Adam Drozdek

Zwolnienia i ulgi celne a konstrukcja cła (wybrane zagadnienia teoretyczne)

Uwagi wprowadzające

W piśmiennictwie prawa celnego przyjmuje się powszechnie, że cło jako danina publiczna, posiada własną indywidualną konstrukcję prawną, wynikającą z określonych uregulowań prawnych[1]. Pozwala ona, na odróżnienie cła jako podstawowej instytucji prawa celnego od innych form danin publicznych. Na elementy te składają się: podmiot, przedmiot, wartość celna, stawki celne. Obok tych elementów, uznawanych za obligatoryjne, wymienia się również inne. Należą do nich między innymi ulgi i zwolnienia. W obrocie towarowym z państwami trzecimi spełniają one 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[2]. Ulgi i zwolnienia celne są instytucją polegającą na odstąpieniu od pobrania należnego cła w przywozie lub w wywozie towarów. Stanowią one odstępstwo od

jednej z podstawowych zasad prawa celnego, jakim jest stosowanie ceł wobec wszystkich podmiotów uczestniczących wymianie międzynarodowej[3].

Problematyka ulg i zwolnień celnych ma duże znacznie zarówno dla tworzenia, jak i stosowania prawa celnego. Oczywiste jest jej znaczenie dla dłużników celnych. Ma ona także dużą wagę z punktu widzenia teorii prawa celnego. Warto podkreślić, że ulgi i zwolnienia celne, są przedmiotem unormowań konstytucyjnych[4]. W literaturze przedmiotu uznanie ulg i zwolnień celnych jako samoistnych czy niesamoistnych elementów konstrukcji cła stanowi przedmiot dyskusji. Badając przedmiotowe instytucje, wskazać należy także na ustalenie różnic występujących pomiędzy ulgą a zwolnieniem celnym. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie charakteru i miejsca ulg i zwolnień w konstrukcji prawnej cła oraz ich stosunku do pozostałych elementów.

Zwolnienia celne a konstrukcja cła

W doktrynie prawa celnego brak jest istotnych rozważań dotyczących instytucji ulg i zwolnień celnych jako elementu konstrukcyjnego cła. W związku z tym, niezbędnym zdaje się posłużenie stanowiskami wypracowanymi w tym zakresie w prawie podatkowym.

Pojęcie zwolnienia celnego nie zostało zdefiniowane w regulacjach prawnych unijnego i krajowego prawa celnego. I tak, np. według M. Szymczaka, poprzez termin „zwolnić" należy rozumieć „uczynić kogoś wolnym od jakiegoś obowiązku, ciężaru, od odpowiedzialności za coś"[5]. Zgodnie z definicją przedstawioną w doktrynie prawa celnego, zwolnienie celne należy zdefiniować jako wykluczenie z zakresu przedmiotowego i podmiotowego cła pewnych kategorii przedmiotu i podmiotu cła[6]. Inne stanowisko w tym zakresie prezentuje M. Lux, który twierdzi, że „zwolnieniem celnym" jest zwolnienie od cła lub obniżenie ustalone poza Wspólną Taryfą Celną[7]. 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[8].

Analizując przedmiotowe zagadnienie, należy brać także pod uwagę zakres pojęcia „zwolnienia celnego" oraz moment jego powstania. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że stosowanie „zwolnień celnych" oznacza, iż najpierw na kogoś nałożono określony obowiązek, ciężar lub odpowiedzialność, a następnie zostaje on uwolniony od tych obciążeń lub też, określony obowiązek, ciężar lub odpowiedzialność mógłby być na kogoś nałożone, gdyby nie istniały zwolnienie celne[9]. Zwolnienie celne wyklucza zatem całkowicie możliwość powstania i uiszczenia długu celnego.

W prawie celnym Unii Europejskiej stosowane są 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.

Regulacje prawne dotyczące zwolnień celnych zawarte zostały we Wspólnotowym Kodeksie Celnym[10] oraz w rozporządzeniu Rady (EWG) ustanawiającym wspólnotowy system zwolnień celnych[11].

Przepisy unijnego prawa celnego zwalniają od cła towary ze względu na szczególne okoliczności[12], do których należy zaliczyć towary powracające[13], produkty rybołówstwa morskiego i innych produktów wydobytych z morza, złowione w wodach przybrzeżnych kraju trzeciego przez statki Państwa członkowskiego[14]. Natomiast w rozporządzeniu o zwolnieniach celnych, Rada ustanowiła zwolnienia m.in. dla: towarów przywożonych w ramach tzw. mienia osobistego należącego do osób fizycznych, przenoszących swoje miejsce zamieszkania z państwa trzeciego na obszar Wspólnoty; towary przywożone w związku z zawarciem związku małżeńskiego; materiały dydaktyczne, naukowe i kulturalne; przyrządy i aparatura naukowa; przyrządy i aparatura przeznaczona do badań medycznych, diagnozowania lub leczenia; podarunki otrzymane w ramach stosunków międzynarodowych; przesyłki wysyłane do organizacji zajmujących się ochroną praw autorskich lub przemysłowych i praw patentowych.

Przepisy unijne zostały uzupełnione w krajowym prawie celnym[15], jak i w licznych ustawach szczególnych. Na gruncie polskiego prawa celnego problematykę zwolnień celnych regulują zasadniczo przepisy art. 36-50 ustawy Prawo celnego. Mają one charakter pomocniczy, tj. doprecyzowują katalog sytuacji objętych zwolnieniami celnymi na poziomie unijnym oraz wielu ustaw odrębnych regulujących m.in. stosunki państwa polskiego z różnymi kościołami i związkami wyznaniowymi działającymi na terytorium Polski[16]. Kwestię zwolnień celnych regulują również przepisy wykonawcze do krajowego prawa celnego[17] oraz postanowienia umów międzynarodowych[18].

Podejmując dalszą część rozważań, należy zwrócić uwagę, iż przedstawione regulacje prawne zawierają katalog zdarzeń, których zaistnienie powoduje zwolnienie z obowiązku uiszczenia cła.

Badając zagadnienie szeroko rozumianych zwolnień celnych, wskazać należy, że możliwe jest nie tylko częściowe zwolnienie od cła, ale również całkowite. Ze zwolnieniem całkowite mamy odczynia, w przypadku gdy wysokość jest równa cłu wynikającemu ze Wspólnej Taryfy Celnej[19]. Z punktu prowadzonych rozważań należy zauważyć, iż możliwe jest częściowe zwolnienie od cła w przypadku zastosowania procedury odprawy czasowej. Instytucja odprawy czasowej jest procedurą zawieszającą. Oznacza to, że cło obciążające towar zostaje „zawieszone" na czas trwania tej procedury. Przepisy unijnego prawa celnego wyróżniają dwie formy odprawy czasowej, tj.:

- z częściowym zwolnieniem od cła, oraz
- z całkowitym zwolnieniem od cła.

Procedura odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od cła, polega na tym, iż płaci się tylko część należnego cła od towarów nią objętych oraz zapłata cła dokonywana jest w ratach. Co za tym idzie, za każdy miesiąc lub część miesiąca, w którym towar był objęty procedurą pobierana jest kwota stanowiąca równowartość 3% cła, które miałaby być uiszczona za ten towary, gdyby został dopuszczony do swobodnego obrotu w dniu, w którym został objęty procedurą odprawy czasowej[20]. Z kolei procedura odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z cła pozwala na wykorzy-

stanie na obszarze celnym Unii towarów niewspólnotowych przeznaczonych do powrotnego wywozu bez dokonywania zmian na towarze, z wyjątkiem zmian mian wynikających ze zwykłego użycia. Towary objęte tą forma procedury są zwolnione od cła[21]. Procedura odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od cła wykazuje duże podobieństwo do zwolnienia z cła. Jednakże instytucje te różnią się obowiązkiem powrotnego wywozu oraz faktem, iż towar cały czas pozostaje objęty procedurą celną, pozostając towarem niewspólnotowym.

Analiza powołanych regulacji prowadzi do wniosku, że zwolnienia celne przywozowe mają charakter zarówno podmiotowy jak i przedmiotowy. Oznacza to, że zostały uzależnione odpowiednio od podmiotu, dla którego towar jest przeznaczony jak również od rodzaju towaru. Zwolnienia celne można również traktować jako pewien rodzaj preferencji gospodarczych związku publicznoprawnego stosującego te operacje uprzywilejowane. Powyższe ustalenia pozwalają przyjąć, że zwolnienia podmiotowe oznaczają definitywne uwolnienie podmiotu uczestniczącego w wymianie międzynarodowej od obowiązku uiszczenia cła, mimo że znajduje się ona w sytuacji faktycznej lub prawnej, z zaistnieniem której przepisy prawne wiążą powstanie takiego obowiązku. Inne cechy mają zwolnienia przedmiotowe. Prowadzą one lub mogą prowadzić do obniżenia należnego cła, dotyczą przedmiotów, z których osoba dokonująca obrotu towarowego z zagranicą nie osiągnie żadnych korzyści materialnych.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zwolnienie towarów z obowiązku uiszczenia cła dokonuje się po spełnieniu odpowiednich warunków, co wywołuje skutek w postaci niepobierania należnego cła[22]. Oznacza to, że zwolnione zostają od cła towary przywożone na zasadach określonych w przepisach prawa celnego i wówczas obowiązkiem funkcjonariusza celnego jest dopuszczenie towarów do swobodnego obrotu bez pobierania należnego cła 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 stawki celne.

W literaturze podkreśla się, że zwolnienia celne przywozowe można podzielić na trzy grupy[23]:

- biorąc pod uwagę stosowanie ich w obrocie gospodarczym;
- zwolnień z należności przywozowych stosowanych w obrocie niegospodarczym; oraz
- zwolnień z należności celnych przywozowych, które mogą mieć zastosowanie w obrocie gospodarczym lub niegospodarczym.

Prowadząc badania dotyczące zwolnień celnych, należy wskazać, że regulacje z zakresu prawa celnego posługują się instytucjami, które mogą być utożsamiane ze zwolnieniami celnymi. I tak, np. we Wspólnotowym prawie celnym oprócz pojęcia zwolnienia celnego, posługuje się także terminem „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[24]. Nie może być ono utożsamiane ze zwolnieniem celnym jako operacją uprzywilejowaną określoną w rozdziale 1 tytułu VI WKC. Zwolnienia towarów nie należy również mylić z terminem „zwolnienia od cła", które oznacza, że intencją prawodawcy jest wyłączenie spod zakresu cła pewnej kategorii sytuacji lub osób mieszczących się w zakresie przedmiotowym cła[25]. W tej sytuacji pomiędzy organem celnym a zgłaszającym powstaje stosunek prawny, natomiast zwolnienie celne polega jedynie na uchyleniu powinności uiszczenia cła, w stosunku do towaru objętym zwolnieniem celnym nie powstaje dług celny. Dyspozycja, która zawarta została w normie prawnej, zwalnia pewne kategorie towarów z obowiązku uiszczenia cła, chociaż podlegają one przepisom celnym nakładającym obowiązek uiszczenia cła.

W przepisach zawierających zwolnienia celne występuje zwrot „niepodleganie cłu". Instytucja ta 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 przywozowych"[26] lub „zwolnienie z należności celnych wywozowych"[27]. W prawie celnym istnieją jednak z sytuacje, w których następuje wyłączenie spod obowiązku zapłaty cła bezpośrednio lub poprzez nieuregulowanie stawek celnych na określone towary eksportowane. Jest to negatywny sposób zdefiniowania przedmiotu cła, który określany jest jako „niepodleganiu cłu"[28]. W takich przypadkach nie stosuje się przepisów regulujących pobór cła, co powoduje nieobjęcie tych sytuacji zakresem celno-prawnego stanu faktycznego[29]. Zwroty te wskazują na to, iż inny przepis (inne przepisy) poddaje ocleniu pewną kategorię podmiotów, bądź przedmiot cła, a przepis zwalniający stanowi swoistą kategorię zakresu podmiotowego lub przedmiotowego cła. Przepis zwalniający ma charakter lex specialis w stosunku do przepisu (przepisów) wyznaczających zakres podmiotowy bądź przedmiotowy cła. Pobieżna analiza semantyczna prowadzi już do konkluzji, iż zwolnić od cła jakąś grupę podmiotów lub jakąś kategorię sytuacji to nie to samo, co nie objąć ich zakresem podmiotowym przedmiotowym cła, to jednak należy podkreślić, iż zwolnienie prowadzi do takich samych następstw, jak nieobjęcie zakresem podmiotowym lub przedmiotowym cła.

W świetle powyższego należałoby przyjąć, że zwolnienia stanowią szczególny, negatywny sposób wyznaczania zakresu podmiotowego i przedmiotowego cła, będący uzupełnieniem, mającego charakter podstawowy, pozytywnego sposobu wyznaczania tych zakresów.

Jako jedną z konstytucyjnych cech cła wymienia się w doktrynie prawa jego ogólny charakter[30]. Generalność (ogólność) oznacza, iż adresatem normy celno-prawnej jest określony ogólnie podmiot a przedmiot abstrakcyjnie. Norma ta obowiązuje powszechnie, określając obowiązki z tytułu uiszczenia cła pewnej kategorii podmiotów

prawa, w stosunku do pewnych stanów faktycznych. Taki charakter powinny mieć wszystkie elementy konstrukcji cła, w tym także zwolnienia. Najczęściej jest tak, że adresowane są do konkretnych podmiotów. Przykładem tego rodzaju zwolnień można spotkać w art. 13 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania[31]. Przepis ten zwalnia od cła towary przeznaczone na cele charytatywno-opiekuńcze i oświatowo-wychowawcze oraz towary o charakterze kulturalnym przeznaczone na cele kultu, przywożone dla osób prawnych kościołów i innych związków wyznaniowych. W tym przypadku zwolnienie nie stanowi wyłączenia z zakresu podmiotowego cła kategorii podmiotów, lecz zwalnia się bowiem konkretne podmioty oznaczona nazwami jednostkowymi.

Powyższe ustalenia pozwalają przyjąć, że zwolnienia są immanentnie związane z podmiotem lub przedmiotem cła, uzasadnione jest twierdzenie, iż są one niesamoistnym elementem cła. Instytucja zwolnień celnych, zwłaszcza zwolnień przedmiotowych, jest szeroko wykorzystywana przez ustawodawcę. Jednakże dla bytu prawnego cła zwolnienia nie są niezbędne. Można sobie bowiem wyobrazić cło, w którym nie występują zwolnienia.

Ulgi celne a konstrukcja cła

Kolejnym elementem konstrukcji cła są ulgi celne. Podobnie jak pojęcie zwolnień celnych, instytucja ta nie została zdefiniowana w unijnym oraz krajowym prawie celnym.

W pracach naukowych o charakterze filologicznym, np. w Słowniku języka polskiego, przez słowo „ulga" odnoszącego do cła, należy rozumieć zmniejszenie, obniżenie, zniżkę cła[32].

W literaturze przedmiotu, terminowi ulga nadaje się szerokie znaczenie. Przykładem tego jest pogląd prezentowany przez K. Włodkowskiego, którego zdaniem ulga celna stanowi zmniejszenie obciążenia celnego polegające na zastosowaniu mniejszych stawek celnych, stawki celnej zerowej lub instytucji zawieszenia poboru cła[33]. Oznacza to, że ulgi jak i zwolnienia celne można określić pojęciem przywilejów. Z kolei A. Drwiłło konstatuje, że ulgi celne stosowane są w ramach „innych środków taryfowych", ze względu na ich przeznaczenie, właściwości towaru lub ustalane są one na podstawie umów międzynarodowych. W tym przypadku zastosowanie mają obniżone stawki celne[34].

Istotne wnioski w tej kwestii prezentowane są w doktrynie prawa podatkowego. Analizując instytucję zwolnień i ulg celnych wskazać należy, na zachodzące różnice pomiędzy nimi. I tak, np. w ocenie B. Brzezińskiego ulgi i zwolnienia podatkowe są elementem o fakultatywnym charakterze, czyli mogą, ale nie muszą występować w konstrukcji podatku[35]. W ocenie W. Nykla, rozbieżności pomiędzy ulgami a zwolnieniami należy szukać nie tylko w ich budowie, ale również w ich 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 uiszczonego podatku poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania, obniżenie stawek podatkowych, czy też obniżenie kwoty podatku (w przypadku cła będzie to zmniejszenie rozmiaru uiszczonego cła)[36]. 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[37]. Odmiennego zdania jest C. Kosikowski, który w swych rozważaniach podnosi, że ulgi i zwolnienia powinny być traktowane jako istotny element konstrukcji podatku, będąc „istotnym dopełnieniem" zasadniczych elementów podatków[38].

W doktrynie prezentowany jest także pogląd, zgodnie z którym, zwolnienia celne są formą redukcji kwalitatywnych elementów konstrukcji cła i oznaczają ograniczenie zakresu podmiotowego lub przedmiotowego cła, w przeciwieństwie do ulg, które polegają na ograniczeniu kwantytatywnych elementów konstrukcji prawnej cła, w związku z tym nie można ich uznać za całkowicie niezależny element konstrukcji[39].

W tej kwestii zarysowała się już pewnego rodzaju linia orzecznictwa. Na przykład, w uzasadnieniu wyroku z dnia 24 września 2009 r.[40] WSA w Gorzowie Wielkopolskim wskazał, że zwolnienie i ulga to dwa różne pojęcia, oznaczające inne instytucje z zakresu prawa podatkowego. Zwolnienie jest sui generis zabiegiem na podmiocie (zakresie podmiotowym) lub przedmiocie (zakresie przedmiotowym) opodatkowania, a więc na jakościowych (kwalitatywnych) elementach konstrukcji podatku. Ulga natomiast stanowi swoistą korektę podstawy, stawki lub kwoty podatku, czyli ilościowych (kwantytatywnych) elementów konstrukcji podatku. W związku z tym zwolnienie ma w istocie charakter kwalitatywny, a ulga kwantytatywny. Zwolnienie nie jest więc krańcowym przypadkiem ulgi. Zakres przedmiotowy zwolnienia i ulgi nie pozwala na klasyfikowanie zwolnienia podatkowego jako pojęcia szerszego, obejmującego również ulgę podatkową. Nie można zatem twierdzić, że ulga podatkowa to nic innego niż „częściowe zwolnienie" od podatku. I na odwrót – ulgi podatkowe nie obejmują swym zakresem przedmiotowym zwolnienia podatkowego.

Podejmując tą część rozważań, należy zwrócić uwagę, iż w przepisach unijnego i krajowego prawa celnego termin „ulga" nie zawsze jest wyrażana 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.

Na gruncie prawa celnego ulgi celne należy podzielić na przedmiotowe, podmiotowe oraz mieszane. W praktyce zmniejszenie wysokości cła poprzez zastosowanie ulgi może polegać na[41]:

- zmniejszeniu podstawy poboru cła. Polega ona na nie wliczaniu do wartości celnej, pewnej kwoty, związanej z przedmiotem cła, tzn. zastosowaniu obniżonych stawek celnych[42]. W unormowaniach dotyczących wartości celnej w celu określenia podstawy wymiaru cła, unijny pra-

wodawca nie używa zwrotu „ulga", lecz posługuje się technicznym terminem „nie wlicza się do"[43], mimo iż większość owych odliczeń na pewno na miano ulg zasługuje. Spotykamy także odliczenia, które występują obok ulg jako kategoria zrównana z nimi, np. szczegółowe zasady ustalania wartości celnej nośników informacji stosowanych w sprzęcie do przetwarzania danych[44]. 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 to, 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 z niej mogły korzystać[45]. Jednak z drugiej strony należy mieć na uwadze, że zerowa stawka celna wykazuje również cechy zwolnień celnych[46]. 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[47]. 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[48]. 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[49]. Zwolnienie celne polega na wskazaniu przez ustawodawcę, że określone przepisami prawa stany faktyczne, będące przedmiotem cła są ex lege wyłączone spod obowiązku uiszczenia cła[50] i nie jest pozostawione uznaniu organów celnych[51]. Powyższe powoduje, że zwolnienia celne należą do wyjątków od zasady powszechności cła[52]. 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 gospodarczych oraz zwolnień celnych traktuje jako zwolnienia od płatności wynikające z obliczonej kwoty długu celnego[53]. W literaturze prawa podkreśla się również, że zwolnienie celne jest to całkowite odstąpienie od pobrania cła w przywozie lub wywozie[54]. 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;

- zastosowaniu stałych (ryczałtowych) stawek niezależnie od taryfikacji określonej grupy towarów. W niektórych przypadkach może mieć zastosowanie stawka celna wyższa niż normalnie jest przewidziana w taryfie[55];
- 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[56];
- zmniejszeniu wartości celnej (podstawy cła) poprzez niewliczenie kwoty określonej przez przepisy prawa[57]; oraz
- w przypadku rozłożenie na raty płatności cła przy odprawie czasowej[58].

Na tle poczynionych uwag zasadny wydaje się wniosek, iż ulgi celne to mechanizmy korygujące 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 momencie zastosowania ulgi celnej, nie powstaje obowiązek uiszczenia cła. Z chwilą zastosowania ulgi celnej celem ustawodawcy nie jest całkowita rezygnacja z cła, lecz zastosowanie redukcji do zera. Ulgi celne 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. Ulgi celne wiążą się z podmiotem i przedmiotem cła, a adresowane są do wszystkich, bądź niektórych określonych przepisami podmiotów cła i odnoszą się do wszystkich bądź niektórych określonych przepisami sytuacji faktycznych lub prawnych stanowiących przedmiot cła. Ulgi stanowią „nadbudowę" nad pozostałymi elementami i pozostają z nimi w ścisłym związku. Z ich charakteru wynika, iż również nie są one niezbędne dla bytu konstrukcji cła.

Konkluzje

Podsumowując dotychczasowe ustalenia dotyczące instytucji ulg i zwolnień jako elementu konstrukcji cła, stwierdzić należy, że swej istoty zwolnienia i ulgi w prawie celnym są elementami najbardziej kontrowersyjnymi. Podstawowym celem obu instytucji jest zmniejszenie obciążeń celnych, jednakże czynią one to 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. Oznacza to, że zwolnienia celne są związane z podmiotem lub przedmiotem cła i nie występują w oderwaniu od tych elementów konstrukcji cła. Natomiast ulgi pozostają w ścisłym związku z niesamoistnymi elementami konstrukcji cła. 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.

Adam Drozdek
Uniwersytet Śląski w Katowicach
TAX Leader. Glumińska-Pawlic, Szymik, Oleś. Kancelaria Doradców Podatkowych sp.k.

Przypisy

1 K. Sawicka, *„Podatki graniczne" w świetle regulacji kodeksu celnego*, (w:) B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 193; K. Sawicka, *Prawo celne*, (w:) E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka (red.), *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, Wrocław 2001, s. 58; A. Kuś, *Podstawy prawa celnego*, (w:) W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2002, s. 277; A. Drwiłło, *Identyfikacja ceł*, (w:) J. Jura (red.) *Podstawy celnictwa*, 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.

2 K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła a zasada władztwa daniowego państwa*, MPCiP 2009, nr 10, s. 352.

3 S. Naruszewicz, *Operacje uprzywilejowane*, (w:) S. Naruszewicz, M. Laszuk, *Wspólnotowe prawo celne*, Warszawa 2005, s. 305.

4 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.

5 M. Szymczak, *Słownik Języka polskiego. Tom III*, Warszawa 1989, s. 1074.

6 K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 25.

7 M. Lux, *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Szczecin 2004, s. 129.

8 K. Sawicka, *Prawo celne w zarysie*, Wrocław 2003, s. 78.

9 K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 139 i n.

10 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.

11 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.

12 Art. 184 WKC.

13 Art. 185-187 WKC.

14 Art. 188 WKC.

15 Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r., poz. 727) – dalej powołana jako Prawo celne.

16 Jako przykład można wskazać np. 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 Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 41, poz. 254 z późn. zm.).

17 Np.: rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 lipca 2011 r. w sprawie wzorów formularzy stosowanych w sprawach celnych (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 237 z późn. zm.); 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); 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).

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

19 Preambuła do rozporządzenia o zwolnieniach celnych.

20 Art. 143 WKC.

21 Por. art. 137 WKC.

22 A. Gołaś, A. Wantuch, *Kodeks Celny. Komentarz do ustawy Kodeks Celny wraz z przepisami wykonawczymi*, Warszawa 1998, s. 231-232.

23 A. Kuś, *Podstawy prawa celnego*, (w:) W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Kraków 2005, s. 358-359.

24 Art. 4 pkt 20 WKC.

25 K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 142.

26 Tytuł II rozporządzenia o zwolnieniach celnych.

27 Tytuł III rozporządzenia o zwolnieniach celnych.

28 K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 142-143.

29 Instytucja nie podleganiu cłu dalej ingeruje w kształt celno-prawnego stanu faktycznego niż zwolnienie celne (K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 143; W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003, s. 78).

30 A. Drwiłło, *Identyfikacja ceł*, (w:) J. Jura (red.), *Podstawy celnictwa...*, *op. cit.*, s. 24.

31 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.).

32 M. Szymczak, *Słownik języka polskiego...*, *op. cit.*, s. 594.

33 K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 135 i n.

34 A. Drwiłło, *Cło*, (w:) A. Drwiłło, D. Maśniak, *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009, s. 58.

35 B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 47.

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

37 Por. W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 35.

38 C. Kosikowski, *Podatki*, (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994, s. 148.

39 K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła...*, *op. cit.*, s. 24.

40 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 września 2009 r., sygn. I SA/Go 292/09, LEX nr 524594.
41 K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła…*, *op. cit.*, s. 136-137.
42 Należy zauważyć, że podobnie jak w przypadku podstawy opodatkowania w prawie podatkowym wartość celna może być zmniejszona np. poprzez niewliczanie kosztów transportu po ich przybyciu do miejsca wprowadzenia na obszar celny Unii (por. R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 52 i n.; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1996, s. 21; W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji podatku*, Warszawa 2002, s. 11 i s. 23).
43 Art. 33 WKC.
44 Art. 34 WKC.
45 K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła…*, *op. cit.*, s. 137.
46 A. Drwiłło, *Prawo celne*, Gdańsk 2001, s. 233.
47 Por. np. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe. Dla studentów i praktyków*, Poznań 2000, s. 84.
48 M. Stanke, *Zwolnienie celne wywozowe w Unii Europejskiej*, MPC 2003, nr 7, s. 315.
49 A. Drwiłło, *Prawo celne…*, *op. cit.*, s. 233.
50 *Ibidem*, s. 223.
51 Por. art. 36 Prawa celnego; wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 1991 r., sygn. III SA 1244/90, LEX nr 685939, Prz.Pod. 1991, nr 5, s. 22; wyrok NSA z dnia 29 lipca 1991 r., sygn. III SA 54/91, LEX nr 23056, ONSA 1991, Nr 3-4, poz. 73.
52 M. Szatowska, *Zwolnienia od cła ustalone przez Radę Ministrów*, MPC 2003, nr 6, s. 159.
53 W. Czyżowicz, *Pojęcie i przedmiot prawa celnego a polityka celna*, (w:) W. Czyżowicz (red.), *Prawo celne*, Warszawa 2004, s. 22.
54 S. Naruszewicz, *Operacje uprzywilejowane*, (w:) S. Naruszewicz, M. Laszuk (red.), *Wspólnotowe prawo celne*, Warszawa 2005, s. 305.
55 K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła…*, *op. cit.*, s. 137.
56 K. Sawicka (w:) E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka, *Podstawy prawa celnego i dewizowego*, Wrocław 2001, s. 65.
57 K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła…*, *op. cit.*, s. 137.
58 Art. 144 WKC.