Europejskiej⁷⁷.

Uwzględniając wcześniejsze uwagi dotyczące cła, należy zauważyć, że opłaty o równoważnym cłom skutku pod względem funkcjonalności wykazują podobieństwa do ceł. Jednakże, opłatą o równoważnym cłom skutku nie może być opłata, która wymagana jest na mocy prawa unijnego. Istotnym jest także, że opłaty o równoważnym cłom skutku posiadają charakter komplementarny w stosunku do ceł, a poprzez ich wprowadzenie osiągnąty jest skutek podobny do ceł. Zakazane jest nie tylko stosowanie tych opłat, które w sposób oczywisty posiadają formę klasycznych ceł, lecz została nadana im inna nazwa, a które prowadzą do takich samych rezultatów dyskryminacyjnych lub protekcyjnych jak cła⁷⁸. Zasadniczą cechą wspólną ceł i opłat o równoważnym cłom skutku jest ich jednostronne nakładanie w chwili przekroczenia towaru przez granicę państwa lub regionu wewnątrz państw. Oznacza to, że nałożenie opłaty pozostaje w związku z istnieniem towaru. Skutkiem wprowadzenia opłat o równoważnym cłom skutku jest zakłócenie swobodnego przepływu towarów pomiędzy państwami członkowskimi⁷⁹.

Z wypowiedzi części doktryny, jak i szeregu orzeczeń sądowych można wysunąć wniosek, że opłat o równoważnym cłom skutku nie należy zaliczyć do należności celnych. Za takim stwierdzeniem przemawia argument, że podstawą naliczenia opłat nie jest wartość celna towarów oraz że nie są one określane

⁷⁵ **K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski**, *Komentarz do art. 30...*

⁷⁶ **R.M. Pał**, *Swobodny przepływ towarów*, w: **A. Kuś** (red.), *Prawo materialne Unii Europejskiej*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2011, s. 269.

⁷⁷ **A. Kuś**, *Swobody i polityki Unii Europejskiej*, w: **A. Kuś** (red.), *Zarys Prawa Instytucjonalnego Unii Europejskiej*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2009, s. 304.

⁷⁸ **K. Lasiński-Sulecki**, *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle torii opodatkowania konsumpcji*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2007, s. 166; **K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski**, w: **K. Lasiński-Sulecki** (red.), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2014, s. 19.

⁷⁹ **M.A. Dausés**, w: **R. Skubisza** (red.), *Prawo gospodarcze...*, s. 166.

oraz pobierane na podstawie stawek celnych zawartych w Taryfie Celnej Unii Europejskiej⁸⁰. Nie stanowią one także długu celnego w rozumieniu przepisów Unijnego kodeksu celnego.

6. Opłaty ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej

W świetle przedstawionych wyżej analiz, do zakresu należności celnych nie należy zaliczać opłat pobieranych w ramach wspólnej polityki rolnej. Przedmiotowe opłaty zostały zniesione w wyniku ustaleń Rundy Urugwajskiej GATT z 1993 roku. W miejsce uchylonych ceł zostały wprowadzone wyższe cła obliczane na zasadach ogólnych⁸¹. Handel towarami rolno-spożywczymi, który został włączony do jednolitego rynku bez ograniczeń i barier celnych, wymaga składania miesięcznych zgłoszeń deklaracji INTRASTAT⁸² tylko wtedy, gdy zostanie przekroczony próg statystyczny. Handel prowadzony pomiędzy krajami Unii Europejskiej a państwami trzecimi określany jest jako obrót towarowy z zagranicą.

7. Konkluzje

Pojęcie należności celnych jest szersze niż pojęcie cła, gdyż poza cłami obejmuje również środki parataryfowe, które obliczane i pobierane są na podstawie stawek celnych zawartych w Taryfie Celnej Unii Europejskiej oraz wliczane są do podstawy naliczenia podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług. Świadczenia wchodzące w zakres należności celnych należy uznać za daniny publiczne, są to świadczenia pieniężne, nieodpłatne, nierozzerwalnie związane z obrotem towarowym z zagranicą, służące reglamentowaniu tego obrotu oraz ochronie rynku unijnego. Tylko wymienione wyżej cechy decydują o tym, czy dana należność jest należnością celną. Dotyczy to zarówno należności przywozowych, jak i wywozowych – między którymi nie ma żadnej istotnej różnicy konstrukcyjnej.

⁸⁰ Wyrok ETS (Piąta Izba) z dnia 14 września 1995 r., sygn. C-485/93 i C-486/93, w *sprawach połączonych Maria Simitzi/Dimos Kos*, LEX Polonica nr 388793; **R. Voß** w: **E. Grabitz**, **M. Hild**, **D. Lubowski** (red.), *Swobody wspólnotowe...*, s. 63 i nn.

⁸¹ **D. Kołodziej**, *Mechanizmy handlu towarami Wspólnej Polityki Rolnej*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Cła i Logistyki, Warszawa 2012, s. 7.

⁸² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 638/2004 z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie danych statystycznych wspólnoty odnoszących się do handlu towarami między państwami członkowskimi oraz uchylające rozporządzenie rady (EWG) nr 3330/91 (Dz.U. UE L z dn. 07.04.2004 r. nr 102, s. 1 z późn. zm.) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 listopada 2010 r. w sprawie zgłoszeń INTRASTAT (Dz.U. nr 216, poz. 1422).

W skład należności celnych nie należy zaliczać podatków (podatku akcyzowego i podatku VAT z tytułu importu towarów), tymczasowych i ostatecznych ceł antydumpingowych, odsetek za zwłokę, odsetek wyrównawczych oraz opłat celnych pobieranych w obrocie towarowym z zagranicą. Ustawodawca jednoznacznie rozgranicza na gruncie normatywnym wszystkie te daniny publiczne.

Bibliografia

Akty prawne:

- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.U. UE C 326 z dn. 26.10.2012 r., s. 47).
- Rozporządzenie Komisji zmieniające załącznik do rozporządzenia Rady nr 2658 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz wspólnej taryfy celnej UE (Dz.U. WE z dn. 07.09.1987 r., L 256, s. 1 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Rady (EWG) Nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. UE L z dn. 19.10.1992 r., polskie wydanie specjalne, 02, t. 4, s. 307 i nn. z późn. zm.).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 638/2004 z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie danych statystycznych wspólnoty odnoszących się do handlu towarami między państwami członkowskimi oraz uchylające rozporządzenie rady (EWG) nr 3330/91 (Dz.U. UE L z dn. 07.04.2004 r. nr 102, s. 1 z późn. zm.).
- Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona) (Dz.U. UE L nr 269 z dn. 10.10.2013 r., s. 1 z późn. zm.).
- Decyzja Rady z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (Dz.U. UE. L 168 z dn. 07.06.2014 r., s. 105).
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 1619).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 858 z późn. zm.).
- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie szczegółowych wymogów, jakie powinno spełniać zgłoszenie celne (Dz.U. nr 94, poz. 902 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 listopada 2010 r. w sprawie zgłoszeń INTRASTAT (Dz.U. nr 216, poz. 1422).

Opracowania:

- Ahlt Michael, *Prawo europejskie*, C.H. Beck, Warszawa 1998.
- Bień-Kacala Agnieszka, *Daniny publiczne. Próba rekonstrukcji pojęcia na tle postanowień Konstytucji RP z 1997 r.*, w: Budzinowski R. (red.), *Prawo i administracja*, Tom II, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Biznesu, Piła 2003, s. 99–112.
- Blasiak-Barnuś Dorota, *Leksykon prawa celnego*, Wydawnictwo BW, Bydgoszcz 2006.

- Brzeziński Bogumil**, *Zarys prawa finansów publicznych*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 1998.
- Chlebny Jacek**, *Przepisy ogólne*, w: Borkowski J., Chlebny J., Chromnicki J., Hauser R., Wojtachnio H. (red.), *Kodeks celny. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2001, s. 9–45.
- Chuderski Jerzy, Chuderski Krzysztof**, *Postępowanie celne. Prawo celne krajowe i wspólnotowe z komentarzem*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.
- Daciuk Barbara** w: Sachs K. (red.), *VI Dyrektywa VAT*, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Dauses Manfred Albert** w: Skubisza R. (red.), *Prawo gospodarcze Unii Europejskiej*, C.H. Beck, Warszawa 1999.
- Drwillo Andrzej**, *Cła i należności celne*, w: Etel L. (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 871–882.
- Drwillo Andrzej**, *Cło i inne należności celne (instrumenty reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą w świetle prawa celnego)*, w: Głuchowski J., Kosikowski C., Szołno-Koguc J. (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa profesor Alicji Pomorskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2008, s. 417–426.
- Drwillo Andrzej**, *Cło*, w: Drwillo A., Maśniak D. (red.), *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 57–65.
- Drwillo Andrzej**, *Prawo celne*, Arche, Gdańsk 2001.
- Hanchlich Paweł, Olszewski Rafał, Szczepaniak Cezary**, *Prawo celne. Komentarz*, C.H.Beck, Warszawa 1999.
- Henke Reginhard** w: Witte P., Henke R., Kammerzell N. (red.), *Der Unionszollkodex (UZK)*, Verlag C.H. BECK oHG, Köln 2010.
- Jura Józef**, *Vademecum celnictwa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Cła i Logistyki, Warszawa 2006.
- Kalka Marzena, Ksieniewicz Urszula**, *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2007.
- Kołodziej Dariusz**, *Mechanizmy handlu towarami Wspólnej Polityki rolnej*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Cła i Logistyki, Warszawa 2012.
- Kuś Artur**, *Kompetencje wyłączne Unii Europejskiej w zakresie wspólnej polityki handlowej i unii celnej*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012.
- Kuś Artur**, *Swobody i polityki Unii Europejskiej*, w: Kuś A. (red.), *Zarys Prawa Instytucjonalnego Unii Europejskiej*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2009, s. 295–344.
- Lasiński-Sulecki Krzysztof, Morawski Wojciech** w: Lasiński-Sulecki K. (red.), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2014, s. 18–24.
- Lasiński-Sulecki Krzysztof, Morawski Wojciech** w: Morawski W. (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Lex – a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 85–86.
- Lasiński-Sulecki Krzysztof, Morawski Wojciech**, *Komentarz do art. 30 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, System Informacji Prawnej LEX.
- Lasiński-Sulecki Krzysztof**, *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle torii opodatkowania konsumpcji*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2007.
- Lubas Tomasz**, *Pojęcie należności celnej w prawie WE*, Europejski Przegląd Sądowy 2007/10, s. 23–26.
- Lux Michael**, *Guide to Community Customs Legislation*, Bruylant, Bruksela 2002.
- Lux Michael**, *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Wydawnictwo BW, Szczecin 2004.

- Lux Michael**, *Wprowadzenie do unijnego kodeksu celnego – Cz. I*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 2014/7, s. 251–256.
- Lyons Terry**, *EC Customs Law*, Oxford University Press, Oksford 2001.
- Machalica-Drozdek Katarzyna, Drozdek Adam**, *Charakter prawny odsetek za zwłokę w prawie celnym – aspekt materialnoprawny, część I*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 2014/11, s. 441–448.
- Machalica-Drozdek Katarzyna, Drozdek Adam**, *Charakter prawny odsetek za zwłokę w prawie celnym – aspekt materialnoprawny, część II*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 2014/12, s. 474–477.
- Mosiej Gerard**, *Pojęcie cla. Analiza doktrynalna i dogmatyczna w Polsce*, Państwo i Prawo 2004, s. 57–68.
- Naruszewicz Stanisław, Laszczuk Mirosława**, *Wspólnotowe prawo celne*, LexisNexis, Warszawa 2005.
- Pal Renata Maria**, *Swobodny przepływ towarów*, w: Kuś A. (red.), *Prawo materialne Unii Europejskiej*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2011, s. 255–286.
- Piech Karol**, *Wprowadzenie towarów na obszar celny Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
- Reiwer-Kaliszewska Anna**, *Prawo celne*, w: Drwiłło A. (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Lex – a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 282–307.
- Reiwer-Kaliszewska Anna**, *Środki antydumpingowe jako instrument ochrony gospodarki unii europejskiej*, Wyższa Szkoła Administracji i Biznesu im. E. Kwiatkowskiego w Gdyni, Gdynia 2012.
- Sawczuk Piotr**, *Wartość celna jako element kalkulacyjny należności celnych*, Oficyna Wydawnicza Verba, Lublin 2011.
- Sawicka Krystyna**, „Podatki graniczne” w świetle regulacji kodeksu celnego, w: Brzeziński B., Gluchowski J., Kosikowski C., Mastalski R. (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apolonia Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 1998, s. 131–142.
- Sawicka Krystyna**, *Cło jako danina publiczna*, w: Mastalski R., Fojcik-Mastalska E. (red.), *Prawo finansowe*, Lex – a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 340–351.
- Voß Reimer** w: Grabitz E., Hild M., Lubowski D. (red.), *Swobody wspólnotowe w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską, Swoboda przepływu towarów, usług i przedsiębiorczości. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 62–66.
- Ziemiński Zygmunt**, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, PWN, Warszawa 1980.

Orzeczenia:

- Wyrok ETS z dnia 01 lipca 1969 r., sygn. C-24/68, w sprawie *Komisja/Republice Włoskiej*, Zb. Orz. ETS 1969.
- Wyrok ETS z dnia 14 grudnia 1962 r., sygn. 2/62 i 3/62, w *połączonych sprawach, Komisja/Wielkiemu Księstwu Luksemburga i Belgii*, Zb. Orz. ETS 1986.
- Wyrok ETS z dnia 1 lipca 1969 r., sygn. 2 i 3/89, w sprawie *Komisja/Diamantarbeiders*, Zb. Orz. ETS 1969, s. 211.
- Wyrok ETS z dnia 1 lipca 1969 r., sygn. 24/68, w sprawie *Komisja/Republice Włoskiej*, Zb. Orz. ETS 1986.
- Wyrok ETS z dnia 10 grudnia 1968 r., sygn. 7/68, w sprawie *Komisja/Włochy*, Zb. Orz. ETS 1968, s. 423.

- Wyrok ETS z dnia 24 września 1969 r., sygn. C-485/93, w sprawie *Societe Louis Dreyfus & Cie/ Komisji*, Zb. Orz. ETS 1995.
- Wyrok ETS z dnia 17 czerwca 1973 r., sygn. 77/72, w sprawie *Komisja/Capolongo*, Zb. Orz. ETS 1973, s. 611.
- Wyrok ETS z dnia 7 lutego 1973 r., sygn. C-39/73, w sprawie *Komisja/Republice Włoskiej*, Zb. Orz. ETS 1973.
- Wyrok ETS z dnia 26 lutego 1975 r., sygn. C-63/74, w sprawie *W Cadsky SpA/Istitutio Nazionale per li Commercio Estero*, Zb. Orz. ETS 1975.
- Wyrok ETS z dnia 25 stycznia 1977 r., sygn. C-46/76, w sprawie *W.J.G. Bauhuis/państwu Niderlandzkiemu*, Zb. Orz. ETS 1977.
- Wyrok ETS z dnia 12 stycznia 1983 r., sygn. C-39/82, w sprawie *Andreas Matthias Dinner/państwu Niderlandzkiemu*, Zb. Orz. ETS 1983.
- Wyrok ETS z dnia 20 kwietnia 1983 r., sygn. C-132/82, w sprawie *Komisja/Królestwu Belgii*, Zb. Orz. ETS 1983.
- Orzeczenie ETS z dnia 7 lutego 1984 r., sygn. C-314/ 82, w sprawie *Komisja/Belgia*, Zb. Orz. ETS 1984.
- Wyrok ETS z dnia 7 lipca 1987 r., sygn. C-89/86, w sprawie *Komisja/Holandia*, Zb. Orz. ETS 1977).
- Wyrok ETS (Piąta Izba) z dnia 14 września 1995 r., sygn. C-485/93 i C-486/93, w sprawach *połączonych Maria Simitzi/Dimos Kos*, LEX Polonica nr 388793.
- Wyrok ETS z dnia 3 lutego 2000 r., sygn. C-228/98, w sprawie *Komisja/Dounias et Oikonomikon*, Zb. Orz. ETS 2000.
- Postanowienie SN z dnia 10 września 2008 r., sygn. V KK 62/08, LEX nr 457961.
- Wyrok NSA z dnia 25 maja 2006 r., sygn. I FSK 990/05, LEX nr 282951.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 sierpnia 2008 r., sygn. III SA/Po 158/08, LEX nr 501340.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 15 października 2008 r., sygn. I SA/Op 223/08, LEX nr 510025.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 grudnia 2008 r., sygn. I SA/Go 803/08, LEX nr 529528.

Adam DROZDEK

THE CONCEPT OF DUTY IN THE LIGHT OF THE EU CUSTOMS CODE

(Summary)

Customs legislation establish rights and obligations of importing and exporting goods from the territory of the European Union and the powers and duties of the customs authorities. One of the primary responsibilities of the persons importing or exporting goods from the territory of the state is obliged to pay customs duties. They are not imposed only for strictly fiscal, but serve to protect the EU market against competing goods imported from abroad. Customs duties are one of the basic institutions of the European Union customs law. Despite it still lacks theoretical studies devoted to this legal institution.

Keywords: customs law; duties customs; customs duty