

Adam DROZDEK\*

## ULGI I ZWOLNIENIA CELNE – PODSTAWOWE CECHY

### **Streszczenie**

*Problematyka zawarta w niniejszej publikacji koncentruje się na analizie podstawowych cech elementów konstrukcyjnych cła, do jakich bez wątpienia należy zaliczyć ulgi i zwolnienia celne. Przeprowadzona analiza wykazała zachodzące różnice w ich budowie, jak i pełnionych przez nie funkcjach. Z ich charakteru prawnego, a także miejsca w konstrukcji prawnej cła wynika, że nie są one niezbędne dla bytu samego cła.*

**Słowa kluczowe:** prawo celne, cło, ulgi i zwolnienia celne

### **Wstęp**

W nauce prawa celnego ulgi celne wraz ze zwolnieniami celnymi najczęściej wymieniane są obok podmiotu, przedmiotu, wartości celnej, stawek celnych jako elementów konstrukcji prawnej cła<sup>1</sup>. W obrocie towarowym z zagranicą ulgi i zwolnienia celne spełniają funkcje społeczne oraz motywacyjne. Ze swej istoty nie są ukierunkowane na realizację celu fiskalnego, ponieważ służą realizacji polityki podmiotu publicznoprawnego, ograniczając tym samym stosowanie norm prawa celnego o charakterze fiskalnym. Instytucja ulg i zwolnień celnych

---

\* mgr Adam Drozdek, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, *TAX Leader Glumińska-Pawlic, Szymik, Oleś, Kancelaria Doradztwa Podatkowego Sp. k.*

<sup>1</sup> K. Sawicka, „Podatki graniczne” w *świecie regulacji kodeksu celnego*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, (red.) B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski, Toruń 1998, s. 193; K. Sawicka, *Prawo celne*, [w:] *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, (red.) E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka, Wrocław 2001, s. 58; A. Kuś, *Podstawy prawa celnego*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, (red.) W. Wójtowicz, Warszawa 2002, s. 277; A. Drwiłło, *Identyfikacja cel*, [w:] *Podstawy celnictwa*, (red.) J. Jura, Warszawa 2008, s. 22; K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła i jej ograniczenia w Polsce, Unii Europejskiej oraz wybranych krajach Europy Wschodniej*, Toruń 2009, s. 20.

polega na odstąpieniu od pobrania cła w przywozie lub w wywozie towarów.

Zagadnienie ulg i zwolnień celnych ma duże znaczenie nie tylko dla tworzenia, ale i stosowania prawa celnego. Bezsprzeczne jest znaczenie tych instytucji dla dłużników celnych, ponieważ mają one dużą wagę z punktu widzenia teorii prawa celnego. Warto podkreślić, iż ulgi i zwolnienia celne są przedmiotem unormowań konstytucyjnych<sup>2</sup>.

W literaturze przedmiotu uznanie ulg i zwolnień celnych jako elementów konstrukcji cła jest przedmiotem dyskusji. Wątpliwości dotyczą przede wszystkim ustalenia, czy ulgi i zwolnienia celne należy zaliczyć do samoistnych, czy niesamoistnych elementów konstrukcji prawnej cła. Przedmiotem rozważań podjętych w niniejszym artykule jest próba przedstawienia budowy, funkcji, a także charakteru ulg i zwolnień celnych. Badając przedmiotowe instytucje, wskazać należy także na występujące różnice pomiędzy ulgą celną a zwolnieniem celnym. Potrzeba zajęcia się tym zagadnieniem wynika także, z konieczności wypełnienia luki w prawie oraz podjęcia szczegółowych badań nad instytucją ulg i zwolnień w prawie celnym.

Prowadząc rozważania w kwestii charakteru prawnego ulg i zwolnień celnych, należy wskazać, że w doktrynie prawa celnego brak jest istotnych rozważań dotyczących instytucji ulg i zwolnień celnych jako elementu konstrukcyjnego cła. W związku z powyższym, niezbędnym zdaje się posłużenie stanowiskami wypracowanymi w tym zakresie w prawie podatkowym.

## **1. Zwolnienia celne**

Pojęcie zwolnienia celnego nie zostało zdefiniowane w aktach prawodawczych unijnego i krajowego prawa celnego. Regulacje prawne dotyczące zwolnień celnych zawarte zostały we Wspólnotowym Kodeksie Celnym<sup>3</sup> oraz Rozporządzeniu Rady (EWG) ustanawiającym wspólnotowy system zwolnień celnych<sup>4</sup>. Określają one katalog zdarzeń,

---

<sup>2</sup> Art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) – dalej powołana jako Konstytucja RP.

<sup>3</sup> 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 n. z późn. zm.) – dalej powołana jako WKC.

<sup>4</sup> Rozporządzenie Rady nr (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiające wspólnotowy system zwolnień celnych (wersja ujednolicona) (Dz. Urz. Nr L 324 z dn. 10.12.2009 r., s. 23) – dalej powołane jako rozporządzenie o zwolnieniach celnych.

których zaistnienie powoduje zwolnienie z należności celnych. Z treści art. 184 WKC, który jest katalogiem zamkniętym, wynika że Rada upoważniona została do przyjęcia aktu prawnego określającego przypadki, w których ze względu na szczególne okoliczności udziela się zwolnień z należności celnych przy przywozie towarów z krajów trzecich na wspólnotowy obszar celny ze względu na szczególne okoliczności.

Na gruncie polskiego prawa celnego problematykę zwolnień celnych regulują zasadniczo przepisy art. 36-50 ustawy Prawo celne<sup>5</sup>. Mają one charakter pomocniczy, uzupełniając katalog sytuacji objętych zwolnieniami celnymi na poziomie unijnym. Przepisy zwolnień celnych zostały także określone w odrębnych ustawach, które przewidują wiele podmiotowych zwolnień m.in. stosunki państwa polskiego z różnymi kościołami i związkami wyznaniowymi działającymi na terytorium Polski<sup>6</sup>. Zagadnienie zwolnień celnych regulują również inne akty podstawowe przepisów prawa krajowego<sup>7</sup> oraz postanowienia umów międzynarodowych<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 727 z późn. zm.) – dalej powołana jako Prawo celne.

<sup>6</sup> Jako przykład można wskazać np.: art. 13 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 231, poz. 1965, z późn. zm.) oraz poszczególne ustawy: art. 56 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – stosunek państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, poz. 154 z późn. zm.); art. 41 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. – stosunek Państwa Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (Dz. U. Nr 66, poz. 287 z późn. zm.); art. 35 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. – stosunek Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 73, poz. 323 z późn. zm.); art. 30 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. – stosunek Państwa do Kościoła Zielonościwego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 41, poz. 254 z późn. zm.).

<sup>7</sup> Kwestie zwolnień celnych regulują następujące rozporządzenia np.: Ministra Finansów z dnia 22 lipca 2011 r. w sprawie wzorów formularzy stosowanych w sprawach celnych (Dz. U. Nr 166, poz. 995 z późn. zm.); Ministra Zdrowia z dnia 3 grudnia 2010 r. w sprawie wykazu szpitali i innych jednostek służby zdrowia oraz medycznych instytutów badawczych uprawnionych do korzystania ze zwolnienia od należności przywózowych (Dz. U. Nr 240, poz. 1610); Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie wykazu prywatnych instytucji uprawnionych do korzystania ze zwolnienia od należności przywózowych przyrządów i aparatury naukowej (Dz. U. Nr 257, poz. 1737).

<sup>8</sup> Np. Konwencja o stosunkach dyplomatycznych, sporządzona w Wiedniu w dniu 18 kwietnia 1961 r. (Dz. U. z 1965 r. Nr 37, poz. 232); Konwencja o stosunkach konsularnych, sporządzona w Wiedniu w dniu 24 kwietnia 1963 r. (Dz. U. z 1982 r. Nr 13, poz. 98); Konwencja o misjach specjalnych, otwarta do podpisu w Nowym Jorku w dniu 16 grudnia 1969 r. (Dz. U. z 1985 r. Nr 48, poz. 245); Umowa między Państwami-Stronami Traktatu Północnoatlantyckiego dotycząca statusu ich sił

W prawie celnym Unii Europejskiej istnieją zwolnienia w przywozie towarów, jak i w wywozie towarów. W praktyce jednak regulacje prawne związane ze zwolnieniami celnymi wywozowymi są przepisami martwymi, ponieważ w Unii Europejskiej nie obowiązuje taryfa celna wywozowa.

Analizując pojęcie „zwolnienia celnego” istotnie należy brać pod uwagę zakres tego pojęcia oraz moment jego powstania. Według *Słownika języka polskiego* poprzez termin „zwolnić” rozumie się „uczynić kogoś wolnym od jakiegoś obowiązku, ciężaru, od odpowiedzialności za coś”<sup>9</sup>. Dokonując interpretacji tego zwrotu należy przyjąć, że najpierw obciążono kogoś obowiązkiem uiszczenia cła, a następnie został on od niego zwolniony. Zwolnienie celne wyklucza, zatem całkowicie możliwość powstania i uiszczenia długu celnego. Według M. Luxa poprzez „zwolnienie celne” należy rozumieć, zwolnienie od cła lub obniżenie ustalone poza Wspólną Taryfą Celną<sup>10</sup>. Instytucja zwolnienia celnego jest formą zredukowania zakresu kwalifikowanych elementów konstrukcji cła, oznaczające ograniczenie zakresu podmiotowego (zwolnienia podmiotowe) lub przedmiotowego (zwolnienia przedmiotowe) cła<sup>11</sup>. Niezależnie od sposobu definiowania zwolnienia celnego, należy zgodzić się z poglądem prezentowanym przez K. Sawicką, zdaniem której, ujmowanie zwolnień celnych jako jednego z elementów konstrukcyjnych cła powoduje, że realizują one określone cele i zadania polityki celnej<sup>12</sup>.

Uwzględniając powyższe uwarunkowania należy wskazać, że zwolnienia celne przywozowe mają charakter zarówno podmiotowy jak i przedmiotowy. Oznacza to, że są uzależnione odpowiednio od podmiotu, dla którego towar jest przeznaczony, jak również od rodzaju towaru. Zwolnienia celne można również traktować jako pewien rodzaj preferencji gospodarczych państwa stosującego te operacje uprzywilejowane<sup>13</sup>. Zwolnienia przedmiotowe przysługują każdej osobie

---

zbrojnych, sporządzona w Londynie w dniu 19 czerwca 1951 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 21, poz. 257).

<sup>9</sup> *Słownik języka polskiego. Tom III*, (red.) M. Szymczak, Warszawa 1989, s. 1074.

<sup>10</sup> M. Lux, *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Szczecin 2004, s. 129.

<sup>11</sup> W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, (red.) L. Etel, Warszawa 2010, s. 35.

<sup>12</sup> K. Sawicka, *Prawo celne w zarysie*, Wrocław 2003, s. 78.

<sup>13</sup> Przy zastosowaniu obniżonych stawek celnych cła zachęca się do importu towarów, w celu przywozu produktów, półproduktów które nie są wytwarzane w kraju dla

dokonującej obrotu towarowego z zagranicą. Dotyczą przedmiotów, z których ta osoba dokonująca obrotu towarowego z zagranicą nie osiągnie żadnych korzyści materialnych. Natomiast zwolnienia podmiotowe stosuje się do określonych osób, ze względu na przywileje, jakimi się chce te osoby obdarzyć, lub też ze względu na osłabioną ich zdolność płatniczą<sup>14</sup>.

Przepisy prawa celnego stanowią, że zwolnienie towarów od obowiązku uiszczenia cła dokonuje się po spełnieniu odpowiednich warunków, co wywołuje skutek w postaci niepobierania należnego cła. Zwolnienia celne nie mają charakteru fakultatywnego. Wprost przeciwnie, ustawodawca zdecydował, że zwalniane od cła są towary przywożone na zasadach określonych w przepisach prawa celnego i wówczas obowiązkiem funkcjonariusza celnego jest dopuszczenie towarów do swobodnego obrotu bez pobierania należności celnych po dokonaniu odpowiedniego zgłoszenia przez osobę przewożącą takie towary. Okoliczność wskazująca, że towary są zwolnione w pewnych sytuacjach od cła, nie jest jednak tożsama z faktem, iż w taryfie celnej nie zostało ustanowione dla nich cło<sup>15</sup>.

Podjmując dalszą część rozważań, należy zwrócić uwagę na fakt, że zwolnienia celne przywozowe można podzielić na trzy grupy:

- stosowanie ich w obrocie gospodarczym,
- stosowanych w obrocie niegospodarczym, oraz
- zwolnień z należności celnych przywozowych, które mogą mieć zastosowanie zarówno w obrocie gospodarczym, jak i niegospodarczym<sup>16</sup>.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, zauważyć należy, że niemożliwe jest częściowe zwolnienie od cła. Zwolnienie może być tylko całkowite i to w wysokości równej należnościom celnym wynikającym ze Wspólnej Taryfy Celnej<sup>17</sup>.

---

poszczególnych dziedzin i gałęzi gospodarki ze względu na ich strategiczne znaczenie dla gospodarki krajowej.

<sup>14</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Finanse i prawo finansowe. Część I*, Gdańsk 1980, s. 163.

<sup>15</sup> A. Gołaś, A. Wantuch, *Kodeks Celny. Komentarz do ustawy Kodeks Celny wraz z przepisami wykonawczymi*, Warszawa 1998, s. 231-232.

<sup>16</sup> A. Kuś, *Podstawy prawa celnego*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, (red.) W. Wójtowicz, Kraków 2005, s. 358-359.

<sup>17</sup> Preambuła do rozporządzenia o zwolnieniach celnych.

Wspólnotowe prawo celne posługuje się również instytucjami, które mogą być utożsamiane ze zwolnieniem celnym. Do takich instytucji należy „zwolnienie towarów”, które oznacza czynność organu celnego umożliwiającą użycie towarów w celach określonych przez wskazaną procedurę celną, jaką zostały objęte, np. dopuszczenie do swobodnego obrotu, tranzytu<sup>18</sup>. Nie może być ono utożsamiane ze zwolnieniem celnym jako operacją uprzywilejowaną, określoną w rozdziale 1 tytułu VI WKC – zatytułowanym *zwolnienia celne*. Zwolnienia towarów nie należy także mylić z terminem zwolnienia od cła, która oznacza wyłączenie spod zakresu cła pewnej kategorii sytuacji lub osób mieszczących się w zakresie przedmiotowym cła. Z punktu prowadzonych rozważań, istotnym jest, że w przypadku zwolnienia pomiędzy organem celnym a zgłaszającym powstaje stosunek prawny. Natomiast zwolnienie celne polega jedynie na uchyleniu się od powinności uiszczenia cła, w stosunku do którego nie powstaje dług celny. Dyspozycja normy prawnej zwalnia pewne towary z cła, chociaż podlegają one przepisom celnym.

Również „niepodleganie cłu”, jako instytucja prawa celnego wykazuje pewne podobieństwa do zwolnień celnych, choć nie może być z nimi utożsamiane. W obu przypadkach występuje brak obowiązku ponoszenia ciężaru celnego. Należy jednak zauważyć, że pojęcie „niepodleganie cłu”, podobnie jak termin „zwolnienia celne”, nie zostały zdefiniowane we wspólnotowym kodeksie celnym. Unijny prawodawca w przepisach odnoszących się do zwolnień celnych używa zwrotu „zwolnienie z należności celnych przywózowych”<sup>19</sup> lub „zwolnienie z należności celnych wywózowych”<sup>20</sup>. W prawie celnym istnieją jednak sytuacje, w których następuje wyłączenie spod obowiązku uiszczenia cła bezpośrednio lub poprzez nieuregulowanie stawek celnych na określone towary eksportowane. Jest to negatywny sposób zdefiniowania przedmiotu cła, który określany jest jako „niepodleganiu cłu”<sup>21</sup>. W takich przypadkach nie stosuje się przepisów regulujących pobór cła, co powoduje nieobjęcie tych sytuacji zakresem celno-prawnego stanu faktycznego<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> Art. 4 pkt 20 WKC.

<sup>19</sup> Tytuł II rozporządzenia o zwolnieniach celnych.

<sup>20</sup> Tytuł III rozporządzenia o zwolnieniach celnych.

<sup>21</sup> K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 142-143.

<sup>22</sup> *Ibidem*, s. 143; W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003, s. 78.



W związku z tym w literaturze przedmiotu podnosi się, że instytucja „niepodlegania cłu” jest instytucją bardziej ingerującą w kształt celno-prawnego stanu faktycznego, niż zwolnienia celnego<sup>23</sup>.

Poczynione rozważania prowadzą do wniosku, iż zwolnienia adresowane są do konkretnych, określonych nazwą podmiotów. Dla bytu konstrukcji prawnej cła istnienie zwolnień od cła jest warunkiem *sine qua non*. Można sobie bowiem wyobrazić cło, w którym nie występują zwolnienia celne. Zwolnienia celne są wprawdzie bardzo ważnym, ale nie niezbędnym elementem konstrukcji cła. Zwolnienia są ściśle związane z podmiotem i przedmiotem cła i nie występują w oderwaniu od tych elementów konstrukcji cła.

## **2. Ulgi celne**

Kolejnym elementem konstrukcji prawnej cła są ulgi celne. Podobnie jak pojęcie zwolnień celnych, pojęcie to nie zostało zdefiniowane w unijnym, jak i krajowym prawie celnym.

W *Słowniku języka polskiego* przez słowo „ulga” odnoszące się do cła rozumie się zmniejszenie, obniżenie, zniżkę cła<sup>24</sup>. W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż ulga celna stanowi zmniejszenie obciążenia celnego polegające na zastosowaniu mniejszych stawek celnych, stawki celnej zerowej lub instytucji zawieszenia poboru cła<sup>25</sup>. Ulgi, jak i zwolnienia celne można określić pojęciem przywilejów celnych i są one pewnym rodzajem ograniczenia zasady powszechności cła z uwagi na określone przez ustawodawcę okoliczności uzasadniające to łagodzenie<sup>26</sup>. Natomiast A. Drwiłło konstatuje, że ulgi celne stosowane są w ramach „innych środków taryfowych”<sup>27</sup>, ze względu na przeznaczenie, właściwości towaru lub ustalane są umowami międzynarodowymi. Zastosowanie mają wówczas obniżone stawki celne.

Istotne wnioski w tej kwestii prezentowane są w doktrynie prawa podatkowego. W ocenie B. Brzezińskiego ulgi i zwolnienia podatkowe są elementem o fakultatywnym charakterze, czyli mogą, ale nie muszą występować w danej konstrukcji podatku<sup>28</sup>. Badając instytucję ulg

---

<sup>23</sup> K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 143.

<sup>24</sup> *Słownik języka...*, *op. cit.*, s. 594.

<sup>25</sup> K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 135 i n.

<sup>26</sup> *Ibidem*, s. 135 i n.

<sup>27</sup> A. Drwiłło, *Cło*, [w:] A. Drwiłło, D. Maśniak, *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009, s. 58.

<sup>28</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 47.

i zwolnień celnych, wskazać należy na różnice pomiędzy nimi, które są widoczne zarówno w ich budowie, jak i w celach, jakim one służą. Zwolnienie oznacza bowiem definitywne (ostateczne) wyłączenie określonej przepisami kategorii podmiotów lub przedmiotów pewnej kategorii sytuacji, faktycznych lub prawnych, spod obowiązku opodatkowania (w przypadku cła będzie to obowiązek uiszczenia należnego cła), podczas gdy ulgi w zasadzie jedynie zmniejszają rozmiary zapłaconego podatku poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania, obniżenie stawek podatkowych, czy też obniżenie kwoty podatku (w przypadku cła będzie to zmniejszenie rozmiaru uiszczanego cła)<sup>29</sup>. Obie kategorie prawne ściśle związane są z podmiotem i przedmiotem podatku i nie istnieją w oderwaniu od innych elementów konstrukcji podatku. Są w stosunku do tych elementów wtórne<sup>30</sup>. Zdaniem C. Kosikowskiego ulgi i zwolnienia powinny być traktowane jako istotny element konstrukcji podatku, będąc „istotnym dopełnieniem” zasadniczych elementów podatków<sup>31</sup>.

Według innej grupy Autorów, np. K. Włodkowskiego, zwolnienia są formą redukcji kwalitatywnych elementów konstrukcji cła i oznaczają ograniczenie zakresu podmiotowego lub przedmiotowego cła. Z kolei ulgi polegają na ograniczeniu kwantytatywnych elementów konstrukcji prawnej cła, w związku z tym nie można ich uznać za całkowicie niezależny element konstrukcji<sup>32</sup>.

Zarówno w przypadku zwolnienia podatkowego, jak i ulgi podatkowej powstaje jednak obowiązek podatkowy, który jednak z takich lub innych względów jest przez ustawodawcę podatnikowi danego podatku w całości albo w części zredukowany<sup>33</sup>.

---

<sup>29</sup> W. Nykiel, *Zagadnienia prawne podatków*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, (red.) C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 489; podobnie też: wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2002 r., sygn. I SA/Po 2220/00, LEX nr 77751.

<sup>30</sup> Por. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 19; podobnie też: A. Gomułowicz, *Pojęcie podatku*, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, (red.) A. Gomułowicz, J. Małecki, Warszawa 2010, s. 125.

<sup>31</sup> C. Kosikowski, *Podatki*, [w:] *Finanse i prawo finansowe*, (red.) C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Białystok 1994, s. 148.

<sup>32</sup> K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 24; W. Nykiel, *Zagadnienia prawne podatków...*, *op. cit.*, s. 489.

<sup>33</sup> Por. np.: W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, (red.) B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski, Toruń 1998, s. 173 i n.; wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2002 r., sygn. I SA/Po 2220/00, LEX nr 77751.



W tym miejscu warto podkreślić, iż w przepisach unijnego i krajowego prawa celnego pojęcie „ulga” nie zawsze jest wyrażane wprost. O stosowaniu tej instytucji decyduje użycie przez prawodawcę takich zwrotów jak: preferencyjne stawki celne, ryczałtowe stawki celne, środki taryfowe tj. kontyngenty taryfowe, plafony taryfowe, niewliczanie do wartości celnej pewnych kwot bądź obniżanie samego cła, zawieszanie poboru cła oraz odprawa czasowa z częściowym lub całkowitym zwolnieniem od cła.

Podjmując próbę analizy instytucji ulgi celnej zaznaczyć należy, że czym innym jest ulga celna rozumiana jako element konstrukcyjny cła, a czym innym, gdy przyjmuje ona postać udogodnienia w uiszczeniu cła. Tych dwóch instytucji nie należy utożsamiać, gdyż pełnią różne funkcje. Ulga celna jest przede wszystkim elementem konstrukcji prawnej cła, uwzględniana w toku obliczania rozmiarów cła. Natomiast ulgi w spłacie cła, są stosowane już po obliczeniu i podaniu do wiadomości dłużnika kwoty należnego długu celnego.

Na gruncie prawa celnego ulgi celne należy podzielić na przedmiotowe i podmiotowe oraz mieszane. W praktyce zmniejszenie wysokości cła poprzez zastosowanie ulgi może polegać na<sup>34</sup>:

- zmniejszeniu podstawy poboru cła, czyli na nie wliczaniu do wartości celnej, pewnej kwoty, związanej z przedmiotem cła, tzn. zastosowaniu obniżonych stawek celnych. W tym przypadku ulga wykazuje pewne podobieństwa do zwolnień celnych. Jednakże w przypadku ulgi dotyczy to tylko określonej przepisami kwoty, natomiast w przypadku zwolnień, występować będą określone sytuacje faktyczne lub prawne, które w konkretnych sytuacjach prowadzić będą do całkowitego odstąpienia od poboru cła. Na tym tle pewne wątpliwości budzi zastosowanie zerowej stawki celnej. W tym przypadku należy rozstrzygnąć kwestie czy stosowanie tej stawki jest formą ulgi celnej czy zwolnienia celnego. Ujmowanie ulgi celnej w kategorii matematycznej, czyli jako zmniejszenia wysokości cła, powoduje, że zerowa stawka celna jest niewątpliwie ulgą celną, ponieważ w przypadku zwolnień celnych brak jest jakichkolwiek operacji arytmetycznych. Za trafnością przyjętego poglądu przemawia fakt, iż określone rozwiązania prawne, w postaci zastosowania stawki zero procent, należy traktować jako wyjątek od reguły, czyli tylko niektóre towary oraz nie wszystkie podmioty w pewnych tylko sytuacjach będą

---

<sup>34</sup> K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 136-137.

z niej mogły korzystać<sup>35</sup>. Jednak z drugiej strony należy mieć na uwadze, że zerowa stawka celna wykazuje również cechy zwolnień celnych<sup>36</sup>. Jej ustanowienie wywołuje bowiem identyczny skutek jak w przypadku zwolnień celnych, tj. dłużnik celny zostaje zwolniony w całości z obowiązku uiszczenia należnego cła. Pogląd ten nie zasługuje jednak na aprobatę, ponieważ istotą zwolnień celnych jest całkowite wyłączenie pewnej kategorii podmiotów z zakresu podmiotowego cła lub też wyłączenie pewnej kategorii sytuacji faktycznych bądź prawnych z zakresu przedmiotowego cła<sup>37</sup>. Zerowa stawka celna nie stanowi wyłączenia określonych podmiotów lub stanów faktycznych spod obowiązku uiszczenia cła. W tej sytuacji stawka celna istnieje, tylko jest zerowa. Ulga celna polega na zmniejszeniu kwoty cła. Istotnym jest również fakt, że zerowa stawka nie stanowi wtórnego elementu konstrukcji cła. Jak zauważa się w literaturze przedmiotu, zwolnień od cła nie należy jednak utożsamiać z ustanowieniem zerowej stawki na towary, pomimo jednakowego skutku, jaki wywołują. Są to, bowiem zupełnie odmienne instrumenty kreowania przez państwo polityki celnej<sup>38</sup>. Pomimo iż obie instytucje wywołują identyczny skutek, to jednak są to zupełnie inne kategorie prawne, ponieważ preferencje celne w postaci ustanowienia zerowej stawki celnej, są ustanawiane na określony czas. Istotny pogląd w omawianej kwestii przedstawia A. Drwiłło, który zauważa, że zerowa stawka celna wykazuje również cechy zwolnień celnych<sup>39</sup>. Zwolnienie celne polega na wskazaniu przez ustawodawcę, że określone przepisami prawa stany faktyczne, będące przedmiotem cła są ex lege wyłączone spod obowiązku uiszczenia cła<sup>40</sup>. Powyższe powoduje, że zwolnienia celne należą do wyjątków od zasady powszechności cła<sup>41</sup>. Odmienne stanowisko w tym zakresie prezentuje W. Czyżowicz, według którego nie istnieją wyjątki od zasady powszechności ceł, a regulacje dotyczące uprzywilejowanych operacji celnych, niektórych procedur

---

<sup>35</sup> Ibidem, s. 137.

<sup>36</sup> A. Drwiłło, *Prawo celne*, Gdańsk 2001, s. 233.

<sup>37</sup> Por. np. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe. Dla studentów i praktyków*, Poznań 2000, s. 84.

<sup>38</sup> M. Stanke, *Zwolnienie celne wywozowe w Unii Europejskiej*, MPC 2003, nr 7, s. 315.

<sup>39</sup> A. Drwiłło, *Prawo celne...*, op. cit., s. 233.

<sup>40</sup> M. Szatowska, *Zwolnienia od cła ustalone przez Radę Ministrów*, MPC 2003, nr 6, s. 159.

<sup>41</sup> A. Drwiłło, *Prawo celne...*, op. cit., s. 223.

gospodarczych oraz zwolnień celnych traktuje jako zwolnienia od płatności wynikające z obliczonej kwoty długu celnego<sup>42</sup>. W literaturze prawa podkreśla się również, że zwolnienie celne jest to całkowite odstąpienie od pobrania należności celnych przywozowych lub wywozowych<sup>43</sup>. Powyższe argumenty wskazują wyraźnie, że zerową stawką celną należy utożsamiać z ulgą celną. Istotną cechą wspólną tych dwóch instytucji jest to, iż powstaje zawsze obowiązek uiszczenia cła;

- zastosowanie stałych (ryczałtowych) stawek niezależnie od taryfikacji określonej grupy towarów. W niektórych przypadkach może mieć zastosowanie stawka celna wyższa niż normalnie jest przewidziana w taryfie<sup>44</sup>;
- bezpośrednim obniżeniu kwoty cła, np. poprzez zawieszenie poboru cła w całości lub części. W stosunku do towarów będzie miała zastosowanie odpowiednio zerowa stawka celna lub niższa od określonej w taryfie celnej. Należy wskazać, że zawieszenie to nie podlega żadnym ograniczeniom ilościowym ani wartościowym towarów, do których może być stosowane<sup>45</sup>;
- zmniejszenie wartości celnej (podstawy cła) poprzez niewliczenie kwoty określonej przez przepisy prawa<sup>46</sup>;
- rozłożenie na raty płatności cła przy odprawie czasowej<sup>47</sup>.

Reasumując, należy zwrócić uwagę na następujące kwestie: pojęcie ulgi celnej jest instytucją korygującą wartość celną towaru, stawkę celną lub samą kwotę należnego cła. W wyniku zastosowania ulgi celnej zostaje zmniejszona kwota obciążenia celnego, lub też jak w przypadku zerowej stawki celnej w ogóle nie zostanie pobrane cło. W przypadku zastosowania ulgi celnej nie powstaje obowiązek uiszczenia cła. Z chwilą

<sup>42</sup> W. Czyżowicz, *Pojęcie i przedmiot prawa celnego a polityka celna*, [w:] *Prawo celne*, (red.) W. Czyżowicz, Warszawa 2004, s. 22.

<sup>43</sup> S. Naruszewicz, *Operacje uprzywilejowane*, [w:] *Wspólnotowe prawo celne*, (red.) S. Naruszewicz, M. Laszuk, Warszawa 2005, s. 305.

<sup>44</sup> K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 137.

<sup>45</sup> K. Sawicka, [w:] E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka, *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, Wrocław 2001, s. 65. Przykładem jest procedura odprawy czasowej z całkowitym lub częściowym zwolnieniem od należności celnych lub procedura uszlachetniania w systemie ceł zwrotnych.

<sup>46</sup> K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 137.

<sup>47</sup> Art. 144 WKC.

zastosowania ulgi celnej celem ustawodawcy nie jest całkowita rezygnacja z cła, lecz zastosowanie redukcji do zera. Instytucję ulgi celnej należy zaliczyć do kwantytatywnych (ilościowych) elementów konstrukcji cła. Poprzez wprowadzenie ulgi celnej można w stosunkowo prosty sposób, w znacznej mierze, zmieniać działanie samego cła bez konieczności dokonywania zmian w poszczególnych elementach.

W praktyce ulgi i zwolnienia celne związane są z zasadą ograniczania powszechności cła. Ograniczenia te, choć występują, to w doktrynie prawa podnosi się, że podstawowym obowiązkiem ciążącym na podmiotach dokonujących obrotu towarowego z zagranicą jest obowiązek uiszczenia należnego cła. W związku z tym nie powinno się ustanawiać szczególnych odstępstw od tych obowiązków, będących realizacją zasady powszechności cła, w tym także poprzez stosowanie ulg i zwolnień celnych. Zasada powszechności cła jest rozważana, jako zasada zachowania sprawiedliwości społecznej i interesu gospodarczego Unii Europejskiej. Wszelkie wyjątki od zasady powszechności cła powinny być nakładane w ten sposób, aby nie uczynić z nich instytucji powszechnych. Czynności takie mogą doprowadzić, bowiem do całkowitego zwolnienia od cła określonych podmiotów<sup>48</sup>. Interpretacja i stosowanie przepisów<sup>49</sup> regulujących ulgi i zwolnienia celne powinny być dokonywane w sposób zapobiegający rozszerzającej wykładni<sup>50</sup>. Należy mieć również na uwadze, iż wiele ulg i zwolnień celnych ma charakter techniczny, polegający na tym, że ustawodawca wyłącza pewne stany faktyczne z zobowiązań celnych, ponieważ pobór cła w tych przypadkach byłby nieekonomiczny. Względy techniczne powodują, że w praktyce korzystniejsze jest ustanowienie ulgi lub zwolnienia celnego, które mają zastosowanie w momencie konkretyzowania się obowiązku celnego, niż ustanawianie nowych procedur zwrotu pobranych już należności celnych. Należy też pamiętać o fakcie, że osoba korzystająca

---

<sup>48</sup> K. Włodkowski, *Zwolnienia celne obowiązujące na Białorusi*, MPCiP 2005, nr 5, s. 250.

<sup>49</sup> Por. art. 184-188 oraz art. 224 WKC.

<sup>50</sup> Zasada ta wynika z preambuły do rozporządzenia ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych. Zgodnie z jej postanowieniami, stosowanie zwolnień z należności celnych, odbywa się w „ściśle określonych okolicznościach (...) gdy opodatkowanie nie jest uzasadnione”. Potwierdzona została także w orzecnictwie polskich administracyjnych sądów (np. wyrok SN z dnia 7 kwietnia 1998 r., sygn. III RN 21/98, LEX nr 34985, OSNP 1999, nr 4, s. 111).

z ulgi lub zwolnienia celnego dokonuje wyboru wysokości obciążenia celnego<sup>51</sup>.

Analiza literatury przedmiotu pozwala na rozróżnienie instytucji ulg i zwolnień jako elementu konstrukcji prawnej cła. Niewątpliwie podstawowym celem obu instytucji jest zmniejszenie obciążeń celnych, jednakże czynią to one w odmienny sposób. W przypadku zwolnień celnych jest to wyłączenie z obowiązku uiszczenia cła określonej grupy podmiotów lub stanów faktycznych, natomiast w ulgach celnych dotyczy to zmniejszenia podstawy naliczenia cła, stawki oraz kwoty cła, czyli elementów konstrukcyjnych cła. W przypadku zwolnienia celnego nie powstaje dług celny, natomiast ulga celna powoduje tylko zmniejszenie wysokości długu celnego, który powstaje w wyniku przywozu towarów. Powyższe pozwala również sformułować wniosek, że obie instytucje są niesamoistnymi elementami konstrukcji prawnej cła, choć pozostają w ścisłym związku z elementami podstawowymi, którymi są: podmiot, przedmiot, podstawa naliczenia cła i stawka celna. Nie decydują o bycie całej konstrukcji cła, co wynika z ich charakteru prawnego oraz funkcji, jakie pełnią.

### **3. Ulgi związane z uiszczeniem cła**

Analizując przedmiotowe zagadnienie, podkreślić należy, że co do zasady, każdy dłużnik celny powinien uiścić dług celny nie później niż w terminie 10 dni od dnia, w którym został powiadomiony o jego wysokości<sup>52</sup>. Od tej zasady przepisy prawa celnego przewidują jednak wyjątki, w postaci ulg w uiszczeniu cła, mające zupełnie inny charakter. Nie są one elementami konstrukcji cła, lecz występują obok ulg stanowiących elementy konstrukcji, będąc ułatwieniami płatniczymi ogólnego prawa celnego odnoszącymi się potencjalnie do wszystkich dłużników celnych. Są to tzw. ulgi o charakterze nadzwyczajnym<sup>53</sup>. Ulgi w uiszczeniu cła podzielić można na:

- odroczenie terminu płatności<sup>54</sup>, oraz

---

<sup>51</sup> J. M. Buchanan, *Finanse publiczne w warunkach demokracji. Systemy fiskalne a decyzje indywidualne*, Warszawa 1997, s. 213.

<sup>52</sup> Art. 65 ust. 1 prawa celnego, w zw. z art. 222 ust. 1 WKC.

<sup>53</sup> Por. J. Jaśkiewiczowa, *Finanse i prawo...*, *op. cit.*, s. 163.

<sup>54</sup> Art. 224 WKC.

- rozłożenie na raty w całości lub części kwoty wynikającej z długu celnego<sup>55</sup>, których zastosowanie ma wpływ na indywidualną sytuację osoby dokonującej obrotu towarowego z zagranicą.

Jak wynika z regulacji unijnego prawa celnego, instytucje te mają na celu ułatwienie dłużnikowi celnemu wywiązanie się z obowiązku zapłaty cła. Są one nieodzownym elementem kształtującym system celny każdego związku publicznoprawnego.

Organ celny dysponując uprawnieniami związanymi z realizacją zobowiązań celnych, na podstawie regulacji unijnego prawa celnego, ma możliwość odroczenia terminu płatności należności celnych wynikających z długu celnego<sup>56</sup>. Instytucja odroczenia terminu płatności należności celnych stanowi jedno z ułatwień płatniczych, które mogą przysługiwać dłużnikowi celnemu. Odroczenie terminu płatności długu celnego stosowane jest na wniosek dłużnika celnego w sposób obligatoryjny<sup>57</sup>, na podstawie indywidualnej decyzji administracyjnej<sup>58</sup>. Wnioskując *a contrario*, można dojść do wniosku, że organ celny nie ma zatem możliwości wydawania z urzędu decyzji o odroczeniu tego terminu. Ponadto może być odroczony tylko termin, który jeszcze nie upłynął. Instytucja odroczenia terminu płatności dotyczy zarówno kwoty cła powstałej na skutek przyjęcia zgłoszenia celnego<sup>59</sup>, jak i cła zaksięgowanego retrospektywnie wynikającego z decyzji określającej kwotę długu celnego<sup>60</sup>. Badając instytucję ulg związanych z uiszczeniem cła, należy zwrócić uwagę, że instytucja odroczenia nie może być zastosowana do należności wynikających z długu celnego powstałego na podstawie innych przesłanek, takich jak np. nielegalne wprowadzenie towaru na unijny obszar celny czy usunięcie towaru spod dozoru celnego<sup>61</sup>.

---

<sup>55</sup> Art. 227 WKC.

<sup>56</sup> Art. 224 WKC.

<sup>57</sup> U. Ksieniewicz, *Dług celny*, [w:] *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, (red.) M. Kałka, U. Ksieniewicz, Wrocław 2007, s. 494; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie odraczania terminu płatności należności celnych (Dz. U. Nr 87, poz. 824 z późn. zm.).

<sup>58</sup> Por. S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 23.

<sup>59</sup> Art. 201 ust. 1 lit a WKC.

<sup>60</sup> Art. 220 WKC.

<sup>61</sup> U. Ksieniewicz, *Dług celny...*, *op. cit.*, s. 494.



Przyjęta przez unijnego prawodawcę konstrukcja odroczenia terminu płatności nie daje podstaw do stosowania omawianej instytucji wyłącznie w przypadkach szczególnej sytuacji podmiotów wnioskujących o odroczenie płatności<sup>62</sup>. Należy go uznać za „zwykły” środek służący wspieraniu handlu zagranicznego.

Istotnymi przesłankami instytucji odroczenia terminu płatności jest „sytuacja dłużnika” lub „poważne trudności natury gospodarczej lub społecznej”<sup>63</sup>. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że pojęcia te są tzw. klauzulami generalnymi, zwrotami normatywnie niezdefiniowanymi, niedookreślonymi, w związku z czym, muszą one otrzymać skonkretyzowaną treść w odniesieniu do indywidualnego przypadku w toku ustalenia stanu faktycznego i wykładni przepisów, w której podejmowane jest konkretne rozstrzygnięcie<sup>64</sup>. Oznacza to, że obie przesłanki są kryteriami ocennymi, a ocena ich występowania w konkretnej sprawie powinna być dokonywana przez organ celny z uwzględnieniem swobodnej oceny dowodów oraz podlegać sądowej kontroli legalności.

W krajowym prawie celnym regulacje dotyczące odraczania terminów płatności znajdują się w art. 59 ustawy Prawo celne oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów<sup>65</sup>. Podstawowy termin odroczenia określony został na 30 dni<sup>66</sup>. Jednak z uwagi na sposób jego liczenia, w istocie okres ten może być wydłużony aż do 45 dni<sup>67</sup>.

Przepisy unijnego prawa celnego przewidują trzy różne formy odroczenia terminu płatności należności. Pierwsza forma, o której mowa w art. 226 lit. a WKC, polega na jednorazowym odroczeniu płatności danej kwoty należności zaksięgowanej na skutek przyjęcia zgłoszenia celnego lub wydania decyzji określającej kwotę wynikającą z długu celnego po weryfikacji zgłoszenia celnego. Istotą formy drugiej,

<sup>62</sup> T. Lubas, *Odroczenie płatności należności celnych*, MPCiP 2008, nr 11, s. 411.

<sup>63</sup> *In fine* art. 876a ust. 3 rozporządzenia 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.).

<sup>64</sup> *Kodeks celny. Komentarz*, (red.) J. Borkowski, J. Chlebny, J. Chromnicki, R. Hauser, H. Wojtachnio, Warszawa 2001, s. 450.

<sup>65</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie odraczania terminu płatności należności celnych (Dz. U. Nr 87, poz. 824 z późn. zm.).

<sup>66</sup> Art. 227 WKC.

<sup>67</sup> Szerzej o formach odraczania należności celnych zob.: U. Ksieniewicz, *Dług celny...*, *op. cit.*, s. 501-502.

określonej w art. 226 lit. b WKC, jest całościowe odraczenie terminu zapłaty wszystkich należności księgowanych sukcesywnie w okresie wyznaczonym przez organ celny. Ostatnia, trzecia forma przewidziana została w art. 226 lit. c WKC i dotyczy całościowego odraczenia terminu uiszczenia wszystkich należności podlegających za zgodą organu celnego i pod warunkiem zabezpieczenia pokrycia kwoty długu celnego, łącznemu księgowaniu, po upływie wyznaczonego okresu, w którym zostały zwolnione towary.

Odroczenie terminu płatności należnego cła dokonywane jest na wniosek zainteresowanego podmiotu dokonującego obrotu towarowego z zagranicą<sup>68</sup>. Osobą uprawnioną do ubiegania się o pozwolenie na odroczenie jest osoba zobowiązana do zapłacenia cła. W praktyce osobą tą będzie dłużnik celny, a więc zgłaszający (osoba składająca zgłoszenie celne we własnym imieniu i na swoją rzecz, jak i przedstawiciel pośredni).

Przedstawione regulacje prawne prowadzą do wniosku, że odroczenie terminu polega na przesunięciu w czasie końcowej daty, kiedy, zgodnie z przepisami prawa celnego, powinna zostać wykonana określona czynność lub nastąpić określone zdarzenie. Odroczenie terminu przewidzianego w przepisach prawa celnego charakteryzuje przede wszystkim to, że skutki prawne czynności dokonanej z zachowaniem odroczonego terminu są co do zasady, takie same, jak skutki prawne czynności dokonanej z zachowaniem pierwotnego terminu wynikającego z przepisów prawa celnego.

Warto wspomnieć, że odroczenie przez organ celny terminu płatności zobowiązania nie wyłącza prawa dłużnika do wcześniejszej, niż w wyznaczonym terminie, spłaty całości lub części kwoty długu. Ponadto, zaznaczyć należy, że dłużnik może ubiegać się o inne ułatwienia płatnicze, tj.: rozłożenie spłaty całości lub części kwoty należności na raty.

Kolejną instytucją odnoszącą się do ułatwień płatniczych, jakie organy celne mogą udzielić dłużnikowi celnemu w uiszczeniu cła, jest rozłożenie na raty w całości lub części kwoty należnego cła<sup>69</sup>. Rozłożenie na raty należnego cła może nastąpić ze względu na „sytuację dłużnika”

---

<sup>68</sup> R. Łucsko, T. Senda, *Prawo celne. Egzamin na doradcę podatkowego*, Warszawa 2002, s. 95.

<sup>69</sup> Art. 229 WKC; T. Senda, *Dług celny*, [w:] *Prawo celne...*, *op.cit.*, s. 316; wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 stycznia 2011 r., sygn. I GSK 7/10, LEX nr 951910.

lub „poważne trudności natury gospodarczej lub społecznej”<sup>70</sup>. Zgodnie z przepisem art. 60 ustawy Prawo celne Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić w drodze rozporządzenia rodzaje ułatwień płatniczych innych niż odroczenie płatności. Określenie to nie ma jednak charakteru obligatoryjnego. Jednakże należy podkreślić, że na dzień dzisiejszy brak jest takiego rozporządzenia, co nie jest jednak prawidłowe z uwagi na to, że Naczelny Sąd Administracyjny w ustalającym linię orzeczniczą wyroku z dnia 14 stycznia 2011 r.<sup>71</sup>, sformułował tezę, zgodnie z którą, przy rozpoznawaniu wniosku o rozłożenie cła na raty, nie stoi na przeszkodzie brak uregulowania takiej instytucji w prawie wewnętrznym Polski, w szczególności zaś nieskorzystanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych z upoważnienia zawartego w art. 60 ustawy Prawo celne. Kompetencje do udzielenia dłużnikowi ułatwień płatniczych innych niż odroczenie płatności, w tym także do rozłożenia na raty należności celnych, prawodawca przyznał wprost organom celnym, nie uzależniając w tym zakresie kompetencji (uprawnień) od istnienia lub nieistnienia regulacji prawnych w państwie będącym siedzibą organów celnych.

Mając na uwadze przedstawione poglądy na temat ulg związanych z uiszczeniem cła, należy stwierdzić, iż regulacje Wspólnotowego Kodeksu Celnego w zakresie rozłożenia na raty należy stosować bezpośrednio. Takie stosowanie prawa unijnego jest również konsekwencją jego bezpośredniego obowiązywania dla organów państw członkowskich, które obok norm krajowych opierają swoje działania na normach prawa europejskiego. Przepisy unijne stanowią podstawę dla działań organów (sądów, organów administracji państwowej) państw członkowskich. Dotyczy to norm traktatowych, dyrektyw, decyzji, postanowień, umów zawartych przez WE z państwami trzecimi itp.<sup>72</sup>.

Poczynione rozważania prowadzą do wniosku, iż przepisy Wspólnotowego Kodeksu Celnego przewidują możliwości stosowania dwóch form ułatwień płatniczych, którymi są: odroczenie terminu płatności cła oraz spłaty kwoty cła w ratach. Obie instytucje pozostają w ścisłym związku z elementami podstawowymi konstrukcji cła, jakimi

---

<sup>70</sup> Art. 229 WKC.

<sup>71</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 stycznia 2011 r., sygn. I GSK 7/10, LEX nr 951910, OSP 2012/3/26.

<sup>72</sup> Por. art. 288 Traktatu z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana w brzmieniu nadanym traktatem lizbońskim, Dz. Urz. UE C Nr 83 z dn. 30.03.2010 r., s. 47).

są: podmiot, przedmiot, podstawa naliczenia cła oraz stawka celna. Z ich charakteru prawnego i pełnionych funkcji wynika jednak, że nie są one elementami konstrukcji cła. Odroczenie terminu płatności cła polega na przesunięciu w czasie daty uiszczenia cła z zachowaniem pierwotnego terminu wynikającego z przepisów prawa. W wypadku rozłożenia cła na raty wnioskodawca obowiązany jest do: złożenia zabezpieczenia w wysokości proporcjonalnej do kwoty cła rozłożonej na raty oraz do wniesienia opłaty prolongacyjnej. Badając obie instytucje należy podkreślić, iż nie należy traktować ich jako formy pomocy publicznej dla przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Przemawia za tym to, że obie kategorie prawne z założenia nie mogą być stosowane do wszystkich podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicy, występują obok ulg systemowych<sup>73</sup>. Ustawodawca wprowadzając wymienione rozwiązania, zamierza doprowadzić do wykonania obowiązków płatniczych, bez potrzeby stosowania prowadzenia kosztownego i długotrwałego postępowania egzekucyjnego.

Wskazać należy także na różnice pomiędzy ulgami celnymi a ulgami związanymi z uiszczeniem cła. Ulgi celne, będące elementami (niesamoistnymi) konstrukcji cła, uwzględniane są w toku obliczania rozmiarów cła. Natomiast ulgi w uiszczeniu świadczenia celnego, jak wskazuje na to sama ich nazwa, znajdują zastosowanie już po obliczeniu rozmiarów cła.

### **Podsumowanie**

Przeprowadzona analiza budowy, funkcji, a także charakteru ulg i zwolnień celnych prowadzi do wniosku, iż z punktu widzenia konstrukcji cła są one formą redukcji jednego lub kilku wymienionych wyżej elementów konstrukcji cła lub samej kwoty cła.

Różnice między ulgami a zwolnieniami są widoczne zarówno w ich budowie, jak i celach, jakimi owe instytucje służą. Ulga oznacza bowiem jedynie zmniejszenie rozmiaru uiszczanego cła, podczas gdy zwolnienia oznaczają bowiem definitywne wyłączenie określonej przesłankami kategorii podmiotów lub przedmiotów spod obowiązku uiszczenia cła. Jeżeli kwota, o którą zmniejsza się wysokość cła w związku z zastosowaniem ulgi, jest równa lub większa od kwoty cła, wówczas

---

<sup>73</sup> Por. ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.).

dłużnik celny w ogóle nie będzie musiał uiścić cła. Celem ustawodawcy w przypadku ulgi jest redukcja cła.

Z konstrukcji ulg czy zwolnień celnych jako elementów korygujących, które zmniejszą wysokość długu celnego, wynika również, że służą one uelastycznieniu wymiaru cła, aby lepiej dostosować się do zmieniających warunków gospodarczych. Ze swej istoty zwolnienia i ulgi w prawie celnym są elementami najbardziej kontrowersyjnymi. Zwolnienie celne jest wyłączeniem spod obowiązku uiszczenia należnego cła określonej kategorii stanów faktycznych lub prawnych, pomimo że mieszczą się one w zakresie przedmiotowo-podmiotowym obowiązku uiszczenia cła. Ulga celna jest zabiegiem na ilościowych (kwantytatywnych) elementach konstrukcji cła, natomiast zwolnienie na kwalifikowanych elementach konstrukcji cła. Oznacza to, że ulgi, podobnie jak zwolnienia celne, są niesamoistnymi elementami konstrukcji cła. Pozostają one w ścisłym związku z elementami podstawowymi (podmiot, przedmiot, wartość celna, stawka). Ulgi i zwolnienia, poza ulgą polegającą na bezpośrednim obniżeniu cła, są w stosunku do tych elementów wtórne. Z ich charakteru prawnego i funkcji, a także miejsca w konstrukcji cła wynika, iż bez wątpienia nie są one niezbędne dla bytu samego cła.

Ulg i zwolnień celnych, są stosowane już po obliczeniu i powiadomieniu dłużnika celnego o wysokości kwoty należnego świadczenia. Z ulg związanych z uiszczeniem cła mogą korzystać wszystkie podmioty dokonujące obrotu towarowego z zagranicą. Ze swej istoty i funkcji, jakie pełnią, stosowane są w celu przesunięcia terminu efektywnego wykonania obowiązku wykonania uiszczenia cła.

### **Akty prawne**

- [1]. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- [2]. Konwencja o misjach specjalnych, otwarta do podpisu w Nowym Jorku w dniu 16 grudnia 1969 r. (Dz. U. z 1985 r. Nr 48, poz. 245).
- [3]. Konwencja o stosunkach dyplomatycznych, sporządzona w Wiedniu w dniu 18 kwietnia 1961 r. (Dz. U. z 1965 r. Nr 37, poz. 232).
- [4]. Konwencja o stosunkach konsularnych, sporządzona w Wiedniu w dniu 24 kwietnia 1963 r. (Dz. U. z 1982 r. Nr 13, poz. 98).

- [5]. Rozporządzenia 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.).
- [6]. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie odraczania terminu płatności należności celnych (Dz. U. Nr 87, poz. 824 z późn. zm.).
- [7]. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie odraczania terminu płatności należności celnych (Dz. U. Nr 87, poz. 824 z późn. zm.).
- [8]. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 lipca 2011 r. w sprawie wzorów formularzy stosowanych w sprawach celnych (Dz. U. Nr 166, poz. 995 z późn. zm.).
- [9]. Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie wykazu prywatnych instytucji uprawnionych do korzystania ze zwolnienia od należności przywozowych przyrządów i aparatury naukowej (Dz. U. Nr 257, poz. 1737).
- [10]. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 3 grudnia 2010 r. w sprawie wykazu szpitali i innych jednostek służby zdrowia oraz medycznych instytutów badawczych uprawnionych do korzystania ze zwolnienia od należności przywozowych (Dz. U. Nr 240, poz. 1610).
- [11]. 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 n. z późn. zm.).
- [12]. Rozporządzenie Rady nr (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiające wspólnotowy system zwolnień celnych (wersja ujednolicona) (Dz. Urz. Nr L 324 z dn. 10.12.2009 r., s. 23).
- [13]. Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana w brzmieniu nadanym traktatem lizbońskim, Dz. Urz. UE C Nr 83 z dn. 30.03.2010 r., s. 47).



- [14]. Umowa między Państwami-Stronami Traktatu Północnoatlantyckiego dotycząca statusu ich sił zbrojnych, sporządzona w Londynie w dniu 19 czerwca 1951 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 21, poz. 257).
- [15]. Ustawa z dnia 13 maja 1994 r. – stosunek Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 73, poz. 323 z późn. zm.).
- [16]. Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – stosunek państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, poz. 154 z późn. zm.).
- [17]. Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 231, poz. 1965, z późn. zm.).
- [18]. Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. – stosunek Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 41, poz. 254 z późn. zm.).
- [19]. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.).
- [20]. Ustawa z dnia 4 lipca 1991 r. – stosunek Państwa Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (Dz. U. Nr 66, poz. 287 z późn. zm.).

### **Literatura**

- [1]. Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001.
- [2]. Buchanan J. M., *Finanse publiczne w warunkach demokracji. Systemy fiskalne a decyzje indywidualne*, Warszawa 1997.
- [3]. Czyżowicz W., *Pojęcie i przedmiot prawa celnego a polityka celna*, [w:] *Prawo celne*, (red.) Czyżowicz W., Warszawa 2004.
- [4]. Drwiłło A., *Cło*, [w:] Drwiłło A., Maśniak D., *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009.
- [5]. Drwiłło A., *Identyfikacja cel*, [w:] *Podstawy celnictwa*, (red.) Jura J., Warszawa 2008.
- [6]. Drwiłło A., *Prawo celne*, Gdańsk 2001.
- [7]. Gołaś A., Wantuch A., *Kodeks Celny. Komentarz do ustawy Kodeks Celny wraz z przepisami wykonawczymi*, Warszawa 1998.

- [8]. Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe. Dla studentów i praktyków*, Poznań 2000.
- [9]. Gomułowicz A., *Pojęcie podatku*, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, (red.) Gomułowicz A., Małecki J., Warszawa 2010.
- [10]. Jaśkiewiczowa J., *Finanse i prawo finansowe. Część I*, Gdańsk 1980.
- [11]. *Kodeks celny. Komentarz*, (red.) Borkowski J., Chlebny J., Chromnicki J., Hauser R., Wojtachnio H., Warszawa 2001.
- [12]. Kosikowski C., *Podatki*, [w:] *Finanse i prawo finansowe*, (red.) Kosikowski C., Ruśkowski E., Białystok 1994.
- [13]. Ksieniewicz U., *Dług celny*, [w:] *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, (red.) Kałka M., Ksieniewicz U., Wrocław 2007.
- [14]. Kuś A., *Podstawy prawa celnego*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, (red.) Wójtowicz W., Kraków 2005.
- [15]. Kuś A., *Podstawy prawa celnego*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, (red.) Wójtowicz W., Warszawa 2002.
- [16]. Lubas T., *Odroczenie płatności należności celnych*, MPCiP 2008, nr 11.
- [17]. Lux M., *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Szczecin 2004.
- [18]. Łućko R., Senda T., *Prawo celne. Egzamin na doradcę podatkowego*, Warszawa 2002.
- [19]. Morawski W., *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003.
- [20]. Naruszewicz S., *Operacje uprzywilejowane*, [w:] *Wspólnotowe prawo celne*, (red.) Naruszewicz S., Laszuk M., Warszawa 2005.
- [21]. Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, (red.) Etel L., Warszawa 2010.
- [22]. Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- [23]. Nykiel W., *Zagadnienia prawne podatków*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, (red.) Kosikowski C., Ruśkowski E., Warszawa 2003.
- [24]. Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora*

- Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, (red.) Brzeziński B., Głuchowski J., Kosikowski C., Mastalski R., Toruń 1998.
- [25]. Presnarowicz S., *Ulgi i zwolnienia w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002.
- [26]. Sawicka K., „*Podatki graniczne*” w świetle regulacji kodeksu celnego, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, (red.) Brzeziński B., Głuchowski J., Kosikowski C., Mastalski R., Toruń 1998.
- [27]. Sawicka K., *Prawo celne w zarysie*, Wrocław 2003.
- [28]. Sawicka K., *Prawo celne*, [w:] *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, (red.) Fojcik-Mastalska E., Sawicka K., Wrocław 2001.
- [29]. Senda T., *Dług celny*, [w:] *Prawo celne*, (red.) Czyżowicz W., Warszawa 2001.
- [30]. Stanke M., *Zwolnienie celne wywozowe w Unii Europejskiej*, MPC 2003, nr 7.
- [31]. Szatowska M., *Zwolnienia od cła ustalone przez Radę Ministrów*, MPC 2003, nr 6.
- [32]. Szymczak M., *Słownik Języka polskiego. Tom III*, Warszawa 1989.
- [33]. Włodkowski K., *Zasada powszechności cła i jej ograniczenia w Polsce, Unii Europejskiej oraz wybranych krajach Europy Wschodniej*, Toruń 2009.
- [34]. Włodkowski K., *Zwolnienia celne obowiązujące na Białorusi*, MPCiP 2005, nr 5.

#### **Wykaz orzeczeń**

- [1]. wyrok SN z dnia 7 kwietnia 1998 r., sygn. III RN 21/98, LEX nr 34985, OSNP 1999, nr 4
- [2]. wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2002 r., sygn. I SA/Po 2220/00, LEX nr 77751
- [3]. wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 stycznia 2011 r., sygn. I GSK 7/10, LEX nr 951910

***THE FISCAL AND CUSTOMS ADMINISTRATION TO CONTROL  
THE COLLECTION OF CUSTOMS DUTIES-TAX***

***Summary***

*The issues contained in this publication focuses on the basic characteristics of the structural elements of duty, for which undoubtedly include relief and duty exemptions. The analysis showed differences that occur in their construction, as well as the functions performed by them. With their legal nature, as well as places in the legal structure of duties that they are not necessary for the existence of the duty.*

*Keywords: customs, duties, tax and duty exemptions*