

ADAM DROZDEK\*

**RÓŻNICE I PODOBIENSTWA POMIĘDZY CŁEM A PODATKIEM  
JAKO DANINAMI PUBLICZNYMI POBIERANYMI  
W MIĘDZYNARODOWYM OBROTCIE TOWAROWYM  
– WYBRANE ZAGADNIENIA**

**Uwagi wprowadzające**

Cło jako forma świadczenia finansowego jest „instytucją historyczną” i towarzyszy człowiekowi już od początku formowania się pierwszych osad plemiennych w czasach prehistorycznych. Nierozzerwalnie związane jest ono z rozwojem handlu początkowo pomiędzy osadami, miastami, a później pomiędzy państwami. Wraz z powstaniem pierwszych organizacji plemiennych równocześnie stwarzano dogodne warunki dla rozwoju wymiany międzyplemiennej, a w perspektywie międzynarodowej z momentem wyodrębnienia się państw. Obecnie instytucja cła jako daniny publicznej jest fundamentalnym pojęciem na gruncie unijnego i krajowego prawa celnego. Instytucja ta odgrywa istotną rolę w kształtowaniu obrotu towarowego z zagranicą, będąc podstawowym instrumentem taryfowym w wymianie międzynarodowej oraz jednym z podstawowych źródeł dochodów budżetowych Unii Europejskiej.

Jednym z podstawowych problemów badawczych występujących na gruncie prawa celnego dotyczących instytucji cła, jest rozstrzygnięcie, czy cło jest pewnego rodzaju podatkiem, czy wręcz przeciwnie, jest to odrębna danina publiczna pobierana w obrocie towarowym z zagranicą. Stanowi to konsekwencję braku jednoznacznej definicji cła w aktach prawodawczych, literaturze krajowej oraz zagranicznej. Celem niniejszej publikacji jest wskazanie wzajemnych relacji prawnych pomiędzy cłem a podatkiem jako danin publicznych pobieranych w wymianie międzynarodowej, które to z kolei pozwolą na udowodnienie tezy, że cło stanowi odrębną daninę publiczną pobieraną w wymianie międzynarodowej. Potrzeba zajęcia się tym zagadnieniem wynika także z konieczności wypełnienia luki w prawie oraz podjęcia szczegółowych badań

---

\* dr Adam Drozdek – Katedra Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach; e-mail: adam\_drozdek@poczta.onet

nad tą instytucją prawa celnego. Punktem wyjścia dla podjętych rozważań jest przedstawienie istoty oraz charakteru prawnego cła.

### Źródła prawa celnego

Decydujące znaczenia dla określenia prawa celnego ma przede wszystkim przedmiot regulacji<sup>1</sup>. Normy tego prawa regulują stosunki społeczne, które nie występują w innych gałęziach prawa. Należą do nich zasady przywozu towarów na obszar celny Unii Europejskiej i wywozu towarów z tego obszaru, zasady postępowania z towarami objętymi Wspólną Polityką Rolną, sposób przekazywania informacji do celów ewidencji i statystyki dotyczącej obrotu towarowego z państwami członkowskimi Unii – oraz związane z tym prawa i obowiązki osób, a także uprawnienia i obowiązki organów celnych. Normy prawa celnego mają jedynie zastosowanie do obrotu z państwami trzecimi, czyli takimi, które nie są członkami Unii Europejskiej. Jest to konsekwencją faktu, iż Unia Europejska stanowi unię celną, a w jej ramach obowiązuje swoboda przepływu towarów. Fundamentalną cechą unii celnej jest jednolite traktowanie taryfowe towarów sprowadzanych z państw trzecich, co odróżnia je od stowarzyszeń wolnego handlu, które nie posiadają wspólnej taryfy celnej przywozowej, a jedynie towary pochodzące z krajów członkowskich danego stowarzyszenia nie podlegają cłom w obrocie na terytorium jego państw członkowskich. W tym zakresie zgodzić należy się z poglądem K. Machalicy-Drozdek, która w swych rozważaniach podkreśla, że prawo celne reguluje stosunki społeczne związane z międzynarodowym obrotem towarowym, które są niezwykle skomplikowane, a ich regulację cechuje specjalny charakter<sup>2</sup>, ponieważ regulacje dotyczące unijnego prawa celnego przybierają przede wszystkim formę rozporządzeń (unijnych). Uzasadnione jest to wymogami zapewnienia jednolitości oraz skuteczności stosowania unijnego prawa celnego. We wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej obowiązuje to samo unijne prawo celne, a co za tym idzie, regulacje prawne zawarte w rozporządzeniach unijnych obowiązują i są stosowane bezpośrednio<sup>3</sup>. Literatura oraz orzecznictwo TSUE wskazują<sup>4</sup>, że jednolite stosowanie prawa celnego jest konieczne, nie tylko na tle większego znaczenia unii celnej dla Unii w ramach polityki integracyjnej i gospodarki, lecz służy również dochowaniu zasad państwa prawa w stosunku między władzami i obywatelem. Ponadto z punktu prowadzonych

<sup>1</sup> Por. Art. 1 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r., poz. 858 z późn. zm.) – dalej powołana jako ustawa Prawo celne.

<sup>2</sup> Por. K. Machalica-Drozdek, *Prawo celne jako samodzielna gałąź prawa*, MPCiP 2013, nr 8, s. 316-323.

<sup>3</sup> Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Glosa do wyroku z dnia 14 lipca 2004 r., sygn. GSK 693/04*, OSP 2005, nr 4, poz. 49, s. 205.

<sup>4</sup> Por. J. Sack, w: M. Dausies, *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, 2015, cz. II, pkt. 6-8; wyroki TSUE z dnia 15 września 1998 r., sygn. C-260/96, w sprawie Spac, Rec. I-4997, pkt. 19; z dnia 18 grudnia 2007 r., sygn. C-62/06, w sprawie Fazenda Pública – Director Geral das Alfândegas, LEX nr 354391.

badania podkreślenia wymaga fakt, iż podatki są normowane przepisami prawa wewnętrznego, więc są elementami systemu prawa danego państwa, natomiast w przypadku cel (dotyczy to państw członkowskich Unii Europejskiej) są elementami systemu prawa unijnego<sup>5</sup>, a prawo celne stosowane w Unii jest w pełni zharmonizowane, w przeciwieństwie do prawa podatkowego.

Dotychczasowe rozważania dotyczące różnic i podobieństw pomiędzy cłem a podatkiem jako daninami publicznymi pobieranymi w międzynarodowym obrocie towarowym pozwalają uznać, że na gruncie obowiązującego obecnie stanu prawnego cło regulowane jest w ramach przepisów prawa unijnego, którymi są rozporządzenia unijne. To prowadzi do dalszego wniosku, uniemożliwiającego utożsamianie cła z podatkiem, ponieważ nie spełnia ono podstawowego warunku, którym jest podstawa ustawowa podatków, a mianowicie regulowanie cel przez ustawodawstwo krajowe.

### Istota prawna cła jako daniny publicznej

W doktrynie jest rzeczą bezsporną, że cło jest daniną publiczną, stanowiącą najważniejsze narzędzie polityki handlowej związana z przemieszczaniem towarów przez granicę Unii, jak również źródło dochodów związku publicznoprawnego<sup>6</sup>, jakim jest związek państw tworzących Unię Europejską. W literaturze przedmiotu prezentowane są poglądy, które określają istotę prawną cła poprzez wskazanie cech, jakie ono posiada. Ponadto, o istocie cła decyduje przede wszystkim to, że jest ono integralną częścią systemu reglamentacji wymiany handlowej z zagranicą, a funkcja fiskalna cła może zostać zastąpiona przez funkcję ekonomiczną<sup>7</sup>. Istota prawna cła była również przedmiotem orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. Na przykład w orzeczeniu z dnia 6 grudnia 2006 r., sygn. SK 25/05 Trybunał stwierdził, że pobór cła związany jest z faktem przywozu, wywozu lub przewozu towarów przez granicę obszaru celnego, pokrywającego się z reguły z obszarem państwa<sup>8</sup>. Znamienne jest także orzeczenie z dnia 28 sierpnia 2008 r., WSA w Poznaniu<sup>9</sup>, który wskazał, że cło jest immanentnym elementem taryfy celnej UE. Oznacza to, że w przypadku przywozu lub wywozu towarów przez granicę cło powinno zostać obliczone na podstawie stawek celnych zawartych w taryfie celnej Unii Europejskiej.

Analizując różnice pomiędzy cłem a podatkiem, należy wskazać również na różnice pomiędzy stawkami celnymi. Są one w przeciwieństwie do stawek

<sup>5</sup> Por. A. Drwiłło, *Cła i należności celne*, w: *System prawa finansowego*, red. L. Etel, t. 3, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 872-873.

<sup>6</sup> Por. A. Drwiłło, *Problem podatkowego charakteru cel w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego*, w: *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 125.

<sup>7</sup> Por. K. Sawicka, *Finansowo prawne instrumenty oddziaływania na obrót towarowy z zagranicą*, w: *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, red. E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka, Wrocław 2001, s. 54.

<sup>8</sup> Por. OTK ZU-A 2006, nr 11, poz. 169, LEX nr 221524.

<sup>9</sup> Por. Sygn. III SA/Po 158/08, LEX nr 501340.

podatkowych regulowane są w drodze rozporządzeń (unijnych)<sup>10</sup>, a co za tym idzie, mogą być one wielokrotnie zmienione w trakcie roku kalendarzowego i następować nawet z dnia na dzień. Spowodowane jest to faktem, szybkiego reagowania podmiotu publicznoprawnego z uwagi na pełnioną funkcję ochronną rynku unijnego przed napływem tanich towarów z zagranicy. Podstawą prawną dla stosowania rozporządzeń w sprawie regulacji stawek celnych jest przepis art. 31 TFUE<sup>11</sup>. Zgodnie z nim Rada UE na wniosek Komisji ustanawia cła, które pobierane są na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej.

A. Kuś wskazuje ponadto, że podatek akcyzowy i podatek VAT w odróżnieniu od cła nie są określane w taryfie celnej. Nie stanowią zatem instrumentu taryfowego, a ściśle ujmując, należą do instrumentów parataryfowych, reglamentujących obrót towarowy z zagranicą, wynikających z ustawodawstwa państw członkowskich<sup>12</sup>. Pogląd ten koresponduje ze stanowiskiem prezentowanym przez judykaturę. Mowa o tym wyraźnie w tezie postanowienia SN z dnia 10 września 2008 r., w którym stwierdza, że skoro podatki – w tym podatek akcyzowy i podatek od towarów i usług – nadal pozostają należnościami Skarbu Państwa w przeciwieństwie do cła, to oczywistym jest, że nie wchodzą one w zakres pojęcia cła<sup>13</sup>. Wynika z tego, że cła w przeciwieństwie do podatków nie są należnościami wynikającymi z regulacji państw członkowskich.

W świetle powyższego należałoby uznać, że istotą, a zarazem cechą charakterystyczną dla cła jest fakt, iż pobierane jest na podstawie taryfy celnej przez uprawnione do tego organy celne od podmiotów przewożących towary przez granicę obszaru celnego. Istota cła związana jest nie tylko ze zdarzeniem, jakim jest przywóz, wywóz lub przewóz towarów przez granicę celną państwa, lub grupy tworzącej unię celną, ale również z faktem, iż cło związane jest z reglamentacją handlu międzynarodowego<sup>14</sup>.

### Cło a podatek

Badając różnice i podobieństwa pomiędzy cłem a podatkiem jako daninami publicznymi pobieranymi w międzynarodowym obrocie towarowym, należy wskazać, że cło jest utożsamiane z podatkiem, ponieważ jako daniny publiczne charakteryzują się takimi samymi cechami<sup>15</sup>. Podatek jest świadczeniem pie-

<sup>10</sup> Por. Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 14 czerwca 2006 r., sygn. I SA/Go 2072/05, LEX nr 853848; oraz wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK 2001/4/81, M.P.2001/13/217, LEX nr 48034.

<sup>11</sup> Por. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r. (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z dn. 26.10.2012 r., s. 47) – dalej powołany jako TFUE.

<sup>12</sup> Por. A. Kuś, *Publicznoprawne pozataryfowe i parataryfowe instrumenty reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą*, Bydgoszcz-Szczecin-Lublin 2006, s. 273.

<sup>13</sup> Por. Sygn. V KK 62/08, LEX nr 457961.

<sup>14</sup> Szerzej zob. A. Drozdek, *Definicja cła – postulat nowelizacji przepisów prawa celnego*, MPCiP 2015, nr 11 (244), s. 390-395.

<sup>15</sup> Por. K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła i jej ograniczenia w Polsce, Unii Europejskiej oraz wybranych krajach Europy Wschodniej*, Toruń 2009, s. 19.

nieżnym na rzecz związku publicznoprawnego posiadające takie cechy jak publicznoprawność, nieodpłatność, przymusowość oraz bezzwrotność. Podobnie cło, które charakteryzuje publicznoprawny charakter świadczenia, nieodpłatność, przymusowość, bezzwrotność oraz to, że jest pobierane w środku płatniczym jakim jest pieniądź<sup>16</sup>. Tak więc w zakresie wymienionych cech obie daniny wykazują podobieństwo, co pozwala na ich utożsamianie. Mimo to, podatek w przeciwieństwie do cła wyróżnia się tym, iż jest źródłem dochodu Skarbu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast dochody uzyskiwane z ceł w 80% przekazywane są do budżetu ogólnego Unii Europejskiej. Natomiast pozostała część ceł stanowi dochód budżetu państwa, którego administracja celna pobrała cła, a wpływy te przekazane są na bieżące zaspokojenie funkcjonowania administracji celnej<sup>17</sup>.

Zwolennicy poglądów traktujących cło jako podatek wskazują także na tożsame elementy konstrukcyjne cła i podatku, takie jak podmiot i przedmiot, podstawa, skala, stawki oraz tryb płatności<sup>18</sup>. Stanowisko takie prezentuje m.in. N. Gajl, która w swoich rozważaniach podnosi, że wszystkie daniny publiczne, czyli różnego rodzaju cła, opłaty i inne obciążenia systemowe, pomimo istotnych różnic w treści i budowie oparte zostały na jednorodnym zestawie podstawowych elementów, co pozwala i uzasadnia łączenie ich w jeden przedmiotowo określony system podatkowy<sup>19</sup>. Z kolei przeciwnicy prezentowanych poglądów stoją na stanowisku, że cło pomimo posiadania licznych cech podatku powinno być traktowane jako odrębny rodzaj daniny pobieranej w obrocie towarowym z zagranicą. Przemawia za tym przede wszystkim podmiot i przedmiot cła. Podmiotem cła jest podmiot, który pobiera cło poprzez odpowiednie organy publicznoprawne (podmiot czynny) oraz podmiot, który jest zobowiązany do uiszczenia tego świadczenia (podmiot bierny). Podmiotem podatku jest podmiot, który pobiera podatek przez odpowiednie organy publicznoprawne, tj. organy podatkowe (podmiot czynny), a także podmiot, który jest zobowiązany do zapłaty tego świadczenia (podmiot bierny). Powyższe pozwala uznać, że zakres podmiotowy cła jest o wiele węższy aniżeli podatków<sup>20</sup>, gdyż po stronie podmiotu biernego obejmuje on tylko grupę osób, które dokonują wymiany handlowej z zagranicą. Wskazując na różnice i podobieństwa pomiędzy cłem a podatkiem jako daninami publicznymi pobieranymi w międzynarodowym obrocie towarowym, należy także zwrócić uwagę na przedmiot obu danin publicznych. Przedmiotem cła, jest określony w unijnym

<sup>16</sup> Por. A. Komar, *Cła*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, t. 3, *Instytucje Budżetowe*, część II, *Dochody i wydatki budżetu*, Wrocław 1985, s. 455.

<sup>17</sup> Por. art. 2 ust. 1 lit. a) oraz ust. 3 decyzja Rady nr 2014/335/UE, Euratom z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE. L 168 z dn. 07.06.2014 r., s. 105) w zw. z art. 3 i 311 TFUE.

<sup>18</sup> Por. W. Wójtowicz, *Prawo celne*, w: *Prawo finansowe*, red. B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, Warszawa 1997, s. 312.

<sup>19</sup> Por. N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 219.

<sup>20</sup> Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 3.

kodeksie celnym<sup>21</sup> stan faktyczny lub prawny, z którym ustawodawca wiąże powstanie obowiązku uiszczenia cła. Pobierane jest ono tylko od grupy osób dokonujących obrotu towarowego z zagranicą, które prowadzą interesy w skali międzynarodowej<sup>22</sup>. Przedmiot ten należy rozpatrywać w dwóch aspektach, tj.:

1. w aspekcie jakościowym – jest to wprowadzenie towaru na unijny obszar celny lub jego wyprowadzenie przez granicę państwa lub unii celnej, jak również posiadanie towaru nieunijnego, oraz
2. w sensie materialnym – przedmiotem cła jest towar, który ma być obciążony cłem.

Natomiast przedmiotem podatku jest pewne zdarzenie, którego wystąpienie powoduje określone skutki w prawie podatkowym. Przedmiotem podatku jest więc stan faktyczny, z którym wiąże się powstanie obowiązku podatkowego. Dokonując porównania tego elementu dla obu typów omawianych świadczeń, należy stwierdzić, że zakres przedmiotowy cła jest węższy niż podatku, gdyż obejmuje ono tylko stan faktyczny lub prawny, którym jest zaistnienie zdarzenia, tj. wprowadzenie lub wyprowadzenie towarów poza unijny obszar celny bądź posiadanie towaru nieunijnego.

Natomiast przeciwnicy utożsamiania cła z podatkiem, zwracają uwagę na przepisy prawne, które ich zdaniem konsekwentnie odróżniają instytucję cła i podatku. Pogląd taki przedstawia m.in. A. Kuś, który twierdzi, że „z formalnego punktu widzenia przepisy prawa konsekwentnie rozróżniają pojęcie podatku i cła”<sup>23</sup> i wskazuje na dwa odrębne zespoły norm prawnych regulujących te instytucje<sup>24</sup>. W tym miejscu należy wskazać, że regulacje prawne dotyczące podatków mają zastosowanie do cel tylko na mocy wyraźnego odesłania w przepisach prawa celnego, tj. treści art. 73 ustawy Prawo celne, zgodnie z który do postępowania w sprawach celnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 12 oraz działu IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej, z uwzględnieniem zmian wynikających z przepisów prawa celnego. W zakresie regulacji dotyczących wydawania zaświadczeń stosuje się odpowiednio przepisy działu VIIIa ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej.

Jak już zostało wykazane wcześniej, obie daniny publiczne stanowią źródło dochodów związku publicznoprawnego, przez co realizują funkcję fiskalną. Dochody uzyskiwane z cel zasilają Skarbu Państwa oraz budżet Unii Europejskiej, w przeciwieństwie do podatków, które dostarczają nie tylko dochodów budżeto-

<sup>21</sup> Por. Art. 1 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona) (Dz. Urz. UE L Nr 269 z dn. 10.10.2013 r., s. 1 z późn. zm.).

<sup>22</sup> Por. B. Brzeziński, *Zagadnienia ogólne*, w: *Prawo finansowe*, dz. cyt., s. 155.

<sup>23</sup> A. Kuś, *Podstawy prawa celnego*, w: *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2002, s. 301.

<sup>24</sup> Por. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, w: *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, red. W. Morawski, Warszawa 2007, s. 17.

wi państwa, ale również jednostkom samorządu terytorialnego<sup>25</sup>. To także jest istotny argument, który skłania przedstawicieli doktryny do przyjęcia poglądu, aby odróżniać cło od podatków, a zatem nie traktować ich jako jednej instytucji prawnofinansowej<sup>26</sup>. Wyróżnianie cel i podatków w przepisach prawnych państw Unii Europejskiej związane jest z okolicznością, iż wpływy z podatków pozostają z reguły w kraju, podczas gdy wpływy z cel zasilają w całości budżet Unii Europejskiej. Budżet ogólny UE stanowią dochody z czterech podstawowych źródeł: cel rolnych, pozostałych cel (pobieranych na podstawie taryfy), wpływy z podatku VAT (kwoty kalkulowane przy zastosowaniu jednolitej stawki tego podatku w stosunku do wspólnie uzgodnionej podstawy opodatkowania) oraz z tzw. czwartego źródła (bezpośrednie wpływy krajów członkowskich).

Zdaniem Autora pogląd ten należy uznać za słuszny. Przemawia za tym także sposób ujęcia cła i podatku w kategoriach dochodów budżetu państwa. Zgodnie z nieobowiązującą już ustawą o finansach publicznych z 2005 r. wpływy z tytułu cel traktowane były jako dochody niepodatkowe<sup>27</sup>. Podział ten został potwierdzony w judykaturze. I tak na przykład WSA w Gorzowie Wlkp. w orzeczeniu z dnia 14 czerwca 2006 r. wskazała, że „(...) zrównanie cel z podatkiem nie jest możliwe, ponieważ w znaczeniu normatywnym cechują je znaczne odmienności (...)”<sup>28</sup>. Zgodnie z tą klasyfikacją cła należało traktować jako świadczenie, któremu nie towarzyszy równoległe świadczenie ekwiwalentne w postaci pozwolenia na przywóz lub wywóz towarów, czego nie można zauważyć w przypadku podatku. Zagadnienie to w inny sposób przedstawia art. 111 ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.<sup>29</sup>, wprowadzając dychotomiczny podział na dochody podatkowe i niepodatkowe. Dochodami podatkowymi według ustawodawcy są podatki i opłaty w takiej części, która zgodnie z odrębnymi ustawami nie stanowi dochodu jednostek samorządu terytorialnego, przychodu państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych<sup>30</sup>. Natomiast pozostałe dochody wymienione w omawianym przepisie należy uznać jako dochody o charakterze niepodatkowym<sup>31</sup>. Należą do nich m.in. cła, które zostały wymienione w art. 111 pkt 2

<sup>25</sup> Por. P. Witkowski, *Instytucje wspólnotowego prawa celnego w międzynarodowym obrocie towarowym*, Chełm 2008, s. 56.

<sup>26</sup> Por. A. Kuś, *Gospodarcze procedury celne w prawie polskim na tle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa-Poznań 2001, s. 26; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zagadnienia ogólne*, w: *Prawo celne, międzynarodowe, wspólnotowe, polskie*, Warszawa 2009, s. 25-26.

<sup>27</sup> Por. Art. 96 pkt 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

<sup>28</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 14 czerwca 2006 r., sygn. I SA/Go 2084/05, LEX nr 853858.

<sup>29</sup> Por. Dz. U. z 2009 r., Nr 157, poz. 1240 z późn. zm. – dalej powołana jako u.f.p.

<sup>30</sup> Por. Art. 111 ust. 1 u.f.p. z 2009 r.

<sup>31</sup> Por. R. Kowalczyk, w: *Prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 63; J. Stankiewicz, w: *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą*, red. E. Ruśkowski, J. M. Salachna, Gdańsk 2010, s. 363; M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 297.

u.f.p.<sup>32</sup>. W świetle powyższego należałoby wnioskować, że cła zostały wyodrębnione jako odrębna danina publiczna, która nie jest podatkiem ani opłatą. Instytucja cła została więc ujęta jako odrębna kategoria świadczeń pobieranych w ramach klasyfikacji prawnej form dochodów budżetowych.

Na problem konieczności odróżnienia cel od podatków zwraca również uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych. W licznych tezach orzeczeń WSA i NSA „(...) cło w sensie ekonomicznym jest postrzegane jako rodzaj podatku pośredniego, stanowiącego źródło dochodów Skarbu Państwa, jednakże ze względu na specyfikę i różnice istniejące między szeroko rozumianym systemem prawa podatkowego i celnego uzasadnione jest odrębne traktowanie cel i podatków w ujęciu normatywnym (...)”<sup>33</sup>. W innych orzeczeniach WSA podkreślił, że „(...) nie ma podstaw do twierdzenia, iż cło winno być uznane za „podatki” w rozumieniu przepisów Konstytucji RP. Wskazać tutaj należy, że w art. 217 wymieniono obok podatków „inne daniny publiczne”, do których bezwątpienia należy zaliczyć także cła<sup>34</sup>. Oznacza to, że cła zostały zaliczone w Konstytucji do „innych danin publicznych”, których nakładanie, określenie podmiotu, przedmiotu, stawek celnych a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych z cła następuje w drodze rozporządzeń inijnych. A zatem każdy podmiot dokonujący wymiany międzynarodowej zobowiązany jest do ponoszenia świadczenia w postaci cła.

Na aprobatę w tym zakresie zasługuje również interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, w której podkreślono, że cła i podatki stanowią odrębne kategorie należności płaconych na rzecz Skarbu Państwa, ponieważ ich pobór i ustalanie regulowane jest odrębnymi przepisami prawnymi. Cło obliczane i pobierane jest w oparciu o regulacje prawne zawarte w przepisach prawa celnego na poziomie unijnym<sup>35</sup>.

Analizując przedmiotowe zagadnienie, zauważyć należy, że podatkiem jest wyłącznie świadczenie, które wynika z ustawy podatkowej, czego nie można stwierdzić w przypadku cła. Pogląd ten zdaje się mieć również poparcie w orzecznictwie sędowo-administracyjnym<sup>36</sup>. Na przykład Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z dnia 4 sierpnia 2010 r. zwrócił uwagę<sup>37</sup>, że cło nie wynika z ustaw podatkowych, lecz z ustawy z dnia 19 marca 2004 r.

<sup>32</sup> Por. Art. 111 ust. 2 u.f.p. z 2009 r.

<sup>33</sup> Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2008 r., sygn. I GSK 353/07, LEX nr 483974; wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2008 r., sygn. I GSK 356/07, LEX nr 1015171; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 maja 2006 r., sygn. III SA/Po 177/04, LEX nr 830548; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 maja 2006 r., sygn. III SA/Po 183/04, LEX nr 830554; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 sierpnia 2008 r., sygn. III SA/Po 158/08, LEX nr 501340.

<sup>34</sup> Por. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 maja 2006 r., sygn. III SA/Po 177/04, LEX nr 830548; wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2008 r., sygn. I GSK 356/07, LEX nr 1015171.

<sup>35</sup> Por. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 kwietnia 2008 r., sygn. IBPP2/443-18/08/BW, LEX nr 72204.

<sup>36</sup> Por. Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2010 r., sygn. I GSK 367/09, Lex nr 1574116.

<sup>37</sup> Por. Sygn. I GSK 554/10, LEX nr 737468.

Prawo celne. Oznacza to, że sprawy celne tym samym nie są sprawami wynikającymi z obowiązków podatkowych w rozumieniu treści art. 175 § 3 pkt. 1 p.p.s.a.<sup>38</sup>. W tym miejscu warto odwołać się do orzeczenia WSA w Kielcach z dnia 31 marca 2011 r., który na gruncie przedakcesyjnego kodeksu celnego podniósł, że „(...) z art. 1 wynika, że regulacja ta dotyczy spraw celnych, a nie podatkowych, ponieważ ma za przedmiot zasady i tryb przywozu towarów na polski obszar celny lub wywozu towarów z polskiego obszaru celnego oraz związane z tym prawa i obowiązki osób, a także uprawnienia i obowiązki organów celnych. Natomiast, jeśli chodzi o zobowiązania podatkowe, to tryb postępowania określanego mianem postępowania podatkowego został uregulowany w ustawie Ordynacja podatkowa (...)”<sup>39</sup>.

Za oddzielnym traktowaniem ceł i podatków jako daninami publicznymi pobieranymi w międzynarodowym obrocie towarowym przemawia również kryterium formalnoprawne. Przyjęte w Ordynacji podatkowej pojęcia „podatek” czy „obowiązek podatkowy” są pojęciami zdefiniowanymi na potrzeby ustawy Ordynacja podatkowa<sup>40</sup>. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 9 listopada 1999 r.<sup>41</sup> trafnie zauważył, że pojecie „ustawy podatkowej” z art. 123 Konstytucji posiada szerszy zakres od definicji tego pojęcia podanej w art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej<sup>42</sup>. Powołany już artykuł 3 pkt 1 Ordynacji odnosi się tylko do materii normatywnych zawartych w Ordynacji podatkowej i nie należy go odczytywać jako ustalenia uniwersalnego i powszechnie obowiązującej definicji pojęcia „ustawa podatkowa”. W kontekście powyższego należy zauważyć, że Ordynacja podatkowa jest specyficznym „kodeksem prawa podatkowego”. Zawarte są w niej zarówno przepisy prawa ustrojowego (dotyczące organów), prawo materialne, jak i prawo proceduralne<sup>43</sup>.

Konkludując rozważania dotyczące kwestii różnic i podobieństw pomiędzy cłem a podatkiem jako daninami publicznymi pobieranymi w międzynarodowym obrocie towarowym, należy zwrócić uwagę na wspólne regulacje prawne prawa podatkowego i celnego. Zaistnienie zdarzenia, jakim jest wprowadzenie bądź wyprowadzenie towaru poza wspólnotowy obszar celny, powoduje, że określone instytucje prawa celnego i podatkowego są wzajemnie stosowane. Za przykład może posłużyć instytucja wartości celnej towaru, stanowiąca podstawę opodatkowania dla podatków w wymianie handlowej z zagranicą czy też obowiązek podatkowy, który powstaje z chwilą powstania długu

<sup>38</sup> Por. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. 2012 r., poz. 270 z późn. zm.).

<sup>39</sup> Sygn. I SA/Ke 152/11, LEX nr 1127204.

<sup>40</sup> Por. W. Guentzel, *Doradca podatkowy jako pełnomocnik przed NSA*, Głosa 2003, nr 4, s. 33.

<sup>41</sup> Por. Sygn. K 28/98, OTK 1999, nr 7, poz. 156, Dz. U. 1999 r., Nr 92, poz. 1062, LEX nr 39228.

<sup>42</sup> Por. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) – dalej powołana jako o.p.

<sup>43</sup> Por. R. Mastalski, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2004, s. 6.

celnego. Istotnie prawo celne „korzysta” z uregulowań prawa podatkowego. Podstawą takiego stwierdzenia jest chociaż powołana już treść art. 73 ustawy Prawo celne. Nie zmienia to faktu, iż podatki i cła jako daniny publiczne stanowią przedmiot regulacji odrębnych dziedzin prawa. Świadczy o tym także stosowanie przez nie własnej terminologii<sup>44</sup>. Należy podkreślić, że w ostatnich latach stają się one coraz mocniej zróżnicowane, zarówno pod względem pełnionych przez nie funkcji, jak i umiejscowienia w systemie prawa. Jeszcze do niedawna charakterystycznym łącznikiem prawa podatkowego i celnego było to, że stanowiły one elementy prawa daninowego czy też prawa dochodów budżetowych w ramach gałęzi prawa finansów publicznych<sup>45</sup>. Współcześnie prawo podatkowe postrzegane jest raczej jako samodzielna gałąź prawa, co w konsekwencji powoduje, że badania poświęcone tej dziedzinie prowadzi się w oderwaniu od prawa celnego<sup>46</sup>. Wśród przyczyn takiego stanu rzeczy wskazać należy m.in. powstanie unijnego prawa celnego<sup>47</sup>. Niewątpliwie obowiązywanie wspólnych dla kilku państw źródeł prawa czy chociażby pewnych wzorców powodujących zbliżenie rozwiązań prawnych obowiązujących w różnych państwach może powodować umiędzynarodowienie badań na dany temat, a jednocześnie wyodrębnić badania nad danym zagadnieniem w poszczególnych krajach. Proces taki w pewnym stopniu ma miejsce w prawie celnym<sup>48</sup>. Z drugiej strony prawo celne, zdaniem części autorów, należy traktować jako wyodrębnioną gałąź polskiego systemu prawnego<sup>49</sup>.

### Wnioski końcowe

Podsumowując dotychczasowe rozważania mające na celu wskazanie różnic i podobieństw pomiędzy cłem a podatkiem, można uznać za udowodnione, że utożsamianie cła z podatkiem, jako formy podatku pobieranego przez organy celne w związku z przekroczeniem towaru przez granicę celną nie jest prawidłowe. Za odróżnieniem obu danin publicznych przemawia to, że:

1. zdarzenie w związku z wystąpieniem, których cło jest uiszczane, tj. wprowadzenia lub wyprowadzenia towaru poza unijny obszar celny;

<sup>44</sup> Por. Ł. Karczyński, *Podstawowe zasady prawa podatkowego*, „Przegląd Naukowy Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku” 6(2007), s. 456; wyrok NSA w Warszawie z dnia 18 lutego 2009 r., sygn. I GSK 297/08, LEX nr 516679.

<sup>45</sup> Por. A. Kuś, *Gospodarcze procedury*, dz. cyt., s. 24.

<sup>46</sup> Por. Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 38.

<sup>47</sup> Por. C. Kosikowski, *Samodzielny byt prawa finansowego jako działu prawa i problem jego autonomności*, w: *System prawa finansowego*, t. 1, *Teoria i nauka prawa finansowego*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2010, s. 422.

<sup>48</sup> Por. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nauka prawa celnego – już wspólnotowa czy jeszcze krajowa?*, w: *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2009, s. 149n.

<sup>49</sup> Por. W. Czyżowicz, w: *Prawo celne*, red. tenże, dz. cyt., s. 20; K. Machalica-Drozdek, *Prawo celne a prawo podatkowe*, MPCiP 2012, nr 10, s. 420-423; K. Machalica-Drozdek, *Prawo celne jako samodzielna gałąź prawa*, dz. cyt., s. 316-323.

2. cło jest związane z reglamentacją obrotu towarowego z zagranicą;
3. cło w odróżnieniu od podatku, dotyczy tylko towarów, które są przywożone do Unii (wywożone z Unii), nie ma zatem charakteru powszechnego. Do zapłaty cła zobowiązani są importerzy, którzy są podmiotami gospodarczymi, a zatem cło nie ma szerokiego zastosowania do osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Co więcej, cło jest często elementem polityki handlowej Unii Europejskiej, służy przede wszystkim ochronie unijnego rynku, ma zapobiegać importowi wybranych towarów. Jednakże zawsze pełni funkcję fiskalną, stanowiąc dochód związku publicznoprawnego;
4. zakres przedmiotowy, jak i podmiotowy cła jest o wiele węższy niż podatku. Istotne różnice pomiędzy elementami konstrukcyjnymi obu instytucji dotyczą m.in. podstawy naliczenia podatku - podstawy naliczenia wartości celnej, stawek celnych i podatkowych. Ponadto regulacja elementów cła regulowana jest na poziomie unijnym;
5. regulacje polskiego prawa, odnosząc się w swej treści do cła i podatku, traktują je jako odrębne daniny publiczne. Cło w przeciwieństwie do podatku jest utożsamiane ze świadczeniem pobieranym w obrocie towarowym z zagranicą;
6. podatek w przeciwieństwie do cła jest świadczeniem, które wynika z ustawy podatkowej. Istotnym jest również, iż pojęcie podatku i obowiązku podatkowego funkcjonuje wyłącznie na gruncie ustawy Ordynacji podatkowej, a tym samym nie odnosi się do cel.

## **DIFFERENCES AND SIMILARITIES BETWEEN CUSTOM AND TAX AS PUBLIC LEVIES COLLECTED IN THE INTERNATIONAL TRADE IN GOODS – SELECTED ISSUES**

### **Summary**

The article constitutes another contribution to the debate regarding the place of customs in the system of public levies. Customs have been for ages seen as a benefit collected from persons trading internationally. Currently, the institution of customs as the only public levy collected by Polish customs authorities, contributes not only to the state budget, but it primarily constitutes income of a public-law union, that is, the European Union. Customs is frequently an element of trade policy of the European Union and predominantly provides protection for the Union market, it is aimed at preventing import of selected goods. Nevertheless, it has always performed a fiscal function as the public-law union's income.

**Key words:** customs law, customs, tax, public levy.