

Ewa Gwardzińska¹

Cło jako specyficzna danina publiczna

Streszczenie

Problematyka niniejszego opracowania koncentruje się na analizie cła jako specyficznej daniny publicznej, która nie jest wskazana wprost w Konstytucji, nie jest również ustalana w formie ustawy, jak inne daniny publiczne i przez krajowego ustawodawcę. Cło, mimo posiadania cech podatku, nie jest podatkiem, jest pobierane przez polską administrację celną i stanowi dochód budżetu unijnego. Celem niniejszego tekstu jest próba nowego zdefiniowania cła, gdyż istniejące w literaturze ujęcia nie są jednolite, oraz określenie miejsca cła i opłat celnych w należnościach celnych, a także zasad konstrukcyjnych obliczania należnego cła, do których zaliczamy: pochodzenie towaru, wartość celną oraz taryfę celną.

223

Słowa kluczowe: cło, opłata celna, danina publiczna, taryfa celna, pochodzenie towarów, wartość celna

Abstract

The subject of this article focuses on the analysis of the customs duty as a specific public tribute, which is not specified directly in the Constitution, nor is it established in the form of a statute, unlike other public levies, and by the national legislator. Despite having the characteristics of a tax, customs duty is not a tax, it is collected by the Polish customs administration and constitutes the income of the EU budget. The purpose of this article is an attempt to redefine the customs duty, as the definitions existing in the literature are not uniform, and to define the place of the duty and customs duties in import and export duties, as well as the structural rules for calculating the duty payable, which include: the origin of the goods, the customs value, and the customs tariff.

Keywords: customs duty, customs fee, public tribute, customs tariff, origin of goods, customs value

¹ Ewa Gwardzińska – doktor habilitowana, profesor SGH, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw, Zakład Prawa Podatkowego i Celnego, <http://orcid.org/0000-0003-1656-2078>

1. Konstytucja a cło

Artykuł 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² nie wymienia wprost cła jako daniny publicznej, koncentruje się na podatkach i innych daninach publicznych, pozostawiając je bez dalszej egzemplifikacji. Konstrukcja prawna tego przepisu jest efektem przyjęcia w pracach Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego nad projektem Konstytucji poglądu, że cło jest podatkiem obrotowym, w związku z czym w treści art. 217 Konstytucji RP nie musiało być ono wyodrębnione z ogólnej klasy podatków³.

Takie podejście było najprawdopodobniej efektem braku legalnej definicji cła w aktach prawodawczych oraz jednolitego ujęcia w literaturze krajowej i zagranicznej⁴, powodując, iż w doktrynie prawa podatkowego czy finansowego oraz celnego formułowane były w przeważającej większości tego typu poglądy. Takie podejście do istoty cła znajduje swoje potwierdzenie w jego cechach prawnych, gdyż cło można identyfikować z cechami stałymi podatku, takimi jak świadczenie pieniężne, publicznoprawny charakter świadczenia, o charakterze ogólnym, bezwrotnym, nieodpłatnym, przymusowym, pobieranym od podmiotów dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego.

Wskazać należy, że wszystkie te cechy określa ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵ jako cechy podatku. Zgodnie z jej art. 6 podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej, ale cło nie wynika z ustawy podatkowej, tylko z unijnego ustawodawstwa celnego. Inne są także cele ustanawiania podatków i ceł. Podatki ustalane są w celu osiągnięcia dochodów publicznych, a więc pełnią zdecydowanie funkcję fiskalną, wyrażającą się w ogólnym przeznaczeniu służącym finansowaniu państwa jako takiego i zadań publicznych. W konsekwencji podatki stanowią dochód Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, mają więc charakter budżetowy.

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 53.

⁴ A. Kuś, *Podstawy prawa celnego*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2002, s. 277; I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 183.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 900.

Cła obecnie pełnią przede wszystkim funkcję gospodarczą, która chroni unijny obszar celny przed nadmiernym napływem towarów, w mniejszym stopniu pełnią zaś funkcję fiskalną. Średnia stawka celna w taryfie unijnej wynosi 1%, na arenie międzynarodowej około 4,5%. Ponadto zachodzą różnice między systemem celnym a systemem podatkowym, które uzasadniają odmienne klasyfikowanie ciał i zaliczanie ich do konstytucyjnej kategorii „innych danin publicznych”⁶.

W Unii Europejskiej dochody z ciał pobierane są na podstawie jednolitej taryfy celnej. Państwa członkowskie zatrzymują tytułem kosztów poboru 25% kwoty uzyskanych dochodów z ciał, w Polsce przeznaczone są one na bieżące funkcjonowanie Krajowej Administracji Skarbowej, a pozostałe 75% odprowadzane jest na konto tzw. tradycyjnych środków własnych UE⁷ i stanowią około 15% wszystkich wpływów budżetowych Unii Europejskiej.

W doktrynie prawa nie budzi wątpliwości, że cło jest jedną z danin publicznych⁸, obok dopłat, składek na ubezpieczenie społeczne, składek na ubezpieczenie zdrowotne czy obowiązkowych wpłat na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych⁹ oraz opłat¹⁰. Podobna sytuacja dotyczy linii orzeczniczej, gdzie przyjmuje się, że cło jest specyficznym rodzajem daniny publicznej (podatku), którego pobór związany jest z faktem przywozu, wywozu lub przewozu towarów przez granicę obszaru celnego¹¹. Obowiązek ponoszenia zarówno innych danin publicznych, do których zaliczane jest cło, jak i podatków nie jest wyjątkiem od praw i wolności obywatelskich, lecz ich opozycją¹².

Konstytucja RP nie zawiera także definicji daniny publicznej. Trybunał Konstytucyjny przyjmuje jednak w swym orzecznictwie¹³, że daniną publiczną jest przymusowe, bezzwrotne, powszechne świadczenie pieniężne o charakterze publicznoprawnym, stanowiące dochód

⁶ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 53.

⁷ Decyzja Rady (UE, Euratom) 2020/2053 z dnia 14 grudnia 2020 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylająca decyzję 2014/335/UE, Euratom (Dz.Urz. UE, L 424/1 z 15 grudnia 2020 r.).

⁸ B. Brzeziński, A. Olesińska (red.), *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2007, s. 295.

⁹ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 52 i 56.

¹⁰ L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom 3: Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 23.

¹¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 6 grudnia 2006 r., sygn. SK 25/05.

¹² T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle Konstytucji*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 114.

¹³ Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12.

państwa lub innego podmiotu publicznego, nakładane jednostronnie (władczo) przez organ publicznoprawny w celu zapewnienia utrzymania państwa (choć mogą temu towarzyszyć także inne cele, np. stymulacyjne, preferencyjne), które służy wypełnieniu zadań (funkcji) publicznych wynikających z Konstytucji i ustaw.

Brak definicji legalnej daniny publicznej sprawia, że pojęcie to nie jest jednoznacznie rozumiane w doktrynie prawa ani definiowane przez ustawodawcę zwykłego, który posługuje się tym terminem w art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁴, zaliczając do danin publicznych: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw. Warto tu zauważyć, że ta egzemplifikacja nie obejmuje ceł jako danin publicznych. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.f.p. daniny publiczne stanowią jeden z elementów dochodów publicznych, które zaliczane są z kolei do jeszcze szerszej kategorii środków publicznych.

2. Istota cła i należności celnych

Pojęcie cła póki co nie doczekało się ujęcia normatywnego, przeciwnie jak ma to miejsce w przypadku należności celnych, ale dla tych ostatnich zarówno ustawodawca wspólnotowy¹⁵, jak i unijny w przepisach prawa celnego¹⁶ dokonał również ich kategoryzacji na należności celne przywozowe i należności celne wywozowe.

Jak twierdzi M. Lux, 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 EWG w sprawie nomenklatury

¹⁴ Dz.U. z 2021 r., poz. 305 – dalej: u.f.p.

¹⁵ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. WE L 302/1 z 19.10.1992) – dalej: rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92.

¹⁶ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269/1 z 10 października 2013) – dalej: UKC.

taryfowej i statystycznej oraz wspólnej taryfy celnej UE nr 2658/879¹⁷ lub z 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”¹⁸.

Ustawodawca wspólnotowy do należności celnych przywozowych zaliczał cła i opłaty o równoważnym skutku, należne przy przywozie towarów, oraz rolne opłaty wyrównawcze i inne opłaty przywozowe, ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych¹⁹, a do należności celnych wywozowych, podobnie jak miało to miejsce w przypadku należności celnych przywozowych, także cła i opłaty o równoważnym skutku, należne przy wywozie towarów, oraz rolne opłaty wyrównawcze i inne opłaty wywozowe, ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych.

Te ujęcia definicyjne wskazywały, że do należności celnych zaliczane były obok ceł także i opłaty celne, ale brak normatywnego zakresu pojęciowego tych ostatnich często stwarzał poważne rozbieżności w poglądach doktrynalnych dotyczących tego, które opłaty celne zaliczane są do należności celnych, a które nie, co często prowadziło do zaniechania analizy tego pojęcia i powtarzania ujęcia kodeksowego należności celnych²⁰.

W literaturze prezentowane były poglądy, że definicją należności celnych należy obejmować cła, opłaty celne, środki ochronne oraz opłaty wyrównawcze²¹, ale nie brakowało zwolenników przeciwnego stanowiska. Na przykład R. Michalski stwierdzał, 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

¹⁷ 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. Urz. WE L 256 z 1987 r.).

¹⁸ M. Lux, *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Szczecin 2004, s. 636.

¹⁹ Art. 4 pkt 10 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92.

²⁰ S. Naruszewicz, M. Laszczuk (red.), *Wspólnotowe prawo celne*, Warszawa 2005, s. 315.

²¹ A. Szachon-Pszenny, *Strefa Schengen*, [w:] A. Kuś (red.), *Prawo materialne Unii Europejskiej w zarysie*, Lublin 2011, s. 302.

celnych dodatkowych w zakresie środków ochronnych oraz tymczasowych i ostatecznych ceł antydumpingowych²².

Unijny kodeks celny kategoryzuje należności celne przywozowe i wywozowe, zaliczając do tych pierwszych należności celne płatne przy przywozie towarów²³, a do drugich należności celne płatne przy wywozie towarów²⁴. Te dość ogólne ujęcie definicyjne należności celnych w praktyce wyeliminowało problemy natury prawnej. Obowiązuje tutaj generalna zasada – każde cło jest opłatą celną i należnością celną, ale nie każda opłata celna jest cłem, jest należnością celną, jednak zarówno cło, jak i opłata celna wchodzi w zakres pojęciowy należności celnych (patrz rysunek 1).

Opłata celna jest należnością celną wywozową i przywozową, jest również rodzajem opłaty publicznej, a więc świadczeniem pieniężnym, bezzwrotnym, ogólnym, obowiązkowym i ekwiwalentnym (odpłatnym)²⁵. Nie jest uregulowana na poziomie unijnym, podlega pod jurysdykcję narodową poszczególnych państw członkowskich. Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne²⁶ rozróżnia opłaty stanowiące dochód budżetu państwa i opłaty odpowiadające rzeczywistym wydatkom poniesionym z tytułu przeprowadzonych badań lub analiz.

228

Do pierwszych opłat ustawodawca zalicza²⁷: opłaty za przechowywanie towarów w depozycie lub w magazynie czasowego składowania prowadzonym przez organ celny, przy czym całkowita opłata za to przechowywanie nie może być niższa niż równowartość kwoty 10 euro i wyższa niż wartość celna towaru, oraz opłaty za wykonywanie na wniosek osoby zainteresowanej czynności przewidzianych w przepisach prawa celnego w miejscu innym niż urząd celno-skarbowy lub poza czasem pracy urzędu celno-skarbowego.

W drugim przypadku opłaty pobierane są²⁸: za przeprowadzone badania lub analizy na żądanie osoby lub za rozpatrzenie wniosku o wydanie wiążącej informacji taryfowej lub wiążącej informacji o pochodzeniu towaru, gdy wniosek taki wymaga przeprowadzenia badania lub analizy.

²² R. Michalski, *Podstawy długu celnego*, „Monitor Prawa Celnego” 2000, nr 6, s. 255.

²³ Art. 5 pkt 20 UKC.

²⁴ Art. 5 pkt 21 UKC.

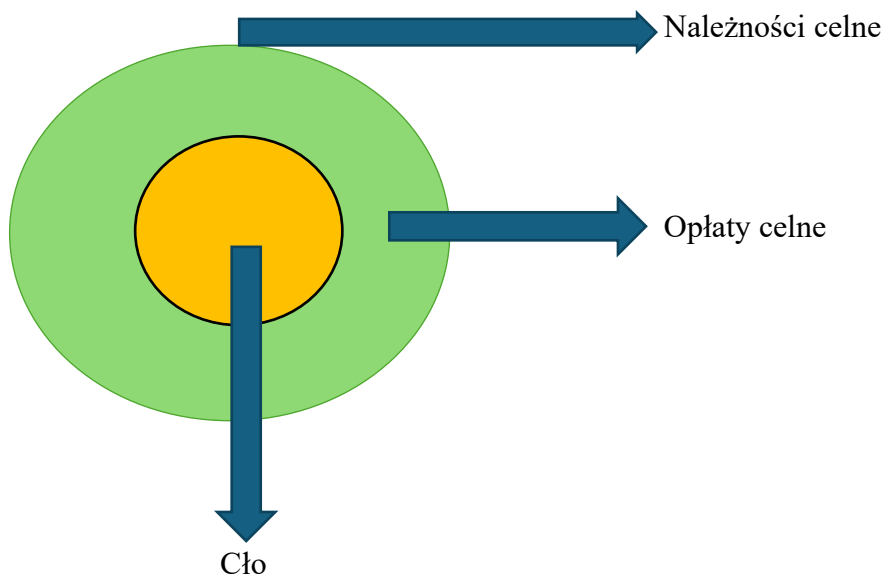
²⁵ A Drwiłło, *Cła i należności celne*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. 3: Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 880.

²⁶ Dz.U. Nr 68, poz. 622 ze zm. – dalej: u.p.c.

²⁷ Art. 93 ust. 1 u.p.c.

²⁸ Art. 92 ust. 1 u.p.c.

Zarówno pierwsza, jak i druga grupa opłat określana jest w formie decyzji celnej²⁹. Podlegają one odpowiednio zwrotowi lub umorzeniu, gdy okaże się, że w chwili ich uiszczenia lub ustalenia kwota tych opłat była nienależna³⁰ oraz zabezpieczeniu celnemu, dotyczącemu zabezpieczania i poboru należności przywozowych³¹, a więc obowiązują tutaj takie same zasady jak w przypadku cła.



229

Rysunek 1. Zakres znaczeniowy pojęcia „należności celne”

Źródło: opracowanie własne.

Nie ulega wątpliwości, że opłaty celne, podobnie jak cła, wywołują równorzędne skutki w sferze obrotu towarowego z zagranicą i oba świadczenia stanowią przedmiot długu celnego³², czyli powstałego z mocy prawa zobowiązania do uiszczenia należności celnych przywozowych i wywozowych, oraz decydują o jego wysokości.

²⁹ Art. 93a u.p.c.

³⁰ Art. 93b u.p.c.

³¹ Art. 93a ust. 1 pkt 3 u.p.c.

³² Art. 5 pkt 18 UKC.

Cło, podobnie jak opłata celna, nie ma jednolitego ujęcia doktrynalnego³³, najczęściej definiowane jest jako świadczenie pieniężne, którego pobór związany jest z faktem przywozu, wywozu lub przewozu towarów przez granicę obszaru pokrywającego się z reguły z obszarem państwa lub ugrupowania integracyjnego³⁴, ale w doktrynie prawa pojęcie cła określane jest także jako danina publiczna³⁵, podatek importowy, podatek graniczny³⁶, świadczenie pieniężne o charakterze daninowym³⁷, opłata podatkowa³⁸ czy też instytucja prawa finansowego³⁹.

Współcześnie cło należałoby określić jako jeden z rodzajów opłaty celnej o charakterze nieodpłatnym⁴⁰, określanej w stosunku do towarów po przekroczeniu granicy celnej w związku z ich wprowadzeniem na obszar celny lub ich wyprowadzeniem z tego obszaru, której przedmiotem jest określenie długu celnego.

Cło jest niewątpliwie należnością celną i daniną publiczną, do zapłaty której zobowiązani są eksporterzy i importerzy. Na gruncie prawa celnego eksporterem może być⁴¹ zarówno osoba fizyczna (prywatna), która przewozi towary w bagażu osobistym, jak i przedsiębiorca, który wywozi towary do państw trzecich (nienależących do UE). W pierwszym przypadku osoba ta musi spełniać łącznie dwa warunki: mieć siedzibę na obszarze celnym Unii Europejskiej i przewozić towary

³³ W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2014, s. 318.

³⁴ A. Kuś, *Prawo celne*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2020, s. 400, cyt. za W. Czyżowicz (red.), *Prawo celne*, Warszawa 2004, s. 41 i nast.

³⁵ K. Sawicka, *Prawo celne*, [w:] E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka (red.), *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, Wrocław 2001, s. 53 i nast.; K. Sawicka, *Cło w systemie danin publicznych*, [w:] M. Bączyk (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Poznań 1997, s. 131.

³⁶ Za G. Mosiej, *Pojęcie cła. Analiza doktrynalna i dogmatyczna w Polsce*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 4, s. 57–69.

³⁷ F. Prusak, *Kodeks celny. Komentarz. Stan prawny na dzień 1 marca 2000 roku*, Warszawa 2000, s. 42.

³⁸ P. Witkowski, *Instytucje wspólnotowego prawa celnego w międzynarodowym obrocie towarowym*, Chełm 2008, s. 56.

³⁹ A. Kuś, *Prawo celne*, Bydgoszcz–Lublin 2003, s. 152.

⁴⁰ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. 10: Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 885. Autorka rozróżnia opłaty jako świadczenia pieniężne odpłatne, częściowo odpłatne i częściowo nieodpłatne oraz nieodpłatne.

⁴¹ Art. 1 pkt 19 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.Urz. UE L 343/1 z dnia 29 grudnia 2015 r.).

w bagażu osobistym. W drugim przypadku osoba ta również powinna spełniać łącznie dwa warunki: mieć siedzibę na obszarze celnym Unii Europejskiej (UE) i posiadać umowę z odbiorcą w państwie trzecim lub być uprawnioną do decydowania o wysyłaniu towarów do miejsca przeznaczenia poza obszarem celnym UE. Warunkiem podstawowym, zarówno w pierwszym, jak i drugim przypadku, jest posiadanie siedziby na unijnym obszarze celnym.

Na gruncie prawa celnego w przypadku grupy formuł handlowych E i F importer towarów może być eksporterem, gdyż sprzedający nie ma prawa do decydowania o wysłaniu towaru, a więc nie może być eksporterem zgodnie z definicją eksportera zawartą w unijnym kodeksie celnym. Prawo do decydowania o wysyłaniu towarów do miejsca przeznaczenia poza obszarem celnym UE przysługuje osobie (kupującemu) mającej siedzibę poza Unią zgodnie z zawartą umową, na podstawie której dokonywany jest wywóz⁴².

W pakiecie unijnego kodeksu celnego⁴³ nie ma definicji importera, pomimo istnienia definicji eksportera. Przyjmując tę ostatnią za istotny wzorzec definicyjny *de lege ferenda*, importerem byłaby osoba mająca siedzibę na obszarze celnym Unii, którą – w chwili przyjęcia zgłoszenia – wiąże umowa z dostawcą w państwie trzecim i która dopuszcza towary do obrotu na unijnym obszarze celnym, lub osoba, która jest odpowiedzialna za dopuszczenie towarów do obrotu, lub osoba prywatna mająca siedzibę na obszarze celnym Unii, przywożąca towary nieunijne na unijny obszar celny, a w innych przypadkach – każda osoba mająca

⁴² E. Gwardzińska, I. Tymińska, *Eksterytorialne rozumienie pojęcia „eksporter” w unijnym prawie celnym*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2018, nr 12, s. 427–431.

⁴³ Pakiet unijnego kodeksu celnego obejmuje: rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269/1 z dnia 10 października 2013 r.), rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 343 z dnia 29 grudnia 2015 r.), rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.Urz. UE L 343 z dnia 29 grudnia 2015 r.); rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2016/341 z dnia 17 grudnia 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do przepisów przejściowych dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego w okresie, gdy nie działają jeszcze odpowiednie systemy teletinformatyczne, i zmieniające rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 (Dz.Urz. UE L 69 z dnia 15 marca 2016 r.).

siedzibę na obszarze celnym Unii, która jest odpowiedzialna za przywóz towarów na obszar celny Unii⁴⁴.

Tak więc importерem lub eksporterem na gruncie prawa celnego może być zarówno osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej (podróżny), jak i przedsiębiorca, który z mocy prawa będzie zobowiązany do uregulowania długu celnego, czyli należności celnych przywozowych.

3. Elementy kalkulacyjne służące do wyliczenia należnego cła

Do elementów kalkulacyjnych, na podstawie których wylicza się należne cło, należą pochodzenie towarów, wartość celna i taryfa celna. Na gruncie prawa celnego pochodzenie towarów stanowi jeden z najważniejszych elementów kalkulacyjnych i może dotyczyć niepreferencyjnego pochodzenia towarów⁴⁵ oraz preferencyjnego pochodzenia towarów⁴⁶.

232

Niepreferencyjne pochodzenie towarów, jak sama nazwa wskazuje, oznacza, że dany towar ze względu na swoje pochodzenie z określonego obszaru celnego nie może korzystać z preferencji celnych związanych przede wszystkim z preferencyjną lub obniżoną stawką celną⁴⁷. W tej sytuacji stosowane są wobec towaru stawki konwencyjne, czyli stawki podstawowe, określone w taryfie celnej.

Ta reguła pochodzenia towarów dotyczy towarów pochodzących z państw-sygnatariuszy WTO, które skupia obecnie 164 członków i obejmuje 98% światowego handlu⁴⁸, lub z państw, które mają podpisane umowy o klauzuli największego uprzywilejowania (*Most-Favored Nation* – MFN lub *Non-Discriminatory Treatment* – NDT).

⁴⁴ E. Gwardzińska, *Pojęcie importera w obsłudze celnej towarów w oparciu o nowe zasady ustalania wartości celnej towaru w Unii Europejskiej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2020, nr 12, s. 427–431.

⁴⁵ Art. 59 UKC.

⁴⁶ Art. 64 UKC.

⁴⁷ E. Gwardzińska, J. Chowaniec, *Zasady ustalania reguł niepreferencyjnego pochodzenia towarów dla potrzeb celno-podatkowych w UE*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 4, s. 13–20.

⁴⁸ World Trade Organization, https://www.wto.org/english/thewto_e/thewto_e.htm (dostęp: 3.02.2021).



Preferencyjne pochodzenie towarów w odróżnieniu od niepreferencyjnego pochodzenia polega na zastosowaniu preferencyjnej stawki celnej, czyli niższej lub zerowej, w stosunku do pochodzących z państw trzecich określonych towarów, które podlegają oceniu⁴⁹. W praktyce ma ono zastosowanie do towarów pochodzących z państw WTO, które stosują wyjątki od klauzuli największego uprzywilejowania, a więc uczestniczą w uniach celnych, stworzyły strefy wolnego handlu bądź mogą stosować preferencje taryfowe w stosunku do państw rozwijających się, w tym również i najbiedniejszych, w ramach systemu ogólnych preferencji celnych (*Generalised System of Preferences – GSP*).

Reguły preferencyjnego i niepreferencyjnego pochodzenia towarów opierają się albo na kryterium towarów całkowicie uzyskanych, albo na kryterium towarów powstałych w rezultacie wystarczającego przetworzenia lub obróbki.

Kolejnym elementem kalkulacyjnym jest wartość celna towarów. Zgodnie z przepisami celnymi⁵⁰ wartość celna towarów ustalana jest do celów stosowania wspólnej taryfy celnej oraz środków pozataryfowych, ustanowionych w przepisach unijnych regulujących określone dziedziny wymiany towarowej. Unijny kodeks celny wprost wyróżnia sześć metod ustalania wartości celnej towarów zgodnych z porozumieniem o stosowaniu artykułu VII GATT⁵¹, a mianowicie metody:

233

- 1) wartości transakcyjnej;
- 2) wartości transakcyjnej towarów identycznych;
- 3) wartości transakcyjnej towarów podobnych;
- 4) ceny jednostkowej (metoda dedukcyjna);
- 5) wartości kalkulowanej;
- 6) ostatniej szansy.

Podstawową metodą jest metoda wartości transakcyjnej. Pozostałe, nazywane metodami zastępczymi, mają charakter pomocniczy oraz wykorzystywane są wtedy, gdy nie jest możliwe stosowanie metody wartości transakcyjnej. Metody zastępcze stosowane są sekwencyjnie, to znaczy następną w kolejności metodę można zastosować dopiero w przypadku braku możliwości zastosowania metody poprzedniej.

⁴⁹ E. Gwardzińska, J. Chowaniec, *Zasady ustalania reguł preferencyjnego pochodzenia towarów dla potrzeb celno-podatkowych w UE*, „Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7, s. 10–18.

⁵⁰ Art. 69 UKC.

⁵¹ Art. 70–74 UKC.

Jedynym wyjątkiem jest możliwość zastosowania metody wartości kalkulowanej przed metodą dedukcyjną na wniosek przedsiębiorcy⁵².

Trzecim elementem kalkulacyjnym jest taryfa celna, która pozwala na wyliczanie należnych obciążeń finansowych w przywozie towarów na obszar celny. W UE istnieje taryfa celna przywózowa (nie ma natomiast taryfy celnej wywózowej). Jest ona oparta na Scalonej Nomenklaturze Towarowej (*Combined Nomenclature* – CN). To ona stała się podstawą przyjęcia nowej, użytkowej, ujednoliconej, zintegrowanej taryfy celnej Unii Europejskiej, tzw. TARIC (*Tarif Intégrée des Communautés européennes* – *Integrated Tariff of the European Communities*), która funkcjonuje od 1988 r. w obrocie celnym. Obecnie jest ona niezbędna w elektronicznym środowisku celnym przy obliczaniu długu celnego. W Polsce odpowiednikiem TARIC jest system ISZTAR⁵³.

4. Uwagi końcowe

234

Brak normatywnego określenia cła i opłat celnych w literaturze przedmiotu nadal będzie skutkował różnymi ujęciami definicyjnymi. Współcześnie cło należałoby określić jako jeden z rodzajów opłaty celnej o charakterze publicznym i nieodpłatnym, określanej w stosunku do towarów po przekroczeniu granicy celnej w związku z ich wprowadzeniem na obszar celny lub ich wyprowadzeniem z tego obszaru, której przedmiotem jest określenie długu celnego. Cła, podobnie jak opłaty celne o charakterze publicznym, wchodzi w skład szeroko pojętych należności celnych. Elementami kalkulacyjnymi służącymi do wyliczania należnego cła są: pochodzenie towarów, wartość celna i taryfa celna. Wszystko to sprawia, że cło jest specyficzną daniną publiczną, zaliczaną do kategorii innych danin publicznych.

Bibliografia

Brzeziński B., Olesińska A. (red.), *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2007.
Czyżowicz W. (red.), *Prawo celne*, Warszawa 2004.

⁵² W. Czyżowicz, E. Gwardzińska, *Wartość celna towarów*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7, s. 31–39.

⁵³ Informacyjny System Zintegrowanej Taryfy celnej (ISZTAR4), https://ext-isztar4.mf.gov.pl/taryfa_celna/ (dostęp: 28.10.2021).

- Czyżowicz W., Gwardzińska E., *Wartość celna towarów*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle Konstytucji*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
- Drwiłło A., *Cła i należności celne*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. 3: Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. 10: Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Gwardzińska E., *Pojęcie importera w obsłudze celnej towarów w oparciu o nowe zasady ustalania wartości celnej towaru w Unii Europejskiej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2020, nr 12.
- Gwardzińska E., Chowaniec J., *Zasady ustalania reguł niepreferencyjnego pochodzenia towarów dla potrzeb celno-podatkowych w UE*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 4.
- Gwardzińska E., Chowaniec J., *Zasady ustalania reguł preferencyjnego pochodzenia towarów dla potrzeb celno-podatkowych w UE*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7.
- Gwardzińska E., Tymińska I., *Eksterytorialne rozumienie pojęcia „eksporter” w unijnym prawie celnym*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2018, nr 12.
- Informacyjny System Zintegrowanej Taryfy celnej (ISZTAR4), https://ext-isztar4.mf.gov.pl/taryfa_celna/ (dostęp: 28.10.2021).
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Kuś A., *Podstawy prawa celnego*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2002.
- Kuś A., *Prawo celne*, Bydgoszcz–Lublin 2003.
- Kuś A., *Prawo celne*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2020.
- Lux M., *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Szczecin 2004.
- Michalski R., *Podstawy długu celnego*, „Monitor Prawa Celnego” 2000, nr 6.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Mosiej G., *Pojęcie cła. Analiza doktrynalna i dogmatyczna w Polsce*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 4.
- Naruszewicz S., Laszuk M. (red.), *Wspólnotowe prawo celne*, Warszawa 2005.
- Prusak F., *Kodeks celny. Komentarz. Stan prawny na dzień 1 marca 2000 roku*, Warszawa 2000.
- Sawicka K., *Cło w systemie danin publicznych*, [w:] M. Bączyk (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Poznań 1997.
- Sawicka K., *Prawo celne*, [w:] E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka (red.), *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, Wrocław 2001.
- Szachoń-Pszenny A., *Strefa Schengen*, [w:] A. Kuś (red.), *Prawo materialne Unii Europejskiej w zarysie*, Lublin 2011.

Witkowski P., *Instytucje wspólnotowego prawa celnego w międzynarodowym obrocie towarowym*, Chełm 2008.

Wójtowicz W. (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2014.

World Trade Organization, https://www.wto.org/english/thewto_e/thewto_e.htm (dostęp: 3.02.2021).