

# Feliks Prusak

---

## Niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania w następstwie niedopełnienia obowiązku celnego

---

Palestra 39/5-6(449-450), 39-45

---

1995

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

## Niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania w następstwie niedopełnienia obowiązku celnego

I. Problematyka przestępstw celnych czy przestępstw podatkowych podejmowana jest nieczęsto w doktrynie i judykaturze. Zupełnie zaś nie są poruszane zagadnienia dotyczące wzajemnych związków między tymi przestępstwami, a zwłaszcza ich wzajemnego oddziaływania powstającego na gruncie osobliwych konstrukcji prawa karnego skarbowego. Pomijane dotychczas było w szczególności zagadnienie prawnych implikacji niezgłoszenia przedmiotu opodatkowania w następstwie niedopełnienia obowiązku celnego.

Praktyka prokuratorska oraz sądowa ujawnia coraz to nowe problemy wymagające rozstrzygnięcia z punktu widzenia podstaw prawnych odpowiedzialności karnej skarbowej, zwłaszcza ze względu na naruszenia prawa celnego i prawa podatkowego. Odnosi się to również do czynów polegających na wprowadzeniu bez wymaganego pozwolenia na polski obszar celny znacznych ilości papierosów czy alkoholu albo innych atrakcyjnych towarów z pominięciem opłat celnych i podatków. Chodzi o to, że przywóz tych towarów następuje zazwyczaj z naruszeniem ograniczeń przywozu ustanowionych przez przepis

art. 7 ust. 1 ustawy z 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne (Dz.U. 1994, nr 71, poz. 312) w związku ze stosownymi przepisami wykonawczymi wydawanymi przez Ministra Współpracy Gospodarczej z Zagranicą w sprawie towarów, których obrót z zagranicą wymaga koncesji. Wątpliwości interpretacyjne pogłębia rozbieżność praktyki administracji celnej oraz administracji skarbowej. Wymowne przy tym jest, że administracja skarbowa opowiada się za przyjmowaniem penalizacji naruszeń kumulatywnie – prawa celnego i prawa podatkowego.

II. Kilka aspektów przedstawionej problematyki wymaga rozważenia zarówno z pozycji wymogów prawa podatkowego i prawa celnego, jak i w płaszczyźnie prawa karnego skarbowego.

Mechanizm zachowania przestępczego w płaszczyźnie celnej i jego poszczególne segmenty obejmują narażanie Skarbu Państwa na uszczuplenia cła przez uchylanie się od obowiązku celnego, nierzadko zresztą w następstwie naruszenia ograniczeń przywozu. W płaszczyźnie podatkowej mechanizm ten obejmuje w konsekwencji niezgłaszanie przedmiotu opodatkowania i niebranie udziału w postępowaniu podatkowym,

jak również narażanie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku.

Spośród ustawowych stanów faktycznych przestępstwa celnego wchodzi w rachubę narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie cła (art. 80 § 1) oraz uchylanie się od obowiązku celnego w związku z naruszeniem ograniczeń przywozu (art. 81 § 1). Spośród ustawowych stanów faktycznych przestępstwa podatkowego z kolei wchodzi w rachubę niebranie udziału w postępowaniu podatkowym przez niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania (art. 92 § 1) oraz narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku przez niezgłoszenie koniecznych danych do ustalenia istnienia i wysokości podatku (art. 94 § 1).

Zestawienie przepisów art. 80 i art. 81 u.k.s. prowadzi do wniosku, że wprawdzie sposób działania sprawcy jest taki sam (przemyt celny lub oszustwo celne), jednakże różny jest przedmiot ochrony: cło albo reglamentacja obrotu towarowego. W obu przypadkach chodzi o niespełnienie odnośnego nakazu prawa celnego i obowiązku. Narażanie Skarbu Państwa na uszczuplenie cła (art. 80 § 1 u.k.s.) jest przestępstwem zagrożonym karą grzywny w wysokości wielokrotności kwoty cła narażonego na uszczuplenie. Uchylanie się od obowiązku celnego (art. 81 § 1) albo wprowadzanie organu celnego w błąd związane z naruszeniem ograniczeń celnych (przywozu, wywozu, przewozu lub wykorzystania towaru) jest przestępstwem zagrożonym karą grzywny w wysokości wielokrotności wartości towaru.

Zestawienie z kolei przepisów art. 92 i art. 94 u.k.s. prowadzi do wniosku, że dla tego pierwszego przepisu jest istotne niezgłoszenie przedmiotu opodatkowa-

nia i niebranie przez to udziału w postępowaniu podatkowym, natomiast drugi ze wskazanych przepisów penalizuje narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku przez niezgłoszenie i sfałszowanie danych mających wpływ na istnienie lub wysokość zobowiązania podatkowego.

Wydawać może się, że ustawowe znamiona stanów faktycznych tych przestępstw są w ustawie określone w sposób w miarę wyraźny i nie powinny powstawać trudności w rozgraniczeniu ich zakresów oraz dokonywaniu jednoznacznej oceny prawnej. Pewne trudności powstają atoli na tle zestawienia płaszczyzny skarbowej (celnej i podatkowej) z płaszczyzną karno-skarbową, a także z powodu niestabilności tej pierwszej płaszczyzny, jak również ze względu na ustawową konstrukcję zbiegu przepisów (art. 5 u.k.s.) nakazującej stosowanie wszystkich zbiegających się przepisów przy skazywaniu za jedno przestępstwo skarbowe.

**III.** W odniesieniu do przestępstw celnych z art. 80 i art. 81 u.k.s. trzeba wyeksponować przedmiot ochrony karnej skarbowej (cło – art. 80 i reglamentacja obrotu towarowego z zagranicą – art. 81), jak również naruszenie odnośnego obowiązku celnego.

Przepis art. 80 u.k.s. stoi na straży interesów Skarbu Państwa i chroni go przed stratami wynikającymi z uchylania się osób zobowiązanych od obowiązku celnego, na co trafnie zwrócił uwagę SN w wyroku z 8 listopada 1973 r. – III KR 170/73 (OSNKW 1974, nr 4, poz. 75). Wyrok SN z 6 sierpnia 1993 r. – II KR 122/93 (OSNJW 1993, poz. 63) utrzymuje, że przedmiotem przestępstwa skarbowego określonego w art. 80 § 1 u.k.s.

może być każda rzecz ruchoma, którą podmiot dokonujący obrotu towarowego z zagranicą jest obowiązany dostarczyć do granicznego miejsca odpraw celnych i zgłosić do odprawy celnej (art. 40 ustawy z 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne). Istota tego przestępstwa polega na uszczupleniu cła w formie przemytu albo oszustwa celnego w odniesieniu do każdego towaru, którym wg dyspozycji art. 1 pkt 1 Prawa celnego jest rzecz ruchoma stanowiąca przedmiot obrotu z zagranicą.

Należy uwzględnić ponadto, że prawo celne i jego przepisy wykonawcze z określonych powodów mogą wprowadzać ograniczenia przywozu towarów ustanawiane różnymi formami koncesji, kontyngentów (ilościowych, wartościowych, czasowych) czy pozwoleń. Naruszenie takich ograniczeń przywozu jest penalizowane.

W odniesieniu do poruszanej kwestii jest istotne, czy brak pozwolenia na przywóz z zagranicy towarów objętych reglamentacją jest tożsamy z brakiem odnośnego zezwolenia, na co zresztą zwracano uwagę w orzecznictwie SN. W tym względzie warto wskazać orzeczenie SN utrzymujące opinię, że brak koncesji czy zezwolenia nie stanowi przeszkody w opodatkowaniu prowadzonej działalności handlowej czy wytwórczej. Mianowicie, uchwała SN z 19 lipca 1973 r. – VI KZP 13/73 (OSNKW 1973, nr 9, poz. 104) utrzymuje, że podlega opodatkowaniu odpłatne wytwarzanie biżuterii ze złota i platyny przez osobę nie mającą na to wymaganego zezwolenia. Podobnie Sąd Najwyższy w składzie siedmiu sędziów w uchwale z 24 stycznia 1991 r. – V KZP 32/90 (OSNKW 1991, nr 7–9, poz. 32; „Inf. Prawn.”

1992, nr 1–3, poz. 32) wypowiedział pogląd, że uchylenie się od uiszczenia należności podatkowych przez osobę dokonującą hurtowego obrotu napojami alkoholowymi może stanowić występki z art. 94 ustawy karnej skarbowej z 26 października 1971 r. niezależnie od tego, czy sprawca dokonał tego obrotu za zezwoleniem, czy też bez zezwolenia lub wbrew jego warunkom.

IV. Rozstrzygnięcia wymaga kwestia, czy towar objęty reglamentacją w zakresie przywozu podlega ocenie, a jeśli nie, to czy istnieje wówczas obowiązek zgłoszenia organom skarbowym towaru do opodatkowania. Istotne jest również to, czy można mówić o obowiązku polegającym na udziale w postępowaniu podatkowym pojmowanym także jako czynności organu podatkowego, które zmierzają do ustalenia istnienia obowiązku podatkowego i to niezależnie od uwarunkowań prawnych, decydujących o faktycznej możliwości dokonania wymiaru podatku.

Wykładnia art. 92 § 1 u.k.s. nie pozostawia wątpliwości co do tego, że niezbędne dla bytu tego przestępstwa podatkowego jest łączne istnienie dwóch znamion: niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania i niebranie (przez to właśnie niezgłoszenie) udziału w postępowaniu podatkowym. Wykładnia art. 94 § 1 u.k.s. z kolei pozwala na stwierdzenie, że dla bytu tego przestępstwa podatkowego jest konieczne narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku przez niezgłoszenie (albo złożenie fałszywych) danych mogących mieć wpływ na ustalenie istnienia zobowiązania podatkowego lub na jego wysokość. Istnieje zatem wątpliwość, czy brak zgłoszenia przedmiotu opodatkowania

i uchylenie się od postępowania podatkowego może stać się podstawą odpowiedzialności z art. 92 § 1 u.k.s. Uwzględnienia wymaga kwestia, że przecież istotą czynu z art. 92 u.k.s. jest uchylenie się od brania udziału w postępowaniu podatkowym i to niezależnie od tego, czy nastąpiło narażenie na uszczuplenie należności podatkowej. Czy tę sytuację zatem należy wiązać z brakiem możliwości prawnych wymiaru podatku, co stwierdza się dopiero w wyniku stosowanych czynności organu podatkowego, a jeśli jest właśnie tak, to jak należałoby zakwalifikować w ramach art. 92 u.k.s. – odnośne zachowanie sprawcy. Jest przy tym oczywiste, że byt przestępstwa z art. 92 u.k.s. zależy od istnienia obowiązku podatkowego. Jeżeli obowiązku takiego nie ma, to po prostu nie ma podstaw do odpowiedzialności karnej z powołanego przepisu.

Ustalenie podstaw odpowiedzialności karnej skarbowej w płaszczyźnie art. 94 § 1 u.k.s. natrafić może na wątpliwości związane ze zmianą stanu prawnego, czy nawet z częściową przebudową systemu podatkowego, a ściślej z uchyleniem ustawy z 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (Dz.U. z 1983 r., nr 43, poz. 191 z późn. zm.) przez ustawę z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50, nr 28, poz. 127, nr 129, poz. 599). Zmiana stanu prawnego i wprowadzenie innego podatku może uzasadniać wątpliwości co do zaistnienia depenalizacji czynu z art. 94 § 1 u.k.s. jako przestępstwa narażenia na uszczuplenie podatku. Rozważyć dlatego należy szczegółowy problem, czy przepis art. 2 § 1 k.k. w zw. z art. 2 u.k.s. pozwala na przypisanie sprawcy prze-

stępstwa z art. 94 § 1 u.k.s. w sytuacji faktycznej, gdy narażenie na uszczuplenie należności Skarbu Państwa wiązało się z podatkiem obrotowym ustanowionym przez ustawę z 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (Dz.U. z 1983 r. nr 3, poz. 191 z późn. zm.), która to ustawa z kolei utraciła moc na podstawie art. 55 ust. 1 pkt 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – Dz.U. nr 11, poz. 50.

W omawianej kwestii prawnej wypowiedział się Sąd Najwyższy postanowieniem z 16 lutego 1994 r. – I KZP 42/93 (OSNKW 1994 poz. 25) stwierdzając, że ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50, nr 28, poz. 127, nr 129, poz. 599) nie zniósła podatku od towarów sprowadzonych z zagranicy, ale tzw. graniczny podatek obrotowy zastąpiła innym podatkiem obrotowym – podatkiem od wartości dodanej, stanowiącym odmianę wielofazowego podatku obrotowego. Stanowisko to jest niewątpliwie trafne i opiera się na założeniu, że istotą czynu z art. 94 § 1 u.k.s., popełnionego w związku z przemytem celnym (art. 80 § 1 u.k.s.), jest narażenie Skarbu Państwa przez podatnika na uszczuplenie podatku „wobec płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku”, wynikające z „niezgłoszenia danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego”. Ustawa z 1972 r. o podatku obrotowym (znowelizowana m.in. przez ustawę z 12 stycznia 1991 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania – Dz.U. nr 9, poz. 30) przewidywała, że opodatkowaniu podlegały „towary sprowadzone przez osoby z zagranicy”

(art. 1 ust. 5). Ustawa ta podawała następujące określenia podatnika: „uważa się, że towar został sprowadzony z zagranicy przez tę osobę..., która z mocy odrębnych przepisów jest obowiązana do uiszczenia cła” (art. 1 ust. 6). Obowiązek obliczania należnego podatku obrotowego od towarów sprowadzonych z zagranicy i przekazywania pobranego podatku na rachunek właściwego urzędu skarbowego nałożono na urzędy celne (art. 11 ust. 1), które pełniły rolę „płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku” (w rozumieniu art. 94 § 1 u.k.s.). Jak trafnie zauważył SN w świetle uregulowania zasad opodatkowania towarów przywożonych przez osoby fizyczne z zagranicy, zawartego w ustawie z 1972 r., podatnikiem był każdy podmiot, na którym ciążył obowiązek zapłacenia cła na podstawie odrębnych przepisów – bez względu na to, czy towar był zwolniony od cła, czy też cło na towar zostało zawieszona. Trzeba jeszcze uwzględnić, że ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (...) opodatkowaniem objęła również import towarów. Podobne rozwiązanie zasad opodatkowania towarów sprowadzonych z zagranicy zawarte w nowej ustawie wskazuje, że VAT przejął funkcję, którą spełniał poprzednio tzw. graniczny podatek obrotowy. Podatnikami są nadal osoby fizyczne, na których ciąży obowiązek zapłaty cła na podstawie odrębnych przepisów (niezależnie od tego, czy towar jest zwolniony od cła lub cło na towar zostało zawieszona) – art. 5 ust. 1 pkt 3 cyt. ustawy. Nowa ustawa reguluje podobnie tryb poboru podatku na granicy przez urząd celny oraz wpłaty tego podatku na rachunek właściwego urzędu skarbowego (art. 11 ust. 2). Usta-

wa ta nie zniósła zatem podatku od towarów sprowadzonych z zagranicy, ale tzw. graniczny podatek obrotowy zastąpiła innym podatkiem obrotowym – podatkiem od wartości dodanej, stanowiącym odmianę wielofazowego podatku obrotowego. Ustawa ta nie uchylała obowiązku zgłoszenia przez podatnika (osobę obowiązana do uiszczenia cła) danych niezbędnych do ustalenia istnienia zobowiązania podatkowego i jego wysokości.

V. Pozostaje problem oceny prawnej czynu polegającego na niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz podatku importowego od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy w wyniku niedopełnienia obowiązku celnego.

Ustawa z 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy (Dz.U. nr 123, poz. 551) ustaliła (art. 3), że powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku importowego uwarunkowane zostało od dopuszczenia towaru do obrotu na polskim obszarze celnym. Podobne rozwiązanie w kwestii powstania obowiązku podatkowego w imporcie towarów zostało przyjęte w art. 6 ust. 7 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku importowym od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, obowiązującej od 5 lipca 1993 r. (Dz.U. nr 11, poz. 50). Przyjęcie rozwiązania warunkującego powstanie określonego obowiązku podatkowego od dopuszczenia towaru do obrotu na polskim obszarze celnym w rozumieniu przepisów o prawie celnym – powoduje określone skutki prawne, również karno-skarbowe. Dopuszczenie bowiem towaru do obrotu na polskim obszarze celnym następuje

(art. 24 ustawy Prawo celne) po dokonaniu odprawy celnej, tj. w następstwie wykonania decyzji organu administracji celnej (art. 2 pkt 12 ustawy Prawo celne). Czynnością warunkującą dokonanie odprawy celnej towaru jest jego zgłoszenie traktowane jako jeden z obowiązków. Z kolei obowiązki celne określają art. 40 i następne ustawy Prawo celne. Podstawowy obowiązek celny podmiotu dokonującego obrotu towarowego z zagranicą sprowadza się do dostarczenia do miejsca granicznego i zgłoszenia do odprawy towarów będących przedmiotem tego obrotu. Opierając się zatem na werbalnym brzmieniu art. 3 i 6 ust. 7 wskazanych ustaw podatkowych należałoby dojść do wniosku, iż niedopuszczenie obowiązku celnego w odniesieniu do towarów, na których ciążyą należności celne, a które są objęte podatkiem VAT oraz importowym – powoduje tylko odpowiedzialność z art. 80 u.k.s., wyłączając tym samym odpowiedzialność z art. 94 u.k.s. Wniosek taki wszakże nie jest wystarczająco uprawniony. Trzeba bowiem uwzględnić szerszy kontekst prawa podatkowego oraz wskazanego uprzednio dorobku judykatury.

Oceniając także zachowanie z pozycji podstawy odpowiedzialności karnej skarbowej trzeba dojść do wniosku, że ma tutaj zastosowanie art. 94 u.k.s. Od strony przedmiotowej jest istotne narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku, natomiast samo faktyczne uszczuplenie podatku nie jest znamieniem tego przestępstwa. Z kolei moment powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku importowego (decyzja dyrektora urzędu celnego o dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze

celnym) nie ma tutaj znaczenia. Decydujące bowiem znaczenie – dla karalności czynów polegających na niezgłoszeniu danych mających wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego – ma sam fakt niezgłoszenia płatnikowi podstawowych danych mających wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego.

Podjmując zatem próbę rozwiązania tytułowego problemu, trzeba najpierw uwzględnić, że wg art. 2 ustawy z 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy (Dz.U. nr 123, poz. 551) opodatkowaniu tym podatkiem podlegają towary sprowadzane lub nadsyłane z zagranicy, niezależnie od sposobu wprowadzenia na polski obszar celny oraz zachowania określonych przepisami prawa warunków i form. Podobne rozwiązania w tym zakresie przedmiotu opodatkowania przewiduje art. 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

Zwrócić trzeba uwagę również na to, że w świetle art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym i art. 4 ustawy o podatku importowym podmiotami zobowiązanymi do zapłaty tych podatków są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, na których ciąży obowiązek zapłaty cła na podstawie odrębnych przepisów (niezależnie od tego, czy towar jest zwolniony od cła lub cło na towar zostało zawieszona).

W kwestii dotyczącej powstania obowiązku podatkowego trzeba przyjąć, że obowiązek podatkowy w zakresie wskazanych podatków powstaje z chwilą dopuszczenia towaru na polskim obszarze

celnym (art. 6 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług... i art. 3 ustawy o podatku importowym...). Z przepisów prawa celnego wynika, że podstawowym obowiązkiem każdego podmiotu, który dokonuje obrotu towarowego z zagranicą jest dostarczenie do granicznego miejsca odpraw celnych i zgłoszenie do odprawy celnej towarów będących przedmiotem tego obrotu (art. 40 ust. 1 ustawy z 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne). Zgłoszenie to jest równoznaczne ze zgłoszeniem przedmiotu opodatkowania wyżej wskazanymi podatkami.

Powyższe wywody pozwalają zatem na przyjęcie tezy, że niedopełnienie obowiązku celnego w odniesieniu do towarów, na których ciążyą należności celne, a zarazem objęte są podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem importowym, wyczerpuje jednocześnie znamiona czynów określonych w art. 80 i 94 ustawy karnej skarbowej.

**VI.** Niezależnie od rozstrzygnięcia zasadniczego problemu mogą powstać wątpliwości na gruncie incydentalnym, zwłaszcza ze względu na zmianę stanu prawnego w zakresie podatków i ekspektatywę przedawnienia celnego czy przedawnienia podatkowego. Chodzi zwłaszcza o dyspozycje art. 31 § 1 u.k.s. przewidującego ustanie karalności wskutek przedawnienia wymiaru uszczuplonego podatku lub innej należności państwowej. Chodzi zatem o to, czy należy tę okoliczność traktować jako niezależną przesłankę ustania karalności – bez względu na przewidziane w art. 2 u.k.s. odpowiednie stosowanie do przestępstw skarbowych m.in. art. 105–108 k.k. Wątpliwość może dotyczyć również tego,

czy art. 83 Prawa celnego należy odnosić do art. 80 § 1 u.k.s., skoro jest tam mowa jedynie o narażeniu Skarbu Państwa na uszczuplenie cła, co wskazuje na istnienie odpowiedzialności karnej bez względu na dokonanie wymiaru cła w drodze decyzji administracyjnej.

Organy celne na podstawie art. 83 Prawa celnego słusznie odmawiają wydania decyzji o wymiarze cła z uwagi na niemożność wymiaru należności celnych po upływie dwóch lat od powstania obowiązku uiszczenia cła, chociaż z drugiej strony należności celnych można dochodzić w ciągu 3 lat od ostatecznej decyzji, tzw. wymiarowej. Bieg terminu przedawnienia celnego należy liczyć od momentu wskazanego w art. 83 Prawa celnego. Bez istotnego znaczenia dla sprawy odpowiedzialności prawnocelnej jest rozbieżność w ustaleniu momentu początkowego ze względu na inną datę ujawnienia przemytu czy datę dokonania zgłoszenia celnego. Również decyzje o wymiarze cła oparte nawet na dokumentach potwierdzających nieprawdę co do zgłoszenia celnego rozpoczynają bieg przedawnienia z art. 83 Prawa celnego. Mimo wznowienia postępowania celnego z odpowiednich przyczyn, termin przedawnienia przesądza o niemożności wydania późniejszej decyzji celnej. Miarodajna jest dyspozycja ustawy (art. 31 u.k.s.) co do wskazania, że karalność przestępstwa polegającego na narażeniu na uszczuplenie podatku lub cła ustaje wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie wymiaru tej należności. Bieg przedawnienia rozpoczyna się z końcem roku, w którym powstał obowiązek podatkowy czy obowiązek uiszczenia należności celnej.