

PRZEDAWNIEŃ ŚWIADCZENIA ODSETEK, A PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA CELNEGO

ADAM DROZDEK

Regulacje z zakresu unijnego ani krajowego prawa celnego nie zawierają definicji odsetek, trudno również znaleźć definicje przedstawiane przez przedstawicieli doktryny prawa celnego. Na gruncie prawa celnego, odsetki spełniają „klasyczną rolę” odsetek za zwłokę, należnych w przypadku naruszenia terminu płatności kwoty wynikającej z długu celnego¹, są one zobowiązaniem będącym następstwem powstania zwłoki w zapłacie świadczenia celnego². Odsetki stanowią wynagrodzenie za korzystanie z cudzego kapitału, jak również są sankcją za opóźnienie w zapłacie zobowiązania celnego. Z uwagi na publicznoprawny charakter prawa celnego są one kojarzone przede wszystkim z tą ostatnią funkcją. Jako instrument finansowy nie pozwalają na uzyskania przez dłużnika celnego jakiegokolwiek korzyści finansowej wynikającej z przesunięcia daty powstania lub zaksięgowania kwoty zobowiązania celnego.

Obowiązujące regulacje prawa celnego nie określają, czy odsetki ulegają przedawnieniu i w jakim terminie. Problem ten nie tylko nie jest komentowany w piśmiennictwie, ale również rzadko zauważany w orzecznictwie sądownoadministracyjnym. Przedmiotem rozważań podjętych w niniejszym artykule jest próba przedstawienia następujących problemów badawczych. Po pierwsze: ustalenie istoty i charakteru prawnego odsetek w stosunku do zobowiązania celnego. Drugi problem wiąże się z koniecznością rozstrzygnięcia skutku przedawnienia długu celnego dla istnienia roszczenia odsetkowego. W praktyce interpretacja przepisów w tym zakresie napotyka na szereg trudności. Potrzeba zajęcia się tym zagadnieniem wynika także z konieczności wypełnienia luki w literaturze przedmiotu oraz podjęcia szczegółowych badań nad instytucją przedawnienia świadczenia odsetek w prawie celnym.

¹ W przedmiotowej literaturze dług celny określany bywa też jak zobowiązanie celne (K. Sawicka, *Dług celny jako zobowiązanie publicznoprawne*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1998, nr 41, s. 25 i n.; K. Włodkowski, *Powstanie z mocy prawa długu celnego*, „Głosa” 2004, nr 3, s. 35).

² 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.

Obowiązkowy charakter terminowego uiszczenia świadczenia celnego wynika wprost z wartości konstytucyjnych zawartych w treści art. 84 Konstytucji³, zgodnie z którym każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym danin publicznych określonych w ustawach. W przepisie tym zostały wyrażone konstytucyjne zasady równości oraz powszechności w ponoszeniu ciężarów i świadczeń publicznych. Nie ulega zatem wątpliwości, że świadczenie celne jest ciężarem publicznym, a obowiązek jego ponoszenia wynika bezpośrednio z przepisów unijnego⁴, jak i krajowego prawa celnego⁵. Cechą charakterystyczną świadczenia celnego jest to, że pobierane jest od osób dokonujących obrotu towarowego z zagranicą, w związku z przekroczeniem towaru celnego przez granicę celną państwa lub unii celnej. Przepisy prawa celnego ze swej istoty skonstruowane zostały w ten sposób, aby zapewnić związkowi publicznoprawnemu – państwu i Unia Europejska – należnych mu wpływów z tytułu pobieranego na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej⁶ świadczenia celnego⁷. Z tych względów, obok regulacji dotyczących trybu uiszczenia świadczenia celnego, istotne znaczenie mają także przepisy dotyczące uiszczenia przez dłużnika celnego odsetek z tytułu naruszenia przepisów prawa celnego.

Jednym z ciekawszych zagadnień pojawiających się w obecnym prawie celnym jest ustalenie, kiedy dłużnik celny zobowiązany jest do uiszczenia odsetek, a kiedy jest z tego obowiązku zwolniony. Organy celne na podstawie regulacji prawnych zawartych w unijnym i krajowym prawie celnym zostały zobowiązane do poboru następujących odsetek celnych:

- a. za zwłokę, jeżeli kwota świadczenia celnego nie została uiszczona w terminie⁸,
- b. w przypadku, gdy kwota wynikająca z długu celnego została zaksięgowana na podstawie nieprawidłowych lub niekompletnych danych, podanych przez zgłaszającego w zgłoszeniu celnym⁹,
- c. w przypadku powstania długu celnego w sytuacji naruszenia przepisów prawa celnego¹⁰, oraz
- d. w przypadku naruszenia przez operatora publicznego warunków lub (i) terminów poboru należności celnych od odbiorcy przesyłki pocztowej¹¹.

³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona), (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1 z późn. zm.) – dalej powołane jako UKC.

⁵ Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (Dz.U. z 2015 r., poz. 858 z późn. zm.) – dalej powołana jako ustawa Prawo celne lub u.p.c.

⁶ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U. L 256 z 7.9.1987, s. 1.).

⁷ Zob. art. 2 ust. 1 lit. a) oraz ust. 3 decyzji Rady nr 2014/335/UE, Euratom z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE. L 168 z dn. 07.06.2014 r., s. 105) w związku z art. 3 i 311 Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana w brzmieniu nadanym traktatem lizbońskim, Dz. Urz. UE nr C 83 z dn. 30.03.2010 r., s. 47).

⁸ Art. 65 ust. 3 u.p.c.

⁹ Art. 105 ust. 3 UKC w zw. z art. 65 ust. 5 u.p.c.

¹⁰ Art. 79 oraz art. 82 i art. 124 UKC w zw. z art. 65 ust. 4 u.p.c.

¹¹ Art. 65a ust. 1 u.p.c.

Podjmując rozważania w przedmiocie odsetek w prawie celnym, należy zauważyć, że regulacja problematyki odsetek nie ma charakteru kompleksowego. Ustawodawca bowiem zaznaczył, że kwestie te częściowo są przedmiotem regulacji nie tylko prawa celnego, ale również i prawa podatkowego. Charakterystyczną cechą zastosowanych rozwiązań jest to, iż od nieuiszczonej w terminie kwoty świadczenia celnego, pobierane są odsetki o których mowa w ww. pkt. a-d w wysokości i według zasad określonych dla pobierania odsetek za zwłokę od należności podatkowych¹², a więc wg postanowień zawartych w art. 53 oraz 54–56 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹³ 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 rachunkach¹⁴. Niniejsza analiza zostanie ograniczona tylko do trzech z pierwszych przypadków poboru odsetek przez organy celne.

Rozważając problem charakteru przedawnienia świadczenia odsetek, niezbędnym jest przeanalizowanie tej instytucji pod kątem okresowości (periodyczności) i akcesoryjności (uboczności), uwzględniając w głównej mierze dorobek literatury prawa podatkowego.

W przypadku niewykonania w terminie obowiązku uiszczenia należnego świadczenia podatkowego powstaje po stronie dłużnika obowiązek uiszczenia należnych odsetek. W prawie podatkowym odsetki powstają i stają się wymagalne okresowo, w tym przypadku z upływem każdego kolejnego dnia opóźnienia¹⁵. Świadczenie odsetek nie powstaje jednorazowo, lecz powiązane jest z czynnikiem czasu, którego upływ decyduje o wielkości roszczenia¹⁶. Jak zauważa się w doktrynie prawa podatkowego, odsetki są świadczeniem okresowym oraz ubocznym, zależnym od istnienia i ważności zobowiązania głównego¹⁷. W oparciu o wnioski *a contrario*, należy zatem przyjąć, iż w przypadku braku zobowiązania głównego nie istnieje zobowiązanie wywołujące skutki w postaci roszczenia o odsetki¹⁸. L. Etel wskazuje, iż odsetki od zaległości podatkowych nie są samodzielnym, oderwanym od zaległości podatkowej świadczeniem. Posiadają one charakter akcesoryjny w stosunku do należności głównej, jaką jest zaległość podatkowa, w związku z czym odsetki powstają w sytuacjach, gdy powstaje sama zaległość. Wygaśnięcie zaległości w całości lub w części przesądza również o wygaśnięciu odsetek za zwłokę (w całości lub w części). W obowiązującym stanie prawnym nie jest możliwe wygaśnięcie zaległości głównej bez wygaszenia zobowiązania z tytułu odsetek. Można natomiast np. umorzyć same odsetki, bez umarzenia kwoty zaległości głównej. Obowiązek naliczenia odsetek jest niezależny od okoliczności powstania zale-

¹² Por. art. 65 ust. 6 u.p.c.

¹³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015, poz. 613) – dalej powołana jako Ordynacja podatkowa lub O.p.

¹⁴ Dz.U. Nr 165, poz. 1373 z późn. zm.

¹⁵ Por. J. Zubrzycki [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2003, s. 232; A. Kaźmierczak [w:] A. Kaźmierczak (red.), *Ordynacja podatkowa. Źródła i wykładnia prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 171.

¹⁶ Wyrok SN z dnia 19 stycznia 1990 r., sygn. IV CR 294/89, OSNC 1991, nr 2–3, poz. 33.

¹⁷ J. Zubrzycki [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki (red.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 232; A. Kaźmierczak [w:] A. Kaźmierczak (red.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 171.

¹⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław 2009, s. 184.

głości podatkowej i woli stron stosunku prawnopodatkowego. Powstają one w każdym przypadku *z ipso iure*, niezależnie od tego, czy podatnik lub organ podatkowy posiada informacje o powstaniu zaległości i w konsekwencji o samych odsetkach¹⁹. Z kolei zdaniem Kaźmierczak, jeśli już powstają odsetki od zaległości podatkowych, to nabywają one w odpowiednim zakresie samodzielny byt prawny. Autorka ta podkreśla, iż możliwe jest umorzenie samych odsetek za zwłokę²⁰. Poglądu tego nie należy do końca uznać za trafny, ponieważ zgodnie z treścią art. 55 § 2 O.p. wpłata, która nie pokrywa zaległości podstawowej i odsetek, zaliczana jest proporcjonalnie na poczet zaległości i odsetek w takim stosunku, w jakim pozostają do siebie obie te wielkości. Podatnik nie może prawnie skutecznie zakwestionować tej zasady²¹. Podatnik nie może więc liczyć na to, że wpłaci zaległość główną i pozostaną mu do zapłacenia wyłącznie odsetki (albo odwrotnie – wpłaci odsetki, a pozostanie do zapłacenia wyłącznie zaległość główna).

Zaprezentowane stanowiska doktryny i judykatury skłaniają do wniosku, iż z okresowego charakteru tego świadczenia płyną określone konsekwencje. Dla powstania roszczenia o odsetki konieczne jest przede wszystkim istnienie świadczenia głównego, jakim jest zobowiązanie podatkowe. 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 wygaśnięcia. Akcesoryjny charakter odsetek podatkowych powoduje, że wraz z ustaniem bytu zobowiązania podatkowego dochodzi do ustania bytu prawnego odsetek. Oznacza to także, że odsetki są świadczeniem uzupełniającym w stosunku świadczenia głównego.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt przepisów prawa celnego, należałoby zatem przyjąć, że odsetki od kwoty należności wynikającej z długu celnego posiadają charakter akcesoryjny w stosunku do należności głównej. Powstają z mocy prawa w sytuacjach, gdy powstaje sama zaległość, niezależnie od tego, czy dłużnik celny lub organ celny wie o powstaniu zaległości i w konsekwencji o samych odsetkach. Odsetki w prawie celnym nie służą bezpośrednio reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą ani ochronie rynku wewnętrznego – Unijnego. Celem wprowadzenia odsetek, jest zapobieganie osiągnięciu przez dłużnika celnego korzyści finansowych wynikających z przesunięcia daty powstania lub zaksięgowania kwoty długu celnego²². Na temat odsetek wypowiedziała się także część judykatury. I tak, np. NSA w orzeczeniu²³ z dnia 21 lutego 2006 r., zwrócił uwagę, że odsetki za zwłokę są następstwem niewykonania w terminie obowiązków wynikających z przepisów prawa celnego w postaci uiszczenia należności celnych. Odsetki w prawie celnym nie mają samoistnego charakteru, lecz pełnią rolę akcesoryjną (uboczną) w stosunku do zobowiązania głównego i są ściśle powiązane z należnością główną w ten sposób, że istnienie oraz wysokość odsetek uzależniona została od trzech elementów, które muszą wystąpić łącznie: (i) od istnienia

¹⁹ L. Etel, *Komentarz do art. 53 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX; uchwała NSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 2009 r., sygn. II FPS 5/09, LEX nr 529806.

²⁰ A. Kaźmierczak [w:] A. Kaźmierczak (red.), *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 171.

²¹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2001 r., sygn. III SA 1772/00, LEX nr 61457.

²² Por. A. Drozdek, *Zakres pojęcia należności celnych w świetle unijnego kodeksu celnego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2015, tom 96 (XCVI), s. 52.

²³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 16 maja 2014 r., sygn. II FSK 1395/12, LEX nr 1481503.

należności głównej (świadczenia celnego), (ii) od ilości czasu, w jakim zaległość ta powstała, oraz (iii) od wysokości stawki (stopy) odsetek za zwłokę.

Charakter akcesoryjny świadczenia z tytułu odsetek nie pozwala na oderwanie go od należności głównej²⁴. Słusznie zatem wydaje się pogląd znajdujący oparcie w orzecznictwie NSA, że odsetki za zwłokę w zapłacie świadczenia celnego, nie są zobowiązaniem celnym w rozumieniu przepisów art. 5 pkt 18 UKC²⁵. Wskutek tego, odsetki nie mają wpływu na istnienie i wielkość świadczenia głównego, a jedynie są od niego zależne. Mogą one powstać tylko wtedy, gdy istnieje zobowiązanie główne.

Mając na uwadze poczynione rozważania na wstępie, należy zauważyć, że przesłanki naliczania oraz poboru odsetek zostały zróżnicowane w zależności od tego, w jaki sposób powstało zobowiązanie celne. W pierwszym przypadku, w obrocie towarowym z zagranicą, realizowanym w pełnej zgodności z przepisami prawa celnego, pobieranie odsetek jest dopuszczalne tylko w przypadku nieuiszczenia w terminie kwoty świadczenia celnego. Obowiązek uiszczenia takich odsetek wynika z art. 114 ust. 1 UKC. Co do zasady termin płatności zobowiązania celnego wynosi dziesięć dni²⁶. Przekroczenie tego terminu powoduje, iż na organie celnym spoczywa obowiązek poboru odsetek od kwot należności nieuiszczonych w terminie²⁷. Zgodnie bowiem z powołaną regulacją prawną odsetki za zwłokę naliczane są od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności świadczenia celnego, a każdy następny dzień opóźnienia powoduje wymagalność roszczenia o odsetki za opóźnienie za okres poprzedzający tę datę. Ich bieg kończy się zaś w dniu spełnienia świadczenia głównego, jakim jest świadczenie celne, przy czym dzień ten wlicza się do okresu, za który ustalana jest ta uboczna należność pieniężna.

W drugim z analizowanych przypadków odsetki pobierane są w sytuacji, gdy zobowiązanie celne powstało w wyniku naruszenia przepisów prawa celnego²⁸. Przepisy unijnego ani krajowego prawa celnego nie zawierają żadnego „mechanizmu” zapobiegającego przesuwaniu daty wymagalności długu celnego przez podmiot naruszający przepisy prawa celnego. Termin 10-dniowy, nie znajduje zastosowanie w przypadku, gdy dług celny powstał wskutek niezgodnych z prawem działań dłużnika celnego, np. przemyt celny²⁹, ponieważ dług celny powstał już w momencie nielegalnego wprowa-

²⁴ Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 25 sierpnia 1995 r., sygn. SA/Po 279/95, LEX nr 24102, OSSG 1996, nr 6, poz. 59; wyrok NSA w Szczecinie z dnia 11 grudnia 2003 r., sygn. SA/Sz 1326/03, Legali; wyrok NSA z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. II FSK 369/05, LEX nr 175846.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2000 r., sygn. SA/Sz 1444/98; powołano za: D. Jankowiak, *Ordynacja podatkowa w orzecznictwie SN i NSA*, Wrocław 2004, s. 213–214.

²⁶ Art. 65 ust. 1 u.p.c. w związku z art. 108 ust. 1 UKC.

²⁷ Art. 65 ust. 3 u.p.c.

²⁸ Art. 79 oraz art. 82 i art. 124 UKC.

Np. przemyt, usunięcie spod dozoru celnego, niewykonanie obowiązków wynikających z czasowego składowania towarów lub ze stosowania procedury celnej, która towar został objęty, czy niedopełnienie warunków wymaganych do objęcia towaru procedura lub do zastosowania obniżonych bądź zerowych stawek należności celnych przywozowych ze względu na przeznaczenie towaru.

²⁹ Należy podkreślić, iż ogólnym przedmiotem ochrony deliktów karnoskarbowych rozdziału 7 części szczególnej materialnego prawa skarbowego jest karna ochrona realizacji celów polityki ekonomicznej Unii Europejskiej i Skarbu Państwa w zakresie wymiany towarowej, stabilności rynku wewnętrznego i zabezpieczenia interesów Unijnych i polskich producentów (por. L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004, s. 124–125; K. Machalica-Drozdek, *Unieważnienie zgłoszenia celnego*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2009, nr 2, s. 62–64; art. 85 do 96 ustawy z dnia 10 września 1999 r., Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 186 z późn. zm.).

dzenia towaru na obszar celny unii³⁰. Z tych względów krajowy prawodawca postanowił, że odsetki liczone są od dnia następującego po dniu jego powstania, aż do dnia powiadomienia dłużnika celnego o kwocie należności wynikającej z tego długu³¹. Odsetki w przypadku naruszenia przepisów prawa celnego pobierane są w każdym przypadku, a przepisy prawa celnego nie przewidują żadnych wyjątków zwalniających od obowiązku naliczenia odsetek. Odsetki te posiadają charakter sankcji³², ponieważ pobierane są w związku z nieprzedstawieniem przez podmiot dokonujący obrotu towarowego z zagranicą towaru do odprawy celnej.

Ponadto podkreślić należy, że termin płatności kwoty zobowiązania celnego w wyniku nielegalnego wprowadzenia towarów na obszar celny wspólnoty wraz z należnymi odsetkami wynosi 10 dni od dnia doręczenia stronie decyzji przez naczelnika urzędu celnego³³, mimo że zobowiązanie celne powstało już w momencie nielegalnego wprowadzenia towaru na obszar celny Unii Europejskiej³⁴.

Z kolei w trzecim z analizowanych przypadków, odsetki pobierane są w przypadku gdy kwota wynikająca z zobowiązania celnego została zaksięgowana na podstawie nieprawidłowych lub niekompletnych danych podanych przez zgłaszającego w zgłoszeniu celnym. W takich okolicznościach odsetki pobierane są od kwoty stanowiącej różnicę między zaksięgowaną i pobraną kwotą należności a niezaksięgowaną i niepobraną na podstawie zgłoszenia celnego kwoty należności wynikającej z zobowiązania celnego³⁵. W takich sytuacjach organ celny zobowiązany jest do pobierania odsetek od dnia następującego po dniu powstania długu celnego, aż do dnia powiadomienia o tej kwocie. Data wymagalności odsetek zależy przede wszystkim od daty ujawnienia faktu naruszenia prawa celnego oraz wydania i doręczenia decyzji organu celnego określającej kwotę wynikającą z zobowiązania celnego³⁶. Termin płatności kwoty zobowiązania w wyniku retrospektywnego zaksięgowania kwoty zobowiązania celnego wraz z należnymi odsetkami wynosi 10 dni od dnia doręczenia stronie decyzji określającej prawidłową kwotę zobowiązania celnego³⁷. Przepisy prawa celnego przewidują jednak pewne odstępstwa od tej zasady. W postępowaniu celnym prowadzonym przez organy celne powinno być jednoznacznie przesądzone – w drodze wydania decyzji – czy dłużnika celnego obciążają odsetki, czy też może został zwolniony z ich zapłaty wykazując, że podanie nieprawidłowych lub niekompletnych danych było spowodowane okolicznościami niewynikającymi z jego zaniedbania lub świadomego działania³⁸. Nie ulega przy tym wątpliwości, że rozkład ciężaru dowodowego w zakresie okoliczności mogących stanowić podstawę do odstąpienia przez organy celne od poboru odsetek celnych polega

³⁰ W. Morawski [w:] W. Morawski (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 980.

³¹ Por. art. 65 ust. 4 u.p.c.; wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 maja 2011 r., sygn. I GSK 360/10, LEX nr 1080783.

³² Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 września 2011 r., sygn. I GSK 500/10, LEX nr 1130430; wyroku z dnia 26 maja 2011 r., sygn. I GSK 299/10, LEX nr 1080771.

³³ Por. art. 65 ust. 1 w zw. z art. 51 ust. 1 u.p.c.

³⁴ W. Morawski [w:] W. Morawski (red.), *Wspólnotowy kodeks...*, *op. cit.*, s. 980.

³⁵ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 21 marca 2013 r., sygn. I SA/Rz 94/13, LEX nr 1301024.

³⁶ Art. 65 ust. 5 u.p.c.

³⁷ Por. art. 65 ust. 1 w zw. z art. 51 ust. 3 u.p.c.

³⁸ Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 maja 2011 r., sygn. I GSK 299/10, LEX nr 1080771; wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 maja 2011 r., sygn. I GSK 360/10, LEX nr 1080783.

na tym, że to na dłużniku spoczywa ciężar wykazania, że podanie nieprawidłowych lub niekompletnych danych było spowodowane okolicznościami niewynikającymi z jego zaniechania lub świadomego działania. Oznacza to, że podmiot zagrożony obowiązkiem zapłaty odsetek musi udowodnić przed organem celnym, że nie działał świadomie lub, że nie zaniechał odpowiednich czynności wynikających z przepisów prawa celnego.

Jak zauważono na wstępie niniejszych rozważań, pobierane przez organ celny odsetki, obliczane i pobierane się w wysokości i według zasad określonych w odrębnych przepisach dotyczących pobierania odsetek za zwłokę od należności podatkowych³⁹. Jak trafnie zauważa NSA w wyroku z dnia 26 maja 2011 r., odsetki za zwłokę naliczane są przez dłużnika celnego w wyniku samoobliczenia, a ich wysokość nie musi być poprzedzona wydaniem przez organ celny decyzji zobowiązującej obowiązek ich uiszczenia⁴⁰. Z drugiej jednak strony zgodzić należy się z poglądem WSA w Krakowie⁴¹, który zresztą znajduje oparcie w doktrynie prawa celnego⁴², że odsetki stanowią rodzaj sankcji finansowej, jaka powinna być stosowana w stosunku do podmiotów mających zamiar wprowadzenia organów celnych w błąd lub działających w sposób niedbały. W świetle powyższego należy wnioskować, że odsetki w prawie celnym powstają nie tylko w przypadku gdy kwota świadczenia celnego nie została uiszczona w terminie, ale również w przypadku naruszenia przez podmiot dokonujący obrotu towarowego z zagranicą obowiązków wynikających z przepisów prawa celnego, w tym konkretnym przypadku najpierw powinna zostać wydana decyzja określająca zobowiązanie główne, a dopiero później w wyniku samoobliczenia przez dłużnika celnego odsetki są uiszczane na rachunek właściwej Izby Celnej.

W tym miejscu podkreślenia wymaga fakt, że organ celny może zgodnie z art. 114 ust. 3–4 UKC odstąpić od pobrania odsetek za zwłokę w następujących przypadkach:

- a) jeżeli mogłoby to, ze względu na sytuację dłużnika, spowodować poważne trudności natury gospodarczej lub społecznej;
- b) jeżeli kwota do pokrycia w każdym przypadku nie przekracza 10 EUR;
- c) jeżeli wysokość odsetek nie przekraczałaby trzykrotności wartości opłaty pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe⁴³ za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej⁴⁴.

W konkluzji należy stwierdzić, że ewentualne rozstrzygnięcie odstąpienia od pobrania odsetek za zwłokę od świadczenia celnego należeć będzie w drodze decyzji do naczelnika urzędu celnego⁴⁵.

³⁹ Por. art. 65 ust. 6 u.p.c. w zw. art. 53 § 3 i art. 55 § 1 O.p.

⁴⁰ Sygn. I GSK 360/10, LEX nr 1080783.

⁴¹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 lutego 2009 r., sygn. III SA/Kr 1092/08, LEX nr 541396.

⁴² H. Mackiewicz, A. Werner, *Odsetki wyrównawcze w prawie celnym – kilka uwag na temat dopuszczalności ich nakładania*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2003, nr 7, s. 16; T. Lyons, *EC Customs Law*, Oxford 2001, s. 104–106.

⁴³ Dz.U. z 2012 r., poz. 1529 z późn. zm.

⁴⁴ Art. 54 § 1 pkt 5 O.p.

⁴⁵ Art. 69 ust. 1 u.p.c.

Wydaje się, iż decydować powinien o tym jednak dyrektor izby celnej, albowiem ten organ jest wierzycielem należności celnych i w tym organie umiejscowione są komórki finansowe. Ustawodawca nie przypisał jednak mu takiej kompetencji zgodnie z art. 70 ust. 1 pkt 1 u.p.c.

W ramach spójności prowadzonego wywodu należy poczynić kilka uwag wprowadzających do zagadnienia przedawnienia roszczenia głównego, jakim jest kwota należności wynikająca z długu celnego, dla istoty przedawnienia świadczenia odsetkowego. Przedawnienie jako konstrukcja prawna wywodzi się z prawa cywilnego⁴⁶, określana jest jako dawność. Terminem tym definiuje się instytucję prawną, która określa skutki prawne będące następstwem niewykonania uprawnień przez czas określony w ustawie⁴⁷. Jak zauważa w swych rozważaniach R. Radwański, przedawnienie jest to zdarzenie prawne, w których przesłanką wywołującą określone skutki prawne jest upływ czasu. Społeczna funkcja dawności przejawia się w potrzebie likwidacji niepożądanego zjawiska, jakim jest kolizja między treścią stosunku prawnego a utrzymaniem się przez dłuższy czas stanem faktycznym⁴⁸. Powołany już autor wskazuje także, że instytucja przedawnienia opiera swoje istnienie na silnym fundamencie aksjologiczno-logicznym w postaci potrzeby usunięcia wszelkiego stanu niepewności wywołanego upływem czasu⁴⁹. Z drugiej strony, należy także podzielić pogląd SN z dnia 12 lutego 1991 r.⁵⁰, który w tezie wyroku stwierdził, że nie należy bowiem dopuścić do sytuacji, w której podmiot zobowiązany, przez dziesięciolecia pozostawać będzie w niepewności co do przysługującego mu prawa lub dotyczącego go obowiązku.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, iż przedawnienie nierozzerwalnie łączy się z czynnikiem czasu, który w konsekwencji swojego upływu wywołuje szereg skutków prawnych, w postaci usunięcia stanu niepewności, w jakim znajduje się dłużnik.

Wyjaśnienie i istota przedawnienia podjęta została w doktrynie prawa podatkowego. I tak, np. R. Mastalski wskazuje, iż przedawnienie jest to zdarzenie prawne, które może prowadzić do nabycia lub utraty określonych praw materialnych⁵¹, poprzez zmianę stosunków prawnych w miarę upływu czasu. Niewątpliwie instytucja ta działa na korzyść osoby, która nie wykonuje ciężących na niej obowiązków, zapewniając jej ochronę przed wierzycielem podatkowym do dochodzenia należnego świadczenia. W konsekwencji, prawo odmawia ochrony podmiotowi uprawnionemu, faworyzując w ten sposób zobowiązanego do uiszczenia zobowiązania podatkowego. Taka nierówność pozostaje w sprzeczności ze społecznym poczuciem sprawiedliwości⁵². Jak bowiem wynika z ugruntowanej linii orzeczniczej, na skutek upływu terminu przedawnienia następuje stabilizacja sytuacji prawnej podatnika. Nabywa on pewność, że jego stosunek zobowiązaniowy w sferze publicznoprawnej nie ulegnie już zmianie. Z drugiej strony, organy administracji publicznej, które w okresie biegu terminu przedawnienia

⁴⁶ F. Koschnick, *Die Verjährung im Verwaltungsrecht*, Göttingen 1936, s. 12.

⁴⁷ A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniak, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2000, s. 345.

⁴⁸ Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1993, s. 221; podobnie: W. Stachurski, *Przedawnienie w prawie podatkowym – wybrane zagadnienia*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. W teorii i praktyce*, Białystok 2008, s. 181.

⁴⁹ Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2009, s. 347.

⁵⁰ Sygn. III CRN 500/99, OSNC 1992, z. 7–8, poz. 137.

⁵¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 240.

⁵² Por. A. Nita, *Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014, s. 202–203.

nie podjęły stosownych działań prawnych, pozbawione zostały możliwości ingerencji w prawa i obowiązki podatnika. Następuje więc po obu stronach, nieistniejącego już zobowiązania podatkowego, stan pewności w zakresie wzajemnych zobowiązań i uprawnień⁵³. Wnioskowanie *a contrario* prowadzi do wniosku, że zapłata zobowiązania podatkowego nie zostaje wykonana. W konsekwencji, w wyniku upływu czasu określonego w przepisach prawa wierzyciel podatkowy zostaje pozbawiony środków na realizację zadań publicznych. Przedstawione rozważania nie pozostawiają także wątpliwości odnośnie do tego, że przedawnienie stanowi nieefektywny sposób wygasania zobowiązania podatkowego⁵⁴.

Należy zauważyć, iż przedawnienie pełni we wszystkich dziedzinach prawa zbliżoną funkcję. Jest to instytucja mająca na celu nie tylko „uwolnienie” się dłużnika od ciężącego na nim zobowiązania, ale również nabywa on prawa (uprawnienia obronne), których funkcja sprowadza się do możliwości skutecznego zablokowania wierzycielowi drogi do realizacji swoich praw podmiotowych⁵⁵. Mając na uwadze poczynione rozważania wymaga podkreślenia, iż podobną funkcję instytucja przedawnienia spełnia na płaszczyźnie prawa celnego, w związku z czym należy więc posługiwać się definicją wypracowaną przez doktrynę prawa podatkowego, gdzie z instytucji tej korzysta również często prawo celne.

Przedawnienie zobowiązania celnego uregulowane zostało przepisami unijnego, jak i krajowego prawa celnego stanowiąc, iż:

1. powiadomienie dłużnika celnego o kwocie należności wynikającej z zobowiązania celnego nie może nastąpić po upływie trzech lat, licząc od dnia powstania długu celnego. Jest to przedawnienie prawa organu celnego do określenia i powiadomienia dłużnika celnego o kwocie wynikającej z długu celnego, czyli prawo do ustalenia wysokości zobowiązania celnego⁵⁶, oraz że
2. kwot należności, których można dochodzić w terminie 5 lat, licząc od dnia, w którym zostały one „zaksięgowane” przez organy celne – tzw. przedawnienie zobowiązania celnego⁵⁷.

Po upływie 3 lat organ celny traci prawo do zaksięgowania, a w konsekwencji również i prawo do pobierania należności. Skutkuje to tym, że *de facto* nie następuje, bowiem przedawnienie długu celnego, lecz przedawnienie prawa organu celnego do określenia i powiadomienia dłużnika o wysokości długu celnego⁵⁸.

Przedawnienie jako szczególna instytucja wygasania zobowiązania celnego polega na tym, że jeżeli osoba zobowiązana do zapłacenia kwoty długu celnego (dłużnik celny)

⁵³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2011 r., sygn. I GSK 14/10, LEX nr 744726.

⁵⁴ Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 326; P. Borszowski, *Wygasanie zobowiązań podatkowych przez zapłatę a przedawnienie*, „Głosa” 2005, nr 4, s. 112; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, *op. cit.*, s. 240.

⁵⁵ Por. T. Pałdyna, *Przedawnienie w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 2009, s. 37–38.

⁵⁶ Art. 103 ust. 1 UKC; podobnie: W. Morawski [w:] W. Morawski (red.), *Wspólnotowy kodeks...*, *op. cit.*, s. 972; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 30 grudnia 2009 r., sygn. I SA/Bd 777/09, LEX nr 582560.

⁵⁷ Art. 65 ust. 7 u.p.c.

Regulacje prawne unijnego i krajowego prawa celnego postępują się terminem przedawnienia w następujących artykułach: art. 124 UKC, art. 65 ust. 8-11 oraz art. 65c u.p.c.

⁵⁸ W. Morawski [w:] W. Morawski (red.), *Wspólnotowy kodeks...*, *op. cit.*, s. 972.

wskutek upływu określonego czasu w przepisach prawa celnego nie zostanie powiadomiony o zarejestrowaniu kwoty należności wynikającej z zobowiązania celnego, to organ celny nie ma możliwości dochodzenia od niego określonego świadczenia. W konsekwencji, powoduje to wygaśnięcie długu celnego, wskutek czego dłużnik celny nie będzie ponosił odpowiedzialności za ten dług⁵⁹. Podstaw do tego typu stwierdzenia dostarcza przede wszystkim teza wyroku TK z dnia 21 czerwca 2011 r.⁶⁰, zgodnie z którym wierzyciel celny nie może się już skutecznie domagać spełnienia świadczenia celnego wraz z należnymi mu odsetkami za zwłokę, jako że stosunek zobowiązaniowy łączący go z dłużnikiem celnym, który wynikał z treści zobowiązania wygasł z mocy samego prawa.

W wyniku przedawnienia organ celny pozbawiony został również prawa do weryfikacji zgłoszenia celnego oraz dokonania w nim zmian wartości celnej towaru, a w konsekwencji traci również uprawnienia do wyegzekwowania od dłużnika celnego kwoty zaniżonego zobowiązania celnego. Z kolei podmiot dokonujący obrotu towarowego z zagranicą traci prawo do zwrotu nadpłaconego cła – zwrot nadpłaty⁶¹. W literaturze prawa celnego⁶² oraz judykaturze podkreśla się, że na mocy przepisów *lex specialis*, jakimi są przepisy prawa podatkowego, jest dopuszczalne zastosowanie rozwiązań wyjątkowych stosowanych dla potrzeb ustalenia prawidłowej wysokości należności podatkowych. Po upływie przedawnienia zobowiązania celnego, a przed upływem zobowiązania podatkowego wprawdzie nie jest możliwe powiadomienie dłużnika o weryfikacji długu celnego, ale jest prawnie dopuszczalne ustalenie prawidłowych elementów kalkulacyjnych zgodnie z przepisami prawa podatkowego dla prawidłowego ustalenia wysokości należności podatkowych obciążających obrót towarowy z zagranicą i wyegzekwowania w ten sposób prawidłowej kwoty zobowiązania podatkowego.

Przedawnienie jako instytucja prawna nie tylko oznacza zmianę stosunków prawnych w miarę upływu czasu, która powoduje, że dokonanie określonej czynności jest prawnie niedopuszczalne, ale również w konsekwencji może prowadzić to, do nabycia lub utraty określonych praw materialnych, np. dłużnik celny uzyskuje korzyści finansowe, w wysokości nieuiszczonego zobowiązania celnego. Uwzględniając wcześniejsze uwagi dotyczące przedawnienia, należy zwrócić uwagę na nierówność wobec prawa podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą. Dłużnik celny, zdolny do zapłaty zobowiązania celnego, opóźniając moment spełnienia świadczenia celnego, stawia się bowiem w lepszej sytuacji ekonomicznej niż ta, w której znajdują się dłużnicy celni terminowo spełniający ciężące na nich powinności wynikające z przepisów prawa celnego. Przesunięcie terminu zapłaty należnego długu celnego powoduje uprzywilejo-

⁵⁹ Por. F. Prusak, *Prawo celne...*, op. cit., s. 961.

⁶⁰ Por. orzeczenia TK z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK-A 2011, nr 5, poz. 43, Dz.U. z 2011 r., nr 140, poz. 825, LEX nr 950592; z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, LEX nr 1171372.

⁶¹ A. Drozdek, *Cto jako niepodatkowa należność budżetowa – część II*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2012, nr 1, s. 18.

⁶² Należy zwrócić uwagę, iż w przeciwieństwie do prawa celnego termin przedawnienia zobowiązań podatkowych z tytułu podatków i usług oraz podatku akcyzowego jest dłuższy, wynosi 5 lat licząc od końca roku, w którym upłynął termin płatności (A. Drwiłło, *Problem podatkowego charakteru ceł w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa profesora R. Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 131; wyrok NSA Warszawie z dnia 27 lutego 2013 r., sygn. I GSK 378/12, LEX nr 1311581).

wane położenie dłużnika celnego, w którym samowolnie znalazł się, regulując swoje zobowiązanie ze zwłoką. Aby usunąć tę „nierówność”, koniecznym jest obciążenie dłużnika celnego z tytułu nieuiszczenia w terminie należnego świadczenia obowiązkiem poniesienia dodatkowej powinności w postaci odsetek celnych⁶³.

Przeprowadzona analiza pozwala na sformułowanie następujących wniosków końcowych.

Przedawnienie odsetek jest bardzo problematyczną konstrukcją, której analiza wymaga wszechstronnego zbadania wielu aspektów związanych z charakterem prawnym. Przedawnienie zobowiązania celnego oznacza, że wierzyciel celny po jego zaistnieniu nie może skutecznie domagać się jego uregulowania. W wyniku czego pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem wygasa zobowiązanie celne. Z kolei dobrowolne spełnienie tego zobowiązania przez dłużnika celnego prowadzi do powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi. Trudno jest znaleźć praktyczne argumenty, dla których możliwość dalszego naliczenia odsetek od przedawnionego zobowiązania celnego powinna być dopuszczalna. Przyjmując takie założenia mielibyśmy do czynienia z sytuacją, w której dłużnik celny został zobowiązany do ponoszenia dodatkowych świadczeń naliczanych jako odsetki, obowiązku którego nie da się wyegzekwować pod przymusem państwowym, gdyż roszczenie z niego, jest pozbawione cechy zaskarżalności. Wynika z tego, że obowiązek ich zapłaty nie może powstać bez obowiązku zapłaty świadczenia głównego, w związku z czym odsetki od zobowiązania celnego nie są samodzielnym, oderwanym od długu celnego świadczeniem.

Termin przedawnienia zobowiązania celnego stanowi równocześnie termin przedawnienia zobowiązania akcesoryjnego, jakim są odsetki w prawie celnym. Za poglądem takim przemawia uboczny charakter odsetek oraz to, że tworzą one ustawowe roszczenie wierzyciela celnego. Przepisy prawa celnego przewidują konsekwencje finansowe, w postaci obowiązku zapłaty odsetek w przypadku naruszenia prawa przez podmioty dokonujące obrotu towarowego z państwami trzecimi. Odsetki za zwłokę są następstwem powstania zaległości celnej. Powstają one w sytuacji, gdy dłużnik celny zobowiązany do uiszczenia długu celnego nie uiszcza go w terminie zobowiązania, w przypadku gdy kwota wynikająca z długu celnego została zaksięgowana na podstawie nieprawidłowych lub niekompletnych danych, podanych przez zgłaszającego w zgłoszeniu celnym oraz w przypadku powstania długu celnego w sytuacji naruszenia przepisów prawa celnego.

Odsetki pobierane od kwoty zobowiązania celnego nie należy utożsamiać z należnościami celnymi w rozumieniu przepisów art. 5 pkt 20 i 21 UKC. Argumentem przemawiającym za tym jest fakt, że należności celne w przeciwieństwie do odsetek celnych pobierane i wymierzone są na podstawie przepisów rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej. W związku, z czym odsetki w prawie celnym

⁶³ 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 ceł w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga Jubileuszowa...*, op. cit., s. 125; K. Włodkowski, *Zasada powszechności cła 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...*, op. cit., s. 203–204.

stanowią należność uboczną, która ściśle związana jest z istnieniem należności głównej. Do odsetek jako niesamoistnej należności nie mogą być zastosowane przepisy art. 101–107 UKC dotyczące „Pokrycie, zwrot i umorzenie kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych”. Umorzenie odsetek jest możliwe jedynie w przypadku umorzenia należności głównej, jaką stanowią należności celne. Obowiązek ich zapłaty powstaje z chwilą niewykonania w terminie obowiązków wynikających z przepisów prawa celnego w postaci obciążenia przewożonych towarów przez granicę celną kwoty należności wynikającej z długu celnego, w związku z czym nie są związane z obrotem towarowym z zagranicą.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław 2009.
- Borszowski P., *Wygasanie zobowiązań podatkowych przez zapłatę a przedawnienie*, „Glosa” 2005, nr 4.
- Drozdek A., *Cło jako niepodatkowa należność budżetowa – część II*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2012, nr 1.
- Drozdek A., Zakres pojęcia należności celnych w świetle unijnego kodeksu celnego, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2015, tom 96 (XCVI).
- Drwiłło A., *Problem podatkowego charakteru ceł w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego*, [w:] Miemiec W. (red.), *Księga jubileuszowa profesora R. Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
- Etel L., *Komentarz do art. 53 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX.
- Jankowiak D., *Ordynacja podatkowa w orzecznictwie SN i NSA*, Wrocław 2004.
- Kaźmierczak A. [w:] Kaźmierczak A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Źródła i wykładnia prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- Koschnick F., *Die Verjährung im Verwaltungsrecht*, Göttingen 1936.
- Lyons T., *EC Customs Law*, Oxford 2001.
- Machalica-Drozdek K., *Unieważnienie zgłoszenia celnego*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2009, nr 2.
- Mackiewicz H., Werner A., *Odsetki wyrównawcze w prawie celnym – kilka uwag na temat dopuszczalności ich nakładania*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2003, nr 7.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009.
- Morawski W. [w:] Morawski W. (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Nita A., *Czynnik czasu w prawie podatkowym*, [w:] Brzeziński B. (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Nita A., *Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne*, [w:] Dowgier R. (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014.
- Pałdyna T., *Przedawnienie w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 2009.
- Radwański Z., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1993.
- Radwański Z., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2009.
- Sawicka K., *Dług celny jako zobowiązanie publicznoprawne*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1998, nr 41.
- Stachurski W., *Przedawnienie w prawie podatkowym – wybrane zagadnienia*, [w:] Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. W teorii i praktyce*, Białystok 2008.
- Wilk L., *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004.
- Włodkowski K., *Powstanie z mocy prawa długu celnego*, „Glosa” 2004, nr 3.

Włodkowski K., *Zasada powszechności cła i jej ograniczenia w Polsce, Unii Europejskiej oraz w wybranych krajach Europy Wschodniej*, Toruń 2009.

Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniak K., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2000.

Zubrzycki J. [w:] Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2003.

PRZEDAWNIEŃ ŚWIADCZENIA ODSETEK, A PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA CELNEGO

Streszczenie

Przepisy prawa celnego przewidują konsekwencje finansowe, w postaci obowiązku zapłaty odsetek w przypadku naruszenia prawa przez podmioty dokonujące obrotu towarowego z państwami trzecimi. Spełniają one „klasyczną rolę” odsetek za zwłokę, należnych w przypadku naruszenia terminu płatności kwoty wynikającej z długu celnego. Są one zobowiązaniem będącym następstwem powstania zwłoki w zapłacie świadczenia celnego. Z kolei termin przedawnienia zobowiązania celnego stanowi równocześnie termin przedawnienia zobowiązania akcesoryjnego, jakim są odsetki na gruncie prawa celnego. Za poglądem takim przemawia ich uboczny charakter oraz to, że tworzą one ustawowe roszczenie wierzyciela celnego. Odsetki za zwłokę są następstwem powstania zaległości celnej.

Słowa kluczowe: *świadczenie celne, zobowiązanie celne, odsetki*

EXTINCTION OF INTEREST CHARGES VS. EXTINCTION OF CUSTOMS DEBT

Summary

The provisions of customs law lay down financial consequences in the form of an obligation to pay interest in case of law infringement by entities trading with third countries. It fulfils a “classic function” of interest charged for a delay that is due in case of a default in payment of the amount of customs debt. It constitutes an obligation resulting from a delay in payment of customs duty. On the other hand, the extinction time limit of a customs obligation also stands for the extinction time limit of an accessory obligation, i.e. interest under customs law. The reason behind such interpretation consists in its accessory character and the fact that it constitutes a statutory claim of a customs creditor. Interest for a delay is charged as a result of customs arrears.

Key words: *customs duty, customs obligation, interest*