

POSTĘPOWANIE W SPRAWACH CELNYCH. NOWA PROCEDURA CZY POWRÓT DO KODEKSU POSTĘPOWANIA ADMINISTRACYJNEGO?

Karol Piech

1. Wstęp

W dniu 22 czerwca 2016 r. Sejm RP uchwalił ustawę o zmianie ustawy Prawo celne oraz niektórych innych ustaw¹. Konieczność nowelizacji krajowego prawa celnego była skutkiem zasadniczych zmian w prawie celnym, jakie wprowadził unijny kodeks celny² oraz przepisy wykonawcze³. Unijne prawo celne zawiera znacznie więcej niż dotychczasowe przepisy regulacji prawnych charakterze stricte procesowym. Nowelizując prawo celne, krajowy prawodawca zdecydował się na zasadnicze, wręcz rewolucyjne zmiany przepisów postępowania w sprawach

1 Dz.U. poz. 1228.

2 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny, Dz.Urz. UE L 269 z 10.10.2013 r., s. 1, ze zm.

3 Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny, Dz.Urz. UE L 343 z 29.12.2015 r., s. 558, ze zm., dalej: rozporządzenie wykonawcze lub RW; rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego, Dz.Urz. UE L 343 z 29.12.2015, s. 1, ze zm. oraz rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2016/341z dnia 17 grudnia 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do przepisów przejściowych dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego w okresie, gdy nie działają jeszcze odpowiednie systemy teleinformatyczne, i zmieniające rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446, Dz.Urz. UE L 69 z dnia 15.03.2016 r., s. 1.

celnych. Dotychczas do postępowania w sprawach celnych⁴ stosowano odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, z uwzględnieniem zmian wynikających z przepisów prawa celnego⁵. Zamiast tego wprowadzono odwołanie tylko do niektórych wybranych przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. W wyniku powyższych działań do postępowania w sprawach celnych nie stosuje się wielu tradycyjnych pojęć i instytucji prawnych postępowania podatkowego (administracyjnego), a zakres wprowadzonych zmian budzi zasadnicze wątpliwości zarówno w zakresie kompletności – w taki sposób skonstruowanej prawnocelnej regulacji procesowej, jak i obawy dotyczące spójności przepisów krajowego postępowania administracyjnego.

2. Krótka historia postępowania celnego w II Rzeczypospolitej

Po odzyskaniu niepodległości w 1918 r. w Polsce przez pewien czas obowiązywały przepisy celne państw zaborczych. W dniu 1 sierpnia 1919 r. Sejm II RP przyjął ustawę przyznającą Ministrowi Skarbu, w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu, prawo do samodzielnego wydawania taryfy celnej, która uchyliła przepisy byłych zaborców oraz wprowadziła polskie przepisy celne. Obrót towarowy z zagranicą uregulowano odrębną ustawą – z dnia 15 lipca 1920 r. o obrocie towarowym z zagranicą⁶. Jednak najważniejszym aktem prawnym wydanym w okresie II RP, który w sposób nowoczesny regulował zagadnienia celne, było – wydane w formie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej – prawo celne z dnia 27 października 1933 r.⁷ Prawo celne 1933 zawierało odrębną i bardzo obszerną część (art. 35-115) poświęconą postępowaniu celnemu. Z obecnego punktu widzenia również przepisy części IV, VI i VIII zawierały regulacje prawnoprocesowe. Funkcjono-

4 Dla określenia tego postępowania używa się także zwrotu „postępowanie celne”.

5 Zob. art. 73 ust. 1 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 858 ze zm.

6 Zob. także A. Kuś, *Procedury celne w polskim prawie celnym na tle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa-Poznań 2001, s. 35; M. Woźniczko, *Polska Administracja Celna w okresie międzywojennym*, „Monitor Prawa Celnego” 1996, nr 8; M. Woźniczko, *Kalendarium Celnictwa Polskiego*, „Monitor Prawa Celnego” 2003, nr 4.

7 Dz.U. Nr 184, poz. 610, dalej: rozporządzenie Prezydenta o prawie celnym lub prawo celne 1933.

wały one niezależnie od skodyfikowanych przepisów postępowania administracyjnego⁸ oraz postępowania podatkowego⁹. Do czasu wydania Ordynacji 1934 r. postępowanie podatkowe unormowane było w wielu aktach prawnych regulujących poszczególne podatki. Do tego czasu nie było w Polsce ogólnego prawa podatkowego, tj. aktu prawnego odnoszącego się do wszystkich lub większości podatków¹⁰.

Zastosowanie przepisów Ordynacji 1934 do postępowania celnego wyłączyła klauzula enumeratywna, określająca rodzaje podatków podlegających jej unormowaniom. Zgodnie z brzmieniem art. 1 przepisom Ordynacji 1934 podlegały postępowania w sprawach następujących podatków państwowych: gruntowego, od nieruchomości, od lokali, od placów budowlanych, od energii elektrycznej, przemysłowego, dochodowego, nadzwyczajnego od niektórych zajęć zawodowych, wojskowego, pobieranego w postaci dodatku do podatku dochodowego oraz od kapitałów i rent. Podobnie rzecz miała się w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego. W myśl postanowień art. 112 r.p.a., przepisów rozdziałów III-XVI nie rozciągnięto na postępowanie w sprawach dotyczących państwowych podatków bezpośrednich i pośrednich, opłat stemplowych oraz ceł i monopolów. W praktyce organy celne mogły stosować wyłącznie przepisy działu II, określające zasady ustalania właściwości oraz rozstrzygnięcia sporów tym zakresie. Pozwala to na sformułowanie tezy o istniejącej w II Rzeczypospolitej samodzielności postępowania celnego i jego odrębności w stosunku do postępowania administracyjnego oraz postępowania podatkowego.

3. Postępowanie celne a Kodeks postępowania administracyjnego

Po II wojnie światowej Ordynacja podatkowa 1934 r. została uchylona, a zawartą w niej materię uregulowano w trzech odrębnych aktach normatywnych: dekrete z dnia 19 maja 1946 r. – o zobowiązaniach

8 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym, Dz.U. Nr 36, poz. 341.

9 Ordynacja podatkowa z dnia 15 marca 1934 r., Dz.U. Nr 39, poz. 346, dalej: Ordynacja 1934.

10 Zob. F. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2004, s. 155-158.

podatkowych¹¹, dekrete z dnia 16 maja 1946 r. – o postępowaniu podatkowym¹² oraz w dekrete z dnia 11 kwietnia 1947 r. – prawo karne skarbowe¹³. Dekret z 1946 r. został uchylony przez dekret z dnia 27 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych¹⁴. Zgodnie z treścią art. 36 ust.1 przepisy tego dekretu stosowane były do wszelkich danin publicznych, nie wyłączając opłat skarbowych i należności celnych.

W dniu 1 marca 1962 r. weszło w życie pierwsze uchwalone po zakończeniu II wojny światowej prawo celne¹⁵. W przepisach przejściowych skreślono postanowienia art. 36 ust. 1 powołanego wyżej dekretu w części dotyczącej należności celnych. Prawo celne 1961 zawierało normy prawa celnego materialnego, regulacje określające ustrój organów administracji państwowej właściwych w sprawach celnych oraz normy prawa procesowego¹⁶. Część trzecia normowała postępowanie celne (art. 27-44 prawa celnego 1961). W zakresie uzupełniającym zasady prowadzenia postępowania celnego uregulowane zostały w rozporządzeniu Ministra Handlu Zagranicznego z dnia 17 lutego 1962 r. w sprawie kontroli celnej i postępowania celnego¹⁷. Do postępowania celnego prowadzonego na podstawie prawa celnego 1961 stosowano również przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego¹⁸, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1961 r. i normowała postępowanie przed organami administracji państwowej¹⁹.

4. Postępowanie w sprawach celnych a postępowanie podatkowe

Związek pomiędzy k.p.a. a postępowaniem celnym „przetrwiał” 35 lat. W dniu 9 stycznia 1997 r. Sejm RP uchwalił bowiem ustawę Kodeks

11 Dz.U. Nr 27, poz. 173.

12 Dz.U. Nr 27, poz. 174.

13 Dz.U. Nr 32, poz. 140.

14 Dz.U. Nr 49, poz. 452.

15 Ustawa z dnia 14 lipca 1961 r. Prawo celne, Dz.U. Nr 33, poz. 166, dalej: prawo celne 1961.

16 Taką strukturę posiadały wszystkie uchwalone po wojnie ustawy określane mianem Prawa celnego, łącznie z pierwszą po przywróceniu w Polsce zasad gospodarki rynkowej ustawą z dnia 28 grudnia 1989 r., tekst jedn. Dz.U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312 ze zm.

17 Dz.U. Nr 14, poz. 62 ze zm.

18 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 23.

19 Art. 2 § 1 k.p.a., w brzmieniu obowiązującym w dniu wejścia w życie.

celny²⁰ i zerwał ten wieloletni związek. Zgodnie z art. 262 k. cel., do postępowania w sprawach celnych stosowano odpowiednio przepis art. 12 oraz przepisy działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa. W literaturze przedmiotu²¹ stwierdzono, że „przepisy działu IV ordynacji podatkowej (art.120-271) mają być stosowane w sprawach celnych z zachowaniem „odpowiedniości” oraz „z uwzględnieniem zmian wynikających z prawa celnego. Oznacza to, że trzeba ustalić, które z przepisów tego rozdziału Ordynacji podatkowej mogą być stosowane i w jakim zakresie”. Zgodnie z koncepcją J. Nowackiego, powszechnie zaakceptowaną przez judykaturę, odpowiednie stosowanie unormowań prawnych zawartych w przepisach prawnych do innych sytuacji niż te, dla których zostały one ustanowione, oznacza, że niektóre przepisy stosuje się wprost, czyli w bezpośrednim rozumieniu, inne stosuje się z pewnymi modyfikacjami, a jeszcze innych nie stosuje się wcale²². W praktyce realizacja tej koncepcji stwarzała ogromne trudności, co powodowało nie tylko ignorancję zastrzeżenia „odpowiedniego” stosowania przepisów działu IV Ordynacji podatkowej, ale i bezrefleksyjne stosowanie tych przepisów wprost²³. Odpowiednie stosowanie prawa nie może wprawdzie oznaczać dokonywania dowolnych przekształceń przepisów prawnych i funkcji, jakie mają one spełniać²⁴, wymaga jednak rozważenia, czy i w jakim zakresie, jak uważał J. Nowacki²⁵, zmianie musi ulec nie tylko część hipotezy owego odpowiednio stosowanego przepisu prawa, ale – z uwagi na odmiennie ukształtowaną sytuację faktyczną – również jego dyspozycja.

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej spowodowało jednak „radikalną zmianę w katalogu źródeł prawa obowiązującego w Polsce. Zmiana ta była w szczególności zauważalna na gruncie prawa celnego, gdzie znacząca część regulacji zastrzeżona została dla instytucji Wspólnoty, a jedy-

20 Tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802 ze zm.

21 J. Borkowski, [w:] J. Borkowski, J. Chlebny, J. Chromicki, R. Hauser, H. Wojtachnio, Kodeks celny. Komentarz, Warszawa 2001, s. 495-496

22 J. Nowacki, Odpowiednie stosowanie przepisów prawa, [w:] J. Nowacki, Studia z teorii prawa, Kraków 2003 s. 455-457 (przedruk artykułu opublikowanego w „Państwo i Prawo” 1964, nr 3, s. 367-376).

23 Zob. również M. Hauser, Odpowiednie stosowanie przepisów prawa – Uwagi porządkujące, „Acta Universitatis Wratislaviensis”. Przegląd Prawa i Administracji” 2005, nr LXV, s. 152.

24 Zob. J. Zimmermann, Elementy procesowe nadzoru, kontroli NSA nad samorządem terytorialnym, „Państwo i Prawo” 1991, z. 12, s. 52.

25 J. Nowacki, Odpowiednie stosowanie..., *op. cit.*, s. 456-457.

nie nieznaczny jej fragment podlega regulacjom krajowym”²⁶. Unia Celna i Wspólna Polityka Handlowa – stanowiąc obszar wyłącznej kompetencji Wspólnoty (Unii) Europejskiej²⁷ – nie pozwala, by Państwa Członkowskie – w dziedzinach należących do wyłącznych kompetencji Wspólnoty (Unii Europejskiej) – samodzielnie (bez zgody Unii) kreowały normy prawne. Unia Celna wraz ze wspólną polityką handlową jest bowiem jest jedną z niewielu dziedzin, w której Wspólnota (Unia) posiada uprawnienia wyłączne²⁸. Również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku²⁹ wyraził pogląd, że „przepisy wspólnotowego prawa celnego regulują zasadnicze kwestie obrotu towarowego, nie regulują natomiast wszystkich zagadnień. Krajowe regulacje w zakresie prawa celnego mają charakter uzupełniający do prawa wspólnotowego i obowiązują wówczas, gdy przepisy Wspólnotowego Kodeksu Celnego i Rozporządzenia wykonawczego do tego Kodeksu nie zawierają żadnych szczególnych postanowień”. W praktyce jednak zmieniło się niewiele. Po zmianie krajowego prawa celnego, w dalszym ciągu – teraz zgodnie z art. 73 ust. 1 pr.celn. – do postępowania w sprawach celnych należało stosować odpowiednio przepisy art. 12 oraz działu IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, z uwzględnieniem zmian wynikających z przepisów prawa celnego – zarówno unijnego, jak i krajowego.

5. Unijny kodeks celny a postępowanie w sprawach celnych

Od dnia 1 kwietnia 2016 r. stosowane są przepisy unijnego kodeksu celnego. Przyjęto, że – co do zasady – prawodawca unijny kompleksowo określił zasady wydawania, unieważniania, cofnięcia lub zmian decyzji celnych w unijnym kodeksie celnym (zob. art. 22-37 UKC, art. 8-23 rozporządzenia wykonawczego, art. 8-22 rozporządzenia delegowanego³⁰, art. 2-5 przejściowego rozporządzenia delegowanego).

26 K. Lasiński-Sulecki, Źródła prawa celnego, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 8, s. 51.

27 Istotą wyłącznych kompetencji jest uprawnienie Wspólnoty (Unii) do jednostronnego działania w sensie braku konieczności odniesienia propozycji legislacyjnych do istniejących regulacji narodowych i ich efektywności.

28 Zob. Z. Zgud, Zasada subsydiarności w prawie europejskim, Kraków 1999, s. 58 oraz J. Mathis, Środki regulacji handlu zewnętrznego Wspólnoty, [w:] J. Świerkot (red.), Bariery para- i pozataryfowe w stosunkach zewnętrznych Unii Europejskiej, Łódź 1998, s. 135.

29 Wyrok z dnia 10 września 2008 r., sygn. akt III SA/Gd 154/08, Lex nr 465683.

30 Dz.U. UE.L., 2015.343.1.

W związku z powyższym radykalnej zmianie uległo zawarte w art. 73 ust. 1 pr.celn., odesłanie do przepisów postępowania podatkowego. Od dnia 20 sierpnia 2016 r. do postępowania w sprawach celnych nie są stosowane przepisy dotyczące zasad ogólnych postępowania podatkowego (art. 120-129 o.p.), rozdziałów 3-3a (strona, pełnomocnictwo, art. 133-138o o.p.), terminów załatwiania spraw (art. 139-140 o.p.), rozdziałów 7 i 8 (przywrócenie terminów, wszczęcie postępowania, art. 162-167, art. 169 oraz art. 171 o.p.), prawa do wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 o.p.) oraz rozdziałów 11a-20 (rozprawa, zawieszenie postępowania, decyzje, postanowienia, odwołania, zażalenia, wykonanie decyzji, stwierdzenie nieważności, uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej, wygaśnięcie decyzji). Na większy zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej zdecydowano się w przypadku odwołań (wprowadzono odesłanie do przepisów art. 140 § 1, art. 162 § 1-3, art. 163 § 2, art. 169 § 1 i 1a, art. 210 § 1 pkt 1-6 i 8 oraz § 2, art. 220-223, art. 226-229, art. 232, art. 233 § 1 i 2, art. 234 oraz art. 234a o.p.). Przyjęto, że unijne prawo celne zawiera odpowiedniki przepisów krajowych (np. art. 5 pkt 39 UKC – definicja „decyzji”, art. 22 ust. 6 UKC – prawo do wysłuchania przed wydaniem decyzji niekorzystnej, czy art. 27-28 UKC – unijne „tryby nadzwyczajne”) lub że przepisy krajowe nie byłyby zgodne z celem unijnej regulacji prawnej (np. rezygnacja z wszczęcia postępowania z urzędu w drodze postanowienia, zob. art. 165 § 2 i § 4 o.p.). Ponadto w wielu przypadkach zdecydowano się na autonomiczną regulację prawnoprosesową (np. decyzja w sprawie połączenia spraw (art. 90 pr.celn.), czy wymogi dotyczące odwołania od decyzji organu celnego (art. 90b pr.celn.). Na uwagę zasługuje również uznanie podmiotowości prawnocelnej spółki cywilnej (art. 73c pr.celn.).

6. Analiza niektórych elementów nowej procedury postępowania w sprawach celnych

Ambicją projektodawców było stworzenie nowego rodzaju szczególnego postępowania administracyjnego – postępowania w sprawach celnych. Procedury opartej zasadniczo na przepisach unijnego prawa cel-

nego, i tylko w niezbędnym zakresie korzystającej z dotychczasowego dorobku polskiej doktryny postępowania administracyjnego (podatkowego). Zasadnym wydaje się jednak, by rezultat prac legislacyjnych ocenić właśnie pod kątem zgodności z ogólnymi zasadami (regułami), pojęciami i instytucjami prawnymi charakterystycznymi dla polskiego postępowania administracyjnego, którego szczególnymi rodzajami są zarówno postępowanie podatkowe, jak i postępowanie w sprawach celnych (postępowanie celne).

6.1. Zasady ogólne

Postępowanie w sprawach celnych, jak każde inne postępowanie administracyjne, a także postępowanie sądowe (cywilne, karne, sądowno-administracyjne itd.), postępowanie w sprawach o wykroczenia i in. toczy się według pewnych reguł (zasad). Niektóre z nich mają podstawowe znaczenie dla danego postępowania – mówi się dlatego o zasadach podstawowych, naczelnych albo ogólnych³¹. Zasady prawa stanowią pewną linię przewodnią dla szczególnych regulacji prawnych działania organów administracji publicznej, stanowiąc jednocześnie wiążącą dyrektywę stosowania tych uregulowań³². „Wszystkie zasady ogólne mają dla państwa prawa niezaprzeczone znaczenie, które należy wydobywać i chronić”³³. Tradycja stosowania w postępowaniu administracyjnym zasad ogólnych sięga końca lat dwudziestych XX w. Niektóre z zasad były już znane rozporządzeniu o postępowaniu administracyjnym z 1928 r., choć nie były wyodrębnione redakcyjnie i nie miały rangi zasady ogólnej³⁴.

Także Ordynacja podatkowa ma własny (wzorowany na k.p.a.) katalog zasad ogólnych. Co istotne, zasady ogólne zawarte w Ordynacji podatkowej mają charakter norm prawnych. Przepisy, które je statuuja, mogą być stosowane samodzielnie, jak również w powiązaniu z innymi

31 Zob. komentarz do art. 6 Kodeksu postępowania administracyjnego, [w:] Z. Janowicz, Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz, Warszawa 1996.

32 Zob. komentarz do art. 6 k.p.a., [w:] H. Knysiak-Molczyk (red.), Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2015.

33 J. Zimmermann, Glosa do wyroku SN z dnia 23 lipca 1992 r., sygn. akt III ARN 40/92, „Państwo i Prawo” 1993, z. 8, poz. 116.

34 Zob. komentarz do art. 6 Kodeksu postępowania administracyjnego, [w:] Z. Janowicz, Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz, Warszawa 1996.

przepisami Ordynacji podatkowej³⁵. Zasady ogólne nie są bowiem tylko dyrektywami interpretacyjnymi. Zawierają normy prawne wiążące w postępowaniu podatkowym. Ich naruszenie jest obwarowane różnymi następstwami prawnymi, w tym także wadliwością decyzji podatkowej³⁶. Funkcja tych zasad polega generalnie na ujednocinaniu interpretacji przepisów proceduralnych, wypełnianiu luk prawnych oraz wzmacnianiu pozycji procesowej podmiotów postępowania podatkowego³⁷.

Dotychczas zasady ogólne zawarte w Ordynacji podatkowej obowiązywały także w postępowaniu w sprawach celnych. Jednakże nowelizując pr.celn., krajowy prawodawca nie recypował ich na grunt postępowania celnego, zaś nieprzekonywujące są argumenty uzasadniające rezygnację z ich stosowania, zgodnie z którymi „zasady i filozofia całego unijnego prawa celnego została opisana w preambule do unijnego kodeksu celnego”, a „w przypadku zasad rządzących procedurą wydawania decyzji, w szczególności zostały one pomieszczone m.in. w pkt 20, 21, 22, 24-27, 32 i 58. Odnoszą się one do takich zasad ogólnych jak m.in. zasada legalizmu, zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu czy zaufania do organów celnych”³⁸, zwłaszcza w świetle tego, że preambuła w odróżnieniu od zasad ogólnych nie zawiera przepisów normatywnych ani nie ma mocy wiążącej³⁹. W szczególności problematyczna wydaje się rezygnacja z zasad: praworządności (art. 120 o.p.), trwałości ostatecznych decyzji podatkowych (art. 127 o.p.), czy jawności postępowania wyłącznie dla stron postępowania podatkowego (art. 128 o.p.).

35 Zob. również: wyrok NSA w Warszawie z dnia 4 czerwca 1982 r., sygn. akt I SA 258/82, ONSA 1982, nr 1, poz. 54; wyrok SN z dnia 23 lipca 1992 r., sygn. akt III ARN 40/92, Lex nr 10909 oraz wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 marca 2007 r., sygn. akt II SA/Wr 620/06, Lex nr 516650.

36 Zob. B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. 2003, s. 431-432.

37 S. Presnarowicz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. V, Lex 2013.

38 Zob. uzasadnienie do zmiany art. 73 ustawy – Prawo celne, tabela „przedstawiająca odniesienie przepisów Działu IV Ordynacji podatkowej do nowych przepisów prawa celnego w zakresie postępowania celnego”. Sejm VII Kadencji. Druk 513, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=513>

39 Zob. A. Hrycaj, Jurysdykcja krajowa w sprawach o ogłoszenie upadłości objętych zakresem zastosowania rozporządzenia Rady (WE) Nr 1346/2000 w sprawie postępowania upadłościowego, pkt 1.1.3. Definicja legalna głównego ośrodka podstawowej działalności dłużnika, Lex 2011, czy D. Miąsik, Reguła rozsądku w prawie antymonopolowym. Studium prawnoopórnawcze, pkt 4.2. Cele ustawy o przeciwdziałaniu praktykom monopolistycznym i ochronie interesów konsumentów, Kraków 2004. Zob. także wyrok TK z dnia 11 maja 2007 r., sygn. akt K 2/07.

6.2. Strona

Pojęcie strony jest węzłowym pojęciem postępowania administracyjnego. Wprowadzenie do prawa tego pojęcia stanowiło podstawowy zwrot w dziejowym procesie przejścia od państwa policyjnego do państwa praworządnego. W państwie praworządnym strona nie jest przedmiotem postępowania administracyjnego, ale – jeśli zaangażuje się w procesie administracyjnym – jest jego czynnym uczestnikiem, podmiotem samoistnych uprawnień (tj. takich, których realizacja nie jest uzależniona od woli organu administracyjnego)⁴⁰. Strona zajmuje kluczową pozycję w postępowaniu administracyjnym, ponieważ postępowanie to prowadzi się w celu rozstrzygnięcia o jej prawach lub obowiązkach. Nie może toczyć się bez udziału strony, gdyż wówczas brak jest podmiotu, którego te prawa lub obowiązki mają dotyczyć. Skierowanie decyzji do podmiotu niebędącego stroną jest jedną z najcięższych wad decyzji, skutkującą stwierdzeniem nieważności⁴¹. Natomiast postępowanie administracyjne prowadzone bez stron będzie miało znamiona postępowania administracyjnego nieistniejącego⁴².

Pojęcie strony jest zatem nie tylko pojęciem doktrynalnym, ale również kluczowym dla każdego postępowania administracyjnego, w tym również administracyjnego postępowania szczególnego, jakim jest postępowanie w sprawach celnych. Także postępowanie celne „nie istnieje” bez strony tego postępowania. Nawet w przypadkach, o których mowa w art. 82 i art. 83 pr.celn., dotyczących prowadzenia postępowania oraz doręczania decyzji w stosunku do osoby nieznannej, „postępowanie będzie prowadzone wprawdzie bez stron, a z mocy wyraźnego przepisu prawa nie będzie miało przez to znamion postępowania administracyjnego nieistniejącego. W rzeczywistości bowiem osoba, która jest stroną takiego postępowania, istnieje, a tylko jej tożsamość nie jest możliwa do ustalenia przez organ celny przy wszczęciu postępowania i ewentualnie w dalszym toku jego czynności”⁴³.

40 E. Iserzon, [w:] E. Iserzon, J. Starościaniak, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze, wyd. 2 uzup., Warszawa 1964, s. 64.

41 W. Chróścielewski, [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi, wyd. 6, Warszawa 2016, s. 86.

42 Por. B. Adamiak, J. Borkowski, Polskie postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne, Warszawa 2000, s. 263-264.

43 Por. J. Borkowski, [w:] J. Borkowski, J. Chlebny, J. Chromicki, R. Hauser, H. Wojtachnio, Kodeks celny. Komentarz, Warszawa 2001, s. 501.

Stroną postępowania administracyjnego ogólnego lub szczególnego, jakim jest postępowanie w sprawach celnych, albo się jest, albo się nie jest – innej możliwości ani nie było na podstawie art. 28 k.p.a., ani na mocy art. 133-134 o.p. Jeżeli z przepisów prawa materialnego wynika dla jakiegoś podmiotu prawa lub obowiązku w sprawie celnej, to jest on stroną postępowania, gdy jest to sprawa, którą rozstrzyga się decyzją administracyjną⁴⁴, a przepisy prawa celnego nie dają podstaw do wydania aktu orzekającego, że dany podmiot jest stroną⁴⁵

Jednakże po nowelizacji przepisów krajowego prawa celnego przepisy art. 133-134 o.p. nie mają zastosowania do postępowania w sprawach celnych. W ocenie projektodawców czerwcowej nowelizacji prawa celnego „unijny kodeks celny w postępowaniu nie posługuje się pojęciem strony, natomiast zawiera pojęcia określone w art. 5 ust. 4-5, 15, 19 (definicje osoby, przedsiębiorcy, dłużnika). Tym samym w zakresie procedury organy celne w miejsce pojęć „krajowych” będą stosować nomenklaturę i definicje ustawowe określone w unijnym kodeksie celnym”⁴⁶. Warto jednak zauważyć, że art. 5 pkt 4 UKC (definicja osoby) stanowi odpowiednik krajowych przepisów z zakresu podmiotowości (zdolności) administracyjnej (zob. art. 7 o.p. – podatnik, art. 13 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁴⁷ – podatnik akcyzy, czy art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴⁸ – podatnik podatku od towarów i usług). Natomiast stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik (...) który z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy (art. 133 o.p.). Zatem nie każdy, kto potencjalnie może być podatnikiem, a tylko ten, kto w danej sprawie posiada interes prawny, jest stroną tego konkretnego postępowania podatkowego. Pojęcie strony, zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich, należy do pojęć prawa krajowego. Takim pojęciem prawa

44 *Ibidem.*

45 Zob. także wyrok NSA z dnia 30 czerwca 1986 r., sygn. akt III SA 97/86, ONSA 1987, nr 2, poz. 46.

46 <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=513>

47 Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.

48 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.

krajowego jest np. austriackie pojęcie *Partei* (niem. strona)⁴⁹, czy niemieckie *Beteiligte* (niem. uczestnik)⁵⁰. Obydwa te pojęcia stosowane są w postępowaniu przez organami celnymi tych państw członkowskich.

Jednak pomimo braku możliwości stosowania w postępowaniu w sprawach celnych postanowień art. 133 o.p., znowelizowany przepis art. 73 ust. 1 pr.celn. odsyła do przepisów postępowania podatkowego, w których jest mowa o stronie tego postępowania. Przykładowo, wgląd do akt postępowania w sprawach celnych ma wyłącznie strona, tylko ona ma prawo żądać wydania jej kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy. Jednym z elementów decyzji organu celnego jest oznaczenie strony, wreszcie od decyzji organu celnego wydanej w pierwszej instancji tylko stronie służy odwołanie⁵¹.

Brak definicji strony postępowania w sprawach celnych powoduje konieczność ustalenia czy stroną postępowania celnego może być „osoba” mająca interes faktyczny, tak jak stanowił o tym przepis art. 9 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym, zgodnie z którym „osobą interesowaną jest każdy, kto żąda czynności władzy, do kogo czynność władzy się odnosi, lub też czyjego interesu czynność władzy choćby pośrednio dotyczy”⁵², czy też o statusie strony decyduje wyłącznie jej interes prawny. Ponadto istnieje niebezpieczeństwo, że rozstrzygnięty już spór o to, czy strona jest pojęciem procesowym, czy też kategorią prawa materialnego⁵³, na gruncie prawa celnego może zostać ponow-

49 Zob. § 78 Bundesgesetz vom 28. Juni 1961, betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung—BAO), BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009, <https://www.ris.bka.gv.at>

50 Zob. § 78 „Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die durch Artikel 3 Absatz 13 des Gesetzes vom 26. Juli 2016 (BGBl. I S. 1824) geändert worden ist”, https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html

51 Zob. art. 178, art. 210 § 1 pkt 3 oraz art. 220 § 1 Ordynacji podatkowej.

52 Podobne pojęcie (uczestnika) występuje w § 13 (1) niemieckiej federalnej ustawy o postępowaniu administracyjnym. Pojęcie to zostało oparte wyłącznie na kryterium formalnym, gdyż o uczestnictwie decyduje podjęcie czynności wymienionych w tym przepisie (zob. A. Kubik, [w:] Z. Kmiecik (red.) *Postępowanie administracyjne w Europie*, Kraków 2005, s. 233). Identyczną konstrukcją ma stosowany przez niemieckie organy celne przepis § 78 Abgabenordnung (zob. B. Rätke [w:] *Klein, Abgabenordnung*, 12. wydanie, München 2014, s. 451-452).

53 Kto i kiedy decyduje o tym czy podmiot jest stroną postępowania administracyjnego? Jeszcze do niedawna polska doktryna postępowania administracyjnego toczyła dyskusje na ten temat,

nie otwarty⁵⁴. Przyjęcie bowiem, że strona jest kategorią procesową, oznacza, że organ nie ma prawa badać, czy osoba, która „żąda czynności prawnej ze względu na swój interes prawny lub obowiązek”, rzeczywiście opiera się na interesie prawnym lub obowiązku i nie ma prawa odmówić żądaniu z tego powodu, że temu warunkowi nie odpowiada, tj. z tego powodu, że nie jest stroną, nie jest zatem uprawniony do odmowy wszczęcia sprawy⁵⁵.

Z art. 133 o.p. wynika, że przyjęta w nim konstrukcja strony została oparta na interesie prawnym⁵⁶. Należy jednak wskazać, że w literaturze przyjmuje się, iż interes prawny to interes wynikający z prawa materialnego, zgodny z tym prawem i chroniony przez to prawo. Istnieje także zgodność stanowisk co do tego, że interes prawny nie może być wywodzony z faktu istnienia pewnego aktu prawnego czy instytucji prawnej, lecz powinien się opierać na konkretnej normie prawa materialnego, normie dającej się określić i wyodrębnić spośród innych norm⁵⁷. Ponadto, zgodnie z art. 165a o.p., gdy żądanie, o którym mowa w art. 165 Ordynacji podatkowej, zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania⁵⁸. Jednak przepisu art. 165a o.p. – podobnie jak art. 133 – nie stosuje się do postępowania w sprawach celnych.

6.3. Zdolność do czynności prawnych osób uczestniczących w postępowaniu celnym

Dotychczas, zgodnie z postanowieniami art. 135 o.p., stosowanymi na podstawie art. 73 ust. 1 pr. cel. odpowiednio do postępowania

przedstawiając dwie przeciwstawne koncepcje – subiektywną i obiektywną. Nowela do k.p.a. z dnia 11 kwietnia 2011 r., Dz.U. Nr 6, poz. 18, zdaje się odpowiadać na postulaty doktryny dotyczące rozwiązania powyższego problemu przez ustawodawcę.

- 54 Zob. E. Iserzon, [w:] E. Iserzon, J. Starościak, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze, wyd. 2 uzup., Warszawa 1964, s. 62-64; J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2006, s. 183-191.
- 55 Zob. E. Iserzon, [w:] E. Iserzon, J. Starościak, Kodeks postępowania ... *op. cit.*, s. 62-63.
- 56 A. Kabat, komentarz do art. 133 Ordynacji podatkowej, [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. IX, Warszawa 2015.
- 57 Por. J. Zimmermann, głośa do wyroku NSA z dnia 2 lutego 1996 r., sygn. akt IV SA 846/95, OSP 1997, z. 4, poz. 83, s. 203 i n.
- 58 Podobnie art. 61a k.p.a., dodany przez art. 1 pkt 11 ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r., Dz.U. z 2011 r. Nr 6, poz. 18, zmieniającej nin. ustawę Kodeks postępowania administracyjnego z dniem 11 kwietnia 2011 r.

w sprawach celnych, zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach celnych oceniało się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa celnego nie stanowiły inaczej. Unijne prawo celne nie reguluje kwestii związanych zarówno z podmiotowością prawną (zdolnością prawnocelną), jak i ze zdolnością do czynności prawnych.

Należy podkreślić, że prawo unijne zwykle nie reguluje tego typu kwestii. Zasadniczo jest to domena prawa cywilnego, a zatem stanowi kompetencję państw członkowskich⁵⁹. Przykładem osoby, której unijne prawo przyznało zdolność do czynności prawnych, może być Europejskie Ugrupowanie Interesów Gospodarczych (EUIG), które posiada zdolność do nabywania praw i zaciągania we własnym imieniu zobowiązań wszelkiego rodzaju, do zawierania umów lub dokonywania innych czynności prawnych oraz do pozywania i bycia pozywanym⁶⁰. Na gruncie polskiego prawa EUIG traktować należy jako niebędącą osobą prawną jednostkę organizacyjną, posiadającą zdolność prawną oraz własne organy, której celem jest ułatwianie lub rozwój działalności gospodarczej podmiotów gospodarczych, które do niej należą (są jej członkami)⁶¹. Jest zatem osobą, o której mowa w art. 5 pkt 4 UKC. Należy podkreślić, że w Polsce uchwalono ustawę z dnia 4 marca 2005 r. o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej⁶², która reguluje rejestrację i niektóre zasady organizacji europejskiego zgrupowania interesów gospodarczych, w zakresie nieuregulowanym w rozporządzeniu nr 2137/85/EWG z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie europejskiego zgrupowania interesów gospodarczych, powstanie, organizację i działalność spółki europejskiej, w zakresie nieuregulowanym w rozporządzeniu nr 2157/2001/WE z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) oraz zasady zaangażowania pracowników

59 Zob. także K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, [w:] M. Krzewiński, K. Lasiński-Sulecki, R. Małeńka, A. Milczarczyk, W. Morawski, R. Rosiak, T. Rudyk, C. Sowiński, M. Śpiewak, Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz, Warszawa 2007, s. 74-78 oraz K. Piech, Wprowadzenie towarów na obszar celny Unii Europejskiej, Warszawa 2012, s. 176-188.

60 Zob. art. 1 ust. 2 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUIG), Dz.U. UE L 1985.199.1.

61 Tak K. Kohutek, Komentarz do art. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie europejskiego zgrupowania interesów gospodarczych, Lex/el 2006.

62 Dz.U. z 2015 r. poz. 2142.

w spółce europejskiej⁶³. Przykładem prawa unijnego przyznającego osobie zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych jest także rozporządzenie Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE)⁶⁴. Zgodnie z art. 1 ust. 5 tego rozporządzenia SCE posiada osobowość prawną. Art. 5 określa wymagania odnośnie do treści statutu SCE, art. 11 zawiera wymagania dotyczące rejestracji, a art. 18 regulacje dotyczące nabycia osobowości prawnej. Natomiast art. 47 zawiera przepisy dotyczące reprezentacji i odpowiedzialności SCE.

Po czerwcowej nowelizacji zmieniony art. 73 ust. 1 pr.celn. nie odсыła już do art. 135 o.p. Brak jasnych reguł dotyczących zakresu stosowania na gruncie postępowania w sprawach celnych dotychczasowych przepisów prawa cywilnego jest kolejnym wyłomem od reguł obowiązujących na gruncie przepisów postępowania administracyjnego⁶⁵.

6.4. Pojęcie decyzji

Wśród wielu definicji, jakie zawiera art. 5 UKC, szczególną uwagę należy zwrócić na definicję decyzji. Zgodnie z przepisem art. 5 pkt 39 UKC „decyzja” (dalej także jako decyzja celna) oznacza każdy akt wydany przez organy celne odnoszący się do przepisów prawa celnego zawierający orzeczenie w konkretnej sprawie, który pociąga za sobą skutki prawne dla zainteresowanej osoby lub zainteresowanych osób. Pojęcie to funkcjonowało już na gruncie poprzedniej kodyfikacji unijnego prawa celnego. W myśl postanowień art. 4 pkt 5 WKC „decyzja” oznaczała każdą czynność administracyjną dotyczącą prawa celnego, podjętą przez organ celny w indywidualnym przypadku, mającą skutki prawne w odniesieniu do jednej lub kilku osób określonych lub mogących zostać określonymi. Należy jednak podkreślić, że nie jest to istotna zmiana przepisów, a jedynie zastąpienie w polskiej wersji językowej, nietrafnie użytego słowa „czynność”, bardziej odpowiednim wyrazem – „akt”. Decyzja – w wersji UKC w języku angielskim – to nadal (any) act (...).

63 Rozporządzenie nr 2157/2001/WE z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) zostało opublikowane w Dz.U. UE L 2001.294.1. Zgodnie z art. 1 ust. 3 tego rozporządzenia SE posiada osobowość prawną.

64 Dz.U. UE L 2003.207.1.

65 Zgodnie z art. 30 ust. 1 k.p.a. zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych stron ocenia się według przepisów prawa cywilnego, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej. Podobnie stanowił o tym art. 10 r.p.a.

Nietrafny jest zatem pogląd, zgodnie z którym to „unijny kodeks celny wprowadza w art. 5 pkt 39 definicję decyzji”⁶⁶.

Definicja decyzji celnej sformułowana na gruncie wspólnotowego (unijnego) prawa celnego odpowiada w dużym stopniu definicji niemieckiego aktu administracyjnego⁶⁷. Został on zdefiniowany jako „każde zarządzenie, rozstrzygnięcie lub środek o charakterze władczym, podjęte przez władzę, w celu uregulowania indywidualnego przypadku, w obszarze prawa publicznego, ukierunkowane na wywołanie bezpośrednich skutków prawnych na zewnątrz”⁶⁸. Taką definicję aktu administracyjnego (niem. *Verwaltungsakt*) zawiera § 118 niemieckiej ustawy z dnia 16 marca 1976 r. ordynacja podatkowa (AO)⁶⁹, a także § 35 niemieckiej ustawy z dnia 25 maja 1976 r. o postępowaniu administracyjnym⁷⁰. Pojęcie aktu administracyjnego występuje również w doktrynie polskiego prawa administracyjnego. Zgodnie z nią akt administracyjny to „władcze działanie prawne organu administracji skierowane na wywołanie konkretnych, indywidualnie oznaczonych skutków prawnych”⁷¹. Na gruncie polskiego postępowania administracyjnego aktem administracyjnym w takim rozumieniu jest nie tylko decyzja administracyjna (art. 207 o.p.) czy postanowienie (art. 216 o.p.), ale również np. zachowanie policjanta, kierującego ruchem ulicznym, dającego określone prawem o ruchu drogowy znaki⁷². Decyzja w rozumieniu UKC odpowiada więc pojęciu aktu administracyjnego. Stopień sformalizowania wydanego aktu administracyjnego, jak również możliwość zaskarżenia zależą od kwestii, którą ten akt rozstrzyga. Zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich, sformułowaną przez Trybunał Spra-

66 Zob. uzasadnienie do zmiany art. 73 ustawy Prawo celne, Pojęcie decyzji, Sejm VII Kadencji. Druk 513, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=513>

67 R.Hoffacker, Voraussetzungen und Rechtswirkungen der Auskunftsansprüche im Zollrecht, Witten 2003, s. 12-13.

68 Niem. "jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist".

69 Niem. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die durch Artikel 3 Absatz 13 des Gesetzes vom 26. Juli 2016 (BGBl. I S. 1824) geändert worden ist".

70 Niem. Verwaltungsverfahrensgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2003 (BGBl. I S. 102), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 20. November 2015 (BGBl. I S. 2010) geändert worden ist.

71 Zob. E. Ochendowski: Prawo administracyjne. Część ogólna, Toruń 2009, s. 189.

72 *Ibidem*, s. 191.

wiedliwości w Luksemburgu – w wyroku z 16 grudnia 1976 r., 33/76, Rewe-Zentralfinanz eG and Rewe-Zentral AG v. Landwirtschaftskammer für das Saarland⁷³, w krajowym prawie celnym należy „szukać” formy procesowej, jaką na terytorium tego państwa przyjmuje decyzja celna.

Dotychczas, w przypadku gdy decyzja podjęta przez organ celny rozstrzygała sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończyła postępowanie w danej instancji, zasadniczo stosowaną formą na gruncie polskich przepisów procesowych była decyzja administracyjna⁷⁴. W tym przypadku dochodziło do przypadkowej zbieżności pomiędzy krajowym a unijnym pojęciem decyzji. Jednak w żadnym przypadku pojęcia decyzji występujące w prawie polskim i unijnym nie były tożsame⁷⁵. Natomiast w „kwestiach wpadkowych” w toku postępowania organ celny wydawał postanowienia⁷⁶.

„Przy okazji” wejścia w życie „pakietu UKC” projektodawca (Minister Finansów) zaproponował, a prawodawca (Parlament) zaakceptował (uchwalił) całkowicie odmienne od tradycyjnego pojęcie decyzji. Przyjęto koncepcję „decyzji celnej” i zrezygnowano w postępowaniu w sprawach celnych z wydawania rozstrzygnięć w postaci decyzji (administracyjnej, podatkowej) albo postanowienia. Każde rozstrzygnięcie organu celnego o charakterze władczym będzie miało formę decyzji (celnej). Dotyczyć to będzie zarówno rozstrzygnięć kończących postępowanie (np. decyzja w sprawie określenia kwoty wynikającej z długu celnego albo decyzja w sprawie zwrotu nadpłaconego cła), jak i rozstrzygnięć „wpadkowych” (np. decyzja w sprawie zajęcia towaru towarów będących przedmiotem zakazów lub ograniczeń, art. 31 ust. 3 pr.celn.). Od każdej decyzji (celnej) wydanej przez naczelnika urzędu celnego będzie

73 Lex nr 137147.

74 Jednakże w sprawach dotyczących „zmiany danych w zgłoszeniu celnym, innych niż mające lub mogące mieć wpływ na wysokość kwoty wynikającej z długu celnego lub zastosowaną procedurę celną” organ celny wydawał zaskarżalne postanowienie (zob. art. 23 ust. 5 pr.celn., w brzmieniu przed nowelizacją).

75 Zob. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Autonomia pojęć „decyzja” i „odwołanie” we wspólnotowym kodeksie celnym, „Europejski Przegląd Sądowy” 2007, nr 11, s. 26.

76 W zależności od rozstrzyganej kwestii były one zaskarżalne poprzez wniesienia zażalenia (np. postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania w przypadku wystąpienia o pomoc prawną do organu celnego państwa obcego lub innego uprawnionego podmiotu państwa obcego, art. 87 ust. 2 pr.celn., w brzmieniu obowiązującym przed nowelizacją) lub zaskarżalne dopiero w odwołaniu od decyzji rozstrzygającej sprawę (np. postanowienie w sprawie odmowy przeprowadzenia dowodu, art. 188 Ordynacji podatkowej, w związku z art. 73 ust. 1 pr.celn., w brzmieniu obowiązującym przed nowelizacją).

przysługiwało odwołanie do dyrektora izby celnej. Także w kwestiach stricte procesowych, takich jak np. stwierdzenie niedopuszczalności czy uchybienie terminowi do wniesienia odwołania, organ odwoławczy będzie wydawał decyzję (celną) zamiast postanowienia (art. 73 ust. 2 pkt 1 pr.celn.).

Należy podkreślić, że prawodawca krajowy używa określenia „decyzja”, jednak go nie definiuje. O tym, że pod tym pojęciem należy rozumieć decyzję, o której mowa w art. 5 pkt 39 UKC, a nie np. decyzję czy też postanowienie w rozumieniu Ordynacji podatkowej, świadczą: brak odesłania do art. 216 oraz art. 207 o.p., bezpośrednie stosowanie przepisów prawa unijnego (art. 5 pkt 39 UKC) oraz uzasadnienie do zmiany art. 73 pr. celn. zawarte w projekcie ustawy o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw⁷⁷.

Zgodnie ze stanowiskiem niemieckiej doktryny prawa celnego „art. 4 pkt 5 WKC wraz nawiązującymi do niego postanowieniami art. 6 WKC określiły obowiązującą w całej UE definicję decyzji”⁷⁸, zaś unijny kodeks celny w tej kwestii nie wprowadził żadnych zmian⁷⁹. Chociażby już z tych względów niezasadna wydaje się rezygnacja ze stosowanych dotychczas w postępowaniu w sprawach celnych form procesowych decyzji w rozumieniu przepisów prawa celnego (tj. decyzji administracyjnej oraz postanowienia). Wprowadzenie przez wspólnotowego (unijnego) prawodawcę definicji decyzji nie spowodowało bowiem ograniczenia autonomii proceduralnej państw członkowskich. Unijna definicja decyzji stanowi jedynie minimum regulacji oraz wskazanie kierunku działań legislacyjnych, w szczególności dla tych państw członkowskich, w których brak było przepisów regulujących zasady postępowania administracyjnego (celnego)⁸⁰. Natomiast krajowy prawodawca dopiero po dwunastu latach od dnia akcesji Polski do Unii Europejskiej doszedł do wniosku, że wspólnotowa (unijna) definicja decyzji uniemożliwia stosowanie krajowych kwalifikowanych form aktu administracyjnego. Warto

77 Zob. <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=513>

78 Tak P. Witte (red.), *Zollkodex. Kommentar*, wyd. 6, München 2013, s. 66.

79 Zob. H.M. Wolfgang, komentarz do art. 4 WKC, pkt XXVIII. *Modernisierungsansätze in MZK und UZK*, [w:] Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, wyd. Dr. Otto Schmidt KG, Köln (Kolonia), 231. aktualizacja – stan prawny na 02.2015 r., s. 77.

80 Przykładowo, z uwagi na brak w Zjednoczonym Królestwie administracyjnych procedur odwoławczych, przepisy dotyczące odwołań weszły w życie rok później niż w pozostałych państwach członkowskich (zob. art. 253 akapit trzeci WKC).

zauważyć, że stosowanie przepisów unijnego kodeksu celnego nie zmieniło praktyki prowadzenia postępowania celnego w Republice Federalnej Niemiec czy w Republice Austrii. W Niemczech określenie kwoty wynikającej z długu celnego w dalszym ciągu następuje poprzez wydanie przez organ celny „specjalnej formy podatkowego aktu administracyjnego”⁸¹, jaką na gruncie niemieckiej ordynacji podatkowej – zgodnie z § 155 AO – jest *Zollbescheid* (dosł. powiadomienie o cle)⁸². Prawidłowy *Zollbescheid*, w odróżnieniu od „zwykłego” aktu administracyjnego, musi spełniać określone wymagania odnośnie do formy i treści⁸³. Odpowiednikiem niemieckiego *Zollbescheid* jest austriacki *Eingangsabgabenbescheid* (dosł. powiadomienie o należnościach przywozowych)⁸⁴, szczególnie forma aktu administracyjnego.

Pierwsza, po odzyskaniu niepodległości, kodyfikacja prawa administracyjnego, czyli wspomniane już rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym, w art. 72 postanowiło, iż „w toku postępowania władza wydaje decyzje (orzeczenia i zarządzenia) tak często, jak tego zajdzie potrzeba”, a „decyzje dzielą się na główne i incydentalne. Decyzje główne sprawę, będącą przedmiotem postępowania, załatwiają co do jej istoty, względnie sprawę kończą w danej instancji. Decyzje incydentalne rozstrzygają inne kwestie, wynikające w toku postępowania”. Zgodnie z art. 82 r.p.a. od decyzji głównej, wydanej w pierwszej instancji, służyło stronie odwołanie. Z kolei decyzję incydentalną można było zaskarżyć tylko łącznie z odwołaniem od decyzji głównej, z wyjątkiem wypadku, gdy decyzja incydentalna została wydana po wydaniu decyzji głównej oraz wypadków przewidzianych w poszczególnych ustawach (art. 84 r.p.a.). Z dniem wejścia w życie k.p.a., w miejsce decyzji głównych i decyzji incydentalnych wprowadzono istniejący do dnia dzisiejszego podział na decyzje i postanowienia. Całkowicie niezasadne było zatem zrezygnowanie z utrwalonych w polskiej tradycji prawnej kwalifikowanych form

81 Niem. Sonderform des Steuerverwaltungsaktes.

82 Zgodnie z § 3 I 2 AO, cla są podatkiem w rozumieniu niemieckiej ordynacji podatkowej. Zob. także I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 181.

83 Zob. także K. Webel, *Abgabenordnung*, Herne 2014, s. 76 i n. oraz R. Seer, komentarz do § 155 AO, [w:] K. Tipke (red.), H.W. Kruse (red.), *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar*, Köln 2015.

84 Zob. § 198 (1) *Bundesabgabenordnung* (BAO), BGBl 1980, 151 vom 18.04.1980.

aktu administracyjnego i zastąpienie ich jednym i niezdefiniowanym pojęciem decyzji (celnej).

6.5. Umorzenie postępowania

Celem postępowania administracyjnego (podatkowego, celnego) jest załatwienie sprawy przez wydanie decyzji rozstrzygającej ją co do istoty. Temu powinna służyć działalność orzecznicza administracji publicznej zmierzająca do konkretyzacji praw i obowiązków wynikających z powszechnie obowiązujących przepisów prawa. Cel ten nie zawsze może być osiągnięty z przyczyn różnego charakteru. Podobnie jak w procesie cywilnym, również w postępowaniu administracyjnym może nastąpić zastój trwały i ostateczny wyrażający się w umorzeniu postępowania⁸⁵. W świetle podstawowych zasad postępowania administracyjnego strona ma prawo do merytorycznego rozstrzygnięcia (co do istoty) sprawy stanowiącej przedmiot procesu⁸⁶. Umorzenie postępowania administracyjnego jest instytucją procesową stanowiącą wyjątek od tej zasady. Zgodnie z art. 105 § 1 k.p.a. postępowanie administracyjne podlega umorzeniu tylko wtedy, gdy z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe. Także gdy postępowanie podatkowe z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania (art. 208 § 1 o.p.).

W orzecznictwie panuje zgodność co do tego, że bezprzedmiotowość postępowania, o jakiej mowa w powyższych przepisach, oznacza brak któregoś z elementów stosunku materialnoprawnego skutkującego tym, iż nie można załatwić sprawy przez rozstrzygnięcie jej co do istoty. Bezprzedmiotowość może wynikać z przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych, ale zawsze oznacza brak przedmiotu postępowania. Tym przedmiotem jest zaś konkretna sprawa, w której organ administracji państwowej jest władny i jednocześnie zobowiązany rozstrzygnąć na podstawie przepisów prawa materialnego o uprawnieniach lub obowiązkach indywidualnego podmiotu. Wobec tego powołane wyżej przepisy będą miały zastosowanie tylko w tych sytuacjach, w któ-

85 Zob. J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, 11. wyd., Warszawa 2011, s. 408-409.

86 Zob. wyrok SN z dnia 11 czerwca 1996 r., sygn. akt III ARN 20/96, OSNAPIUS 1996, nr 22, poz. 330.

rych w świetle prawa materialnego i ustalonego stanu faktycznego brak jest sprawy administracyjnej mogącej być przedmiotem postępowania. Zaznaczyć też należy, że brak przesłanki uwzględnienia żądania zgłoszonego przez stronę nie czyni prowadzonego postępowania administracyjnego bezprzedmiotowym, lecz oznacza bezzasadność żądania strony⁸⁷.

Brak jest jakichkolwiek argumentów na poparcie tezy, zgodnie z którą w postępowaniu w sprawach celnych nie może wystąpić bezprzedmiotowość postępowania. Jest wręcz przeciwnie. Przykładowo może to być złożenie wniosku w sprawie sprostowania zgłoszenia celnego po zwolnieniu towarów przez osobę, która nie posiada stosownej legitymacji procesowej, tzn. nie jest zgłaszającym⁸⁸ wnioskodawca wycofał złożony do organu celnego wniosek w sprawie udzielenia lub zmiany pozwolenia⁸⁹, w przepisach prawa celnego materialnego brak jest podstawy prawnej do orzekania w sprawie⁹⁰ albo w wyniku powiadomienia dłużnika o zamiarze wydania decyzji w sprawie określenia niezaksięgowanej kwoty wynikającej z długu celnego, dłużnik – w ramach prawa do wysłuchania przed wydaniem decyzji niekorzystnej⁹¹ – przedstawił dowody, w świetle których wydanie takiej decyzji okazało się niezasadne⁹². W takich przypadkach w postępowaniu podatkowym organ podatkowy, albo odmawia wszczęcia postępowania (art. 165a o.p.) albo umarza wszczęte już postępowanie (art. 208 § 1 lub § 2 o.p.). Jednakże powołane wyżej przepisy działu IV Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania do postępowania w sprawach celnych.

87 Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 1 lutego 2011 r., sygn. akt II SA/Rz 1107/10, Lex nr 738074.

88 Zob. art. 173 ust. 3 UKC.

89 Nie sposób zaakceptować twierdzenia, zgodnie z którym w takich przypadkach organ celny wydaje „decyzję korzystną” o „akceptacji wycofania złożonego wniosku”. Ponadto do postępowania w sprawach celnych nie stosuje się postanowień art. 167 o.p., zgodnie z którym do czasu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji strona może wystąpić o rozszerzenie zakresu żądania lub zgłosić nowe żądanie (...).

90 Np. żądanie umorzenia należności celnych z uwagi na „złą sytuację materialną”.

91 Zob. art. 22 ust. 6 UKC, art. 8 rozporządzenia wykonawczego, art. 8 ust. 1 rozporządzenia delegowanego.

92 Trudno za załatwienie sprawy uznać „pismo”, w którym organ celny informuje o „odstąpieniu od wydania decyzji”.

7. Sposoby rozwiązywania wypełnienia luk prawnych w procedurze postępowania w sprawach celnych

W Polsce podstawową regulacją prawnoprosesową na gruncie prawa administracyjnego jest ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁹³. Zgodnie z art. 1 pkt 1 k.p.a. kodeks postępowania administracyjnego normuje postępowanie przed organami administracji publicznej w należących do właściwości tych organów sprawach indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych. Przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego nie stosuje się do spraw uregulowanych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem przepisów działów IV, V i VIII (art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a.). Z kolei przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, do opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych oraz do spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione wyżej, należących do właściwości organów podatkowych. Zgodnie z wyrokiem NSA Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 18 marca 1999 r.⁹⁴ „art. 2 Ordynacji podatkowej obejmuje swoim zakresem tzw. niepodatkowe należności budżetu państwa. Ta kategoria danin publicznych jest stosunkowo najmniej określona. Nie obejmuje ona swoim zakresem ani podatków, ani opłat, ani cel”⁹⁵.

Daniny publiczne to przymusowe świadczenia o charakterze bezwrotnym i powszechnym. Obowiązek ich ponoszenia jest określany przez normy prawa publicznego, które wiążą go z zaistnieniem pewnych okoliczności, a każdy, kogo okoliczności te dotyczą, jest zobligowany do świadczenia na rzecz związku publicznoprawnego⁹⁶. Również cło jest

93 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 23 ze zm.

94 Sygn. akt I SA/Po 1565/98, Lex nr 37217.

95 Zob. także wyroki NSA: z dnia 18 lutego 2009 r., sygn. akt I GSK 297/08, Lex nr 516679; z dnia 17 grudnia 2008 r., sygn. akt I GSK 169/08, Lex nr 476683; z dnia 4 grudnia 2008 r., sygn. akt I GSK 75/08, Lex nr 529290 oraz z dnia 28 listopada 2011 r., sygn. akt I GSK 951/10, Lex nr 1136597.

96 K. Sawicka, [w:] E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka, Podstawy prawa celnego i dewizowego, Wrocław 2001, s. 52.

„rodzajem świadczenia zaliczanego pierwotnie do danin publicznych, pobieranego przez uprawnione do tego organy w związku z przekroczeniem przez towar granicy celnej państwa lub unii celnej. (...) cło jest świadczeniem pieniężnym, obowiązkowym, nieodpłatnym, bezzwrotnym oraz ogólnym pobieranym od podmiotów przewożących towary przez granicę⁹⁷. Ciężar cła z reguły przenoszony jest na nabywców towarów konsumpcyjnych i ma on charakter cenotwórczy⁹⁸. Jednak pomimo bardzo wielu cech wspólnych z podatkiem, cło jest traktowane jako odrębne źródło dochodów budżetowych o charakterze niepodatkowym⁹⁹. Tradycyjnie cła są wymieniane jako drugi, obok podatków, podstawowy typ danin publicznych zapewniających wpływy do budżetu państwa¹⁰⁰. Zgodnie z art. 111 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 lipca 2009 r. o finansach publicznych¹⁰¹ **cła są dochodami budżetu państwa, zaś podatki, jako odrębne źródło dochodów, wymienione zostały w art. 111 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Cło jest zatem daniną publiczną inną niż podatki.**

Ordynacja podatkowa nie reguluje zatem spraw celnych. Natomiast przepisy Ordynacji podatkowej stosowane są w sprawach dotyczących należności celnych, a szczególności do postępowania w sprawach celnych tylko wtedy, gdy przepisy prawa celnego odsyłają do przepisów Ordynacji. Oznacza to, że w przypadku luk prawnych stosować należy odpowiednie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego (np. art. 28 – pojęcie strony postępowania celnego, art. 30 – zdolność do czynności prawnych, art. 61a – odmowa wszczęcia postępowania, art. 105 – umorzenie postępowania, art. 111 – uzupełnienie i sprostowanie decyzji, czy art. 113 – sprostowanie błędów i omyłek). Jednak „powrót do k.p.a.” chyba nie był zamiarem projektodawców „nowej” procedury postępowania w sprawach celnych.

97 Zob. A. Drwiłło, *Prawo celne*, Gdańsk 2001, s. 14 oraz 18-20.

98 K. Włodkowski, *Przerzucalność cła*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2008, nr 5, s. 174.

99 Jako niepodatkową należność budżetu państwa klasyfikują cło między innymi R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2006, s. 24, czy C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 34.

100 W. Modzelewski, J. Pyssa, *Zarys prawa celnego*, [w:] E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2007, s. 536.

101 Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.

8. Podsumowanie

System stanowi, najszerzej ujmując, ogół elementów wzajemnie ze sobą związanych i od siebie uzależnionych, tworzących pewną całość. Postrzegany od zewnątrz jest pewną zamkniętą całością powiązaną węzłem jedności przedmiotowej i podmiotowej, natomiast wewnątrz systemu występują różne elementy składające się na jego strukturę. System prawa w najogólniejszym ujęciu to w założeniu swym pełne i uporządkowane unormowanie określonych dziedzin życia społecznego¹⁰². Także postępowanie administracyjne, w tym postępowania szczególne, do których należą zarówno postępowanie podatkowe, jak i będące przedmiotem niniejszego opracowania postępowanie w sprawach celnych, powinno mieć „wspólne podstawy”, do których należą zasady ogólne, w tym zasada praworządności, pojęcie strony oparte o te same kryteria, jednolite reguły określające zdolność stron do czynności prawnych, takie same formy procesowe kwalifikowanych aktów administracyjnych, czy jednakowe sposoby weryfikacji wydanych rozstrzygnięć. Analiza niektórych elementów „nowej” procedury postępowania celnego prowadzi do wniosku, że zawiera ona wiele luk prawnych. „Cłu bliżej do podatków”, stąd zasadna wydaje się pilna nowelizacja krajowego prawa celnego. Zamiast „powrotu do k.p.a.” warto rozważyć „powrót do Ordynacji podatkowej”.

102 Tak R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 4, Warszawa 2006, s. 30.