

Adam Drozdek

Odsetki za opóźnienie świadczenia celnego

Studia Prawnoustrojowe nr 28, 185-199

2015

Artykuł został 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, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Adam Drozdek

Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Śląski w Katowicach

Odsetki za opóźnienie świadczenia celnego

Wprowadzenie

Podstawowym obowiązkiem ciążącym na osobie dokonującej przywozu towarów na unijny obszar celny lub dokonującej wywozu z tego obszaru jest uiszczenie świadczenia celnego¹ w takiej samej wysokości i na takich samych warunkach niezależnie od państwa, do którego przywożony jest towar. Jednym z zasadniczych elementów prawidłowego wykonania tego obowiązku jest należyte wykonanie przez dłużnika celnego ciążącego na nim świadczenia celnego, które musi nastąpić we właściwym czasie i miejscu. Nadejście terminu realizacji świadczenia powoduje, że staje się ono wymagalne, a konsekwencją tego jest prawo wierzyciela do żądania zaspokojenia oraz obowiązek dłużnika polegający na spełnieniu tego świadczenia. W przeciwnym wypadku będziemy mieli do czynienia ze świadczeniem celnym, które nie zostało spełnione lub spełniono je nienależycie i powstaje tzw. zaległość celna. Niewykonanie w terminie zobowiązań wynikających z przepisów prawa celnego powoduje skutki prawne w postaci uiszczenia zaległego świadczenia celnego wraz z należnymi odsetkami za zwłokę. Stan ten powstaje *ipso iure*, bez konieczności podejmowania dodatkowych działań ze strony organów celnych². Instytucja odsetek w prawie celnym jest jednym ze sposobów oddziaływania na podmioty dokonujące obrotu towarowego z zagranicą³.

Przedmiotem niniejszego opracowania będzie analiza instytucji odsetek za opóźnienie świadczenia celnego, a zwłaszcza jej relacja do przepisów prawa podat-

¹ Dla potrzeb niniejszych rozważań poprzez świadczenie celne należy rozumieć cło, które jest świadczeniem ustalonym i pobieranym na podstawie taryfy celnej od podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą w związku z przemieszczaniem się towaru przez granicę celną państwa lub grupy państw tworzących unię celną.

² Por. J. Zubrzycki, *Zobowiązanie podatkowe*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2009, s. 260.

³ Por. A. Wasilewski, *Upływ czasu jako zdarzenie prawne w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1966, z. 2, s. 57.

kowego. Jako że odczuwalny jest brak opracowań dotyczących charakteru i istoty odsetek za opóźnienie świadczenia celnego, zaś orzecznictwo sądownoadministracyjne poświęca jej niewiele uwagi, skutkuje to niejednokrotnie błędną wykładnią i stosowaniem przepisów obowiązujących w tym zakresie nie tylko przez organy celne, ale także przez strony postępowania.

Kompetencje unii celnej a prawo celne

Niewątpliwą przyczyną takiego stanu rzeczy było utrzymujące się do niedawna przekonanie, że prawo celne należy zaliczać do szeroko pojmowanego prawa finansowego. Jednakże ostatnio pojawiają się argumenty świadczące o coraz to większym wyodrębnianiu się prawa celnego w samodzielną dziedzinę prawa, a wśród nich nawet takie, które przyznają mu większą samodzielność i autonomię wobec prawa finansowego niż prawu podatkowemu. Prawo celne należy do dziedziny prawa publicznego, które oparte jest na władztwie i podporządkowaniu. Publicznoprawny charakter prawa celnego wynika z zakresu regulowanej problematyki, która jest unormowana w danej gałęzi prawa, sposobu regulacji, rodzaju organów powołanych do stosowania i egzekwowania przepisów celnych oraz zadań, jakie są realizowane przez prawo celne⁴.

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej wywarło wpływ na proces wyodrębnienia prawa celnego jako samodzielnej gałęzi prawa. Przykładem tego jest obowiązujący we wszystkich państwach członkowskich UE Wspólnotowy Kodeks Celny⁵, który stał się tzw. konstytucją unii celnej⁶. Prawo celne jako podstawowa gałąź prawa unijnego nie może być traktowane jedynie jako zharmonizowany – na podstawie dyrektyw unijnych – zbiór przepisów prawnych ustanowionych przez poszczególne państwa członkowskie. Jest ono bowiem ujednoczonym i skodyfikowanym prawem celnym całej UE. Należy również zauważyć, że do wyłącznej kompetencji należy przyjęcie Wspólnej Taryfy Celnej w stosunkach z państwami trzecimi⁷, na podstawie których ustanawiane są w całej Unii jednakowe stawki celne na towary.

Mimo iż regulacje prawne z zakresu prawa celnego zostały przekazane do wyłącznej kompetencji unii celnej, prawodawca unijny przekazał część obowiązków w zakresie uregulowania problematyki odsetek państwom członkowskim w przepi-

⁴ Szerzej zob. K. Machalica-Drozdek, *Prawo celne jako samodzielna gałąź prawa*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2013, nr 8, s. 316 i n.

⁵ Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. U. UE L z dnia 19 października 1992 r., polskie wydanie specjalne, 02/t. 4, s. 307 i n. z późn. zm.) – dalej: WKC.

⁶ M. Kałka, [w:] M. Kałka, U. Ksieniewicz (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Wrocław 2007, s. 7.

⁷ C. Kosikowski, *Problem suwerenności finansowej państwa członkowskiego Unii Europejskiej*, [w:] L. Etel, M. Tyniewicz (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, Białystok 2012, s. 99–100.

sach krajowych⁸. Organy celne na podstawie regulacji prawnych zawartych w unijnym i krajowym prawie celnym zostały zobowiązane do poboru nie tylko świadczenia celnego, ale również następujących odsetek celnych:

1) za zwłokę, jeżeli kwota świadczenia celnego nie została uiszczona w terminie⁹;

2) w przypadku gdy kwota wynikająca z długu celnego została zaksięgowana na podstawie nieprawidłowych lub niekompletnych danych, podanych przez zgłaszającego w zgłoszeniu celnym¹⁰;

3) w przypadku powstania długu celnego w sytuacji naruszenia przepisów prawa celnego¹¹;

4) w przypadku naruszenia przez operatora publicznego warunków lub/i terminów poboru świadczenia celnego od odbiorcy przesyłki pocztowej¹² oraz

5) odsetek wyrównawczych¹³.

Dalsze rozważania zostaną ograniczone do pierwszego ze wskazanych powyżej przypadków poboru odsetek przez organ celny, ponieważ szczegółowe ich omówienie wykraczałoby poza ramy wyznaczone tematem niniejszego opracowania.

Charakter prawny odsetek celnych

Badając istotę odsetek za opóźnienie świadczenia celnego, należy zauważyć, że z cywilistycznego punktu widzenia, na gruncie przepisów kodeksu cywilnego¹⁴, uprawnieniem wierzyciela jest prawo do żądania odsetek w przypadku zwłoki w zapłacie długu głównego. Jeżeli dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia, chociażby nie poniósł z tego tytułu żadnej szkody, a opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi. Mimo to instytucja odsetek wciąż jest przedmiotem licznych kontrowersji.

Nie ma większych wątpliwości co do statusu odsetek zwykłych. Na gruncie czynności cywilnoprawnych odsetki nie mają charakteru automatycznego, ale muszą wynikać z czynności prawnej, ustawy bądź orzeczenia sądu albo organu. Niemal jednomyślnie przyjmuje się w doktrynie, że są to świadczenia uboczne (akceso-

⁸ Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r., poz. 727 z późn. zm.).

⁹ Art. 222 ust. 1 lit. a WKC w zw. z art. 65 ust. 1 prawa celnego.

¹⁰ Por. art. 220 ust. 1 WKC w zw. z art. 65 ust. 5 prawa celnego.

¹¹ Por. art. 202–205 oraz art. 210 i art. 211 WKC w zw. z art. 65 ust. 4 prawa celnego.

¹² Por. art. 65a ust. 1 prawa celnego.

¹³ Por. art. 519 rozporządzenia Komisji (EWG) z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. U. UE. L. nr 93, poz. 253. s. 1 z późn. zm.).

¹⁴ Por. art. 481 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r., poz. 121 z późn. zm.).

ryjne)¹⁵ oraz okresowe (periodyczne)¹⁶. Akcesoryjny charakter roszczenia powoduje, że przesłanką powstania roszczenia o odsetki za opóźnienie jest istnienie długu głównego¹⁷. Z kolei z okresowego charakteru tego świadczenia płyną określone konsekwencje – odsetki powstają narastająco i stają się wymagalne osobno za każdy dzień opóźnienia, począwszy od bezskutecznego upływu terminu spełnienia świadczenia głównego aż do dnia jego zapłaty lub wygaśnięcia¹⁸. Wobec powyższego należy wnioskować, że odsetki nie mają wpływu na istnienie i wielkość świadczenia głównego, a jedynie są od niego uzależnione¹⁹. Odsetki są bowiem następstwem egzystencji prawnej świadczenia głównego²⁰, a roszczenie o zapłatę odsetek przedawnia się osobno za każdy dzień opóźnienia²¹.

W stosunkach cywilnoprawnych odsetki pełnią funkcję wynagradzania za korzystanie z cudzego kapitału, czego przykładem jest np. pożyczka pieniężna czy kredyt. Stanowią również wynagrodzenie za korzystanie z cudzych rzeczy w rzeczach tego samego rodzaju, zależnie od wartości, ilości i czasu używania tych cudzych rzeczy. Zwykle w obrocie gospodarczym odsetki mają charakter pieniężny²². Poza wynagradzaniem pełnią również funkcję sanacyjną, której celem jest zrekompensowanie utraconych korzyści. Przykładem tego mogą być transakcje handlowe, gdzie obrót często odbywa się bezgotówkowo, a kontrahenci określają termin zapłaty umówionej kwoty. W miarę uchybiania terminowi do uiszczenia zobowiązania głównego zwiększa się (powstaje) kwota należna wierzycielowi z tytułu odsetek. Odsetki mają więc przyczyniać się do terminowego uiszczenia należności głównej²³. Przeprowadzając analizę odsetek na gruncie przepisów kodeksu cywilnego, należy zauważyć, że odsetki mają przyczyniać się do terminowego uiszczenia należności głównej.

Przenosząc przedstawione założenia teoretyczne na grunt przepisów prawa cywilnego, stwierdzić należy, że odsetki celne spełniają taką samą funkcję społeczną

¹⁵ T. Dybowski, A. Pyrzyńska, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 5: *Prawo zobowiązań – część ogólna*, E. Łętowska (red.), Warszawa 2006, s. 247; J.P. Naworski, *Początek biegu terminu przedawnienia roszczenia o odsetki za opóźnienie*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1999, nr 11, s. 44.

¹⁶ M. Lemkowski, *Odsetki cywilnoprawne*, Warszawa 2007, s. 20.

¹⁷ Wyrok SN z dnia 19 stycznia 1990 r., sygn. IV CR 294/89, OSNC 1991, nr 2–3, poz. 33.

¹⁸ P. Drapała, *Glosa do uchwały SN z dnia 17 czerwca 2003 r., sygn. III CZP 37/03*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 10, s. 121; T. Dybowski, A. Pyrzyńska, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 5, s. 258; L. Stecki, *Glosa do uchwały SN z dnia 5 kwietnia 1991 r., sygn. III CZP 20/91*, OSP 1992, nr 1, poz. 3, s. 8.

¹⁹ Por. M. Metera, *Klasyfikacja i funkcje odsetek (cz. 2)*, „Edukacja Prawnicza” 2007, nr 11, s. 28–29.

²⁰ L. Stecki, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z 19 stycznia 1990 r., IV CR 294/89*, OSP 1991, nr 6, s. 281.

²¹ Por. uchwały SN z dnia 5 kwietnia 1991 r., sygn. III CZP 20/91, OSP 1992, nr 1, poz. 3 oraz sygn. III CZP 21/91, LEX nr 3663; wyrok SA w Katowicach z dnia 9 lipca 1991 r., sygn. I ACr 204/91, OSA 1992, nr 1, poz. 7.

²² Por. T. Dybowski, A. Pyrzyńska, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 5, s. 273 i n.

²³ Por. T. Pałdyna, *Przedawnienie roszczeń o zapłatę odsetek za opóźnienie*, „Przegląd Sądowy” 2012, nr 5, s. 77 i n.

i gospodarczą, jak odsetki cywilnoprawne. Z jednej strony stanowią wynagrodzenie wierzyciela celnego (dyrektora urzędu celnego) za korzystanie ze swego kapitału, z drugiej zaś dyscyplinują dłużnika celnego do spłacenia kwoty należności wynikającej ze świadczenia celnego w przewidzianym terminie. Stanowią również sankcję za opóźnienie w uiszczeniu świadczenia celnego – na dłużnika celnego zostaje nałożony obowiązek zapłaty odsetek za uchybienie wyznaczonego terminu do uiszczenia organowi celnemu kwoty długu celnego, np. z tytułu niedopełnienia określonych przepisami prawa obowiązków celnych. Ukształtowanie odsetek za zwłokę jako świadczenia akcesoryjnego w stosunku do świadczenia celnego pełni funkcję kompensacyjną, dyscyplinującą oraz prowadzi do sprawiedliwego obciążenia celnego podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą. Z uwagi na przymusowy charakter prawa celnego odsetki przede wszystkim kojarzone są z sankcją za naruszenie terminów za opóźnienie w uiszczeniu świadczenia celnego. Z kolei funkcja odszkodowawcza polega na tym, iż odsetki celne należą się wierzycielowi celnemu w przypadku nienależytego wykonania lub niewykonania zobowiązania celnego (długu celnego) w oznaczonym terminie. Ustawodawca uznał, że zarówno wierzyciel, który poniósł szkodę czy też doznał zubożenia z tytułu opóźnionej zapłaty, jak i ten, który ich nie doznał, ale którego kosztem wzbogacił się dłużnik lub przynajmniej miał taką obiektywną możliwość, powinien uzyskać należne z tego tytułu odsetki.

Podjęmując dalszą część rozważań, należy zwrócić uwagę na fakt, iż instytucja odsetek od kwot należności nieuiszczonych w terminie ma zawsze charakter należności ubocznej oraz uzależnionej od istnienia i ważności zobowiązania głównego, którym jest świadczenie celne. Obowiązek ich zapłaty nie może powstać bez obowiązku zapłaty należności głównej, w związku z czym odsetki od świadczenia celnego nie są samodzielnym, oderwanym od długu głównego świadczeniem. Odsetki celne są zawsze świadczeniem ubocznym oraz okresowym. Odsetki za opóźnienie stają się wymagalne osobno w każdym dniu opóźnienia, bez potrzeby dokonywania wezwania do ich zapłaty, a termin ten wynika z właściwości zobowiązania. Świadczenie odsetek nie powstaje jednorazowo, lecz powiązane jest z czynnikiem czasu, którego upływ decyduje o ich wielkości.

Uboczny charakter odsetek za opóźnienie wynika także z szeregu przepisów prawa celnego. I tak np. w art. 63a ust. 2 pkt 2 wskazuje się, że jeżeli w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia zostanie wydana nowa decyzja w tej sprawie, to pozostała część zabezpieczenia jest zaliczana na poczet należności wynikających z nowej decyzji. Z kolei w art. 68 prawa celnego podnosi się, że kwota należności podlegających zwrotowi może zostać zaliczona na zaległe lub bieżące zobowiązania dłużnika wobec organu celnego. Przykłady te wskazują, że dług to nie tylko należność główna, ale i należność uboczna w postaci odsetek za opóźnienie.

Przykładem odsetek za opóźnienie świadczenia celnego jako świadczeń okresowych lub świadczeń zbliżonych do świadczeń okresowych jest zastosowanie art. 65 ust. 8 prawa celnego, przewidującego pięcioletnie przedawnienie. W tej sytuacji

termin przedawnienia roszczenia głównego nie zawsze będzie się pokrywał z terminem przedawnienia odsetek. W sytuacji przedawnienia roszczenia głównego data upływu terminu przedawnienia jest końcowym terminem, do którego można żądać należności z tytułu odsetek za opóźnienie w spełnieniu świadczenia pieniężnego²⁴.

Podjmując dalszą część rozważań, trzeba zwrócić uwagę, że instytucja odsetek nie stanowi jednocześnie elementu konstrukcyjnego świadczenia celnego²⁵, a w związku z tym odsetki za opóźnienie należy uznać za szczególną należność pobieraną przez organ celny w związku z naruszeniem przepisów prawa celnego.

Mając na uwadze rozważania w zakresie charakteru i istoty odsetek w prawie cywilnym, należy zauważyć, że podobną zależność można znaleźć na płaszczyźnie prawa celnego. Instytucja odsetek w spełnieniu świadczenia celnego wykazuje cechy właściwe wszystkim odsetkom:

1) odsetki są płatne w rzeczach zamiennych tego samego rodzaju co dług główny (tzn. w pieniądzu);

2) ich wysokość obliczana jest według pewnej stopy procentowej w stosunku do długu głównego;

3) są świadczeniem ubocznym istniejącym obok świadczenia głównego, stanowiącego właściwy przedmiot zobowiązania pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem;

4) stają się wymagalne osobno za każdy dzień opóźnienia osobno, począwszy od pierwszego dnia upływu terminu zapłaty.

Odsetki w prawie celnym

Odsetki od kwot należności celnych nieuiszczonych w terminie są immanentnie związane z prawem publicznym. Przymusowy charakter terminowego uiszczenia świadczenia celnego wynika z wartości konstytucyjnych zawartych w art. 84 Konstytucji RP²⁶, zgodnie z którymi każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Z tak sformułowanego przepisu konstytucyjnego należy wyprowadzić następujące wnioski: po pierwsze – zostały wyrażone konstytucyjne zasady równości oraz powszechności w ponoszeniu ciężarów i świadczeń publicznych; po drugie – nie budzi wątpliwości fakt, że świadczenia celne są ciężarem publicznym, a obowiązek ich ponoszenia wynika bezpośrednio z przepisów unijnego i krajowego prawa celnego; po trzecie – każdy podmiot dokonujący obrotu towarowego z zagranicą jest obowiązany do uiszczenia w jednakowej wysokości i w takim samym terminie należnego świadczenia celnego.

²⁴ Por. J. Sztombka, *Odsetki za spóźnione świadczenie pieniężne*, „Przegląd Sądowy” 1992, nr 2, s. 41–42.

²⁵ Por. wyrok NSA z dnia 25 maja 2005 r., sygn. I FSK 990/05, LEX nr 282951.

²⁶ Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 z późn. zm.

Świadczenie celne odróżnia od innych danin publicznych to, iż pobierane jest od osób dokonujących obrotu towarowego z zagranicą w związku z przekroczeniem towaru celnego przez granicę celną związku publicznoprawnego (państwa lub unii celnej). Przepisy prawa celnego ze swej istoty skonstruowane zostały w ten sposób, aby zapewnić związkowi publicznoprawnemu należne wpływy z tytułu pobieranego na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej świadczenia celnego²⁷.

Problematyka odsetek za zwłokę jest zagadnieniem ściśle związanym z kwestią terminu płatności świadczenia celnego. Jak wiadomo, termin ten – jako element celnego stanu faktycznego – jest jednostronnie wyznaczany przez ustawodawcę kształtującego treść normy celnoprawnej. Tym samym jako część dyspozycji wpływa na treść zobowiązania celnego ciążącego na podmiocie obowiązany do uiszczenia świadczenia celnego – wyznacza moment, w którym podmiot dokonujący obrotu towarowego z zagranicą jest obowiązany wywiązać się z ciążącego na nim długu celnego. Każda kwota należności celnych wynikających z długu celnego obliczana jest przez organy celne z chwilą, gdy znajdują się one w posiadaniu niezbędnych informacji oraz zostaje wpisana do rejestru lub zaewidencjonowana w inny równoważny sposób (tzw. zaksięgowanie)²⁸. Niezwłocznie po dokonaniu zaksięgowania świadczenia celnego dłużnik celny powinien zostać powiadomiony o kwocie należności zgodnie z odpowiednią procedurą²⁹. Dłużnik zobowiązany jest do uiszczenia świadczenia celnego w terminie 10 dni od dnia powiadomienia o wysokości kwoty należności³⁰, w przeciwnym wypadku od kwot należności nieuiszczonych w terminie organ celny zobowiązany jest do pobrania odsetek³¹. Z brzmienia przepisu art. 65 ust. 3 prawa celnego wynika, że odsetki są płatne już z chwilą bezskutecznego terminu spełnienia świadczenia głównego. Wtedy pojawia się też ich wymagalność. W następstwie powstania obowiązku uiszczenia należnych odsetek wynikających z kwoty świadczenia celnego dochodzi bowiem do sytuacji, w której część dłużników celnych zdolnych do zapłaty należności celnych, opóźniając moment spełnienia świadczenia celnego, stawia się w lepszej sytuacji ekonomicznej niż ta, w której znajdują się dłużnicy celni terminowo spełniający ciążące na nich powinności wynikające z przepisów prawa. Przesunięcie terminu zapłaty należnego świadczenia celnego powoduje przede wszystkim uprzywilejowane położenie dłużnika celnego, w którym samowolnie znalazł się, regulując swoje zobowiązanie ze

²⁷ Od dnia przystąpienia Polski do Unii Europejskiej aż 75% zaksięgowanych kwot wynikających z długu celnego odprowadzanych jest do budżetu ogólnego Unii Europejskiej. Art. 2 pkt 1a oraz pkt 3 decyzji Rady z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. UE. L. 2007, 163.17) w zw. z art. 311 Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana w brzmieniu nadanym traktatem lizbońskim, Dz. Urz. UE C nr 83 z dnia 30 marca 2010 r., s. 47); por. art. 125 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. 2013 r., poz. 885 z późn. zm.).

²⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. III SA/Gd 736/13, LEX nr 1471590.

²⁹ Art. 221 ust. 1 WKC.

³⁰ Art. 65 ust. 1 prawa celnego w zw. z art. 222 ust. 1 WKC.

³¹ Art. 65 ust. 3 prawa celnego.

zwłoką. Aby usunąć tę „nierówność”, konieczne jest obciążenie dłużnika z tytułu nieuiszczenia w terminie należnego świadczenia obowiązkiem poniesienia dodatkowej powinności w postaci obowiązku uiszczenia odsetek celnych³². Przekroczenie terminu płatności świadczenia celnego oznacza naruszenie podstawowej zasady wynikającej z prawa celnego, jaką jest zasada równości i sprawiedliwości wobec prawa w stosunku do osób wprowadzających lub wyprowadzających towary z obszaru celnego.

Podjmując rozważania w przedmiocie odsetek za opóźnienie świadczenia celnego w prawie celnym, należy zauważyć, że regulacja problematyki odsetek nie ma charakteru kompleksowego. Ustawodawca zaznaczył bowiem, że kwestie te częściowo są przedmiotem regulacji nie tylko prawa celnego, ale również prawa podatkowego. Charakterystyczną cechą zastosowanych rozwiązań jest to, iż od nieuiszczonej w terminie kwoty świadczenia celnego pobierane są odsetki w wysokości i według zasad określonych dla pobierania odsetek za zwłokę od należności podatkowych³³, a więc według postanowień zawartych w art. 53 i art. 54–56 ustawy – Ordynacja podatkowa³⁴ oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach³⁵.

Na uwagę zasługuje użyty w art. 65 ust. 6 prawa celnego zwrot, iż odsetki te pobiera się „według zasad” określonych w odrębnych przepisach dotyczących pobierania odsetek za zwłokę od należności podatkowych. Wydaje się zatem, że stosowanie w praktyce przepisów prawa podatkowego odnoszących się do uiszczania odsetek od zaległości celnych musi odbywać się ściśle według reguł rządzących tymi przepisami. Analiza brzmienia poszczególnych artykułów tegoż prawa pozwala jednak wnioskować, iż część tych norm nie będzie miała zastosowania w sprawach prowadzonych przez organy celne, niektóre będą podlegały niezbędnym modyfikacjom, a podstawowe zasady będą musiały być zachowane, co czyni, że przepisy te będą *de facto* stosowane „odpowiednio”.

³² Por. A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 87–88; A. Drwiłło, *Problem podatkowego charakteru cel w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga Jubileuszowa Prof. R. Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 125; K. Włodkowski, *Zasada powszechności cla i jej ograniczenia w Polsce, Unii Europejskiej oraz w wybranych krajach Europy Wschodniej*, Toruń 2009, s. 37; A. Nita, *Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014, s. 203–204.

³³ Por. art. 65 ust. 6 prawa celnego.

³⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 749) – dalej: o.p.

³⁵ Dz. U. nr 165, poz. 1373 z późn. zm. Nie jest możliwe stosowanie do odsetek za zwłokę zasad uregulowanych w kodeksie cywilnym, m.in. dlatego, że problematyka ta została wyczerpująco uregulowana w przepisach celnych (por. wyrok NSA z dnia 9 grudnia 1991 r., sygn. SA/Kr 127/91, niepubl.).

Zakres przedmiotowy i podmiotowy obowiązku zapłaty odsetek za opóźnienie świadczenia celnego

Zasadą jest, że dług celny może powstać zarówno w przywozie³⁶, jak i wywozie³⁷ towarów, z tym że w aktualnym stanie prawnym szczegółowej regulacji podlega wyłącznie przywóz towarów ze względu na odstąpienie przez prawodawcę unijnego od obowiązku ustanowienia taryfy celnej wywozowej. Dług celny powstaje z mocy samego prawa z chwilą zaistnienia zdarzeń, z którymi prawo celne wiąże jego powstanie, a więc np. z chwilą przyjęcia zgłoszenia celnego w procedurze dopuszczenia do obrotu.

Jak już wyżej wskazano, terminowe uregulowanie świadczenia celnego nie powoduje konieczności zapłaty odsetek. Natomiast w przypadku, w którym świadczenie celne nie jest regulowane w ciągu 10 dni od dnia powiadomienia o kwocie wynikającej z długu celnego, dłużnik celny zobowiązany jest do zapłaty oprócz należności głównej również kwoty odsetek za zwłokę³⁸. Zgodnie z linią orzecznictw³⁹, wyrosłą jeszcze pod rządami ustaw z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne⁴⁰ oraz z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny⁴¹, które zachowały aktualność w obowiązującym porządku prawnym, ze zwłoką celną mamy do czynienia wtedy, gdy dłużnik celny nie spełnia świadczenia w terminie, bez względu na to, z czyjej winy kwota należności nie została uiszczona w terminie. Dla ustalenia obowiązku zapłaty odsetek nie ma znaczenia przyczyna, z jakiej dłużnik nie obliczył i nie wpłacił należnego świadczenia celnego w terminie. Z uwagi na samoobliczeniową metodę powstawania zobowiązania celnego obowiązek naliczania i pobór odsetek za zwłokę jest niezależny od tego, z czyjej winy, tj. dłużnika celnego czy organu celnego, powstało opóźnienie. W istotny sposób przepisy art. 53 § 3 o.p. wskazują krąg podmiotów zobowiązanych do naliczenia odsetek za zwłokę. Odsetki za zwłokę w sprawach celnych w każdym przypadku nalicza dłużnik, następcą prawnym lub osoba trzecia odpowiadająca za zapłacenie kwoty wynikającej z długu celnego, np. agencja celna działająca na podstawie upoważnienia pośredniego.

Analizując przedmiotowe zagadnienie, zauważyć należy, że NSA w wyroku z dnia 17 stycznia 2006 r. zauważył, iż okres naliczania odsetek od kwoty należności nieuiszczonych w terminie został precyzyjnie określony w prawie celnym. Początkiem okresu naliczenia odsetek za zwłokę jest dzień następujący po dniu upływu terminu płatności należności celnych i każdy następny dzień opóźnienia powoduje

³⁶ Art. 201–205 WKC.

³⁷ Art. 209–211 WKC.

³⁸ Por. art. 65 ust. 3 prawa celnego; art. 65 ust. 1 prawa celnego w zw. z art. 222 ust. 1 lit. a WKC.

³⁹ Por. wyroki NSA z dnia: 23 stycznia 1985 r., sygn. SA/Lu 282/85, LEX nr 36940; 18 maja 1994 r., sygn. SA/Kr 1138/94, CBOSA; 29 kwietnia 1998 r., sygn. I SA/Gd 1510/96, LEX nr 35932; 29 listopada 2006 r., sygn. I FSK 204/06, LEX nr 262109.

⁴⁰ Tekst jedn.: Dz. U. z 1994 r., nr 71, poz. 312 z późn. zm.

⁴¹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r., nr 75, poz. 802 z późn. zm.

wymagalność roszczenia o odsetki za opóźnienie za okres poprzedzający tę datę⁴². Ich bieg kończy się zaś w dniu spełnienia świadczenia celnego, przy czym dzień ten wlicza się do okresu, za który ustalana jest ta uboczna należność pieniężna. Oznacza to, że na dłużniku celnym – od pierwszego dnia zwłoki – ciąży odsetki za zwłokę. Powyższe prowadzi do tego, że dłużnik celny obowiązany jest nie tylko zrekompenzować wierzycielowi celnemu poniesiony przez niego uszczerbek finansowy, ale również ponieść sankcję z tytułu naruszenia terminu uiszczenia świadczenia celnego. Zasadne wydaje się rozważenie postulatu *de lege ferenda*, aby organy celne nakładały obowiązek zapłaty odsetek tylko w przypadkach, gdy stwierdzą, iż strona w wyniku przesunięcia daty powstania długu celnego lub daty zarejestrowania kwoty wynikającej z tego długu osiągnęła korzyść finansową. Organ celny powinien w konkretnym przypadku udowodnić, że dłużnik celny w sytuacji przesunięcia terminu powstania długu celnego uzyskał w tym okresie oraz z tego powodu korzyść finansową.

Ustalając początek okresu naliczenia odsetek od kwot należności nieuiszczonych w terminie, należy pamiętać o zasadzie wyrażonej w art. 12 § 5 o.p., zgodnie z którą jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy. Przesunięcie terminu płatności kwoty świadczenia celnego powoduje, że odsetki od kwoty świadczenia celnego nieuiszczonego w terminie mogą być naliczane dopiero od dnia następującego po dniu, na który termin płatności świadczenia celnego został przesunięty.

Odsetki za zwłokę powinny zostać wpłacone na rachunek bankowy lub do kasy właściwego organu celnego (dyrektora izby celnej) bez odrębnego wezwania⁴³. Dłużnik celny nie ma możliwości zmiany wysokości, miejsca oraz terminu uiszczenia świadczenia celnego. Nie ma tu żadnego znaczenia również tryb uiszczenia cła ani czy przepisy prawa celnego nakazują jednorazową, czy też ratalną zapłatę świadczenia celnego. W tym miejscu podnieść należy, że odsetki są naliczane za zwłokę w zapłacie zarówno kwoty całego świadczenia, jak i w przypadku rozłożenia na raty. Sytuacja ta sprawia w praktyce spore problemy dłużnikom celnym, jak też organom celnym. Jeżeli dokonana wpłata nie pokryła całej kwoty należności wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet tej kwoty oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim w dniu wpłaty pozostaje kwota należności do kwoty odsetek za zwłokę⁴⁴.

O wykorzystaniu odsetek za zwłokę jako środka dyscyplinującego dłużników celnych świadczy ich wysokość. Zgodnie z art. 56 § 1 o.p. wynosi ona 200%

⁴² Zob. wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2006 r., sygn. II FSK 208/05, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 2, s. 3.

⁴³ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*, Toruń 2009, s. 195.

⁴⁴ Por. orzeczenia WSA we Wrocławiu z dnia 9 września 2008 r., sygn. I SA/Wr 34/08, LEX nr 523934; sygn. I SA/Wr 35/08, LEX nr 518987; sygn. I SA/Wr 36/08, CBOSA.

podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim i ulega zmianie wraz ze zmianą stopy oprocentowania tego kredytu. Wiązanie odsetek ze stawkami kredytu lombardowego należy uznać za słuszne rozwiązanie. Popierając to stanowisko, wskazać można jako argument, że nieuiszczenie świadczenia celnego jest swego rodzaju kredytowaniem się dłużnika celnego z publicznych środków pieniężnych. Pozwala to równocześnie do dostosowania wysokości odsetek za opóźnienie świadczenia celnego do poziomu inflacji, który wpływa na stopę kredytu lombardowego. Każdorazowe obniżenie lub podwyższenie stopy oprocentowania kredytu lombardowego powoduje, że w tym samym stopniu ulega obniżeniu lub podwyższeniu stawka odsetek za zwłokę – poczynając od dnia, w którym stopa ta uległa zmianie.

Odsetki w związku z nieterminowym uiszczeniem należności celnych powstają z mocy samego prawa – niezależnie od tego, czy organ celny, dłużnik celny wiedzą o powstaniu zaległości, a w konsekwencji o istnieniu odsetek. Obowiązek uiszczenia odsetek powstaje niezależnie od tego, z czyjej winy powstała zaległość. Wysokość odsetek jest bowiem zależna od wysokości świadczenia celnego, a te stają się wymagalne okresowo, w tym przypadku z upływem każdego kolejnego dnia opóźnienia. W związku z tym roszczenie o zapłatę odsetek przedawnia się osobno za każdy dzień opóźnienia należności celnych. Przesłanki wymiaru odsetek związane są z przesunięciem daty powstania długu celnego w czasie bądź przesunięciem daty zarejestrowania kwoty długu, jak również z uzyskaniem korzyści finansowych przez dłużnika celnego. Przesłanki te powinny zostać spełnione łącznie, a na organach celnych spoczywa wykazanie związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy tymi dwoma skutkami.

Odstępstwa od zasady naliczania odsetek

Odsetki, co zostało już podniesione, są automatycznym następstwem nieuiszczenia w terminie kwoty wynikającej ze świadczenia celnego. Regułą jest, że są one naliczane bez względu na okoliczności związane z powstaniem zwłoki i wolę stron stosunku prawocelnego. Podmioty, na których ciąży obowiązek naliczania odsetek, są zobowiązane je uwzględnić.

Przepisy Wspólnotowego Prawa Celnego przewidują wyjątki od zasady naliczania odsetek od świadczenia celnego. I tak, organy celne mogą odstąpić od pobrania odsetek za zwłokę w następujących przypadkach⁴⁵:

- 1) jeżeli mogłoby to, ze względu na sytuację dłużnika, spowodować poważne trudności natury gospodarczej lub społecznej;
- 2) jeżeli ich kwota nie jest wyższa od kwoty określonej zgodnie z procedurą Komitetu Celnego, o którym mowa w art. 247a ust. 1 WKC lub

⁴⁵ Por. art. 232 ust. 2 WKC.

3) jeżeli uiszczenie należności nastąpi w ciągu pięciu dni od upływu terminu płatności.

Ewentualne rozstrzygnięcie w tej sprawie należeć będzie do naczelnika urzędu celnego⁴⁶. Wydaje się, iż decydować powinien o tym jednak dyrektor izby celnej, albowiem ten organ jest wierzycielem świadczenia celnego i w tym organie umiejscowione są komórki finansowe. Ustawodawca nie przypisał jednak mu takiej kompetencji zgodnie z art. 70 ust. 1 pkt 1 prawa celnego.

Jednakże należy zwrócić uwagę na użycie przez prawodawcę unijnego zwrotu „mogą odstąpić”, co wywołuje wątpliwości w postaci dania organowi celnemu wyboru, czy dłużnika celnego należy zwolnić z obowiązku uiszczania odsetek od kwot należności nieuiszczonych w terminie, czy też nie. Uwzględniając treść dotychczasowych ustaleń w kontekście zasygnalizowanego wpływu na decyzję o odstąpieniu od pobrania odsetek za zwłokę, przyjąć należy, iż rodzić to może w praktyce wątpliwości dwojakiego rodzaju. Po pierwsze, z uwagi na nieostrość omawianych przesłanek brakuje jednoznaczności w ustaleniu ich treści, a tym samym pewności w ocenie, czy i w jakim zakresie zostały one spełnione. Po drugie, brzmienie przepisów WKC nie udziela jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy badanie faktu wystąpienia przesłanek rozporządzenia unijnego jest nieodzowne w każdym przypadku odstąpienia od pobrania odsetek za zwłokę od kwot należności nieuiszczonych w terminie. Zdaniem autora z uwagi na fakt, że „mogą odstąpić” jest zwrotem normatywnie niezdefiniowanym, należałoby przyjąć, że ustalenie znaczenia tego pojęcia zawsze powinno być połączone z oceną stanu faktycznego sprawy, w której wydawane jest konkretne rozstrzygnięcie.

Mając na uwadze podjęte wcześniej rozważania, należy zwrócić również uwagę, że przepisy ordynacji podatkowej, pełniące funkcję *lex specialis* wobec prawa celnego, również przewidują przypadki i okresy, za które nie nalicza się odsetek za zwłokę, pomimo że mieszczą się one pomiędzy zdarzeniami powodującymi rozpoczęcie i zakończenie okresu, za który odsetki te są naliczane⁴⁷. Odsetek za zwłokę nie nalicza w następujących przypadkach:

1) za okres zabezpieczenia od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet należności;

2) za okres od dnia następnego po upływie terminu, w jakim organ I instancji powinien przekazać odwołanie organowi odwoławczemu, do dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy;

3) za okres od dnia następnego po upływie terminu, jaki organ II instancji ma na rozpatrzenie odwołania, do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego, jeżeli decyzja organu odwoławczego nie została wydana w terminie;

⁴⁶ Art. 69 ust. 1 prawa celnego.

⁴⁷ Art. 54 o.p.

4) w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu – od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszzonego postępowania;

5) jeżeli wysokość odsetek nie przekraczałaaby trzykrotności wartości opłaty pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe⁴⁸ za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej;

6) za okres od dnia wszczęcia kontroli celnej do dnia doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem tej kontroli, jeżeli postępowanie w sprawie celnej nie zostało wszczęte w terminie 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli;

7) za okres od dnia następnego po upływie trzech lat od dnia złożenia zgłoszenia celnego od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ celny;

8) ponadto nie nalicza się odsetek za zwłokę w zakresie przewidzianym w odrębnych przepisach.

W interesie dłużnika celnego leży jak najszybsze zapłacenie świadczenia celnego i obciążających go odsetek, które są z mocy prawa naliczane za każdy dzień zwłoki. Organ celny nie jest zobowiązany do ponaglenia dłużnika celnego w formie wezwania do zapłaty zaległości i odsetek za zwłokę, z wyjątkiem sytuacji, gdy egzekucja tych należności może być przeprowadzona na podstawie zgłoszenia celnego, co stanowi podstawę wystawienia tytułu wykonawczego. Wówczas organ celny jest zobowiązany – przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego – przesłać zobowiązanemu pisemne upomnienie. Z upomnienia takiego wynika wezwanie do zapłacenia zaległości z odsetkami, z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego⁴⁹.

Konkluzje

Podsumowując problematykę odsetek za opóźnienie świadczenia celnego, można ją z całą pewnością określić jako zagadnienie niezmiernie interesujące oraz obszerny i istotny problem badawczy.

Instytucja odsetek celnych jest instrumentem wykorzystywanym przez prawodawcę unijnego w celu zwalczania negatywnego zjawiska gospodarczego, jakim jest zwłoka w płatnościach świadczenia celnego. Ze zwłoką celną mamy do czynienia wtedy, gdy dłużnik celny nie spełnia świadczenia w terminie. Opóźnienie w uiszczeniu świadczenia celnego oznacza, że potencjalne korzyści z kapitału uzyskał nie

⁴⁸ Dz. U. z 2012 r., poz. 1529 z późn. zm.

⁴⁹ Por. art. 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r., poz. 1015 z późn. zm.).

wierzyciel, ale dłużnik celny władający środkami pieniężnymi w czasie, gdy były już one należne wierzycielowi celnemu. Konsekwencją pozostawania dłużnika celnego w zwłoce jest prawo wierzyciela celnego do żądania spełnienia tego świadczenia oraz należnych z tego tytułu odsetek za zwłokę.

Analiza powołanych przepisów prowadzi do wniosku, iż w zakresie unormowanym w art. 65 ust. 3 prawa celnego obowiązek zapłaty odsetek od kwot należności nieuiszczonych w terminie wynika wprost z przepisu prawa i wobec tego samoobliczenie ich wysokości przez dłużnika nie musi być poprzedzone wydaniem decyzji zobowiązującej. Co do zasady zobowiązanie do zapłaty odsetek od kwot należności nieuiszczonych w terminie, tak samo jak świadczenie celne, ma charakter osobisty i nie jest możliwe przeniesienie obowiązku uiszczenia tych należności na inne podmioty w drodze umowy. Jednakże w wyjątkowych sytuacjach, w których przepisy prawa celnego zezwalają na obciążenie tymi obowiązkami innych podmiotów, konsekwentnie przenoszony jest również obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę. Wykonanie tego zobowiązania może następować albo poprzez pojedyncze (niepowtarzające się) zachowanie dłużnika (np. zapłata kwoty wynikającej ze świadczenia celnego), albo poprzez powtarzający się obowiązek świadczenia (np. zapłata kwoty wynikającej ze świadczenia celnego w ratach).

Odsetki powstają tylko wtedy, gdy istnieje zobowiązanie główne, które stało się wymagalne, dzieląc w ten sposób los zobowiązania głównego, przez niezapłacenie którego powstały. Odsetki pobierane na gruncie prawa celnego nie mają samodzielnie charakteru, lecz pełnią funkcję akcesyjną (uboczną) w stosunku do świadczenia celnego.

W ramach stosunku celnoprawnego odsetki pełnią rolę wynagrodzenia za korzystanie z cudzego kapitału, kary, sankcji, jak również spełniają funkcję kompensacyjną i wpływają dyscyplinująco na dłużnika celnego oraz kształtują sprawiedliwe obciążenie celne. Stanowią swoiste odszkodowanie za to, że wierzyciel celny otrzyma swoją kwotę nieterminowo. Są również instrumentem transferu korzyści bezpodstawnie uzyskanych przez opóźniającego się dłużnika w postaci posiadania możliwości eksploataowania cudzego kapitału. Mając zresztą na względzie ich wysokość ustawową, trudno nie dostrzec, że to najlepsza „lokata” posiadanego kapitału dla wierzyciela celnego. Odsetki te należą się mimo braku szkody po stronie wierzyciela – stąd nie w każdym wypadku spełniają funkcję odszkodowawczą, natomiast zawsze można orzec, że sama ewentualna możliwość korzystania z cudzego pieniądza stanowi korzyść po stronie opóźniającego się dłużnika. Rozmiar tej korzyści został przez ustawodawcę arbitralnie ustalony na poziomie odsetek ustawowych.

Summary

Interest for delay of customs benefits

Key words: duty, provision of customs, customs interest.

Interest on late payments are the result of arrears on account of non-payment by the debtor within the amount of the benefit due customs. They serve compensate for the loss of income to the beneficiary who did not make it into the budget within the statutory period. Their height indicates, however, that they serve only compensation function. Significantly exceed the amount of interest on bank loans, which indicates that also function as a kind of „punishment” used in connection with the delay in the payment of customs benefits. Applying largely prevents timely payment of a percentage of the customs services. The need to pay interest in case of delay in payment undoubtedly motivates the entity responsible for the timely payment of benefits imposed on them.