

Rola cła w rozwoju gospodarczym kraju ze szczególnym uwzględnieniem czasów współczesnych

The role of customs duty in a country's economic growth, with particular focus on contemporary times

Streszczenie

Instytucja cła stanowi jedną z najstarszych danin publicznych pobieranych od towarów z tytułu przekroczenia przez towar granicy celnej osady czy państwa. Na przestrzeni wieków przeszło znaczną ewolucję, czego skutkiem na przełomie XX i XXI w. było zmniejszeniem obciążeń celnych w obrocie z państwami trzecimi. W efekcie większym obciążeniem dla podmiotów dokonujących importu towarów jest konieczność uiszczenia należności podatkowych z tytułu importu towarów aniżeli należności celnych.

W chwili obecnej polityka celna prowadzona przez Unię Europejską zmierza w kierunku usprawnienia obrotu towarowego z zagranicą, czego wyrazem jest rozpoczęty proces wprowadzenia instrumentów informatycznych mających na celu przyspieszenie dokonywanych odpraw celnych.

Słowa kluczowe: cło, danina publiczna, rozwój gospodarczy, Unia Europejska

Abstract

The institution of customs duty is one of the oldest public levies collected when goods cross the customs border of a settlement or state. It has evolved over the centuries, which at the turn of the twentieth and twenty-first century resulted in reduced customs burden in trade with third countries. As a consequence, it is much harder for entities importing goods to pay taxes on imported goods than to pay customs duties.

At present, European Union customs policy is aiming at facilitating foreign trade, which is embodied in the implementation of information instruments that are supposed to accelerate customs clearance.

Keywords: customs, public levy, economic growth, European Union

1. Wstęp

Cło stanowi jedną z najstarszych danin publicznych pobieranych od towarów z tytułu przekroczenia przez towar granicy celnej osady czy państwa. Na przestrzeni wieków przeszło znaczną ewolucję, niemniej jednak wśród różnych funkcji, które pełniło od starożytności do czasów współczesnych, jako pierwszoplanową należy wskazać funkcję fiskalną. W ramach niniejszej publikacji zostanie podjęta próba odpowiedzi na pytanie, jaka jest rola współczesnego cła: czy w dalszym ciągu stanowi ono jeden z istotnych dochodów budżetu państwa, czy też nabrało innego znaczenia. W tym celu badaniem objęte zostaną instrumenty polityki celnej stosowane przez Unię Europejską, które wpływają na pozycję cła w systemie dochodów państwa.

2. Rys historyczny

Już od najdawniejszych czasów cło stanowiło łatwy instrument pozyskiwania przez władców środków, które służyły im na funkcjonowanie osady czy państwa. Pierwotnie pobierane było w formie rzeczowej, z czasem jednak przyjęło formę zapłaty w kruszcu czy pieniądzu.

Pozyskane środki przeznaczone były na utrzymywanie infrastruktury w postaci np. mostów czy dróg, a z czasem także na finansowanie działań wojennych¹.

Zdaniem wielu przedstawicieli nauki prawa cło to instrument finansowy, który jest starszy od samej instytucji państwa². Warto w tym miejscu wspomnieć, że ten rodzaj daniny publicznej miał podstawowe znaczenie dla funkcjonowania starożytnej Grecji, Rzymu czy Egiptu, a dochód z tego źródła znacznie przewyższał dochody z poboru podatków³. Ówczesne cła charakteryzowały się daleko posuniętym fiskalizmem⁴ a co istotne, już wtedy stanowiły instrument realizacji celów społecznych, gospodarczych oraz politycznych⁵.

Pierwsze przekazy świadczące o poborze cel na ziemiach polskich zawarte zostały w dokumentach zawierających nadania oraz przywileje świeckie i kościelne⁶. O opłatach celnych pobieranych na ziemiach polskich stanowi także pochodząca z 1136 r. Bulla Gnieźnieńska, w której wspomina się o klasztorach i opactwach pobierających opłaty celne w komorach celnych⁷.

Z treści dostępnych przekazów historycznych wynika, że pobór cel w średniowiecznej Polsce przebiegał w specjalnie do tego przeznaczonych komorach celnych, w których uiszczane były nie tylko cła przywozowe, lecz także wywozowe i tranzytowe⁸. Zlokalizowane one były nie tylko przy głównych szlakach handlowych, ale również w głębi kraju, co miało na celu zwiększenie skuteczności pobieranych należności celnych. Każda komora celna posiadała własną taryfę celną, która określała warunki i wysokość

¹ A. Drwiłło, *Prawo celne*, Gdańsk 2001, s. 14.

² A. Drozdek, *Charakter prawny cła jako daniny publicznej w krajowym i unijnym prawie celnym*, Szczecin 2017, s. 68.

³ S. Gąbiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902, s. 534.

⁴ N. Gail, *Skarb państwa*, Warszawa 1996, s. 12; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, T. Rudyk, *Wprowadzenie*, [w:] W. Morawski (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 18.

⁵ A. Drozdek, *Charakter prawny...*, s. 19 i n.

⁶ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Problematyka definicji cła i prawa celnego*, [w:] K. Lasiński-Sulecki (red.), *Prawo celne. Międzynarodowe, wspólnotowe, polskie*, Warszawa 2007, s. 28.

⁷ S. Weymann, *Cła i drogi handlowe w Polsce Piastowskiej*, Poznań 1938, s. 17–18.

⁸ J. Bardach, *Skarbowość*, [w:] J. Bardach, B. Leśniadorski, M. Pietrzak (red.), *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 1998, s. 73.

pobieranej wówczas daniny publicznej. Uiszczenie ceł gwarantowało bezpieczny przejazd przez terytorium kraju po najważniejszych szlakach handlowych⁹.

Fiskalna rola ceł jako dochodów publicznych istotnie wzrosła w wiekach XII–XIII, w tym okresie zaczął się bowiem rozwijać handel tranzytowy. Szybkość i taniość poboru ceł spowodowało, że stały się głównym dochodem panującego. Pomimo dużego znaczenia ekonomicznego, jakie posiadały pobierane wówczas cła, stanowiąc główny dochód państwa, powoli zaczęły także pełnić rolę polityczno-handlową¹⁰. Początkowo pobierane były w naturze, z czasem jednak ich pobór następował w monecie kruszcowej.

W okresie nowożytnym, który na ziemiach polskich wiązał się rokiem 1506, następował dalszy wzrost znaczenia ekonomicznego pobieranych wówczas ceł. Z czasem pojawiały się nowe formy tej daniny, stanowiąc główne źródło zaspokojenia bieżących wydatków panujących. Zwiększający się fiskalizm ceł wynikał także z wprowadzenia tzw. czwartego grosza celnego, a wraz z nim zmiany formy poboru ceł z kwotowej na procentową¹¹ oraz istotny wzrost obciążenia celnego.

Jednym z istotnych aktów prawnych podjętych przez Sejm, a dotyczących polityki celnej kraju, była uchwała z 1581 r., na mocy której nastąpił podział świadczeń obciążających handel na cła i myta. Cła pozostawały świadczeniem zasilającym skarb królewski, podczas gdy myta pobierane były wyłącznie na rzecz poborców prywatnych¹².

Analizując charakter prawny ceł w czasach nowożytnych na ziemiach polskich, należy potwierdzić, iż cechowały się silnym fiskalizmem.

⁹ J. Walachowicz, *Monopole książęce w skarbowości wczesnofeudalnej Pomorza Zachodniego*, Poznań 1963, s. 25.

¹⁰ M. Woźniczko, *Polskie celnictwo w wiekach średnich i okresie nowożytnym do roku 1918. Rys historyczny*, cz. I, „Monitor Prawa Celnego” 1996, nr 9, s. 350.

¹¹ W 1738 r. tzw. czwarty grosz celny” został zastąpiony cłem w wysokości 2% od wartości towaru; P. Wiązek, *Cło generalne w nowożytnej Rzeczpospolitej*, [w:] R. Wojciechowski (red.), *Z dziejów skarbowości*, Wrocław 2009, s. 34–35; A. Filipczak-Kocur, *Skarbowość Rzeczpospolitej 1587–1648*, Warszawa 2006, s. 62.

¹² W. Czyżowicz, *Polityka celna – istota, przedmiot i podmioty*, [w:] W. Czyżowicz (red.), *Prawo celne*, Warszawa 2004, s. 26.

Świadczyć może o tym m.in. różnorodność form pobieranych cel. Uiszczane były w postaci: cła palowego, tzw. czwartego grosza, który uiszczany był wraz z cłem wywozowym inducta, cła nadzwyczajnego – *auctiosubsidiorum*, oraz tzw. cła od wszystkich przewożonych towarów¹³.

Ważny etap w rozwoju polskiego cła nastąpił w roku 1661, kiedy po raz pierwszy wprowadzono cło powszechne. Zastąpiło ono wszystkie rodzaje cel pobieranych do tej pory na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Obowiązek uiszczenia cel ciążył nie tylko na kupcach czy osobach przywożących towary, ale również na rodzinie królewskiej, szlachcie oraz duchowieństwu¹⁴. Istotne znaczenie miała uchwalona w 1676 r. ordynacja celna, zwana też Instruktarzem celnym, gdzie zmienione zostały zasady poboru cel z formy kwotowej na procentową¹⁵.

W oparciu o powyższe można stwierdzić, że cło stanowiło dla panujących czy władców podstawowe narzędzie pozyskiwania środków potrzebnych do funkcjonowania państwa. To kluczowe znaczenie cel w systemie dochodów państwa w tym okresie wynikało z różnorodności form i metod, za pomocą których pobierana była ta danina. Można by nawet zaryzykować stwierdzenie, że różnorodność form poboru tej daniny świadczyła o szybkim i łatwym jej poborze.

W okresie zaborów na terytorium Polski obowiązywały systemy celne państw zaborczych. W okresie od I rozbioru Polski do 1918 r. cło na wszystkich obszarach będących po zaborami stanowiło jedną z głównych pobieranych wówczas danin publicznych¹⁶.

Po odzyskaniu niepodległości przez państwo polskie rozpoczął się proces ujednolicenia przepisów polskiego systemu celnego, zapoczątkowany wejście w życie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia

¹³ M. Woźniczko, *Polskie celnictwo...*, s. 350; M. Woźniczko, *Okres nowożytny*, [w:] W. Czyżowicz, M. Woźniczko (red.), *Cło i celnicy w historii. Struktury i mechanizmy działania*, Warszawa 2012, s. 66; S. Waschko, *Handel zagraniczny Polski (od czasów najdawniejszych do najnowszych)*, Sopot 1963, s. 18–22; A. Filipczak-Kocur, *op. cit.*, s. 256.

¹⁴ P. Wiązek, *Cło generalne w nowożytnej Rzeczypospolitej*, [w:] R. Wojciechowski (red.), *op. cit.*, s. 38.

¹⁵ M. Woźniczko, *Okres nowożytny*, [w:] W. Czyżowicz, M. Woźniczko (red.), *op. cit.*, s. 68.

¹⁶ A. Drozdek, *Charakter prawny...*, s. 42.

4 listopada 1919 r. o taryfie celnej¹⁷. Zgodnie z tą regulacją cło przybrało charakter protekcyjny¹⁸, natomiast towary przewożone przez obszar celny państwa polskiego lub z niego wywożone nie podlegały już obciążeniom celnym. Obrót towarowy z zagranicą wiązał się z uiszczeniem dwóch świadczeń, w postaci ceł i opłat celnych.

Na kształt pobieranego wówczas cła istotny wpływ miały przede wszystkim stosunki gospodarcze z państwami sąsiadującymi z Polską. Układy handlowe pomiędzy Polską i ościennymi państwami spowodowały stosowanie niższych stawek celnych¹⁹. Analizując rolę cła w okresie międzywojennym, warto podkreślić rolę ceł wywozowych. Obowiązek ich uiszczenia wynikał z ustawy z dnia 31 lipca 1924 r. w przedmiocie uregulowania stosunków celnych, która po raz pierwszy wprowadziła stosowanie ceł wywozowych. Powyższe miało na celu ochronę konsumenta krajowego przez ograniczenie ilościowego eksportu niektórych towarów. Oznacza to, że oprócz funkcji fiskalnej, jaką pełnił ten rodzaj ceł w wymianie towarowej z zagranicą, cła miały również cel prohibicyjny oraz ochronny rynku krajowego. Ich charakter został zmieniony przez rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 23 października 1934 r. Podstawową rolą cła nie była już funkcja fiskalna, lecz gospodarcza polegająca na ochronie produkcji krajowej przed wywozem towarów poza granice kraju²⁰.

Istotną zmianę charakteru pobieranych w tym okresie ceł wprowadziło rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 października 1933 r. o prawie celnym²¹. Obrót towarowy z zagranicą wiązał się z uiszczeniem ceł przywozowych i wywozowych. Zaprzeszono poboru ceł od towarów przewożonych przez polski obszar celny.

Przedstawiona powyżej charakterystyka ceł z tego okresu dowodzi

¹⁷ Rozporządzenie Ministrów Skarbu oraz Przemysłu Handlu z dnia 4 listopada 1919 r. o taryfie celnej (Dz. U. z 1919 r. Nr 95, poz. 510).

¹⁸ Por. I. Weinfeld, *Daniny. Podatki, opłaty, cła i akcyzy, skarbowości polskiej*, t. II, Warszawa 1937, s. 174.

¹⁹ A. Drozdek, *Charakter prawny...*, s. 45.

²⁰ Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 23 października 1934 r. o wyjaśnieniach uzupełniających taryfę celną wywozową (Dz. U. Nr 96, poz. 873).

²¹ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 października 1933 r. o prawie celnym (Dz. U. Nr 84, poz. 610 z późn. zm.).

o malejącym znaczeniu tego świadczenia, jak zauważa się bowiem w literaturze przedmiotu poświęconej analizie ekonomicznej znaczenia tego rodzaju danin publicznych, cła pełniły wówczas jedynie funkcję uzupełniającą w stosunku do dochodów kształtujących system podatkowy²².

Po zakończeniu II wojny światowej rola ciał w systemie dochodów budżetu państwa uległa istotnej zmianie. Wskutek działań wojennych rodzimy przemysł uległ zniszczeniu do tego stopnia, że odbudowa kraju wymagała importu towarów z zagranicy²³. Sytuacja wymusiła zmniejszenie stawek celnych, ale tylko na niektóre towary. W efekcie cła przywozowe przestały pełnić rolę instrumentu regulującego wymianę towarową z zagranicą²⁴. Niemniej jednak państwo polskie celem uzupełnienia dochodów z tego źródła wprowadziło inne instrumenty finansowe, zwiększając wysokość pobieranych przy przywozie towarów opłat celnych²⁵. W efekcie przejęły one fiskalną rolę ciał.

Pobór ciał w ówczesnej Polsce dzielił się na handlowy i niehandlowy. Przedsiębiorstwa państwowe były zwolnione z obowiązku uiszczania ciał wywozowych²⁶, podczas osoby dokonujące obrotu niehandlowego były zobowiązane do uiszczenia zarówno ciał przywozowych, jak i wywozowych. Dodatkowo cła w obrocie niehandlowym były znacznie wyższe niż w obrocie dokonywanym przez przedsiębiorstwa państwowe²⁷.

Zdaniem przedstawicieli nauki, którzy podjęli się analizy ówczesnych dochodów budżetu państwa, zastosowanie ciał przywozowych i wywozowych miało na celu nie tyle osiągnięcie dochodów, co

²² M. Woźniczko, *Polska administracja celna w okresie międzywojennym*, [w:] W. Czyżowicz, M. Woźniczko (red.), *op. cit.*, s. 110.

²³ K. Włodkowski, *Historia taryf celnych w Polsce – od zakończenia II wojny światowej do 2004 r., część III*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2012, nr 1, s. 30.

²⁴ M. Woźniczko, *Polska administracja celna w latach 1944–1989*, [w:] W. Czyżowicz, M. Woźniczko (red.), *op. cit.*, s. 126.

²⁵ Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 22 października 1947 r. o zmianie przepisów wykonawczych do prawa celnego (Dz. U. Nr 67, poz. 421); P. Hanclich, *Prawo celne*, [w:] J. Jura (red.), *Podstawy celnictwa*, Warszawa 2008, s. 44.

²⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 listopada 1975 r. w sprawie ciał na towary przywożone w handlowym obrocie towarowym z zagranicą (Dz. U. Nr 40, poz. 210).

²⁷ J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 157; W. Wojtowicz, B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski (red.) *Prawo finansowe*, Warszawa 1997, s. 450.

oddziaływanie na przywóz i wywóz towarów, a tym samym także na produkcję i konsumpcję. Cła przywozowe pełniły wówczas funkcję fiskalną, natomiast wywozowe – ekonomiczną²⁸.

Kolejnym aktem prawnym, który wywarł wpływ na kształt pobieranego cła, była ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne²⁹. W treści art. 2 pkt 15 zawierała ona definicję należności celnych, do których zaliczane były cła i inne opłaty przewidziane w ustawie. Powyższa regulacja wprowadziła zasadę jedności i równości w traktowaniu towarów i podmiotów działających w sferze handlu zagranicznego oraz powszechności należności celnych przywozowych. Pobierane należności celne zasilały budżet państwa i posiadały charakter fiskalny³⁰.

Wejście w życie kolejnej regulacji prawnej – ustawy Kodeks celny³¹ – spowodowało rozpoczęcie procesu dostosowania polskiego prawa celnego do regulacji celnych Unii Europejskiej.

Na kształt polityki celnej realizowanej przez Polskę w latach 1990–2002 wyraźny wpływ wywarła zarówno prowadzona wówczas polityka traktatowa (Unia Europejska³², CEFTA³³, EFTA³⁴) jak również szereg umów dwustronnych zawartych w tym okresie przez Polskę z krajami nadbałtyckimi oraz rozwijającymi się³⁵. Swobodne korzystanie

²⁸ L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982, s. 153.

²⁹ Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. Prawo celne (Dz. U. Nr 75, poz. 445 z późn. zm.).

³⁰ Wyrok NSA z dnia 27 maja 1991 r., sygn. III SA 196/91, Lex nr 57941.

³¹ Ustawa z dnia 9 stycznia 1997 – Kodeks celny (t.j. Dz. U. z 2001 r., Nr 75, poz. 802 z późn. zm.).

³² 16 grudnia 1991 r. został podpisany Układ Europejski ze Wspólnotami Europejskimi. Po dwuletnim okresie ratyfikacji Układ wszedł w życie 1 lutego 1994 r.

³³ W dniu 21 grudnia 1992 r. podpisany został Środkowoeuropejskie Umowa o Wolnym Handlu (CEFTA) zawarta przez Republikę Czeską, Republikę Węgierską, Republikę Słowacką i Rzeczpospolitą Polską (Dz. U. Załącznik do Nr 129, poz. 63).

³⁴ Z dniem 10 grudnia 1992 r. została podpisana Umowa między Rzeczpospolitą Polską a państwami Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) sporządzona w Genewie (Dz. U. z 1994 r. Nr 129, poz. 639).

³⁵ Przykładowo można wymienić: umowę o wolnym handlu między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Litewską sporządzoną w Warszawie z dnia 27 czerwca 1996 r.; Dz. U. Nr 158 z 1996 r., poz. 807 (weszła w życie 1 stycznia 1997 r.); umowa o wolnym handlu między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Łotewską sporządzona w Warszawie z dnia 28 kwietnia 1997 r.; Dz. U. Nr 63 z 1997 r., poz. 709 (weszła w życie 1 czerwca 1999 r.); umowa o wolnym handlu między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Estońską sporządzona w Warszawie dnia 5 listopada 1998 r., Dz. U. Nr 175 z 2002 r., poz. 1435 (weszła w życie 1 stycznia 1999 r.); umowa o wolnym handlu

z instrumentów regulujących wysokość pobieranych ciał została mocno ograniczona także w wyniku przyjęcia porozumienia osiągniętego w ramach GATT/WTO³⁶. Niewątpliwie ówczesna polityka traktatowa prowadzona przez władze polskie zmieniła na zawsze oblicze pobieranego wówczas cła, które zaczęło wyraźnie odbiegać od ekonomicznego znaczenia tej daniny w systemie dochodów publicznych państwa.

Największe zmiany w funkcjonowaniu cła jako instrumentu kształtującego dochód budżetu państwa w całej jego historii od czasów średniowiecza nastąpiły w chwili przystąpienia Polski do Unii Europejskiej w maju 2004 r. Polska, stając się członkiem Unii Europejskiej, zobowiązana była do przyjęcia całego dorobku prawa unijnego, który obejmował ustawodawstwo i orzecznictwo zwane *acquiscommunautaire*. Wejście Polski do Unii Europejskiej, a w jej ramach do Unii Celnej, skutkowało zastąpieniem krajowego prawa celnego unijnym prawodawstwem. Podstawę regulacji prawnej z zakresu prawa celnego stanowią obecnie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego oraz Rady Europejskiej³⁷, które zapewnić mają bezpośrednie, skuteczne i jednakowe stosowanie prawa celnego we wszystkich porządkach krajów członkowskich. Uzupełniająco stosowane są także normy prawne stanowione przez polskiego ustawodawcę, a regulujące zasady postępowania przy przywozie i wywozie towarów na obszar celny Unii Europejskiej³⁸.

Jak wynika z powyższych rozważań, cło na przestrzeni wieków stanowiło istotne narzędzie w rękach władców czy panujących, za pomocą którego pozyskiwali oni środki niezbędne do funkcjonowania państwa. W czasach

między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Turecką sporządzona w Ankarze z dnia 4 października 1999 r., Dz. U. Nr 57 z 2000 r., poz. 680 (weszła w życie 1 maja 2000 r.).

³⁶ W wyniku negocjacji toczących się w ramach tzw. Rundy Urugwajskiej podpisany został w Marrakeszu tzw. Akt końcowy. Zawierał on wyniki rokowań na forum GATT i stanowił ważny czynnik zmieniający filozofię polityki celno-handlowej większości państw (por. E. Kawecka-Wyrzykowska, *Wyniki Rundy Urugwajskiej GATT i ich znaczenie dla Polski (wybrane aspekty)*, „Biuletyn Centrum Europejskiego” 1995, nr 4, s. 137).

³⁷ Zgodnie z art. 288 Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej jako: TFUE) rozporządzenia te mają zasięg ogólny, wiążą w całości i są bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47.

³⁸ Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1169).

średniowiecza stanowiło ono główne źródło dochodów, cechując się silnym fiskalizmem. Z upływem czasu stało na tyle łatwym i skutecznym źródłem pozyskania dochodów, że ówcześni władcy często sięgali do tego rodzaju daniny, ustanawiając różne formy tego świadczenia. W miarę jednak rozwoju politycznego oraz kontaktów międzynarodowych zaczęło pełnić inne funkcje, zwłaszcza związane z ochroną rynku krajowego. Istotne zmiany dotyczące roli cła w systemie dochodów publicznych zaistniały po wejściu Polski do Unii Europejskiej. Na mocy uregulowań unijnych tylko część (20%) dochodów z poboru tej daniny pozostaje w budżecie państwa, 80% trafia natomiast do budżetu Unii Europejskiej³⁹.

3. Geneza czynników determinująca pozycję cła w czasach współczesnych

Podczas analizy roli cła w systemie dochodów państwa niezbędne jest wskazanie instrumentów polityki celnej Unii Europejskiej, za pomocą których kształtowana jest rola współczesnego cła. Konieczne jest zatem przedstawienie instrumentów regulacji prawnej, za pomocą których kształtowana jest wysokość pobieranego cła, ale także innych czynników, które nie wynikają wprost z uregulowań prawnych, ale w efekcie wpływają na wysokość dochodu budżetu państwa z tytułu pobieranych cła. Powyższa analiza pozwoli na określenie kierunku, w jakim zmierza polityka celna prowadzona przez Unię Europejską, co w konsekwencji przekłada się na wskazanie roli cła, jaką obecnie gra ono w budżecie państwa.

Jak wskazano już wcześniej, cło jako źródło dochodów budżetu Unii Europejskiej gra istotną rolę, co zostało podkreślone w preambule do decyzji Rady nr 2014/335/UE. Zgodnie z jej brzmieniem system zasobów własnych Unii zapewnia odpowiednie zasoby do kształtowania

³⁹ Z chwilą przystąpienia Polski do Unii Europejskiej do budżetu wspólnoty przekazywano 75% zaksięgowanych kwot pobranego cła. Od 1 października 2016 r. kwota ta wzrosła do 80%. Por. decyzja 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 7.06.2014, s. 105) – dalej jako: decyzja Rady nr 2014/335/UE; Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana w brzmieniu nadanym traktatem lizbońskim, Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010, s. 47).

poszczególnych polityk Unii w sposób uporządkowany, przy uwzględnieniu potrzeby ścisłej dyscypliny budżetowej.

Cło jako narzędzie polityki handlu zagranicznego wymaga rozbudowanych uregulowań prawno-organizacyjnych⁴⁰. Przyjęcie unijnych regulacji z zakresu prawa celnego spowodowało utratę przez polskiego ustawodawcę kompetencji w zakresie zawierania umów celnych i handlowych z państwami trzecimi.

Filarem funkcjonowania unii celnej, którą tworzą wszystkie kraje członkowskie, jest art. 28 TFUE. Zgodnie z jego treścią unia celna rozciąga się na całą wymianę towarową i obejmuje zakaz cel przywozowych i wywozowych między państwami członkowskimi oraz wszelkich opłat o skutku równoważnym, jak również przyjęcie wspólnej taryfy celnej w stosunkach z państwami trzecimi.

Najważniejsze postanowienia regulujące obrót towarowy z państwami trzecimi zawarte zostały w Unijnym Kodeksie Celnym, jak również jego aktach wykonawczych⁴¹, które regulują zasady obrotu towarowego z partnerami z państw trzecich.

Jednym z czynników kształtujących bezpośrednio wysokość pobieranego cła są środki polityki handlowej stosowane przez Unię Europejską. W literaturze przedmiotu za bezsprzeczny uznaje się fakt, że środki polityki handlowej, biorąc pod uwagę kryterium wpływu na cenę towaru w stosunku, do którego jest stosowany dany środek, można podzielić na środki taryfowe oraz nietaryfowe⁴². Do środków taryfowych zaliczane są instrumenty bezpośredniego oddziaływania na cenę towaru. Należy do nich zaliczyć różne postacie cła, zawieszenie poboru cel

⁴⁰ B. Jedliński, *Polska polityka handlu zagranicznego*, Gdańsk 2002, s. 127.

⁴¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny, 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 nr 343 z 29.12.2015, s. 1, Dz. Urz. UE L 69 z 15.03.2016, s. 1 oraz Dz. Urz. UE L 87 z 2.04.2016, s. 35); rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego Unijny Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L nr 343 z 29.12.2015, s. 558).

⁴² G. Mosiej, *Polityka celna Polski w okresie transformacji systemowej*, Toruń 2004 r., s. 51.

w całości lub w części oraz kontyngenty taryfowe określające maksymalne ilości lub wartości towaru, które mogą zostać wprowadzone na unijny obszar celny przy zastosowaniu zredukowanych stawek celnych. Do tej grupy środków Unijny Kodeks Celny zalicza także tzw. plafony taryfowe.

Do instrumentów parataryfowych zalicza się takie środki, które bezpośrednio nie wpływają na cenę sprowadzanych towarów, ale też nie posiadają statusu ceł. Należą do nich podatki importowe, opłaty wyrównawcze oraz subwencje. Do środków pozataryfowych należy zaliczyć także takie narzędzia, które nie stymulują ceny towarów, ale pośrednio wpływają na wolumen i strukturę obrotów towarowych z zagranicą. Do środków takich należy zaliczyć ograniczenia ilościowe i dewizowe oraz bariery techniczne.

Podstawowym narzędziem technicznym państwa służącym ustalaniu wysokości cła jest taryfa celna. Z chwilą przystąpienia do Unii Europejskiej, Polska przyjęła Wspólną Taryfę Celną⁴³, obowiązująca wszystkie kraje członkowskie Unii Europejskiej. Zawiera ona stawki celne tzw. konwencyjne, które ustalone zostały przez organy Unii Europejskiej stosownie do zobowiązań związanych z przynależnością do Światowej Organizacji Handlu (WTO) i Światowej Organizacji Celnej (WCO). Przyjęcie wspólnotowej taryfy celnej w efekcie spowodowało obniżenie średniego poziomu stawek celnych w porównaniu z dotychczas obowiązującymi na polskim obszarze celnym do momentu wejścia Polski do Unii Europejskiej. Wyłączną kompetencję prawodawczą w zakresie ustalania elementów Wspólnej Taryfy Celnej posiada Unia Europejska.

Wspólna Taryfa Celna stanowi jeden z instrumentów prawnych ochrony rynku państw członkowskich Unii Europejskiej wynikający z zewnętrznej „postaci” unii celnej. Zabezpieczeniu interesów państw członkowskich służą m.in. elementy kalkulacyjne określone we Wspólnej Taryfie Celnej Unii Europejskiej⁴⁴. Do elementów takich należy zaliczyć

⁴³ Rozporządzenie Rady (EWG) z dnia 7 września 1987 r. nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. Urz. WE z 1987 r., L 256, s. 1 z późn. zm.

⁴⁴ A. Drozdek, *Instrumenty prawne ochrony rynku państw członkowskich*, [w:] J. Jaskiernia, K. Spryszak (red.), *Nowe wyzwania i rozwiązania w europejskim systemie ochrony praw człowieka*,

przede wszystkim stawkę celną, która odgrywa istotną rolę w ochronie rynku Unii Europejskiej przed nieuczciwą konkurencją, jak również pochodzenie towarów, które wpływa na wysokość pobieranego przez organy celne cła.

Ochronie rynku państw członkowskich służą także środki antydumpingowe, które stosowane są w formie tymczasowego lub ostatecznego cła antydumpingowego⁴⁵. Instrument ten, jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, stanowi aż 80% przypadków zastosowania instrumentów ochrony rynku państw członkowskich Unii Europejskiej⁴⁶. Środki te służą głównie ochronie rodzimych gospodarek państw członkowskich przed konkurencyjnymi produktami pochodzenia zagranicznego (funkcja protekcyjno-regulacyjna), choć w marginalnym zakresie zapewniają także wpływy do budżetu Unii Europejskiej, przez co pełnią także funkcję fiskalną.

Jednym z istotnych czynników kształtujących wysokość dochodów budżetu państwa z tytułu ceł jest możliwość wyboru miejsca dokonania odprawy celnej na terytorium jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej. Właściwe funkcjonowanie administracji celnej może przyczynić się do tego, że przedsiębiorstwa mające siedzibę w pozostałych państwach członkowskich Unii będą dokonywać odpraw celnych towarów przywożonych z państw trzecich w kraju, co w konsekwencji spowoduje większe wpływy z ceł pobieranych przez organy celne i większe dochody budżetu państwa⁴⁷. Wysoka jakość i poziom usług świadczonych przez administrację celną bezpośrednio przekłada się na opłacalność transakcji zawieranych przez importerów czy eksporterów z partnerami

Toruń 2018, s. 363 i n.

⁴⁵ Aktem prawnym regulującym kwestie antydumpingu jest rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2016/1036 z dnia 8 czerwca 2016 r. w sprawie ochrony przed przywozem produktów po cenach dumpingowych z państw niebędących członkami Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z 2016 r., L 176 s. 21, z późn. zm.).

⁴⁶ A. Drwiłło, *Cło i inne należności celne (instrumenty reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą w świetle prawa celnego*, [w:] J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szołno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008, s. 425.

⁴⁷ G. Mosiej, *op. cit.*, s. 348.

zagranicznymi. W świetle powyższego efektywność i sprawność administracji celnej ma niewątpliwie wpływ na wysokość dochodów z tytułu tej daniny pozostających w budżecie państwa. Możliwość wyboru miejsca dokonania odprawy celnej wymusza konkurencję pomiędzy organami celnymi, która przekłada się w konsekwencji na jakość świadczonych usług oraz efektywność działania administracji celnej.

Czynnikiem determinującym pozycję cła jako źródła dochodów związku publicznoprawnego (rozumianego jako dochód budżetu państwa oraz Unii Europejskiej) jest także polityka celna prowadzona przez Unię Europejską. Największe zmiany w funkcjonowaniu instrumentów, za pomocą których kształtowana jest polityka celna Unii Europejskiej, nastąpiły na przełomie XX i XXI wieku, a wynikały przede wszystkim z międzynarodowej sytuacji gospodarczej, jaka panowała na świecie. Skutkiem powyższego było odformalizowanie postępowania celnego oraz wprowadzenie licznych ułatwień i uproszczeń dla przedsiębiorców wskutek zastosowania m.in. instrumentów informatycznych. Przeobrażenie polityki celnej Unii Europejskiej skutkowało zmniejszeniem obciążeń celnych w obrocie z państwami trzecimi. W efekcie przy aktualnej wysokości pobieranych należności celnych i podatkowych większym obciążeniem dla importera jest konieczność uiszczenia należności podatkowych niż celnych⁴⁸.

Badając rolę cła jako źródła dochodów państwa, warto zwrócić uwagę na jego związek z środkami parataryfowymi, tj. podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym pobieranym przy imporcie towarów. Wyższe dochody z ceł skutkują wyższymi wpływami z tytułu pozostałych danin publicznych pobieranych w obrocie towarowym z zagranicą, a te zasilają budżet państwa⁴⁹.

⁴⁸ P. Witkowski, *Instrumenty polityki celnej Unii Europejskiej*, Lublin 2016, s. 398.

⁴⁹ W odniesieniu do podatku od towarów i usług państwa członkowskie mogą stosować stawki w granicach od 15% do 27%. W efekcie polscy przedsiębiorcy niejednokrotnie wybierają jako miejsce dokonania odprawy celnej Niemcy, gdzie stawka podatku VAT jest o 5% niższa od obowiązującej w Polsce. Podobna sytuacja występuje w podatku akcyzowym, w szczególności gdy dotyczy to towarów akcyzowych niezharmonizowanych (P. Witkowski, *op. cit.*, s. 398).

4. Wnioski końcowe

Generalną konkluzją płynącą z przeprowadzonej analizy jest stwierdzenie, że cło stanowi jeden z istotnych instrumentów prawnych, za pomocą którego kształtowana jest polityka ekonomiczna i gospodarcza kraju. Od czasów średniowiecza cło stanowi podstawowe narzędzie, które w zależności od realiów politycznych czy gospodarczych realizuje funkcję fiskalną, stanowiąc dochód budżetu państwa, bądź jego zadanie sprowadza się do ochrony rodzimej gospodarki kraju (rynku unijnego).

Analizując współczesną rolę cła jako dochodu państwa, jak również Unii Europejskiej niewątpliwie należy także wskazać na szereg czynników wynikających z procesu globalizacji i regionalizacji, które wywierają konkretny wpływ na gospodarkę handlową Unii Europejskiej. Przynależność do organizacji WTO powoduje ograniczenie autonomii w zakresie podwyższania stawek celnych. W efekcie powoduje to, że Unia Europejska, prowadząc politykę celną, związana jest wytycznymi wynikającymi z zawieranych umów i traktatów międzynarodowych.

Analiza funkcji, jaką pełni obecnie cło w systemie dochodów państwa, pozwala na sformułowanie wniosku, że jego rola jako źródła dochodów państwa jest znikoma. Powyższe jest konsekwencją procesu integracji w ramach wspólnego rynku Unii Europejskiej oraz ustaleń międzynarodowych w zakresie międzynarodowej wymiany handlowej. Przeobrażenia światowej gospodarki oraz liberalizacja handlu spowodowały, że po II wojnie światowej cło przestało pełnić rolę fiskalną. Wzrosła natomiast rola cła jako narzędzia ochrony przed nadmiernym napływem towarów pochodzących z krajów trzecich.

Czynnikiem determinującym pozycję współczesnego cła jako źródła dochodu związku publicznoprawnego jest polityka celna prowadzona przez Unię Europejską. Przeobrażenie polityki celnej Unii Europejskiej na przełomie XX i XXI w. skutkowało zmniejszeniem obciążeń celnych w obrocie z państwami trzecimi. W efekcie większym obciążeniem dla podmiotów dokonujących importu towarów jest konieczność

uiszczenia należności podatkowych z tytułu importu towarów aniżeli należności celnych.

W chwili obecnej polityka celna prowadzona przez Unię Europejską zmierza w kierunku usprawnienia obrotu towarowego z zagranicą, czego wyrazem jest rozpoczęty proces wprowadzenia instrumentów informatycznych mających na celu przyspieszenie dokonywanych odpraw celnych. Przykładem może być także instytucja upoważnionego podmiotu gospodarczego (AEO), która wprowadzona została przez ustawodawcę unijnego w celu stosowania uproszczeń i ułatwień w wykonywaniu obowiązków związanych z obrotem towarowym z zagranicą.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. Bardach J., *Skarbowość*, [w:] Bardach J., Leśniadorski B., Pietrzak M. (red.), *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 1998
2. Czyżowicz W., *Polityka celna – istota, przedmiot i podmioty*, [w:] Czyżowicz W. (red.), *Prawo celne*, Warszawa 2004
3. Drozdek A., *Charakter prawny cła jako daniny publicznej w krajowym i unijnym prawie celnym*, Szczecin 2017
4. Drozdek A., *Instrumenty prawne ochrony rynku państw członkowskich*, [w:] Jaskiernia J., Spryszak K. (red.), *Nowe wyzwania i rozwiązania w europejskim systemie ochrony praw człowieka*, Toruń 2018
5. Drwiłło A., *Cło i inne należności celne (instrumenty reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą w świetle prawa celnego)*, [w:] Głuchowski J., Kosikowski C., Szołno-Koguc J. (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008
6. Drwiłło A., *Prawo celne*, Gdańsk 2001
7. Filipczak-Kocur A., *Skarbowość Rzeczypospolitej 1587–1648*, Warszawa 2006
8. Gajl N., *Skarb państwa*, Warszawa 1996
9. Gąbiński S., *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902

10. Handlich P., *Prawo celne*, [w:] Jura J. (red.), *Podstawy celnictwa*, Warszawa 2008
11. Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980
12. Jedliński B., *Polska polityka handlu zagranicznego*, Gdańsk 2002
13. Kawecka-Wyrzykowska E., *Wyniki Rundy Urugwajskiej GATT i ich znaczenie dla Polski (wybrane aspekty)*, „Biuletyn Centrum Europejskiego” 1995, nr 4
14. Kurowski L., *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982
15. Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Problematyka definicji cła i prawa celnego*, [w:] Lasiński-Sulecki K. (red.), *Prawo celne. Międzynarodowe, wspólnotowe, polskie*, Warszawa 2007
16. Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Rudyk T., *Wprowadzenie*, [w:] Morawski W. (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2007
17. Mosiej G., *Polityka celna Polski w okresie transformacji systemowej*, Toruń 2004
18. Wałachowicz J., *Monopole książęce w skarbowości wczesnofeudalnej Pomorza Zachodniego*, Poznań 1963
19. Waschko S., *Handel zagraniczny Polski (od czasów najdawniejszych do najnowszych)*, Sopot 1963
20. Weinfeld I., *Daniny. Podatki, opłaty, cła i akcyzy, skarbowości polskiej*, t. II, Warszawa 1937
21. Weymann S., *Cła i drogi handlowe w Polsce Piastowskiej*, Poznań 1938
22. Wiązek P., *Cło generalne w nowożytnej Rzeczypospolitej*, [w:] Wojciechowski R. (red.), *Z dziejów skarbowości*, Wrocław 2009
23. Witkowski P., *Instrumenty polityki celnej Unii Europejskiej*, Lublin 2016
24. Włodkowski K., *Historia taryf celnych w Polsce – od zakończenia II wojny światowej do 2004 r.*, część III, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2012, nr 1
25. Wojtowicz W., Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M. (red.) *Prawo finansowe*, Warszawa 1997
26. Woźniczko M., *Okres nowożytny*, [w:] Czyżowicz W., Woźniczko M. (red.), *Cło i celnicy w historii. Struktury i mechanizmy działania*, Warszawa 2012
27. Woźniczko M., *Polskie celnictwo w wiekach średnich i okresie nowożytnym do roku 1918. Rys historyczny*, cz. I, „Monitor Prawa Celnego” 1996, nr 9

Źródła

1. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana w brzmieniu nadanym traktatem lizbońskim, Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010)
2. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012
3. Rozporządzenie Rady (EWG) z dnia 7 września 1987 r. nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. Urz. WE z 1987 r., L 256, s. 1 z późn. zm.
4. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L Nr 269 z dn. 10.10.2013 r., s. 1 z późn. zm.)
5. 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 nr 343 z 29.12.2015, s. 1, Dz. Urz. UE L 69 z 15.03.2016, s. 1 oraz Dz. Urz. UE L 87 z 2.04.2016, s. 35)
6. Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego Unijny Kodeks Celný (Dz. Urz. UE L nr 343 z 29.12.2015, s. 558)
7. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2016/1036 z dnia 8 czerwca 2016 r. w sprawie ochrony przed przywozem produktów po cenach dumpingowych z państw niebędących członkami Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z 2016 r., L 176 s. 21, z późn. zm.)
8. Decyzja 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 7.06.2014, s. 105)
9. Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. Prawo celne (Dz. U. Nr 75, poz. 445 z późn. zm.)
10. Ustawa z dnia 9 stycznia 1997 – Kodeks celny (t.j. Dz. U. z 2001 r., Nr 75, poz. 802 z późn. zm)
11. Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1169)
12. Rozporządzenie Ministrów Skarbu oraz Przemysłu Handlu z dnia 4 listopada 1919 r. o taryfie celnej (Dz. U. z 1919 r. Nr 95, poz. 510)

13. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 października 1933 r. o prawie celnym (Dz. U. Nr 84, poz. 610 z późn. zm.)
14. Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 23 października 1934 r. o wyjaśnieniach uzupełniających taryfę celną wywozową (Dz. U. Nr 96, poz. 873)
15. Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 22 października 1947 r. o zmianie przepisów wykonawczych do prawa celnego (Dz. U. Nr 67, poz. 421)
16. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 listopada 1975 r. w sprawie cel na towary przywożone w handlowym obrocie towarowym z zagranicą (Dz. U. Nr 40, poz. 210)
17. Umowa o Wolnym Handlu (CEFTA) zawarta przez Republikę Czeską, Republikę Węgierską, Republikę Słowacką i Rzeczypospolitą Polską (Dz. U. Załącznik do Nr 129, poz. 63)
18. Umowa między Rzeczypospolitą Polską a państwami Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) sporządzona w Genewie (Dz. U. z 1994 r. Nr 129, poz. 639)
19. Umowa o wolnym handlu między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Litewską sporządzoną w Warszawie z dnia 27 czerwca 1996 r.; Dz. U. Nr 158 z 1996 r., poz. 807 (weszła w życie 1 stycznia 1997 r.)
20. Umowa o wolnym handlu między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Łotewską sporządzona w Warszawie z dnia 28 kwietnia 1997 r.; Dz. U. Nr 63 z 1997 r., poz. 709 (weszła w życie 1 czerwca 1999 r.)
21. Umowa o wolnym handlu między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Estońską sporządzona w Warszawie dnia 5 listopada 1998 r., Dz. U. Nr 175 z 2002 r., poz. 1435 (weszła w życie 1 stycznia 1999 r.)
22. Umowa o wolnym handlu między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Turecką sporządzona w Ankarze z dnia 4 października 1999 r., Dz. U. Nr 57 z 2000 r., poz. 680 (weszła w życie 1 maja 2000 r.)
23. Wyrok NSA z dnia 27 maja 1991 r., sygn. III SA 196/91, Lex nr 57941