

Adam Drozdek**CHARAKTER PRAWNY INSTYTUCJI PRZEDAWNIE
PRAWA DO USTALENIA WYSOKOŚCI DŁUGU CELNEGO****Uwagi wstępne**

Ukształtowanie instytucji przedawnienia długu celnego wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego. Artykuł 2 Konstytucji RP¹ nakłada na ustawodawcę obowiązek ukształtowania takich regulacji prawnych, które sprzyjać będą wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności. Instytucja przedawnienia stanowi zarazem przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego oraz odstępstwo od zasady powszechności ponoszenia ciężarów publicznych, wyrażonej w art. 84 Konstytucji. Mimo to zagadnienie przedawnienia niezmiennie wywołuje wątpliwości interpretacyjne, co w konsekwencji prowadzi do licznych sporów pomiędzy dłużnikiem a wierzycielem celnym. Przedawnienie na gruncie krajowego² i unijnego prawa celnego³ posiada istotne znaczenie nie tylko dla prowadzonych przez organy celne postępowań w sprawach celnych, ale również postępowań w zakresie podatków pobieranych przez organ celny w obrocie towarowym z zagranicą.

Niniejsze opracowanie stanowi próbę wyjaśnienia podstawowego problemu badawczego, jakim jest niewywiązanie się przez organ celny z uprawnienia do dokonania konkretyzacji obowiązku celnego, co w konsekwencji powoduje przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość długu celnego. W praktyce interpretacja przepisów przedstawiana przez organy celne, jak i podmioty prowadzące obrót towarowy z zagranicą wywołuje liczne wątpliwości. Instytucja przedawnienia na gruncie prawa celnego nie była dotychczas

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (DzU z 1997 r., nr 78, poz. 483 z późn. zm.) – dalej Konstytucja RP.

² Por. art. 65 ust. 10 pkt 1 w zw. z art. 65 ust. 7 i art. 56 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (t.j. DzU z 2015 r., poz. 858 ze zm.) – dalej u.p.c. lub ustawa Prawo celne.

³ Por. art. 103 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 269 z 10.10.2013, s. 1 z późn. zm.) – dalej UKC.

przedmiotem szerszej analizy przedstawicieli doktryny, dlatego niezbędne zdaje się wykorzystanie rozwiązań wypracowanych w tym zakresie na gruncie prawa cywilnego oraz podatkowego.

Instytucja przedawnienia

Przedawnienie posiada ogromne znaczenie w prawie celnym. Pomimo to ustawodawca w regulacjach z zakresu tej dziedziny nie określił wprost, czym jest instytucja przedawnienia, wychodząc z założenia, że co do istoty należy ją rozumieć podobnie jak w innych gałęziach prawa np. cywilnym, karnym czy administracyjnym. Dla porównania można na przykład wskazać, że w prawie cywilnym przedmiot przedawnienia stanowią wyłącznie roszczenia majątkowe, będąc sposobem na zmianę stosunków prawnych, wskutek upływu czasu. Mimo pewnych podobieństw to zupełnie różne instytucje, a jedyną wspólną ich cechą jest działanie upływu jednostki czasowej. Normy prawne w poszczególnych gałęziach prawa nakazują z upływem określonego czasu wiązać skutek w postaci wygaśnięcia, powstania lub zmiany treści prawa. Funkcją społeczną przedawnienia jest stabilizacja stosunków prawnych, dla których upływ czasu ma istotne znaczenie jako element kształtujący ich formę i istotę. Potwierdza to orzecznictwo, na przykład wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 lutego 1991 r., który stwierdził, że ze względu na ład i porządek społeczny niepożądany jest stan długotrwałej niepewności podmiotów co do przysługujących im praw⁴, a zasada pewności obrotu prawnego wymusza ściśle przestrzeganie ustawowo zastrzeżonych terminów w celu dochodzenia roszczeń⁵. W innym przypadku podmioty stosunku zobowiązaniowego przez dziesięciolecie pozostawałyby w niepewności co do swojej sytuacji prawnej.

W literaturze dotyczącej prawa cywilnego⁶ wskazuje się ponadto, że przedawnienie nie jest pojęciem jednoznacznym. Termin ten używany jest nie tylko na określenie samej instytucji w jej całokształcie, ale także wtedy, gdy mówimy o biegu czy skutkach upływu terminu przedawnienia. Przedstawiciele prawa cywilnego prezentują różne definicje przedawnienia. Są one jednak cząstkowe i ograniczają się do wskazania cechy lub cech charakterystycznych tej instytucji. Zwykle nawiązują do skutku upływu terminu przedawnienia, do biegu przedawnienia, jego właściwości albo do kilku tych elementów łącznie. Przykład stanowi definicja zaprezentowana przez A. Woltera oraz J. Ignatowicza⁷. Według nich przedawnienie umarzające (przedawnienie *sensu stricto*) oraz termin zawity charakteryzują się tym, iż wraz z beczynnym upływem czasu uprawniony podmiot

⁴ Sygn. III CRN 500/90, LEX nr 3753.

⁵ Wyrok SN z dnia 15 lipca 1999 r., sygn. II UKN 44/99, LEX nr 42934.

⁶ T. Pałdyna, *Przedawnienie w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 2009, s. 25.

⁷ A. Wolter, J. Ignatowicz, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1982, s. 323–324.

traci możliwość dochodzenia należnego mu roszczenia bądź też dochodzi do wygaśnięcia roszczenia. Zatem skutkiem niedotrzymania ustawowo określonego terminu jest utrata możliwości uzyskania ochrony prawnej wierzyciela. Ponadto w prawie cywilnym przedawnienie prowadzi do ograniczenia możliwości dochodzenia roszczenia, jeżeli nie było ono realizowane przez czas określony w ustawie. Przedawnienie roszczenia nie wygasa, ale istnieje nadal, przekształcając się w zobowiązanie naturalne, czyli przechodzi w stan, w którym nie jest możliwe przymusowe spełnienie świadczenia⁸. Roszczenie niepełne nie może być skutecznie wyegzekwowane przez wierzyciela. Jeżeli natomiast zobowiązany po upływie ustawowo określonego czasu dobrowolnie spełnił ciężące na nim świadczenie, nie może on później żądać jego zwrotu⁹ na zasadach określonych dla nadpłaty.

Na gruncie prawa celnego należy zwrócić uwagę na fundamentalne cechy instytucji przedawnienia. Spełnia ona szczególną funkcję dla dłużnika celnego – funkcję gwarancyjną. Tak więc na skutek upływu czasu następuje stabilizacja sytuacji prawnej dłużnika. Nabywa on pewność, że jego stosunek zobowiązaniowy w sferze publicznoprawnej nie ulegnie już zmianie. Z drugiej strony organy administracji celnej, które w okresie biegu terminu przedawnienia nie podjęły stosownych działań prawnych, pozbawione są możliwości ingerencji w prawa i obowiązki dłużnika. Po obu stronach nieistniejącego już długu celnego następuje więc stan pewności w zakresie wzajemnych zobowiązań i uprawnień. Instytucja przedawnienia w prawie celnym wiąże się z brakiem równości stron stosunku prawnego, a także z możliwością dużej ingerencji organów administracji publicznej w sferę praw dłużnika¹⁰.

W świetle przedstawionych rozważań można wnioskować, że poprzez instytucję przedawnienia w prawie celnym należy rozumieć zdarzenie prawne, którego swoistym elementem jest upływ czasu. Instytucja przedawnienia polega na tym, że jeżeli osoba zobowiązana do uiszczenia kwoty długu celnego (dłużnik celny), w wyznaczonym w przepisach prawa celnego czasie nie zostanie powiadomiona o zarejestrowaniu kwoty należności wynikającej z długu celnego, to organ celny nie ma możliwości dochodzenia od niej określonego świadczenia. W konsekwencji powoduje to wygaśnięcie długu celnego, w wyniku czego dłużnik celny nie ponosi odpowiedzialności za ten dług.

⁸ B. Kordasiewicz [w:] *System prawa prywatnego. Prawo cywilne – część ogólna*, t. 2, red. Z. Radwański, Warszawa 2002, s. 535.

⁹ Por. art. 411 pkt 3 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. DzU z 2014 r., poz. 121 z późn. zm.).

¹⁰ Szerzej, zob. K. Machalica-Drozdek, A. Drozdek, *Instytucja przedawnienia w prawie celnym – część I*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014, nr 8, s. 310–316; K. Machalica-Drozdek, A. Drozdek, *Instytucja przedawnienia w prawie celnym – część II*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014, nr 9, s. 364–368.

Dług celny jako zobowiązanie publicznoprawne

Instytucja przedawnienia pozostaje w stałym związku z „filarem” prawa celnego, jakim jest dług celny. Definicja legalna długu celnego została zawarta w treści art. 5 ust. 18 UKC. Zgodnie z nim poprzez dług celny należy rozumieć nałożony na określoną osobę obowiązek zapłaty stosownej kwoty cła przywozowego lub wywozowego, określonej dla danych towarów na mocy obowiązujących przepisów prawa celnego.

Dług celny jako zobowiązanie publicznoprawne powstaje z mocy prawa (*ipso iure*). Konkretyzuje on wynikający z przepisów prawa celnego, co do podmiotu zobowiązanego, obowiązek uiszczenia cła w prawidłowej wysokości, miejscu oraz terminie w związku z przywozem lub wywozem towarów przez granicę celną związku publicznoprawnego¹¹. Obowiązek ten ma charakter abstrakcyjny i ciąży na każdym podmiocie, który dokonuje określonych „operacji” (przywozu lub wywozu) w międzynarodowej wymianie towarowej. W przypadku powstania długu celnego cło określane jest na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej Unii Europejskiej. Zaistnienie długu celnego uzależnione zostało od tego, czy taryfa celna przewiduje cło dla danego towaru. Dług celny powstaje także wtedy, gdy Wspólna Taryfa Celna zakłada zerową stawkę celną dla towaru, ponieważ obowiązek celny przekształca się w dług celny. W tej sytuacji stawka celna jest zerowa.

Pogląd ten zdają się potwierdzać przepisy art. 2 u.p.c. Powołana regulacja prawna wiąże wprowadzenie towaru na obszar celny Unii lub jego wyprowadzenie z tego obszaru z powstaniem z mocy prawa obowiązków i uprawnień przewidzianych w przepisach prawa celnego. Wynika z tego, że obowiązek uiszczenia cła powstaje co do zasady z chwilą przywozu towarów z zagranicy lub wywozu towarów za granicę. Wspomniana regulacja prawna stanowi zasadę, że przedmiotem postępowania celnego jest ustalenie zaistnienia określonych uprawnień lub obowiązków celnych w stosunku do konkretnego podmiotu, które powstały *ex lege*.

Wynika z tego, że wprowadzenie lub wyprowadzenie towaru z unijnego obszaru celnego powoduje z mocy prawa powstanie obowiązków i uprawnień przewidzianych w przepisach prawa celnego, jeżeli przepisy prawa, w tym umowy międzynarodowe, nie stanowią inaczej. Wprowadzenie towaru na unijny obszar celny lub wyprowadzenie go stamtąd następuje w chwili faktycznego przywozu towaru na unijny obszar celny lub jego faktycznego wywozu z tego obszaru. Oznacza to, że powstanie z mocy prawa długu celnego wiąże się z zaistnieniem w rzeczywistości hipotetycznych przesłanek (okoliczności), z którymi przepisy prawa celnego łączą fakt powstania długu celnego bez konieczności uprzedniego doręczenia decyzji.

¹¹ K. Sawicka, *Dług celny* [w:] *Prawo finansowe*, red. R. Mastalski, W. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2011, s. 363–364.

Powiadomienie o długi celny

Mając na uwadze zasygnalizowaną na wstępie tezę niniejszego opracowania, trzeba zauważyć, że w ramach stosunków prawnocelnych wyróżnić należy dwa rodzaje (typy) przedawnienia, tj. przedawnienie prawa do powiadomienia dłużnika celnego o kwocie wynikającej z długi celnego, czyli prawo do ustalenia wysokości długi celnego¹², oraz przedawnienie prawa do dochodzenia przez organy celne kwoty cła¹³. W związku z tym w wyniku dokonywanych przez organy celne rozstrzygnięć należy zwrócić szczególną uwagę na sposób powstawania długi celnego, a konkretnie na jeden rodzaj decyzji organów celnych w tym przedmiocie, tj. decyzję deklaratoryjną, określającą wysokość długi celnego¹⁴. Jak już wskazano, aby mógł powstać dług celny, konieczne jest wcześniejsze zaistnienie obowiązku celnego i na jego podstawie wydanie decyzji określającej dług celny oraz skuteczne jej doręczenie dłużnikowi celnemu. Ze względu na temat niniejszego artykułu w dalszej części zostanie omówiona instytucja przedawnienia prawa do powiadomienia dłużnika o kwocie wynikającej z długi celnego.

Analizując zagadnienie charakteru prawnego instytucji przedawnienia prawa do ustalenia wysokości długi celnego, warto zauważyć, że zgodnie z unijnym kodeksem celny każda kwota cła przywozowego lub wywozowego jest ustalana przez organy celne właściwe dla miejsca, w którym powstał dług celny, lub miejsca uznanego za miejsce powstania tego długi. Organ dokonuje określenia długi celnego niezwłocznie po uzyskaniu niezbędnych informacji¹⁵, na przykład dotyczących wartości celnej sprowadzanego towaru czy kodu stawki celnej.

Odstępstwem od powyższego jest regulacja prawna zawarta w art. 103 ust. 1 UKC. Zgodnie z jego treścią dług celny nie powstaje na skutek powiadomienia dłużnika celnego, jeżeli powiadomienie takie nastąpiło po upływie trzech lat od dnia powstania długi celnego. Ustawodawca wskazał, że dług celny nie może zaistnieć bez uprzedniego powiadomienia dłużnika celnego. Z punktu prowadzenia badań istotne wydaje się przeanalizowanie instytucji powiadomienia oraz wskazanie początku biegu terminu przedawnienia i skutków tego przedawnienia.

¹² Art. 103 UKC.

¹³ Art. 65 ust. 7 u.p.c.

¹⁴ Decyzja o charakterze deklaratoryjnym (zwana też określającą) jest tego rodzaju aktem administracyjnym, który jedynie stwierdza istnienie lub nieistnienie pewnego stosunku prawnego w ogóle, w całej jego treści lub też w pewnej jego części; do sfery prawnej danego podmiotu decyzja ta nie wprowadza nic nowego, ustala jedynie granice tej sfery, usuwa z niej elementy sporne, wątpliwe. Oddziaływanie decyzji na sferę prawną rozpoczyna się od chwili, kiedy dany stosunek prawny powstał czy też rzekomo miał powstać. Akty deklaratoryjne wywołują skutki prawne „wstecz” – *ex tunc* (por. W. Czyżowicz, *Procedury celne i zabezpieczanie długi celnego*, <http://akson.sgh.waw.pl/~wczzyzo/publicystyka.php>).

¹⁵ Art. 101 ust. 1 UKC w zw. z art. 104 ust. 1 UKC.

W polskich przepisach prawa celnego przesłanką powstania obowiązku uiszczenia cła jest prawidłowe powiadomienie dłużnika celnego na zasadach określonych w art. 102 ust. 1 i 2 UKC w związku z zasadą pisemności, która określona została w art. 126 Ordynacji podatkowej¹⁶. Przepis art. 102 ust. 1 akapit drugi UKC obejmuje zarówno te przypadki, w których prawodawca unijny uznał, że z uwagi na „zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań” obciążenie dłużnika prawnie należną kwotą wynikającą z długu celnego byłoby nie do pogodzenia z zasadą praworządności, jak i sytuacje ustanowienia – w toku postępowania prowadzonego przez Komisję – środka ochronnego w postaci cła tymczasowego (w formie zabezpieczenia), a także pozostałe przypadki, w których organy celne na mocy przepisów prawa celnego zostały zwolnione z obowiązku powiadamiania o długu celnym.

Na organie celnym spoczywa obowiązek niezwłocznego powiadomienia dłużnika celnego o kwocie wynikającej z wysokości długu celnego¹⁷. W sytuacji gdy kwota ta ustalona została w formie decyzji, powiadomienie następuje w dniu jej doręczenia, z zastrzeżeniem art. 83 ustawy Prawo celne¹⁸, gdzie przewiduje się, że w przypadku osób nieznanymi z miejsca pobytu lub adresu doręczanie decyzji następuje poprzez wywieszanie jej na okres 14 dni w siedzibie organu celnego prowadzącego postępowanie¹⁹. Stanowisko polskiego ustawodawcy w kwestii powiadomienia zostało potwierdzone w judykaturze TSUE. Zgodnie z orzeczeniem z dnia 23 lutego 2006 r., sygn. C-201/04 państwa członkowskie nie muszą przyjmować szczególnych przepisów proceduralnych dotyczących sposobu, w jaki należy dokonać powiadomienia dłużnika o kwocie cła przywózowego lub wywózowego. Do czynności tych można zastosować ogólne krajowe przepisy proceduralne, gwarantujące dłużnikowi celnemu odpowiednią informację i pozwalające mu na obronę jego praw wynikającą z pełnej znajomości okoliczności sprawy²⁰. Dopiero z chwilą powiadomienia dłużnika celnego przez organ celny o wysokości kwoty wynikającej z długu celnego powstaje pomiędzy nim a organem celnym stosunek zobowiązaniowy²¹. Organ celny jest związany

¹⁶ Por. J. Borkowski [w:] J. Borkowski, J. Chlebny, J. Chromicki, R. Hauser, H. Wojtachnio, *Kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 440, 443.

¹⁷ Art. 102 UKC; por. K. Sawicka, *Dług celny* [w:] *Prawo finansowe...*, s. 368; wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2014 r., sygn. I GSK 1462/13, CBOSA.

¹⁸ Por. wyrok WSA w Kielcach z dnia 6 maja 2010 r., sygn. I SA/Ke 198/10, LEX nr 660161.

¹⁹ B. Mazur, *Odpowiedzialność z tytułu długu celnego w przywozie*, cz. II, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2011, nr 8, s. 316; por. art. 144–154 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. DzU 2015 r., poz. 613 z późn. zm.) – dalej jako O.p. lub Ordynacja podatkowa.

²⁰ W sprawie *Belgische Staat/Molenbergnatie NV*, <http://curia.europa.eu>.

²¹ Wyrok TSUE z dnia 20 października 2005 r., sygn. C-247/04 w sprawie *Transport Maatschappij Traffic BV/Staatssecretaris van Economische Zaken*, LEX nr 226249.

decyzją od chwili jej doręczenia, a więc dopiero prawidłowo doręczona decyzja wywołuje skutek prawny. *A contrario* należy przyjąć, że decyzja do chwili doręczenia nie istnieje w obrocie prawnym. Osoba zobowiązana do zapłacenia kwoty wynikającej z długu celnego musi uiścić cło w terminie 10 dni od dnia powiadomienia o wysokości kwoty należności²².

Nawiązując do zaprezentowanego wyводу, należy uznać, że powiadomienie jest formą decyzji (zawiadomienia) o wysokości długu celnego, na podstawie którego powstaje więź łącząca dłużnika celnego z wierzycielem celnym. Istotą powiadomienia (jako szczególnej formy aktu administracyjnego) jest bowiem jednostronne oświadczenie woli, polegające na określeniu przez organ celny praw i obowiązków zindywidualizowanego dłużnika celnego w konkretnej sytuacji i na podstawie konkretnego stanu prawnego²³. To rozróżnienie pomiędzy istnieniem długu celnego, czyli cłem przywózowym lub wywózowym a jego poborem pozwala wskazać, iż powstanie długu celnego nie zależy od (późniejszego) powiadomienia dłużnika celnego. To z kolei prowadzi do konkluzji, że powiadomienie nie ma wpływu na istnienie długu celnego. Powiadomienie dłużnika o kwocie długu celnego jest więc po pierwsze czynnością następczą w stosunku do powstania długu celnego, a po drugie – skoro dług celny powstaje w określonych sytuacjach z mocy prawa, to jeśli w przedmiocie długu celnego wydane zostaną decyzje organu celnego, mają one charakter określający wysokość długu już powstałego.

Analizując instytucję przedawnienia prawa do ustalenia wysokości cła, należy poczynić kilka uwag na temat terminu początkowego okresu przedawnienia. Czas przedawnienia w prawie celnym liczony jest pomiędzy dwiema skrajnymi datami, jakimi są rozpoczęcie biegu przedawnienia i upływ tego terminu. Obliczanie terminów przedawnienia na gruncie prawa celnego budzi jednak rozbieżności, z powodu różnych znaczeń pojęcia „termin”. Na potrzeby dalszych rozważań warto zauważyć, że w języku prawnym „termin początkowy” oznacza:

1. konkretną datę, do której powinna zostać dokonana określona czynność prawna lub do której ma nastąpić określone zdarzenie;
2. pewien zakreślony okres, w którym czynność powinna zostać zrealizowana lub w którym powinno się ziścić określone zdarzenie²⁴.

Prawidłowe obliczenie terminu jest podstawą i gwarancją jego dotrzymania. Z całą pewnością do obliczania terminów przedawnienia w prawie celnym nie mają zastosowania przepisy rozporządzenia z dnia 3 czerwca 1971 r.

²² Art. 65 ust. 1 u.p.c. w zw. z art. 108 ust. 1 UKC.

²³ Por. J. Łętowski, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990, s. 183; A. Matan, *Akt administracyjny „osobowo-rzeczowy” – zagadnienie następstwa prawnego*, „Roczniki Administracji i Prawa. Teoria i Praktyka”. R. VII/VIII, red. G. Łaszczycyca, Sosnowiec 2008, s. 111.

²⁴ Por. M. Biskupski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2013, s. 90.

nr 1182/71/EWG/EURATOM, ustalające zasady zastosowania do okresów, dat i terminów²⁵. Zgodnie z treścią art. 7 ustawy Prawo celne przedmiotowe rozporządzenie ma zastosowanie tylko do terminów określonych w przepisach unijnego prawa celnego, a przepis art. 65 ustawy Prawo celne nie jest przepisem prawa unijnego. W tym miejscu należy wskazać na treść art. 73 ustawy Prawo celne, w myśl którego do obliczania terminów należy stosować art. 12 O.p.²⁶ Zgodnie z jego brzmieniem jeżeli termin został określony w latach, to kończy się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, gdyby zaś takiego dnia w ostatnim roku nie było – w dniu, który poprzedza bezpośrednio ten dzień. W kwestii terminu przedawnienia swoje stanowisko prezentuje również judykatura. W orzeczeniu z dnia 24 marca 2011 r. NSA stwierdził, że termin przedawnienia rozpoczyna swój bieg od dnia powstania długu celnego, czyli termin ten należy liczyć „od dnia do dnia”²⁷, a nie jak to ma miejsce na płaszczyźnie prawa podatkowego z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku²⁸. Na przykład trzyletni termin przedawnienia długu celnego rozpoczynający swój bieg dnia 12 października 2016 r. upłynie w dniu 12 października 2019 r. Należy wskazać, że dzień 12 października jest już początkiem biegu terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania celnego. W przepisie art. 103 ust. 1 UKC ustawodawca nieprzypadkowo określił, że wskazany termin powinien być liczony „od dnia powstania długu celnego”, w którym zaistniał obowiązek celny. Koniec okresu przedawnienia wyznacza godzina 24.00 dnia 12 października i do tego momentu powinien być liczony termin przedawnienia prawa do wydania i doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania celnego. Z uwagi na specyficznie określony moment początku biegu terminu przedawnienia należy wskazać, że przepis art. 103 ust. 1 UKC stanowi *lex specialis* wobec regulacji zawartej w art. 12 § 4 O.p.

Dokonując analizy instytucji przedawnienia prawa do ustalenia wysokości długu celnego, trzeba zaznaczyć, że zgodnie z treścią art. 103 ust. 3 UKC dług celny powstający na mocy decyzji deklaratoryjnej nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od dnia powstania obowiązku celnego, albo też na skutek opieszałości organu celnego.

²⁵ Dz. Urz. WE L 124 z dnia 8.06.1971, s. 1.

²⁶ Podobnie: W. Morawski [w:] *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, red. W. Morawski, Warszawa 2007, s. 1000; wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2007 r., sygn. I GSK 654/06, LEX nr 330439.

²⁷ Sygn. I GSK 306/10, LEX nr 1079616; podobnie: wyrok WSA w Kielcach z dnia 6 maja 2010 r., sygn. I SA/Ke 198/10, LEX nr 660161; wyrok NSA w Gdańsku z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. III SA/Gd 529/13, CBOSA.

²⁸ Wyrok Składu Siedmiu Sędziów NSA w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2003 r., sygn. FSA 2/02, CBOSA.

Trzyletni termin jej doręczenia jest wiążący dla organu celnego w ten sposób, że w tym terminie powinien wydać i doręczyć decyzję o wysokości długu celnego. Termin ten jest dyscyplinujący dla wierzyciela celnego. Ponadto wyznacza organowi celnemu granice czasowe, w jakich obowiązek celny może przekształcić się w dług celny.

Jednocześnie prawodawca przewiduje od przedstawionej zasady wyjątki w postaci przedłużenia tego okresu do 5 lat, w przypadku gdy dług celny powstał w wyniku czynu, który w czasie popełnienia podlegał sądowemu postępowaniu karnemu zgodnie z prawem krajowym²⁹. Podstaw do tego typu stwierdzenia dostarcza przede wszystkim teza wyroku TSUE z dnia 16 lipca 2009 r., w myśl którego po upływie trzyletniego terminu od powstania długu celnego organy celne państwa członkowskiego mogą w sposób skuteczny powiadomić o wysokości kwoty cła do pokrycia jedynie osobę, która popełniła czyn podlegający ściganiu karnemu, wskutek którego organy te nie mogły określić dokładnej kwoty cła³⁰. W przypadku gdy termin ten upłynął, organ celny traci prawo do powiadomienia, a w konsekwencji również prawo do pobierania cła.

Kolejnym wyjątkiem, w wyniku którego organ celny może określić prawidłową wysokość długu celnego po upływie trzyletniego okresu przedawnienia, jest weryfikacja zgłoszenia celnego i dokonania w nim zmian wartości celnej towaru według zasad określonych w prawie celnym dla potrzeb prawidłowego ustalenia należnych podatków z tytułu importu towarów. Na mocy przepisów *lex specialis*, jakimi są przepisy prawa podatkowego, organ celny może skorzystać z rozwiązań wyjątkowych, stosowanych do ustalenia prawidłowej wysokości należności podatkowych. I tak, po upływie przedawnienia długu celnego, a przed upływem zobowiązania podatkowego nie jest wprawdzie możliwe powiadomienie dłużnika o weryfikacji długu celnego, ale jest prawnie dopuszczalne ustalenie prawidłowych elementów kalkulacyjnych zgodnie z przepisami prawa podatkowego dla prawidłowego ustalenia należności podatkowych obciążających obrót towarowy z zagranicą³¹. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że *de facto* nie następuje bowiem przedawnienie długu celnego, lecz przedawnienie prawa organu celnego do określenia i powiadomienia dłużnika o wysokości długu celnego³².

Organ celny może zatem do czasu przedawnienia długu celnego zmieniać wszystkie elementy zawarte w zgłoszeniu celnym, a po przedawnieniu prawa

²⁹ Por. art. 103 ust. 2 w zw. z art. 56 u.p.c.

³⁰ Wyrok TSUE z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawach połączonych C-124/08 i C-125/08 G. Snaauwaert i inni przeciwko Wspólnocie, LEX nr 505787.

³¹ A. Drwiłło, *Problem podatkowego charakteru cel w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego* [w:] *Księga jubileuszowa profesora R. Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 131.

³² W. Morawski [w:] *Wspólnotowy kodeks...*, s. 972.

do wydania decyzji co do długu celnego może zweryfikować wartość celną dla potrzeb prawidłowego określenia zobowiązań podatkowych z tytułu importu towarów.

W kontekście przeprowadzonych rozważań należy podzielić pogląd A. Nity³³, iż skutkiem prawnym przedawnienia jest niewykonywanie uprawnień przez czas określony w ustawie. Oznacza to niemożność realizacji po upływie okresu przedawnienia uprawnień materialnoprawnych wierzyciela. To z kolei prowadzi do niewykonywania czynności, do których jest się uprawnionym lub zobowiązanym przez czas określony w obowiązującej ustawie. Brak tych działań stanowi przyczynę, która wywołuje przedawnienie w sensie materialnym. Przedawnienie ma charakter materialno-proceduralny, a sam upływ czasu nie konstituuje przedawnienia w sensie materialnym, ponieważ musi mu towarzyszyć niewykonywanie uprawnień.

Przedstawione refleksje pozwalają wysunąć wniosek, że instytucja przedawnienia prawa do ustalenia wysokości długu celnego odnosi się do przypadków, gdy wymiar celny stanowi formę przekształcenia obowiązku celnego w dług celny. W decyzji deklaratoryjnej organ celny zobowiązany jest do określenia podmiotu, przedmiotu i treści zobowiązaniowego stosunku prawnego. Oznacza to, że przedawnienie prawa do wymiaru może odnosić się do zobowiązań celnych powstałych z dniem doręczenia decyzji organu celnego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Instytucja przedawnienia uregulowana w art. 103 ust. 1 UKC wskazuje, że w przedawnieniu chodzi nie tyle o przedawnienie powstania zobowiązania celnego, ile o przedawnienie uprawnienia organów celnych do określenia tego długu, czyli o wyłączenie – ze względu na upływ czasu i bierność organów – prawnej możliwości przekształcenia obowiązku celnego w dług celny.

Uwagi końcowe

Analiza materiału normatywnego dokonana w niniejszym opracowaniu pozwala na sformułowanie pewnych wniosków.

Mając na uwadze definicję legalną długu celnego, należy uznać, że jest to powstałe z mocy prawa zobowiązanie do uiszczenia cła. Powstanie długu celnego nie zależy jednak od decyzji administracyjnej, lecz od aktu normatywnego, jakim jest unijny kodeks celny. Wydana na jego podstawie celnego decyzja określająca kwotę długu celnego ma charakter deklaratoryjny, tzn. stwierdza powstanie długu celnego z chwilą wystąpienia faktów określonych w przepisach prawa celnego.

³³ A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny*, Gdańsk 2007, s. 200 i n.

Skutkiem materialnym przedawnienia, o którym mowa w art. 103 ust. 1 UKC, jest niemożność przekształcenia obowiązku celnego w zobowiązanie celne. Wskutek upływu czasu wskazanego w art. 103 ust. 1 UKC wygasa uprawnienie organu celnego do dokonania konkretyzacji obowiązku celnego. Warto także zaznaczyć, że obowiązek celny nie przekształca się w dług celny. Jest to przykład sytuacji, w której zaistnieje obowiązek celny przy równoczesnym braku zobowiązania do zapłaty cła, w wyniku czego przedawnia się prawo organu do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie.

Wydawane przez organ celny na podstawie art. 105 ust. 3 i 4 UKC decyzje administracyjne, odnoszące się do długu celnego, stwierdzają jedynie, że powstało zobowiązanie publicznoprawne, określając podmiot zobowiązany do jego uiszczenia, prawidłową wysokość, czas i miejsce jego powstania.

Bibliografia

- Biskupski M. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2013.
- Borkowski J. [w:] J. Borkowski, J. Chlebny, J. Chromicki, R. Hauser, H. Wojtachnio, *Kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2001.
- Czyżowicz W., *Procedury celne i zabezpieczanie długu celnego*, <http://akson.sgh.waw.pl/~wczyzo/publicystyka.php>.
- Drwiłło A., *Problem podatkowego charakteru cel w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego* [w:] *Księga jubileuszowa profesora R. Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009.
- Kordasiewicz B. [w:] *System prawa prywatnego. Prawo cywilne – część ogólna*, t. 2, red. Z. Radwański, Warszawa 2002.
- Łętowski J., *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990.
- Machalica-Drozdek K., Drozdek A., *Instytucja przedawnienia w prawie celnym – część I*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014, nr 8.
- Machalica-Drozdek K., Drozdek A., *Instytucja przedawnienia w prawie celnym – część II*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014, nr 9.
- Matan A., *Akt administracyjny „osobowo-rzeczowy” – zagadnienie następstwa prawnego*, „Roczniki Administracji i Prawa. Teoria i Praktyka”. R. VII/VIII, red. G. Łaszczycza, Sosnowiec 2008.
- Mazur B., *Odpowiedzialność z tytułu długu celnego w przywozie – część II*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2011, nr 8.
- Morawski W. [w:] *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, red. W. Morawski, Warszawa 2007.
- Nita A., *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny*, Gdańsk 2007.
- Pałdyna T., *Przedawnienie w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 2009.
- Sawicka K., *Dług celny* [w:] *Prawo finansowe*, red. R. Mastalski, W. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2011.
- Wolter A., Ignatowicz J., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1982.

Streszczenie

W niniejszym artykule została przeprowadzona analiza charakteru prawnego instytucji przedawnienia prawa do ustalenia wysokości długu celnego. Instytucja przedawnienia znana jest we wszystkich gałęziach prawa, zarówno w tych zaliczanych do prawa publicznego, jak i prywatnego. Normy prawne w poszczególnych dziedzinach prawa nakazują wiązać z upływem określonego czasu skutek w postaci wygasania, powstania lub zmiany treści prawa. Ma to zazwyczaj na celu uporządkowanie stosunków prawnych, dla których upływ czasu jest istotny jako element kształtujący ich formę i istotę. Na skutek upływu terminu przedawnienia dochodzi do stabilizacji sytuacji prawnej dłużnika celnego. Nabywa on pewność, że jego stosunek zobowiązaniowy w sferze publicznoprawnej nie ulegnie już zmianie. Z drugiej strony organy administracji publicznej, które w okresie biegu terminu przedawnienia nie podjęły stosownych działań prawnych, pozbawione są możliwości ingerencji w prawa i obowiązki podatnika. Po obu więc stronach nieistniejącego już zobowiązania podatkowego następuje stan pewności w zakresie wzajemnych zobowiązań i uprawnień, a obowiązek celny nie przekształca się w zobowiązanie celne.

Słowa kluczowe: prawo celne, dług celny, powiadomienie, przedawnienie

LEGAL NATURE OF LIMITATION OF THE RIGHT TO STIPULATE THE AMOUNT OF CUSTOMS DEBT

Summary

In this article legal nature of the right to stipulate the amount of customs debt has been analysed. The institution of the limitation is known in all legal branches, both in public and private law ones. In specific legal branches, legal norms stipulate that a lapse of a particular period of time results in expiration, establishment or amendment of the content of the right. Usually, the purpose is to put in order legal relations for which a lapse of time has a significant meaning as an element establishing its form and essence. As a result of a lapse of the period of limitation, customs debtor's legal situation is stabilised. He becomes confident that his contractual relationship in public law sphere shall not be changed. On the other hand, public administration authorities which have not undertaken relevant legal activities during the limitation period are devoid of the possibility to interfere in the rights and obligations of the tax payer. Thus, on both sides of no longer existing tax obligation, the status of confidence within mutual rights and obligations is established and the customs obligation is not converted into customs obligation.

Keywords: customs law, customs debt, notification, limitation