

# KONTROLA CELNA JAKO ELEMENT ZARZĄDZANIA MIĘDZYNARODOWYM OBROTEM TOWAROWYM

MIROSŁAWA LASZUK



Politechnika  
Białostocka

Mirosława Laszuk

**KONTROLA CELNA  
JAKO ELEMENT ZARZĄDZANIA  
MIĘDZYNARODOWYM  
OBROTEM TOWAROWYM**



Politechnika  
Białostocka

OFICyna WYDAWNICZA POLITECHNIKI BIAŁOSTOCKIEJ  
BIAŁYSTOK 2024

Recenzenci:  
prof. zw. dr hab. Wiesław Czyżowicz  
dr hab. Piotr Witkowski, prof. UMCS

Redaktor naukowy dyscypliny nauki o zarządzaniu i jakości:  
prof. dr hab. inż. Joanicjusz Nazarko

Korekta językowa:  
Edyta Chrzanowska

Skład, grafika:  
Oficina Wydawnicza Politechniki Białostockiej

Okładka:  
Marcin Dominów

Zdjęcie na okładce:  
YvonneHuijbens, <https://pixabay.com/pl/photos/granica-bariera-odprawa-celna-zoll-514854/ELG21>, <https://pixabay.com/pl/photos/niebo-chmury-formularze-powietrze-5534319/>

© Copyright by Politechnika Białostocka, Białystok 2024

ISBN 978-83-68077-57-5 (e-Book)  
DOI: 10.24427/978-83-68077-57-5



Publikacja jest udostępniona na licencji  
Creative Commons Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0  
(CC BY-NC-ND 4.0).

Pełną treść licencji udostępniono na stronie  
[creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/legalcode.pl](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/legalcode.pl).  
Publikacja jest dostępna w Internecie na stronie Oficyny Wydawniczej PB.

---

Oficina Wydawnicza Politechniki Białostockiej  
ul. Wiejska 45C, 15-351 Białystok  
e-mail: [oficina.wydawnicza@pb.edu.pl](mailto:oficina.wydawnicza@pb.edu.pl)  
[www.pb.edu.pl](http://www.pb.edu.pl)

# Spis treści

Wykaz skrótów.....	5
Wprowadzenie .....	6
Rozdział 1. Pojęcie i typy kontroli celnej.....	10
1.1. Pojęcie kontroli w nauce zarządzania .....	10
1.2. Pojęcie kontroli w naukach o administracji i w naukach prawnych.....	13
1.3. Istota kontroli celnej.....	15
1.4. Typy kontroli celnej.....	23
Rozdział 2. Uwarunkowania kontroli celnej.....	38
2.1. Uwarunkowania prawne.....	38
2.2. Uwarunkowania organizacyjne .....	47
2.3. Uwarunkowania związane z otoczeniem biznesu .....	51
2.4. Uwarunkowania technologiczne .....	54
Rozdział 3. Zarządzanie informacją w kontroli celnej .....	61
3.1. Pojęcie i źródła informacji celnej.....	61
3.2. Wymiana informacji pomiędzy organami celnymi – aspekty międzynarodowy i krajowy .....	65
3.3. Bezpieczeństwo informacji.....	79
Rozdział 4. Analiza ryzyka w kontroli celnej.....	86
4.1. Pojęcie ryzyka.....	86
4.2. Zarządzanie ryzykiem celnym .....	91
4.3. Kontrola celna oparta na analizie ryzyka .....	103
Rozdział 5. Kontrola celna a uproszczenia i ułatwienia w międzynarodowym obrocie towarowym .....	112
5.1. Upoważniony przedsiębiorca .....	112
5.2. Procedury uproszczone.....	126
5.3. Pozostałe ułatwienia .....	130
Rozdział 6. Kontrola celna w zarządzaniu bezpieczeństwem międzynarodowego obrotu towarowego – wyniki badań empirycznych.....	136
6.1. Metodologia prowadzonych badań .....	136
6.2. Zakres i wyniki kontroli celnych w latach 2012–2022 – analiza statystyczna danych Krajowej Administracji Skarbowej .....	140
6.3. Kontrole celne w badaniach ankietowych .....	158

Zakończenie .....	163
Bibliografia .....	170
Spis tabel .....	181
Spis rysunków .....	183
Spis wykresów .....	184
Streszczenie .....	185
Summary .....	187

# Wykaz skrótów

- AEO – *Authorised Economic Operator* – upoważniony przedsiębiorca
- AES – Automatyczny System Eksportu
- AIS – Automatyczny System Importu
- ALINA – System analizy zgłoszeń celnych
- CIS – System informacji celnej
- CRMS – *Customs Risk Management System*
- HS – *Harmonized System* – Zharmonizowany System Określania i Kodowania Towarów
- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- PUEESC – Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych
- RKC – *Revised Kyoto Convention* – Zrewidowana Konwencja z Kioto
- TFA – *Trade Facilitation Agreement* – Porozumienie o ułatwieniach w handlu
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej
- TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- UE – Unia Europejska
- UKC – unijny kodeks celny
- WE – Wspólnota Europejska
- WIP – wiążąca informacja o pochodzeniu
- WIT – wiążąca informacja taryfowa
- WKC – Wspólnotowy Kodeks Celny
- WCO – *World Customs Organization* – Światowa Organizacja Celna
- WTO – *World Trade Organization* – Światowa Organizacja Handlu
- ZISAR – Zintegrowany system zarządzania ryzykiem

# Wprowadzenie

Swoboda zawierania umów handlowych i kształtowania stosunków handlowych, a także działania na rzecz liberalizacji handlu podejmowane już od zakończenia drugiej wojny światowej na forum międzynarodowym, najpierw w ramach Układu Ogólnego w sprawie Taryf Celnych i Handlu (*General Agreement on Tariffs and Trade – GATT*), a następnie Światowej Organizacji Handlu (WTO), jak również proces globalizacji spowodowały znaczący wzrost międzynarodowego obrotu towarowego. Jednak początek XXI wieku przyniósł istotne zmiany, na które wpłynęły zamachy terrorystyczne zarówno w Stanach Zjednoczonych, jak i w innych regionach. Dzisiejszy świat jest zglobalizowany, ale też zdeintegrowany przez organizacje regionalnej integracji gospodarczej, do tego dochodzą rosnący egoizm gospodarczy państw oraz duże zagrożenie bezpieczeństwa międzynarodowego. W takich właśnie uwarunkowaniach kształtuje się współczesny paradygmat polityki handlowej, który wskazuje dwa priorytety – ułatwienia i uproszczenia oraz bezpieczeństwo.

Potwierdza to Wiesław Czyżowicz, który pisze, że w ciągu ostatnich kilkudziesięciu lat w centrum uwagi w obszarze międzynarodowego obrotu towarowego znalazły się trzy główne kwestie: ułatwienia w przepływie towarów przez granice celne, uproszczenia procedur celnych oraz bezpieczeństwo przepływu towaru<sup>1</sup>. Skutkiem tego było ukształtowanie się w polityce handlowej dwóch paradygmatów obejmujących powyższe kwestie. Od końca XX wieku bezpieczeństwo międzynarodowego obrotu towarowego stało się szczególnie ważne. Zmniejszył się z kolei aspekt fiskalny, co jest skutkiem wprowadzanych ułatwień.

Funkcjonowanie najpierw paradygmatu ułatwienia, a następnie bezpieczeństwa spowodowało szereg istotnych zmian w zasadach międzynarodowego obrotu towarowego. Szczególne znaczenie miały rozwiązania dążące do zapewnienia bezpieczeństwa tego obrotu w kontekście poczynionych już znaczących ułatwień. Uwzględniając fakt, że rozwiązania przyjęte w obszarze ułatwień często nie do końca odpowiadały założeniom w obszarze bezpieczeństwa, ważne było wprowadzenie rozwiązań równoważących oba aspekty.

---

<sup>1</sup> W. Czyżowicz, *Bezpieczeństwo łańcucha logistycznego w międzynarodowym obrocie towarowym – trendy i tendencje rozwoju w XXI wieku*, [w:] *Logistyka. Komunikacja. Bezpieczeństwo. Wybrane problemy*, red. M. Grzybowski, J. Tomaszewski, Gdynia 2009, s. 11, 24.

Biorąc pod uwagę, że bezpieczeństwo międzynarodowego obrotu towarowego jest priorytetem, należy podkreślić istotę bezpiecznego towaru jako głównego przedmiotu wymiany międzynarodowej. W monografii jest on rozumiany jako towar zgodny z normami ustanawiającymi zakazy i ograniczenia, z zasadami ochrony własności intelektualnej, z normami bezpieczeństwa środowiskowego, bezpieczny dla podmiotów uczestniczących w międzynarodowym obrocie towarowym oraz konsumentów. Bezpieczny jest też towar, który przemieszcza się w łańcuchu dostaw tranzytem, co oznacza brak jakichkolwiek nieprawidłowości (np. brak naruszenia zamknięć celnych, prawidłowe dokumenty, właściwe poruszanie się trasą tranzytową).

Uwzględniając powyższe, kontrola celna jest istotnym elementem zarządzania międzynarodowym obrotem towarowym. Działania podejmowane w jej ramach pozwalają na wprowadzenie bezpiecznego towaru nie tylko do obrotu towarowego, lecz także na określony rynek. Kontrola celna realizowana jest przez administracje celne, które w różnych państwach przybierają różną strukturę. W Polsce jest to Służba Celno-Skarbowa, która funkcjonuje w ramach Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Celem działań tych służb jest zapewnienie zgodności międzynarodowego obrotu towarowego z przepisami prawa celnego. Kontrola celna spełnia dwie funkcje: ochronną i gwarancyjną. Biorąc pod uwagę rosnące wymagania wobec towarów, liczne zakazy i ograniczenia, okazuje się, że funkcja ochronna jest coraz ważniejsza. Trzeba podkreślić, że kontrola celna różni się od innych rodzajów kontroli realizowanych przez organy administracji państwowej przede wszystkim tym, że jest ona podejmowana w stosunku do towarów w związku z ich wprowadzeniem na określony obszar celny lub wyprowadzeniem z tego obszaru.

Przez pojęcie międzynarodowego obrotu towarowego należy rozumieć zarówno obrót towarowy pomiędzy państwami członkowskimi UE a państwami do niej nienależącymi, jak i obrót wewnątrzunijny w ramach wspólnego rynku, objęty zasadą swobody wymiany towarowej (brak ceł i dokumentów celnych, brak kontroli celnych). Analiza przeprowadzona w niniejszej monografii dotyczy tylko obrotu między państwami członkowskimi UE a państwami nienależącymi do Unii.

W kontekście powyższych rozważań trzeba stwierdzić, że istnieje potrzeba szczegółowej analizy kontroli celnej jako jednego z procesów zarządzania i jej znaczenia w międzynarodowym obrocie towarowym, przede wszystkim w zakresie bezpieczeństwa. Nie można tu pominąć zgłoszeń celnych, które są podstawą do przeprowadzenia kontroli. Dotychczas nie analizowano tego aspektu kontroli celnej. Wskazana luka badawcza stała się podstawą do sformułowania głównego celu badawczego, który sprowadza się do rozważenia znaczenia kontroli celnej w międzynarodowym obrocie towarowym.

Cel główny został skonkretyzowany poprzez następujące cele szczegółowe:

- 1) określenie zakresu kontroli celnej oraz jej typów i ich znaczenia w międzynarodowym obrocie towarowym;
- 2) zidentyfikowanie uwarunkowań kontroli celnej, co pozwoli określić, które z nich mają znaczenie dla zapewnienia prawidłowego przepływu towarów w obrocie towarowym;

- 3) określenie znaczenia analizy ryzyka dla kontroli celnej;
- 4) ustalenie, jak funkcjonowanie dwóch paradygmatów w handlu międzynarodowym (ułatwienia i uproszczenia oraz bezpieczeństwa) wpływa na kontrolę celną;
- 5) określenie relacji – rodzaje zgłoszeń celnych a kontrola celna oraz rodzaje zgłoszeń celnych a nieprawidłowości ustalone w wyniku kontroli;
- 6) ustalenie, jakie nieprawidłowości są wykrywane w wyniku przeprowadzenia kontroli celnej.

Na tle powyższego sformułowano problem badawczy, który można sprowadzić do pytania, jak kontrola celna ze szczególnym rodzajem czynności skierowanych na towar i jego bezpieczeństwo (rozumiane szeroko) wpływa na międzynarodowy obrót towarowy.

Osiągnięcie powyższych celów było możliwe dzięki zastosowaniu następujących metod badawczych: analiza i krytyka piśmiennictwa, analiza danych wtórnych (otrzymanych od Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie), badania ankietowe przeprowadzone wśród agencji celnych.

Przyjęta konstrukcja monografii jest konsekwencją postawionych celów oraz problemu badawczego. W jej pierwszej części (rozdziały 1–2) przedstawiono rozumienie pojęcia kontroli w nauce zarządzania, naukach o administracji oraz naukach prawnych oraz wskazano istotne różnice. Szczególną uwagę poświęcono kontroli celnej, a dokładnie jej typom, które zostały wyróżnione przy uwzględnieniu następujących kryteriów: sytuacji celnej towarów, czasu oraz celu kontroli<sup>2</sup>. W dalszej części dokonano analizy uwarunkowań kontroli celnej. Szczególną uwagę zwrócono na uwarunkowania prawne, organizacyjne, związane z otoczeniem biznesu oraz technologiczne. Analizując te pierwsze, uwzględniono specyfikę regulacji odnoszących się do kontroli celnej, a mianowicie multicentryczny system prawa. Kontrola celna uregulowana została na poziomach międzynarodowym, unijnym oraz krajowym, a wszystkie regulacje wzajemnie się uzupełniają. Zaznaczyć też należy, że w ostatnich latach coraz bardziej istotne znaczenie dla realizacji czynności kontrolnych mają uwarunkowania technologiczne, szczególnie w kwestii bezpieczeństwa. Nie można jednak umniejszać dwóch pozostałych omówionych uwarunkowań.

Część druga monografii (rozdziały 3–5) to teoretyczne rozważania na temat istotnych aspektów związanych z kontrolą celną: zarządzanie wymianą informacji, ryzyko celne oraz ułatwienia i uproszczenia. Na początku przeanalizowano zarządzanie informacją celną, która ma szczególne znaczenie przy dokonywaniu analizy ryzyka. Następnie określono zakres pojęcia ryzyka celnego, dużą uwagę zwrócono na analizę ryzyka, która poprzedza kontrolę celną. Należy podkreślić, że analiza ryzyka jest najczęstszym źródłem dyrektyw kontrolnych. Odnosząc się do powyższych rozważań, w rozdziale piątym poruszono również zagadnienie uproszczeń i ułatwień

---

<sup>2</sup> Pierwszy raz typy kontroli zostały opracowane przez autorkę w monografii *Uwarunkowania kontroli celnej w multicentrycznym systemie prawa*, Warszawa 2019.

w międzynarodowym obrocie towarowym w kontekście jego bezpieczeństwa (paradygmaty ułatwień i uproszczeń). Zaakcentowano instytucję upoważnionego przedsiębiorcy jako przykład równoważenia uproszczeń i bezpieczeństwa.

W rozdziale 6, stanowiącym ostatnią, badawczą część pracy, przedstawiono zakres i wyniki badań dotyczących kontroli celnej. W niniejszej monografii zaprezentowano zarówno analizę statystycznej kontroli celnej, jak i – w niewielkim zakresie, a właściwie jako uzupełnienie badań statystycznych – badania ankietowe odnoszące się do wyników kontroli celnych. Analiza danych obejmuje lata 2012–2022. Tak określona cezurą czasowa pozwala ustalić występujące trendy w zakresie składanych zgłoszeń celnych, przeprowadzanych kontroli celnych oraz liczby wykrytych nieprawidłowości. Powyższą analizę uzupełniają krótkie badania ankietowe, których celem było pokazanie, jakie rodzaje nieprawidłowości są wykrywane podczas kontroli celnych oraz jakie jest ich znaczenie dla międzynarodowego obrotu towarowego.

Niniejsza monografia wpisuje się w obszar nauk o zarządzaniu i jakości.

# Rozdział 1. Pojęcie i typy kontroli celnej

## 1.1. Pojęcie kontroli w nauce zarządzania

Kontrola w nauce zarządzania wskazywana jest jako jedna z funkcji zarządzania, obok planowania, organizowania, przewodzenia. Uwzględniając powyższe, większość przedstawicieli tej dyscypliny definiuje zarządzanie w ujęciu funkcjonalnym jako proces obejmujący planowanie, podejmowanie decyzji, organizowanie, przewodzenie i kontrolowanie. Działania te skierowane są na zasoby organizacji i wykonuje się je z zamiarem osiągnięcia jej celów w sposób sprawny i skuteczny<sup>3</sup>. Oprócz tego klasycznego ujmowania zarządzania funkcjonuje też zarządzanie w ujęciu procesowym (zarządzanie procesowe), którego podstawy zostały sformułowane w klasycznej szkole zarządzania. Przedstawiciele tej szkoły, tacy jak Frederick Winslow Taylor czy Karol Adamiecki, podjęli problematykę organizacji procesów wytwórczych, formułując zasady i metody ich doskonalenia. Jednak procesowe podejście do zarządzania przeszło znaczącą ewolucję: od działania na rzecz lepszego wykorzystania czasu pracy i obniżki kosztów produkcji przez ukierunkowanie na projektowanie procesów dla zwiększenia wartości dodanej generowanej przez organizację aż do ewolucyjnego wprowadzania zmian dzięki kompatybilności procesowych rozwiązań biznesowych i ich informatycznego wsparcia<sup>4</sup>. Jednak bez względu na to, czy jest to ujęcie funkcjonalne, czy procesowe, znaczenie kontroli w procesie zarządzania jest niepodważalne.

Za prekursorów pojęcia kontroli w naukach o zarządzaniu uznaje się Henriego Fayola, w Polsce zaś wspomnianego już Karola Adamieckiego. Fayol wskazał, że kontrola jest jedną z funkcji administrowania (zarządzania). Według niego „administracja” (zarządzanie) odgrywa kluczową rolę nie tylko dla powodzenia funkcjonowania przedsiębiorstw komercyjnych, lecz także innych podmiotów, w tym organizacji politycznych. Działania związane z funkcjonowaniem przedsiębiorstw podzielił na sześć grup czynności: techniczne, handlowe, finansowe, ubezpieczeniowe, rachunkowe, administracyjne. Za kluczowe dla efektywności organizacji uznał on te ostatnie. Na administrowanie (zarządzanie) składają się: przewidywanie, organizacja,

<sup>3</sup> R. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, tłum. A. Jankowiak, Warszawa 2017, s. 7.

<sup>4</sup> A. Bitkowska, *Od klasycznego do zintegrowanego zarządzania procesowego we współczesnych organizacjach*, Warszawa 2019, s. 19.

rozkazodawstwo, koordynacja oraz kontrola. Przy czym kontrolę rozumiał jako sprawdzenie, czy wszystko przebiega zgodnie z założonym programem, porządkiem i z akceptowanymi zasadami<sup>5</sup>. Podobnie kontrolę ujmował Adamiecki – jego zdaniem jest to sprawdzenie, czy wykonanie zgadza się z planem, czyli wzorcem<sup>6</sup>. Prezentowane przez niego pojęcie kontroli oparte jest na jej klasycznych definicjach z prakseologii, głoszonych przez Tadeusza Kotarbińskiego<sup>7</sup> oraz Tadeusza Pszczołowskiego<sup>8</sup>.

W XXI wieku podobnie definiują kontrolę również inni przedstawiciele nauki zarządzania, np. Bolesław Rafał Kuc. Według niego jest to „proces polegający na porównywaniu stanów faktycznych z wzorcami i wyciąganiu z tych porównań wniosków”. Wskazuje on przy tym bardzo szeroki katalog wzorców: techniczne, prawne (normy prawne), organizacyjne (normy organizacyjne, zasady, standardy)<sup>9</sup>.

Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że kontrola opiera się na następujących elementach: wyznaczeniu, wykonaniu, porównaniu wyznaczeń z wykonaniami. Jednak w wielu przypadkach przedstawiciele nauki o zarządzaniu definiują szerzej to pojęcie, wchodząc w obszar pojęcia nadzoru. Odpowiada to brytyjskiemu modelowi kontroli. W tradycji brytyjskiej termin „kontrola” jest równoznaczny z władzą. Kontrolowanie oznacza tu sprawowanie władzy publicznej<sup>10</sup>. Brak jest więc wyraźnego rozróżnienia kontroli i nadzoru. Potwierdzeniem tego jest klasyczna koncepcja kontroli jako funkcji kierowniczej. Ekspozuje ona podstawowe funkcje kontroli: porównanie przebiegu i wyników działania z przyjętymi standardami, identyfikację i analizę odstępstw od wyznaczonych standardów oraz podejmowanie działań korygujących, nakierowanych na osiągnięcie zakładanych wyników. Korygowanie jest więc jednym z etapów kontrolnych, a przez to równoznaczne z działaniami o charakterze władczym (a więc podejmowanymi w ramach nadzoru).

Odnośząc się do powyższego, należy wskazać pojęcia kontroli prezentowane przez Rickiego Griffina, Jamesa A.F. Stonera oraz Charlesa Wankela, którzy analizując funkcję kontrolną w zarządzaniu, odwołują się do Roberta J. Mocklera. Według Griffina kontrola jest regulowaniem działań organizacji w taki sposób, aby ułatwić osiągnięcie celów. Jest jedną z czterech podstawowych funkcji kierowniczych w organizacjach i ma cztery podstawowe cele: dostarczenie organizacji sposobów dostosowania się do zmian w otoczeniu, ograniczenie kumulacji błędów, radzenie sobie ze złożonością organizacji i kumulowanie kosztów. Takie rozumienie kontroli przez autora jest charakterystyczne, ale jednocześnie słuszne. Wskazuje on, że pierwszym etapem

<sup>5</sup> H. Fayol, *Administracja przemysłowa i ogólna oraz nauka administracji w zastosowaniu do państwa*, Warszawa 1926, s. 8.

<sup>6</sup> K. Adamiecki, *O nauce organizacji*, Warszawa 1985, s. 232, cyt. za: B.R. Kuc, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Warszawa 2009, s. 20.

<sup>7</sup> T. Kotarbiński, *Traktat o dobrej robocie*, Wrocław 1973, s. 100, cyt. za: T. Pszczołowski, *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Wrocław 1978, s. 104.

<sup>8</sup> T. Pszczołowski, *Mała encyklopedia...*, s. 104.

<sup>9</sup> B.R. Kuc, *Kontrola jako funkcja...*, s. 24.

<sup>10</sup> T. Hoffmann, *Prawne podstawy systemu kontroli administracji w Polsce*, „Zarządzanie Publiczne” 2008, nr 3(5), s. 52.

kontroli powinno być ustalenie jej norm, które są podstawą pomiaru i oceny wyników, a tym samym wskaźników działania. Dlatego też należy zaznaczyć, że Griffin rozumie kontrolę jako funkcję trwającą przez dłuższy czas i w pewnym sensie nakładającą się na inne funkcje (planowania). Oprócz powyższego (ustalania norm kontroli) wyróżnia też następujące etapy funkcji kontrolnej: zmierzenie wyników, porównanie ich z normami, ustalenie potrzeby działania korygującego (utrzymanie *status quo*, korekta odchyień, zmiana norm)<sup>11</sup> oraz ostatni etap – działanie korygujące, które odpowiada nadzorowi. Z kolei wyróżniając typy kontroli, autor uwzględnia różne dziedziny działalności przedsiębiorstwa (kontrola zasobów rzeczowych, kontrola jakości, kontrola finansowa) lub też odnosi się do szeroko realizowanej kontroli (najniżej znajdują się kontrole operacji oraz finansowa, następnie jest kontrola strukturalna, a najwyższej kontrola strategiczna)<sup>12</sup>.

Podobne rozumienie kontroli prezentują Stoner i Wankel, według których jest to proces zapewniający zgodność działań rzeczywistych z planowanymi, jak też mierzenie postępu w realizacji celów i podjęcie działań korygujących w przypadku odchyień od planu<sup>13</sup>. Tworząc powyższe pojęcie kontroli, autorzy odwołują się do teorii opracowanej przez Mocklera. Stoner i Wankel ujmują kontrolę jako proces, a więc systematyczny sposób postępowania, i wiążą to z jedną z funkcji zarządzania, mianowicie z planowaniem. Do kwestii tej odnosi się również Mockler, którego zdaniem ustalanie norm i metod pomiaru efektywności powinno być przeprowadzone już na tym etapie, razem ze sformułowaniem celów oraz wyznaczeniem terminów. Jednak wyraźnie należy zaznaczyć, że kto inny ustala cele kontroli i określa jej terminy, a kto inny wykonuje czynności kontrolne<sup>14</sup>. Odnosząc się do powyższego, Mockler wyróżnia cztery etapy kontroli<sup>15</sup>:

- 1) ustalenie norm i metod pomiaru efektywności (ustanowienie norm efektywności przy planowanych celach, zaprojektowanie informacyjnych sprzężeń zwrotnych);
- 2) pomiar efektywności (porównanie rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami);
- 3) sprawdzenie, czy efektywność jest zgodna z normami (ustalenie odchyień i pomiar ich znaczenia);
- 4) podjęcie działań korygujących (wszelkie kroki potrzebne do zapewnienia, by wszystkie przedsiębiorstwa były wykorzystywane najskuteczniej i najsprawniej do osiągnięcia swych celów).

---

<sup>11</sup> R. Griffin, *Podstawy zarządzania...*, s. 660–666.

<sup>12</sup> Ibidem.

<sup>13</sup> J.A.F. Stoner, R.E. Freeman, D.R. Gilbert jr, *Kierowanie*, tłum. A. Ehrlich, Warszawa 2001, s. 538.

<sup>14</sup> R.J. Mockler, *The Management Control Process*, Englewood Cliffs 1984, s. 2, cyt. za: J.A.F. Stoner, R.E. Freeman, D.R. Gilbert, *Kierowanie...*, s. 538–539.

<sup>15</sup> Ibidem.

Szerokie ujęcie prezentuje również Jerzy Kisielnicki, który wyróżnia pięć etapów (faz) procesu kontroli: określenie stanu pożądanego, określenie stanu faktycznego, porównanie stanu pożądanego lub normy ze stanem faktycznym, analiza odchyleń oraz podjęcie działań interwencyjnych. Ostatni etap nie ma charakteru *stricte* kontrolnego – charakterystyczny jest on dla nadzoru<sup>16</sup>. Także Harold Koontz i Cyril O'Donnell rozumieją kontrolę jako jedną z funkcji zarządzania, która polega na sprawdzaniu i korygowaniu działalności podwładnych w celu zapewnienia realizacji zadań przedsiębiorstwa i opracowania planów w taki sposób, żeby zadania te osiągnięto<sup>17</sup>.

Konstatując, warto podkreślić, że w przeanalizowanych pojęciach kontroli autorzy wskazują, że działania kontrolne obejmują też regulowanie i korygowanie wszelkich czynności zapewniających ich sprawność i skuteczność, nadzorowanie i korygowanie stanów rzeczy oraz regulowanie procesów w celu zapewnienia przyszłej sprawności<sup>18</sup>. Znaczna część przeprowadzonej analizy, jak już wspomniano, odnosi się do klasycznego ujęcia kontroli jako jednej z funkcji kierowania przedsiębiorstwem. Należy także wyraźnie zaznaczyć, że w nauce zarządzania kontrola występuje w dwóch znaczeniach: ogólnym (szerokim), jako kierowanie, oraz organizacyjno-prawnym<sup>19</sup>. W pierwszym obejmuje czynności przypisywane nadzorowi i jest to najbliższe brytyjskiemu modelowi kontroli. Drugie znaczenie, węższe, oznacza badanie stanu faktycznego zgodności z wyznaczonym wzorcem oraz ustalenie przyczyn powstałych odchyleń.

## 1.2. Pojęcie kontroli w naukach o administracji i w naukach prawnych

Jak wskazano powyżej, znaczna część przedstawicieli zarządzania definiuje kontrolę w ujęciu modelu brytyjskiego. Inny model kontroli przyjmowany jest w doktrynie nauki o administracji, która jest bliska zarówno zarządzaniu, jak i nauce prawa administracyjnego. W naukach prawnych funkcjonuje francuski model kontroli, w którym widoczne jest wyraźne rozdzielenie kontroli i nadzoru<sup>20</sup>.

W nauce o administracji często podkreślany jest jej związek z nauką zarządzania. Wiele definicji terminu „kontrola” prezentowanych w tym obszarze (np. Jerzego Starościaka czy Zbigniewa Leońskiego) nawiązuje do pojęcia funkcjonującego w nauce zarządzania, gdzie kontrola traktowana jest jako jedna z funkcji zarządzania

<sup>16</sup> J. Kisielnicki, *Zarządzanie. Jak zarządzać i być zarządzanym*, Warszawa 2014, s. 179.

<sup>17</sup> H. Koontz, C. O'Donnell, *Zasady zarządzania. Analiza funkcji kierowniczych*, tłum. J. Bernadzikiewicz, Warszawa 1969, s. 657.

<sup>18</sup> Podobne pojęcie kontroli wskazywane jest również w polskiej literaturze z zakresu nauk o zarządzaniu, np. S. Kałużny, *Leksykon kontroli*, Warszawa 2002, s. 82; A. Czermiński, M. Czerska, B. Nogalski, R. Rutka, J. Apanowicz, *Zarządzanie organizacjami*, Toruń 2001, s. 375.

<sup>19</sup> L. Martan, *Kontrola wewnętrzna i kontroling w przedsiębiorstwie*, [w:] *Kontrola i kontroling w zarządzaniu*, red. B.R. Kuc, Warszawa 2002, s. 11.

<sup>20</sup> J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 12.

określonymi strukturami, w tym również administracją (zarządzanie i administrowanie). Starościak wskazuje, że kontrola to wykonywanie czynności, których celem jest stwierdzenie stanu faktycznego (obserwowanie, ustalenie, wykrywanie), informowanie organów kompetentnych o istniejącym stanie rzeczy bez prawa wydawania dyspozycji (bez decydowania o zmianie kierunku działania jednostki skontrolowanej). Autor ten wiąże kontrolę przede wszystkim z wykonywaniem zadań przez administrację<sup>21</sup>.

Podobnie kontrolę rozumie Leoński – są to działania uprawnionego podmiotu, który bada, czy dane podmioty działają zgodnie z obowiązującymi wzorcami, tj. zgodnie z prawem, stanem wiedzy lub techniki, oraz czy działają gospodarnie. Następnie podmiot kontrolujący ocenia i wyciąga wnioski z przeprowadzonej kontroli, lecz nie nakazuje podjęcia określonych działań. Istotnym aspektem wyróżnionym przez autora są dwa rodzaje kontroli: kontrola administracji publicznej przez inne podmioty oraz kontrola sprawowana przez samą administrację w stosunku do innych podmiotów<sup>22</sup>.

Również podobne podejście do rozumienia kontroli występuje we współczesnej nauce o administracji. Przykładowo Ernest Knosala wskazuje, że celem kontroli przeprowadzanej w administracji jest zalecenie konieczności modyfikacji programu lub jego wykonania, co wynika z faktu, że kontrola to nie tylko krytyczna ocena stanu zastanego, lecz także postulowanego, jeżeli został nieprawidłowo określony i wymaga korekty. Świadczy to też o funkcji doradczej kontroli<sup>23</sup>. Uwzględniając powyższe, należy zaznaczyć, że w naukach o administracji większość autorów ujmuje kontrolę jako badanie zgodności stanu istniejącego z postulowanym, pożądanym. Pomimo że podkreślany jest związek z nauką zarządzania, to jednak w nauce o administracji jako element kontroli nie są wskazane czynności zaliczane do nadzoru.

Mówiąc o prawie administracyjnym, należy wskazać pojęcie kontroli prezentowane przez przedstawicieli tej dziedziny. Jan Boć wskazuje, że kontrola obejmuje trzy aspekty: „(1) badanie zgodności stanu istniejącego ze stanem postulowanym, (2) ustalanie zasięgu i przyczyn rozbieżności, (3) przekazywanie wyników tego ustalenia, a czasem i wynikających stąd dyspozycji zarówno podmiotowi kontrolowanemu, jak i podmiotowi organizacyjnie zwierzchniemu”<sup>24</sup>. Analogicznie rozumie ją Jan Zimmermann, według którego polega ona na badaniu stanu istniejącego, porównaniu go ze stanem pożądanym lub postulowanym, a następnie ustaleniu zakresu i przyczyn zauważonych rozbieżności<sup>25</sup>.

---

<sup>21</sup> J. Starościak, *Problemy współczesnej administracji*, Warszawa 1972, s. 161–163; idem, *Zarys nauki administracji*, Warszawa 1966, s. 212.

<sup>22</sup> Z. Leoński, *Nauka administracji*, Warszawa 2010, s. 182–183.

<sup>23</sup> E. Knosala, *Zarys nauki administracji*, Warszawa 2010, s. 224–225.

<sup>24</sup> *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2000, s. 364.

<sup>25</sup> J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2014, s. 182.

Powyższe funkcjonalne ujęcia kontroli dominują w naukach prawnych. Jacek Jagielski zauważa, że kontrolę można traktować dwójako: nie tylko jako funkcję (klasyczne ujęcie kontroli), lecz także jako swego rodzaju system organizacyjny. Większość poglądów doktryny nauki administracji i prawa administracyjnego mieści się w tym pierwszym nurcie<sup>26</sup>, którego przedstawicielem jest też Jagielski. Pojmowanie kontroli jako funkcji obejmuje:

- obserwowanie i rozpoznawanie danej działalności lub stanu;
- dokonywanie oceny tej działalności lub stanu poprzez konfrontację faktycznego ich obrazu z odnoszającymi się do nich założeniami wyjściowymi;
- stawianie diagnozy przyczyn ewentualnych nieprawidłowości;
- formułowanie wniosków co do tej działalności lub stanu w przyszłości, mających na celu przeciwdziałanie powstawaniu nieprawidłowości<sup>27</sup>.

Podsumowując, należy zaznaczyć, że w naukach prawnych, w przeciwieństwie do nauk o zarządzaniu, głównie funkcjonuje model kontroli, w którym widoczne jest wyraźne rozdzielenie kontroli i nadzoru, i to zarówno w sposobie definiowania powyższych pojęć, jak i w głębszych analizach. Jednak o ile w przypadku pojęcia kontroli doktryna ma jednolite stanowisko, o tyle brakuje tego przy pojęciu nadzoru.

### 1.3. Istota kontroli celnej

Pojęcie kontroli celnej stosowane było od najwcześniejszych lat funkcjonowania prawa celnego. Już w rozporządzeniu z 1933 roku<sup>28</sup> występował termin „kontrola celna”, brakowało jednak dokładnego jego wyjaśnienia (brak definicji legalnej). Pojawiło się w późniejszych aktach prawnych<sup>29</sup>, w których formułowane było podobnie – jedynie w niewielkim stopniu różniło się zakresem czynności, które mogą być wykonane w ramach kontroli celnej (tabela 1.1).

---

<sup>26</sup> J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, s. 14.

<sup>27</sup> Ibidem, s. 14–17.

<sup>28</sup> Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o prawie celnym (Dz.U. 1933, nr 84, poz. 610 ze zm.).

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 14 lipca 1961 r. Prawo celne (Dz.U. 1961, nr 33, poz. 166 ze zm.); Ustawa z dnia 26 marca 1975 r. Prawo celne (Dz.U. 1975, nr 10, poz. 56 ze zm.); Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne (Dz.U. 1989, nr 75, poz. 445 ze zm.); Ustawa z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz.U. 1997, nr 23, poz. 117 ze zm.); Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2013/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. WE L 302, 19.10.1992).

TABELA 1.1. Kontrola celna w regulacjach obowiązujących w Polsce do momentu wejścia w życie unijnego kodeksu celnego

Akt prawny	Uregulowania dotyczące kontroli celnej
Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o prawie celnym (Dz.U. 1933, nr 84, poz. 610 ze zm.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• brak legalnej definicji pojęcia kontroli celnej,</li> <li>• w rozporządzeniu zawarto zasadę, że towary po przekroczeniu granicy podlegają kontroli celnej</li> </ul>
Ustawa z dnia 14 lipca 1961 r. Prawo celne (Dz.U. 1961, nr 33, poz. 166 ze zm.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• art. 21 ust. 1 ustawy: kontrola celna obrotu towarowego z zagranicą polega na zabezpieczeniu jego zgodności z przepisami ustawy Prawo celne, przepisami wydanymi na jej podstawie i przepisami odrębnymi oraz umowami międzynarodowymi,</li> <li>• art. 21 ust. 2 ustawy określa otwarty katalog czynności, które obejmowała kontrola celna: <ul style="list-style-type: none"> <li>– nadzorowanie odcinków granicy państwowej, w szczególności przejść granicznych,</li> <li>– badanie dokumentów przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, spedycyjnych i przewozowych oraz zarządów portów, które dotyczą przewozu towarów i ludzi przez granicę,</li> <li>– sprawdzanie warunków udzielanych zwolnień od ograniczeń i ulg celnych,</li> <li>– przeprowadzanie rewizji towarów przywożonych z zagranicy lub przeznaczonych do wywozu za granicę oraz rewizja środków służących do ich przewozu i pomieszczeń do ich przechowywania,</li> <li>– otwieranie z udziałem organu pocztowego przesyłek listowych w razie podejrzenia, że zawierają one towar podlegający cłu lub ograniczeniu obrotu towarowego z zagranicą,</li> <li>– przeprowadzenie rewizji osobistej u osób przybywających z zagranicy i udających się za granicę w celu sprawdzenia, czy osoby te nie przewożą bezprawnie towarów</li> </ul> </li> </ul>
Ustawa z dnia 26 marca 1975 r. Prawo celne (Dz.U. 1975, nr 10, poz. 56 ze zm.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• brak legalnej definicji pojęcia kontroli celnej,</li> <li>• art. 2 ustawy wprowadza ogólną zasadę, że obrót towarowy z zagranicą podlega kontroli celnej,</li> <li>• w art. 28 ust. 2 ustawodawca wskazał otwarty katalog czynności, które mogą być dokonane w ramach kontroli celnej: <ul style="list-style-type: none"> <li>– sprawowanie dozoru nad towarami celnymi oraz miejscami odpraw celnych,</li> <li>– przeprowadzanie rewizji celnych towarów przywożonych z zagranicy lub przeznaczonych do wywozu za granicę, a także środków służących do przewozu oraz przeszukiwanie pomieszczeń służących do ich przechowywania,</li> <li>– dokonywanie przeszukania osób przybywających z zagranicy lub udających się za granicę w celu sprawdzenia, czy nie przewożą one bezprawnie towarów,</li> </ul> </li> </ul>

Akt prawny	Uregulowania dotyczące kontroli celnej
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– legitymowanie osób przekraczających granicę państwową,</li> <li>– otwieranie z udziałem organu pocztowego przesyłek listowych wyłącznie w celu sprawdzenia, czy nie zawierają one towaru podlegającego ograniczeniom obrotu towarowego z zagranicą albo należnościami celnym,</li> <li>– badanie dokumentów przedsiębiorstw handlowych, przemysłowych, spedycyjnych i przewozowych oraz zarządów portów dotyczących przewozu ludzi i towarów przez granicę państwową,</li> <li>– sprawdzanie, czy nie naruszono warunków, pod którymi udzielono zwolnień od ograniczeń albo od uiszczenia należności celnych,</li> <li>– wchodzenie na teren i do pomieszczeń w związku z wykonywaniem czynności w zakresie kontroli celnej</li> </ul>
<p>Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne (Dz.U. 1989, nr 75, poz. 445 ze zm.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• w art. 2 pkt 11 ustawy zapisano, że kontrola celna to czynności sprawdzające podejmowane przez organy celne w celu zabezpieczenia zgodności obrotu towarowego z zagranicą z prawem i umowami międzynarodowymi,</li> <li>• art. 63 ustawy (ustawa przed zmianami) mówi, że kontrolę celną sprawuje się przez przeprowadzenie rewizji celnej towarów i środków przewozowych</li> </ul>
<p>Ustawa z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz.U. 1997, nr 23, poz. 117 ze zm.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• w art. 3 § 1 ustawy zapisano, że kontrola celna to wykonywanie czynności w ramach dozoru celnego, w szczególności takich jak: rewizja celna towarów, nakładanie i sprawdzanie zamknięć celnych, przeszukiwanie osób i pomieszczeń, konwój celny, strzeżenie towarów, kontrola wymaganych dokumentów i ich autentyczności, kontrola innych dokumentów i kontrola księgowości osób, zatrzymywanie i kontrola środków transportu, kontrola bagaży i innych towarów przewożonych przez osoby oraz innych podobnych czynności,</li> <li>• termin „kontrola celna” został zdefiniowany poprzez wskazanie składających się na nią czynności; powyższe wyliczenie nie jest wyczerpujące</li> </ul>
<p>Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. UE L 302, 19.10.1992 ze zm.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• w art. 4 pkt 24 WKC również zdefiniowano kontrolę celną poprzez egzemplifikację czynności; kontrola celna oznacza wykonywanie specjalnych czynności, takich jak: weryfikacja towarów, kontrola posiadania i autentyczności dokumentów, kontrola księgowości i innych dokumentów przedsiębiorstw, kontrola środków transportu, kontrola bagaży i innych towarów przewożonych przez osoby, prowadzenie dochodzeń w postępowaniu administracyjnym i innych podobnych czynności w celu zapewnienia przestrzegania przepisów prawa celnego i w razie potrzeby innych przepisów mających zastosowanie w odniesieniu do towarów znajdujących się pod dozorem celnym</li> </ul>

Akt prawny	Uregulowania dotyczące kontroli celnej
Projekt rozporządzenia ustanawiającego unijny kodeks celny i organ celny Unii Europejskiej <sup>30</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „kontrole celne” oznaczają określone czynności wykonywane przez organy celne w celu zapewnienia zgodności z przepisami prawa celnego i innymi przepisami stosowanymi przez organy celne lub w celu przyczynienia się w inny sposób do zarządzania ryzykiem związanym z towarami i ich łańcuchami dostaw,</li> <li>• „kontrole wyrywkowe” oznaczają kontrole celne oparte na zasadach losowego doboru próby w odniesieniu do populacji będącej przedmiotem zainteresowania</li> </ul>

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie wskazanych w tabeli aktów prawnych.

Należy też zaznaczyć, że pojęcie kontroli celnej bardzo rzadko jest definiowane w literaturze przedmiotu. Wynika to z dwóch powodów: po pierwsze (i istotniejsze), przepisy prawa celnego zawierały i obecnie zawierają legalne definicje o dużym stopniu szczegółowości, które nie pozostawiają wątpliwości interpretacyjnych, po drugie, zainteresowanie tym obszarem prawa celnego wśród przedstawicieli nauki różnych dyscyplin, w tym zarządzania, jest ograniczone, a nawet znikome. Przykładem mogą tu być definicje Wiesława Czyżowicza, Tomasza Michalaka czy Jarosława Wowry i Dariusza Staniowa. Według Czyżowicza kontrola celna obejmuje wszystkie czynności podejmowane w ramach dozoru celnego w celu potwierdzenia, że towary są importowane lub eksportowane zgodnie z przepisami prawa<sup>31</sup>. Z kolei Michalak<sup>32</sup> kontrolą celną określa wszelkie działania służb celnych bądź innych właściwych organów w obszarze przepisów prawnych dotyczących handlu międzynarodowego w celu ich wyegzekwowania. Wowra i Staniów<sup>33</sup> twierdzą zaś, że cechą czynności podejmowanych w ramach kontroli celnej jest ustalenie zgodności lub niezgodności stanu faktycznego z przepisami prawa. Zauważyć należy, że wszystkie definicje pojęcia kontroli celnej opierają się na celu wykonywania kontroli – zapewnieniu zgodności czynności podejmowanych w ramach obrotu towarowego z zagranicą (państwami trzecimi) z przepisami prawa (egzekwowanie przepisów prawnych w obszarze międzynarodowego obrotu towarowego). Różnią się jedynie stopniem szczegółowości, przede wszystkim zakresu przedmiotowego kontroli.

<sup>30</sup> European Commission, Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing the Union Customs Code and the European Union Customs Authority, and repealing Regulation (EU) No 952/2013, COM(2023) 258 final, Brussels, 17.05.2023.

<sup>31</sup> *Prawo celne*, red. W. Czyżowicz, Warszawa 2004, s. 63.

<sup>32</sup> T. Michalak, *Control of facilitation? Customs policy false dilemma. Modern concepts of customs measures a response to policy dilemmas*, [w:] *Polityka celna – ekonomia, prawo, praktyka*, red. E. Gwardzińska, A. Werner, J. Wierzbicki, Warszawa 2014, s. 371.

<sup>33</sup> J. Wowra, D. Staniów, *Kontrola skarbowo i kontrola celna*, Wrocław 2004, s. 216.

W obecnym stanie prawnym termin „kontrola celna” jest określony w unijnym kodeksie celnym<sup>34</sup>. Zgodnie z treścią art. 5 pkt 3 UKC kontrole celne „oznaczają określone czynności wykonywane przez organy celne w celu zapewnienia zgodności z przepisami prawa celnego oraz innymi przepisami regulującymi wprowadzanie, wyprawianie, tranzyt, przemieszczanie, składowanie i końcowe przeznaczenie towarów przemieszczanych między obszarem celnym Unii a krajami lub terytoriami spoza tego obszaru oraz obecność i przemieszczanie w ramach obszaru celnego Unii towarów nieunijnych i towarów objętych procedurą końcowego przeznaczenia”.

Poza definicją legalną w przepisach unijnego kodeksu celnego przedstawiony został również katalog czynności, które mogą być podejmowane w ramach kontroli celnej. Jest to katalog otwarty, o czym jednoznacznie świadczy użycie sformułowania „i innych podobnych czynności” oraz zwrotu „w szczególności”. Kontrole celne mogą więc polegać w szczególności na: rewizji towarów, pobieraniu próbek, weryfikacji prawidłowości i kompletności informacji podanych w zgłoszeniu, deklaracji lub powiadomieniu oraz weryfikacji istnienia, autentyczności, prawidłowości i ważności dokumentów, kontroli księgowości i pozostałej dokumentacji, kontroli środków transportu, kontroli bagażu i innych towarów przewożonych przez osoby lub na osobach oraz na przeprowadzaniu oficjalnych dochodzeń i innych podobnych czynności. Stosując wykładnię językową, należy wnioskować, że organy celne mogą wykonywać wszelkie inne czynności oprócz przytoczonych w powyższej definicji, których celem jest przestrzeganie przepisów prawa celnego oraz innych przepisów regulujących wprowadzanie, wyprawianie towarów oraz procedury specjalne<sup>35</sup>.

W ramach kontroli celnej podejmowane są więc czynności wykonywane w związku z wprowadzeniem towarów na obszar celny UE lub ich wyprawianiem z tego obszaru. Kontrola celna dotyczy towaru, jednak przepisy prawa celnego nie definiują tego terminu. Spowodowane to jest najprawdopodobniej brakiem porozumienia co do zakresu przedmiotowego pojęcia jeszcze na etapie opracowywania Wspólnotowego Kodeksu Celnego (WKC)<sup>36</sup>. Również w unijnym kodeksie celnym brak jest definicji towaru.

Pojęcie towaru można wyprawiać z dwóch aktów prawnych, które odnoszą się do międzynarodowego obrotu towarowego: rozporządzenia UE w sprawie europejskiej statystyki gospodarczej, uchylającego 10 aktów prawnych w dziedzinie statystyki

<sup>34</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, 10.10.2013).

<sup>35</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 53.

<sup>36</sup> K. Piech, *Wprowadzenie towarów na obszar celny Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 32, cyt. za: P. Witte, *Zollkodex der Union (UZK): mit Durchführungsrechtsakten, Delegierten Rechtsakten und Zollbefreiungsverordnung*, Berlin 2022, art. 1, nb. 51; *Swobody wspólnotowe w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską. Swoboda przepływu towarów, usług i przedsiębiorczości. Komentarz*, red. E. Grabitz, M. Hilf, D. Łubowski, Warszawa 2009, s. 21–25.

gospodarczej<sup>37</sup>, oraz ustawy o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą<sup>38</sup>. Zgodnie z treścią art. 3 ust. 2 pkt c powyższego rozporządzenia towary oznaczają mienie ruchome, w tym energię elektryczną i gaz ziemny. Pojęcie to zostało też szeroko określone we wskazanej ustawie – zgodnie z art. 2 pkt 2 ustawy towarem jest rzecz ruchom oraz energia.

Uszczegółowienie terminu „towar” zawiera orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, który w sprawie 7/68<sup>39</sup> orzekł, że towarem jest każdy produkt mający wartość wymiarną w pieniądzu i mogący jako taki stanowić przedmiot transakcji handlowych. Późniejsze wyroki TSUE doprecyzowywały to pojęcie, wskazując, że towarami są dzieła sztuki<sup>40</sup>, monety, które wyszły z obiegu jako środki płatnicze<sup>41</sup>, oraz gaz<sup>42</sup>. Za towar TSUE uznał również energię elektryczną<sup>43</sup>, podkreślając, że znajduje się ona w nomenklaturze taryfowej (kod CN 27.16). Towarem są też odpady niezależnie od tego, czy nadają się do recyklingu, czy nie<sup>44</sup>. Nie są zaś nim, zgodnie z orzeczeniem TSUE, narkotyki i inne substancje pozostające poza legalnym obiegiem<sup>45-46</sup>.

Określając zakres podmiotowy kontroli, należy wskazać podmioty, które zarówno jej dokonują (organy celne), jak i te nią objęte w związku z faktem złożenia zgłoszenia celnego lub innego dokumentu potwierdzającego zamiar bądź fakt wprowadzenia albo zamiar wyprowadzenia towarów, a także w związku z nielegalnym ich wprowadzeniem. Pojęcie organów celnych definiuje UKC w art. 5 pkt 1. Zgodnie z jego treścią są to „administracje celne państw członkowskich odpowiedzialne za stosowanie

<sup>37</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2152 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie europejskiej statystyki gospodarczej uchylające 10 aktów prawnych w dziedzinie statystyki gospodarczej (Dz.Urz. UE L 327, 17.12.2019).

<sup>38</sup> Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1606 ze zm.).

<sup>39</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 10 grudnia 1968 r., C-7/68, Komisja Europejska przeciwko Republice Włoskiej, EU:C:1968:51.

<sup>40</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 23 listopada 1978 r., C-7/78, Regina przeciwko Ernest George Thompson, Brian Albert Johnson i Colin Alex Norman Woodiwiss, EU:C:1978:209.

<sup>41</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 23 lutego 1995 r., Sprawy połączone C-358/93 oraz C-416/93, Postępowania karne przeciwko Aldo Bordessa, Vicente Mari Mellado i Concepcion Barbero Maestre. Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym: Audiencia Nacional – Hiszpania, EU:C:1995:54.

<sup>42</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 23 października 1997 r., C-159/94, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej, EU:C:1997:501.

<sup>43</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 27 kwietnia 1994 r., C-393/92, Gemeente Almelo i inni przeciwko NV Energiebedrijf IJsselmij NV, EU:C:1994:171.

<sup>44</sup> Judgment of the Court of 9 July 1992, C-2/90, Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium, EU:C:1992:310.

<sup>45</sup> Judgment of the Court of 26 October 1982, C-221/81, Wilfried Wolf v Hauptzollamt Dusseldorf, EU:C:1982:363; Judgment of the Court of 26 October 1982, C-240/81, Senta Einberger v Hauptzollamt Freiburg, EU:C:1982:364.

<sup>46</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 116.

przepisów prawa celnego oraz wszelkie inne organy upoważnione na mocy prawa krajowego do stosowania niektórych przepisów prawa celnego”. Kontrolę celną realizuje przede wszystkim naczelnik urzędu celno-skarbowego. Uwzględniając powyższe, do jej wykonywania mogą być upoważnione inne organy, których upoważnienie wynika z przepisów krajowych. W Polsce prawo do przeprowadzenia kontroli celnej mają organy Straży Granicznej, choć mogą to być tylko ściśle określone czynności.

Z kolei podmioty, u których następuje kontrola celna, są podmiotami dokonującymi obrotu towarowego z państwami spoza obszaru celnego UE. Chodzi tu przede wszystkim o zgłaszającego. Zgodnie z treścią art. 5 pkt 15 UKC zgłaszającym jest osoba, która „składa zgłoszenie celne, deklarację do czasowego składowania, przywozową deklarację skróconą, wywozową deklarację skróconą, zgłoszenie do powrotnego wywozu lub powiadomienie o powrotnym wywozie we własnym imieniu, albo osoba, w imieniu której takie zgłoszenie, deklaracja lub powiadomienie są składane”. Nie zawsze jednak podmiot dokonujący obrotu towarowego jest równocześnie zgłaszającym – ma to miejsce w przypadku, gdy zgłoszenie składa przedstawiciel pośredni. Kontroli celnej przeprowadzonej w zakresie przywozowej deklaracji skróconej podlegają osoby, które ponoszą odpowiedzialność za jej poprawność (osoby, które złożyły deklarację). W przypadku kontroli celnej odnoszącej się do towarów składowanych w magazynie czasowego składowania lub składzie celnym podlegają jej podmiot, który uzyskał pozwolenie na prowadzenie magazynu czasowego składowania, oraz podmiot, który uzyskał pozwolenie na prowadzenie składu celnego.

Zakresy przedmiotowy i podmiotowy kontroli celnej są bardzo szerokie. Ich określenie (przede wszystkim przedmiotowego) pozwoli wskazać relacje pojęć kontroli celnej i dozoru celnego. Znaczna część czynności podejmowanych w ramach dozoru celnego wykonywana jest w obrębie kontroli celnej. Nie oznacza to, że czynności kontroli celnej są zawsze wykonywane w ramach dozoru celnego. Przepisy UKC wskazują, że dozorem celnym są ogólne działania prowadzone przez organy celne w celu zapewnienia przestrzegania przepisów prawa celnego i, w szczególnych przypadkach, innych przepisów mających zastosowanie do towarów podlegających tym działaniom<sup>47</sup>. Prawodawca UE, definiując dozór celny, wskazał przede wszystkim cel jego sprawowania, podobnie jak w przypadku kontroli celnej. Nie należy jednak pomijać zakresu temporalnego. Dozór celny obejmuje każdą czynność podjętą przez organy celne w stosunku do towarów, które zostały wprowadzone na obszar celny UE lub co do których złożono zgłoszenie celne wywozowe, do momentu określenia ich statusu celnego, wyprowadzenia z obszaru celnego UE, a w przypadku towarów nieunijnych zmiany statusu celnego bądź ich zniszczenia<sup>48</sup>. Podobne określenie zakresu temporalnego prezentuje również Michael Lux<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> Artykuł 5 pkt 27 UKC.

<sup>48</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 264.

<sup>49</sup> M. Lux, *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Szczecin 2004, s. 219.

Jak już wskazano, czynności kontrolne stanowią część tych wykonywanych w ramach dozoru celnego. Jego zakres przedmiotowy oprócz czynności kontrolnych obejmuje również czynności: prawne, takie jak wydawanie decyzji czy pozwoleń; materialno-techniczne wywołujące skutki prawne przez fakty, z którymi przepisy prawa wiążą powstanie konsekwencji w sferze stosunków prawnych<sup>50</sup> (np. złożenie zgłoszenia celnego, zwolnienie towaru), czy materialno-techniczne niewywołujące skutków prawnych (ich celem jest zabezpieczenie tożsamości towaru, np. konwój, strzeżenie, pobranie próbek towaru)<sup>51</sup>.

Uwzględniając aspekt temporalny dozoru celnego, należy wskazać, że czynności kontrolne mogą być również wykonywane poza dozorem. Dotyczy to dwóch kategorii kontroli, mianowicie kontroli celnej po zwolnieniu towarów, tzw. kontroli post-importowej, oraz kontroli celnej przed wprowadzeniem towaru na obszar celny UE *ex ante* – opartej na dokumentach, a dokładnie na deklaracji skróconej.



RYSUNEK 1.1. Zakres kontroli a zakres dozoru celnego

ŹRÓDŁO: M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej w multicentrycznym systemie prawa*, Warszawa 2019, s. 267.

Mając na względzie multicentryczny charakter źródeł prawa regulujących kontrolę celną, należy odnieść się też do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (KAS)<sup>52</sup>. Zmiany wprowadzone z dniem 1 marca 2017 roku doprowadziły do połączenia kontroli celnej realizowanej przez ówczesną Służbę Celną z kontrolą skarbową. Wraz z wejściem w życie ustawy o KAS zaczęła funkcjonować kontrola celno-skarbowa, choć połączenie to nie wydaje się rozwiązaniem dobrym ze względu na zbyt duże odmienności. Kontrola celna charakteryzuje się sporą różnorodnością, jej zakres i przebieg w niemałym stopniu zależą od sytuacji celnej towaru. Poza tym cel kontroli, sposób jej wykonywania i pozyskiwania informacji niezbędnych do jej przeprowadzenia jest zupełnie inny niż w pozostałych obszarach kontrolnych, np. w kontroli skarbowej. Należy więc wyraźnie podkreślić, że kontrola celna jest rodzajem kontroli o dużej specyfice.

<sup>50</sup> M. Masternak, *Czynności materialno-techniczne jako prawna form działania administracji publicznej*, Toruń 2018, s. 146.

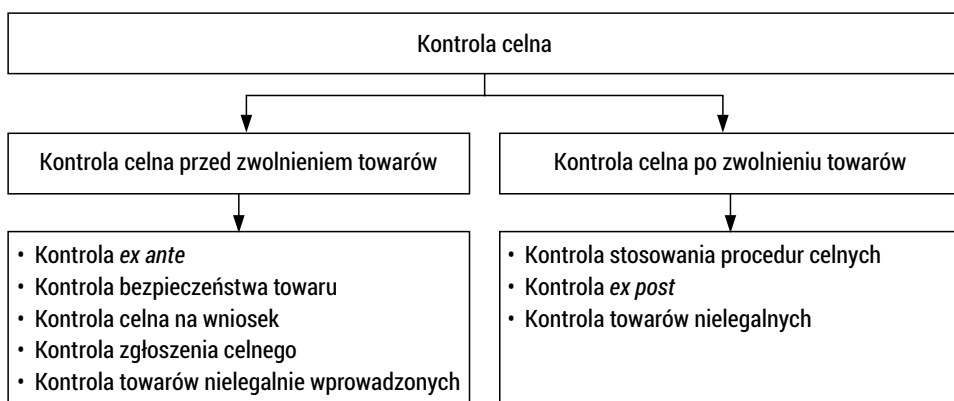
<sup>51</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 265.

<sup>52</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. 2018, poz. 508 z późn. zm.).

W uzasadnieniu do ustawy o KAS ustawodawca wskazał, że celami kontroli celno-skarbowej są przede wszystkim ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz ochrona bezpieczeństwa i porządku publicznego. Widoczne jest tu zawężenie zakresu kontroli celnej. Jednak uwzględniając jej cel i zakres należy wskazać, że działania kontroli celno-skarbowej powinny być ukierunkowane na ochronę interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa i UE oraz zapewnienie szeroko rozumianego bezpieczeństwa. W kontekście kontroli celnej jest ono rozumiane jako zapewnienie porządku i bezpieczeństwa publicznego, ochrona życia ludzi i zwierząt, środowiska, rynku unijnego, dóbr własności intelektualnej. Jest to znacznie szerszy zakres zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy, niż ustawodawca wskazuje w ustawie o KAS<sup>53</sup>.

## 1.4. Typy kontroli celnej

Jak już wspomniano, kontrola celna jest niezwykle złożoną i specyficzną instytucją prawa celnego. Wynika to z faktu, że model kontroli celnej, jaki można wyprowadzić na podstawie przepisów prawa, określają zarówno normy prawa międzynarodowego (miały istotny wpływ na kształtowanie się przepisów UKC), przepisy unijne, jak i w mniejszym stopniu przepisy krajowe. Unijny prawodawca wyróżnił dwa typy kontroli celnej: przed zwolnieniem towarów oraz po zwolnieniu towarów. Podstawą takiego podziału było kryterium czasowe, a dokładnie moment zwolnienia towaru do wnioskowanej procedury celnej. Zastosowanie takiego kryterium stanowi jednak uogólnienie kontroli celnej i nie podkreśla jej specyfiki oraz różnorodnych czynności, które są podejmowane na różnych etapach przywozu lub wywozu towarów. Podział dokonany w UKC stał się podstawą (punktem wyjścia) do dokonania szczegółowej typologii kontroli celnej.



RYSUNEK 1.2. Typy kontroli celnej

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*

<sup>53</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 266.

Powyższy podział został przeprowadzony na podstawie następujących kryteriów: sytuacja celna towaru, czas podjęcia kontroli oraz cel kontroli celnej. Pozwoliło to wyróżnić najważniejsze typy kontroli celnej i zobrazować jej złożoność<sup>54</sup>. W tym miejscu należy wyjaśnić kryterium „sytuacja celna towaru”. Trzeba odnieść się do wyjaśnienia zawartego w monografii *Uwarunkowania kontroli celnej w multi-centrycznym systemie prawa*. Sytuacja celna towaru wiąże się ściśle z etapem obsługi celnej, na jakim znajduje się towar wprowadzany na obszar celny UE bądź z niego wyprowadzany. Oznacza to określony przepisami prawa zakres możliwych działań organu celnego, jakie mogą być podjęte w stosunku do towaru na poszczególnych etapach jego obsługi celnej. W przypadku wprowadzenia towarów na obszar celny UE można wyróżnić cztery etapy, w których ich sytuacja celna się zmienia. Pierwszy etap dotyczy towaru przed wprowadzeniem na obszar celny UE, który pozostaje w gestii przewoźnika lub spedytora, a organ celny ma jedynie informacje wynikające z deklaracji skróconej. Kolejny etap następuje po faktycznym przekroczeniu granicy i towar zostaje objęty dozorem celnym. Wówczas organ celny może podejmować wszelkie działania w stosunku do towaru, które wynikają z potrzeby realizacji przepisów regulujących międzynarodowy obrót towarowy. Etap trzeci dotyczy towaru, co do którego złożono zgłoszenie celne, a wszystkie działania są z nim związane. Na ostatnim etapie towar zostaje zwolniony do wnioskowanej procedury, a działania organu celnego są bardzo często oparte tylko na dokumentach, ponieważ już brak towaru. Znacznie prostsza jest sytuacja celna towarów wyprowadzanych poza obszar celny UE. W tym przypadku właściwie można wyróżnić jeden etap – od momentu zgłoszenia towaru do momentu wywozu z UE (fizyczne przekroczenie granicy). Duże uproszczenie sytuacji celnej towaru należy wiązać z jego statusem celnym, gdyż jest to towar unijny. Świadczy to o powiązaniu pomiędzy sytuacją celną towaru a statusem celnym<sup>55</sup>.

Uwzględniając powyższe kryteria, wyróżniono siedem typów kontroli. Stanowią one uszczegółowienie podziału dokonanego przez prawodawcę UE. Ich krótką charakterystykę przedstawiono poniżej.

**Kontrola *ex ante* (kontrola wstępna)** nie jest wyraźnie wskazana w przepisach UKC ani też w przepisach wykonawczych i delegowanych. Jednak już samo wprowadzenie obowiązku złożenia przywózowej deklaracji skróconej jest wyraźnym potwierdzeniem, że tego typu kontrola powinna wystąpić. Było to związane z pojawieniem się paradygmatu bezpieczeństwa. Kontrola ta jest realizowana przed podjęciem czynności dotyczących wprowadzenia towarów na obszar celny UE. Jej przedmiotem jest deklaracja skrócona, która zawiera informacje o towarze, jego nadawcy, odbiorcy oraz przewoźniku. Zakres informacji o towarze jest mniejszy niż w zgłoszeniu celnym, w deklaracji skróconej powinny znaleźć się dane pozwalające na identyfikację towaru, a więc przede wszystkim jego opis, ilość oraz właściwy dla niego kod towaru określony w taryfie celnej. Deklaracja nie obejmuje elementów kalkulacyjnych, które

<sup>54</sup> Wyróżnienia typów kontroli po raz pierwszy dokonano w monografii M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*

<sup>55</sup> *Ibidem*, s. 281–282.

decydują o wysokości należności celnych i podatków. Należy podkreślić, że przepisy UKC wyraźnie wskazują, że dane zawarte w przywózowej deklaracji skróconej są niezbędne do analizy ryzyka dla celów bezpieczeństwa i ochrony. Przeprowadzana kontrola *ex ante* ma więc charakter prewencyjny, zapobiegający wykonaniu czynności niezgodnych z przepisami prawa<sup>56</sup>.

W przypadku wywozu towaru nie ma obowiązku składania deklaracji skróconej, co jest związane z odmienną sytuacją faktyczną i prawną towaru. Przede wszystkim jest to towar unijny, a więc zakres kontroli jest tu znacznie węższy (dotyczy jedynie zakazów i ograniczeń w wywozie towarów poza obszar celny UE).

**Kontrola w zakresie bezpieczeństwa towaru** spełnia funkcję ochronną (ochrona rynku wspólnego, społeczeństwa, bezpieczeństwa i porządku publicznego, zdrowia i życia ludzi oraz zwierząt, ochrona środowiska, a także wielu innych wartości mających znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania UE). Prawo do przeprowadzenia kontroli w zakresie bezpieczeństwa wynika z treści art. 134 ust. 1 UKC, zgodnie z którym od chwili wprowadzenia towaru na obszar celny UE podlega on dozorowi celnemu i może być poddany kontroli celnej. Omawiana kontrola może być przeprowadzana od momentu wprowadzenia towaru na obszar celny UE i przedstawienia go organom celnym do chwili objęcia towarów procedurą dopuszczenia do obrotu. Przy tego typu kontroli organy celne nie powiadamiają o zamiarze jej przeprowadzenia, nawet podmiotów AEO, co jest uzasadnione celem kontroli. W tym przypadku towar znajduje się na obszarze celnym UE i objęty jest dozorem celnym, co daje możliwość weryfikacji przedstawionych w deklaracji informacji o towarze, możliwe jest również ustalenie jego parametrów, składu czy funkcji. Dlatego też podczas tej kontroli regułą jest pobieranie próbek towaru w celu zbadania ich w laboratorium celnym. Kontrola bezpieczeństwa jest najczęściej efektem przeprowadzonej przez organy celne analizy ryzyka. Można więc stwierdzić, że kontrola *ex ante* może warunkować kontrolę bezpieczeństwa. Nie jest to jednak sytuacja obligatoryjna.

Zaznaczyć należy, że w przypadku kontroli bezpieczeństwa brana jest pod uwagę zasada wzajemnego uznawania kontroli bezpieczeństwa przeprowadzanych w kraju wywozu. Ma ona zastosowanie tylko wówczas, gdy wyraźnie przewidują to umowy między państwami UE a państwami trzecimi – Szwajcarią<sup>57</sup>, Norwegią<sup>58</sup>, Andorą<sup>59</sup>. Oznacza to, że przewóz towarów pomiędzy UE a powyższymi państwami jest

<sup>56</sup> L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 50.

<sup>57</sup> Umowa między Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie uproszczenia kontroli i formalności przy przewozie towarów oraz środków bezpieczeństwa stosowanych przez organy celne (Dz.Urz. UE L 199, 31.07.2009).

<sup>58</sup> Decyzja Wspólnego Komitetu EOG nr 76/2009 z dnia 30 czerwca 2009 r. zmieniająca Protokół 10 w sprawie uproszczenia kontroli i formalności przy przewozie towarów i Protokół 37 zawierający wykaz przewidziany w art. 101 (Dz.Urz. UE L 232, 3.09.2009).

<sup>59</sup> Protokół rozszerzający o środki bezpieczeństwa stosowane przez organy celne, porozumienie w formie wymiany listów między Europejską Wspólnotą Gospodarczą a Księstwem Andory (Dz.Urz. UE L 36, 10.02.2011).

zwolniony z obowiązku złożenia przywózowej deklaracji skróconej. Umawiające się państwa powstrzymują się przed stosowaniem środków bezpieczeństwa przy przewozie towarów między ich obszarami celnymi, a jednocześnie uznają przeprowadzone kontrole i sporządzone dokumenty przez właściwe organy celne. Zapobiega to powielaniu czynności kontrolnych i zwiększa swobodę przepływu towarów<sup>60</sup>.

**Kontrola celna na wniosek** podmiotu wprowadzającego towary na obszar celny UE wynika z art. 134 ust. 2 UKC. Zgodnie z nim posiadacz towarów objętych dozorem celnym może za zgodą organów celnych przeprowadzić rewizję towarów lub pobrać ich próbki w celu prawidłowego określenia klasyfikacji taryfowej, wartości celnej, pochodzenia towaru i jego statusu celnego. Ma to służyć ustaleniu brakujących lub budzących wątpliwość elementów w sytuacji, gdy wnioskujący o kontrolę nie ma wystarczających informacji do dokonania prawidłowej klasyfikacji towarów, ustalenia ich pochodzenia albo też ma istotne wątpliwości co do dokumentów wystawionych przez zagranicznego eksportera. Kontrola na wniosek może być przeprowadzona w dwóch formach:

- rewizja towarów (są to czynności podejmowane w ramach kontroli celnej, obejmujące ustalenie rodzaju towaru, jego ilości, stanu, a gdy zaistnieje potrzeba, również ocenę wartości celnej towarów);
- pobranie i zbadanie próbek.

Jak wskazuje Krzysztof Lasiński-Sulecki, czynności te są szczególnie istotne, gdy towar należy poddać reżimowi określonej procedury celnej<sup>61</sup>. Dotyczy to przede wszystkim procedury dopuszczenia do obrotu. W przypadku zaistnienia rozbieżności za właściwy przyjmuje się stan faktyczny ustalony w wyniku kontroli na wniosek.

**Kontrola zgłoszenia celnego** (weryfikacja zgłoszenia celnego) może mieć miejsce przed zwolnieniem towarów i obejmuje zgłoszenie celne – złożenie tego dokumentu jest bezwzględnym warunkiem objęcia towaru procedurą celną (z wyjątkiem procedury wolnego obszaru celnego)<sup>62</sup>. Kontrola ta jest fakultatywna. O jej przeprowadzeniu i zakresie decyduje organ celny, opierając się przede wszystkim na wcześniejszej analizie ryzyka. Dlatego też podstawą stosowania przepisów regulujących procedurę celną, pod którą umieszczone są towary, mogą być wyniki przeprowadzonej weryfikacji zgłoszenia celnego, a gdy takiej nie było, podstawę stanowią dane zawarte w zgłoszeniu. Kontrola zgłoszenia celnego może przybierać następujące formy<sup>63</sup>:

- kontrola zgłoszenia i dokumentów, na podstawie których wypełniono zgłoszenie celne, oraz możliwość żądania od zgłaszającego dostarczenia innych dokumentów (kontrola merytoryczna);

<sup>60</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 290–291.

<sup>61</sup> K. Lasiński-Sulecki, T. Rudyk, M. Śpiewak, *Komentarz do art. 42, [w:] Wspólnotowy Kodeks Celny. Komentarz*, red. W. Morawski, Warszawa 2007, s. 436.

<sup>62</sup> Artykuł 158 ust. 1 UKC.

<sup>63</sup> Artykuł 188 UKC.

- rewizja towarów (w przypadku rewizji częściowej jej wyniki odnoszą się do całości towarów objętych tym samym zgłoszeniem celnym);
- pobieranie próbek (ta forma realizowana jest najczęściej z rewizją towarów).

Następstwem kontroli zgłoszenia celnego jest zwolnienie towaru do wnioskowanej procedury celnej lub wszczęcie postępowania w sprawach celnych. Przepisy prawa ustanawiają obowiązek informowania zgłaszającego o wynikach przeprowadzonej kontroli. Czynności podejmowane w kontroli zgłoszenia celnego mogą wykazać dwa rodzaje nieprawidłowości: te, które mogą mieć wpływ na wysokość kwoty wynikającej z długu celnego lub na zastosowanie procedury (wszczęcie postępowania w sprawach celnych), oraz nieprawidłowości możliwe do wyeliminowania w trybie korekty zgłoszenia celnego.

**Kontrola *ex post*** powinna być rozumiana w szerokim zakresie. Jest to nie tylko sprawdzenie konkretnego wprowadzenia towaru na obszar celny UE lub jego wyprowadzenia z tego obszaru przy uwzględnieniu kryterium legalności i rzetelności, lecz także sprawdzenie transakcji handlowych dokonywanych przez przedsiębiorcę w szerszym okresie. W kontroli tej nie stosuje się kryterium celowości i gospodarności. Wszelkie dane o towarze ustalone w trakcie kontroli po jego zwolnieniu odnoszą się do stanu towaru w dniu przyjęcia zgłoszenia celnego. W kontroli *ex post* w związku ze zwolnieniem do procedury dopuszczenia do obrotu lub wywozu najczęściej nie ma towarów, dlatego przedmiotem kontroli są przede wszystkim dokumenty dotyczące operacji odnoszących się do towarów będących przedmiotem kontroli albo też uprzednich lub późniejszych operacji handlowych związanych z tymi towarami (dokumenty celne, księgowo oraz handlowe). Wyjątek stanowią kontrole przeprowadzane w krótkim czasie po zwolnieniu towarów w celu ich rewizji lub pobrania próbek. Warunkiem ich przeprowadzenia jest brak zmian na towarze, który został zwolniony, a możliwość taką daje przepis art. 190 tiret 2 UKC.

**Kontrola stosowania procedur po zwolnieniu towaru** obejmuje:

- kontrolę procedur specjalnych;
- procedury dopuszczenia do obrotu w przypadku, gdy towar został zwolniony z należności celnych przywozowych ze względu na przeznaczenie, cel przywozu lub pod warunkiem nieodstępowania towaru albo też, gdy zastosowane zostały obniżone bądź preferencyjne stawki celne lub inne środki taryfowe.

Zgodnie z art. 210 UKC do procedur specjalnych zaliczamy: tranzyt (zewnątrzny i wewnętrzny), składowanie (składowanie celne i wolne obszary celne), szczególne przeznaczenie (odprawa czasowa oraz końcowe przeznaczenie), przetwarzanie (uszlachetnianie czynne i bierne).

W pierwszym przypadku kontrola celna obejmuje ustalenie, czy działania osób korzystających z danej procedury są zgodne z normami wyznaczonymi przez przepisy prawa celnego, z warunkami określonymi w pozwoleniu wydanym przez organ celny, ze szczególnym uwzględnieniem warunków koniecznych do objęcia towarów procedurą celną oraz terminowości. Istotne są również rodzaj towaru i cel objęcia go daną procedurą.

W drugim przypadku celem kontroli towarów przywiezionych na obszar celny UE jest przede wszystkim sprawdzenie warunków przestrzegania terminu dotyczącego zakazu odstępowania towarów przez okres 12 miesięcy oraz miejsca stałego zamieszkania.

Analizując typy kontroli celnej w międzynarodowym obrocie towarowym, można też wspomnieć o kontroli towarów nielegalnie wprowadzonych. Najczęściej jest ona realizowana w ramach kontroli celnej bezpieczeństwa czy kontroli zgłoszenia celnego, które mogą doprowadzić do ujawnienia towarów nielegalnie wprowadzonych na obszar celny UE. Jednak jeżeli pod uwagę brana jest kontrola towarów nielegalnie wprowadzonych *sensu stricto*, to należy wskazać, że cechuje się ona szerokim zakresem czynności, które mogą doprowadzić do wykrycia tych towarów. Wśród nich można wyróżnić: rewizję towarów, weryfikację prawidłowości i kompletności informacji podanych w zgłoszeniu bądź deklaracji skróconej, czynności mające na celu potwierdzenie istnienia, autentyczności, prawidłowości i ważności dokumentów, kontrolę księgowości i pozostałej dokumentacji, kontrolę stanów ewidencyjnych i magazynowych towarów, kontrolę środków transportu, bagażu i innych towarów przewożonych przez osoby lub na osobach. Kontrola ta nie ogranicza się tylko do kontroli na przejściach granicznych, w urzędach celnych, ale również ma miejsce w siedzibie podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą, jak i w każdym innym miejscu, gdy istnieje podejrzenie, że może się w nim znajdować towar nielegalnie wprowadzony<sup>64</sup>. Dlatego też trzeba zaznaczyć, że nie jest to kontrola samodzielna, prowadzona jest przy okazji różnych typów kontroli celnych zarówno przed zwolnieniem towarów, jak i po ich zwolnieniu. Uwzględniając zakres kontroli, należy stwierdzić, że określenie jej ram czasowych nie jest łatwe.

TABELA 1.2. Typy kontroli celnej

Typ kontroli	Kryteria, na podstawie których dokonano typologii kontroli		
	sytuacja celna towarów	czas podjęcia kontroli	cel kontroli
<p><b>Kontrola <i>ex ante</i></b> (o charakterze prewencyjnym, zapewniająca możliwość zapobiegania czynnościom niezgodnym z prawem). Stosowana jest przy wprowadzeniu towaru na obszar celny UE</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• towar nie został jeszcze wprowadzony na obszar celny UE,</li> <li>• jest to tzw. analiza danych bezpieczeństwa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• po złożeniu deklaracji skróconej lub zgłoszenia celnego – gdy jest składane zamiast deklaracji</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• celem kontroli jest ustalenie, czy towary nie zagrażają szeroko rozumianemu bezpieczeństwu (bezpieczeństwo publiczne, porządku publicznego, zagrożenie życia i zdrowia ludzi i zwierząt, ochrona środowiska, przedsiębiorców funkcjonujących w ramach wspólnego rynku),</li> </ul>

<sup>64</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 300.

Typ kontroli	Kryteria, na podstawie których dokonano typologii kontroli		
	sytuacja celna towarów	czas podjęcia kontroli	cel kontroli
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• przedmiotem kontroli jest przede wszystkim informacja o towarze, ale dotyczy ona też nadawcy, odbiorcy oraz przewoźnika</li> </ul>
<p><b>Kontrola w zakresie bezpieczeństwa.</b> Stosowana jest przy wprowadzeniu towaru na obszar celny UE</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• towar nieuniijny został fizycznie wprowadzony na obszar celny UE i objęty dozorem celnym, jednak najczęściej nie złożono jeszcze zgłoszenia celnego i nie został jeszcze objęty procedurą celną</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zgodnie z art. 134 ust. 1 UKC od momentu faktycznego przekroczenia granicy zewnętrznej UE do momentu objęcia towaru procedurą celną lub uregulowania w inny sposób sytuacji prawnej towaru,</li> <li>• najczęściej wszczynana jest po spełnieniu dwóch przesłanek: wprowadzeniu towaru oraz przedstawieniu organom celnym (jednak czasami, jeżeli istnieją uzasadnione podstawy przeprowadzenia tej kontroli, bezpośrednio po wprowadzeniu towaru)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• celem kontroli jest zapewnienie szeroko rozumianego bezpieczeństwa, a konkretnie ustalenie, czy towary wprowadzone na obszar celny UE nie naruszają zakazów i ograniczeń wynikających z przepisów prawa celnego i innych przepisów regulujących obrót międzynarodowy towarów oraz rozporządzenia 765/2008 (celem kontroli jest sprawdzenie właściwości wprowadzonych towarów)</li> </ul>
<p><b>Kontrola celna na wniosek podmiotu wprowadzającego towary.</b> Stosowana jest przy wprowadzeniu towaru na obszar celny UE</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• towar nieuniijny znajduje się pod dozorem celnym, jednak jeszcze nie zostało złożone zgłoszenie celne</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• unijny prawodawca nie określił czasu kontroli, jednak uwzględniając cel kontroli, należy stwierdzić, że powinna być ona przeprowadzona do momentu złożenia zgłoszenia celnego</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• celem kontroli jest ustalenie brakujących elementów, gdy wnioskujący nie ma wszystkich niezbędnych informacji wystarczających do dokonania klasyfikacji towarów lub ich zweryfikowanie,</li> </ul>

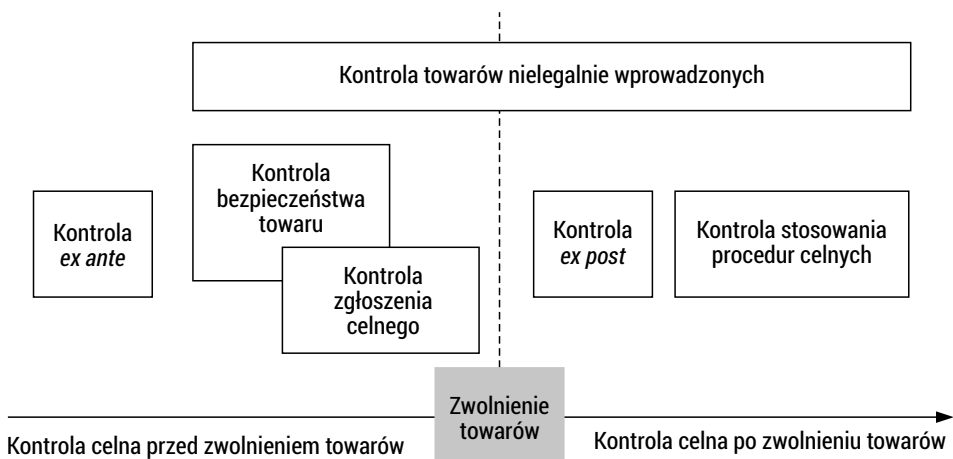
Typ kontroli	Kryteria, na podstawie których dokonano typologii kontroli		
	sytuacja celna towarów	czas podjęcia kontroli	cel kontroli
			<p>gdy istnieją wątpliwości co do zgodności towarów z dokumentami im towarzyszącymi wystawionymi w kraju zagranicznego eksportera,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>wynik analizy ma znaczenie przy podejmowaniu decyzji o przeprowadzeniu kontroli zgłoszenia</li> </ul>
<p><b>Kontrola zgłoszenia celnego (weryfikacja zgłoszenia celnego).</b> Stosowana jest przy wprowadzeniu towaru na obszar celny UE oraz przy wyprowadzeniu towarów z obszaru celnego</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>towar nieunijny pozostaje nadal pod dozorem celnym, jednak zostało złożone zgłoszenie celne o objęcie go wnioskowaną procedurą,</li> <li>jest to jedyny moment, który daje organowi celnemu możliwość dokładnej kontroli towaru (rewizja celna),</li> <li>w przypadku eksportu towar ma status celny towaru unijnego</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>kontrola celna podejmowana jest po złożeniu zgłoszenia celnego i przedstawieniu towarów organom celnym</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>sprawdzenie, czy towar zgłoszony jest do prawidłowej procedury celnej oraz sprawdzenie poprawności zadeklarowanych elementów kalkulacyjnych, a tym samym poprawności naliczenia należności celnych i podatkowych</li> </ul>
<p><b>Kontrola stosowania procedur celnych.</b> Dotyczy procedur specjalnych</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>towar w zależności od rodzaju procedury celnej, którą został objęty, zmienia swój status celny na towar unijny (procedura końcowego przeznaczenia lub dopuszczenia do obrotu ze zwolnieniem z należności celnych przywozowych ze względu na przeznaczenie,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>czas realizacji kontroli zależy od rodzaju procedury</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>celem kontroli jest sprawdzenie, czy dana procedura realizowana jest zgodnie z przepisami prawa celnego oraz z wydanym pozwoleniem,</li> <li>przeprowadzona kontrola ma na celu dostarczenie informacji w formie „wyników kontroli” organom celnym, które podejmują decyzję co do zakończenia procedury</li> </ul>

Typ kontroli	Kryteria, na podstawie których dokonano typologii kontroli		
	sytuacja celna towarów	czas podjęcia kontroli	cel kontroli
	cel przywozu lub pod warunkiem nieodstępowania towaru) albo pozostaje jako towar nieuniijny (wszystkie pozostałe procedury specjalne)		
<b>Kontrola ex post.</b> Stosowana jest przy wprowadzeniu towaru na obszar celny UE oraz przy wyprowadzeniu towarów z obszaru celnego	<ul style="list-style-type: none"> <li>• towar został dopuszczony do obrotu i zmienił swój status celny na towar unijny,</li> <li>• towar znajduje się w obrocie na wspólnym rynku,</li> <li>• w przypadku eksportu – zupełny brak towaru na obszarze UE, następuje tylko kontrola dokumentów</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• przeprowadzenie kontroli jest zasadne do momentu przedawnienia należności celnych (5 lat od dopuszczenia towaru do obrotu) lub podatkowych (5 lat od dopuszczenia towaru do obrotu)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• celem kontroli jest sprawdzenie wprowadzenia konkretnego towaru na obszar celny UE lub jego wyprowadzenie z obszaru celnego UE, jak również sprawdzenie transakcji handlowych dokonywanych przez przedsiębiorcę w szerszym zakresie,</li> <li>• przeprowadzenie kontroli ma na celu stwierdzenie, czy importer zastosował się do obowiązujących przepisów,</li> <li>• w przypadku wywozu kontrola ma wykazać, czy zasadnie zastosowano stawkę 0% w podatku VAT</li> </ul>
<b>Kontrola towarów nielegalnie wprowadzonych</b>	brak przedstawienia towarów organowi celnemu (wprowadzenie towaru na obszar celny UE bez) lub opuszczenie obszaru celnego UE przez towar bez złożenia zgłoszenia celnego (wyprowadzenie towarów)	brak określenia ram czasowych kontroli	ujawnienie towarów nielegalnie wprowadzonych na obszar celny UE lub wyprowadzonych z obszaru celnego UE (zapobieganie przemytowi)

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 283–320.

Należy zaznaczyć, że wszystkie powyższe typy kontroli są fakultatywne. Przeprowadza się je wówczas, gdy zaistnieją wyraźne przesłanki do ich wszczęcia, np. analiza ryzyka ewidentnie wskazuje, że nastąpiło naruszenie przepisów prawa.

Biorąc pod uwagę kryterium czasu, należy stwierdzić, że kontrola *ex ante* jest kontrolą wstępną, dotyczy samego zamiaru wprowadzenia towaru na obszar celny UE. Pomimo że nie ma towaru, kontrola przeprowadzana jest na podstawie dokumentów (np. deklaracji skróconej lub zgłoszenia celnego, gdy zostało złożone zamiast deklaracji). Cechą charakterystyczną tej kontroli i jej celem jest zebranie informacji nie tylko o towarze, lecz także o przewoźniku, spedytorze, zagranicznym eksporterze oraz importerze. Uzyskane informacje często stanowią podstawę przeprowadzenia analizy ryzyka. Pozostałe typy kontroli wszczynane są po wprowadzeniu towaru na obszar celny UE. Kontrola celna na wniosek przeprowadzana jest, jak już wspomniano, tylko w sytuacjach, gdy podmiot dokonujący obrotu towarowego ma wątpliwości co do elementów kalkulacyjnych (klasyfikacja towaru, jego pochodzenie lub wartość celna). Dlatego też organ celny może przeprowadzić tę kontrolę do czasu, gdy wymagane będzie złożenie zgłoszenia celnego. Wszczęcie kontroli na wniosek po złożeniu zgłoszenia mija się z jej celem, ponieważ nie ma możliwości zmiany (skorygowania) elementów kalkulacyjnych. Natomiast kontrola bezpieczeństwa może być przeprowadzana w dowolnym czasie do momentu zwolnienia towaru. Uwzględniając fakt, że wiąże się ona często z potrzebą pobrania próbek, dokładnego sprawdzenia towarów, szczególnie zwolnienie towarów do swobodnego obrotu powoduje, że kontrola ta staje się bezcelowa. Najczęściej przeprowadzana jest wraz z kontrolą zgłoszenia celnego, ale może się również odbyć bezpośrednio po przekroczeniu towarów przez granicę, gdy wcześniejsza analiza ryzyka wykazała taką potrzebę.



RYSUNEK 1.3. Typy kontroli celnej przy uwzględnieniu kryterium czasu realizacji

ŹRÓDŁO: M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*

Po zwolnieniu towarów możliwe są dwa typy kontroli: kontrola procedur celnych oraz częstsza kontrola *ex post*. Obie wykonywane są po zwolnieniu towaru do procedury, jednak się nie pokrywają, ponieważ kontrola procedur celnych dotyczy procedur specjalnych, a kontrola *ex post* najczęściej procedury dopuszczenia do obrotu lub procedury wywozu.

Na zakres celu kontroli celnej szczególnie wpływ mają funkcjonujące w handlu międzynarodowym dwa paradygmaty: ułatwienia i bezpieczeństwa. Z kolei dwa główne cele kontroli celnej to tradycyjny, funkcjonujący od wielu lat jako najważniejszy cel fiskalny oraz przybierający na znaczeniu w ostatnim czasie cel dotyczący bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego. Wynika to z faktu, że kontrola celna realizowana przez organy administracji celnej (w Polsce organy celno-skarbowe) wspiera dwie podstawowe przypisane jej funkcje: ochronną i fiskalną. Ograniczenie celów kontroli tylko do dwóch powyższych byłoby dość znaczące, jednak pozostałe cele są mniej uwydatniane przez regulacje dotyczące kontroli celnej.

TABELA 1.3. Cele poszczególnych typów kontroli

Rodzaj kontroli	Cel	
	bezpieczeństwo	fiskalny
Kontrola <i>ex ante</i>	X	
Kontrola bezpieczeństwa	X	
Kontrola na wniosek zgłaszającego		X
Kontrola zgłoszenia celnego	X	X
Kontrola <i>ex post</i>		X
Kontrola procedur celnych		X
Kontrola towarów nielegalnie wprowadzonych	X	X

ŹRÓDŁO: M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*

Uwzględniając dane zawarte w tabeli 1.3, należy wskazać, że cel kontroli jest zależny od sytuacji celnej towaru oraz czasu przeprowadzonej kontroli. W przypadku większości typów kontroli celnej wykonywanych przed zwolnieniem towarów szczególnie istotne jest bezpieczeństwo. Po zwolnieniu towaru, kiedy dopuszczany jest on do swobodnego obrotu i przekazywany do swobodnej dyspozycji, bezpieczeństwo ma już niewielkie znaczenie, wzrasta zaś znaczenie celu fiskalnego. W założeniu do tego momentu organy kontrolujące powinny ustalić, czy rzeczywiście towar może zagrażać szeroko rozumianemu bezpieczeństwu. Z kolei w przypadku typów kontroli celnych realizowanych po zwolnieniu towarów istotny jest cel fiskalny. Analizowana jest poprawność poszczególnych elementów kalkulacyjnych, ustalana na podstawie zgłoszenia celnego oraz dokumentów, które posłużyły do wypełnienia zgłoszenia celnego.

Wyjątkiem jest tu kontrola towarów nielegalnie wprowadzonych, do której nie stosuje się kryterium zwolnienia towarów. W tym typie kontroli bez względu na to, czy towar został zatrzymany na granicy, czy też już na obszarze celnym UE, istotne są zarówno bezpieczeństwo, jak i cel fiskalny.

Odnosząc się do kryterium trzeciego – sytuacja celna towaru – trzeba wskazać, że każdy typ kontroli celnej dotyczy towaru o odmiennej sytuacji celnej i przeprowadzany jest na innym etapie wprowadzenia (lub wyprowadzenia) go na obszar celny UE. Kryterium czasu oraz sytuacji celnej towaru są ze sobą ściśle powiązane. Warto jednak pamiętać, że zmiana statusu z towaru nieunijnego na towar unijny następuje po dopuszczeniu go do obrotu na terytorium UE.

Analizując poszczególne typy kontroli celnej, należy odnieść je do międzynarodowego obrotu towarowego, a dokładnie – określić ich wpływ na międzynarodowy przepływ towaru. Pod uwagę powinny zostać wzięte trzy aspekty: czas przepływu towarów w ramach międzynarodowego łańcucha dostaw, koszt oraz bezpieczeństwo. Dzięki temu można określić wpływ kontroli celnej na podstawową zasadę międzynarodowej dostawy towaru – szybko, tanio i bezpiecznie.

Odnosząc się do czasu przepływu towarów, należy zaznaczyć, że wytypowanie towaru do kontroli celnej wydłuża czas jego przewozu w międzynarodowym łańcuchu dostaw. Wyjątkiem jest tu jedynie kontrola *ex ante*, w której sprawdza się dokumenty w czasie, gdy towar nie został jeszcze wprowadzony, nie opóźnia więc jego przepływu. Jednak jeżeli zostaną wykryte nieprawidłowości lub dane zawarte w deklaracji skróconej będą budzić wątpliwości i towar po przekroczeniu granicy zostanie skierowany do kontroli bezpieczeństwa, czas przepływu towaru w łańcuchu dostaw się wydłuży, zwiększą się też koszty jego dostawy.

Kontrola celna na wniosek zgłaszającego (przed złożeniem zgłoszenia celnego) ma miejsce, jeżeli zgłaszający ma wątpliwości co do niektórych elementów zgłoszenia, np. ilości towaru lub jego pochodzenia, wnioskuje więc o ich sprawdzenie. Z jednej strony pobranie próbek towarów z udziałem organów celnych oraz ich zbadanie wydłuża czas przepływu towarów w łańcuchu dostaw. Jednak z drugiej strony takie czynności zwiększają bezpieczeństwo towaru, który jest w międzynarodowym obrocie, np. wiadomo, że towar nie jest niebezpieczny czy podrabiany. Przeprowadzenie kontroli na wniosek nie powoduje, że dany towar na dalszych etapach będzie zupełnie z niej zwolniony – kontrolowane mogą być inne elementy zgłoszenia. Jednak zdarza się to bardzo rzadko. Ten typ kontroli zwiększa bezpieczeństwo, zapewnia również, że złożone zgłoszenie celne będzie prawidłowe, wzrastają jednak koszty łańcucha dostaw.

Bez wpływu na czas i koszt przepływu towarów w międzynarodowym łańcuchu dostaw jest kontrola *ex post*, która odbywa się po zwolnieniu towarów, a więc często, gdy towar znajduje się u końcowego odbiorcy – konsumenta.

W przypadku specjalnych procedur celnych należy wskazać procedurę tranzytu. Przeprowadzenie kontroli w tym wypadku może wpływać na wydłużenie przepływu towaru. Na przykład w sytuacji naruszenia zamknięć celnych, bez względu, na jakim

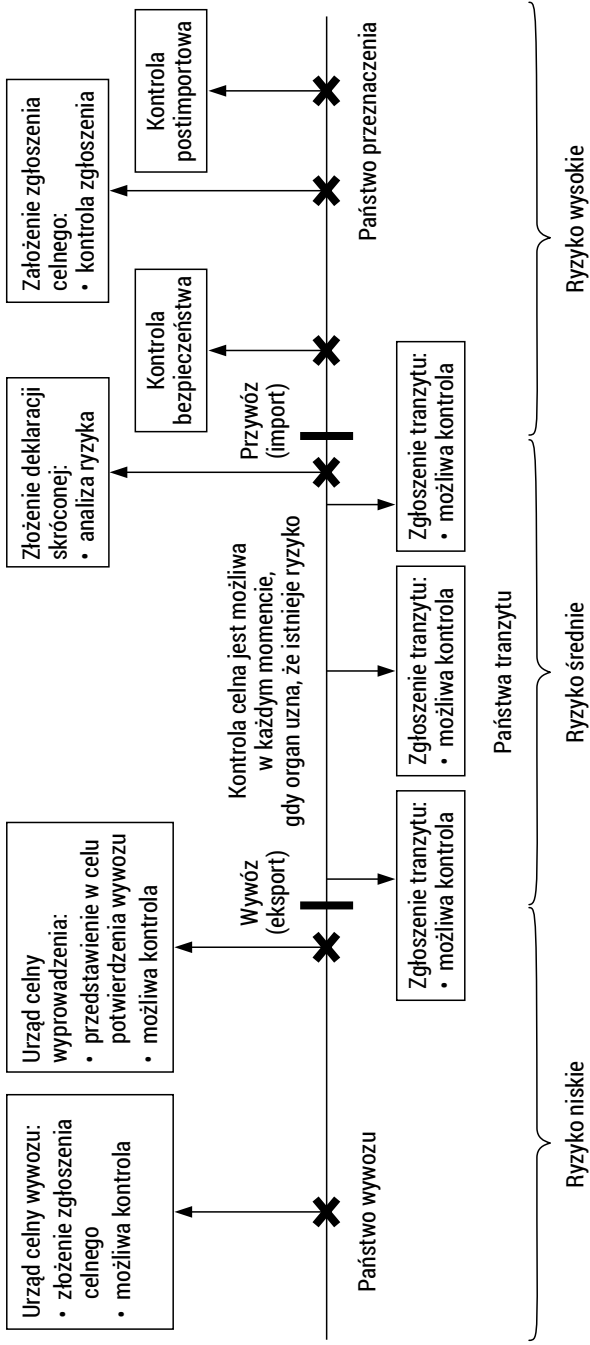
etapie jest tranzyt, wszczynana jest kontrola celna. W jej trakcie sprawdzana jest zgodność zgłoszenia celnego z przewożonym ładunkiem. Czas takiej kontroli znacząco wydłuża czas dostawy towaru.

Odnosnie do bezpieczeństwa towaru w międzynarodowym obrocie towarowym należy podkreślić, że szczególnie istotny jest pierwszy typ kontroli celnej – *ex ante*. Przeprowadzana na podstawie informacji zawartych w deklaracji skróconej analiza ryzyka ma wykazać, czy istnieje zagrożenie bezpieczeństwa po wprowadzeniu towarów na obszar celny UE. W takiej sytuacji organy celne mogą nie wyrazić zgody na wjazd towarów na terytorium Unii. Równie ważna jest kontrola bezpieczeństwa, którą wszczyna się po wprowadzeniu towaru na obszar celny UE w sytuacji, gdy zaistniały jakiegokolwiek wątpliwości co do tego towaru, albo też może to być kontrola losowa. Te dwa typy kontroli odgrywają najważniejszą rolę w kontekście bezpieczeństwa towaru w międzynarodowym obrocie. Znaczenie ma także kontrola przeprowadzana po złożeniu zgłoszenia celnego, już w urzędzie celnym wewnętrznym. Rewizja towarów czy też pobranie i zbadanie próbek towaru mogą doprowadzić do wykrycia towarów, które mogą stanowić zagrożenie szeroko rozumianego bezpieczeństwa.

Z kolei kontrole *ex post* oraz specjalnych procedur celnych nie mają szczególnego znaczenia dla bezpieczeństwa towaru. Wynika to z faktu, że odbywają się po jego zwolnieniu do wnioskowanej procedury. W przypadku procedury dopuszczenia do obrotu towary nie pozostają już pod dozorem celnym organów celnych, a wręcz często ich już nie ma. Jeżeli w trakcie kontroli *ex post*, która najczęściej opiera się na dokumentach, wykryte zostaną nieprawidłowości mające znaczenie dla bezpieczeństwa, to wówczas stanowią one istotną informację zarówno dla uczestników łańcucha dostaw, jak i dla organów celnych – na którym etapie w łańcuchu dostaw mogła zaistnieć sytuacja mająca skutek dla bezpieczeństwa.

Podsumowując, trzeba zaznaczyć, że objęcie towarów kontrolą celną nie jest korzystne dla tych przemieszczających się w ramach międzynarodowego obrotu. Jednak uwzględniając korzyści, jakie może przynieść sprawdzenie bezpieczeństwa towaru, który zaczyna swoją drogę w międzynarodowym łańcuchu dostaw lub ją kończy, nie należy kontroli celnej postrzegać jako działań zbędnych i niekorzystnych, opóźniających dostawę towaru.

Na rys. 1.4 zobrazowano przemieszczanie się towaru w międzynarodowym obrocie – od momentu jego wywozu z określonego obszaru celnego do przywozu na inny obszar celny i złożenia przywozowego zgłoszenia celnego. Pierwszym etapem jest wywóz towaru. Zgłoszenie celne do wywozu najczęściej składane jest w urzędzie celnym wywozu (urząd wewnętrzny). Po jego złożeniu urząd ten może dokonać kontroli towaru. Towar, który został odprowadzony w urzędzie celnym wywozu, przejeżdża do urzędu celnego wyprowadzenia (gdzie pojawia się komunikat o towarze), w którym także może dojść do kontroli celnej, jeżeli istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości (ryzyko). Zaznaczyć należy, że również w urzędzie celnym wyprowadzenia mogą być składane zgłoszenia celne i dokonywana odprawa towaru – dotyczy to zarówno podmiotów z innych państw członkowskich UE, jak i podmiotów krajowych. Towar zgłoszony przez wskazane podmioty też może podlegać kontroli.



✘ Możliwa kontrola celna

RYSUNEK 1.4. Kontrole celne w międzynarodowym łańcuchu dostaw

ŹRÓDŁO: opracowanie własne.

Podkreślić należy, że przy eksporcie przeprowadzana jest mniejsza liczba kontroli ze względu na niższe ryzyko. Wynika to z braku należności celnych (cel fiskalny kontroli) oraz z faktu, że towar opuszcza dany obszar celny (cel – bezpieczeństwo).

Kolejny etap to tranzyt towaru przez państwa, przez które przejeżdża do państwa przeznaczenia. Rozpoczęcie tranzytu łączy się z obowiązkiem złożenia zgłoszenia tranzytowego oraz sprawdzeniem zamknięć celnych (jeśli zostały założone). W trakcie tranzytu w każdym momencie może być również przeprowadzona kontrola celna, gdy organ uzna, że istnieje ryzyko.

Następnym etapem jest przywóz towaru na docelowy obszar celny. Ryzyko na tym etapie można określić jako wysokie. Wiąże się to z obowiązkiem uiszczenia należności celnych oraz z faktem, że może zostać wprowadzony towar, który nie podlegał kontroli, a może stanowić zagrożenie bezpieczeństwa. Przed przekroczeniem granicy przez towar w urzędzie celnym wprowadzenia powinna zostać złożona deklaracja skrócona, tzw. deklaracja bezpieczeństwa. Może być też przeprowadzona analiza ryzyka. Jeżeli zaistnieją jakiegokolwiek nieprawidłowości związane z bezpieczeństwem towaru, po przekroczeniu granicy może być wszczęta kontrola bezpieczeństwa towaru łącznie z pobraniem próbek. Jednak najczęściej towar przyjeżdża do urzędu celnego odprawy celnej, gdzie jest przedstawiany i składane jest zgłoszenie celne. Na tym etapie również może być przeprowadzona kontrola celna towaru, mogą zostać pobrane jego próbki. Po zwolnieniu towaru do procedury dopuszczenia do obrotu także może dojść do kontroli, jest to tzw. kontrola postimportowa. Najczęściej sprawdzane są dokumenty, ponieważ przeważnie towaru już nie ma. Ten rodzaj kontroli nie ma już wpływu na międzynarodowy łańcuch dostaw.

## Rozdział 2. Uwarunkowania kontroli celnej

### 2.1. Uwarunkowania prawne

#### 2.1.1. Uwarunkowania wynikające z porozumień zawartych w ramach Światowej Organizacji Handlu oraz Światowej Organizacji Celnej

Prawne uwarunkowania kontroli celnej realizowanej przez polskie organy celno-skarbowe należy wyprowadzić z porozumień międzynarodowych, przepisów prawa UE oraz przepisów krajowych. Świadczy to o tym, że w obszarze prawa celnego funkcjonuje multicentryczny system prawa<sup>65</sup>. Normy wyprowadzone z powyższych źródeł prawa nie wykluczają się, ale są komplementarne i się uzupełniają. Jednak nie wyklucza to wystąpienia sytuacji kolizyjnych<sup>66</sup>.

Istotne znaczenie dla modelu kontroli celnej, a tym samym dla prawidłowego funkcjonowania międzynarodowego obrotu towarowego, mają umowy międzynarodowe zawierane w ramach Światowej Organizacji Handlu (World Trade Organization, WTO) oraz Światowej Organizacji Celnej (World Customs Organization, WCO). Uwagę należy zwrócić też na Porozumienie o ułatwieniach w handlu (*Trade Facilitation Agreement*, TFA)<sup>67</sup>. Ułatwienia handlowe to przede wszystkim przejrzyste, przewidywalne i proste procedury odpraw granicznych, które przyspieszają przepływ towarów przez granice. Ich stosowanie pozwala na obniżenie kosztów handlu oraz szybszą wymianę handlową. Porozumienie to zawiera przepisy dotyczące przyspieszenia przepływu towarów, zwolnień celnych i przebiegu samej odprawy celnej przez uproszczenie i doprecyzowanie międzynarodowych procedur przywozu i wywozu, formalności celnych i wymogów dotyczących tranzytu. Określa również środki skutecznej

<sup>65</sup> Ewa Łętowska multicentryczność w zakresie transgraniczności prawa rozumie jako sytuację, w której różne centra, krajowe i zagraniczne, swoim działaniem wypełniają przestrzeń prawną (E. Łętowska, „Multicentryczność” systemu prawa i wykładnia jej przyjazna, [w:] *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa profesora Maksymiliana Pazdana*, red. L. Ogiegło, W. Popiołek, M. Szponar, Kraków 2005, s. 1129–1130).

<sup>66</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 70–71.

<sup>67</sup> Umowa w życie weszła 22 lutego 2017 r.

współpracy między organami celnymi i innymi odpowiednimi organami w zakresie ułatwień w handlu i kwestii związanych z przestrzeganiem przepisów celnych. Wdrożenie postanowień TFA poprawiło przejrzystość, zwiększyło możliwość uczestnictwa w globalnych łańcuchach wartości, a także ograniczyło korupcję<sup>68</sup>. Powyższe zagadnienia w dużej mierze odnoszą się do kontroli celnej.

Z punktu widzenia kontroli celnej i bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego szczególnie znaczenie ma przepis art. 7 ust. 4 TFA. Nakazuje on wprowadzenie systemu zarządzania ryzykiem ze szczególnym zwróceniem uwagi na przesłanki wysokiego ryzyka. Wprowadza również obowiązek wypracowania kryteriów i standardów analizy ryzyka. Rozwiązania te znalazły odzwierciedlenie w przepisach unijnych – obowiązek stosowania analizy ryzyka wykorzystującej techniki automatycznego przetwarzania danych do celów kontroli celnych został wprowadzony rozporządzeniem (WE) nr 648/2005<sup>69</sup>. Obecnie w Unii Europejskiej znaczna większość kontroli celnych przeprowadzana jest na podstawie analizy ryzyka.

Z kolei art. 7 ust. 5 TFA wprowadza w stosunku do importowanych towarów obowiązek przeprowadzania *post-clearance audit* (audyt po odprawie celnej). Ma on na celu zbadanie zgodności importu towaru z przepisami celnymi oraz innymi regulacjami odnoszącymi się do międzynarodowego obrotu towarowego poprzez sprawdzenie dokumentów i rejestrów znajdujących się w lokalach przedsiębiorcy po zwolnieniu towarów. Zaznaczyć należy, że powyższy przepis odpowiada unijnym przepisom dotyczącym kontroli po zwolnieniu towarów – *post-release control* (art. 48 UKC). Obecnie w zakresie kontroli celnych widoczna jest większa tendencja kontroli *ex post* (postimportowych) niż kontroli przed zwolnieniem towaru. Związane jest to między innymi z dążeniem do zapewnienia swobodnego ruchu granicznego.

Przepisy Porozumienia o ułatwieniach w handlu wprowadzają również obowiązek wcześniejszego dostarczania w formie elektronicznej dokumentacji niezbędnej do odprawy celnej towarów. Na szczęblu unijnym rozporządzenie (WE) nr 648/2005 wprowadziło obowiązek składania deklaracji skróconej, która służy organom celnym do przeprowadzenia analizy ryzyka przede wszystkim pod kątem bezpieczeństwa, opartej na wspólnych dla wszystkich państw członkowskich UE kryteriach i standardach.

W analizowanym Porozumieniu podkreślono też szczególną rolę współpracy służb granicznych, przede wszystkim państw graniczących, co jest istotne dla skuteczności przeprowadzanych kontroli celnych (np. wymiana informacji), a tym samym dla bezpieczeństwa łańcucha danych. W ramach powyższej współpracy przewidziano wspólne kontrole.

---

<sup>68</sup> W. Zysk, *Umowa Trade Facilitation Agreement (TFA) szansą rozwoju eksportu produktów fair trade*, „Studia i Prace WNEIZ US” 2018, nr 53/2, s. 91.

<sup>69</sup> Rozporządzenie (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. zmieniające rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. UE L 117, 4.05.2005).

Z kolei odnosząc się do umów zawartych w ramach WCO, należy wskazać Konwencję dotyczącą uproszczenia i harmonizacji postępowania celnego<sup>70</sup>. Została ona w znaczący sposób zaktualizowana i zmieniona. Przesłankami do przeprowadzenia zmian były niezwykle dynamiczny rozwój światowego handlu oraz postępujący proces globalizacji, który wytworzył bardzo silne powiązania gospodarcze. Tekst Zrewidowanej Konwencji z Kioto (RKC) wszedł w życie 23 lutego 2006 roku. Jest to przełomowy dokument w zakresie kontroli celnej. Pozwala dostosować ją do zmieniających się warunków handlu międzynarodowego. Wprowadza zasady dające możliwość stworzenia modelu kontroli celnej ułatwiającej międzynarodowy obrót towarowy przy jednoczesnym zachowaniu standardów bezpieczeństwa tego obrotu. Jest to szczególnie istotne ze względu na fakt, że w międzynarodowym obrocie towarowym od początku XXI wieku funkcjonują dwa paradygmaty: ułatwień i uproszczeń oraz bezpieczeństwa, które mogą w niektórych sytuacjach się wykluczać.

Kontroli celnej poświęcony został rozdział VI załącznika do RKC, choć kwestię tę poruszono też w innych jego rozdziałach. Wytyczne z załącznika ogólnego zawierają kompleksowy przegląd najlepszych praktyk, które powinny być wdrożone w kontroli celnej.

Wskazane zostały dwie zasady mające szczególne znaczenie w realizacji kontroli celnej – selektywności i proporcjonalności. Zasada selektywnej kontroli celnej stanowi wyjątek od funkcjonującej przez długi okres zasady, że wszystkie towary, które są wprowadzane na obszar celny lub z niego wyprowadzane, bez względu na to, czy objęte są cłem, podlegają kontroli celnej. Przepisy konwencji wyraźnie wskazują, że kontrole celne powinny być ograniczone do minimum niezbędnego do osiągnięcia głównych celów – zapewnienia zgodności z prawem międzynarodowego obrotu towarowego oraz ułatwienia tego obrotu. Kontrole celne powinny więc być przeprowadzane w sposób selektywny, z wykorzystaniem technik zarządzania ryzykiem w możliwie największym zakresie. Z kolei druga z zasad oznacza, że zakres przeprowadzanej kontroli powinien być proporcjonalny do poziomu ocenianego ryzyka, który określa się w kontekście priorytetów wskazanych przez państwo lub grupę państw (priorytety działania administracji celnej). Przykładowo priorytetami mogą być pobieranie ceł, egzekwowanie zakazów i ograniczeń w obrocie lub jakkolwiek inny określony obszar, który został zidentyfikowany (np. w ostatnich latach bezpieczeństwo). Zaznaczyć też należy, że analiza ryzyka determinuje nie tylko zakres prowadzonej kontroli, lecz także jej wszechść powinno być uzależnione głównie od przeprowadzonej analizy ryzyka<sup>71</sup>.

W RKC określono również podstawowe rodzaje kontroli celnej:

- kontrola towarów przemieszczających się (należy przez to rozumieć kontrolę towarów na przejściach granicznych lub po wprowadzaniu towaru na dany obszar celny albo też kontrole realizowane przez tzw. grupy mobilne). Istotną rolę odgrywają

<sup>70</sup> Międzynarodowa Konwencja dotycząca uproszczenia i harmonizacji postępowania celnego wraz z załącznikiem E.5 sporządzona w Kioto dnia 18 maja 1973 r. (Dz.U. 1980, nr 12, poz. 38). Została przyjęta w czasie Sesji Rady Współpracy Celnej i weszła w życie 25 września 1974 r.

<sup>71</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 84–85.

w nich dokumenty złożone przed wprowadzeniem towarów na dany obszar celny. Informacje uzyskane z badania dokumentów umożliwiają weryfikację pod kątem zgodności i dopasowania do profili ryzyka, co pozwala na wstępną selekcję towarów do kontroli celnej;

- kontrola oparta na audycie (kontrola postimportowa – *post-transaction audit*). Zgodnie z definicją zawartą w rozdziale drugim załącznika do RKC „kontrola oparta na audycie” oznacza środki, za pomocą których organy celne zapewniają samym sobie dokładność i autentyczność zgłoszeń poprzez sprawdzenie odpowiednich ksiąg, archiwów, systemów i danych handlowych będących w posiadaniu zainteresowanych osób<sup>72</sup>.

Odnosząc się do kontroli postimportowej, należy wskazać, że jej zakres jest szeroki, ponieważ może to być prosty audyt realizowany po odprawie celnej towaru, a także może to być samoocena podmiotu dokonującego obrotu towarowego z zagranicą. Audyt po odprawie celnej towaru uznawany jest za skuteczne narzędzie kontroli celnej, ponieważ zapewnia przejrzysty i kompleksowy obraz transakcji istotnych dla organów celnych, wynikający z ksiąg i innych dokumentów przedstawionych przez kontrolowany podmiot.

Również Zrewidowana Konwencja z Kioto jako ważny element kontroli celnych wskazuje współpracę z innymi administracjami celnymi, opartą na porozumieniach o wzajemnej pomocy administracyjnej. Podkreśla, że wzrost handlu międzynarodowego wyraźnie wskazał potrzebę rozwijania współpracy pomiędzy administracjami celnymi różnych państw w tradycyjnych obszarach działania (kontrola wartości celnej, klasyfikacji towarów, ich pochodzenia), ale też przede wszystkim w celu zapobiegania działaniom bezprawnym i zwalczania przestępstw celnych. Wymiana informacji może być również przydatna w zarządzaniu ryzykiem. Przekazywane informacje mogą stanowić istotne źródło, które wykorzystane zostanie przy analizie ryzyka<sup>73</sup>.

Kolejnym aktem, na który należy zwrócić uwagę w kontekście kontroli celnej, jest Międzynarodowa konwencja w sprawie harmonizacji kontroli towarów na granicach<sup>74</sup>. Jej celem jest usprawnienie przepływu towarów w ruchu międzynarodowym, a także zharmonizowanie warunków kontroli oraz ograniczenie formalności, a tym samym skrócenie czasu kontroli bez umniejszenia celowości i skuteczności tej kontroli.

W dokumencie tym podniesiono przede wszystkim kwestię harmonizacji kontroli celnych zarówno na poziomie krajowym, jak i międzynarodowym. Założenie wspólnych kontroli należy rozpatrywać w dwóch płaszczyznach:

- pierwsza – wspólne kontrole celne z innymi rodzajami kontroli wymaganymi przy imporcie lub eksporcie towarów;

<sup>72</sup> Międzynarodowa Konwencja dotycząca uproszczenia i harmonizacji postępowania celnego.

<sup>73</sup> World Customs Organization, *Kyoto Convention. General Annex. Guidelines*, Chapter 6. *Customs control*, 2000, s. 3.

<sup>74</sup> Międzynarodowa Konwencja w sprawie harmonizacji kontroli towarów na granicach, sporządzona w Genewie dnia 21 października 1982 r. (Dz.U. 1999, nr 103, poz. 1190).

- druga – wspólne kontrole realizowane przez administracje celne państw sąsiadujących.

Pierwsza płaszczyzna wspólnych kontroli dotyczy harmonizacji wszystkich rodzajów kontroli realizowanych na granicy przez różne służby danego państwa, np. kontroli celnej, medyczno-sanitarnej, weterynaryjnej, fitosanitarnej, zgodności z normami technicznymi, jakości itp. Jednak uwzględniając fakt, że podstawową kontrolą w międzynarodowym obrocie towarów jest kontrola celna, pozostałe rodzaje kontroli powinny być z nią zharmonizowane.

Dруга płaszczyzna to prowadzenie wspólnych kontroli towarów i dokumentacji poprzez zastosowanie wspólnej infrastruktury. Pod pojęciem wspólnych kontroli należy rozumieć dwie formy ich realizowania:

- wspólne kontrole *sensu stricto* – wykonywane razem (przy wykorzystaniu wspólnych dokumentów) przez funkcjonariuszy takich samych organów kontrolnych państwa, którego terytorium celne towar opuszcza, i państwa go przyjmującego;
- kontrole w jednym miejscu – wykonywane w jednym miejscu kolejno najpierw przez funkcjonariuszy organów kontrolnych państwa wydającego, a następnie przez funkcjonariuszy organów kontrolnych państwa przyjmującego towar.

Wskazać należy, że najlepszym rozwiązaniem byłyby wspólne kontrole *sensu stricto*, jednak uwzględniając położenie geopolityczne Polski, nie jest to obecnie możliwe.

Założenia funkcjonujących w międzynarodowym obrocie towarowym paradygmatów ułatwienia i uproszczenia oraz bezpieczeństwa znalazły odzwierciedlenie w kolejnym dokumencie WTO, który w dużej mierze odnosi się do kontroli celnej. W 2005 roku opracowano *Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade – SAFE Framework* (Ramy Standardów Bezpieczeństwa i Ułatwień w Handlu Międzynarodowym), które były kilkakrotnie modyfikowane<sup>75</sup>. Współczesne zasady działania administracji celnych w handlu międzynarodowym obejmują zarządzanie ryzykiem, wykorzystanie technologii i partnerstwo z handlem. Zasady te zostały opracowane przez WCO i włączone do Zrewidowanej Konwencji z Kioto w 1999 roku. Zawarte są one również w *SAFE Framework* i miały istotne znaczenie dla bezpieczeństwa, rozszerzając koncentrację administracji celnych na całym łańcuchu dostaw handlowych i ustanawiając niezbędne wymogi bezpieczeństwa. Za klucz do osiągnięcia tego celu uznaje się wzmocnioną współpracę między administracjami celnymi oraz partnerstwo administracji celnej z biznesem. Zasady określone w *SAFE Framework* umożliwiają organom celnym otrzymywanie informacji o ładunku w celu oceny ryzyka bezpieczeństwa na jak najwcześniejszym etapie łańcucha dostaw. Pozwala

---

<sup>75</sup> World Customs Organization, *WCO Safe Package. WCO tools to secure and facilitate global trade*, [https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/frameworks-of-standards/safe\\_package.aspx](https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/frameworks-of-standards/safe_package.aspx) [data dostępu: 26.11.2024].

to organom celnym skoncentrować się na niewielkim procencie ładunku, który stanowi rzeczywiste zagrożenie dla bezpieczeństwa, i jednocześnie promować swobodny i płynny przepływ legalnego handlu<sup>76</sup>.

Powyższy dokument miał więc istotny wpływ na kontrolę celną, znacząco rozszerzając jej cele. W tradycyjnym ujęciu kontrola celna to kontrola instrumentów polityki celnej państwa regulujących kierunki i wielkość obrotu towarowego z zagranicą, kontrola przestrzegania przepisów związanych z ograniczeniami i zakazami w obrocie towarowym z zagranicą. Jednak wydarzenia z ostatnich kilkunastu lat (zamachy terrorystyczne, wzrost międzynarodowej przestępczości zorganizowanej) spowodowały, że kontrola celna stała się ważnym elementem w działaniach na rzecz bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego. Organy celne uzyskały wiodącą rolę w międzynarodowej dostawie towarów, a tym samym kontrola celna została jednym z podstawowych gwarantów bezpieczeństwa. Przestała być rozumiana w sposób tradycyjny, jako kontrola towarów po dotarciu do miejsca przeznaczenia, lecz rozumiana jest szerzej – jako kontrola towarów przed przybyciem do miejsca przeznaczenia. Takie działania przyczyniają się zarówno do zabezpieczenia, jak i ułatwienia handlu międzynarodowego. Zauważyć należy, że rozwiązania wskazane w *SAFE Framework* dają możliwość połączenia dwóch wspomnianych, ale jakże istotnych kwestii we współczesnym międzynarodowym obrocie towarowym, a mianowicie bezpieczeństwa obrotu towarowego oraz ułatwień w handlu międzynarodowym<sup>77</sup>.

Ramy bezpieczeństwa składają się z czterech podstawowych elementów:

- harmonizacji wymogów dotyczących elektronicznej informacji o ładunku przez organy celne;
- spójnego podejścia do zarządzania ryzykiem;
- kontroli wychodzących ładunków wysokiego ryzyka, najlepiej przy użyciu nieinwazyjnego sprzętu wykrywającego, na uzasadnioną prośbę państwa przyjmującego;
- partnerstwa z handlem.

Elementy te są osiągnane dzięki podejściu opartemu na następujących filarach: współpracy między administracjami celnymi różnych państw (*Customs-to-Customs Cooperation*), wzmocnionym partnerstwie celnym i biznesowym (*Customs and Business Partnership*) oraz współpracy między organami celnymi i agencjami rządowymi. W przypadku kontroli celnych i bezpieczeństwa międzynarodowego łańcucha dostaw szczególne znaczenie mają filary pierwszy i drugi.

Pierwszy filar obejmuje współpracę między administracjami celnymi różnych państw, opartą na porozumieniach mających na celu wdrożenie do kontroli celnej powszechnie akceptowanych standardów bezpieczeństwa oraz ułatwienia w międzynarodowym handlu. Administracje celne powinny wdrażać zintegrowane procedury kontroli celnej zgodnie z wytycznymi WCO dotyczącymi zarządzania międzynarodowym

<sup>76</sup> K. Mikuriya, *Supply chain security: the customs community's response*, „World Customs Journal” 2007, vol. 1, no. 2, s. 52.

<sup>77</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 92.

łańcuchem dostaw<sup>78</sup>. W dużej mierze zintegrowane procedury kontroli celnej opierają się na współpracy transgranicznej między administracjami celnymi w zakresie oceny ryzyka w celu zwiększenia ogólnego bezpieczeństwa. W ramach współpracy administracje celne powinny uzgodnić spójne standardy kontroli (znormalizowane kryteria), wzajemne uznawanie jej wyników oraz wymianę danych. Realizacja powyższych zaleceń możliwa jest poprzez opracowanie odpowiednich regulacji zarówno na szczeblu krajowym, jak i międzynarodowym. Oprócz powyższych wytycznych dotyczących kontroli celnej w ramach pierwszego filaru wskazano również: stosowanie wytycznych ISCM (*Integrated Supply Chain Management Guidelines*), używanie sprzętu wyposażonego w nowoczesne technologie, ustanowienie systemów zarządzania ryzykiem, w tym zautomatyzowanych systemów selektywnych, identyfikację ładunków lub kontenerów wysokiego ryzyka. Z kolei drugi filar zachęca do tworzenia partnerstw między organami celnymi a przedsiębiorstwami, umożliwiając identyfikowanie przedsiębiorstw mających wysoki stopień gwarancji bezpieczeństwa jako upoważnionych przedsiębiorców (AEO).

Odnosząc się do powyższego, należy stwierdzić, że następujące istotne zmiany powodują wzrost zapewnienia bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego. Świadczy o tym między innymi to, że<sup>79</sup>:

- międzynarodowe łańcuchy dostaw są w coraz większym stopniu kontrolowane, monitorowane i zabezpieczane od początku do końca ze względów handlowych, co pozwala administracjom celnym w większym stopniu polegać na środkach bezpieczeństwa i ochrony stosowanych przez przedsiębiorców;
- administracje celne i przedsiębiorcy dokonujący międzynarodowego obrotu towarowego lepiej poznają swoje środowiska operacyjne i oczekiwania, o czym świadczy wzrost podmiotów korzystających ze statusu upoważnionego przedsiębiorcy (AEO);
- nowoczesne technologie informacyjno-komunikacyjne (ICT) pozwalają na dostęp, agregowanie, przechowywanie, udostępnianie i analizowanie danych na niespotykaną dotąd skalę, z zachowaniem tajemnicy handlowej i odpowiednich praw dostępu.

## 2.1.2. Uwarunkowania wynikające z prawa Unii Europejskiej

Unia celna i wspólna polityka handlowa zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) należą do kompetencji wyłącznych UE. Oznacza to prawo UE do jednostronnego działania w sensie braku konieczności odniesienia propozycji legislacyjnych do istniejących regulacji narodowych i ich efektywności<sup>80</sup>. Dlatego też przepisy odnoszące się do kontroli celnej ustanowione zostały przede

<sup>78</sup> World Customs Organization, *Integrated Supply Chain Management Guidelines*, Brussels 2018.

<sup>79</sup> Ibidem, s. 3–4.

<sup>80</sup> Z. Zgud, *Zasada subsydiarności w prawie europejskim*, Kraków 1999, s. 58.

wszystkim na szczeblu unijnym. Ma to szczególne znaczenie ze względu na jedną ze swobód unijnego rynku – swobody przepływu towaru, która dotyczy również towarów pochodzących z państw trzecich, jeżeli zostały dopuszczone do obrotu. W związku z tym istotne jest przeprowadzenie kontroli celnej, która stanowi nieodzowny element właściwego wykonania zadań przez administracje celne państw członkowskich UE na rzecz realizacji interesów państwa oraz całej UE, a także zapewnienia bezpieczeństwa granicznego ruchu towarowego<sup>81</sup>.

Analizując regulacje prawne UE odnoszące się do kontroli celnej, należy wskazać przepisy określające reguły wprowadzania towarów na obszar celny UE i wyprowadzania z tego obszaru oraz ogólne zasady kontroli celnej – pakiet unijnego kodeksu celnego<sup>82</sup> obejmujący UKC oraz przepisy wykonawcze<sup>83</sup> i delegowane<sup>84</sup>. Przepisy te określają zasady kontroli celnej, jej zakres przedmiotowy i podmiotowy, jak też podstawowe formy kontroli. Jednak każde z państw ma odrębną strukturę organów celnych, ich zakres właściwości i uprawnień, a także odrębny tryb przeprowadzania kontroli.

Kolejna grupa regulacji UE związana z kontrolą celną określa reguły wprowadzania towarów ze względu na ich właściwość oraz szczególne zasady kontroli celnej. Można tu wskazać rozporządzenie ustanawiające wymagania w zakresie akredytacji i nadzoru rynku odnoszące się do warunków wprowadzania produktów do obrotu<sup>85</sup>, a także rozporządzenie w sprawie przemieszczania się towarów. Zakres przedmiotowy powyższej regulacji dotyczący przywozu towaru z państw trzecich jest ograniczony. Przepisy odnoszą się tylko do kontroli celnej wykonywanej przy imporcie towaru (objęcie towaru procedurą dopuszczenia do obrotu). W rozporządzeniu wskazano sposób zakończenia kontroli celnej w zakresie bezpieczeństwa. Może to być:

- dopuszczenie kontrolowanego produktu do swobodnego obrotu albo zakaz wprowadzania produktu do obrotu (jeżeli stwarza on zagrożenie lub nie odpowiada unijnym regulacjom);

---

<sup>81</sup> M. Czermińska, *Wspólnotowy system celny i miejsce Polski w jego strukturach po akcesji do Unii Europejskiej. Bezpieczeństwo granicznego ruchu towarowego w UE*, „Bezpieczeństwo. Teoria i Praktyka” 2012, nr 4, s. 54, 74.

<sup>82</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, 10.10.2013 ze zm.).

<sup>83</sup> Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z 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, 29.12.2015 ze zm.).

<sup>84</sup> 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, 29.12.2015 ze zm.).

<sup>85</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008 z dnia 9 lipca 2008 r. ustanawiające wymagania w zakresie akredytacji i nadzoru rynku odnoszące się do warunków wprowadzania produktów do obrotu i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 339/93 (Dz.Urz. UE L 218, 13.08.2008 ze zm.).

- zawieszenie dopuszczenia produktów do swobodnego obrotu w przypadku zaistnienia podejrzenia, że są one niebezpieczne lub nie spełniają wymogów pod względem dokumentacji albo pod względem oznakowania, jak również wówczas, gdy na produkcie umieszczono fałszywe bądź mogące wprowadzić w błąd oznakowanie CE.

Ostatnią grupą regulacji unijnych odnoszących się do kontroli celnej są regulacje określające formy współpracy organów administracji w kwestiach celnych, w tym również w zakresie kontroli celnej – rozporządzenie w sprawie wzajemnej pomocy między organami administracji<sup>86</sup> oraz umowy międzynarodowe o współpracy celnej (np. zawierane przez państwa członkowskie z państwami trzecimi). Współpracę w ramach UE należy rozpatrywać na dwóch płaszczyznach: wertykalnej – współpraca między administracjami celnymi państw członkowskich i organami unijnymi (w analizowanym obszarze z Komisją Europejską) oraz horyzontalnej – współpraca między administracjami celnymi państw członkowskich<sup>87</sup>.

Biorąc pod uwagę charakter czynności realizowanych w ramach kontroli celnej, jej efektywna realizacja wymaga ścisłej współpracy między organami administracji celnych różnych państw, zarówno w ramach Unii, jak i poza nią. Przepisy unijne, jak też podpisane umowy określają możliwe formy współpracy przy zachowaniu krajowego charakteru nadzoru i zauważalnych różnic w kompetencji administracji celnych poszczególnych państw<sup>88</sup>. Współpraca międzynarodowa i wzajemna pomoc w czasie globalizacji to nieodłączne części działań administracji celnych. Umożliwia to nie tylko kompleksowe badanie przypadków naruszenia przepisów prawa celnego, lecz także stanowi jeden z warunków zarządzania ryzykiem oraz kontroli towarów<sup>89</sup>.

W rozporządzeniu 515/97 prawodawca UE przewidział dwie podstawowe formy współpracy: pomoc na wniosek (wymiana i udostępnianie informacji, przekazywanie dokumentów i zaświadczeń, prowadzenie obserwacji i dochodzeń) i pomoc z własnej inicjatywy (przekazanie informacji uzyskanych w toku krajowego postępowania, o ile w ocenie organów administracji celnej mogą one zostać wykorzystane dla zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów). Współpraca dotyczy przede wszystkim wymiany informacji. Oprócz powyższych form współpracy wskazano również inne płaszczyzny, takie jak współpraca administracji celnych państw członkowskich z Komisją Europejską, która polega głównie na przekazywaniu informacji, oraz współpraca pomiędzy administracjami państw członkowskich i państw trzecich.

<sup>86</sup> Rozporządzenie Rady (WE) nr 515/97 z dnia 13 marca 1997 r. w sprawie wzajemnej pomocy między organami administracyjnymi Państw Członkowskich i współpracy między Państwami Członkowskimi a Komisją w celu zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów prawa celnego i rolnego (Dz.Urz. WE L 82, 22.03.1997 ze zm.).

<sup>87</sup> T. von Danwitz, K. Ritgen, *Europäisches Verwaltungsrecht*, Berlin–Heidelberg 2006, s. 609.

<sup>88</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 106.

<sup>89</sup> R. Stankevičius, *Problems of international cooperation and mutual assistance among the European Union customs authorities*, „Intellectual Economics” 2007, no. 2(2), s. 65.

## 2.2. Uwarunkowania organizacyjne

Obecnie obowiązująca ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>90</sup> (ustawa o KAS) weszła w życie 1 marca 2017 roku. Spowodowało to konsolidację dotychczasowych struktur administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej. Powstała Krajowa Administracja Skarbowa, która zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o KAS „stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego UE, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych”. W ramach KAS powołano Służbę Celno-Skarbową – umundurowaną formację, którą tworzą funkcjonariusze, a która powstała na wzór funkcjonującej do 28 lutego 2017 roku Służby Celnej<sup>91</sup>.

Wraz z utworzeniem nowej struktury nastąpiły zmiany w kontroli celnej. Do 1 marca 2017 roku była ona realizowana przez właściwego miejscowo naczelnika urzędu celnego. Organ ten zajmował się przede wszystkim międzynarodowym obrotem towarowym, a przeprowadzanie kontroli celnych było jednym z najważniejszych zadań, co wynikało z faktu, że fiskalna funkcja administracji celnej stale malała (spowodowane to było coraz szerszym kręgiem ułatwień w międzynarodowej wymianie towarowej), rosły zaś funkcje kontrolna i ochronna. Kontrola realizowana była na podstawie przepisów ustawy o Służbie Celnej<sup>92</sup>, która przez lata znacząco rozszerzyła zakres uprawnień kontrolnych funkcjonariuszy celnych.

Jak już wspomniano, 1 marca 2017 roku kontrola celna została włączona w zakres kontroli celno-skarbowej. Sprawowana jest ona przez administrację „na zewnątrz”, co oznacza, że kontrolowane są przede wszystkim te podmioty, na których ciążyą obowiązki publicznoprawne wynikające z przepisów prawa podatkowego oraz prawa celnego, pomimo że zakres kontroli określony został znacznie szerzej<sup>93</sup>.

W uzasadnieniu do ustawy o KAS podkreślono, że kontrola celno-skarbowa jest procedurą o charakterze tzw. twardej kontroli. Do jej podstawowych zadań należą wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości o szerokiej skali – oszustw, wyłudzeń i innych przestępstw powodujących znaczny uszczerbek w finansach publicznych, a tym samym wpływających istotnie na system bezpieczeństwa finansowego państwa<sup>94</sup>.

<sup>90</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. 2022, poz. 813 z późn zm.).

<sup>91</sup> M. Laszuk, *Status prawny Służby Celno-Skarbowej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2018, nr 6(135), s. 129.

<sup>92</sup> Ustawa z dnia 24 lipca 1999 r. o Służbie Celnej (Dz.U. 1999, nr 72, poz. 802 ze zm.).

<sup>93</sup> A. Melezini, K. Teszner, *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Zeszyty Prawnicze” 2019, vol. 24(3), s. 15.

<sup>94</sup> Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, VIII kadencja, druk sejmowy 826.

Analizując przepisy ustawy o KAS dotyczące kontroli celno-skarbowej, należy podzielić opinię Krzysztofa Tesznera, zgodnie z którą „takie czynniki, jak: (1) wykrywanie i eliminowanie nieprawidłowości, (2) ich ponadprzeciętny rozmiar, (3) ujawnianie wykorzystywania złożonych (skomplikowanych) konstrukcji w związku z wykrytymi uchybieniami oraz (4) negatywnie istotny wpływ ujawnionych uchybień na bezpieczeństwo finansowe państwa są przesądzające dla uznania, że kontrola celno-skarbowa nie jest procedurą dedykowaną standardowemu sprawdzeniu wywiązywania się z obowiązków podatkowych w związku z dokonywaniem pojedynczych transakcji w obrocie krajowym”<sup>95</sup>. Stwierdzenie to należy odnieść też do czynności wykonywanych w ramach kontroli celnej. Takie ujęcie kontroli celno-skarbowej znacznie spłaszcza (zawęża) jej istotę. Ustawodawca, wskazując w uzasadnieniu do projektu ustawy o KAS cel kontroli celno-skarbowej, pominął zupełnie kontrolę celną.

Przepisy ustawy o KAS nie definiują pojęcia kontroli celno-skarbowej, podobnie jak w przypadku innych rodzajów kontroli. Została ona zdefiniowana w doktrynie. Zauważyć należy, że definicje te najczęściej również umniejszają znaczenie kontroli celnej jako jednego z elementów kontroli celno-skarbowej. Jako przykład można wskazać definicję Andrzeja Meleziniego, zgodnie z którą kontrola celno-skarbowa jest szczególnego rodzaju procedurą administracyjną o charakterze policyjnym, a także regulowany przepisami ustawy ciąg czynności podejmowanych przez jej uczestników, zapoczątkowany upoważnieniem organu celno-skarbowego, a kończący się wydaniem przez ten organ rozstrzygnięcia – zasadniczo w formie wyniku kontroli lub protokołu<sup>96</sup>.

Ponieważ kontrola celna jest częścią kontroli celno-skarbowej, tę ostatnią należy zdefiniować jako: zakres czynności mający na celu ustalenie stanu faktycznego odnoszącego się do działalności/działań podmiotu kontrolowanego, porównanie ustaleń faktycznych z obowiązującym stanem prawnym normującym wzorce postępowania przy uwzględnieniu interesów Skarbu Państwa i Unii Europejskiej oraz szeroko rozumianego bezpieczeństwa Unii Europejskiej, a następnie wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej niezgodności. Przez pojęcie bezpieczeństwa Unii Europejskiej rozumiemy między innymi zapewnienie bezpieczeństwa i porządku publicznego, ochronę życia i zdrowia ludzi i zwierząt, ochronę środowiska, rynku unijnego<sup>97</sup>. Tak szeroka definicja pokazuje, że celem kontroli celnej będącej częścią kontroli celno-skarbowej jest między innymi ochrona interesów finansowych również UE, co wynika z faktu, że 75% ceł pobranych na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej i innych ceł, które zostały lub zostaną ustanowione przez instytucje UE w odniesieniu do handlu z państwami trzecimi, jest przekazywane do budżetu unijnego<sup>98</sup>. Celami kontroli celnej są też

<sup>95</sup> K. Teszner, *Kontrola celno-skarbowa jako kontrola twarda – narzędzie służące eliminowaniu transakcji karuzelowych*, [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020, s. 290.

<sup>96</sup> A. Melezini, *Komentarz do art. 54 ustawy o KAS*, [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. nauk. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018, s. 235.

<sup>97</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 63.

<sup>98</sup> Artykuł 9 ust. 2 decyzji Rady (UE, Euratom) 2020/2053 z 14 grudnia 2020 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylającej decyzję 20014/335/UE, Euratom (2007/436/

ochrona bezpieczeństwa i porządku publicznego, ochrona życia i zdrowia ludzi i zwierząt, środowiska na całym obszarze UE (obowiązek ten wynika z faktu posiadania granicy zewnętrznej UE) oraz ochrona rynku unijnego. Brak tak szerokiego ujęcia kontroli celnej znacząco ją umniejsza.

Ustawodawca określił szeroki zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej – wyodrębnił jej podstawowe obszary, wskazując jako jeden z nich kontrolę przestrzegania przepisów „prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami” (art. 54, ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS). Tak duże zróżnicowanie przedmiotu kontroli celno-skarbowej może negatywnie wpłynąć na jej skuteczność. Szczególnie może to dotyczyć kontroli celnej, co w konsekwencji może mieć wpływ na bezpieczeństwo międzynarodowych łańcuchów dostaw.

Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy o KAS do realizacji kontroli celno-skarbowej w ramach KAS powołano Służbę Celno-Skarbową – umundurowaną formację, którą tworzą funkcjonariusze. Struktura ta utworzona została na wzór funkcjonującej do 28 lutego 2017 roku Służby Celnej. Kontrola przestrzegania przepisów prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym UE a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami, czyli kontrola celna, realizowana jest przede wszystkim w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych.

Aby zapewnić skuteczną i efektywną realizację zadań KAS oraz wysoką jakość jej funkcjonowania, określono kierunki jej działania i rozwoju. Dotychczas wypracowano dwa dokumenty: *Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020*<sup>99</sup> oraz *Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024*<sup>100</sup>. W obu jednak niewiele miejsca poświęcono kontroli celnej. W pierwszym dokumencie określono sześć kierunków działania i rozwoju KAS, w jednym z nich wskazano ochronę obszaru celnego UE, co stanowi jeden z aspektów kontroli celnej. Działania z tym związane, które wzmocnią zwalczanie przestępstw i nadużyć oraz ochronę rynku Unii Europejskiej, to<sup>101</sup>:

- opracowanie metodyki szacowania poziomu przemytu dla ruchu towarowego;
- wdrożenie standardów kontroli bezpieczeństwa obrotu towarowego oraz wykrywania i zwalczania przestępstw i nadużyć;

---

WE, Euratom), (Dz.Urz. UE L 424, 15.12.2020).

<sup>99</sup> Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020 (Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów 2017, poz. 144).

<sup>100</sup> Zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024 (Dz.Urz. Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej 2020, poz. 34).

<sup>101</sup> Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020 (Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów 2017, poz. 144).

- zwiększenie skuteczności stosowania nieinwazyjnych narzędzi kontroli (np. urządzeń RTG) na przejściach granicznych;
- usprawnienie współpracy z zagranicznymi administracjami celnymi w zakresie wykrywania i zwalczania oszustw celnych;
- wzrost skuteczności kontroli;
- zwiększenie wykrywalności naruszeń przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom na mocy przepisów prawa polskiego albo UE bądź umów międzynarodowych.

Wszystkie powyższe aspekty odnoszą się również do bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego.

Należy też zwrócić uwagę na kierunek VI: Nowoczesne technologie informacyjne. Działania podjęte w tym obszarze pozwoliły dostosować lub stworzyć rozwiązania informatyczne zgodne z UKC oraz zmodernizować technologie odprawy granicznej przy zachowaniu ochrony rynku UE przed napływem towarów, które naruszają ograniczenia i zakazy. Powyższe założenia mogły mieć istotny wpływ na wzrost bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego. Przyczyniły się także do usprawnienia i lepszych wyników kontroli celnych.

W drugim dokumencie kontroli celnej dotyczą działania przedstawione w tabeli 2.1. Zaznaczyć należy, że większość działań w nim określonych odnosi się do obszaru podatkowego.

TABELA 2.1. Kierunki działań KAS określone w dokumencie *Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024* mające wpływ na kontrolę celną

Kierunek	Cel	Działania
Kierunek 2 – Kliento-centriczność	Cel 2.2. Automatyzacja i digitalizacja usług	Skrócenie czasu obsługi zgłoszenia celnego zarówno w imporcie (czas liczony od momentu przestania zgłoszenia do systemu do chwili otrzymania informacji o zakończeniu czynności weryfikacyjnych i gotowości organu do zwolnienia towaru pod warunkiem uiszczenia/zabezpieczenia należności), jak i eksporcie (czas liczony od momentu, kiedy przesłano zgłoszenie do systemu, do czasu otrzymania informacji o zwolnieniu towaru)
Kierunek 3 – Wspieranie rozwoju krajowego systemu finansowego	Cel 3.1. Wspieranie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego	Dążenie do zwiększenia skuteczności ochrony przed napływem niepożądanych towarów, ujednocianie zasad postępowania oddziałów celnych w ramach działań związanych z nadzorem rynku, poprawa wykorzystania analizy ryzyka do skutecznego typowania przesyłek do kontroli

Kierunek	Cel	Działania
Kierunek 4 – Wzmocnienie zdolności organizacji do skutecznej realizacji zadań	Cel 4.1. Poprawa skuteczności i efektywności działania organizacji	Ukierunkowanie aktywności RILO ECE na arenie międzynarodowej na zwalczanie przestępczości celnej, współpraca transgraniczna
	Cel 4.3. Wzmocnienie kompetencji analitycznych	Wzrost skuteczności działań sprawdzających i kontrolnych na podstawie działań analitycznych

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie zarządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024.

Wskazane powyżej działania są zgodne z założeniami administracji celnych opisanymi w dokumentach WCO i WTO, które znajdują odzwierciedlenie w UKC – informatyzacja procedur celnych oraz poprawa wykorzystania analizy ryzyka, a w dalszej kolejności poprawa skuteczności ochrony rynku unijnego i bezpieczeństwa obywateli. Realizacja każdego z powyższych celów przyczyni się do poprawy skuteczności kontroli celnych, co wpłynie również na bezpieczeństwo międzynarodowego obrotu towarowego. Należy też zaznaczyć, że wzrost bezpieczeństwa nie będzie powodował żadnych ograniczeń w stosunku do uczestników międzynarodowego obrotu.

## 2.3. Uwarunkowania związane z otoczeniem biznesu

Inicjatywy współpracy z samorządem gospodarczym w obszarze cła podejmowane były na długo przed utworzeniem KAS. Na początku współpracy administracji celnej z przedsiębiorcami inicjatywy nie były sformalizowane, jednak od momentu wejścia w życie *Strategii działania administracji celnej do roku 2002* (przyjętej 19 października 1999 roku) mają one już charakter formalny. Potwierdzają to również kolejne dokumenty strategiczne, w tym ostatni – *Strategia działania Służby Celnej na lata 2014–2020*. Powyższe działania miały na celu ułatwienie legalnej działalności gospodarczej i usuwanie barier biurokratycznych oraz doskonalenie współpracy z przedsiębiorcami. Wspólnie podejmowanymi inicjatywami były między innymi zintegrowane zarządzanie granicą (*Integrated Border Management*), budowa i wdrożenie systemu pojedynczego okienka w obrocie towarowym z zagranicą, realizacja inicjatywy e-Cło lub wprowadzenie instytucji upoważnionego przedsiębiorcy<sup>102</sup>. We wszystkich dokumentach strategicznych podkreślano, że uwarunkowania gospodarcze i technologiczne rzutują na oczekiwania przedsiębiorców, którzy będą dążyć do podniesienia swojej

<sup>102</sup> M. Laszuk, *Współpraca administracji celnej z organami administracji państwowej, samorządowej oraz samorządem gospodarczym*, „Ekonomia i Prawo” 2013, t. 12, nr 1, s. 133–135.

efektywności poprzez wykorzystanie nowoczesnych metod zarządzania i wspierających je technologii informatycznych. Dlatego też wdrażane były rozwiązania mające na celu wspieranie przedsiębiorców poprzez wprowadzanie szeregu ułatwień i uproszczeń poprawiających jakość świadczonych usług, przy jednoczesnym lepszym ukierunkowaniu sił i wykorzystaniu zasobów, w tym informatycznych, dla zwiększenia skuteczności kontroli celnej przy mniejszej ingerencji w legalne procesy. Podjęto również działania na rzecz ograniczenia szarej strefy w gospodarce poprzez monitorowanie zagrożeń, stosowanie analizy ryzyka oraz jego segmentacji w stosunku do poszczególnych klientów, a dzięki szerokiej analizie posiadanych danych przeprowadzono kontrole tam, gdzie rzeczywiście były one niezbędne.

Oprócz powyższych działań wspierano też aktywność gospodarczą: zmniejszono obciążenia i ograniczenia administracyjne, zwiększono zakres i dostępność uproszczeń, zwiększono przejrzystość, spójność i jednolitość stosowania prawa oraz świadomość prawną klientów. Służba Celna prowadziła także działania na rzecz podniesienia standardów obsługi klienta poprzez zwiększanie dostępności i poziomu e-usług, skracanie czasu obsługi, zwiększanie stosowania ułatwień, stopnia integracji danych i usług (rejestrów/systemów IT).

Działania wskazane powyżej miały istotny wpływ na czynności kontroli celnej – przede wszystkim znacząco ułatwiły oraz przyspieszyły kontrolę i to zarówno dla podmiotów dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego, jak i dla kontrolujących.

Po utworzeniu Krajowej Administracji Skarbowej w dokumentach o charakterze strategicznym określono zakres działań w obszarze obrotu towarowego na rzecz przedsiębiorców. W dokumencie *Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020* w ramach celu 1.1. Podniesienie jakości świadczonych usług i obsługi klienta wskazano działanie: usprawnienie procesów związanych z obrotem towarowym i odprawą graniczną przez poszerzenie zakresu spraw, które klienci KAS będą mogli załatwić drogą elektroniczną, przez Platformę Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych. Jest to kontynuacja działań podjętych jeszcze w czasie, gdy funkcjonowała Służba Celna. Kontynuowany był również jeden z celów określony w dokumencie *Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024* w ramach kierunku 2 – klientocentryczność. Dotyczy on automatyzacji i digitalizacji usług i obejmuje skrócenie czasu obsługi zgłoszenia celnego w imporcie i eksporcie<sup>103</sup>, a także poprawę jakości usług Krajowej Informacji Skarbowej.

Gwałtowne przenikanie technologii informacyjnych do biznesu wywarło istotny wpływ na sposób prowadzenie działalności gospodarczej. Przedsiębiorcy działają w dynamicznym środowisku globalnym, a ich wewnętrzne procesy biznesowe stają się coraz bardziej zależne od terminowego dostarczania i dokładnego przetwarzania określonych informacji. Nowoczesne kanały komunikacji i wysoko rozwinięta

---

<sup>103</sup> W imporcie – czas liczony od momentu przesłania zgłoszenia do systemu do momentu otrzymania informacji o zakończeniu czynności weryfikacyjnych i gotowości organu do zwolnienia towaru pod warunkiem uiszczenia/zabezpieczenia należności. W eksporcie – czas liczony od momentu, kiedy przesłano zgłoszenie do systemu, do chwili otrzymania informacji o zwolnieniu towaru.

technologia informacyjna przyspieszyły przepływy i konsumpcję dóbr. Odprawa celna coraz większej ilości towarów i w coraz krótszym czasie stawia zarówno przed przedsiębiorcami, jak i organami celnymi nowe wyzwania logistyczne i techniczne<sup>104</sup>.

Uwzględniając powyższe, szczególne znaczenie dla przedsiębiorców dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego (uczestników łańcucha dostaw) ma Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC) uruchomiona w 2017 roku. System obejmuje takie komponenty jak: cyfrowa granica, awizacja (przewidywany termin wejścia w życie to rok 2025), pojedyncze okno w obrocie towarowym z zagranicą, cyfrowa odprawa zgodnie z wymogami UKC, elektroniczne rozliczenie procedur specjalnych. Wprowadzenie tego systemu przyniosło przedsiębiorcom wiele korzyści. Można tu wskazać następujące:

- usprawnienie i skrócenie procesu odprawy granicznej między innymi dzięki elektronicznej awizacji przybycia i automatyzacji;
- wdrożenie rozwiązań optymalizujących elektroniczne przetwarzanie dokumentów i płatności dotyczących obrotu gospodarczego;
- automatyzacja wymiany danych między przedsiębiorcami a organami KAS w ramach procesów obsługi klienta;
- wzrost efektywności działania organów KAS dzięki dostępowi i wymianie do danych elektronicznych;
- skrócenie czasu realizacji procesów biznesowych przez przedsiębiorców.

Informacje o zmianach w regulacjach dotyczących międzynarodowego obrotu towarowego przedsiębiorcy mający status AEO otrzymują w formie biuletynów, newsletterów. Organizowane są również webinaria z zakresu prawa celnego. Mogą oni też brać udział w testowaniu nowych systemów związanych z międzynarodowym obrotem towarowym wprowadzanych do KAS, a także opiniować projekty nowych aktów prawnych.

Wszelkie wskazane powyżej działania na rzecz przedsiębiorców podejmowane najpierw przez Służbę Celną, a następnie przez KAS mają na celu poprawę obsługi podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą, jak również lepszy przepływ informacji pomiędzy biznesem a Służbą Celno-Skarbową. Ma to szczególne znaczenie nie tylko dla przeprowadzanych kontroli celnych, lecz także dla prawidłowego funkcjonowania międzynarodowego obrotu towarowego. Powoduje to skrócenie czasu przepływu towarów w ramach międzynarodowego obrotu, a tym samym zmniejszenie kosztów tego obrotu.

---

<sup>104</sup>H.M. Wolfgang, K. Harden, *The new European customs law*, „World Customs Journal” 2016, vol. 10(1), s. 3.

## 2.4. Uwarunkowania technologiczne

Jak już wspomniano, Służba Celno-Skarbowa KAS odgrywa kluczową rolę w ochronie rynku UE. Jednym z jej podstawowych zadań jest utrzymywanie stałej równowagi pomiędzy potrzebą ochrony społeczeństwa i przedsiębiorców działających na rynku unijnym a ułatwieniami w obrocie towarowym – równowaga między dwoma paradygmatami funkcjonującymi w XXI wieku w handlu międzynarodowym: bezpieczeństwa oraz ułatwienia i uproszczenia. Stąd, działając w szybko zmieniającym się i pełnym wyzwań środowisku, organy celno-skarbowe muszą być w stanie utrzymać najwyższy poziom usług świadczonych na rzecz obywateli i przedsiębiorców w UE. W tym celu stosują nieinwazyjne metody kontroli wspomagające dozór oraz usprawniające przepływ towarów i technologii. Wdrażane są także systemowe rozwiązania doskonalące metody pracy i zapewniające koordynację podejmowanych działań w tej dziedzinie<sup>105</sup>.

Przykładowy zakres wykorzystywanych technologii w kontroli celnej przedstawiono w tabeli 2.2. Zakres stosowanych urządzeń podzielony został w zależności od szczegółowego celu kontroli celnej.

TABELA 2.2. Przykładowe technologie (urządzenia) wykorzystywane przy wybranych celach kontroli celnej

Cel kontroli celnej	Kategoria sprzętu oraz jego zastosowanie podczas kontroli celnej
Kontrola nieinwazyjna	<ul style="list-style-type: none"><li>• skanery rentgenowskie wysokiej energii oraz skanery wykorzystujące technologię rozpraszania wstecznego promieniowania rentgenowskiego używane podczas kontroli kontenerów, samochodów ciężarowych, wagonów kolejowych i innych pojazdów;</li><li>• skanery rentgenowskie niskiej energii do kontroli palet, pudeł, paczek oraz bagażu pasażerów;</li><li>• systemy automatycznego rozpoznawania tablic rejestracyjnych/kontenerów;</li><li>• wagi do ważenia pojazdów;</li><li>• wózki widłowe i podobny mobilny sprzęt do kontroli celnej</li></ul>
Wykrywanie ukrytych przedmiotów, które mają przy sobie osoby	<ul style="list-style-type: none"><li>• bramka ze skanerem wykorzystującym technologię rozpraszania wstecznego promieniowania rentgenowskiego oraz skaner ciała stosowane głównie w portach lotniczych w celu wykrywania przedmiotów ukrytych, które mają przy sobie osoby (narkotyki, materiały wybuchowe, środki pieniężne)</li></ul>
Wykrywanie promieniowania i identyfikacja nuklidów	<ul style="list-style-type: none"><li>• detektory promieniowania, urządzenie do identyfikacji izotopów, bramka dozymetryczna oraz bramka spektrometryczna do identyfikacji izotopów stosowane w celu wykrywania zagrożeń radiologicznych i jądrowych</li></ul>

<sup>105</sup> M.R. Rząsa, W. Gęsikowski, *Techniki komputerowe wspomagające analizę obrazów RTG w kontroli celno-skarbowej*, „Przegląd Nauk Stosowanych” 2018, nr 19(2), s. 97–98.

Cel kontroli celnej	Kategoria sprzętu oraz jego zastosowanie podczas kontroli celnej
Analiza próbek w laboratoriach	<ul style="list-style-type: none"> <li>• urządzenia rentgenowskie, spektrometry, aparat do elektroforezy, mikroskop, cieczowy licznik scyntylacyjny (LSC), urządzenie do spalania papierosów itp., wykorzystywane w celu identyfikacji, kwantyfikacji i weryfikacji wszelkich możliwych towarów</li> </ul>
Przeszukiwanie za pomocą urządzeń przenośnych	<ul style="list-style-type: none"> <li>• osobiste narzędzia przenośne – zestaw narzędzi mechanicznych, lusterko teleskopowe;</li> <li>• urządzenia – endoskop, przenośny wykrywacz metali, kamery do sprawdzania spodniej strony pojazdów, urządzenia ultradźwiękowe, densytmetr</li> </ul>

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie załączników do wniosku dotyczącego rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiającego, w ramach Funduszu Zintegrowanego Zarządzania Granicami, instrument wsparcia finansowego na rzecz sprzętu do kontroli celnej, COM(2018) 474 final, Strasburg 2018.

Jak wskazano w tabeli 2.2, Służba Celno-Skarbowa do przeprowadzenia kontroli celnych wykorzystuje między innymi urządzenia RTG, które stosowane są nie tylko na przejściach granicznych, lecz także w trakcie działań kontrolnych prowadzonych wewnątrz kraju. Mobilne urządzenia RTG mogą się przemieszczać i pracować w różnych lokalizacjach, w zależności od potrzeb związanych z kontrolą<sup>106</sup>. Wielkogabarytowe urządzenia RTG dają możliwość nieinwazyjnej obsługi ładunków oraz ich nienaruszalność. Zapewniają również bezpieczeństwo, oszczędność czasu i obniżenie kosztów obsługi, ponieważ taki sposób kontroli pozwala wyeliminować rozładunek towarów. To z kolei przyczynia się do znaczącego skrócenia czasu kontroli celnej. Skanery rentgenowskie szczególnie istotne są na wstępnym etapie kontroli celnej, gdyż dzięki nim można stwierdzić, że występują towary budzące wątpliwość. Rentgenowskie systemy inspekcyjne są głównie wykorzystywane przez funkcjonariuszy KAS do<sup>107</sup>:

- sprawdzania zawartości pojazdów, kontenerów, wagonów i innych środków przewozowych oraz bagażu podróжных;
- weryfikacji dokumentów w celu wykrycia niezadeklarowanych towarów;
- ujawniania zmian konstrukcyjnych w środkach przewozowych dokonanych w celach przemytniczych.

Stosowanie skanerów rentgenowskich przyczynia się do zwiększenia wykrywalności (skuteczności) kontroli celnych poprzez lepsze typowanie do fizycznej kontroli, która wymaga częściowego lub całkowitego rozładunku towarów. Zastosowanie tych urządzeń po przeprowadzeniu analizy obrazu pozwala stwierdzić, czy zachodzi potrzeba kontroli manualnej lub użycia psa, czy też dany kontener (ładunek)

<sup>106</sup> E. Chabowska, *Szybsza i bezpieczniejsza kontrola nie tylko na granicy (RTG w służbie)*, „Wiadomości Celne” 2014, nr 3–4, s. 40.

<sup>107</sup> M.R. Rząsa, W. Gęsikowski, *Techniki komputerowe...*, s. 98.

może zostać zwolniony. W transporcie drogowym, kolejowym, morskim (promy), gdy towary są przewożone w kontenerach, kontrola celna jest wyjątkowo trudna, a czas podjęcia decyzji o niej jest krótki. Specyficzna sytuacja panuje na przejściach morskich, gdzie towary są głównie przewożone w kontenerach. W obrębie terminali kontenerowych czas na kontrolę jest dłuższy, co wynika z faktu, że zanim dotrą one do portu przeznaczenia, przemierzają zwykle długą drogę morską. Komórki analizy ryzyka na podstawie danych zawartych w tzw. manifestach załadunkowych, które docierają do nich z odpowiednim wyprzedzeniem, oraz dostępnych informacji decydują, które kontenery zostaną poddane kontroli celnej i w jakim zakresie. Kontener, który został wytypowany do kontroli RTG, jest „zatrzymany” w systemie terminala kontenerowego i dopiero po podjęciu wszystkich zaplanowanych wobec niego działań kontrolnych może go opuścić<sup>108</sup>.

Globalizacja handlu i równoczesna globalizacja przestępczości, jak również konieczność radzenia sobie z kolejnymi zagrożeniami wymagają szybkich reakcji UE i jej państw członkowskich. Organy celne państw członkowskich przejmują coraz więcej obowiązków, które dotyczą bezpieczeństwa i są wykonywane na granicach zewnętrznych. Zapewnienie jednakowego poziomu przeprowadzania kontroli granicznej i celnej na granicach zewnętrznych powinno być realizowane poprzez udzielanie państwom członkowskim odpowiedniego wsparcia finansowego przez UE, zapewniającego organom celnym niezbędne wyposażenie techniczne do przeprowadzania kontroli towarów przekraczających granice zewnętrzne UE<sup>109</sup>. Uwzględniając powyższe, Unia Europejska rozporządzeniem 2021/1148<sup>110</sup> ustanowiła na lata 2021–2027 Instrument Wsparcia Finansowego na rzecz Zarządzania Granicami i Polityki Wizowej w ramach Funduszu Zintegrowanego Zarządzania Granicami – dzięki tym środkom istotnie wsparła zakup sprzętu do kontroli celnej.

Osiągnięcia informatyczne ostatnich lat znacząco wpłynęły na rozwój automatyzacji kontroli celnej. To z kolei przyczyniło się do stworzenia nowego rodzaju komunikacji między poszczególnymi administracjami celnymi państw członkowskich UE oraz między przedsiębiorcami a organami celnymi. W relacjach tych w dużej mierze zrezygnowano z papierowych dokumentów (tylko w trybach awaryjnych), a weszło nowe i nowoczesne środowisko elektroniczne. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorcy i ich przedstawiciele mogą przetwarzać i przekazywać większość dokumentów celnych, handlowych i transportowych stosowanych w obrocie międzynarodowym drogą elektroniczną<sup>111</sup>.

---

<sup>108</sup> Ibidem, s. 100–101.

<sup>109</sup> Wniosek dotyczący rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiającego, w ramach Funduszu Zintegrowanego Zarządzania Granicami, instrument wsparcia finansowego na rzecz sprzętu do kontroli celnej, COM(2018) 474 final, Strasburg 2018, s. 3–14.

<sup>110</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1148 z dnia 7 lipca 2021 r. ustanawiającego, w ramach Funduszu Zintegrowanego Zarządzania Granicami, Instrument Wsparcia Finansowego na rzecz Zarządzania Granicami i Polityki Wizowej (Dz.Urz. UE L 251, 15.07.2021).

<sup>111</sup> M. Antov, *The role of information technologies in the development of customs control in the Republic of Bulgaria*, „World Customs Journal” 2017, vol. 11(2), s. 102.

Analizując uwarunkowania technologiczne kontroli celnej, należy więc wskazać rozwiązania informatyczne. W 2020 roku upłynął wyznaczony w UKC okres przejściowy wdrażania cyfrowego obiegu dokumentów. Jednak pomimo tego wdrożono tylko część podstawowych systemów. Działania przedłużono do roku 2025. Zgodnie z założeniami unijnego kodeksu celnego jednolity obieg dokumentów ma ujednolicić, przyspieszyć i uprościć procedury celne. Wdrożenie technologii informacyjno-komunikacyjnych powinno się przyczynić do zwiększenia skuteczności kontroli celnych. Na zewnętrznych granicach UE funkcjonują również systemy sterowania ruchem pojazdów osobowych i ciężarowych, które za pomocą sygnalizacji świetlnej automatycznie kierują pojazdy w odpowiednie miejsca odprawy.

W przypadku analizy ryzyka i wymiany informacji, które mają istotne znaczenie dla kontroli celnej, rozwiązaniem szczególnym jest unijny system zarządzania ryzykiem celnym (*Customs Risk Management System – CRMS*). Służy do komunikacji między państwami członkowskimi i systematycznej wymiany informacji o ryzyku.

System zarządzania ryzykiem celnym to wspólna baza danych służąca do wysyłania i przechowywania formularzy i komunikatów. Państwa członkowskie mogą korzystać z niego w celu identyfikacji informacji, które należy wprowadzić do krajowego systemu analizy ryzyka lub którymi należy wymieniać się między państwami członkowskimi. System pozwala więc na szybką, bezpośrednią i bezpieczną wymianę informacji związanych z ryzykiem w celu wsparcia poddawania przesyłek kontroli celnej oraz ułatwienia rozpowszechniania informacji na temat zagrożeń na terenie UE. Po raz pierwszy został on uruchomiony w kwietniu 2005 roku. 1 stycznia 2022 roku Komisja Europejska uruchomiła nowy system CRMS2, aby wzmocnić unijne kontrole celne, lepiej chronić obywateli i przedsiębiorstwa, a także interesy finansowe UE. Jest to kluczowy element w opracowywaniu unijnych ram zarządzania ryzykiem, ponieważ ułatwia ogólnounijną interwencję administracji celnej w przypadku największego ryzyka zarówno na zewnętrznej granicy UE, jak i w jej granicach.

System CRMS2 ułatwia wymianę w czasie rzeczywistym informacji związanych z ryzykiem między administracjami celnymi. Obejmuje to szeroki zakres możliwych zagrożeń, takich jak zagrożenia bezpieczeństwa związane z materiałami wybuchowymi, ze zdrowiem, środowiskiem lub bezpieczeństwem produktów, zagrożenia finansowe i handlowe, w tym prawa własności intelektualnej i kontrola środków pieniężnych. Zaznaczyć należy, że wymiana informacji okazała się szczególnie przydatna podczas pandemii COVID-19, kiedy duże ilości towarów medycznych musiały być szybko sprawdzone i dopuszczone do obrotu<sup>112</sup>.

---

<sup>112</sup> European Commission, *Customs: Modern risk management system helps customs authorities exchange real-time information*, 2021, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/customs-modern-risk-management-system-helps-customs-authorities-exchange-real-time-information-2021-12-01\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/customs-modern-risk-management-system-helps-customs-authorities-exchange-real-time-information-2021-12-01_en) [data dostępu: 25.08.2022].

Z kontrolą celną związany jest również krajowy Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem – ZISAR. Został on utworzony w ramach Programu e-Cło. Celem jego wprowadzenia jest<sup>113</sup>:

- zapewnienie elektronicznego obiegu informacji w ramach kontroli celnej;
- przyspieszenie działań decyzyjnych i zwiększenie efektywności zarządzania informacją o ryzykach poprzez wdrożenie odpowiednich narzędzi;
- wspieranie procesu podejmowania decyzji, oceny informacji, typowania do kontroli;
- umożliwienie zarządzania informacją o ryzyku;
- usprawnienie i zoptymalizowanie zarządzania zasobami na potrzeby kontroli.

Głównym zadaniem ZISAR jest zapewnienie zarządzania ryzykiem w ramach informacji systemowo uporządkowanej, wykorzystującej funkcje analityczne oraz działającej w zamkniętym obiegu, który zapewnia ciągłą poprawę skuteczności reakcji na ryzyko. Zakres działania obejmie więc ocenę informacji (selekcja informacji mających znaczenie dla kontroli prowadzonych przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej KAS oraz określenie sposobu wykorzystania informacji i jej adresatów), prowadzenie analiz (identyfikacja i ocena ryzyka oraz określenie metod reakcji na ryzyko oraz zarządzanie ryzykiem), realizację kontroli i rejestrowanie jej wyników<sup>114</sup>.

System ZISAR składa się z czterech komponentów<sup>115</sup>:

- ZISAR Analiza – rejestracja informacji pozyskanych niezależnie od źródła oraz argumentów umożliwiających podjęcie analizy, badanie zależności, ukierunkowanie przebiegu analizy, ocena informacji, zarządzanie profilami (opisem ryzyka) i ich parametryzacja w obszarze ukierunkowania kontroli, budowa i publikacja scenariuszy użycia modeli analitycznych;
- ZISAR Statystyka – zastosowanie matematycznych metod analizy informacji, możliwość modelowania na dużych wolumenach danych, definiowanie parametrów w ramach segmentacji obiektów, modeli stworzonych w poprzednim komponente, zmiana wiedzy i postrzegania podejścia do analizy ryzyka;
- ZISAR Operacyjny – automatyczna analiza ryzyka dla systemów operacyjnych Służby Celno-Skarbowej, ukierunkowanie kontroli, wskazanie parametrów monitorowania obszarów/profilu ryzyka ustalonych na podstawie dokumentów – między innymi zgłoszenie celne, badanie skuteczności oceny algorytmów oceny sytuacji;
- ZISAR Kontrola – zlecenie określonego profilu kontroli i przypisanie go do zespołu kontrolnego, rejestracja wyników przeprowadzonych działań kontroli, przekazanie parametrów monitorowania obszarów/profilu ryzyka.

---

<sup>113</sup> R. Jędrzejko, *ZISAR platforma zintegrowanego zarządzania ryzykiem w SC*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011, materiał elektroniczny.

<sup>114</sup> E. Gwardzińska, *Standaryzacja ram systemu zarządzania ryzykiem celnym w UE*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2015, t. 16, z. 8, cz. 3, s. 241.

<sup>115</sup> R. Jędrzejko, *ZISAR...*

Kolejnym instrumentem wspierającym kontrolę celną jest System analizy zgłoszeń celnych (ALINA), który jest nakładką na system odpraw celnych i pozwala pobierać dane dotyczące zgłoszeń celnych. Można więc go określić jako „hurtownię” danych ze zgłoszeń celnych, która została wyposażona w szeroki zestaw narzędzi analitycznych mających wspomagać przeprowadzanie kontroli celnych czy dozór celny. Pozwala na łatwy i szybki dostęp do danych, co jest szczególnie istotne przy wykonywaniu kontroli. Dane zawarte w systemie ALINA pochodzą z innych systemów, między innymi z tych obsługujących zgłoszenia celne importowe, eksportowe. Wśród korzyści jego funkcjonowania można wskazać szybki dostęp do danych ze zgłoszeń celnych, które są aktualizowane w trybie dobowym, oraz do historii dokumentów, ujednoczenie metod analitycznych we wszystkich jednostkach administracji celnej<sup>116</sup>. Zaznaczyć należy, że jest to system krajowy.

System ALINA opiera się na dwóch podsystemach – AIS/import (Automatyczny System Importu) oraz AES/eksport (Automatyczny System Eksportu). Służą one do elektronicznego składania zgłoszeń celnych i są obowiązkową formą ich dokonania.

Analizując uwarunkowania technologiczne, należy wskazać rozwiązania, które są w fazie zaawansowanych przygotowań. Skuteczna kontrola nieinwazyjna (NII) ładunków w kontenerach jest kluczowa dla handlu i społeczeństwa. W szczególności ma również znaczenie w przypadku międzynarodowych łańcuchów dostaw, w których często występuje transport morski. Kontenery towarowe są potencjalnymi środkami służącymi do przemytu (np. tytoniu), nielegalnej imigracji lub handlu narkotykami, jak też do przewozu niewłaściwie zgłoszonych towarów czy niebezpiecznych nielegalnych substancji, w tym materiałów wybuchowych, jądrowych, chemicznych i biologicznych środków bojowych oraz towarów skażonych radioaktywnie. Duży wzrost ilości przewożonych towarów powoduje, że potrzebne są skuteczne i wydajne rozwiązania w zakresie kontroli kontenerów ładunkowych – jedna technologia kontroli NII nie jest w stanie sprostać wszystkim tym celom<sup>117</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe, zrealizowany został projekt C-BORD, w ramach którego opracowano pięć innowacyjnych filarów technologicznych dla kontroli nieinwazyjnej. Przygotowane rozwiązania mają zwiększyć bezpieczeństwo UE. Potrzeba zwiększenia przepustowości powoduje, że potrzebny jest sprzęt z dużą czułością i lepszą jakością obrazu w celu wykrycia ewentualnych nielegalnie wprowadzanych towarów. Pozwoliło to zwiększyć przepustowość kontenera w jednostce czasu, obniżyć koszty i ilość wykonywanych czynności w związku z kontrolą, a także zminimalizować wynik fałszywie ujemny. Zestaw narzędzi C-BORD zawiera pięć uzupełniających się innowacyjnych technologii wykrywania: technologię RTG (X-ray), monitory portalu promieniowania, system fotorozszczepienia, szybko przemieszczalny system

<sup>116</sup> M. Masłowska, S. Naruszewicz, *Informatyzacja procedur celnych*, Warszawa 2010, s. 173–174.

<sup>117</sup> European Commission, *Effective Container inspection at BORDER control points*, 2002, <https://cordis.europa.eu/project/id/653323> [data dostępu: 11.03.2023].

inspekcji neutronów ze znacznikami oraz detektory oparte na parowaniu<sup>118</sup>. Głównym osiągnięciem projektu C-BORD jest zapewnienie komplementarnego zestawu narzędzi dla NII w zakresie transportu towarowego o dużym wolumenie, skutkującego lepszym monitorowaniem towarów przewożonych do Europy w skuteczny i opłacalny sposób, a ponadto zwiększeniem poziomu bezpieczeństwa w Europie.

Odnosząc się do powyższej analizy, można stwierdzić, że wprowadzenie systemów informacyjnych i nowych technologii w zakresie kontroli celnej miało szczególne znaczenie i doprowadziło między innymi do<sup>119</sup>:

- poprawy efektywności systemu kontroli celnych – rosnący wolumen handlu międzynarodowego oraz zaangażowanie coraz bardziej zróżnicowanych strukturalnie uczestników międzynarodowych łańcuchów dostaw wymagał wprowadzenia wydajnych systemów informatycznych w celu automatyzacji i przyspieszenia procedur celnych;
- poprawy obsługi przedsiębiorców – skrócenie czasu i obsługi ładunków, ograniczenie możliwości popełnienia błędów;
- poprawy skuteczności kontroli celnych – dostępność wystarczających, rzetelnych, aktualnych i ukierunkowanych informacji jest warunkiem koniecznym do stworzenia właściwego modelu kontroli w zależności od obiektu kontroli (takich jak przedsiębiorcy, towary, pojazdy, przedstawione dokumenty);
- poprawy warunków pracy funkcjonariuszy – automatyzacja procesu kontroli celnej stopniowo odciąża funkcjonariuszy kontrolnych od rutynowych czynności, takich jak np. prowadzenie ewidencji czy wyszukiwanie i analiza określonych informacji;
- poprawy relacji z organizacjami zewnętrznymi – organy celne mogą wymieniać informacje operacyjne drogą elektroniczną z innymi osobami i organizacjami, co z kolei jest warunkiem zwielokrotnienia efektu przeprowadzonych czynności kontrolnych.

Konstatując, należy wskazać, że zaspokajanie potrzeb nowoczesnej logistyki oraz z informatyzowanie i wyposażenie w nowe technologie administracji celnej prowadzi do wzrostu konkurencyjności przedsiębiorców działających w państwach członkowskich, obniżenia kosztów przestrzegania wymogów prawnych oraz zwiększenia bezpieczeństwa na granicach UE. Dzięki tym rozwiązaniom międzynarodowy przepływ towarów jest szybszy, tańszy i bezpieczniejszy.

---

<sup>118</sup> P. Sibczynski et al., *C-BORD – an overview of efficient toolbox for high-volume freight inspection*, 2017 IEEE Nuclear Science Symposium and Medical Imaging Conference (NSS/MIC), Atlanta, United States, s. 1–3, [ff10.1109/NSSMIC.2017.8532735ff](https://doi.org/10.1109/NSSMIC.2017.8532735ff). [ffhal-01990519f](https://arxiv.org/abs/1905.0519f).

<sup>119</sup> M. Antov, *The role of information technologies...*, s. 110–111.

# Rozdział 3. Zarządzanie informacją w kontroli celnej

## 3.1. Pojęcie i źródła informacji celnej

Pojęcie informacji wywodzi się od łacińskiego *informatio* i znaczy „wyobrażenie, wyjaśnienie, zawiadomienie”, potocznie oznacza więc każdą wiadomość. Słowo *informatio* w starożytnej łacinie określało nadawanie formy, kształtowanie, instruowanie, nauczanie, formułowanie umysłu<sup>120</sup>. We współczesnym świecie pojęcie informacji jest jednym z najważniejszych w każdej dziedzinie działalności człowieka. Obecnie brak jest ponaddziedzinowej definicji informacji. *Słownik języka polskiego* PWN definiuje ją jako „to, co powiedziano lub napisano o kimś lub o czymś, także zakomunikowanie czegoś”<sup>121</sup>.

Od informacji odróżnia się dane, które są jej elementami, ale rozpatrywane osobno nie mają wartości informacyjnej. Dane to symbole reprezentujące właściwości obiektów i zdarzeń. Połączenie i przetworzenie danych zwiększa ich użyteczność i pozwala nadać im postać informacji. Z kolei każda informacja jest traktowana jako składnik wiedzy. Wiedza jest pojęciem szerokim i ma nadrzędną pozycję w stosunku do danych i informacji, choć na nich bazuje. Relacje pomiędzy tymi trzema pojęciami zobrazowano na rys. 3.1.

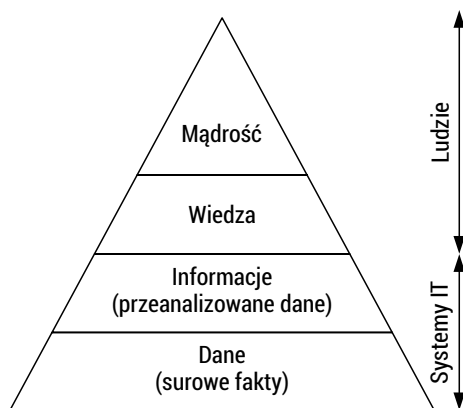
Marcin Krawczyk wskazuje, że dane określa się jako niepołączone ze sobą fakty. Informacje należy rozumieć jako dane, które poddano kategoryzacji i klasyfikacji lub w inny sposób je uporządkowano. Wiedza zaś oznacza uporządkowane i „oczyszczone” przez człowieka dane. Natomiast mądrość oznacza użycie wiedzy w praktyce. Jak wskazuje autor, dane i informacje są gromadzone w systemach IT, a wiedza i mądrość są przechowywane w umysłach ludzkich<sup>122</sup>.

---

<sup>120</sup> K. Kumaniecki, *Słownik łacińsko-polski. Według słownika Hermana Mengego i Henryka Kopii*, Warszawa 2000, s. 224.

<sup>121</sup> *Informacja*, [w:] *Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/informacja.html> [data dostępu: 2.02.2023].

<sup>122</sup> M. Krawczyk, *Problematyka zarządzania informacją i wiedzą w instytucjach sektora publicznego na przykładzie Urzędu Komunikacji Elektronicznej*, „Metody Informatyki Stosowanej” 2010, nr 3(23), s. 142.



RYSUNEK 3.1. Dane – informacja – wiedza

ŹRÓDŁO: M. Krawczyk, *Problematyka zarządzania informacją i wiedzą w instytucjach sektora publicznego na przykładzie Urzędu Komunikacji Elektronicznej*, „Metody Informatyki Stosowanej” 2010, nr 3(23), s. 141–142.

Mając na uwadze powyższe, w przypadku kontroli celnej, w tym analizy ryzyka, szczególne znaczenie mają informacja oraz wiedza. Jak słusznie wskazują Jerzy Kisielnicki i Henryk Sroka, „informacja to taki rodzaj zasobów, który pozwala na zwiększenie naszej wiedzy o nas i otaczającym nas świecie”<sup>123</sup>.

Andrew D. Madden podsumował rozważane w literaturze przedmiotu koncepcje informacji. Wskazał następujące podejścia do rozumienia tego pojęcia<sup>124</sup>:

- informacja jako reprezentacja wiedzy – informacja jest przechowywaną wiedzą (tradycyjnym nośnikiem wiedzy są książki, ale obecnie coraz większe znaczenie mają media elektroniczne);
- informacja jako dane ze środowiska – informacje można uzyskać z wielu bodźców i zjawisk środowiskowych; nie wszystkie mają na celu „przekazywanie” wiadomości, ale jeśli są odpowiednio interpretowane, mogą mieć charakter informacyjny;
- informacja jako część procesu komunikacji – znaczenia tkwią w ludziach, a nie w słowach czy danych; czas i czynniki społeczne odgrywają znaczącą rolę w przetwarzaniu i interpretacji informacji;
- informacja jako zasób lub towar – informacje są przesyłane w wiadomości od nadawcy do odbiorcy, a odbiorca interpretuje komunikat zgodnie z intencjami nadawcy; wartość dodana może wynikać z rozpowszechniania informacji.

Informacja jest jednym z podstawowych i najważniejszych zasobów każdej organizacji, co wyjaśnia, jak istotnym problemem jest kwestia efektywnego zarządzania informacją. Każdy z podmiotów zarządza informacją poprzez jej pozyskiwanie, przetwarzanie, udostępnianie, a także przechowywanie. Proces ten przebiega z większym

<sup>123</sup> J. Kisielnicki, *Systemy informacyjne zarządzania*, Warszawa 2013, s. 19.

<sup>124</sup> A.D. Madden, *A definition of information*, „Aslib Proceedings” 2000, vol. 52(9), s. 344.

bądź mniejszym poziomem świadomości jej właściciela<sup>125</sup>. W organizacji istnieje ścisłe powiązanie między informacją a podejmowaniem decyzji – jeżeli nie można uzyskać wystarczających informacji, decyzje podejmowane są na podstawie przypuszczeń, odczuć, zgadywania. Wpływa to w dużej mierze na skuteczność takich decyzji. Wystarczającą jest informacja, która ma znaczenie dla danej organizacji, a więc powinna mieć określone cechy. Według Mariusza Grabowskiego i Agnieszki Zając są one następujące<sup>126</sup>:

- celowość – informacja powinna służyć komuś i w jakimś celu, a więc powinna istnieć racjonalna przesłanka jej gromadzenia i wykorzystywania;
- rzetelność – źródła informacji oraz jej treść powinny być prawdziwe;
- aktualność – informacja powinna być dostarczona (uzyskana w jak najkrótszym czasie) i wykorzystana w odpowiednim czasie, tak aby była przydatna przy podejmowaniu decyzji;
- kompletność – informacja nie może być wrywkowa, powinna mieć kontekst istotny dla podejmowanej decyzji;
- wszechstronność – informacja powinna przedstawiać sytuację decyzyjną z wielu różnych punktów widzenia;
- odpowiednia dokładność – informacja nie może być ani za szczegółowa, ani za ogólna;
- uzasadnione nakłady finansowe – wykorzystanie informacji powinno przynosić korzyści przynajmniej równe nakładom poniesionym na jej uzyskanie.

Z informacji, które są dla odbiorcy istotne i zostały zweryfikowane, powstaje wiedza. Tak więc uporządkowane i oczyszczone informacje nazywamy wiedzą<sup>127</sup>. Pozwala ona na przewidywanie, przypadkowe skojarzenia lub przewidywanie decyzji co do tego, co robić, w przeciwieństwie do informacji, która po prostu podaje nam fakty. Wiedza nie jest jasna, klarowna ani prosta. Jest intuicyjna, trudna do przekazania i do wyrażenia słowami i ilustracjami, a przede wszystkim przechowywana w umysłach ludzi, którzy pracują w danej organizacji. Tylko niewielka część tej ukrytej wiedzy zostaje sformalizowana w bazach danych, książkach czy też dokumentach. Wiedza jest wspierana zarówno przez formalne, jak i nieformalne procesy i struktury jej pozyskiwania, udostępniania i wykorzystywania, ale przede wszystkim związana jest z pracownikiem. Informacja z kolei jest pozbawiona takich zależności od właściciela<sup>128</sup>.

---

<sup>125</sup> M. Krawczyk, *Problematyka zarządzania informacją...*, s. 142.

<sup>126</sup> M. Grabowski, A. Zając, *Dane, informacja, wiedza – próba definicji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2009, nr 798, s. 106.

<sup>127</sup> E. Skrzypek, *Zarządzanie wiedzą jako narzędzie wzrostu efektywności przedsiębiorstwa*, [w:] *Efektywność zastosowań systemów informatycznych*, red. Z. Szyjewski, J.K. Grabara, J.S. Nowak, Warszawa 2003, s. 223.

<sup>128</sup> A. Tiwana, *Knowledge Management Toolkit*, Boston 1999, s. 51.

„Nagromadzona wiedza jest siłą napędową rozwoju inwestycji niematerialnych – które występując razem z przedsięwzięciami materialnymi – dają efekt synergii, czyli wzajemnie się wzmacniają”<sup>129</sup>. Alvin Toffler wymienia cztery charakterystyczne cechy odróżniające wiedzę od pozostałych, tradycyjnych zasobów. Są to<sup>130</sup>:

- dominacja – wiedza zajmuje priorytetowe miejsce wśród pozostałych zasobów, ma strategiczne znaczenie dla funkcjonowania każdego przedsiębiorstwa;
- niewyczerpalność – oznacza to, że wartość zasobów wiedzy nie zmniejsza się, gdy jest przekazywana;
- symultaniczność – wiedza może być w tym samym czasie wykorzystywana przez wiele osób, w wielu miejscach jednocześnie;
- nieliniowość – brak jednoznacznej korelacji pomiędzy wielkością zasobów wiedzy a wynikającymi z tego korzyściami. Posiadanie dużych zasobów wiedzy nie decyduje bezpośrednio o przewadze konkurencyjnej i nie gwarantuje jednoznacznej dominacji nad podmiotami dysponującymi ograniczoną wiedzą.

Podsumowując kwestie dotyczące informacji i wiedzy, można wskazać najważniejsze różnice pomiędzy nimi (tabela 3.1).

TABELA 3.1. Informacja a wiedza

Informacja	Wiedza
statyczna	dynamiczna
niezależna od jednostki	zależna od jednostki
jawna	cicha
cyfrowa	analogiczna
łatwa do reprodukcji	musi być odtwarzana
łatwa do transmitowania	przekazywana głównie w rozmowach bezpośrednich
sama w sobie nie ma znaczenia	znaczenie nadawane jest przez jednostki

ŹRÓDŁO: M. Świgoń, *Zarządzanie wiedzą i informacją*, Olsztyn 2012, s. 30.

Zgodnie z dokumentem *The WCO Global Information and Intelligence Strategy* informacją są wszelkie dane, niezależnie od tego, czy zostały przetworzone bądź przeanalizowane, oraz dokumenty, raporty i inne komunikaty w dowolnym formacie, w tym elektroniczne lub ich certyfikowane albo uwierzytelnione kopie<sup>131</sup>. Przedstawiona definicja ma szeroki zakres przedmiotowy. Odnosząc się do powyższych

<sup>129</sup> *Przedsiębiorstwo przyszłości – wizja strategiczna*, red. W.M. Grudzewski, I.K. Hejduk, Warszawa 2022, s. 16.

<sup>130</sup> W.M. Grudzewski, I. Hejduk, *Zarządzanie wiedzą w organizacjach*, „E-mentor” 2005, nr 1(8).

<sup>131</sup> World Customs Organization, *The WCO global information and intelligence strategy*, Brussels 2003, s. 8.

rozważań, należy wskazać, że następuje tu zatarcie różnic pomiędzy informacją a wiedzą. Przeanalizowane informacje trzeba uznać za wiedzę, która została sformalizowana w dokumentach, raportach oraz komunikatach. Należy zauważyć, że w definicji przyjęto powszechnie stosowane rozumienie słowa „informacja”.

## 3.2. Wymiana informacji pomiędzy organami celnymi – aspekty międzynarodowy i krajowy

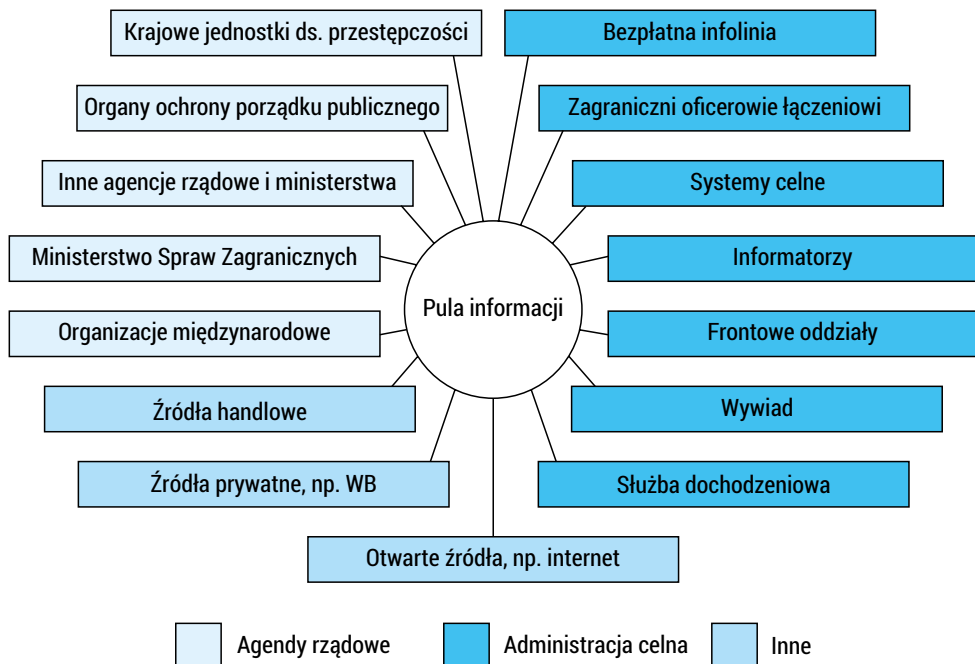
### 3.2.1. Wymiana informacji – aspekt międzynarodowy

W ramach wykonywania swoich funkcji administracje celne nieustannie pozyskują, generują, wykorzystują i przechowują wszelkiego rodzaju informacje. Zakres tych działań określono jako wywiad. Jego definicja została zawarta w opracowaniu *The WCO Global Information and Intelligence Strategy* („Globalna strategia WCO w zakresie informacji i danych wywiadowczych”). Zgodnie z powyższym opracowaniem wywiad (*intelligence*) definiowany jest jako produkt powstały w wyniku zbierania i przetwarzania istotnych informacji, który działa jako podstawa do podejmowania decyzji przez użytkownika. Informacje uzyskane w trakcie działań wywiadowczych przydatne są na różnych poziomach decyzyjnych organów celnych. Wskazać należy trzy główne poziomy: strategiczny, taktyczny, operacyjny, które wspierane są przez trzy rodzaje informacji wywiadowczych. Na poziomie strategicznym decydenci potrzebują informacji o nowych i zmieniających się zagrożeniach lub możliwościach, aby pomóc w podejmowaniu decyzji dotyczących strategicznej pozycji administracji celnych. Decydenci na szczeblu centralnym wykorzystują te informacje w formułowaniu oraz wdrażaniu celów, polityki i planów administracji celnych. Na poziomie taktycznym potrzebne są informacje o nowych lub zmieniających się wzorcach przestrzegania przepisów, aby wspierać decyzje, w tym, jak najskuteczniej ukierunkować zasoby na poziomie operacyjnym. Na ostatnim poziomie – operacyjnym potrzebne są informacje wywiadowcze na temat działań, możliwości i zamiarów konkretnych osób i przedsiębiorstw nieprzestrzegających przepisów (działania związane z przestrzeganiem i egzekwowaniem prawa)<sup>132</sup>.

Źródła informacji celnych przydatnych organom celnym na różnych poziomach podejmowania decyzji są różnorodne. Światowa Organizacja Celna wskazała wszystkie możliwe źródła informacji i stworzyła tzw. pulę informacji (rys. 3.2).

---

<sup>132</sup> Ibidem, s. 19–20.



RYSUNEK 3.2. Źródła informacji celnej wg Światowej Organizacji Celnej – „pula informacji”

ŹRÓDŁO: World Customs Organization, *The WCO global information and intelligence strategy*, Brussels 2003, s. 8.

Na rys. 3.2 wyróżnione zostały trzy grupy źródeł informacji celnej:

- 1) informacje uzyskane w ramach działań podjętych przez administrację celną (w obszarze tym mieszczą się informacje pozyskane między innymi z przeprowadzonej analizy ryzyka, w wyniku wcześniejszych kontroli celnych, z systemów informatycznych prowadzonych przez KAS, z wymiany informacji pomiędzy organami celnymi państw członkowskich lub też organami celnymi państw nie należących do UE);
- 2) informacje uzyskane od innych agend rządowych (np. od Straży Granicznej, Policji, Głównego Inspektoratu Weterynarii, inspekcji fitosanitarnej, z kolei na poziomie ponadnarodowym pozyskane np. od takich instytucji jak OLAF, FRONTEX, Komisja Europejska);
- 3) pozostałe informacje – grupa ta obejmuje informacje uzyskane ze źródeł zewnętrznych, np. od przedsiębiorców, oraz dane przechowywane w internecie.

Wszystkie powyższe obszary (grupy) informacji łączą się, tworząc w efekcie pulę informacji, która może służyć do przeprowadzenia procesów analitycznych. Informacja odgrywa kluczową rolę w procesie analitycznym. Bez dostępu do wiarygodnych, rzetelnych i aktualnych danych nie można przeprowadzić efektywnej analizy ryzyka. Zebrane informacje, jak już wspomniano, powinny służyć analizie ryzyka, dlatego też cel ich pozyskiwania powinien być zgodny z celem tej analizy. Informacje powinny

również być w miarę możliwości kompletne oraz dokładne. Ich gromadzenie winno być tak zaplanowane, aby wyselekcjonować i wykorzystać ich najodpowiedniejsze źródła. Dobór informacji powinien być uzależniony od celu analizy. W tym miejscu należy podkreślić, że zbieranie informacji ma charakter ciągły i realizowane jest na każdym etapie analizy ryzyka. Zakres danych zmienia się aż do końca analizy. Zebrane informacje są kluczowym elementem zarządzania ryzykiem.

Kluczową cechą puli informacji jest to, że informacje, które zostały przetworzone w wiedzę służącą celom jednego użytkownika, mogą jednocześnie zostać przetworzone w wiedzę służącą celom innych użytkowników. Uzyskane informacje mogą być więc przydatne na wszystkich poziomach podejmowania decyzji: strategicznym, taktycznym oraz operacyjnym.

WCO opracowała również zasady odnoszące się do działań podejmowanych w ramach wywiadu, które mają na celu pozyskanie informacji potrzebnych do podjęcia właściwych decyzji. Zasady te wskazane zostały w opracowaniu *The WCO Global Information and Intelligence Strategy*. Jedną z podstawowych jest zasada partnerstwa pomiędzy administracją celną a podmiotami, które dostarczają informacji – przede wszystkim przedsiębiorcami dokonującymi międzynarodowego obrotu towarowego. Wiąże się to z maksymalizacją skuteczności działań administracji celnej przy jednoczesnym zminimalizowaniu obciążeń administracyjnych dla przedsiębiorstw (kontrolę powinny być selektywne i oparte na danych wywiadowczych – analiza ryzyka). Ten aspekt powinien być podniesiony w krajowych strategiach odnoszących się do cła. Kolejną zasadą jest dostępność uzyskanych informacji dla użytkowników (organów celnych) przy uwzględnieniu bezpieczeństwa tych informacji. Należy zaznaczyć, że WCO wspomina o tzw. przeciążeniu informacyjnym, co ma miejsce w sytuacji zbyt dużej ilości danych wywiadowczych i informacji, co może powodować trudności z ich interpretacją<sup>133</sup>. Rzeczywiście istnieje różnica w przetwarzaniu i interpretacji mniejszej ilości informacji a działaniem na większej ilości informacji, które jest bardziej skomplikowane. Jednak przy rozbudowanych zbiorach informacji ważne są dwa aspekty: właściwie dobrane narzędzia informatyczne oraz wysokiej klasy specjaliści interpretujący informacje. Ważne jest również planowanie w celu optymalnego przetworzenia informacji, aby ilość i charakter informacji zbieranych do przetworzenia były zgodne z tym, co jest uzasadnione dla spełnienia wymagań administracji celnej.

W obecnym świecie zarządzanie ryzykiem w kontekście celnym staje się coraz większym wyzwaniem. Dobre zarządzanie ryzykiem oraz rozsądne podejmowanie decyzji są możliwe tylko wówczas, gdy organy dysponują solidnym i odpowiednim zasobem informacji oraz dobrze przeprowadzonymi analizami, które w sposób poprawny przedstawiają sytuację podmiotom podejmującym decyzję. Istotna jest więc dobra wymiana informacji zarówno pomiędzy organami celnymi, jak i między organami celnymi a innymi podmiotami uczestniczącymi w międzynarodowym obrocie towarowym lub podejmującymi działania w tym zakresie. Dotyczy to nie tylko wymiany informacji na poziomie krajowym, lecz także na poziomie

---

<sup>133</sup> Ibidem, s. 4–9.

międzynarodowym. Dlatego też wdrożenie systemów zarządzania informacją jest na każdym z powyższych poziomów szczególnie ważne. Wymiana informacji jest istotnym procesem zarządzania międzynarodowym obrotem towarowym, podobnie jak zarządzanie przepływem informacji.

Na poziomie międzynarodowym wymianę informacji umożliwia aplikacja IRIS wprowadzona przez Światową Organizację Celną. Aplikacja wykorzystuje roboty indeksujące do przeszukiwania internetu w poszukiwaniu wiadomości, a w przypadku „trafień” przechowuje informacje w bazie danych. Agreguje wszelkie informacje z ogólnodostępnych źródeł, które mogą służyć zarządzaniu ryzykiem celnym, a tym samym przyczynić się do właściwego podejmowania ryzyka. Informacje są gromadzone w następujących kategoriach: ogólne sprawy celne; sprawy celne i handlowe; zapewnienie dochodów; budowanie potencjału; procedury i ułatwienia; egzekwowanie praw własności intelektualnej; egzekwowanie narkotyków; improwizowane urządzenia wybuchowe (IED); przestępczość środowiskowa; bezpieczeństwo. Informacje celne gromadzone są przez całą dobę, siedem dni w tygodniu przez cały rok. Przechowywane pozycje służą do późniejszych analiz w określonych bazach danych. Kluczowymi odbiorcami aplikacji są przede wszystkim pracownicy administracji celnych. Niektóre funkcje IRIS mogą zostać udostępnione również partnerom WCO, w tym sektorowi prywatnemu, środowiskom akademickim i organizacjom międzynarodowym<sup>134</sup>. Narzędzie to obejmuje też możliwość ostrzegania odbiorców o głównych konfiskatach celnych, które zostały zgłoszone do bazy danych CEN i/lub aplikacji Global Shield (konkretne informacje nie są podawane, ale wyświetlane jest powiadomienie lub wskaźnik wraz z linkiem umożliwiającym dostęp do informacji w odpowiednim systemie WCO).

Jak już wspomniano, głównym celem każdej administracji celnej jest kontrola międzynarodowego obrotu towarowego, w tym między innymi zwalczanie przestępstw związanych z obrotem towarowym. Skuteczne przeprowadzenie powyższych działań nie jest możliwe bez międzynarodowej współpracy oraz wymiany informacji. WCO stworzyła instrumenty instytucjonalne, które wykorzystują technologie elektroniczne i informacyjno-komunikacyjne do poprawy współpracy celnej. Najskuteczniejsze z nich to Sieć służb celnych (*Customs Enforcement Network*, CEN) – system wymiany informacji za pośrednictwem internetu – oraz regionalne biura łącznikowe wywiadu (RILO).

*Customs Enforcement Network* została utworzona w 2000 roku (w roku 2011 została zmodernizowana). System CEN obejmuje cztery elementy: bazę danych, stronę internetową, aplikację komunikacyjną oraz bazę danych zdjęć. Ponad 150 państw, członków WCO, korzysta z tego systemu. Celem jego powstania było stworzenie systemu

---

<sup>134</sup> World Customs Organization, *IRIS*, 2014, <https://www.wcoomd.org/en/online-services/iris/new-article.aspx> [data dostępu: 9.04.2023].

informacyjnego do wymiany danych oraz ułatwienia komunikacji między administracjami celnymi państw członkowskich WCO, a przede wszystkim pomoc administracjom celnym w gromadzeniu danych i informacji do celów wywiadowczych<sup>135</sup>.

Baza danych CEN została zaprojektowana, aby pomóc w tworzeniu strategicznej i taktycznej analizy przestępstw celnych. Działa jak centralny depozyt nienominalnych informacji związanych z egzekwowaniem przepisów i zapewnia stały przepływ wysokiej jakości danych dostarczanych przez wszystkich członków WCO. Jest ona dostępna tylko dla funkcjonariuszy celnych. CEN oparta jest na Systemie informacji celnej (CIS) RILO<sup>136</sup> i zarządzana na poziomie WCO.

Baza danych dotyczących konfiskat i naruszeń celnych sklasyfikowana została w kilkunastu różnych obszarach: narkotyki, tytoń, napoje alkoholowe, prawa własności intelektualnej, CITES, prekursorzy, broń i materiały wybuchowe, waluta, materiały jądrowe, materiały niebezpieczne, pornografia, substancje zubożające warstwę ozonową, uchylanie się od podatków i ceł, inne zakazy i ograniczenia (np. skradzione pojazdy, anaboliki, sterydy itp.). Dane do bazy wprowadzane są przez administracje celne. Powinny one zawierać następujące informacje: nazwę towarów, metoda transportu/ tranzytu/ przeładunek, metody ukrywania i wykrywania, informacje o nadawcy/ odbiorcy. W bazie danych CEN dostępne są instrumenty analityczne, których głównym celem jest analiza światowych trendów, wzorców i wskaźników ryzyka<sup>137</sup>.

Zaznaczyć należy, że w 2020 roku połączono bazy danych CEN oraz System informacji celnej (CIS+) OLAF. CIS jest częścią systemu informacyjnego w zakresie zwalczania nadużyć finansowych (AFIS) zarządzanego przez OLAF i umożliwia wyznaczonym właściwym organom w każdym państwie członkowskim UE wymianę, przechowywanie i udostępnianie informacji, wzmacniając współpracę między różnymi organami krajowymi i usprawniając procedury kontrolne. Połączenie tych dwóch systemów umożliwia w pełni zautomatyzowany transfer danych o konfiskatach tytoniu przeprowadzonych w UE między dwoma organami ds. zwalczania oszustw<sup>138</sup>.

Oprócz tej podstawowej bazy powstała również krajowa wersja bazy danych CEN – nCEN (krajowa sieć organów ścigania celnego). Aplikacja ta opracowana została w celu wspomagania administracji celnych w gromadzeniu i przechowywaniu informacji organów ścigania na szczeblu krajowym, z dodatkową możliwością wymiany tych informacji na szczeblach regionalnym i międzynarodowym. Administracje

---

<sup>135</sup> W. Czyżowicz, M. Rybaczyk, *Customs Enforcement Network (CEN) database perspective: A case study*, „World Customs Journal” 2017, vol. 11(1), s. 38–39.

<sup>136</sup> *Sharing connecting & bridging*, WCO, Brussels, <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/cen-brochure.pdf?db=web> [data dostępu: 9.04.2023].

<sup>137</sup> *Customs Enforcement Network (CEN) – A Global Customs Enforcement System*, <https://www.wcoec-sarocb.org/wp-content/uploads/2018/07/WCO-Customs-Enforcement-Network-CEN-%E2%80%93-A-Global-Customs-Enforcement-System.pdf> [data dostępu: 9.04.2023].

<sup>138</sup> European Anti-Fraud Office, *WCO and OLAF: One seizure – one report*, 2020, [https://anti-fraud.ec.europa.eu/media-corner/news/wco-and-olaf-one-seizure-one-report-2020-05-06\\_en](https://anti-fraud.ec.europa.eu/media-corner/news/wco-and-olaf-one-seizure-one-report-2020-05-06_en) [data dostępu: 15.03.2023].

krajowe mają możliwość zarządzania informacjami dotyczącymi wszystkich aspektów w zakresie realizowanej przez nich funkcji jako organów ścigania. Mają też możliwość wymiany danych z innymi użytkownikami nCEN, o ile istnieje podstawa prawna lub możliwość przesyłania nienominalnych składników danych bezpośrednio do globalnej bazy danych CEN. Aplikacja nCEN składa się z trzech niezależnych baz danych (baza konfiskat, baza podejrzanych i baza firm) oraz komponentu komunikacyjnego. Pozwala zarządzać w uporządkowany sposób całą komunikacją związaną z dochodzeniami<sup>139</sup>.

Kolejnym elementem systemu CEN jest aplikacja ułatwiająca współpracę i komunikację między użytkownikami CEN a służbami celnymi na poziomie międzynarodowym. W przypadku administracji celnych prowadzących działania egzekucyjne istotna jest możliwość wymiany i rozpowszechniania informacji w bezpiecznym środowisku, szczególnie w sytuacji, gdy liczy się czas. Dlatego też w ramach bazy CEN została utworzona platforma komunikacyjna sieci organów ścigania celnego (*Customs Enforcement Network Communication Platform*, CENcomm). Jest to internetowy system umożliwiający zamkniętej grupie użytkowników wymianę wiadomości za pośrednictwem zaszyfrowanych kanałów w czasie rzeczywistym, a więc w czasie trwania działań operacyjnych. Wymiana informacji odbywa się za pośrednictwem zaszyfrowanego systemu poczty elektronicznej aplikacji, który działa w taki sam sposób jak zwykła poczta e-mail. Do celów standaryzacji danych w CENcomm dostępne są trzy szablony wiadomości, które WCO może dostosować na żądanie, tak aby zawierały tylko te pola danych, które są istotne dla określonej operacji. Pierwszy z trzech szablonów – komunikat ostrzegawczy – umożliwia użytkownikom wysłanie profilu przesyłki do kontroli. Szablon komunikatu zwrotnego służy do zgłaszania działań podjętych po otrzymaniu komunikatu ostrzegawczego, a szablon komunikatu o konfiskacie umożliwia przekazanie szczegółów kolejnego zajęcia<sup>140</sup>.

W ramach systemu CEN funkcjonuje również strona internetowa (CWS). Znajdują się na niej między innymi ostrzeżenia dotyczące kwestii związanych z egzekwowaniem prawa i informacji wywiadowczych: komunikaty alarmowe (podzielone na główne towary), system referencyjny, arkusze sytuacji, raporty WCO i członków, publikacje i analizy RILO (w tym biuletyny i raporty), komunikaty dla mediów. W związku z tym, że strona dostępna jest dla organizacji zewnętrznych, są na niej także łącza do tych organizacji.

Ostatnim elementem systemu CEN jest baza danych zdjęć (obrazów). Umożliwia ona przedstawienie zdjęć ilustrujących wyjątkowe metody ukrywania. Dostępne są również zdjęcia rentgenowskie, które można wykorzystać do celów szkoleniowych. W bazie danych zastosowano też narzędzie wyszukiwania, które zapewnia bezpośrednie łącze do pełnych szczegółów dotyczących pojedynczych przypadków, jeśli są dostępne.

---

<sup>139</sup> *Sharing connecting...*

<sup>140</sup> *Ibidem.*

Aby wskazać pełen obraz systemu zarządzania informacjami na poziomie międzynarodowym (pod auspicjami WCO), należy wspomnieć o globalnej sieci wywiadowczej obejmującej dwanaście biur regionalnych, w tym dwa w Europie: Regionalne Biuro Łącznikowe Wywiadu dla Europy Wschodniej i Środkowej oraz Regionalne Biuro Łącznikowe Wywiadu dla Europy Zachodniej. Zarówno baza danych CEN, jak i RILO zostały sklasyfikowane w ramach *WCO Networks and Technology of the Compliance and Enforcement Package*. To dopasowanie pokazuje, że techniczne i sieciowe aspekty wymiany informacji są współzależne. W rzeczywistości sieć RILO może być postrzegana jako integralna część bazy danych CEN<sup>141</sup>.

Koncepcję globalnej sieci RILO można rozpatrywać na trzech poziomach: globalnym, regionalnym i krajowym, przy czym na każdym znajduje się unikatowy organ o określonych obowiązkach<sup>142</sup>. Celami poszczególnych biur łącznikowych, jak i całej sieci są między innymi:

- prowadzenie analiz strategicznych i ocen zagrożeń w celu usprawnienia procesu decyzyjnego dotyczącego alokacji zasobów i identyfikacji priorytetów;
- prowadzenie analiz operacyjnych i prac wywiadowczych w celu inicjowania, wspierania, przygotowywania i prowadzenia działań operacyjnych na rzecz członków lub WCO;
- wydawanie alertów wywiadowczych;
- ułatwianie wzajemnej pomocy administracyjnej;
- promowanie i utrzymywanie współpracy regionalnej z innymi organami i organizacjami ścigania.

Wymiana danych wywiadowczych jest podzielona na trzy poziomy działające interaktywnie i w sposób komplementarny. Na poziomie krajowym administracje państw członkowskich gromadzą informacje na temat konfiskat dokonanych z istniejących źródeł, które są wprowadzane do CEN lub przesyłane do RILO. Następnie są one analizowane, aby ustalić nowe trendy, wygenerować ostrzeżenia i przekazać je do RILO celem rozpowszechniania regionalnego. Przeprowadzona analiza pozwala podjąć współpracę w zależności od potrzeb na szczeblu krajowym z pełną gamą agencji lub służb egzekwowania prawa. Z kolei na poziomie regionalnym RILO są badane i oceniane konfiskaty międzynarodowe oraz weryfikowana jest dokładność danych CEN dostarczanych przez krajowe administracje celne. Weryfikacja i analiza powyższych informacji pozwalają na przygotowanie i rozpowszechnienie alarmów i profili wywiadowczych. Oprócz tego zebrane w systemach informacje wykorzystywane są do wydawania periodyków i biuletynów analiz *ad hoc*, jak również do opracowania, zorganizowania i wspierania operacji regionalnych oraz ułatwiają wzajemną pomoc i współpracę z innymi organami ścigania. Na najwyższym, międzynarodowym

---

<sup>141</sup> W. Czyżowicz, M. Rybaczyk, *Customs Enforcement Network...*, s. 38.

<sup>142</sup> World Customs Organization, *Regional Intelligence Liaison Offices (RILO)*, <https://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/intelligence-and-risk-management-programme/rilo.aspx> [data dostępu: 9.04.2023].

szczeblu przeprowadzane są globalne analizy strategiczne i taktyczne na podstawie informacji dostępnych w CEN, które są upowszechniane w rocznych raportach. Dodatkowo przygotowywane są szkolenia oraz oferowana jest pomoc techniczna. Prowadzona jest również wymiana informacji strategicznych z innymi organizacjami międzynarodowymi zaangażowanymi w zwalczanie przestępczości zorganizowanej<sup>143</sup>.

Informacje wywiadowcze uzyskiwane przy wykorzystaniu powyższych baz oraz RILO mają istotne znaczenie przy określaniu celów i profilowania, ale są też wykorzystywane przez jednostki zarządzania ryzykiem. Jednak ważną kwestią jest to, aby dane pochodzące z powyższych źródeł nie były zbyt stare, niekompletne lub niespójne czy też nie odzwierciedlały nieaktualnej sytuacji globalnej. Dla skuteczności podejmowanych działań oraz wydawanych decyzji informacje muszą być aktualne i w czasie rzeczywistym. Powinny być także dokładne i wyczerpujące. Oczywiście jest, że aby przygotować wartościowy produkt wywiadowczy, który pomoże decydentom, potrzebna jest wysoka jakość wprowadzanych danych<sup>144</sup>.

Jednym z efektów procesu globalizacji jest wzrost znaczenia ponadnarodowego przepływu informacji w międzynarodowym obrocie towarowym. Skuteczne zarządzanie przepływem informacji w analizowanym obszarze to zarządzanie ponad granicami międzynarodowymi. Administracje celne do egzekwowania przepisów prawa potrzebują coraz częściej informacji wykraczających poza obszar nie tylko państwa, lecz także poza obszar UE. Informacje zawarte w krajowych bazach danych są powszechnie wykorzystywane w jednostkach zarządzania ryzykiem, natomiast te zgromadzone w bazie danych CEN i sieci RILO są najczęściej wykorzystywane do sporządzania raportów, które mają szczególne znaczenie na poziomie strategicznym. Właściwe zarządzanie przepływem i informacją może się przyczynić do lepszego korzystania z bazy danych CEN i sieci RILO.

Informacje zawarte w systemie CEN dotyczące dostępności wiedzy specjalistycznej mają również wymiar budowania potencjału. W przypadku, gdy dostępne są informacje na temat obszarów specjalizacji administracji celnych, kraje członkowskie mogą poprosić i wyrazić zgodę na pomoc szkoleniową w różnych obszarach, np. koordynowanie dostaw niejawnych, obserwacja czy tajne śledztwa.

Zagrożeniem dla efektywności transgranicznego zarządzania informacją jest brak informacji zwrotnej. Ponieważ są one przydatne głównie do profilowania, targetowania i zarządzania ryzykiem, należy wykazać chęć i zaangażowanie w wymianę danych. Ponadto w ramach sieci RILO istotna jest wysoka jakość danych raportowanych przez krajowe punkty kontaktowe, gdyż bez rzetelnych danych również wynik będzie niewiarygodny. Ważna jest także terminowość. Wymiana informacji musi odbywać się terminowo, gdyż informacje datowane są mało przydatne z operacyjnego punktu

---

<sup>143</sup> World Customs Organization, *RILO. A unique and united network*, Brussels, [https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/rilo/rilo-brochure\\_en.pdf?db=web](https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/rilo/rilo-brochure_en.pdf?db=web) [data dostępu: 9.04.2023].

<sup>144</sup> W. Czyżowicz, M. Rybaczyk, *Customs Enforcement Network...*, s. 40–42.

widzenia<sup>145</sup>. Istotna jest też kwestia poprawy ilości, jakości i wiarygodności danych wywiadowczych dostępnych administracjom celnym. Bez tego nie będzie możliwe zarówno zwiększenie skuteczności działania organów celnych na rzecz przestrzegania przepisów prawa, jak i ukierunkowanie działań administracji na przesyłki potencjalnie wysokiego ryzyka.

Podstawą zarządzania przepływem i wykorzystaniem informacji na szczeblu UE jest Konwencja sporządzona na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej w sprawie wzajemnej pomocy i współpracy między administracjami celnymi<sup>146</sup>. Dotyczy ona pomocy wzajemnej i współpracy w ramach dochodzeń karnych odnoszących się do naruszeń krajowych i unijnych przepisów celnych oraz pozostającej w zakresie jurysdykcji organu wnioskującego na podstawie przepisów prawa krajowego danego państwa członkowskiego (art. 3). Wymiana informacji zgodnie z przepisami konwencji może nastąpić na wniosek lub z własnej inicjatywy organu. Przepis art. 10 konwencji nakłada na organ, do którego wniosek został złożony, obowiązek udzielania informacji, które mogą zapobiec naruszeniom przepisów prawa celnego, umożliwić ich wykrywanie i ściganie. Do przekazywanych informacji mogą być załączane raporty i inne informacje albo wyciągi bądź uwierzytelnione odpisy tych raportów lub dokumentów, na których oparte są przekazywane informacje i które znajdują się w posiadaniu organu, do którego kierowany jest wniosek, lub te, które zostały opracowane bądź uzyskane w celu odpowiedzi na wniosek o udzielenie informacji. Z kolei przepis art. 17 konwencji określa zasady przekazywania informacji z własnej inicjatywy organu administracji celnej. Zgodnie z powyższym właściwe organy każdego państwa członkowskiego niezwłocznie przekazują właściwemu organom pozostałych zainteresowanych państw członkowskich wszystkie istotne informacje dotyczące planowanych lub popełnionych naruszeń, w szczególności odnoszące się do towarów będących przedmiotem tych operacji oraz nowych środków i metod wykorzystywanych w takich działaniach

Uszczegółowieniem konwencji jest rozporządzenie 515/97 w sprawie wzajemnej pomocy i współpracy pomiędzy administracjami państw członkowskich<sup>147</sup>. Ustanowiono w nim zasady wymiany informacji pomiędzy:

- organami celnymi państw członkowskich;
- państwami członkowskimi a Komisją Europejską;
- państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

---

<sup>145</sup> Ibidem, s. 43–44.

<sup>146</sup> Konwencja sporządzona na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej w sprawie wzajemnej pomocy i współpracy między administracjami celnymi podpisana w Rzymie dnia 18 grudnia 1997 roku (Dz.U z 2008 r. poz. 31).

<sup>147</sup> Rozporządzenie Rady (WE) nr 515/97 z dnia 13 marca 1997 r. w sprawie wzajemnej pomocy między organami administracyjnymi Państw Członkowskich i współpracy między Państwami Członkowskimi a Komisją w celu zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów prawa celnego i rolnego (Dz.Ur. WE L 82, 22.03.1997 z późn. zm.).

Do współpracy między organami odnosi się przepis art. 4 rozporządzenia 515/97, który nakłada obowiązek przekazania na wniosek organu celnego innego państwa członkowskiego informacji, które mogą się przyczynić do zapewnienia zgodności z przepisami prawa celnego, a w szczególności dotyczących stosowania ceł i opłat o podobnych skutkach razem z opłatami rolnymi i innymi opłatami określonymi w ramach wspólnej polityki rolnej lub specjalnych porozumień mających zastosowanie w stosunku do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych. Obowiązek ten, zgodnie z treścią art. 5 analizowanego rozporządzenia, został rozszerzony na zaświadczenia, dokumenty lub poświadczony odpisy dokumentów będących w posiadaniu organu, do którego zwrócono się z wnioskiem. Przepisy rozporządzenia 515/97 przewidują również możliwość przekazania informacji oraz dokumentów z własnej inicjatywy organu państwa członkowskiego. Zakres przekazywanych informacji i dokumentów jest taki sam jak powyżej.

Zasadą jest, że natychmiast po udostępnieniu informacji właściwe władze każdego państwa członkowskiego przekazują do wiadomości Komisji wszelkie informacje, które uważają za istotne. Są one następnie przekazywane do wszystkich państw członkowskich. Informacje te mogą dotyczyć:

- towarów, które są lub podejrzewa się, że są przedmiotem naruszeń przepisów prawa celnego;
- stosowanych metod lub praktyk, które są lub co do których podejrzewa się, że są stosowane w celach naruszenia przepisów prawa celnego;
- wniosków o pomoc, podjętych działań i wymienianych informacji, które mogą ujawnić tendencje przestępcze w dziedzinie cła.

Państwa członkowskie zobowiązane są także do przekazywania informacji dotyczących wad bądź luk w przepisach prawa celnego, które stają się widoczne lub mogą być wywnioskowane ze stosowania tych przepisów.

Informacje są przekazywane Komisji również w sytuacji, gdy właściwe władze państwa członkowskiego uzyskają wiedzę o działaniach, które naruszają lub wydają się stanowić naruszenie przepisów prawa celnego, o szczególnym znaczeniu na poziomie UE, w szczególności tam, gdzie te działania mają lub mogą mieć konsekwencje w innych państwach członkowskich bądź państwach trzecich, albo jeżeli podobne działania przeprowadza się w innych państwach członkowskich. Informacje w postaci dokumentów lub kopii bądź ich wyciągów, potrzebne do określenia stanu faktycznego, przekazywane są do Komisji zarówno z własnej inicjatywy, jak i w odpowiedzi na jej uzasadniony wniosek. Komisja przekazuje niniejszą informację właściwym władzom innych państw członkowskich, te zaś w ciągu sześciu miesięcy przesyłają Komisji podsumowanie podjętych działań w zakresie zwalczania nadużyć.

Trzeci obszar wymiany informacji celnej to przekazywanie informacji przez Komisję Europejską lub państwa członkowskie na wniosek państw trzecich. Informacje mają posłużyć jako dowód na nieprawidłowy charakter operacji, które wydają się naruszać przepisy prawa celnego, lub w celu określenia zasięgu operacji, które,

jak stwierdzono, stanowią naruszenie tych przepisów. Przekazanie informacji przez państwo członkowskie następuje zgodnie z jego krajowymi przepisami dotyczącymi przekazywania danych państwom trzecim.

Obowiązek wymiany informacji może też wynikać z przepisów prawa celnego UE. Informacje mogą być przekazywane przez organy celne państwa członkowskiego organom celnym innego państwa członkowskiego w ramach:

- procedury konsultacji i wymiany informacji między organami celnymi, wynikającej z treści art. 31 rozporządzenia wykonawczego do UKC<sup>148</sup>, wymaganych w przypadku postępowania o przyznanie statusu upoważnionego przedsiębiorcy;
- procedury konsultacji między organami celnymi, o której mowa w art. 191 rozporządzenia wykonawczego do UKC, wymaganej w przypadku wydawania pozwoleń na prowadzenie magazynów czasowego składowania, obejmujących więcej niż jedno państwo członkowskie UE;
- procedury konsultacji między organami celnymi, o której mowa w art. 229 rozporządzenia wykonawczego do UKC, wymaganej w przypadku wydawania pozwoleń na korzystanie z odprawy scentralizowanej, obejmujących więcej niż jedno państwo członkowskie UE;
- procedury konsultacji między organami celnymi, o której mowa w art. 260 rozporządzenia wykonawczego do UKC, wymaganej w przypadku wydawania pozwoleń na stosowanie procedur specjalnych, z wyłączeniem procedury tranzytu, oraz na prowadzenie miejsc składowych przeznaczonych do składowania celnego, obejmujących więcej niż jedno państwo członkowskie UE.

Wymiana informacji może mieć również miejsce w sytuacji zasięgnięcia opinii, o której mowa w art. 8 ust. 2 przejściowego rozporządzenia delegowanego<sup>149</sup>, wymaganej w przypadku postępowania o wydanie pozwolenia na stosowanie zabezpieczenia generalnego obejmującego więcej niż jedno państwo członkowskie UE.

Komisja Europejska, aby pomóc organom celnym w wykrywaniu przemieszczania towarów, które mogą stanowić przedmiot działań niezgodnych z przepisami prawa celnego, jak również używanych w tym celu środków transportu, w tym kontenerów, ustanowiła zbiór danych zgłoszonych przez przewoźników – komunikaty dotyczące statusu kontenera (KSK). Na podstawie danych dotyczących przewozu kontenerów możliwe jest stwierdzenie nadużyć finansowych w odniesieniu do towarów, które są przywożone na obszar celny Unii i z niego wywożone. Takie dane pomagają zapobiegać działaniom, które naruszają lub wydają się naruszać przepisy prawa celnego,

<sup>148</sup> 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, 29.12.2015 ze zm.).

<sup>149</sup> Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2016/341 z 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, 15.03.2016).

prowadzić dochodzenia w ich sprawie i je ścigać. W celu gromadzenia i wykorzystywania jak najbardziej kompletnego zbioru danych, a jednocześnie uniknięcia potencjalnych negatywnych skutków dla małych i średnich przedsiębiorstw z sektora usług spedycyjnych przewoźnicy przekazują państwom członkowskim dane dotyczące przewozu kontenerów w takim zakresie, w jakim je gromadzą, w formie elektronicznej za pomocą swoich systemów śledzenia lub powierzają ich przechowywanie w swoim imieniu. Takie dane powinny być przekazywane bezpośrednio do jednego zbioru danych ustanowionego w tym celu przez Komisję. Państwa członkowskie mają takie same możliwości dostępu do zbioru KSK jak Komisja<sup>150</sup>.

Wykrywanie nadużyć finansowych jest w dużej mierze uzależnione od identyfikacji i analizy krzyżowej właściwych zbiorów danych operacyjnych. Dlatego też Komisja Europejska ustanowiła scentralizowane repozytorium danych dotyczących przywozu, wywozu i tranzytu, które udostępniane jest państwom członkowskim<sup>151</sup>.

W celu sprawnego zarządzania przepływem informacji w ramach Unii Europejskiej oprócz wskazanych powyżej uregulowań i rozwiązań ustanowiony został również System informacji celnej (*Customs Information System, CIS*)<sup>152</sup>. Centralizuje on informacje celne, aby zapobiegać naruszeniom prawodawstwa celnego UE, badać je i ścigać. Wśród celów funkcjonowania tego systemu można wymienić: usprawnienie wykrywania nadużyć finansowych związanych z cłami, prowadzenie dochodzeń w ich sprawie oraz zapobieganie im poprzez ułatwienie wymiany informacji i dostępnych dowodów. Dane wprowadzone do CIS dotyczą towarów, środków transportu, przedsiębiorstw oraz osób związanych z takimi naruszeniami. Odnoszą się również do tendencji nadużyć finansowych, dostępnej wiedzy specjalistycznej oraz zatrzymanych, zajętych lub skonfiskowanych towarów i środków pieniężnych. Dane zawarte w systemie przechowuje się jedynie przez okres niezbędny do osiągnięcia celu, w jakim zostały wprowadzone, jednak nie dłużej niż przez pięć lat. W uzasadnionych przypadkach okres ten można przedłużyć o dwa lata.

Dostęp do danych zawartych w CIS jest zastrzeżony wyłącznie dla organów krajowych wyznaczonych przez każde państwo członkowskie i wydziałów wyznaczonych przez Komisję. Te pierwsze to przede wszystkim organy celne, ale mogą nimi być również inne organy, które są właściwe do działań zapobiegających naruszeniom prawodawstwa celnego UE. Dane otrzymywane z CIS mogą być – za uprzednim upoważnieniem państwa członkowskiego, które wprowadziło je do systemu, oraz zgodnie z wszelkimi warunkami nałożonymi przez to państwo – przekazane organom

<sup>150</sup> Artykuł 18a rozporządzenia Rady (WE) nr 515/97.

<sup>151</sup> Ibidem.

<sup>152</sup> CIS jest regulowany na podstawie podwójnej podstawy prawnej: rozporządzenie Rady (WE) nr 515/97 z dnia 13 marca 1997 r. w sprawie wzajemnej pomocy między organami administracyjnymi Państw Członkowskich i współpracy między Państwami Członkowskimi a Komisją w celu zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów prawa celnego i rolnego (zwane dalej „rozporządzeniem 515/97”), zmienione rozporządzeniem (WE) nr 766/2008 z dnia 9 lipca 2008 r. oraz decyzji Rady 2009/917/WSiSW z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie wykorzystania technologii informatycznych do celów celnych (Dz.Urz. UE L 323, 10.12.2009) (zwana dalej „decyzją 2009/917/WSiSW”).

krajowym innym niż wskazane powyżej, państwom trzecim oraz międzynarodowym lub regionalnym organizacjom bądź agencjom UE, które przyczyniają się do ochrony interesów finansowych Unii i prawidłowego stosowania przepisów prawa celnego.

Jak już wspomniano, informacje w ramach działań wywiadowczych administracji celnych pozyskiwane są nie tylko od nich. Istotne znaczenie mają również informacje uzyskiwane od agencji międzynarodowych, organizacji międzynarodowych, ale także od uczestników międzynarodowego łańcucha dostaw. Ważna jest też współpraca z państwami będącymi dużymi importerami lub eksporterami.

### 3.2.2. Wymiana informacji – aspekt krajowy

Na poziomie krajowym należy rozróżnić dwie sytuacje: wymiana informacji między podmiotami dokonującymi międzynarodowego obrotu towarowego a organami celnymi oraz wymiana informacji pomiędzy organami celnymi. Zgodnie z art. 10a ustawy Prawo celne<sup>153</sup> wymiana informacji z organami celnymi odbywa się przede wszystkim drogą elektroniczną. Digitalizacja wymiany informacji pomiędzy przedsiębiorcami a organami celnymi istotnie zmniejsza obciążenia związane z dokonywaniem szeroko rozumianych odpraw celnych. Świadczenie ogólnoeuropejskich usług administracji elektronicznej wymaga podjęcia środków, które zapewnią „poprawę skuteczności organizacji kontroli celnych i zapewnią niezakłócony przepływ danych w celu usprawnienia odpraw celnych, zmniejszą obciążenia administracyjne, pomogą w walce z nadużyciami finansowymi, przestępczością zorganizowaną i terroryzmem, zabezpieczą interesy fiskalne, będą chronić własność intelektualną i dziedzictwo kulturowe, zwiększą bezpieczeństwo towarów i handlu międzynarodowego, a także poprawią ochronę zdrowia i środowiska”<sup>154</sup>. Wymiana informacji pomiędzy organami celnymi a podmiotami dokonującymi międzynarodowego obrotu towarowego dokonywana jest za pomocą internetowej Platformy Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych PUESC. Dotyczy to w szczególności deklaracji oraz zgłoszeń celnych.

Elektroniczne systemy celne zapewniają szybkie dostarczenie i otrzymywanie odpowiednich informacji dotyczących międzynarodowego łańcucha dostaw oraz umożliwiają niezakłócony przepływ danych między administracjami państwa wywozu i państwa przywozu, a także między organami celnymi i przedsiębiorcami, tak aby możliwe było ponowne wykorzystanie danych wprowadzonych do systemu.

Przyjęcie UKC ugruntowało obrany kierunek zmian polegający na przejściu organów celnych do w pełni elektronicznego i interoperacyjnego środowiska wymiany informacji. Wyrazem tej ogólnej polityki digitalizacji jest między innymi przepis art. 6 ust. 1 UKC. Zgodnie z jego brzmieniem wszelka wymiana informacji, takich jak deklaracje, zgłoszenia, wnioski lub decyzje, między organami celnymi oraz między

<sup>153</sup> Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1590).

<sup>154</sup> R. Michalski, *Komentarz do art. 10a*, [w:] M. Laszuk, E. Komorowski, R. Michalski, *Prawo celne. Komentarz*, Warszawa 2022, s. 82–83.

przedsiębiorcami a organami celnymi, a także przechowywanie tych informacji zgodnie z wymogami przepisów prawa celnego odbywają się za pomocą technik elektronicznego przetwarzania danych. Nastąpiło więc przejście z ery papierowej do ery cyfrowej odpraw celnych i związanego z tym kanału wymiany informacji.

W Polsce można wyróżnić między innymi System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA. Jest to kompleksowy zbiór informacji podatkowych i celnych wytworzonych przez jednostki Ministerstwa Finansów lub przez nie wykorzystywanych. System ten zawiera między innymi interpretacje indywidualne i ogólne, wiążące informacje, objaśnienia podatkowe, pisma i materiały informacyjne, odpowiedzi na interpelacje, odpowiedzi na zapytania mediów oraz wybrane orzeczenia sądów<sup>155</sup>.

Kolejnym źródłem informacji jest informatyczna hurtownia danych ze zgłoszeń celnych – ALINA. Została ona wyposażona w szeroki zestaw narzędzi informatycznych mających za zadanie wspomaganie kontroli celnych prowadzonych przez Służbę Celno-Skarbową, sprawowanie dozoru celnego czy też ułatwienie w prowadzeniu statystyki i sprawozdawczości. W ramach systemu ALINA można między innymi wyróżnić<sup>156</sup>:

- moduł kontroli zgłoszeń celnych, który wykorzystywany jest przez nadzór kierowniczy, powtórna kontrolę celną czy też przy analizie ryzyka;
- moduł dozoru celnego, który wspomaga sprawowanie dozoru celnego nad towarem w procedurze tranzytu lub składowanym czasowo i środkami przewozowymi przekraczającymi granicę.

Aktualnie głównym projektem programu e-Cło jest *The EU Single Window Environment for Customs* – unijny system pojedynczego punktu kontaktowego. Realizowany jest on w każdym państwie członkowskim. Unijny system pojedynczego okienka dla organów celnych umożliwia interoperacyjność między obszarami celnymi i pozacelnymi w celu usprawnienia elektronicznej wymiany dokumentów i informacji wymaganych w procesie odprawy celnej. System ten ma usprawnić udostępnianie i przetwarzanie danych przekazywanych organom celnym oraz innym organom przez przedsiębiorców, zapewniając, że organy te otrzymają kompletne i precyzyjne dane w rzeczywistym czasie.

Usługi w serwisie *Single Window* są skierowane do przedsiębiorców dokonujących importu lub eksportu. Platforma Koordynacji Wymiany Danych *Single Window* zapewnia pełną elektroniczną wymianę informacji, danych i dokumentów pomiędzy Krajową Administracją Skarbową, klientami oraz inspekcjami w procesie obsługi obrotu towarowego z krajami trzecimi. Korzystanie z powyższego systemu jest ściśle związane z platformą PUESC i daje przedsiębiorcom możliwość między innymi podglądu koordynacji kontroli towarów, wymiany informacji z KAS oraz inspekcjami dokonującymi kontroli w związku z przywozem lub wywozem towarów.

---

<sup>155</sup> Ministerstwo Finansów, *System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA*, <https://puesc.gov.pl/system-informacji-celno-skarbowej-eureka> [data dostępu: 22.03.2023].

<sup>156</sup> S. Naruszewicz, M. Masłowska, *Informatyzacja procedur...*, s. 175.

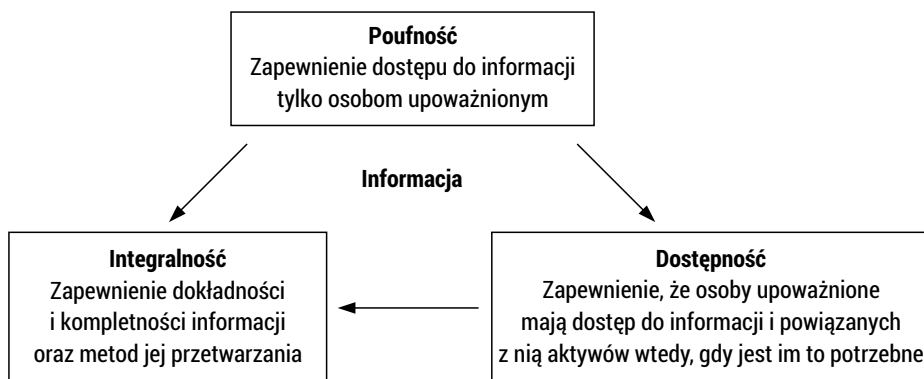
### 3.3. Bezpieczeństwo informacji

Koncepcja bezpieczeństwa informacji istnieje od wieków, a jej głównym celem jest ochrona poufności i integralności informacji przechowywanych i przesyłanych. Obecnie jednak nie można jej rozpatrywać z perspektywy systemów informatycznych (technologii informatycznych), ale należy na nią patrzeć z perspektywy organizacyjnej i traktować jako większe wyzwanie.

Zdaniem Krzysztofa Liedla bezpieczeństwo informacyjne rozumiane jest przez praktyków jako ochrona informacji przed niepożądanym (przypadkowym lub świadomym) ujawnieniem, modyfikacją, zniszczeniem lub przetwarzaniem<sup>157</sup>. Bezpieczeństwo informacji oznacza więc ochronę informacji przed szerokim spektrum zagrożeń w celu zapewnienia ciągłości działania, minimalizacji ryzyka i maksymalizacji zwrotu z inwestycji oraz możliwości biznesowych. Można je osiągnąć poprzez wdrożenie odpowiednich zabezpieczeń, którymi mogą być polityki, procesy, procedury, struktury organizacyjne oraz funkcje oprogramowania i sprzętu.

Z kolei Polski Komitet Normalizacyjny definiuje bezpieczeństwo informacji jako zachowanie atrybutów informacji, którymi są:

- poufność – zapewnienie, że informacja dostępna jest jedynie upoważnionym osobom;
- integralność – zapewnienie dokładności i kompletności informacji oraz metod przetwarzania;
- dostępność – zapewnienie, że osoby upoważnione mają dostęp do informacji i aktywów zawsze wtedy, gdy są im one potrzebne<sup>158</sup>.



#### RYSUNEK 3.3. Bezpieczeństwo informacji

ŹRÓDŁO: <https://lexdigital.pl/system-zarzadzania-bezpieczenstwem-informacji> [data dostępu: 22.04.2023].

<sup>157</sup> K. Liedel, *Bezpieczeństwo informacyjne w dobie terrorystycznych i innych zagrożeń bezpieczeństwa narodowego*, Toruń 2005, s. 19.

<sup>158</sup> Polski Komitet Normalizacyjny, *Technika informatyczna. Praktyczne zasady zarządzania bezpieczeństwem informacji*, Warszawa 2003.

System zarządzania bezpieczeństwem informacji zgodny z normą PN-EN ISO/IEC 27001 uznawany jest za najlepsze rozwiązanie zapewniające zachowanie poufności, integralności i dostępności informacji.

Podstawowymi normami w zakresie zarządzania bezpieczeństwem informacji i budowy systemów zarządzania bezpieczeństwem informacji są normy z grupy ISO/IEC 27000. Są to między innymi<sup>159</sup>:

- PN-EN ISO/IEC 27001 Technika informatyczna – Techniki bezpieczeństwa – Systemy zarządzania bezpieczeństwem informacji – Wymagania. W normie tej określono wymagania dotyczące ustanowienia, wdrożenia, utrzymania i ciągłego doskonalenia systemu zarządzania bezpieczeństwem informacji w organizacji, z uwzględnieniem uwarunkowań, w których działa organizacja. Podano również dostosowane do potrzeb organizacji wymagania dotyczące szacowania i postępowania z ryzykiem w bezpieczeństwie informacji. Norma ta jest stosowana na całym świecie i przez wiele polskich organizacji jako kanon bezpieczeństwa informacji;
- PN-EN ISO/IEC 27002 Technika informatyczna – Techniki bezpieczeństwa – Praktyczne zasady zabezpieczania informacji. Norma ta zawiera zalecenia dotyczące standardów bezpieczeństwa informacji w organizacjach i praktyk zarządzania bezpieczeństwem informacji, w tym wyboru, wdrażania i zarządzania zabezpieczeniami.

W celu zapewnienia bezpieczeństwa danych przetwarzanych w systemach informatycznych w Ministerstwie Finansów utworzony został System zarządzania bezpieczeństwem informacji, który jest zgodny z wymogami normy PN-ISO/IEC 27001. Odnosi się on również do bezpieczeństwa informacji przetwarzanych przez Służbę Celno-Scarbową funkcjonującą w ramach Krajowej Administracji Skarbowej.

Zgodnie z treścią paragrafu 14.1 zarządzenia Ministra Finansów w sprawie Systemu zarządzania bezpieczeństwem informacji<sup>160</sup> w ministerstwie właściwym do spraw finansów publicznych, któremu podlega administracja celna, zarządzanie bezpieczeństwem informacji odbywa się na trzech poziomach: strategicznym, taktycznym i operacyjnym.

System zarządzania bezpieczeństwem informacji oraz jego rola, zasady i organizacja zostały opracowane na poziomie strategicznym. Z kolei na poziomie taktycznym układane są procedury bezpieczeństwa informacji w konkretnych obszarach, określające zasady postępowania i mechanizmy kontroli; tworzone są metodyki: analizy ryzyka, przeprowadzania audytów bezpieczeństwa, a także jest opracowywana i zatwierdzana dokumentacja. Na najniższym poziomie, operacyjnym, odbywa się

---

<sup>159</sup> Polski Komitet Normalizacyjny, *Zarządzanie bezpieczeństwem informacji*, <https://www.pkn.pl/informacje/2018/01/zarządzanie-bezpieczenstwem-informacji> [data dostępu: 22.04.2023].

<sup>160</sup> Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2022 r. w sprawie Systemu Zarządzania Bezpieczeństwem Informacji i Polityki Bezpieczeństwa Informacji Resortu Finansów (Dz.Urz. Ministra Finansów poz. 19, z dn. 15.03.2022).

proces zarządzania bezpieczeństwem informacji w zakresie pełnego stosowania standardów bezpieczeństwa oraz rozwiązywania problemów wynikających z naruszenia tych standardów, a także w powyższym zakresie jest prowadzony nadzór.

Wszyscy pracownicy są odpowiedzialni za zapewnienie bezpieczeństwa informacji, do których mają dostęp w związku z realizacją obowiązków służbowych. Naruszenie bezpieczeństwa informacji może być uznane za ciężkie naruszenie obowiązków pracowniczych. Niezastosowanie się do przepisów o ochronie informacji prawnie chronionych, a także do procedur dotyczących ochrony informacji może powodować odpowiedzialność karną, dyscyplinarną lub służbową.

W zarządzeniu opracowano również zasady zarządzania bezpieczeństwem informacji. Należy tu wskazać<sup>161</sup>:

- zasadę wiedzy koniecznej (ograniczonego dostępu do informacji) – pracownicy mają dostęp tylko do tych informacji, które są konieczne do realizacji powierzonych im zadań;
- zasadę potrzeby koniecznej – pracownicy mają zapewniony dostęp tylko do środków przetwarzania informacji (urządzeń teleinformatycznych, systemów, aplikacji), które są im niezbędne do wykonania powierzonych zadań;
- zasadę uprawnionego dostępu – pracownicy są dopuszczeni do przetwarzania informacji prawnie chronionych i wrażliwych po uzyskaniu wiedzy z zakresu postępowania, w tym ochrony, określonych grup informacji, a także obowiązani są do odbycia szkolenia z zasad ochrony informacji;
- zasadę obecności koniecznej – prawo przebywania w obszarze przetwarzania, w tym przechowywania informacji i danych prawnie chronionych i wrażliwych, mogą mieć tylko osoby upoważnione;
- zasadę świadomości zbiorowej – wszyscy pracownicy mają świadomość konieczności ochrony aktywów informacyjnych i aktywnie uczestniczą w tym procesie; świadomość pracowników w zakresie istniejących zagrożeń i zasad ochrony informacji jest doskonała w szczególności przez szkolenia i działania informacyjne;
- indywidualną odpowiedzialność – za utrzymanie odpowiedniego poziomu bezpieczeństwa poszczególnych aktywów lub ich elementów odpowiadają konkretne osoby w zakresie nałożonych obowiązków i nadanych uprawnień;
- rozdzielenie obowiązków – zadania krytyczne z punktu widzenia bezpieczeństwa systemu nie mogą być realizowane przez jedną osobę;
- poufność informacji uwierzytelniających – każdy pracownik jest obowiązany do zachowania poufności udostępnionych mu haseł, kodów dostępu, kodów PIN, w szczególności do systemów informatycznych i teleinformatycznych;
- prywatność kont w systemach – każdy użytkownik jest obowiązany do pracy w systemach teleinformatycznych wyłącznie na przypisanych lub udostępnionych mu kontach, które jednoznacznie go identyfikują;
- legalne oprogramowanie – na serwerach i stacjach roboczych jest zainstalowane wyłącznie legalne oprogramowanie;

---

<sup>161</sup> Ibidem, par. 16.

- dyskrecję – wszelkie informacje służbowe mogą być przekazywane innym osobom uprawnionym do pozyskania tych informacji zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i zasadami przyjętymi w Ministerstwie Finansów;
- ochronę zewnętrznych (wymiennych) nośników danych – dane i informacje utrwalone na zewnętrznych nośnikach danych i wynoszone poza pomieszczenia użytkowane przez resort finansów są odpowiednio zabezpieczone przed nieuprawnionym dostępem, zniszczeniem oraz utratą integralności w czasie transportu i przechowywania. W szczególności dotyczy to informacji prawnie chronionych, takich jak tajemnica skarbową, dane osobowe oraz innych informacji wrażliwych.

Sprawne funkcjonowanie łańcucha dostaw wymaga ochrony przed zakłóceniami na wszystkich jego poziomach, w tym również na poziomie przepływu informacji. Bezpieczeństwo informacji jest więc kluczowym elementem sprawnego funkcjonowania łańcuchów dostaw operatorów logistycznych i gwarancją ich rozwoju. Informacje stanowią szczególny rodzaj zasobów każdej organizacji, w tym operatorów realizujących usługi logistyczne. Janusz Figura i Barbara Kos definiują pojęcie bezpieczeństwa informacji w łańcuchach dostaw jako zbiór działań, które podejmują jego uczestnicy dla zapewnienia ochrony dostępu przed nieuprawnionym dostępem, zniszczeniem (wystąpieniem ryzyka utraty informacji)<sup>162</sup>.

Administracja celna jest jednym z podmiotów tworzących otoczenie międzynarodowego łańcucha dostaw. Jedną z jej funkcji jest zapewnienie jego bezpieczeństwa, a działania podejmowane są w dużej mierze na podstawie uzyskanych informacji. Zakres ich źródeł jest szeroki, podobnie jak zasięg pozyskanych informacji. Te ostatnie dają możliwość określenia, jak często może występować dany rodzaj ryzyka, a także zakresu jego prawdopodobnych konsekwencji. Znaczna część informacji, z których korzysta administracja celna, wymaga szczególnej ochrony. Przestrzeganie zachowania tajemnicy informacji oznacza wyłączenie jawności pozyskanych w trakcie wykonywania zadań informacji, które często są również chronione przez przepisy prawa. Uwzględniając powyższe, w ustawie Prawo celne zawarte zostały regulacje dotyczące tajemnicy celnej.

Tajemnica celna jest prawnie chroniona, można ją też określić jako tajemnicę zawodową. „Instytucja tajemnicy celnej jest jednym z rodzajów tajemnic finansowych służącą ochronie informacji przekazywanych organom celnym przez stronę bierną stosunku prawnego zobowiązania celno-podatkowego. Zadaniem tajemnicy celnej jest ochrona informacji gromadzonych i przetwarzanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie, w jakim dotyczą one obrotu towarowego z zagranicą, a odnoszące się w swej treści do sfery prywatnej podmiotów, jak i sfery gospodarczej (ekonomicznej)”<sup>163</sup>.

<sup>162</sup> J. Figura, B. Kos, *Bezpieczeństwo informacji jako element kształtowania łańcuchów dostaw operatorów logistycznych*, „Logistyka” 2015, nr 2, s. 99.

<sup>163</sup> A. Drozdek, K. Machalica-Drozdek, *Problemy prawnej regulacji tajemnicy celnej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2018, nr 12, s. 432.

Przepisy ustawy Prawo celne<sup>164</sup> określają szeroko katalog informacji objętych tajemnicą celną. Są to:

- indywidualne dane zawarte w zgłoszeniu celnym oraz innych dokumentach składanych przez zgłaszającego;
- dane zawarte w aktach postępowania celnego oraz aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe;
- informacje uzyskane przez szefa KAS lub naczelnika urzędu celno-skarbowego z banków oraz z innych źródeł niż zgłoszenie celne i dokumenty składane przez zgłaszającego.

Zgodnie z treścią art. 95b ust. 3 ustawy Prawo celne obowiązek przestrzegania tajemnicy celnej mają funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej oraz członkowie korpusu służby cywilnej zatrudnieni w jednostkach organizacyjnych KAS, którzy w związku z wykonywaniem swoich zadań uzyskali dostęp do informacji stanowiących tajemnicę celną. Obowiązek ochrony takich informacji ma charakter kategoryczny, a jego naruszenie podlega odpowiedzialności karnej (czyn zagrożony sankcją karną)<sup>165</sup>.

Od informacji stanowiących tajemnicę celną należy odróżnić informacje, którym osoba uprawniona do podpisania dokumentu nadała właściwą dla niego klauzulę tajności. Dokumenty niejawne podlegają ochronie w sposób określony w ustawie o ochronie informacji niejawnych. Do momentu zniesienia lub zmiany klauzuli tajności dokumenty zawierające informacje celne korzystają z szerszej ochrony niż przewidziana dla tajemnicy celnej<sup>166</sup>.

Z kolei na poziomie UE decyzją Rady 2009/917/WSiSW<sup>167</sup> zostały określone wytyczne odnośnie do ochrony danych osobowych i bezpieczeństwa informacji w systemach informatycznych dla potrzeb celnych. W przypadku ochrony danych osobowych, które znajdują się w systemie informacji celnej (CIS), unijny prawodawca odsyła do zasad wymienionych w rozporządzeniu 2016/679<sup>168</sup> (tzw. ogólne rozporządzenie o ochronie danych). Określono w nim przede wszystkim podstawowe zasady, które powinny być stosowane przy gromadzeniu danych osobowych<sup>169</sup>:

- zgodność z prawem, rzetelność i przejrzystość – dane osobowe powinny być przetwarzane zgodnie z prawem, rzetelnie i w sposób przejrzysty dla osoby, której dotyczą;

---

<sup>164</sup> Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1590).

<sup>165</sup> R. Michalski, *Komentarz do art. 95B*, [w:] M. Laszuk, E. Komorowski, R. Michalski, *Prawo celne...*, s. 464.

<sup>166</sup> *Ibidem*, s. 463.

<sup>167</sup> Decyzja Rady 2009/917/WSiSW z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie stosowania technologii informatycznej do potrzeb celnych (Dz.Urz. UE L 323, 10.12.2009).

<sup>168</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (Dz.Urz. UE L 119, 4.05.2016).

<sup>169</sup> Artykuł 5 ust. 1 rozporządzenia 2016/679.

- ograniczenie celu – dane osobowe powinny być zbierane w konkretnych, wyraźnych i prawnie uzasadnionych celach i nieprzetwarzane dalej w sposób niezgodny z tymi celami;
- minimalizacja danych – dane osobowe powinny być adekwatne, stosowne oraz ograniczone do tego, co niezbędne do celów, w których są przetwarzane;
- prawidłowość – dane osobowe powinny być prawidłowe i w razie potrzeby uaktualniane;
- ograniczenie przechowywania – dane osobowe muszą być przechowywane w formie umożliwiającej identyfikację osoby, której dotyczą, przez okres nie dłuższy, niż jest to niezbędne do celów, w których dane te są przetwarzane;
- integralność i poufność – dane osobowe powinny być przetwarzane w sposób zapewniający odpowiednie ich bezpieczeństwo, w tym ochronę przed niedozwolonym lub niezgodnym z prawem przetwarzaniem oraz przypadkową utratą, zniszczeniem bądź uszkodzeniem, za pomocą odpowiednich środków technicznych albo organizacyjnych.

Oprócz powyższych zasad decyzja 2009/917/WSiSW wprowadza również własne zasady, zgodnie z którymi:

- dane osobowe wprowadzone przez inne państwa członkowskie nie mogą być kopiowane z systemu informacji celnej do innych krajowych baz danych, chyba że chodzi o kopie przechowywane w systemach zarządzania ryzykiem, które służą do bezpośrednich krajowych kontroli celnych, lub kopie przechowywane w systemie analizy operacyjnej, który służy do koordynacji działań (dostęp do tych informacji mają wyłącznie upoważnieni analitycy);
- dane osobowe skopiowane z systemu informacji celnej zatrzymuje się jedynie przez okres niezbędny do osiągnięcia celu, w którym zostały skopiowane – potem powinny być usunięte. Państwo członkowskie, które dokonało skopiowania, weryfikuje co najmniej raz w roku konieczność ich zatrzymywania. Okres przechowywania nie może być dłuższy niż dziesięć lat.

Do nadzoru nad ochroną danych osobowych powołany został wspólny organ nadzorczy, w którego skład wchodzi po dwóch przedstawicieli z każdego państwa członkowskiego. Oprócz tego nadzór nad ochroną danych sprawuje również Europejski Inspektor Ochrony Danych.

W przypadku systemu informacji celnej zobowiązanie do stosowania środków niezbędnych do zachowania bezpieczeństwa nałożone zostało zarówno na właściwe organy państw członkowskich (w przypadku terminali systemu informacji celnej znajdujących się w ich odpowiednich państwach członkowskich), jak i na komitet składający się z przedstawicieli administracji celnych państw członkowskich, który czuwa nad prawidłowością funkcjonowania systemu informacji celnej. Poza tym obowiązek taki został też nałożony na dwie instytucje europejskie, które korzystają

z systemu informacji celnej – Europol i Eurojust. Podmioty wskazane powyżej, zgodnie z art. 28 ust. 1 decyzji 2009/917/WSiSW, są zobowiązane do stosowania środków, aby:

- uniemożliwić osobom nieuprawnionym dostęp do urządzeń wykorzystywanych do przetwarzania danych;
- uniemożliwić osobom nieuprawnionym odczytywanie, kopiowanie, zmienianie lub usuwanie danych i nośników danych;
- uniemożliwić niedozwolone wprowadzanie danych, jak również wszelkie niedozwolone przeszukiwanie, zmienianie lub usuwanie danych;
- uniemożliwić osobom nieuprawnionym dostęp do danych w systemie informacji celnej za pomocą sprzętu do przesyłania danych;
- zagwarantować, by w odniesieniu do korzystania z systemu informacji celnej osoby uprawnione mogły mieć dostęp jedynie do danych podlegających ich kompetencjom;
- zagwarantować możliwość sprawdzenia i ustalenia, którym organom można przekazywać dane za pomocą sprzętu do przesyłania danych;
- zagwarantować możliwość sprawdzenia i ustalania *a posteriori*, jakie dane zostały wprowadzone do systemu informacji celnej, kiedy i przez kogo, oraz zagwarantować możliwość kontrolowania przeszukiwań;
- uniemożliwić niedozwolone odczytywanie, kopiowanie, zmienianie lub usuwanie danych podczas przesyłania danych i transportu nośników danych.

Każde państwo, które wprowadziło dane do systemu informacji celnej, zapewnia, że są one zgodne ze stanem faktycznym, aktualne, pełne, wiarygodne i wprowadzone zgodnie z prawem. W przypadku wprowadzenia do systemu danych nieściślych albo przechowywania ich niezgodnie z prawem, jeżeli powstała szkoda, państwo członkowskie odpowiada zgodnie ze swoim prawem krajowym.

# Rozdział 4. Analiza ryzyka w kontroli celnej

## 4.1. Pojęcie ryzyka

Pojęcie ryzyka jest pojęciem wieloznacznym, brak jest jednej uniwersalnej definicji. Wynika to najprawdopodobniej z faktu, że występuje ono w wielu obszarach – powszechnie stosowane jest między innymi w ekonomii, prawie, statystyce, zarządzaniu, ubezpieczeniach gospodarczych, socjologii czy polityce społecznej. Termin ten obecny jest niemal w każdej dziedzinie życia człowieka, w tym również w jego działalności gospodarczej. Jednak jak wskazuje Józef Michalak, „przynajmniej w odniesieniu do dyscyplin naukowych stan ten powinien budzić zdumienie, choćby ze względu na powszechnie akceptowane w nauce (choć różnie interpretowane) wymogi intersubiektywnej komunikowalności i kontrolowalności oraz wynikającą z nich negatywną ocenę wieloznaczności i postulat jej eliminowania lub choćby ograniczania”<sup>170</sup>.

W *Słowniku języka polskiego* ryzyko rozumiane jest jako „przedsięwzięcie, którego wynik jest nieznanym, niepewnym, problematycznym; możliwość, że coś się uda, nie uda, niebezpieczeństwo; odważenie się na takie niebezpieczeństwo, ryzykowanie”<sup>171</sup>. Etymologia tego słowa nie została dotychczas jednoznacznie wyjaśniona, wiadomo, że wywodzi się ze starożytności. Tadeusz T. Kaczmarek w opracowaniu dotyczącym ryzyka wskazuje na kilka możliwych znaczeń tego słowa. W języku perskim *rozi(k)* oznacza los, dzienną zapłatę, ale też chleb. W języku arabskim *risq* znaczy los, dopust boży. Hiszpańskie *ar-rico* to odwaga i niebezpieczeństwo, angielskie *risk* – sytuacja powodująca niebezpieczeństwo lub możliwość, że zdarzy się coś złego. Greckie *riza*, podobnie jak włoskie *ris(i)co*, oznacza rafę, którą statek powinien ominąć, a więc niebezpieczeństwo, którego powinien unikać. Autor, podsumowując analizę etymologiczną, wskazuje, że „ryzyko obejmuje niepewność negatywną lub pozytywną w odniesieniu do końcowego wyniku podejmowanych działań”<sup>172</sup>. W wielu opracowaniach

---

<sup>170</sup> J. Michalak, *Refleksje nad pojęciem ryzyka*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, z. 1, s. 119.

<sup>171</sup> *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, Warszawa 1958–1969.

<sup>172</sup> T.T. Kaczmarek, *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem. Ujęcie interdyscyplinarne*, Warszawa 2008, s. 51–52.

wskazuje się, że słowo „ryzyko” pochodzi od łacińskiego *risicum* oznaczającego szansę, prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia pozytywnego lub negatywnego, sukcesu bądź porażki, albo też od starowłoskiego *risicare* oznaczającego odważyć się<sup>173</sup>.

Odnosząc się do powyższego, należy wskazać przykładowe rozumienie pojęcia ryzyka występującego w literaturze naukowej. W definiowaniu pojawia się często pojęcie niepewności. Jednymi z pierwszych, którzy poruszyli kwestię relacji tych dwóch terminów, byli Allan H. Willett i Frank Knight. Według Willetta ryzyko jest zobiektywizowaną niepewnością wystąpienia niepożądanego zdarzenia i zmienia się wraz z niepewnością, nie zaś ze stopniem prawdopodobieństwa<sup>174</sup>. Z kolei Knight dokonał wyraźnego rozróżnienia między terminami ryzyka i niepewności. Według autora ryzyko jest mierzalną niepewnością, a niepewnością *sensu stricto* jest niepewność niemierzalna<sup>175</sup>. Obecnie również wielu autorów podkreśla powiązanie ryzyka z niepewnością, jednak tych dwóch pojęć nie utożsamia. Niepewność definiują jako stan, w którym przyszłe możliwości i szanse ich wystąpienia nie są znane<sup>176</sup>. Również Paweł Oźga wyraźnie podkreśla, że niepewność jest kategorią szerszą niż ryzyko i określa ją jako „stan umysłu jednostki, która staje przed wyborem spośród co najmniej dwóch możliwości i jednocześnie nie jest w stanie określić skutków podjętych decyzji ani prawdopodobieństwa ich wystąpienia”<sup>177</sup>. Niepewność ma więc charakter subiektywny, w przeciwieństwie do ryzyka, które ma charakter obiektywny.

Odnosząc się do pojęcia ryzyka, należy przytoczyć definicję prezentowaną przez Kaczmarska, która pokazuje najważniejsze cechy ryzyka – występowanie stanu niepewności i wątpliwości, deficyt informacji oraz działanie ukierunkowane na osiągnięcie określonego celu. Uwzględniając powyższe, autor wskazuje, że ryzyko to „deficyt informacji co do realizacji jednego wyznaczonego celu działania lub wielu celów”<sup>178</sup>. Jego istotę sprowadza do przewidywania możliwości zaistnienia zdarzenia, które może wpłynąć na realizację określonych celów.

Wiele definicji wskazuje na wyraźny negatywny aspekt ryzyka. Na przykład według Robin Kendall ryzyko to możliwość poniesienia uszczerbku bądź straty<sup>179</sup>, Hans-Ulrich Doerig definiuje zaś je jako „niepewność co do uzyskania przyszłych wyników”<sup>180</sup>. W tym miejscu należy wskazać definicję prezentowaną przez Krzysztofa Jajugę i Teresę Jajugę, zgodnie z którą „ryzyko to możliwość wystąpienia efektu działania niezgodnego z oczekiwaniami, a odchylenie od oczekiwanego rezultatu może

<sup>173</sup> M. Gładysz, *Ryzyko w działalności gospodarczej*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2006, nr 59, s. 31.

<sup>174</sup> A.H. Willett, *The Economic Theory of Risk Insurance*, Philadelphia 1951, s. 6, cyt. za: T.T. Kaczmarek, *Zarządzanie ryzykiem handlowym, finansowym, produkcyjnym dla praktyków*, Gdańsk 2002, s. 15; T.T. Kaczmarek, *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem...*, s. 53.

<sup>175</sup> P. Oźga, *Rachunkowość instrumentów pochodnych*, Warszawa 2016, s. 1.

<sup>176</sup> W. Tarczyński, M. Mojsiewicz, *Zarządzanie ryzykiem*, Warszawa 2001, s. 12–13.

<sup>177</sup> P. Oźga, *Rachunkowość instrumentów...*, s. 1.

<sup>178</sup> T.T. Kaczmarek, *Zarządzanie ryzykiem handlowym...*, s. 16.

<sup>179</sup> R. Kendall, *Zarządzanie ryzykiem dla menedżerów*, tłum. M. Sieczyk, Warszawa 2000, s. XV.

<sup>180</sup> H. Doerig, *Operational risks in financial services*, New York 2003, s. 4.

być zarówno negatywne, jak i pozytywne<sup>181</sup>. Definicja ta wpisuje się w nurt występujący w literaturze amerykańskiej (Mark J. Ahn, William D. Falloon), który określano jako podejście rozszerzające pojęcie ryzyka, polegające na tym, że uwzględnia się również jego pozytywne efekty. Biorąc pod uwagę to dwutorowe podejście, Kaczmarek wyróżnił dwie kategorie ryzyka: czyste ryzyko (ryzyko wystąpienia strat) oraz dynamiczne ryzyko (szansa powstania straty lub osiągnięcia zysku)<sup>182</sup>.

Definiując ryzyko, należy odnieść się również do zakresu jego rozumienia przez Piotra Welencę, który stwierdza, że ryzyko „często mylone jest z niepewnością i godzone z brakiem wartości. Nie jest to podejście najlepsze, ale powszechnie identyfikowalne w biznesie, ponieważ «niepewnością» nie da się zarządzać (nie podlega pomiarowi) i łatwiej jest utożsamiać z nią wszelkie decyzje – łatwiej pogodzić się z jej subiektywizmem, podczas gdy ryzykiem można, trzeba i należy zarządzać w sposób staranny, mierzalny i udokumentowany<sup>183</sup>.

Już przy wyjaśnianiu pojęcia ryzyka można zauważyć, że autorzy wskazują różne jego rodzaje. Typologia ryzyka jest kwestią skomplikowaną ze względu na dużą różnorodność sposobów jego definiowania i określania jego cech, a także transdyscyplinarny charakter. Uwzględniając to ostatnie, Kaczmarek wyróżnia ryzyko: ubezpieczeniowe, ekonomiczne, kursu walutowego i stopy procentowej, kredytowe, produkcyjne, prawne, organizacyjne, polityczne, związane z nowymi technologiami i ekologią, medyczne i epidemiologiczne, farmaceutyczne chemiczne, psychologiczne, socjologiczne, medialne ryzyko środków przekazu, cywilizacyjne i kulturowe, filozoficzne, etyczne i religijne oraz siły wyższej<sup>184</sup>.

Biorąc pod uwagę przedmiot analizy prowadzonej w niniejszej monografii, należy odnieść się również do ryzyka w międzynarodowym obrocie towarowym, które często określane jest jako ryzyko celne<sup>185</sup>.

Pojęcie ryzyka definiują przepisy prawa celnego odnoszące się międzynarodowego obrotu towarowego. W prawie celnym UE definicja legalna ryzyka po raz pierwszy została wprowadzona w 2005 roku rozporządzeniem Rady (WE) nr 648/2005<sup>186</sup>.

<sup>181</sup> K. Jajuga, T. Jajuga, *Inwestycje. Instrumenty finansowe, ryzyko finansowe, inżynieria finansowa*, Warszawa 1998, s. 99.

<sup>182</sup> T.T. Kaczmarek, *Interdyscyplinarne badanie zdywersyfikowanego ryzyka. Typologia i semantyka*, „Ekonomia” 2003, nr 11, s. 91–92.

<sup>183</sup> P. Welenc, *Określenie obowiązków compliance i ewaluacja ryzyk compliance*, [w:] *Systemy zarządzania zgodnością. Compliance w praktyce*, red. B. Makowicz, B. Jagura, Warszawa 2020, s. 70.

<sup>184</sup> T.T. Kaczmarek, *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem...*, s. 56–90.

<sup>185</sup> Pojęcie ryzyka celnego stosowane jest w wielu artykułach naukowych, np. J. Biljan, A. Trajkov, *Risk management and Customs performance improvements: The case of the Republic of Macedonia*, „Procedia – Social and Behavioral Sciences” 2012, vol. 44, s. 301–313; J. Świerczyńska, *Ograniczanie zagrożeń i ryzyka celnego w łańcuchach dostaw – wybrane działania na poziomie Unii Europejskiej*, „Studia i Materiały Instytutu Transportu i Handlu Morskiego” 2017, nr 14, s. 274–287.

<sup>186</sup> Rozporządzenie Rady (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. zmieniające rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. UE L 117/13).

Analogiczną legalną definicję zawierają też obecne przepisy UKC. Zgodnie z treścią art. 5 pkt 7 UKC: „ryzyko oznacza prawdopodobieństwo wystąpienia i skutki wystąpienia zdarzenia mającego związek z wprowadzeniem, wyprowadzeniem, tranzytem, przemieszczaniem lub końcowym przeznaczeniem towarów przemieszczanych między obszarem celnym Unii a krajami lub terytoriami znajdującymi się poza tym obszarem oraz z obecnością na obszarze celnym Unii towarów nieunijnych, które:

- uniemożliwiałyby prawidłowe stosowanie środków unijnych lub krajowych;
- przynosiłyby szkodę interesom finansowym Unii i jej państwom członkowskim;
- stanowiłyby zagrożenie bezpieczeństwa i ochrony Unii i jej mieszkańców, zdrowia ludzi, zwierząt i roślin, środowiska lub konsumentów<sup>187</sup>.

W powyższej definicji położono wyraźny akcent na prawdopodobieństwo nieprzestrzegania przepisów prawa, a także związane z tym negatywne konsekwencje, które uniemożliwiają prawidłowe stosowanie środków unijnych lub krajowych, przynoszą szkodę interesom finansowym bądź stanowią zagrożenie szeroko pojętego bezpieczeństwa we wszystkich państwach Unii Europejskiej<sup>188</sup>. Należy zauważyć, że wystąpienie ryzyka zagraża nie tylko przedsiębiorcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, lecz także szerzej – bezpieczeństwu państw członkowskich UE oraz interesom finansowym Unii. Działania mające na celu zmniejszenie skutków wystąpienia ryzyka leżą w dużej mierze w zakresie organów celnych odpowiedzialnych za nadzór nad przestrzeganiem przepisów prawa celnego, ale również i po stronie przedsiębiorców.

Pojęcie ryzyka odnoszącego się do międzynarodowego obrotu towarowego zawarte jest też w dokumentach Komisji Europejskiej. Klarownie określono je w opracowanym przez Komisję Europejską przewodniku dotyczącym analizy ryzyka w kontroli celnej – *A Guide to Risk Analysis and Customs Control*<sup>189</sup>. Zgodnie z powyższym dokumentem ryzyko to prawdopodobieństwo uniknięcia stosowania środków unijnych lub krajowych związanych z odprawą celną towarów. W tym miejscu należy się zastanowić, czy tak sformułowane pojęcie nie zawęży istoty ryzyka celnego. Na przykład ryzyko finansowe, które polega na zaniżeniu wartości celnej wprowadzanego na obszar celny towaru, nie jest kwestią uniknięcia stosowania przepisów, ale wprowadzeniem organów celnych w błąd. Pojęcie prezentowane przez Komisję Europejską nawiązuje do wskazanego przez unijnego prawodawcę w UKC, jednak jego zakres przedmiotowy jest węższy. Ryzyko inaczej zdefiniowane zostało w opracowaniu WCO

---

<sup>187</sup> Artykuł 5 pkt 7 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona), (Dz.Urz. UE L 269, 10.10.2013).

<sup>188</sup> J. Świerczyńska, *Ograniczanie zagrożeń...*, s. 276.

<sup>189</sup> European Commission, *A guide to risk analysis and customs controls*, Luxembourg 1999.

*Customs Risk Management Compendium*<sup>190</sup>, w którym określa się je jako wpływ niepewności na cele. Uwzględniając fakt, że ryzykiem należy zarządzać w sposób stary, mierzalny i udokumentowany, powyższa definicja może budzić wątpliwości.

W sposób ogólny ryzyko zostało zdefiniowane w opracowaniu Banku Światowego dotyczącym modernizacji zarządzania granicami. David Widdowson i Stephen Holloway wskazali, że ryzyko składa się z dwóch elementów: prawdopodobieństwa, że coś się wydarzy, oraz konsekwencji, jeśli tak się stanie. Poziom ryzyka jest iloczynem prawdopodobieństwa jego wystąpienia i możliwych konsekwencji<sup>191</sup>. Autorzy trafnie podkreślają dwa najważniejsze elementy ryzyka, na których oparte są ramy zarządzania nim.

W literaturze przedmiotu odnoszącej się do międzynarodowego obrotu towarowego można spotkać znacznie węższe definicje ryzyka niż zakres przedmiotowy pojęcia zawartego w UKC oraz dokumentach międzynarodowych. Zygmunt Jańczyk i Robert Makowski wskazują, że ryzyko w kontekście działań administracji celnej oznacza poważne zagrożenie poboru należności celnych i podatkowych<sup>192</sup>. Uwzględniając fakt, że w ostatnich latach jednym z najważniejszych celów działań podejmowanych przez administrację celną jest zapewnienie szeroko rozumianego bezpieczeństwa (coraz większe znaczenie ryzyka w obszarze bezpieczeństwa), takie definiowanie ryzyka stanowi znaczne zawężenie tego pojęcia. Jak już wskazano, obecnie bezpieczeństwo jest priorytetowym obszarem działania.

W przepisach krajowych, a dokładnie w art. 58 ust. 2 ustawy o KAS<sup>193</sup>, ustawodawca, regulując zasady kontroli celno-skarbowej, zawarł również definicję legalną ryzyka, które oznacza prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia przepisów prawa. Jednak należy wyraźnie podkreślić, że ustawodawca skonstruował to pojęcie w odniesieniu do kontroli celno-skarbowej. Ponieważ kontrola celna jest jednym z elementów szerzej rozumianej kontroli celno-skarbowej, zawarte w ustawie o KAS pojęcie ryzyka jest szersze tego zdefiniowanego w UKC<sup>194</sup>.

---

<sup>190</sup> World Customs Organization, *Customs risk management compendium*, vol. 1, Brussels 2011.

<sup>191</sup> D. Widdowson, S. Holloway, *Core border management disciplines: risk based compliance management*, [w:] *Border management modernization*, red. G. McLinden, E. Fanta, D. Widdowson, T. Doyle, Washington 2011, s. 100.

<sup>192</sup> Z. Jańczyk, R. Makowski, *Zarządzanie ryzykiem w międzynarodowym obrocie towarowym*, [w:] *Procesy obsługi celnej w międzynarodowym łańcuchu dostaw*, red. I. Tymińska, Warszawa 2014, s. 109.

<sup>193</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. 2022, poz. 813 ze zm.).

<sup>194</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 133.

## 4.2. Zarządzanie ryzykiem celnym

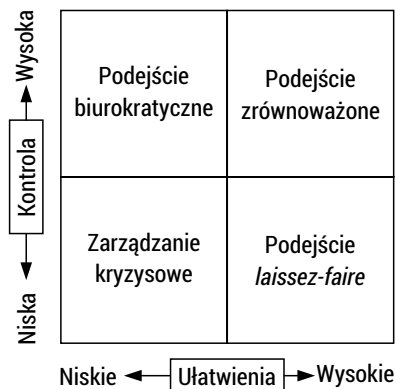
Wysokie obroty handlowe, skomplikowane struktury globalnych łańcuchów dostaw, rozwój coraz to nowych form działalności przestępczej, stały duży stopień zagrożenia terroryzmem, wzrost nielegalnego handlu bronią w związku z wojną na Ukrainie – to tylko niektóre z czynników i trendów, które stawiają wyzwania przed administracjami celnymi na całym świecie. Powodują one, że promowane w handlu zagranicznym tzw. zrównoważone podejście, a więc funkcjonowanie obok siebie dwóch paradygmatów: ułatwienia w międzynarodowym handlu oraz zapewnienie bezpieczeństwa międzynarodowego handlu (potrzeba przeprowadzania kontroli), staje się coraz trudniejsze. Jednoczesne dążenie do osiągnięcia wysokich wskaźników zgodności oraz wysokiego stopnia ułatwień w handlu napotyka coraz więcej trudności. Potwierdzają to również Widdowson i Holloway, którzy wskazują, że wyzwaniem jest ułatwianie legalnego przepływu osób i towarów przez coraz bardziej rozmyte, a nawet wirtualne granice, i jednocześnie dążą do utrzymania integralności granicy, ochrony społeczności i zapobiegania nielegalnemu lub nieupoważnionemu przemieszczaniu się ludzi i towarów. W związku z powyższym – ze względów bezpieczeństwa, ale także innych – wiele krajów przesuwają swoje granice na zewnątrz w sensie wirtualnym, nakazując uprzednie informowanie przed wyjazdem towarów<sup>195</sup>.

Administracja celna ponosi nadrzędną odpowiedzialność za utrzymanie kontroli nad transgranicznym przepływem towarów. Jednocześnie ma również obowiązek zapewniania odpowiedniego poziomu ułatwień w handlu. Dążąc do osiągnięcia tej równowagi, służby graniczne muszą jednocześnie radzić sobie z dwoma rodzajami ryzyka – potencjalnym brakiem zgodności z odpowiednimi przepisami prawa oraz potencjalnym brakiem ułatwień na poziomie oczekiwanym przez ich rząd. Pomimo powszechnego przekonania, że kontrola i ułatwienia to dwie przeciwstawne kwestie, nie wykluczają się one wzajemnie. Często przyjmuje się, że wraz ze wzrostem poziomu ułatwień spada poziom kontroli, a w przypadku zwiększenia kontroli następuje znaczące ograniczenie ułatwień<sup>196</sup>.

Administracje celne mają różne podejścia do zarządzania w sytuacji funkcjonowania wskazanych powyżej dwóch paradygmatów. Zostały one przedstawione na rys. 4.1. Koncepcje ułatwienia i kontroli zostały pokazane jako dwie odrębne zmienne, które nie wykluczają się wzajemnie i w równym stopniu przyczyniają się do osiągania celów administracji celnej.

<sup>195</sup> D. Widdowson, S. Holloway, *Core border management disciplines...*, s. 95.

<sup>196</sup> D. Widdowson, *Raising the Portcullis*, paper presented at the WCO Conference on Developing the Relationship between WCO, Universities and Research Establishments, Brussels, March 2006.



RYSUNEK 4.1. Matryca kontroli ułatwień

ŹRÓDŁO: D. Widdowson, S. Holloway, *Core border management disciplines: risk based compliance management*, [w:] *Border management modernization*, red. G. McLinden, E. Fanta, D. Widdowson, T. Doyle, Washington 2011, s. 99.

Na rys. 4.1 (matrycy) wskazano cztery najczęściej stosowane podejścia do funkcjonowania dwóch przeciwstawnych paradygmatów – ułatwienia i bezpieczeństwa. Pierwsze, podejście biurokratyczne (wysoka kontrola, niskie ułatwienia), oznacza wysoki reżim kontroli. Bardzo rygorystyczne wymagania regulacyjne nakładają obowiązek przeprowadzania kontroli. Dzieje się to ze znaczną szkodą dla ułatwień. Taki typ zarządzania nie uwzględnia zarządzania ryzykiem celnym. Przy obecnym poziomie międzynarodowej wymiany handlowej zarządzanie (działanie) to nie znajduje uznania wśród przedsiębiorców dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego<sup>197</sup>. Jako przykład można wskazać Polskę przed rokiem 1989.

Kolejne podejście charakteryzuje się niskim poziomem kontroli, ale również niskim zakresem ułatwień. Administracja celna sprawuje niewielką kontrolę i równie mało osiąga w kwestii ułatwień. Takie zarządzanie nie przynosi korzyści ani państwu, ani przedsiębiorcom dokonującym międzynarodowego obrotu towarowego. Równie niepożądane jest podejście charakteryzujące się niskim poziomem kontroli i wysokim poziomem ułatwień. W takiej sytuacji działania administracji celnej charakteryzują się wysokim wskaźnikiem błędów. Takie leseferystyczne podejście byłoby odpowiednią metodą zarządzania zgodnością w idealnym świecie – takim, w którym społeczność biznesowa dobrowolnie się podporządkowuje, bez żadnych gróźb czy zachęt ze strony rządu. Takie środowisko nie stwarzałoby ryzyka niezgodności<sup>198</sup>.

Ostatnie z prezentowanych na rys. 4.1 podejść cechuje się wysoką kontrolą, ale też dużym zakresem ułatwień. Jest to zrównoważone podejście zarówno do kontroli, jak i ułatwień, co skutkuje wysokim poziomem obu. Takie podejście do zarządzania zgodnością przynosi największe możliwe korzyści nie tylko administracji

<sup>197</sup> D. Widdowson, S. Holloway, *Core border management disciplines...*, s. 99.

<sup>198</sup> Ibidem.

celnej (która powinna do niego dążyć), lecz także podmiotom dokonującym międzynarodowego obrotu towarowego. Istotne znaczenie ma tu zarządzanie ryzykiem celnym<sup>199</sup>. Odnosząc się do administracji celnych państw członkowskich UE, należy wskazać, że takie podejście zostało wypracowane. Jednak wprowadzenie rozwiązań mających na celu zapewnienie bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego w kontekście poczynionych już znaczących ułatwień wymagało szczególnej uwagi prawodawcy UE. Szczególnie, że rozwiązania przyjęte w obszarze ułatwień często nie do końca odpowiadały założeniom w obszarze bezpieczeństwa, choć w dużej mierze dają gwarancję właściwego funkcjonowania paradygmatów ułatwienia i uproszczenia oraz bezpieczeństwa. Taką gwarancją jest instytucja upoważnionego przedsiębiorcy (AEO), która realizuje założenia obu aspektów funkcjonujących paradygmatów. Unijne przepisy w zakresie AEO wprowadzają wiele ułatwień (np. w zakresie kontroli celnej), jednocześnie prawodawca UE proponuje szereg rozwiązań (np. przeprowadzenie szczegółowego audytu przed wydaniem pozwolenia) mających na celu zapewnienie bezpieczeństwa łańcucha dostaw w obrocie towarowym dokonywanym przez podmioty ze statusem AEO.

Stosowanie zasad zarządzania ryzykiem jest kluczem do osiągnięcia równowagi między ułatwieniami a kontrolą, a tym samym funkcjonowania obok siebie dwóch paradygmatów w międzynarodowym obrocie towarowym. Znaczenie zarządzania ryzykiem w międzynarodowym obrocie towarowym istotnie wzrosło po atakach terrorystycznych z 11 września 2001 roku, które spowodowały poważne zakłócenia w handlu transgranicznym. Zarządzanie ryzykiem stało się najwyższym priorytetem dla decydentów łańcucha dostaw. Ryzyko w międzynarodowym łańcuchu dostaw to zbiór przeszkód dla inicjatyw podejmowanych w kontekście przemieszczania produktów z miejsca ich wytworzenia do konsumenta końcowego. Najczęściej więc zakłócenia te występują w fizycznej dystrybucji produktów do klienta końcowego, zwłaszcza w operacjach transportowych<sup>200</sup>.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zarządzanie ryzykiem celnym to między innymi systematyczna praca nad opracowaniem i praktycznym wdrażaniem środków zapobiegania i minimalizacji zagrożeń, ocena skuteczności ich stosowania, a także kontrola zlecanych operacji celnych zapewniająca ciągłą aktualizację, analizę i weryfikację informacji dostępnych dla organów celnych. Pod względem operacyjnym zarządzanie ryzykiem celnym jest skutecznym sposobem obsługi przepływów obejmujących dużą liczbę osób, towarów i pojazdów przy ograniczonych zasobach i zmiennym ryzyku, bez utrudniania przepływu legalnego handlu. Z praktycznego punktu widzenia wiadomo, że zarządzanie ryzykiem celnym obejmuje komponent międzynarodowy. Współpraca transgraniczna z innymi służbami wywiadowczymi oraz walka z nadużyciami finansowymi mogą się przyczynić do lepszego zarządzania ryzykiem

---

<sup>199</sup> Ibidem.

<sup>200</sup> C.E. Son, *Supply Chain Risk Management: A Review of Thirteen Years of Research*, „American Journal of Industrial and Business Management” 2018, no. 8, s. 2296.

poprzez usprawnienie gromadzenia danych i środków interwencji<sup>201</sup>. Podkreślić należy, że zarządzanie ryzykiem jest też sposobem myślenia, który skłania administrację celną do proaktywnego, a nie reaktywnego zarządzania granicami.

Reakcja na znaczne ryzyko ma zwykle charakter czynny. Istotne jest więc odpowiednie zarządzanie takimi reakcjami<sup>202</sup>. Systematyczne rozpoznawanie ryzyka, w tym również za pomocą kontroli losowych, oraz wprowadzanie wszelkich środków niezbędnych, aby ograniczyć możliwość jego wystąpienia, to zarządzanie ryzykiem. Unijny prawodawca doprecyzował to pojęcie, wskazując podejmowane w jego ramach działania, takie jak: zbieranie danych i informacji, analiza i ocena ryzyka, zalecanie i podejmowanie działań, a także regularne monitorowanie i przegląd tego procesu oraz jego wyników na podstawie międzynarodowych, unijnych i krajowych źródeł i strategii<sup>203</sup>. Analogicznie również zarządzanie ryzykiem / analizę ryzyka zdefiniował Europejski Trybunał Obrachunkowy w sprawozdaniu dotyczącym preferencji w handlu<sup>204</sup>.

Zgodnie z normami Zrewidowanej Konwencji z Kioto (*Revised Kyoto Convention, RKC*)<sup>205</sup> oraz odpowiednimi wytycznymi (*SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade*)<sup>206</sup> zarządzanie ryzykiem definiuje się jako systematyczne stosowanie procedur i praktyk zarządzania, które dostarczają organom celnym informacji niezbędnych do zajęcia się przemieszczaniem lub przesyłkami stwarzającymi zagrożenie. Preambuła do RKC wymienia zarządzanie ryzykiem jako jedną z siedmiu kluczowych zasad ułatwiania handlu.

W rozdziale szóstym Zrewidowanej Konwencji z Kioto wyraźnie podkreślono znaczenie zarządzania ryzykiem w międzynarodowym obrocie towarowym, wskazując, że stosowanie kontroli celnej przez administrację celną jest właśnie zarządzaniem ryzykiem (które jest podstawową filozofią kontroli). Analiza ryzyka jest podstawą do określenia, jaki towar oraz jakie środki transportu będą podlegały kontroli celnej. Zgodnie z normą 6.5 RKC organy celne powinny przyjąć strategię pomiaru zgodności w celu wspierania zarządzania ryzykiem.

Odnosząc się do przepisów RKC w omawianym zakresie, należy wskazać, że zarządzanie ryzykiem celnym jest kluczowym elementem wdrażania skutecznych kontroli celnych przy jednoczesnym ułatwianiu legalnych przepływów handlowych. Przede wszystkim pozwala na skrócenie czasu zwolnienia towaru do procedury, co jest korzystne bezpośrednio i pośrednio zarówno dla administracji celnej,

---

<sup>201</sup> E. Drobot, A. Klevleeva, *Risk management in customs control*, *Munich Personal RePEc Archive (MPRA)*, paper no. 71677, <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/71677/> [data dostępu: 26.11.2024].

<sup>202</sup> J. Świerczyńska, *Ograniczanie zagrożeń...*, s. 277.

<sup>203</sup> Artykuł 46 ust. 4 rozporządzenia nr 952/2013 ustanawiającego UKC.

<sup>204</sup> Europejski Trybunał Obrachunkowy, *Czy preferencyjne uzgodnienia handlowe są odpowiednio zarządzane? Sprawozdanie specjalne*, Luxemburg 2014, s. 8.

<sup>205</sup> Międzynarodowa Konwencja dotycząca uproszczenia i harmonizacji postępowania celnego wraz z załącznikiem E.5 sporządzona w Kioto dnia 18 maja 1973 r. (Dz.U. 1980, nr 12, poz. 38).

<sup>206</sup> World Customs Organization, *The SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade*, 2021, <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf> [data dostępu: 26.11.2024].

jak i dla przedsiębiorstw. Zarządzanie ryzykiem umożliwia administracji celnej przetwarzanie większej liczby transakcji bez opóźnień na granicach, dzięki czemu może ona wykorzystać swoje ograniczone zasoby do ładunków wysokiego ryzyka. Pozwala również przedsiębiorcom dokonującym międzynarodowego obrotu towarowego zwiększyć ich konkurencyjność na rynkach krajowych i międzynarodowych, zwiększając w ten sposób ich możliwości biznesowe. Międzynarodowy łańcuch dostaw może być wówczas szybszy i tańszy.

Zaznaczyć należy, że w przypadku administracji celnej zawsze istnieje element ryzyka w ułatwianiu przepływu towarów. Jednak zakres kontroli w celu zapewnienia zgodności z przepisami prawa, za których egzekwowanie odpowiedzialna jest administracja, powinien być proporcjonalny do poziomu danego ryzyka. Jest on określany w kontekście priorytetów administracji celnych, np. pobór ceł i podatków, sprawdzenie zakazów i ograniczeń lub innego obszaru, który został zidentyfikowany. Jednak w zarządzaniu ryzykiem należy zachować równowagę między kosztami a korzyściami, ponieważ oczywiste jest, że równorzędne podejście do wszystkich rodzajów ryzyka nie będzie opłacalne<sup>207</sup>.

Zagadnienie zarządzania ryzykiem zawarte jest również w dokumencie WCO *SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade*, w którym podkreślone zostało jego znaczenie dla kontroli celnych, a tym samym dla bezpieczeństwa handlu międzynarodowego. Uwzględniając powyższe, administracja celna powinna ustanowić system zarządzania ryzykiem w celu identyfikacji ładunków i/lub środków transportu potencjalnie wysokiego ryzyka. Powinien on zostać zautomatyzowany i oparty na najlepszych praktykach międzynarodowych, a także obejmować mechanizm walidacji ocen zagrożeń i decyzji dotyczących ukierunkowania oraz wdrażania najlepszych praktyk. System powinien być stosowany w odniesieniu do przesyłek ładunków wszystkimi rodzajami transportu na całej trasie ładunku, od punktu wyjścia do miejsca przeznaczenia. Ważnymi elementami skutecznego systemu zarządzania ryzykiem są gromadzenie informacji, ich przetwarzanie i rozpowszechnianie w celu wsparcia kontroli i operacji celnych oraz znormalizowana ocena ryzyka (SRA), która tworzy jego wskaźniki wykorzystywane przy kontroli towarów oraz środków transportu<sup>208</sup>. Potrzeba utworzenia systemu zarządzania ryzykiem została również wyraźnie wskazana w Porozumieniu o ułatwieniach w handlu (TFA) Światowej Organizacji Handlu<sup>209</sup>. W art. 7 ustęp 4 TFA państwa będące jego stronami zostały zobowiązane do wprowadzenia systemu zarządzania ryzykiem dla kontroli celnej. Zarządzanie ryzykiem powinno być oparte na jego ocenie dokonanej odpowiednimi kryteriami selektywności. Mogą one obejmować między innymi: kod Systemu Zharmonizowanego (HS), rodzaj i opis towarów, kraj pochodzenia, kraj, z którego towary zostały wysłane, wartość towarów, historię zgodności handlowców oraz rodzaj środka transportu.

<sup>207</sup> World Custom Organization, *Kyoto Convention...*, s. 10.

<sup>208</sup> World Custom Organization, *SAFE framework of standards to secure and facilitate global trade*, 2005, s. I/24–I/25; World Custom Organization, *The SAFE Framework and Standards...*, 2021, s. 13.

<sup>209</sup> The Trade Facilitation Agreement (TFA) została zawarta w grudniu 2013 r. na Bali, a oficjalnie weszła w życie w lutym 2017 r.

Analiza powyższych dokumentów o zasięgu międzynarodowym potwierdza znaczenie zarządzania ryzykiem dla zapewnienia równowagi między ułatwieniami a kontrolą. „Służby celne muszą jednocześnie zarządzać dwoma rodzajami ryzyka – potencjalnym niepowodzeniem w ułatwianiu handlu międzynarodowego i potencjalnym nieprzebrzeganiem przepisów celnych”<sup>210</sup>. Zarządzanie ryzykiem oprócz tej najważniejszej korzyści przynosi również inne, które szczegółowo można określić:

- koncentracja ograniczonych zasobów na największych zagrożeniach;
- ułatwienie zgodnych z wymogami przepływów towarów;
- maksymalizacja efektywnego wykorzystania posiadanych umiejętności i doświadczenia;
- zwiększenie przejrzystości poprzez poszerzenie zakresu dostępnych informacji;
- uzyskanie lepszych wyników, w tym poprawienie jakości kontroli celnych.

Proces zarządzania ryzykiem pomaga administracjom celnym skoncentrować się na priorytetach i decyzjach dotyczących rozmieszczenia ograniczonych zasobów w celu zajęcia się obszarami najwyższego ryzyka. Jednak wiąże się to również z kosztami, wśród których dwa główne to zapewnienie odpowiedniego wyposażenia technicznego oraz przygotowanie wykwalifikowanej kadry (przeszkoleni funkcjonariusze celni na różnych poziomach zarządzania ryzykiem: strategicznym, operacyjnym i taktycznym)<sup>211</sup>.

Zarządzanie ryzykiem w administracji celnej wymaga holistycznego podejścia. Wiąże się ono z potrzebą bieżącej oceny potencjalnych zagrożeń na każdym szczeblu, a następnie łączenia (agregowania) wyników na poziomie organizacji w celu ułatwienia ustalania priorytetów i lepszego podejmowania decyzji. Holistyczne podejście zapewnia więc administracji celnej skuteczne reagowanie na zwiększające się obciążenia pracą wynikające z rosnącej globalizacji i zmieniających się priorytetów rządowych, np. wypełnianie zobowiązań w ramach umów wielostronnych.

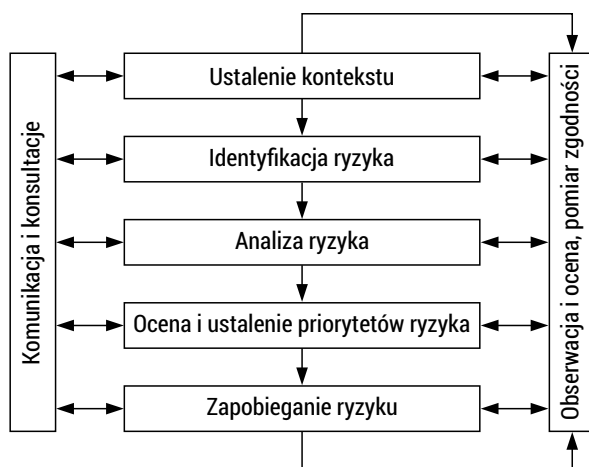
Wdrażając ramy zarządzania ryzykiem celnym, należy zwrócić uwagę na kilka aspektów. Przede wszystkim trzeba dokładnie zrozumieć środowisko operacyjne, a więc zidentyfikować czynniki wewnętrzne (ogólne ramy zarządzania; istniejące struktury zarządzania i odpowiedzialności; interesariusze; wartości i etyka; operacyjne środowisko pracy; kultura i tolerancja zarządzania ryzykiem indywidualnym i organizacyjnym; istniejąca wiedza specjalistyczna i praktyki w zakresie zarządzania ryzykiem; rodzaje przepływów informacji i stosowane systemy) oraz zewnętrzne (polityczne, gospodarcze, społeczne, środowiskowe i technologiczne), które mogą wpłynąć na realizację celów przez administrację celną. Zgodnie z wytycznymi WCO administracja celna powinna wypracować swoją politykę zarządzania ryzykiem, która będzie uwzględniać jej strategiczne cele i zadania wraz ze współmiernymi planami. Przydzielanie odpowiedzialności i uprawnień do radzenia sobie z ryzykiem jest kluczowym aspektem osadzania zarządzania ryzykiem w kulturze organizacyjnej. Dlatego

<sup>210</sup> D. Widdowson, *WCO Risk Management Handbook*, 2004.

<sup>211</sup> J. Biljan, A. Trajkov, *Risk management...*, s. 302.

też administracja celna powinna mieć jasno określone obowiązki, uprawnienia i kompetencje w tym zakresie. Ważne jest zapewnienie alokacji wystarczających zasobów na zarządzanie ryzykiem. Administracje powinny przeanalizować, jakiego rodzaju ludzie, jakie umiejętności, doświadczenia i kompetencje są wymagane do obsadzenia funkcji związanych z zarządzaniem ryzykiem. Podkreślić też należy, że skuteczne zarządzanie ryzykiem nie może być praktykowane w izolacji, ale musi być wbudowane w istniejące struktury i procesy decyzyjne. Ponieważ jest to istotny element dobrego zarządzania, włączenie go do wykorzystywanych już procesów zarządzania strategicznego i operacyjnego zapewni, że zarządzanie ryzykiem będzie integralną częścią codziennych działań administracji<sup>212</sup>.

Oprócz powyższych aspektów skuteczne zarządzanie ryzykiem zależy również od ram politycznych, wewnętrznych uregulowań, źródeł pozyskiwania informacji, umiejętności analitycznych, automatyzacji procedur, poziomu wiedzy czy przygotowania zawodowego, współpracy między administracją celną a biznesem.



RYSUNEK 4.2. Ramy procesu zarządzania ryzykiem

ŹRÓDŁO: D. Widdowson, S. Holloway, *Core border management disciplines...*, s. 101.

Zarządzanie ryzykiem w międzynarodowym obrocie towarowym polega zarówno na identyfikowaniu szans, jak i na unikaniu lub łagodzeniu niepożądanych konsekwencji ryzyka. Jest to proces składający się z kilku podstawowych elementów:

- ustalenie kontekstu;
- identyfikacja ryzyka;
- analiza ryzyka;
- ocena i ustalenie priorytetów ryzyka;
- zapobieganie ryzyku.

<sup>212</sup> World Customs Organization, *Customs risk management...*, s. I/6–I/9.

Dodatkowymi elementami są monitorowanie i komunikowanie wyników ryzyka.

W zarządzaniu ryzykiem istotny jest pierwszy etap, którego celem jest ustalenie kontekstu w celu zidentyfikowania właściwego ryzyka. Element ten stanowi podstawę, na której opiera się pozostała część procesu zarządzania ryzykiem. Na tym etapie jest określany strategiczny i organizacyjny kontekst, w którym będzie odbywać się zarządzanie ryzykiem. W związku z tym należy zidentyfikować obszary ryzyka i ustalić kryteria, według których będzie ono oceniane, oraz zdefiniować strukturę analizy<sup>213</sup>. Pozwala to uniknąć wprowadzania zbędnych informacji (zmiennych) do procesu podejmowania decyzji w zakresie zarządzania ryzykiem. Można więc stwierdzić, że etap pierwszy – ustalenie kontekstu – jest najistotniejszy z punktu widzenia całego procesu. Poprawna realizacja tego etapu decyduje o poprawności dalszych kroków. Ryzyko jest tu szeroko rozumiane – jako każdy czynnik, który może niekorzystnie wpłynąć na cele organizacji (administracji celnej). Uwzględniając powyższe, ważne jest ustalenie i jasne sformułowanie celów oraz rozważenie odpowiednich aspektów środowiska wewnętrznego (np. struktura organizacyjna, procedury operacyjne, systemy i technologia) i zewnętrznego (np. akty prawne, umowy o współpracy, wielkość przepływów międzynarodowych), które mogą mieć wpływ na osiągnięcie tych celów, ponieważ wszelkie decyzje dotyczące ryzyka muszą być podejmowane w kontekście otoczenia, w których występują<sup>214</sup>.

Należy zaznaczyć, że ryzyko wynika ze zdarzeń, które mają miejsce zarówno na zewnątrz, jak i wewnątrz administracji celnej. Dlatego też, aby zrozumieć i skutecznie mu przeciwdziałać, jednostki zajmujące się zarządzaniem ryzykiem celnym muszą wziąć pod uwagę szereg istotnych czynników, w tym potrzeby i oczekiwania interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych, a także potencjalny wpływ środowisk wewnętrznych i zewnętrznych, takich jak personel, szkolenia, infrastruktura, technologia i bezpieczeństwo. Jedną z powszechnych metod ustalania kontekstu i definiowania najistotniejszych zagrożeń jest operacyjna samoocena historii administracji, przyszłych celów i oczekiwań interesariuszy (analiza SWOT). W ramach etapu pierwszego – ustalanie kontekstu – administracja celna musi również określić kluczowe wskaźniki wydajności w celu zmierzenia wpływu zarządzania ryzykiem. Powinny one pochodzić z kluczowych priorytetów operacyjnych, takich jak pobór dochodów lub ochrona rynku, społeczeństwa czy środowiska. Ułatwienia w handlu są często krytycznym priorytetem operacyjnym<sup>215</sup>.

Kolejny etap to identyfikacja ryzyka. Istotne jest tu postawienie między innymi takich pytań<sup>216</sup>:

---

<sup>213</sup> World Custom Organization, *Kyoto Convention...*, s. 11.

<sup>214</sup> D. Widdowson, *Risk-based compliance management. Making it work in border management agencies*, Washington 2012, s. 9.

<sup>215</sup> L. Wilcox-Daugherty, *Customs modernization handbook: applying management in the cargo processing environment*, Washington 2018, s. 15–18.

<sup>216</sup> D. Widdowson, *Managing customs risk and compliance: an integrated approach*, „World Customs Journal” 2020, vol. 14(2), s. 72.

- jakie zdarzenia mogą mieć wpływ na określony cel realizowany przez administrację celną (odpowiedź na tak sformułowane pytanie pozwoli wyjaśnić potencjalny charakter ryzyka);
- jak i dlaczego tak się stało (dzięki odpowiedzi uzyskamy informacje o potencjalnych przyczynach).

Dobre dane są niezbędne do identyfikacji ryzyka. Mogą one pochodzić z różnych źródeł, np. z bazy danych systemu przetwarzania zgłoszeń celnych, od jednostki wywiadu, jednostki dochodzeniowej, jednostki kontroli po odprawie celnej (kontroli postimportowej), a także terenowych organów administracji celnej. Im więcej wskaźników ryzyka wspiera jego profil, tym jaśniejsze będą jego kryteria. Wskaźniki ryzyka mogą być identyfikowane np. na podstawie danych z deklaracji skróconych, ze zgłoszenia celnego, manifestu, konosamentu, wcześniejszej historii zgodności. Poziomy ryzyka mogą się opierać między innymi na kraju pochodzenia, wycenie i opisie klasyfikacji.

Zaznaczyć należy, że źródeł ryzyka może być wiele. Niektóre mogą być zarządzane przez administrację celną, a inne mniej podatne na zarządzanie. Ważne jest, aby rozważyć wszystkie ryzyka jako część skutecznego procesu zarządzania ryzykiem.

Po identyfikacji ryzyka następuje etap jego analizy. W tym miejscu trzeba podkreślić, że ryzyko składa się z dwóch elementów: prawdopodobieństwa wystąpienia czegoś oraz konsekwencji, jeśli faktycznie się to wydarzy. Ryzyko jest wynikiem poniższego równania:

$$\text{prawdopodobieństwo} \times \text{konsekwencje} = \text{ryzyko}$$

Równanie ryzyka opiera się różnych źródłach, takich jak: historyczna analiza danych, predykcyjna analiza danych, informacje i dane wywiadowcze, oszacowanie ryzyka czynników jakościowych i/lub ilościowych, wskaźniki ryzyka. Brak jest wyraźnego katalogu danych stosowanych przy analizie ryzyka. Uwzględniając dużą zmienność sytuacji, dla których przeprowadzana jest analiza ryzyka, jest to niemożliwe.

Na tym etapie procesu zarządzania ryzykiem przeprowadzana jest analiza zależności między prawdopodobieństwem jego wystąpienia a tego konsekwencjami. Połączenie tych czynników zapewnia zrozumienie ogólnego poziomu ryzyka, co pozwala następnie porównać i nadać priorytet różnym zidentyfikowanym zagrożeniom<sup>217</sup>. Celem przeprowadzanej analizy ryzyka jest więc określenie znaczenia każdego zidentyfikowanego ryzyka, tak aby można było podjąć decyzje dotyczące strategii działania oraz zasobów, które będą potrzebne do zarządzania ryzykiem. Osiąga się to poprzez analizę zależności między prawdopodobieństwem wystąpienia ryzyka a konsekwencjami jego wystąpienia.

Ocena i ustalanie priorytetów ryzyka to kolejny etap procesu zarządzania ryzykiem. Określa się, które ryzyka są akceptowalne, a które z nieakceptowalnych zagrożeń wymagają reakcji, co wynika z faktu, że kontrolowanie całego ryzyka nie jest możliwe.

<sup>217</sup> Idem, *Risk-based compliance management...*, s. 13.

Z kolei po ustaleniu, które ryzyka mają być zarządzane, następnym krokiem jest określenie tych z najwyższym priorytetem. Na tym etapie istotny jest fakt, że kontrolowanie całego ryzyka może przekraczać możliwości lub zasoby administracji celnej. Priorytet określonego ryzyka będzie więc zależał od jego oceny na podstawie macierzy ryzyka<sup>218</sup>. Ocena dotkliwości każdego potencjalnego ryzyka przeprowadzana jest na podstawie jego prawdopodobieństwa i konsekwencji. Poziom prawdopodobieństwa opisuje, czy ryzyko wystąpi i wywoła określone konsekwencje. Te ostatnie trudniej jest zdefiniować, ponieważ administracja celna ma wiele krytycznych obowiązków operacyjnych (np. ochrona bezpieczeństwa, ochrona społeczeństwa, skuteczny pobór należności), z których każdy niesie ze sobą własne ryzyko. Po opracowaniu definicji poziomu konsekwencji kolejnym krokiem jest skonstruowanie macierzy oceny ryzyka dostosowanej do konkretnych celów (obowiązków) administracji celnej.

W sytuacji, gdy ryzyka są oceniane jednakowo i brak jest wystarczających zasobów, aby zaradzić wszystkim zagrożeniom, trzeba podjąć decyzję o sposobie rozmieszczenia ograniczonych zasobów, którymi dysponuje administracja. Zaznaczyć należy, że ryzyka, które zostaną uznane za dopuszczalne, powinny być monitorowane i okresowo przeglądane, aby upewnić się, że założenia dotyczące ich akceptowalności pozostają aktualne.

Ostatnim etapem jest zapobieganie ryzyku. Podejmując działania mające na celu jego ograniczenie, należy rozważyć skuteczność dotychczasowej reakcji na poszczególne typy ryzyka, aby uniknąć powtarzania mniej skutecznych zabiegów kontrolnych. Trzeba również ocenić stosunek kosztów do korzyści i alokację zasobów nowych kontroli. Istotne jest wybranie odpowiednich elementów celowania w ryzyko, aby określić najlepszą opcję naprawiania. Najlepsze elementy ukierunkowania to te, które rozwiązują problemy z egzekwowaniem prawa, ale też nie powodują niesprawiedliwego opóźnienia zwolnienia jakiegokolwiek ładunku ani niewłaściwego lub nieskutecznego rozmieszczenia personelu celnego<sup>219</sup>.

Na tym etapie podejmowane są więc działania mające na celu sformułowanie skutecznych strategii, które pozwolą wyeliminować ryzyko lub zminimalizować prawdopodobieństwa jego ponownego wystąpienia. Opracowując je, należy uwzględnić zasoby ludzkie, finansowe, techniczne. Odpowiednia strategia będzie zależała od tego, w jaki sposób lub dlaczego wystąpiło ryzyko. Może zaistnieć potrzeba przeglądu opublikowanych wytycznych bądź doprecyzowanie prawa. Dlatego też jeden lub więcej etapów zintegrowanych ram zarządzania zgodnością będą wymagały przeglądu<sup>220</sup>.

Proces zarządzania ryzykiem jest bardzo złożony i dynamiczny, a jego działania są również wysoce współzależne i mieszane. W związku z tym sposób postępowania z ryzykiem powinien być regularnie monitorowany w celu upewnienia się, że wybrane środki są prawidłowo i w pełni wdrażane. Konsultacje, komunikacja

<sup>218</sup> World Customs Organization, *Customs risk management compendium...*, s. I/16; D. Widdowson, S. Holloway, *Core border management disciplines...*, s. 104.

<sup>219</sup> L. Wilcox-Daugherty, *Customs modernization handbook...*, s. 29.

<sup>220</sup> D. Widdowson, *Managing customs risk...*, s. 73.

oraz dokumentowanie to niezbędne elementy zarządzania ryzykiem celnym, które wymaga ciągłej informacji zwrotnej na wszystkich poziomach. Ten przepływ informacji (komunikacja) jest szczególnie istotny przy prowadzeniu konsultacji i podejmowaniu skutecznych decyzji. Z kolei dokumentacja zachowuje te decyzje na przyszłość i ułatwia analizę nowych podejść. Dokumentacja powinna zawierać co najmniej następujące informacje: plany zarządzania ryzykiem; metryki projektowe do wykorzystania w zarządzaniu ryzykiem; zidentyfikowane ryzyka i ich opisy; prawdopodobieństwo, dotkliwość ryzyka oraz określenie priorytetu poszczególnych zidentyfikowanych zagrożeń; opis opcji wybranego działania co do ryzyka, wyniki.

Proces zarządzania ryzykiem celnym odbywa się na kilku poziomach: strategicznym, operacyjnym i taktycznym. Na tym pierwszym przy wykorzystaniu zebranych informacji identyfikowane są obszary ryzyka (odrzućenie tych o mniejszym znaczeniu, interweniowanie jedynie w sytuacjach koniecznych). Interwencja następuje tylko wtedy, gdy doświadczenie i praktyczna ocena wskazują, że jest to konieczne. Obszary ryzyka w kontekście celnym mogą obejmować kwestie społeczne (wyłączenie narkotyków, pornografii itp.), zakazy i ograniczenia importu/eksportu (np. CITES), zdrowie publiczne, środowisko, środki polityki handlowej (np. PWI, GSP), kontyngenty oraz cła i kwestie podatkowe. Zarządzanie ryzykiem operacyjnym determinuje poziom kontroli niezbędny do skutecznego radzenia sobie z oszacowanym ryzykiem. Pozwala to na odejście od bycia „strażnikiem” kontrolującym każdy ruch importera do sprawdzania tylko wybranych ruchów, które wykazują największe ryzyko. Z kolei taktyczne zarządzanie ryzykiem wykorzystywane jest w celu podjęcia decyzji w obszarach, które wymagają kontroli. Ma to miejsce w sytuacjach nagłych i dotyczy funkcjonariuszy celnych bezpośrednio dokonujących odprawy celnej importerów lub eksporterów. W tym przypadku następuje połączenie ustalonych procedur z doświadczeniem i umiejętnościami funkcjonariusza celnego<sup>221</sup>.

Obecnie w dobie globalizacji i rozwoju wymiany międzynarodowej brak zarządzania ryzykiem celnym stanowiłby istotną przeszkodę w międzynarodowym obrocie towarowym, a tym samym byłoby to niekorzystne dla prawidłowego funkcjonowania łańcuchów dostaw. Prowadzenie wielu tradycyjnych kontroli, w dużej mierze opartych na fizycznej kontroli towaru, wydłużałoby czas przejazdu towaru do punktu przeznaczenia, co skutkowałoby również większymi kosztami. Tradycyjne działania administracji celnej to także brak współpracy między administracją a przedsiębiorcami, brak ułatwień i uproszczeń w odprawie celnej towaru. Takie tradycyjne podejście do kontroli oraz w szerszym znaczeniu całej odprawy celnej w obecnych warunkowaniach handlu nie miałyby racji bytu.

---

<sup>221</sup> World Custom Organization, *Kyoto Convention...*, s. 12; J. Biljan, A. Trajkov, *Customs risk management. Time of declaration Processing by control channels*, „Economy and Market Communication Review” 2016, vol. 6(1), s. 96.

W celu ograniczenia ryzyka dla UE, jej obywateli i partnerów handlowych zharmonizowane przeprowadzanie kontroli celnych przez państwa członkowskie powinno odbywać się na podstawie ram wspólnego zarządzania ryzykiem i z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego. Ustanowienie tych ram dla wszystkich państw członkowskich nie powinno im uniemożliwiać przeprowadzania losowych kontroli towarów.

Korzyści ze stosowania przez administrację celną zarządzania ryzykiem zawarto w tabeli 4.1.

TABELA 4.1. Różnice w działaniach administracji celnej pomiędzy podejściem tradycyjnym a podejściem opartym na ryzyku

<b>Podejście tradycyjne a podejście oparte na ryzyku</b>	
<b>podejście tradycyjne</b>	<b>podejście oparte na ryzyku</b>
<p><b>Zbędne i nakładające się procesy</b></p> <p>Wiele pojedynczych punktów kontaktowych, niski poziom analizy ryzyka i brak centralnego zarządzania ryzykiem, co wiąże się z brakiem centralnie zidentyfikowanego ryzyka. Brak koordynacji między organami centralnymi a organami najniższego szczebla oraz między administracją celną a innymi służbami (Straż Graniczna) i agencjami granicznymi</p>	<p><b>Automatyzacja, koordynacja oraz uproszczone i przejrzyste procedury</b></p> <p>W ramach skoordynowanego przetwarzania w jednym okienku administracja celna oraz inne instytucje graniczne koordynują swoje wymagania i działania egzekucyjne, eliminując niepotrzebne formalności. Centralna koordynacja ryzyka. Podejście to może ograniczyć opóźnienia, koszty i nieetyczne zachowania na granicy</p>
<p><b>Tendencja do badania całych ładunków</b></p> <p>Pobieżne badania dużej ilości albo wszystkich towarów skutkuje niską rzetelnością badań, wprowadzającymi w błąd wynikami i fałszywym poczuciem bezpieczeństwa. Niewiarygodne dane utrudniają zarządzanie ryzykiem i analizę ryzyka, dlatego analitycy ryzyka nie mogą rozpoznać wzorców. Administracja celna ma minimalne możliwości dostosowania do rzeczywistej sytuacji, brak spójnej strategii</p>	<p><b>Badania selektywne</b></p> <p>Zarządzanie ryzykiem pozwala na jego lepsze ukierunkowanie i zapobieżenie nieprawidłowościom. Działania te dostosowane są do podmiotów dokonujących obrotu oraz do charakteru i złożoności ładunku. Przeprowadza się mniej kontroli, jednak są one bardziej ukierunkowane. Funkcjonariusze celni dokonujący kontroli otrzymują od centrali szczegółowe instrukcje dotyczące postępowania z ryzykiem, a w związku z tym kontrole są skuteczne i dokładne. Wyniki zgłaszane do systemu informatycznego są lepszej jakości</p>
<p><b>Niski poziom zgodności</b> (zarówno handlowców, jak i organów celnych)</p> <p>Ciągłe kontrole towarów o szerokim zakresie nie są korzystne ani dla organów celnych ani też dla podmiotów dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego. Koszty po obu stronach są duże. Handlowcy, chcąc przyspieszyć odprawę celną i obniżyć koszty, szukają rozwiązań nie zawsze zgodnych z prawem, np. wręczanie korzyści majątkowych funkcjonariuszom. Występują kary administracyjne</p>	<p><b>Orientacja na zgodność</b></p> <p>Punkt ciężkości organów celnych przesuwają się z identyfikowania i karania niezgodności na ustalanie celów zgodności, zachęcanie handlowców i pomaganie im w ich osiągnięciu oraz mierzenie poziomów zgodności. Działania administracji celnej są monitorowane – mierzony jest poziom zgodności oraz koszty działania (efektywność kosztowa)</p>

<b>Podejście tradycyjne a podejście oparte na ryzyku</b>	
<b>podejście tradycyjne</b>	<b>podejście oparte na ryzyku</b>
<p><b>Wszystkie podmioty są takie same</b></p> <p>Brak kategoryzacji podmiotów dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego, co powodowało dużą liczbę kontroli, brak ułatwień (dużo formalności)</p>	<p><b>Kategoryzacja podmiotów</b></p> <p>Określenie poziomu ryzyka dla poszczególnych podmiotów dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego i wyróżnienie trzech kategorii: niskie ryzyko, średnie ryzyko, wysokie ryzyko. Podmioty, które charakteryzuje niski stopień ryzyka, mogą uzyskać status AEO, korzystać z procedur uproszczonych czy też uzyskać obniżenie kwoty referencyjnej zabezpieczenia</p>
<p><b>Brak współpracy pomiędzy podmiotami dokonującymi międzynarodowego obrotu i administracją celną</b></p> <p>Brak współpracy wpływa na mniejszą świadomość przedsiębiorców odnośnie do procedur obowiązujących w imporcie czy eksporcie. Trudności w odprawach mogą powodować nieetyczne zachowania z obu stron. Brak wzajemnego szacunku</p>	<p><b>Partnerstwa celno-handlowe</b></p> <p>Administracja celna buduje lepsze relacje z importerami, eksporterami i stowarzyszeniami handlowymi. Ułatwienia, uproszczenia, wsparcie dla przedsiębiorców, otwarte i nowoczesne podejście do klientów. Stała współpraca z biznesem. Jednym z celów administracji celnej jest doskonalenie współpracy z przedsiębiorcami.</p> <p>Administracja celna zachęca do dobrowolnego przestrzegania przepisów i nagradza tych, którzy wykazują zdolność do przestrzegania prawa</p>
<p><b>Dodatkowe koszty szkodzą gospodarce</b></p> <p>Duża ilość formalności wydłuża czas odpraw celnych, co skutkuje wysokimi kosztami, które przerzucane są na krajowego konsumenta. Wyższe koszty przyczyniają się do obniżenia standardu życia i tendencji do importu towarów niskiej jakości i niskiej ceny dla importera. Ponadto zniechęcają do inwestycji zagranicznych w krajowe przedsiębiorstwa i siłę roboczą</p>	<p><b>Wzajemne korzyści</b></p> <p>Udoskonalone procesy zarządzania upraszczają cele organizacyjne organów celnych i przeznaczają zasoby na transakcje wysokiego ryzyka. Jednostka zarządzania ryzykiem ma dostęp do lepszych danych do wykrywania niezgodności. Zmniejszona liczba badań fizycznych skutkuje mniejszą liczbą opóźnień i niższymi kosztami dla legalnie działających, zwiększając ułatwienia, inwestycje zagraniczne i PKB</p>

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie: L. Wilcox-Daugherty, *Customs modernization handbook: applying management in the cargo processing environment*, Washington 2018, s. 11.

### 4.3. Kontrola celna oparta na analizie ryzyka

Przepisy UKC wprowadzają podstawową zasadę odnośnie do kontroli celnych, zgodnie z którą organy celne mogą przeprowadzać wszelkie kontrole celne, które uznają za niezbędne. Jednak wyróżniają dwa podstawowe rodzaje kontroli: losowe oraz oparte na analizie ryzyka.

W przypadku kontroli opartych na kryterium losowości inne elementy nie mają znaczenia. Kontrole te przeprowadzane są na podstawie doboru statystycznego lub doświadczeniu oraz intuicji funkcjonariusza. Najczęściej ustalane są na podstawie systemu (dobór statystyczny). Wprowadza się do niego informacje, a więc tworzy się regułę, którą system wykorzysta do wyrzucania zgłoszeń celnych wybranych do kontroli. Zgodnie z regułą może to być określona dzienna liczba zgłoszeń do kontroli lub co któreś złożone zgłoszenie celne (np. co pięćdziesiąte). Prowadzenie przez funkcjonariuszy celnych takich kontroli powoduje, że zgłaszający są przekonani, iż każde zgłoszenie celne może zostać wytypowane do kontroli – nawet mimo niskiego ryzyka (bezpieczny kraj pochodzenia, niska wartość celna, niska lub zerowa stawka celna).

Jednak najczęstszym i podstawowym rodzajem kontroli jest kontrola oparta na analizie ryzyka z wykorzystaniem automatycznego przetwarzania danych w celu oszacowania i rozpoznania poziomu ryzyka oraz ustalenia niezbędnych środków do jego oceny na podstawie kryteriów ustalonych na poziomach krajowym, unijnym i, jeśli są dostępne, to także międzynarodowym. Ma na celu również podjęcie niezbędnych środków zapobiegawczych. Analiza ryzyka jest jednym z elementów (etapem) procesu zarządzania ryzykiem.

Pojęcie analizy ryzyka zostało zdefiniowane w wielu dokumentach. W *Kompendium zarządzania ryzykiem celnym* Światowej Organizacji Celnej określono ją jako systematyczne wykorzystywanie dostępnych informacji w celu ustalenia częstotliwości występowania zdefiniowanego ryzyka oraz skali jego prawdopodobnych konsekwencji<sup>222</sup>. Z kolei w opracowanym przez Komisję Europejską *Przewodniku po analizie ryzyka i kontroli celnej* analiza ryzyka oznacza metodę pracy, która ma na celu optymalizację wykorzystania zasobów ludzkich i finansowych przy jednoczesnej minimalizacji ryzyka. Można to osiągnąć przez określenie ryzyka, ocenę jego poziomu lub stopnia, właściwe formułowanie ryzyka, użycie odpowiednich środków w celu jego zminimalizowania. Jako obszary ryzyka wskazane zostały procedury celne oraz inne obszary, w których organy celne wykonują swoje obowiązki<sup>223</sup>. Celem analizy ryzyka jest skoncentrowanie kontroli na obszarach wysokiego ryzyka przy jednoczesnym zapewnieniu swobody większości przepływów handlowych między państwami.

Międzynarodowe regulacje wskazują na duże znaczenie analizy ryzyka oraz potrzebę jej przeprowadzania. Na przykład RKC w zakresie kontroli celnej stwierdza, że organy celne, przeprowadzając kontrolę celną, powinny korzystać z analizy ryzyka. Kontrole celne powinny być więc ograniczone do minimum niezbędnego do osiągnięcia głównych celów i powinny być prowadzone w możliwie największym zakresie w sposób selektywny przy użyciu technik zarządzania ryzykiem. Również w dokumencie WCO *SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade* podkreślono potrzebę stosowania analizy ryzyka: „Ramy SAFE uwzględniają złożoność międzynarodowych łańcuchów dostaw i popierają stosowanie i wdrażanie środków bezpieczeństwa na podstawie analizy ryzyka”<sup>224</sup>.

<sup>222</sup> World Customs Organization, *Customs risk management...*, s. X.

<sup>223</sup> European Commission, *A guide to risk analysis...*, s. 9.

<sup>224</sup> World Customs Organization, *SAFE Framework of Standards...*, 2021, s. ANNEX IV/3.

Analiza ryzyka w kontroli celnej ma istotne znaczenie, od jej wyników zależy, czy kontrola będzie przeprowadzona, jakie będą jej cel oraz zakres. Podejmowane czynności pozwalają przede wszystkim na kwantyfikację ryzyka, rozważenie źródeł zidentyfikowanego ryzyka, ocenę potencjalnych konsekwencji dla realizacji celów, a w dalszej kolejności ustalenie prawdopodobieństwa wystąpienia tych konsekwencji. Analiza uwzględnia więc prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia oraz jego potencjalne konsekwencje i ich rozmiar<sup>225</sup>.

Analiza ryzyka w przypadku kontroli celnej ma szczególne znaczenie zarówno po złożeniu przywózowej deklaracji skróconej, jak i po złożeniu zgłoszenia celnego.

Organy celne w pierwszym miejscu wprowadzenia towaru na obszar celny UE mają prawny obowiązek przeprowadzenia analizy ryzyka w zakresie bezpieczeństwa towaru, niezależnie od kraju docelowego w UE. Wcześniejsze wykonanie takiej analizy wiąże się z obowiązkiem składania przywózowej deklaracji skróconej, która zawiera tzw. dane bezpieczeństwa. Ich zakres jest zależny od rodzaju transportu, którym towar zostanie dostarczony do granicy zewnętrznej UE. Jednak większość danych jest identyczna i są to między innymi: liczba pozycji towarowych, niepowtarzalny numer referencyjny przesyłki, numer dokumentu przewozowego, nadawca, osoba składająca deklarację, odbiorca, przewoźnik, znaki i przynależność państwowa aktywnego środka transportu przekraczającego granicę, kod pierwszego miejsca przybycia, data i czas przybycia do pierwszego miejsca na obszarze celnym UE, kody krajów przejazdu, rodzaj transportu na granicy, opis towarów, rodzaj i liczba opakowań, numer pozycji taryfowej, kod towaru, masa brutto, kod ONZ dla towarów niebezpiecznych, numery nałożonych zamknięć. Wymogiem jest, aby deklaracja skrócona zawierała dane niezbędne do identyfikacji towarów (zasada rzetelności informacji).

Wprowadzenie powyższych rozwiązań miało zwiększyć bezpieczeństwo całej UE, a także zapewnić lepiej ukierunkowane kontrole celne poprzez stworzenie wspólnej podstawy dla analizy ryzyka. Dane zawarte w deklaracji umożliwiają organom celnym przeprowadzenie analizy ryzyka pod kątem ochrony i bezpieczeństwa obywateli, środowiska i rynku unijnego przed wprowadzeniem towaru. Organ celny, jeżeli uzna to za konieczne, po wprowadzeniu towaru na obszar celny UE wszczyna kontrole pod względem bezpieczeństwa. Uwzględniając istotne znaczenie paradygmatu bezpieczeństwa, UE rozszerzyła obowiązek składania deklaracji skróconych na kraje EOG (Norwegia<sup>226</sup> i Lichtenstein<sup>227</sup>) oraz Szwajcarię<sup>228</sup>.

---

<sup>225</sup> World Customs Organization, *Customs risk management...*, s. I/14.

<sup>226</sup> Decyzja Wspólnego Komitetu EOG nr 76/2009 z 30 czerwca 2009 r. zmieniająca Protokół 10 w sprawie uproszczenia kontroli i formalności przy przewozie towarów i Protokół 37 zawierający wykaz przewidziany w art. 101 (Dz.Urz. UE L 232, 3.09.2009).

<sup>227</sup> Umowa ze Szwajcarią ma zastosowanie również w Księstwie Lichtensteinu.

<sup>228</sup> Umowa między Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie uproszczenia kontroli i formalności przy przewozie towarów oraz środków bezpieczeństwa stosowanych przez organy celne (Dz.Urz. UE L 199, 31.07.2009); M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 139.

Przywozowa deklaracja skrócona służy więc przede wszystkim przeprowadzeniu analizy ryzyka i ustaleniu zagrożeń mających wpływ na bezpieczeństwo importowanych towarów. Jest przejściowym instrumentem, pozwalającym na zebranie informacji przed wprowadzeniem towarów nieunijnych na obszar celny UE. Zaznaczyć należy, że deklaracja nie zastępuje zgłoszenia celnego, lecz je poprzedza. Z prawnego punktu widzenia deklaracja skrócona jest oświadczeniem woli o zamiarze przywozu towaru.

Złożenie przywozowej deklaracji skróconej jest obowiązkowe, choć unijny prawodawca przewidział wyjątki. Dotyczy to między innymi towarów, których cechą jest minimalne ryzyko naruszenia bezpieczeństwa łańcucha dostaw (np. energia elektryczna, towary przeznaczone dla sił zbrojnych, mienie przesiedlenia). Zgodnie z zasadą terminowości deklaracja skrócona powinna zostać złożona przed wprowadzeniem towarów na obszar celny, ale nie powoduje to obowiązku ich wprowadzenia na ten obszar. Jeśli nie nastąpi to po złożeniu deklaracji skróconej, zostaje ona unieważniona.

Aby ocenić ryzyko i odpowiednio zareagować, na poziomie UE opracowano zestaw kryteriów bezpieczeństwa i ochrony. Stosowane są one w systemach analizy ryzyka państw członkowskich (nie są ogólnodostępne) i służą do kontroli przesyłek przekraczających granicę zewnętrzną UE. Ustalenie takich kryteriów ma się przyczynić do identyfikowania przesyłek/towarów wysokiego ryzyka, które mogą mieć poważne konsekwencje dla bezpieczeństwa i ochrony UE i jej obywateli, oraz zapewnić jednokowy poziom ochrony wzdłuż całej granicy zewnętrznej.

Analiza ryzyka ma również szczególne znaczenie po złożeniu przez podmiot dokonujący międzynarodowego obrotu towarowego zgłoszenia celnego. Przede wszystkim chodzi o ryzyko finansowe. Może to mieć miejsce np. w przypadku zaniżenia wartości towarów przywożonych na obszar celny UE, złej klasyfikacji towarowej, niewłaściwego określenia pochodzenia, a więc w sytuacjach, które będą wpływały na zaniżenie wartości należności celnych i podatków. Prowadzi to przede wszystkim do zmniejszenia dochodów budżetowych UE.

Odnosnie do powyższego ryzyka w celu zwiększenia skuteczności zarządzania ryzykiem w maju 2018 roku, po konsultacjach z państwami członkowskimi, Komisja Europejska przyjęła decyzję wykonawczą w sprawie kryteriów i norm ryzyka finansowego (decyzja FRC)<sup>229</sup>. Jest to dokument opatrzony klauzulą „EU restricted”. To pierwsza prawnie wiążąca decyzja wykonawcza, w której ustalono wspólne kryteria i normy w celu rozwiązywania problemów związanym z ryzykiem finansowym<sup>230</sup>. Ramy zarządzania ryzykiem (oparte na decyzji FRC i uzupełniających ją wytycznych) opracowane przez Komisję we współpracy z państwami członkowskimi gwarantują jednolite przeprowadzanie kontroli celnych w celu zabezpieczenia interesów finansowych UE.

<sup>229</sup> Decyzja wykonawcza Komisji z dnia 31 maja 2018 r. ustanawiająca środki jednolitego stosowania kontroli celnych poprzez określenie wspólnych kryteriów i norm ryzyka finansowego (FRC) na mocy rozporządzenia (UE) nr 952/2013 ustanawiającego Unijny Kodeks Celny w odniesieniu do towarów zgłoszonych do dopuszczenia do obrotu.

<sup>230</sup> Europejski Trybunał Obrachunkowy, *Kontrolne celne – niedostateczna harmonizacja szkodzi interesom finansowym UE. Sprawozdanie specjalne*, Luksemburg 2021, s. 15–16.

Taka harmonizacja w zakresie typowania zgłoszeń do kontroli pozwoli zabezpieczyć interesy finansowe UE. Z powodu uchybień koncepcyjnych dopuszczających znaczne różnice pomiędzy państwami członkowskimi, jeżeli chodzi o sposób wdrażania ram zarządzania ryzykiem, nieuczciwi importerzy mogą dokonywać przywozów głównie w tych punktach przekraczania granicy zewnętrznej UE, w których poziom kontroli jest niski. Konstatując, należy stwierdzić, że FRC to zestaw zasad, które umożliwiają systemom odpraw celnych państw członkowskich systematyczne identyfikowanie (lub „elektroniczne oznaczanie”) transakcji stanowiących potencjalne ryzyko finansowe i wymagających dalszej kontroli. FRC obejmuje większość znanych rodzajów ryzyka finansowego i przyczynia się do bardziej spójnego podejścia do kontroli celnych.

Jednak, jak podkreślono w raporcie pokontrolnym Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, brakuje stosownej ogólnounijnej analizy ryzyka finansowego w kontrolach celnych, która opierałaby się na danych przywozowych pochodzących z całej UE. W obowiązujących ramach ustanowiono ogólne kryteria i wskaźniki do zastosowania przez państwa członkowskie w analizach ryzyka. Państwa mogą natomiast utworzyć własne szczegółowe profile ryzyka do typowania przywozów do kontroli celnych. Pomimo zmian w tym obszarze dotychczas nie przedstawiono zintegrowanego podejścia do zarządzania ryzykiem finansowym na poziomie UE. Wdrażanie ram nie doprowadziło jeszcze do wystarczającej zmiany w procesach w państwach członkowskich, która rzeczywiście zabezpieczałaby interesy finansowe UE<sup>231</sup>.

Wszelkie zmiany w zakresie zarządzania ryzykiem związanym z przywozem towarów na obszar celny UE, a także przeprowadzaniem w związku z tym kontroli celnych wynikają z unijnego kodeksu celnego. Jego przepisy nałożyły na państwa członkowskie obowiązek prawny prowadzenia kontroli celnych w jednolity sposób, a na Komisję – obowiązek opracowania wspólnych kryteriów i norm ryzyka. Wynika to z art. 46 ust. 3 UKC: „kontrole celne przeprowadza się w ramach wspólnych ram zarządzania ryzykiem opartych na wymianie pomiędzy administracjami celnymi informacji o ryzyku i wyników analizy ryzyka oraz na ustaleniu wspólnych kryteriów i norm ryzyka, środków kontroli i priorytetowych obszarów kontroli”. Również przepisy UKC wskazują wymogi dotyczące wspólnych kryteriów i norm ryzyka finansowego, które należy stosować w państwach członkowskich UE. Wspólne kryteria i normy ryzyka powinny obejmować następujące elementy<sup>232</sup>:

- opis ryzyka;
- czynniki lub wskaźniki ryzyka, które mają być stosowane do typowania towarów bądź przedsiębiorców do celów kontroli celnej;
- rodzaj kontroli celnych, które mają być przeprowadzane przez organy celne;
- długość okresu stosowanych kontroli celnych.

---

<sup>231</sup> Ibidem, s. 41.

<sup>232</sup> Artykuł 46 ust. 7 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, 10.10.2013, s. 1).

Istnieją trzy metody, które można wykorzystać do analizy ryzyka: ilościowe, jakościowe oraz mieszane (kombinacja dwóch poprzednich). W sytuacjach, w których ryzyko można wyrazić ilościowo z rozsądnym stopniem dokładności, można zastosować metody ilościowe. Na ogół wymagają one dostępu do wiarygodnych danych, a także wkładu technicznego ze strony specjalisty ds. statystyki, który dokładnie określi prawdopodobieństwo. Przy stosowaniu jakościowych metod analizy ryzyka zawsze będzie istniał pewien stopień subiektywności, dlatego też należy założyć pewien margines niepewności. Podejście jakościowe stosowane jest, gdy ryzyka nie można określić ilościowo, wówczas wykorzystywane są również wiedza, doświadczenie oraz intuicja. Bardzo często używana jest metoda mieszana. Wybór odpowiedniej metody zależy od celu, dla którego są podejmowane działania (fiskalny, bezpieczeństwo), oraz zakresu posiadanych informacji.

Jak wskazują Widdowson i Holloway, w administracji celnej powszechną praktyką jest ocena potencjalnych konsekwencji i prawdopodobieństwa za pomocą ruchomej skali. Sposób definiowania skali będzie częściowo zależał od rodzaju ryzyka, z jakim podmiot prowadzący analizę ryzyka ma do czynienia, jej kontekstu prawnego i politycznego oraz mechanizmów, które pozwolą zaradzić tym zagrożeniom. Najbardziej podstawowa forma skali oceny ryzyka wykorzystuje trzy definicje prawdopodobieństwa i trzy definicje konsekwencji. Przedstawienie w formie maczyzy umożliwia określenie poziomu ryzyka na podstawie jego czynników<sup>233</sup>.

Odnosząc się do powyższego, prawdopodobieństwo najlepiej rozumieć jako odpowiedź na pytanie: „Jakie jest prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia?”. Znaczenie każdej odpowiedzi jest następujące:

- wysokie prawdopodobieństwo oznacza, że zdarzenie jest oczekiwane;
- średnie prawdopodobieństwo oznacza, że zdarzenia można było się spodziewać;
- niskie prawdopodobieństwo oznacza, że zdarzenie może wystąpić, ale rzadko.

Podobnie konsekwencję najlepiej rozumieć jako odpowiedź na pytanie: „Jeśli tak się stanie, to jakie będą negatywne skutki?”. Znaczenie każdej odpowiedzi jest następujące:

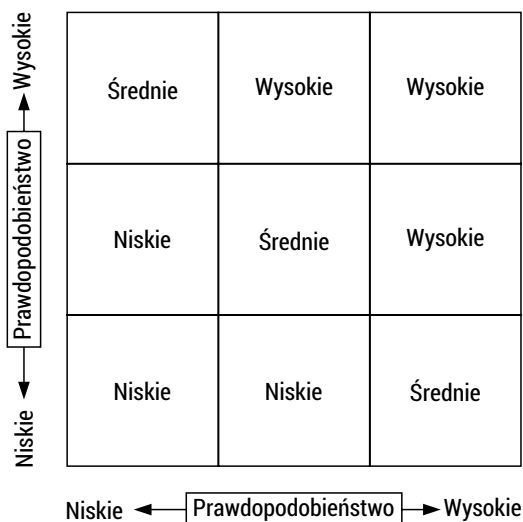
- wysokie konsekwencje oznaczają znaczące skutki uboczne;
- średnie konsekwencje oznaczają umiarkowane skutki uboczne;
- niskie konsekwencje oznaczają minimum skutków ubocznych.

Połączenie tych elementów daje szacunkowy poziom ryzyka. Ten krok obejmuje porównanie oszacowanego ryzyka z wcześniej ustalonym kryterium istotności. Biorąc pod uwagę poziom każdego ryzyka opisanego przez odpowiedni zespół zarządzający w macierzy, możliwe jest oszacowanie i ustalenie kluczowych priorytetów, które należy

---

<sup>233</sup> D. Widdowson, S. Holloway, *Core border management disciplines...*, s. 101.

przeanalizować bardziej szczegółowo. Doprowadzi to w konsekwencji do rozmieszczenia proporcjonalnych zasobów w celu przygotowania się na ryzyko, zapobieżenia mu lub reagowania na nie<sup>234</sup>.



RYSUNEK 4.3. Przykład macierzy ryzyka (3 × 3)

ŹRÓDŁO: World Customs Organization, *Customs risk management...*, s. I/16.

W przypadku dokładniejszego pomiaru ryzyka można zastosować więcej poziomów. Pięciopoziomowa macierz bada prawdopodobieństwo jako prawie pewne, prawdopodobne, umiarkowane, nieprawdopodobne i rzadkie. Z kolei miara konsekwencji wskazana jest za pomocą następującej skali: katastrofalne, poważne, umiarkowane, niewielkie i nieistotne. Mogą też występować modele bardziej złożone.

Podsumowując, należy podkreślić, że kontrole celne powinny koncentrować się głównie na przesyłkach wysokiego ryzyka. Przesyłki niskiego ryzyka powinny być szybko dopuszczane do swobodnego obrotu. W celu rozdzielenia tych dwóch grup towarów kluczową rolę odgrywają techniki zarządzania ryzykiem. Jednak ich skuteczność jest uzależniona od gromadzenia w odpowiednim czasie właściwych informacji na podstawie przetwarzania elektronicznego, które zapewnia bezpieczeństwo.

Odnosząc się do powyższego, istotne funkcje pełnią zakres i jakość zebranych informacji o ryzyku w celu przeprowadzenia analizy. Zakres źródeł informacji wykorzystywanych do analizy ryzyka jest bardzo szeroki. Informacje o ryzyku pochodzą w dużej mierze z przywozowych deklaracji skróconych oraz ze zgłoszeń i wniosków składanych przez strony (przedsiębiorców), jak również z przeprowadzonych przez organ celny kontroli i audytów. Informacje mogą też pochodzić od innych służb

<sup>234</sup> World Customs Organization, *Customs risk management...*, s. I/16.

działających w różnych sferach życia społecznego i gospodarczego (np. policji), przedsiębiorców, organizacji międzynarodowych, a także z powszechnie dostępnych źródeł (np. internet, Krajowy Rejestr Sądowy).

Istotne znaczenie mają dane pochodzące z raportów OLAF-u sporządzanych na podstawie przeprowadzonych dochodzeń. Wynika to z faktu, że dochodzenia prowadzone są na poziomie szerokim – unijnym, a więc dają możliwość zaobserwowania pewnych zjawisk i nadużyć, które niedawno pojawiły się w niektórych państwach członkowskich, a w przyszłości ich wystąpieniem zagrożone mogą być pozostałe państwa<sup>235</sup>.

Konstatując, należy stwierdzić, że do analizy ryzyka wykorzystywane są wszelkie informacje uzyskane przez organy celne zgodnie z przepisami prawa i w zakresie ustawowo określonych kompetencji.

W zakresie zarządzania ryzykiem zachodzi potrzeba rzetelnej, pełnej i aktualnej informacji oraz możliwości korzystania z niej. Dlatego też istotna jest współpraca między służbami mającymi podobne uprawnienia w celu udostępniania pozyskanych informacji. Działania w tym zakresie powinny być podejmowane na szczeblach krajowym, unijnym, jak również międzynarodowym. Międzynarodowa współpraca administracji celnych zapewnia przepływ informacji i zasila system zarządzania ryzykiem. Informacje uzyskane w ramach wzajemnej pomocy administracji celnych stanowią bowiem dodatkowe, a często bardzo specyficzne i wyjątkowe źródło wiedzy, szczególnie że dane krajowe mogą nie wystarczyć do identyfikacji zagrożeń i potencjalnych naruszeń<sup>236</sup>.

W UE możliwości takiej wymiany daje wspólny system zarządzania ryzykiem celnym (CRMS). Ma on ma zapewnić szybki i łatwy w użyciu mechanizm wymiany informacji związanych z ryzykiem bezpośrednio między urzędnikami operacyjnymi a ośrodkami analizy ryzyka w państwach członkowskich. Jest to kluczowy element rozwoju unijnych ram zarządzania ryzykiem, ponieważ ułatwia unijne (ponadpaństwowe) interwencje celne w przypadku najwyższych zagrożeń na zewnętrznej granicy UE i w jej granicach. Formularz informacji o ryzyku jest wypełniany online i udostępniany natychmiastowo wszystkim połączonym urzędom celnym. Przyczynia się on do zrównoważonego poziomu kontroli celnej na zewnętrznej granicy UE w odniesieniu do zidentyfikowanych nowych zagrożeń oraz zapewnia niezbędny poziom ochrony obywateli oraz interesów finansowych UE i państw członkowskich, a także ustanawia jednolite traktowanie handlowców w całej UE<sup>237</sup>.

---

<sup>235</sup> M. Laszuk, *Kontrola oparta na analizie ryzyka – wybrane problemy*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2015, nr 5, s. 186.

<sup>236</sup> R. Stankevičius, *Problems of international cooperation...*, s. 60–67.

<sup>237</sup> European Commission, *Customs Risk management in details*, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/customs-risk-management/customs-risk-management-details\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/customs-risk-management/customs-risk-management-details_en) [data dostępu: 16.11.2022].

Kontrole celne przeprowadzane są w obrębie wspólnych ram zarządzania ryzykiem opartych na wymianie pomiędzy administracjami celnymi informacji o ryzyku i wyników analizy ryzyka oraz na ustaleniu wspólnych kryteriów i norm ryzyka, środków kontroli i priorytetowych obszarów kontroli. Te ostatnie są kluczowym mechanizmem w zarządzaniu ryzykiem, umożliwiającym UE wyznaczenie określonych obszarów, które mają być traktowane jako priorytetowe dla kontroli celnej. Podlegają one wzmocnionym kontrolom celnym prowadzonym w sposób skoordynowany na podstawie wspólnych kryteriów oceny ryzyka i wymiany informacji o ryzyku w czasie rzeczywistym. Obszary priorytetowe mogą dotyczyć dowolnego rodzaju procedury celnej, różnych rodzajów towarów, tras ruchu, środków transportu lub przedsiębiorców. Mogą również dotyczyć określonych towarów, np. podrabianych leków, prekursorów narkotyków, ale też zagadnień wyceny tekstyliów, przemytu papierosów czy kontroli towarów podwójnego zastosowania.

# Rozdział 5. Kontrola celna a uproszczenia i ułatwienia w międzynarodowym obrocie towarowym

## 5.1. Upoważniony przedsiębiorca

Koncepcja upoważnionego przedsiębiorcy (*Authorised Economic Operator, AEO*) opiera się na partnerstwie *Customs-to-Business* wprowadzonym przez Światową Organizację Celną. Przesłanką powstania tej koncepcji była trudna sytuacja międzynarodowa po 11 września 2001 roku. Wyłonienie się nowego rodzaju ryzyka wzmocniło potrzebę współpracy i rozwoju partnerstwa administracji celnych ze społecznością handlową na rzecz wspólnego celu, jakim było i jest nadal zabezpieczenie międzynarodowego łańcucha dostaw przed atakami terrorystycznymi. Biorąc pod uwagę rosnące ryzyko zakłóceń i wydarzeń związanych z terroryzmem, potrzeba zapewnienia, aby handel odbywał się w bezpiecznym środowisku, ma kluczowe znaczenie.

W połowie lat dziewięćdziesiątych XX wieku zarządzanie ryzykiem celnym stało się trendem stosowanym przez niektóre zaawansowane administracje celne na świecie. Podejście to okazało się skuteczniejsze niż wcześniejsze strategie kontroli. Zarządzanie ryzykiem zwiększa zdolność do ustalania priorytetów działań, a tym samym może zwiększyć skuteczność wykorzystania zasobów. Daje możliwość zidentyfikowania wysokiego ryzyka w odniesieniu do celów organizacji i zastosowania najbardziej odpowiednich działań w celu jego ograniczenia. Oznacza to, że ryzyko można opanować poprzez kontrolę celną – np. ukierunkowaną kontrolę lub audyt po odprawie celnej (kontrola postimportowa) – albo można je przenieść, uniknąć bądź zaakceptować. Jednak w początkowym etapie zarządzania ryzykiem administracja celna koncentrowała się na ryzyku odnoszącym się do towarów lub procedur oraz dotyczącym transakcji. Nie uwzględniano ryzyka uczestniczących w łańcuchu dostaw poszczególnych operatorów związanych z dostawą danego towaru. Dlatego też Lars Karlsson podkreśla, że nie wystarczy oprzeć systemu zarządzania ryzykiem handlowym wyłącznie na samych towarach i procedurach, ponieważ najbardziej krytycznym czynnikiem jest operator (przedsiębiorca dokonujący międzynarodowego obrotu, przedstawiciel celny). Jeśli jest on bezpieczny i charakteryzuje go niskie ryzyko, to ryzyko związane z towarami i procedurami ma mniejszy wpływ na jego całkowitą ocenę. Autor wskazuje również, że z punktu widzenia ryzyka w stale zwiększającym się handlu

międzynarodowym trudno jest zabezpieczyć wszystkie transakcje. Rozwiązaniem jest zbadanie zaangażowanych systemów z różnych perspektyw w celu określenia prawdopodobieństwa wystąpienia błędów w transakcjach. To zapoczątkowało przejście od kontroli transakcji do kontroli systemowych, co pozwoliło identyfikować operatorów wysokiego i niskiego ryzyka<sup>238</sup>. Dlatego też rosnące uznanie, że wykrywanie ryzyka i ułatwianie zaufanym handlowcom to dwie strony tej samej monety, z natury współzależne i wzmacniające, przyczyniło się do rozwoju programów AEO i systemów odpraw zgodnych z segmentacją klientów na podstawie zmierzonych wskaźników zgodności i dojrzałości procesów<sup>239</sup>.

AEO można określić jako program kontroli, który generuje uproszczone procesy. Podkreślić należy, że nie ma sprzeczności między ułatwieniem a bezpieczeństwem. Uproszczony proces jest łatwiejszy do zabezpieczenia, bezpieczny proces zaś daje większe możliwości wprowadzenia ułatwień. Kiedy procesy są skomplikowane, trudno określić ryzyko i ocenić sygnały o nim świadczące.

W 2005 roku Rada WCO opublikowała *SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade*. Celem tego dokumentu było opracowanie działań, które mogłyby między innymi ograniczyć międzynarodowy terroryzm, jak również zabezpieczyć interesy fiskalne państw (pobór ceł i innych opłat związanych z międzynarodowym handlem) i promować ułatwienia w handlu na całym świecie<sup>240</sup>. Ścierają się tu dwa paradygmaty: bezpieczeństwa i ułatwień. Uwzględniając powyższe aspekty, w 2007 roku w ramach WCO wprowadzono jeden z ważniejszych programów współpracy celnej z biznesem – program upoważnionego przedsiębiorcy (AEO). Zaznaczyć należy, że jego wdrożenie stanowi również wypełnienie zobowiązań określonych w art. 7 ust. 7 umowy TFA WTO.

Unia Europejska zaimplementowała wynikający z dokumentu *SAFE Framework* pakiet zmian, które mają na celu zwiększenie bezpieczeństwa i ochronę przed atakami terrorystycznymi, rekomendowany przez WCO do przepisów ówczesnego Wspólnotowego Kodeksu Celnego oraz przepisów wykonawczych do niego, określając go jako „poprawka bezpieczeństwa”. W skład tego pakietu weszły przepisy dotyczące AEO<sup>241</sup>. Przepisy powołujące instytucję AEO na obszarze UE oraz wskazujące warunki i kryteria, jakie powinien spełniać podmiot wnioskujący o nadanie tego statusu, zaczęły obowiązywać 1 stycznia 2008 roku.

Instytucja upoważnionego przedsiębiorcy daje szczególne możliwości do zapewnienia bezpieczeństwa międzynarodowego łańcucha dostaw. Dlatego też współczesna administracja celna ma wyjątkową pozycję do zarządzania bezpieczeństwem

---

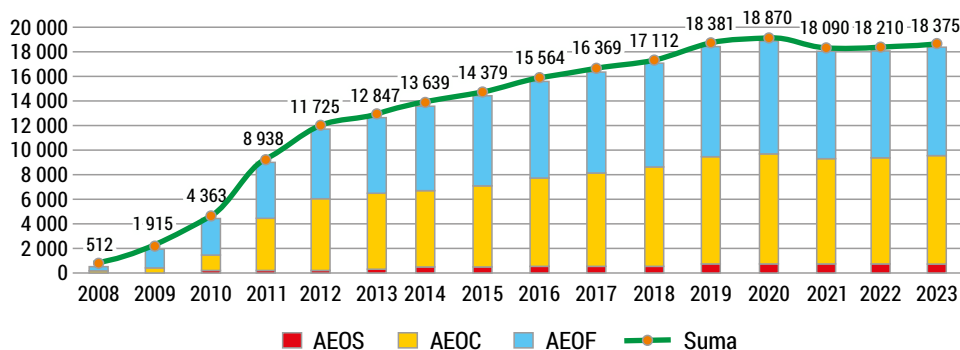
<sup>238</sup> L. Karlsson, *Back to the future of Customs: A new AEO paradigm will transform the global supply chain for the better*, „World Customs Journal” 2017, vol. 11(1), s. 24.

<sup>239</sup> L.H. Cohen, Z. Baida, N.W. Kouwenhoven, *Beyond the single window. Paving the way to collaborative border management*, „WCO News” 2013, no. 72, s. 52.

<sup>240</sup> World Customs Organization, *WCO SAFE Package...*

<sup>241</sup> M. Grottel, *Instytucja upoważnionego przedsiębiorcy – nowa jakość obsługi celnej podmiotów gospodarczych*, „International Business and Global Economy” 2013, t. 32, s. 101.

narodowym i reagowania na ochronę w szerszym kontekście globalnego łańcucha dostaw. Wytyczne dotyczące wdrażania i walidacji AEO mają na celu rozszerzenie istniejących programów i praktyk, aby pomóc zarówno administracjom celnym, jak i potencjalnym przedsiębiorcom w zabezpieczeniu międzynarodowego łańcucha dostaw. Z kolei przedsiębiorcy dokonujący międzynarodowego obrotu towarowego, którzy dobrowolnie spełniają szereg kryteriów i ściśle współpracują z organami celnymi, aby zapewnić wspólny cel, jakim jest bezpieczeństwo łańcucha dostaw, są uprawnieni do korzystania ze świadczeń w całej UE. Relacja między organami administracji celnej a podmiotami AEO opiera się na zasadach wzajemnej przejrzystości, poprawności, uczciwości i odpowiedzialności<sup>242</sup>.

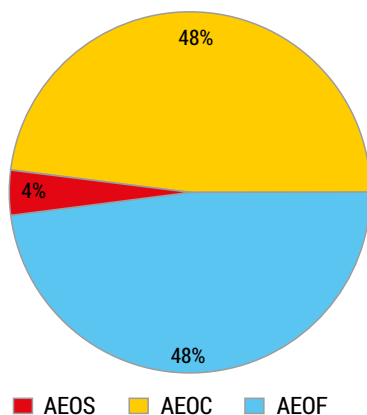


WYKRES 5.1. Pozwolenia AEO wydawane w latach 2008–2023 przy uwzględnieniu typu pozwolenia

ŹRÓDŁO: European Commission, *What is AEO?*, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/aeo-authorised-economic-operator/what-aeo\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/aeo-authorised-economic-operator/what-aeo_en) [data dostępu: 14.01.2023].

Pozwolenia AEO w UE wydawane są od 2008 roku. Ich liczba do roku 2020 widocznie wzrosła, co oznacza, że co roku statusem AEO obejmowane były nowe podmioty. Największy wzrost przypadł oczywiście na początkowe lata 2008–2012. W późniejszym okresie nowych podmiotów AEO przybywało już znacznie mniej. W roku 2021 liczba podmiotów ze statusem AEO nieznacznie spadła. Wynikało to z dwóch kwestii: wystąpienia Wielkiej Brytanii z UE oraz kryzysu gospodarczego związanego z pandemią COVID-19, który doprowadził do spadku liczby przedsiębiorstw w większości państw UE. Z kolei w latach 2022–2023 liczba pozwoleń była na podobnym poziomie.

<sup>242</sup> European Commission, *What is AEO?*, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/aeo-authorised-economic-operator/what-aeo\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/aeo-authorised-economic-operator/what-aeo_en) [data dostępu: 14.01.2023].



WYKRES 5.2. Typy świadectw AEO – dane liczbowe

ŹRÓDŁO: European Commission, *What is AEO?*...

Oprócz zwiększenia bezpieczeństwa międzynarodowego łańcucha dostaw instytucja AEO ułatwia legalny handel. O status AEO ubiegać się może każdy przedsiębiorca dokonujący międzynarodowego obrotu towarowego, program ten jest otwarty dla wszystkich uczestników łańcucha dostaw. Zaznaczyć jednak należy, że przedsiębiorca nie ma prawnego obowiązku uzyskania statusu AEO. Może się ubiegać o jedno z dwóch możliwych pozwoleń:

- upoważniony przedsiębiorca w zakresie uproszczeń celnych, które umożliwia mu korzystanie z niektórych uproszczeń zgodnie z przepisami prawa celnego – AEOC;
- upoważniony przedsiębiorca w zakresie bezpieczeństwa i ochrony, które uprawnia do korzystania z ułatwień dotyczących bezpieczeństwa i ochrony – AEOS.

Można jednocześnie mieć oba rodzaje pozwolenia AEOC/AEOS. Takie połączone świadectwo zachowuje obowiązujący przed wejściem w życie UKC znacznik literowy AEOF.

Pozwolenie może uzyskać przedsiębiorca, który ma siedzibę na terytorium UE. Zgodnie z treścią art. 38 UKC uzyskanie pozwolenia uzależnione jest od spełnienia następujących warunków:

- przestrzeganie przepisów prawa – brak poważnego naruszenia lub powtarzających się naruszeń przepisów prawa celnego oraz przepisów podatkowych, w tym brak skazania za poważne przestępstwo karne związane z działalnością gospodarczą wnioskodawcy;
- odpowiedni system zarządzania ewidencjami – wykazanie przez wnioskodawcę, że ma wysoki poziom kontroli swoich operacji i przepływu towarów zapewniony przez system zarządzania ewidencją handlową oraz – w stosownych przypadkach – transportową, co umożliwia przeprowadzanie właściwych kontroli celnych;

- wypłacalność finansowa – uznaje się ją za udowodnioną, gdy wnioskodawca ma dobrą sytuację finansową pozwalającą mu na wypełnianie zobowiązań, stosownie do rodzaju prowadzonej przez niego działalności gospodarczej;
- w przypadku świadectwa AEOC – spełnienie praktycznych standardów w zakresie kompetencji bądź kwalifikacji zawodowych bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością;
- w przypadku świadectwa AEOS – odpowiednie standardy bezpieczeństwa i ochrony, które uznaje się za spełnione, gdy wnioskodawca wykaże, że utrzymuje odpowiednie środki mające zagwarantować bezpieczeństwo i ochronę międzynarodowego łańcucha dostaw, w tym w obszarach odnoszących się do integralności fizycznej i kontroli dostępu, procesów logistycznych, procesów związanych z postępowaniem z określonymi rodzajami towarów, w obszarach dotyczących personelu oraz identyfikacji partnerów handlowych.

Uwzględniając przedmiot analizy prowadzonej w monografii, szczególnie istotne jest świadectwo AEOS, dlatego też przeanalizowane zostaną kryteria, które powinien spełnić przedsiębiorca ubiegający się o to świadectwo.

Kryterium przestrzegania prawa, zgodnie z treścią art. 24 RW UKC<sup>243</sup>, uznaje się za spełnione, jeżeli w ciągu ostatnich trzech lat wnioskodawca oraz, w stosownych przypadkach, pracownik odpowiedzialny za sprawy celne wnioskodawcy nie dopuścili się żadnych poważnych lub powtarzających się naruszeń przepisów prawa celnego i podatkowego ani żadnego poważnego przestępstwa karnego w związku z prowadzoną przez siebie działalnością gospodarczą. Jeżeli wnioskodawca nie jest osobą fizyczną, warunki wskazane powyżej odnoszą się do osoby składającej wniosek, kierującej wnioskodawcą lub sprawującej kontrolę nad jego kierownictwem lub też pracownika odpowiedzialnego za sprawy celne wnioskodawcy. Żadna z wymienionych osób nie może dopuścić się naruszeń prawa wskazanych powyżej. Zaznaczyć należy, że kryterium można uznać za spełnione w przypadku, gdy organ celny właściwy do wydania decyzji uzna naruszenie za nieistotne, biorąc pod uwagę liczbę lub skalę powiązanych operacji, i nie będzie miał wątpliwości co do tego, że wnioskodawca działał w dobrej wierze.

Odnosnie do kolejnego kryterium – posiadanie odpowiedniego systemu zarządzania ewidencjami – art. 25 RW UKC wskazuje, że kryterium uznaje się za spełnione, jeżeli podmiot ubiegający się o świadectwo spełnia następujące warunki:

1. Prowadzi system rachunkowości zgodny z ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym prowadzona jest księgowość, pozwala na przeprowadzanie kontroli celnych opartych na audycie oraz utrzymuje historyczny rejestr danych przedstawiający ścieżkę audytu od chwili wprowadzenia danych do akt. Przeprowadzony audyt pozwoli

<sup>243</sup> 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, 29.12.2015, s. 558).

prześledzić cykl realizacji działań operacyjnych zgłaszającego, które dotyczą przepływu przesyłek, towarów i produktów, włącznie z ich przywiezieniem, przetworzeniem i wywiezieniem z przedsiębiorstwa. Ze względów bezpieczeństwa wiele przedsiębiorstw i organizacji wymaga, by ścieżka audytu stanowiła część ich zautomatyzowanych systemów. Ważne jest połączenie kontroli przeprowadzanych u przedsiębiorców z kontrolami prowadzonymi pod kątem bezpieczeństwa i ochrony. Istotne jest, aby w stosownych przypadkach informacje znajdujące się w systemie przedsiębiorstwa stanowiły odzwierciedlenie fizycznego przemieszczania przesyłek, towarów i produktów, co powinno być elementem procesu weryfikacji. Powinny one również odzwierciedlać przepływ przesyłek, towarów i produktów oraz środki podjęte w celu zapewnienia ich bezpieczeństwa i ochrony na poszczególnych etapach w międzynarodowym łańcuchu dostaw, w którym uczestniczy AEO<sup>244</sup>.

2. Prowadzi księgi rachunkowe, które na potrzeby celne zostały zintegrowane z systemem rachunkowości wnioskodawcy lub zapewniają możliwość przeprowadzania kontroli krzyżowych poprzez zestawienie stosownych informacji z danymi przechowywanymi w systemie księgowym.
3. Zapewnia organowi celnemu możliwość uzyskania fizycznego dostępu do swoich systemów rachunkowości oraz, w stosownych przypadkach, do swojej ewidencji handlowej i transportowej. Niezależnie od sposobu udostępnienia organy celne powinny mieć możliwość dokonywania przeglądu i analizy danych, które powinny być zawsze aktualne. W tym miejscu należy wyróżnić małych przedsiębiorców, którzy przedstawiają uproszczony system ewidencjonowania, oraz pozostałych przedsiębiorców, którzy przedstawiają zintegrowany elektroniczny system ewidencjonowania.
4. Jego struktura administracyjna jest odpowiednia dla charakteru i rozmiaru prowadzonej działalności. Umożliwia zarządzanie przepływem towarów, a także przeprowadza kontrole wewnętrzne, które zapobiegają błędom, wykrywają je i korygują, zapobiegają nielegalnym lub nieprawidłowym transakcjom oraz je wykrywają. Przedsiębiorca wnioskujący powinien wykazać, że jego struktura administracyjna jest odpowiednia do zarządzania przepływem towarów oraz że dysponuje niezbędnym systemem kontroli wewnętrznej.
5. W stosownych przypadkach wykorzystuje odpowiednie procedury obsługi pozwoleń przyznanych zgodnie ze środkami polityki handlowej lub związanych z handlem produktami rolnymi. W trakcie audytu poprzedzającego wydanie świadectwa AEO należy ustalić, czy wnioskodawca prowadzi wymianę towarową objętą ekonomicznymi pozwoleniami handlowymi. Jeżeli tak jest, trzeba sprawdzić odpowiednie standardy i procedury zarządzania pozwoleniami na przywóz lub wywóz towarów.
6. Stosuje odpowiednie procedury archiwizacji, ewidencji i informacji oraz ochrony przed utratą informacji.

---

<sup>244</sup>Komisja Europejska, *Upoważnieni przedsiębiorcy. Wytyczne*, Bruksela 2016, s. 36.

7. Poinstruował odpowiednich pracowników o obowiązku powiadamiania organów celnych w każdym przypadku wykrycia trudności związanych z przestrzeganiem przepisów, a także o tym, że ustanowiono procedury powiadamiania organów celnych o wystąpieniu takich trudności.
8. Wykorzystuje odpowiednie środki bezpieczeństwa, aby ochronić zarówno system komputerowy przed nieupoważnionym dostępem, jak i dokumentację.
9. W stosownych przypadkach korzysta z zadowalających procedur postępowania z pozwoleniami na przywóz i na wywóz związanymi z zakazami i ograniczeniami, w tym środków zapewniających możliwość odróżnienia towarów objętych zakazami lub ograniczeniami od innych towarów oraz zapewnia przestrzeganie takich zakazów i ograniczeń.

Kolejnym kryterium jest wypłacalność wnioskującego o nadanie statusu AEO przedsiębiorcy. Uznaje się je za spełnione, jeżeli wnioskodawca nie został postawiony w stan upadłości, nie zalega z należnościami celnymi, podatkami oraz innymi opłatami pobieranymi w związku z przywozem lub wywozem (pod uwagę brany jest okres trzech ostatnich lat). Na podstawie ewidencji i informacji obejmujących trzy lata poprzedzające złożenie wniosku musi też wykazać, że jego sytuacja finansowa umożliwia mu wywiązanie się ze spoczywających na nim zobowiązań, a także udowodnić, że nie ma żadnych ujemnych aktywów netto, chyba że istnieje możliwość ich pokrycia<sup>245</sup>.

Warunek spełnienia standardów w zakresie kompetencji lub kwalifikacji zawodowych uznawany jest za wykonany, jeżeli, zgodnie z treścią art. 27 RW UKC, wnioskodawca lub osoba odpowiedzialna za sprawy celne ma udokumentowane co najmniej trzyletnie doświadczenie praktyczne w sprawach celnych albo spełnia normę jakości przyjętej przez europejski organ normalizacyjny (odnośnie cła) lub też pomyślnie ukończył szkolenie z zakresu przepisów prawa celnego (istotnych w kontekście podejmowanych działań z obszaru problematyki celnej) przeprowadzone przez organy celne, upoważnioną placówkę oświatową lub uprawnione stowarzyszenie zawodowe albo branżowe.

Ostatnim warunkiem są standardy bezpieczeństwa i ochrony. Kryterium uznaje się za spełnione w przypadku realizacji następujących warunków<sup>246</sup>:

1. Zapewnione jest odpowiednie bezpieczeństwo budynków związanych z działaniami objętymi pozwoleniem AEOS. Warunek ten zawsze musi zostać uwzględniony w kontekście kontroli dostępu i bezpieczeństwa ładunków. W rzeczywistości środki bezpieczeństwa powinny być rozpatrywane całościowo: jeżeli wnioskodawcy chcą chronić swoją własność (towary, dane, budynki), nie można całkowicie

---

<sup>245</sup> Artykuł 26 RW UKC.

<sup>246</sup> Artykuł 28 RW UKC.

oddzielić bezpieczeństwa budynków i kontroli dostępu od bezpieczeństwa ładunków. Organy celne przy analizie ryzyka biorą pod uwagę specyficzną charakterystykę poszczególnych lokalizacji<sup>247</sup>.

2. Odpowiednia kontrola dostępu do obiektów. Warunek ten nakłada na wnioskodawcę obowiązek ustanowienia odpowiednich środków kontroli dostępu w celu uniemożliwienia nieuprawnionego dostępu do biur, terenów wysyłki, doków ładunkowych, obszarów składowania ładunków i innych odpowiednich miejsc. Wszystkie te obszary wrażliwe muszą zostać objęte ochroną przed nieuprawnionym dostępem ze strony osób trzecich oraz ze strony pracowników wnioskodawcy, którzy nie są upoważnieni do uzyskania takiego dostępu. Dotyczy to również nieuprawnionego dostępu pojazdów i towarów. Wnioskodawca ma obowiązek opracowania i wprowadzenia standardów postępowania, których należy przestrzegać na wypadek wystąpienia incydentów związanych z bezpieczeństwem w razie dostępu lub próby dostępu do obiektu przez nieuprawnione osoby bądź pojazdy. Powyższe działania wynikają z faktu, że takie naruszenia bezpieczeństwa mogą w istotny sposób wpłynąć na bezpieczeństwo i ochronę międzynarodowego łańcucha dostaw<sup>248</sup>.
3. Bezpieczeństwo ładunku. Aby zapewnić integralność ładunku oraz przeciwdziałać stosowaniu niezgodnych z prawem praktyk w kontekście przepływu towarów w ramach międzynarodowego łańcucha dostaw, wnioskodawca podejmuje „odpowiednie środki w zakresie postępowania z towarami, które obejmują ochronę przed nieuprawnionym wprowadzaniem, wymianą lub niewłaściwym postępowaniem z towarami oraz ochronę przed manipulowaniem jednostkami ładunku”<sup>249</sup>. Środki te mogą obejmować między innymi zastosowanie odpowiednich zamknięć, odpowiedni wybór spedytora i środków transportu. W przypadku towarów przychodzących przeprowadzane są kontrole ich ilości i jakości, a gdy towary ładowane są na środek transportu, kontroluje się ich zamknięcia. Z kolei w przypadku składowania towarów przeprowadza się kontrole zapasów. Fakt naruszenia integralności ładunku/jednostek ładunku powinien zostać zauważony na możliwie najwcześniejszym etapie, należy o nim powiadomić wyznaczony dział lub personel odpowiedzialny za bezpieczeństwo, zbadać i zarejestrować w celu podjęcia koniecznych środków zaradczych. Bezpieczeństwo ładunków wiąże się też nierozłącznie z bezpieczeństwem partnera handlowego, ponieważ kiedy towary znajdujące się w jednostkach ładunku trafiają do łańcucha dostaw, często zdarza się, że odpowiedzialność za nie przejmuje partner handlowy<sup>250</sup>.

---

<sup>247</sup> Krajowa Administracja Skarbowa, *Upoważniony przedsiębiorca AEO informacja dla przedsiębiorców dotycząca weryfikacji formalnej i przyjęcia wniosku o uzyskanie statusu upoważnionego przedsiębiorcy – AEO zgodnie z Unijnym Kodeksem Celnym*, Warszawa 2019, s. 12.

<sup>248</sup> Komisja Europejska, *Upoważnieni przedsiębiorcy...*, s. 57–58.

<sup>249</sup> Artykuł 28 ust. 1 pkt c rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447.

<sup>250</sup> Komisja Europejska, *Upoważnieni przedsiębiorcy...*, s. 59.

4. Bezpieczeństwo partnera handlowego (partnerzy handlowi bezpośrednio uczestniczący w międzynarodowym łańcuchu dostaw). Wszystkich przedsiębiorców biorących udział w międzynarodowym łańcuchu dostaw, od eksportera/producenta do importera/kupującego, można uważać za będących dla siebie partnerami handlowymi w zależności od konkretnej sytuacji. Standardy bezpieczeństwa i ochrony ustanowione w odniesieniu do partnerów handlowych uznaje się za spełnione, jeżeli „wnioskodawca podjął środki umożliwiające precyzyjne zidentyfikowanie jego partnerów handlowych oraz zagwarantowanie, poprzez realizację odpowiednich postanowień umownych lub wdrożenie innych stosownych środków zgodnie z modelem biznesowym wnioskodawcy, że tacy partnerzy handlowi zapewniają bezpieczeństwo swojej części międzynarodowego łańcucha dostaw”<sup>251</sup>. Wnioskodawca musi posiadać wiedzę na temat wszystkich ról w łańcuchach dostaw swoich partnerów handlowych oraz podejmować wszelkie starania w celu zagwarantowania, aby jego partner handlowy spełniał wymogi w zakresie bezpieczeństwa spoczywające na AEO. Podmiot posiadający status AEO, zawierając umowę z partnerem handlowym, powinien dołożyć należytych starań, by zachęcić drugą umawiającą się stronę do dokonania oceny bezpieczeństwa jej łańcucha dostaw oraz do zwiększenia jego bezpieczeństwa, a także do udzielania szczegółowych informacji na temat postępowania w tym zakresie wraz z odpowiednimi dowodami. Zasadnicze znaczenie ma również zarządzanie ryzykiem związanym z partnerami handlowymi – wnioskodawca powinien zachować dokumentację potwierdzającą podjęte działania, które mają zapewniać, że jego partnerzy handlowi spełniają te wymogi lub podjęli działania zapobiegawcze mające zniwelować wszelkie zidentyfikowane ryzyko. W celu zwiększenia poziomu bezpieczeństwa łańcucha dostaw podmiot o statusie AEO powinien szukać partnerów, którzy mają również ten lub podobny status bezpieczeństwa, a jeżeli nie jest to możliwe, to powinni dokonywać ustaleń umownych w zakresie bezpieczeństwa ze swoimi partnerami handlowymi. Wybierając podwykonawców, powinni opierać się na zakresie, w jakim przestrzegają oni określonych przepisów bezpieczeństwa, a zawierając umowę z podwykonawcą, powinni zawrzeć zapisy uniemożliwiające podwykonawcy zlecenie prac w ramach dalszego podwykonawstwa podmiotom, w odniesieniu do których podwykonawca nie może potwierdzić, że mają one wdrożone odpowiednie procedury identyfikacji i zapewnienia stosownych środków bezpieczeństwa. W przypadku przesyłek przejmowanych od nieznanymi partnerów handlowych przedsiębiorca AEO powinien podjąć odpowiednie działania w celu ograniczenia ryzyka dla bezpieczeństwa związanego z konkretną transakcją do akceptowalnego poziomu. Przesyłka powinna zostać poddana kontroli bezpieczeństwa przez zarejestrowanego agenta. Powyżej

---

<sup>251</sup> Artykuł 28 ust. 1 pkt d rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447.

wskazano przykładowe działania na rzecz bezpieczeństwa przedsiębiorców uczestniczących w międzynarodowym łańcuchu dostaw, którzy ubiegają się lub mają świadectwo AEOS<sup>252</sup>.

5. Bezpieczeństwo personelu. Jest to jeden z aspektów bezpieczeństwa. Aby zapobiec infiltracji nieuprawnionego personelu, która może być czynnikiem ryzyka dla bezpieczeństwa, wnioskodawca „poddaje potencjalnych pracowników, którzy mają zostać zatrudnieni na stanowiskach o istotnym znaczeniu dla bezpieczeństwa, kontrolom bezpieczeństwa w zakresie dopuszczalnym na mocy prawa krajowego oraz, w uzasadnionych przypadkach, okresowo kontroluje pracowników zatrudnionych na takich stanowiskach”.
6. Ustanowienie odpowiednich procedur bezpieczeństwa na potrzeby wszelkich zewnętrznych dostawców usług, z którymi zawarto umowy. Pomimo że zewnętrzni dostawcy usług nie uczestniczą bezpośrednio w międzynarodowym łańcuchu dostaw, to jednak mogą mieć wpływ na jego bezpieczeństwo. Dlatego też wnioskodawca powinien zastosować odpowiednie środki, podobnie jak do partnerów handlowych, np. w przypadku firm, które zapewniają ochronę.
7. Programy na rzecz podnoszenia świadomości w zakresie bezpieczeństwa. Wnioskodawca, który chce uzyskać świadectwo AEOS, powinien rozwijać mechanizmy kształcenia i szkolenia pracowników w zakresie polityki bezpieczeństwa, rozpoznawania odstępstw od tej polityki oraz świadomości, jakie działania należy podjąć w przypadku luk w systemie bezpieczeństwa.
8. Wyznaczenie osoby do kontaktów kompetentnej w kwestiach bezpieczeństwa i ochrony.

Podsumowanie przeanalizowanych powyżej warunków i kryteriów uzyskania statusu AEO zawarto w tabeli 5.1.

TABELA 5.1. Warunki i kryteria uzyskania statusu AEO

Warunki i kryteria	AEOC	AEOS	Podstawa prawna
Przedsiębiorca	X	X	Art. 5 pkt 5 UKC
Z siedzibą na obszarze celnym UE	X	X	Art. 5 pkt 31 UKC
Zgodność	X	X	Art. 39 lit. a) UKC, art. 24 RW UKC
Odpowiedni system ewidencjonowania	X	X	Art. 39 lit. b) UKC, art. 25 RW UKC
Wypłacalność	X	X	Art. 39 lit. c) UKC, art. 26 RW UKC
Praktyczne standardy w zakresie kompetencji lub kwalifikacji zawodowych	X		Art. 39 lit. d) UKC, art. 27 RW UKC
Bezpieczeństwo i ochrona		X	Art. 39 lit. e) UKC, art. 28 RW UKC

ŹRÓDŁO: Komisja Europejska, *Upoważnieni przedsiębiorcy. Wytyczne*, Bruksela 2016, s. 11.

<sup>252</sup> Komisja Europejska, *Upoważnieni przedsiębiorcy...*, s. 61–63.

Pozwolenie AEO obowiązuje na terytorium całej UE, bez względu na to, w jakim państwie członkowskim zostało wydane. Wniosek o przyznanie statusu AEO powinien zostać złożony w państwie członkowskim, które ma największy dostęp do informacji i najlepsze możliwości sprawdzenia warunków i kryteriów, jakie powinien spełniać AEO. Po wstępnej ocenie wniosku pod względem formalnym, jeżeli jest on prawidłowy, następuje etap analizy zawartych w nim informacji wraz z oceną ryzyka (metoda mapowania ryzyka) i opracowaniem planu audytu. W trakcie czynności audytowych organ celny weryfikuje warunki i kryteria do wydania pozwolenia AEO<sup>253</sup>:

- bada dokumentację i w razie potrzeby weryfikuje jej autentyczność;
- dokonuje oględzin i sprawdza stan pomieszczeń oraz innych obiektów;
- ocenia wypłacalność wnioskodawcy;
- bada bezpieczeństwo systemów teleinformatycznych, w tym oprogramowania, pod względem możliwości prowadzenia kontroli zawartych w nich danych.

Raport końcowy stanowi podstawę ostatecznej decyzji do przyznania bądź nieprzyznania (audyt wykazał liczne rodzaje ryzyka, wykazane ryzyko jest zbyt duże, by można było przed nim efektywnie i skutecznie zabezpieczyć się za pomocą kontroli i nie ma możliwości podjęcia skutecznych działań naprawczych) wnioskodawcy statusu AEO. Zaznaczyć należy, że czynności audytowe są prowadzone również po wydaniu pozwolenia AEO w ramach monitorowania podmiotu, który uzyskał pozwolenie.

TABELA 5.2. Liczba pozwoleń AEO wydanych w poszczególnych krajach UE (stan na 18 września 2024 roku)

Lp.	Kraj UE	AEOC	AEOF	AEOS	Ogółem
1.	Austria	149	228	9	386
2.	Belgia	81	396	28	505
3.	Bułgaria	39	62	0	101
4.	Chorwacja	104	14	1	119
5.	Cypr	6	24	0	30
6.	Czechy	169	88	22	279
7.	Dania	43	108	3	154
8.	Estonia	12	25	2	39
9.	Finlandia	13	69	12	94
10.	Francja	523	1126	241	1 890
11.	Grecja	126	96	3	225
12.	Hiszpania	312	551	32	895

<sup>253</sup> Weryfikacja kryteriów AEO, 2024, <https://www.podatki.gov.pl/clo/informacje-dla-przedsiębiorców/aeo-i-uproszczenia-celne/aeo/wytyczne-i-instrukcje-aeo/weryfikacja-kryteriów-aeo/> [data dostępu: 5.10.2023].

Lp.	Kraj UE	AEOC	AEOF	AEOS	Ogółem
13.	Holandia	494	962	130	1 586
14.	Irlandia	74	211	1	286
15.	Litwa	68	97	1	166
16.	Luksemburg	11	24	4	39
17.	Łotwa	25	23	1	49
18.	Malta	7	11	1	19
19.	Niemcy	3 689	2 545	78	6 312
20.	Polska	611	296	46	953
21.	Portugalia	83	55	9	147
22.	Rumunia	95	162	22	279
23.	Słowacja	73	46	5	124
24.	Słowenia	62	63	11	136
25.	Szwecja	120	166	13	299
26.	Węgry	305	140	17	462
27.	Włochy	700	946	47	1 693
Ogółem		7 994	8 534	739	17 267

ŹRÓDŁO: European Commission, *Authorised Economic Operators – Query page*, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/eos/aeo\\_consultation.jsp?Lang=en&holderName=&aeoCountry=HR&certificatesTypes=AEOs&Expand=true&offset=1&showRecordsCount=0](https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/eos/aeo_consultation.jsp?Lang=en&holderName=&aeoCountry=HR&certificatesTypes=AEOs&Expand=true&offset=1&showRecordsCount=0) [data dostępu: 18.09.2024].

Analizując tabelę 5.2, należy wskazać, że w grupie krajów o największej liczbie podmiotów AEO znajdują się Niemcy, które są zdecydowanym liderem, a następnie Francja, Włochy, Holandia, a także Polska i Hiszpania. Jednak te dwa ostatnie państwa mają poniżej tysiąca przedsiębiorców ze statusem AEO. Wśród liderów tylko Niemcy i Polska mają więcej podmiotów o statusie AEOC (uproszczenia celne). W Polsce wynika to z faktu, że o jego nadanie w dużej mierze występują agencje celne i przedsiębiorstwa transportowe, spedycyjne i logistyczne (dokonujące również obsługi celnej). Często są to przedsiębiorstwa małe, o regionalnym zakresie działania – to znaczne rozdrobnienie skutkuje dużą liczbą pozwoleń AEO. Podobnie jest też w Niemczech. W przypadku pozwoleń AEOF dotyczących bezpieczeństwa i ochrony najczęściej wydano ich w Niemczech, we Francji, w Holandii oraz we Włoszech i w Hiszpanii. W Polsce – w porównaniu z pozwoleńiami AEOC – liczba wydawanych pozwoleń AEOF jest niewielka, ponieważ firmy spedycyjne, logistyczne są mniej zainteresowane posiadaniem statusu AEO.

Status AEO otrzymują więc przedsiębiorcy wiarygodni i wypłacalni, których organizacja, infrastruktura i stosowane zabezpieczenia systemów informatycznych oraz miejsc składowania towarów czy odpowiednio środków transportu zapewniają bezpieczeństwo miejsc i towarów oraz chronią przed nieuprawnionym dostępem.

Jako „upoważnieni przedsiębiorcy” korzystają z szeregu różnych przywilejów. Rodzaj i zakres przysługujących im ułatwień uzależnione są od posiadanego rodzaju pozwolenia AEO:

- pozwolenie AEOC – uproszczenia celne;
- pozwolenie AEOS – bezpieczeństwo i ochrona.

W tabeli 5.3 przedstawiono wszystkie rodzaje ułatwień przysługujących upoważnionemu przedsiębiorcy w zależności od rodzaju pozwolenia AEO.

TABELA 5.3. Uproszczenia – upoważniony przedsiębiorca

Rodzaj uproszczenia	AEOC	AEOS
<b>Uproszczenia na poziomie UE</b>		
Mniejsza liczba kontroli dokumentów i kontroli fizycznych (art. 38 ust. 6 UKC i art. 24 ust. 1 RD) w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> <li>• kontroli celnej dotyczącej bezpieczeństwa i ochrony</li> <li>• kontroli celnej dotyczącej zagrożeń fiskalnych</li> <li>• kontroli zgłoszeń po zwolnieniu towarów</li> </ul>	– X X	X – X
Priorytetowe traktowanie przesyłki w przypadku wytypowania do kontroli – przeprowadzenie kontroli poza kolejnością (art. 24 ust. 4 akapit 1 RD). Ułatwienie to jest bezpośrednio związane i uzależnione od rodzaju środka transportu oraz infrastruktury i możliwości technicznych oddziału celnego, w szczególności na granicy	X	X
Wybór miejsca przeprowadzenia kontroli (art. 24 ust. 4 akapit 2 RD)	X	X
AEO, korzystając z przysługującego mu ułatwienia, może zawnioskować o przeprowadzenie kontroli w innym miejscu niż urząd celny, miejscu uznanym lub wyznaczonym przez organ celny	X	X
Uprzednie powiadomienie o wybraniu przesyłki do kontroli (art. 24 ust. 2, 3 i 5 RD): <ul style="list-style-type: none"> <li>• jeżeli przedsiębiorca złożył przywózową deklarację skróconą, urząd celny pierwszego wprowadzenia, o którym mowa w art. 127 ust. 3 akapit pierwszy UKC, powiadamia go o wybraniu przesyłki do kontroli fizycznej. Powiadomienia dokonuje się przed przybyciem towarów na obszar celny UE. Uprawnienie to dotyczy AEOS;</li> <li>• jeżeli AEO złożył zgłoszenie celne wywozowe zgodnie z art. 171 UKC, organ celny właściwy do odebrania tego zgłoszenia celnego powiadamia AEO o wybraniu przesyłki do kontroli celnej: <ul style="list-style-type: none"> <li>– w przypadku, gdy powiadomienie odnosi się do zgłoszenia celnego z danymi bezpieczeństwa i ochrony, powyższe uprawnienie dotyczy AEOS;</li> <li>– jeśli natomiast powiadomienie ma związek z innymi przepisami prawa celnego, powyższe uprawnienie dotyczy AEOC</li> </ul> </li> </ul>	– – X	X X –
Szybszy i łatwiejszy dostęp do uproszczeń celnych (art. 38 ust. 5 UKC) – organy celne nie sprawdzają ponownie tych kryteriów, które zostały już sprawdzone przy przyznawaniu statusu upoważnionego przedsiębiorcy	X	–

Rodzaj uproszczenia	AEOC	AEOS
<b>Uproszczenia na poziomie UE</b>		
Uznawanie statusu AEO (art. 38 ust. 7 UKC):		
• status AEO uznawany jest przez organy celne we wszystkich państwach członkowskich UE	X	X
• status AEO uznawany jest na podstawie porozumień z krajami trzecimi (podstawa do korzystania z ułatwień, jakie przysługują rodzimym AEO w państwie trzecim), np. Szwajcaria, Norwegia, Japonia, Stany Zjednoczone oraz Chiny	–	X
Ułatwienia w procesie ubiegania się o status zarejestrowanego agenta, znanego nadawcy i uznanego nadawcy	–	X
<b>Uproszczenia na poziomie krajowym</b>		
Priorytetowa obsługa zgłoszeń celnych	X	–
Priorytetowa obsługa wszelkich wniosków składanych w sprawach celnych do organów KAS	X	X
Specjalne miejsca obsługi dla AEO	X	X
Odrębne pasy ruchu	X	X
Wysyłanie newsletterów do przedsiębiorców AEO	X	X
Przyznawanie większych ułatwień fakultatywnych w pozwoleniach na stosowanie procedury uproszczonej	X	X
Uruchomienie dla posiadaczy AEO linii kontaktowej z koordynatorem ds. AEO i uproszczeń	X	X
Mniej załączników do wniosków (uproszczenie to wynika z faktu uznawania spełniania warunków i kryteriów zweryfikowanych w toku postępowania o wydanie pozwolenia AEO)	X	X
Upoważnienie do nakładania i zdejmowania zamknięć urzędowych, a także jeżeli zaistnieje potrzeba dokonania przeładunku towarów w trakcie trwania operacji tranzytowej	X	–
Rozliczenie podatku VAT w deklaracji podatkowej	X	–

ŹRÓDŁO: Krajowa Administracja Skarbowa, *Ułatwienia dla upoważnionych przedsiębiorców (AEO)*, Warszawa 2017, s. 2–11.

Oprócz powyższych korzyści bezpośrednich przedsiębiorcy AEO osiągają również korzyści pośrednie, a mianowicie: mniej opóźnionych przesyłek, możliwość lepszego planowania, ograniczenie kradzieży i strat, zmniejszenie liczby incydentów związanych z personelem, niższe koszty kontroli dostawców i zwiększona współpraca, a także lepsze bezpieczeństwo i komunikacja pomiędzy partnerami łańcucha dostaw. Należy zauważyć, że wskazane korzyści pozytywnie oddziałują też na międzynarodowy łańcuch dostaw.

## 5.2. Procedury uproszczone

Przepisy UKC przewidują dwa rodzaje procedur uproszczonych: uproszczone zgłoszenie celne oraz wpis do rejestru zgłaszającego. Do momentu wejścia w życie unijnego kodeksu celnego były trzy rodzaje procedur uproszczonych: zgłoszenie celne niekompletne, zgłoszenie celne uproszczone oraz odprawa w miejscu. Dwie pierwsze procedury zastąpiło uproszczone zgłoszenie, a odprawę w miejscu zastąpił wpis do rejestru zgłaszającego.

Procedura celna w formie zgłoszenia uproszczonego pozwala na umieszczanie towarów pod procedurą celną po przedstawieniu zgłoszenia uproszczonego, z późniejszym przedstawieniem zgłoszenia uzupełniającego. Przy składaniu zgłoszenia celnego w posiadaniu zgłaszającego muszą być przynajmniej te dokumenty, które są niezbędne dla dopuszczenia towaru do obrotu. Regularne stosowanie zgłoszenia uproszczonego wymaga uzyskania pozwolenia. Podmiot, który je otrzymuje, może mieć status AEO, co stanowi znaczne uproszczenie przy pozyskiwaniu pozwolenia, albo też powinien spełniać takie same wymagania jak do uzyskania tego statusu.

W przypadku sporadycznego składania zgłoszenia istnieje wyjątek – organy celne mogą wyrazić zgodę (bez wydawania pozwolenia), aby osoba zgłosiła towary do procedury celnej w formie zgłoszenia uproszczonego, które nie zawiera wszystkich wymaganych danych lub do którego nie załączono wszystkich niezbędnych dokumentów (art. 166 ust. 1 UKC). Na tym etapie zgłaszający może nie mieć niektórych dokumentów wymaganych do objęcia towaru wnioskowaną procedurą, np. dotyczących pochodzenia lub wartości celnej, jednakże zobowiązany jest do przedłożenia wraz ze zgłoszeniem uproszczonym dokumentów warunkujących objęcie towaru wnioskowaną procedurą.

Zgłoszenie uzupełniające powinno zostać złożone:

- jeżeli organy celne mają zaksięgować należną kwotę należności celnych przywozowych w terminie 14 dni od dnia zwolnienia towarów – w terminie 10 dni od zwolnienia towarów (art. 146 ust. 1 RD UKC);
- jeżeli, pod warunkiem złożenia zabezpieczenia, został wyznaczony okres, po jakim powinna nastąpić zapłata wszystkich powstałych w tym czasie należności przywozowych, a zgłoszenie uzupełniające ma charakter ogólny, okresowy lub podsumowujący; okres, którego dotyczy zgłoszenie uzupełniające, nie może przekroczyć jednego miesiąca kalendarzowego. Termin na złożenie zgłoszenia uzupełniającego ustalają organy celne, nie może on przekraczać 10 dni od upływu okresu, którego dotyczy zgłoszenie uzupełniające (art. 146 ust. 2 RD UKC).

Zaznaczyć należy, że posiadacz pozwolenia na stosowanie zgłoszenia uproszczonego ma również dodatkowe ułatwienia związane z realizacją procedury, a mianowicie możliwość odroczenia należności celnych przy realizacji procedury uproszczonej oraz rozliczenia podatku VAT w deklaracji podatkowej.

W przypadku powyższej procedury uproszczonej towary będące przedmiotem importu powinny zostać przedstawione organowi celnemu we właściwym urzędzie celno-skarbowym. Ryzyko wystąpienia nieprawidłowości jest więc w tym przypadku mniejsze niż przy wpisie do rejestru zgłaszającego.

Podmioty dokonujące międzynarodowego obrotu towarowego najczęściej korzystają jednak z drugiej formy uproszczenia – z wpisu do rejestru zgłaszającego. Jest to najdalej idące uproszczenie. Wynika to z faktu, że tylko ta forma daje możliwość zwolnienia z obowiązku przedstawienia towarów w siedzibie organu, a w związku z tym możliwe są szybsze zwolnienie towarów, ograniczone koszty importu i eksportu towarów oraz mniejsza liczba kontroli fizycznych i kontroli dokumentów przed zwolnieniem towarów w porównaniu z procedurą standardową.

Na skorzystanie z tego uproszczenia wymagane jest pozwolenie. Jego posiadacz staje się osobą upoważnioną i zostaje zwolniony z obowiązku dostarczania towarów do urzędu celno-skarbowego (oddziału celnego). Zasadą jest, że ta sama osoba musi być i posiadaczem pozwolenia, i zgłaszającym, ale nie musi koniecznie mieć statusu upoważnionego przedsiębiorcy AEO. Jednak jeżeli nie ma nadanego statusu, powinna spełniać takie same wymogi jak do jego uzyskania.

Miejscem, do którego towary zostaną dostarczone, może być miejsce uznane lub magazyn czasowego składowania albo też inne miejsca, w którym towary mogą być składowane (np. skład celny). Jednak towary wprowadzane na obszar celny UE przed przybyciem powinny zostać objęte przywózową deklaracją skróconą, którą należy złożyć w urzędzie wprowadzenia (w urzędzie granicznym). Ma to na celu sprawdzenie bezpieczeństwa wprowadzanego towaru.

Kolejnym etapem jest wpis do rejestru zgłaszającego. Rejestr w procedurze uproszczonej stanowi formę ewidencji, do której prowadzenia zobowiązany jest posiadacz pozwolenia. Odnotowuje się w nim przywóz towarów z zagranicy. Zaznaczyć należy, że wpis zawiera mniejszą liczbę danych niż standardowe zgłoszenie celne. W procedurach przywózowych po przybyciu towaru na miejsce posiadacz pozwolenia wysyła powiadomienie o przybyciu towarów, a następnie niezwłocznie należy dokonać wpisu do rejestru.

Osoba, która uzyskała pozwolenie, wraz z wpisem do rejestru dokonuje obciążenia salda zabezpieczenia generalnego. Osoba upoważniona zobowiązana jest do saldowania zabezpieczenia generalnego i jego bieżącej kontroli, aby kwota wynikająca z długu celnego oraz zobowiązań podatkowych (o ile takie powstają i podlegają zabezpieczeniu) była zawsze zabezpieczona. Zwolnienie kwoty zabezpieczenia możliwe jest po dokonaniu zapłaty należności obciążającej saldo zabezpieczenia generalnego<sup>254</sup>.

---

<sup>254</sup> Ministerstwo Finansów, *Wytuczne w sprawie stosowania uproszczeń, o których mowa w art. 166, 179 i 182 UKC*, Warszawa 2021, s. 38.

Posiadacz pozwolenia na dokonanie wpisu do rejestru zgłaszającego, zgodnie z art. 234 ust. 1 RW<sup>255</sup>, ma następujące obowiązki:

- przedstawienie towarów organom celnym (z wyjątkiem zwolnienia z przedstawienia);
- dokonanie wpisu do rejestru;
- udostępnienie na żądanie organu danych ze zgłoszenia celnego wpisanego do rejestru oraz dokumentów dodatkowych;
- udostępnienie informacji dotyczących towarów objętych zakazami i ograniczeniami;
- przekazanie dokumentów załączonych do zgłoszenia;
- w przypadku zwolnienia z przedstawienia towarów posiadacz pozwolenia na prowadzenie magazynu czasowego składowania musi dysponować informacjami niezbędnymi do potwierdzenia zakończenia czasowego składowania (w przypadku, gdy towar znajduje się w magazynie czasowego składowania);
- złożenie zgłoszenia uzupełniającego.

Jak wskazano powyżej, procedura uproszczona wymaga złożenia do organu celno-skarbowego zgłoszenia uzupełniającego, które uzupełnia informacje zawarte w rejestrze. Jednak podkreślić należy, że zgodnie z przepisami prawa zgłoszenie celne w przypadku analizowanej procedury uproszczonej stanowi łącznie wpis do rejestru zgłaszającego oraz zgłoszenie uzupełniające. Dokonanie wpisu towarów do rejestru jest jednoznaczne z objęciem ich procedurą celną oraz powoduje powstanie długu celnego.

Zwolnienie towaru do procedury następuje<sup>256</sup>:

- po otrzymaniu decyzji organu celnego o zgodzie na zwolnienie towaru do procedury celnej z zastosowaniem uproszczeń (komunikat w systemie AIS/IMPORT) – organ celny decyzję w zakresie zwolnienia towarów lub ich wstrzymania powinien przekazać niezwłocznie, jednak nie później niż w ciągu 2 godzin od przedstawienia towarów (pozwolenie może przewidywać czas krótszy niż 2 godziny);
- w momencie dokonania wpisu do rejestru zgłaszającego – w przypadku uzyskania zwolnienia z wymogu przedstawienia towarów.

Wpis do rejestru zgłaszającego jest częściej stosowany niż uproszczone zgłoszenie. Przemawia za tym przede wszystkim możliwość odprawy towaru w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej lub w siedzibie obsługującej podmiot, a co za tym idzie – niższe koszty i krótszy czas odprawy towaru. Wynika to z istoty tej instytucji, a mianowicie upraszczania formalności związanych z objęciem towaru procedurą

<sup>255</sup> 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, 29.12.2015, s. 558).

<sup>256</sup> Ministerstwo Finansów, *Wytyczne w sprawie stosowania uproszczeń...*, s. 64.

celną. Korzystanie z tego uproszczenia daje również dodatkowe ułatwienia. W przypadku importu towarów są to: możliwość odroczenia terminu płatności należności celnych oraz rozliczenia podatku VAT w deklaracji podatkowej.

Analizując zakres czynności wykonywanych przez posiadacza pozwolenia na wpis do rejestru zgłaszającego, należy stwierdzić, że procedura ta jako element międzynarodowego łańcucha dostaw charakteryzuje się możliwością wystąpienia ryzyka. Dlatego też zgodnie z art. 233 RW, udzielając pozwolenia na złożenie zgłoszenia celnego w formie wpisu do rejestru zgłaszającego, organy celne tworzą plan kontroli dla konkretnego przedsiębiorcy, w którym przewiduje się sprawowanie dozoru celnego nad procedurami celnymi realizowanymi na podstawie pozwolenia, określa się częstotliwość kontroli celnych oraz zapewnia, że mogą one być prowadzone na wszystkich etapach wpisu do rejestru zgłaszającego. W planie tym przewiduje się też przeprowadzenie kontroli w przypadku zwolnienia z obowiązku przedstawienia towarów udzielonego zgodnie z art. 182 ust. 3 UKC.

Z ryzykiem wiązą się także sytuacje, gdy przedsiębiorca jest uprawniony do dokonywania konsolidacji przesyłek i nakładania zamknięć. Ma on wówczas uprawnienie do decydowania – i podejmowania związanego z tym ryzyka – kto w przedsiębiorstwie będzie dokonywał poszczególnych czynności związanych z prowadzoną działalnością, w tym między innymi kto jest odpowiedzialny za nakładanie/zdejmowanie zamknięć urzędowych. Trzeba jednak podkreślić, że za prawidłową realizację pozwolenia odpowiedzialny jest jego posiadacz, on również ponosi skutki związane z występowaniem nieprawidłowości. Uwzględniając fakt, że uproszczenie to charakteryzuje się wysokim stopniem wystąpienia ryzyka, z możliwości konsolidacji przesyłek i zakładania zamknięć wyłączone zostały następujące sytuacje:

- wywóz towarów akcyzowych transportowanych w ramach procedury zawieszenia podatku akcyzowego;
- wywóz towarów podlegających formalnościom wywozowym w celu uzyskania refundacji wywozowych w ramach wspólnej polityki rolnej, towarów podwójnego zastosowania;
- wywóz towarów podlegających kontroli weterynaryjnej z założoną plombą weterynaryjną oraz towarów podlegających kontroli fitosanitarnej z założoną plombą fitosanitarną<sup>257</sup>.

Ponieważ podmiotem realizującym wpis do rejestru jest podmiot mający status AEO lub spełniający takie same wymogi jak do uzyskania tego statusu, jest duże prawdopodobieństwo prawidłowego przebiegu procedury. Jednak pozostawienie przez unijnego prawodawcę tak szerokiego pola dla podmiotu zgłaszającego może powodować ryzyko naruszenia przepisów prawa celnego. W tym przypadku może ono dotyczyć utraty całości lub części należności celnych i podatkowych, ale również odnosić się

---

<sup>257</sup> Ibidem, s. 74–75.

do bezpieczeństwa państwa, zdrowia i życia ludzi oraz zwierząt czy też ochrony środowiska lub bezpieczeństwa rynku. Wśród towarów przywiezionych na obszar celny UE mogą być także te, którymi obrót jest ograniczony lub zakazany.

Organy celne w przypadku tego uproszczenia obdarzają podmiot większym zaufaniem niż inne podmioty korzystające z procedury uproszczonej. Mają jednak świadomość wyższego ryzyka. Pomimo powyższych zagrożeń należy podkreślić, że stosowanie tej instytucji prawa celnego znacząco przyspiesza przebieg łańcucha dostaw, a także obniża jego koszty.

Uproszczenia dotyczą również procedury wywozu. W tym przypadku do systemu AES wysyłane jest zgłoszenie celne zawierające wszystkie dane (tzw. pełne zgłoszenie celne). Brak natomiast zgłoszenia uzupełniającego. Upoważniony eksporter nie dostarcza do organu celno-skarbowego towarów w celu ich przedstawienia. Towar w miejscu uznanym zostaje załadowany – przeprowadzana może być konsolidacja przesyłek, nakładane są zamknięcia celne plombownicami, które zostały wydane przez organ celny w momencie wydania pozwolenia. Uwzględniając powyższe, za ryzyko w tym przypadku możemy uznać zdejmowanie i zakładanie zamknięć celnych przy konsolidacji przesyłek przez upoważnionego eksportera (po spełnieniu konkretnych wymogów oraz w określonych przepisami prawa sytuacjach), dokonywanie odpraw poza godzinami pracy organu, zwolnienie z obowiązku dostarczania do siedziby organu.

Konstatując, należy stwierdzić, że w procedurach uproszczonych organ celny z góry zakłada, że towary będą rzadziej kontrolowane, a kontrole mniej dolegliwe dla podmiotu. Taka sytuacja może powodować różnego rodzaju zagrożenia związane z kontrolą przed zwolnieniem towaru – mogą one dotyczyć ilości i rodzaju towarów obejmowanych procedurą. Dodatkim aspektem jest szybszy przepływ towarów w międzynarodowym obrocie, a tym samym niższe koszty.

### 5.3. Pozostałe ułatwienia

Ułatwieniem, na które należy zwrócić uwagę w kontekście bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego, jest wprowadzona przepisami unijnego kodeksu celnego samoobsługa celna (*self assessment*). W jej ramach podmiot zgłaszający ma możliwość podjęcia niektórych czynności kontroli celnej. Zgodnie z treścią art. 185 UKC organy celne na wniosek mogą pozwolić, aby pewne formalności celne w związku z przywozem lub wywozem towaru były dokonane przez przedsiębiorcę w celu określenia przez niego kwoty należności celnych przywozowych oraz by mógł przeprowadzić kontrolę pod dozorem celnym<sup>258</sup>. Samoobsługa celna obejmuje dwa typy uprawnień: dotyczące formalności celnych (określenie kwoty należności celnych przywozowych) oraz kontroli celnej (przeprowadzenie jej pod dozorem celnym, z przestrzeganiem zakazów i ograniczeń określonych w pozwoleniu). W przypadku towarów,

---

<sup>258</sup> Artykuł 185 ust. 1 UKC.

co do których stosowane są zakazy i ograniczenia, przekazanie uprawnień w zakresie kontroli zgodności z nimi możliwe jest tylko wówczas, jeśli wyrażą na to zgodę inne organy poza organami celnymi, uprawnione również do kontroli. Dotyczy to np. kontroli weterynaryjnej, sanitarnej, fitosanitarnej. Z powyższego uproszczenia mogą korzystać przedsiębiorcy ze statusem AEO. Zaznaczyć należy, że samoobsługa celna nie stanowi nowej lub dodatkowej formy (rodzaju) zgłoszenia celnego – jest tylko uproszczeniem, które umożliwia przekazanie upoważnionemu przedsiębiorcy jako podmiotowi zaufanemu niektórych zadań przypisanych organom celnym. Jednak objęcie towaru procedurą celną, zgodnie z zasadą ustanowioną przez UKC, wymaga zgłoszenia celnego, które może być zgłoszeniem standardowym, uproszczonym lub wpisem do rejestru zgłaszającego.

Uwagę należy zwrócić na charakterystyczne rozwiązanie odnoszące się do kontroli celnej występujące w przypadku uproszczenia polegającego na samoobsłudze celnej. Jak już wskazano, zgodnie z treścią art. 185 ust. 1 UKC organy celne mogą zezwolić przedsiębiorcy na przeprowadzenie kontroli pod dozorem celnym. Powyższe sformułowanie może budzić wątpliwości, czy jest to kontrola celna zarówno w kontekście wyraźnego wskazania w definicji legalnej realizujących ją podmiotów, jak i w kontekście samej istoty kontroli. Dokonując ustalenia językowego kontekstu powyższej normy, należy się też odwołać do wykładni systemowej i celowościowej. Regulacje prawa celnego mają przede wszystkim ustalić zasady wprowadzenia towarów na obszar celny UE oraz wyprowadzenia z tego obszaru, a także zapewnić zgodność działań w powyższym zakresie z tymi przepisami. Służy temu przede wszystkim kontrola celna, która jest częścią dozoru celnego. Przepisy prawa celnego nie wskazują innego rodzaju kontroli realizowanej na ich podstawie w stosunku do towarów wprowadzanych lub wyprowadzanych. W tym miejscu należy postawić pytanie: czy czynności kontrolne realizowane przez przedsiębiorcę w ramach samoobsługi celnej można uznać za czynności wykonywane w ramach kontroli celnej? Rzeczywiście kontrola ta obejmuje sprawdzanie zgodności obrotu towarowego dokonywanego z państwami spoza UE z przepisami prawa celnego i innymi przepisami ustanawiającymi ograniczenia i zakazy w obrocie. Jednak warto pamiętać, że kontrola ta realizowana jest przez podmiot zgłaszający towary, a nie przez organ celny. Działania te mają więc wiele cech tzw. kontroli wewnętrznej<sup>259</sup>.

Wskazane powyżej czynności podejmowane przez podmiot, który uzyskał pozwolenie na korzystanie z samoobsługi celnej, przepisy unijnego kodeksu celnego określają jako kontrolę pod dozorem celnym. Przepis art. 185 ust. 1 UKC zawiera wyraźną delegację do podjęcia czynności kontrolnych przez powyższy podmiot. Wyniki przeprowadzonych kontroli są uznawane przez organ (traktuje on je tak, jakby sam realizował te czynności). Dlatego też należy przyjąć stanowisko, że czynności kontrolne wykonywane przez podmiot, który uzyskał pozwolenie na korzystanie z samoobsługi celnej (zdjęcie zamknięć celnych, rewizja towarów i ewentualne pobranie próbek), są czynnościami realizowanymi w ramach kontroli celnej. Trzeba jednak zauważyć,

---

<sup>259</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 158–159.

że jest to kontrola specyficzna, w której widoczne jest daleko idące zaufanie organu do podmiotu zgłaszającego towar. Przyjęte przez unijnego prawodawcę rozwiązanie wykracza poza tradycyjne rozumienie kontroli. Jego specyfika wiąże się głównie z tym, że kontrola celna dotyczy towaru, który może podlegać kontroli tylko w określonym momencie<sup>260</sup>. Należy pamiętać, że prawo celne jest częścią prawa publicznego, co oznacza, że interes publiczny stanowi większą wartość niż interes prywatny (jednostki)<sup>261</sup>. Organ reprezentujący interes państwa, a w przypadku prawa celnego również interes zarówno państw członkowskich UE, jak i samej Unii, uprawniony jest do władczych rozstrzygnięć wobec podmiotu prywatnego. Uwzględniając interesy gospodarczo-społeczne, które chroni prawo celne, należy uznać, że kontrola celna powinna pozostać w zakresie działania organów celnych. Widoczna liberalizacja przepisów prawa celnego powinna działać na korzyść podmiotów dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego, jednak nie powinna zmniejszać zakresu działań organów egzekwujących przestrzeganie tych norm<sup>262</sup>.

Wprowadzenie w UKC powyższej instytucji oznacza zmianę relacji między administracją celną a podmiotami dokonującymi międzynarodowego obrotu towarowego – z tradycyjnej kontroli i wydawania poleceń na relację opartą bardziej na zaufaniu<sup>263</sup>. Jednak należy zwrócić uwagę, że czynności kontrolne podejmowane przez podmiot dokonujący zgłoszenia powinny być określone jako samokontrola (*self-control*) i powinny być wyraźnie wydzielone z kontroli celnej.

Przekazanie prawa do wykonania czynności kontrolnych podmiotowi, który uzyskał pozwolenie na korzystanie z powyższego uproszczenia, nie zamyka organowi celnemu drogi do dokonania kontroli. Czynności kontrolne realizowane przez organ celny dotyczą wówczas sposobu wykonania przekazanych uprawnień. Uwzględniając wprowadzoną przez unijny kodeks celny zasadę, że kontrole celne oparte są przede wszystkim na analizie ryzyka, zarządzanie ryzykiem pozostaje w zakresie kompetencji organu celnego. Wynika to z faktu, że uzyskane przez organ celny informacje w ramach przeprowadzonej analizy ryzyka są poufne. Dlatego też rozwiązania takie w odniesieniu do bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego mogą budzić zastrzeżenia. Pomimo że podmiot dokonujący samokontroli bezwzględnie powinien mieć status AEO, to jednak mogą wystąpić sytuacje zagrażające bezpieczeństwu łańcucha dostaw. W ocenie autorki tak daleko idące ułatwienia nie powinny mieć miejsca, tym bardziej że przepisy prawa celnego nie wskazują, że rozwiązanie to dotyczy tylko przesyłek o niskim ryzyku.

---

<sup>260</sup> Ibidem, s. 160.

<sup>261</sup> R. Oktaba, *Prawo celne*, Warszawa 2012, s. 1.

<sup>262</sup> M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*, s. 160.

<sup>263</sup> J. Liu, Y. Tan, J. Hulstijn, *IT Enabled Risk Management for Taxation and Customs: The Case of AEO Assessment in the Netherlands*, [w:] *Electronic Government 8th International Conference*, EGOV 2009, Linz 2009, s. 376.

Podobne rozwiązania funkcjonują w Stanach Zjednoczonych i Kanadzie (*Customs Self Assessment* – CSA Program). Mają one na celu maksymalizację przestrzegania przez importera przepisów prawa celnego oraz innych praw dotyczących międzynarodowego obrotu towarowego, przy jednoczesnym ułatwianiu przywozu towarów na obszar kraju. Dotyczy to jednak tylko przesyłek o niskim ryzyku.

Za uproszczenie korzystne pod względem bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego można uznać instytucję wiążącej informacji taryfowej (WIT) oraz wiążącej informacji o pochodzeniu towarów (WIP). Informacje te są udzielane przez organy na zapytanie podmiotów dokonujących obrotu towarowego, a ich szczególność wynika z faktu ich wiążącego charakteru i powszechności obowiązywania (na terenie całej UE). Zaznaczyć należy, że wiążąca informacja jest nie tylko uprawnieniem, lecz także obowiązkiem, ponieważ podmiot dokonujący międzynarodowego obrotu towarowego na wniosek, którego informacja została wydana, jest zobowiązany do umieszczenia informacji o decyzji w zgłoszeniu celnym.

Wiążąca informacja taryfowa jest decyzją rozstrzygającą o klasyfikacji taryfowej towarów, tj. ustalającą właściwy kod taryfy celnej dla określonego towaru. Jest to oficjalna informacja o klasyfikacji taryfowej towarów, która zapewnia jednolite i poprawne stosowanie nomenklatury towarowej dla potrzeb celnych na terenie UE. Decyzje WIT są ważne przez trzy lata od daty ich wydania i wiążące dla organów celnych oraz posiadacza jedynie w odniesieniu do towarów, dla których formalności celne zostały dokonane po dniu wydania informacji.

Decyzje WIT ułatwiają zarządzanie przedsiębiorstwem w zakresie kalkulacji przewidywanych zysków, ponieważ gwarantują właściwe naliczanie należności celnych. W kontekście nowych uwarunkowań w handlu międzynarodowym spowodowanych sankcjami w stosunku do Białorusi i Rosji posiadanie decyzji WIT pozwala podmiotowi na ustalenie, czy towar będący przedmiotem obrotu nie podlega ograniczeniom i zakazom w przywozie lub wywozie. Są one również pomocne przy ustalaniu refundacji wywozowych i wszelkich innych kwot ustanowionych dla wywozu lub przywozu w ramach wspólnej polityki rolnej, co zmniejsza ryzyko wyłudzenia należności z tytułu refundacji. Pozwalają też skrócić czas odprawy celnej. Wskazane korzyści wynikające z wydania decyzji WIT wpływają więc pozytywnie na bezpieczeństwo międzynarodowego obrotu towarowego nie tylko w kontekście fiskalnym, lecz także w zakresie bezpieczeństwa rynku, obywateli i środowiska. Wynika to z faktu, że dzięki poprawnie określonemu kodowi towaru szybko można stwierdzić nieprawidłowości w postaci błędnego oznakowania lub nieprawidłowego, niejasnego czy nieodpowiedniego opisu towarów. Nie można jednak zupełnie wykluczyć ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, które może dotyczyć zgodności rodzaju zgłaszanego towaru z towarem określonym w dokumencie WIT. Analiza ryzyka będzie więc ukierunkowana na stwierdzenie zgodności rodzaju towaru wskazanego w zgłoszeniu celnym i towaru opisanego w decyzji WIT.

Wiążąca informacja o pochodzeniu jest decyzją administracyjną wydawaną na wniosek podmiotu, który chce wiedzieć, jakie jest pochodzenie wytwarzanego przez niego towaru. Decyzja WIP nie zastępuje dokumentów potwierdzających pochodzenie

towarów. W kontekście konkretnej procedury celnej posiadacz decyzji musi być w stanie udowodnić, że dane towary oraz okoliczności decydujące o nabyciu pochodzenia odpowiadają pod każdym względem towarom i okolicznościom określonym w decyzji. Decyzje WIP zapewniają więc przedsiębiorcom dokonującym międzynarodowego obrotu informacje w odniesieniu do pochodzenia towarów, a tym samym ułatwiają pracę organów celnych oraz przyczyniają się do jednolitej interpretacji reguł pochodzenia. Ułatwia to organowi celnemu weryfikowanie dowodów pochodzenia towarów przesłanych przez administracje celne państw trzecich na podstawie umów o wolnym handlu lub o partnerstwie gospodarczym.

Warto zaznaczyć, że obecnie trwają prace nad wprowadzeniem wiążącej informacji o wartości celnej towaru. Rozwiązanie to przyniosłoby przedsiębiorcom znaczące uproszczenie i pewność w dokonywaniu międzynarodowych obrotów towarowych, obliczaniu należności celnych, a w konsekwencji podatkowych. Jednocześnie przyspieszyłoby odprawę celną towaru<sup>264</sup>.

Podkreślić należy, że klasyfikacja taryfowa, pochodzenie oraz wartość celna uznawane są za najistotniejsze obszary ryzyka, dotyczą bowiem elementów kalkulacyjnych cła w przywozie, jak również ryzyka związanego ze stosowaniem przepisów odnoszących się do ograniczeń w handlu. Dokonując analizy ryzyka, każdy z powyższych obszarów oceniany jest na osobnej macierzy, jednak w dalszych działaniach wszystkie wskaźniki ryzyka należy rozpatrywać łącznie.

Na lepsze zarządzanie międzynarodowym obrotem towarowym pozwala też odprawa scentralizowana – kolejne ułatwienie w międzynarodowym obrocie towarowym. Zgodnie z treścią art. 179 UKC organy celne mogą zezwolić osobie na jej wniosek na złożenie w urzędzie celnym właściwym ze względu na siedzibę tej osoby zgłoszenia celnego towarów, które będzie przedstawione w innym urzędzie celnym. Wnioskodawca ubiegający się o odprawę scentralizowaną musi być upoważnionym przedsiębiorcą w zakresie uproszczeń celnych (AEOC).

Odprawa scentralizowana umożliwia przedsiębiorcy ze statusem AEO uzyskanie pozwolenia w jednym państwie UE na wszystkie operacje przywozowe i wywozowe w ramach całej Unii. Takie rozwiązanie pozwala przedsiębiorcom scentralizować księgowość i płatność należności celnych tytułem wszystkich transakcji w ramach państwa członkowskiego wydającego pozwolenie, chociaż kontrola fizyczna i zwolnienie towarów będą mieć miejsce w innym państwie członkowskim<sup>265</sup>.

Posiadacz pozwolenia na korzystanie z odprawy scentralizowanej przedstawia we właściwym urzędzie celnym towary określone w tym pozwoleniu, składając w kontrolnym urzędzie celnym jeden z następujących dokumentów:

- kompletne zgłoszenie celne poza procedurami uproszczonymi;

---

<sup>264</sup> W. Czyżowicz, E. Gwardzińska, *Wartość celna towarów*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7, s. 35–36.

<sup>265</sup> Ministerstwo Finansów, *Odprawa scentralizowana realizowana pomiędzy co najmniej dwoma państwami UE. Wytyczne dla przedsiębiorców*, Warszawa 2021, s. 4.

- uproszczone zgłoszenie celne;
- wpis do rejestru zgłaszającego.

Zaznaczyć jednak należy, że podmiot korzystający z odprawy scentralizowanej powinien dostosować się do obowiązujących w państwach członkowskich ograniczeń i zakazów z przyczyn związanych ze zdrowiem, bezpieczeństwem itp. Przykładem towarów podlegających zakazom i ograniczeniom są narkotyki, materiały wybuchowe oraz zagrożone gatunki roślin i zwierząt.

Konstatując, trzeba stwierdzić, że rozwiązanie takie pozwala skrócić czas obsługi, a tym samym zmniejszyć koszty, jakie ponoszą uczestnicy międzynarodowego obrotu towarowego. Stosowanie odprawy scentralizowanej umożliwia zarządzanie odprawami celnymi z jednego miejsca, bez względu na lokalizację towarów objętych procedurami celnymi. Daje też możliwość lepszej kontroli nad prawidłowością transakcji celnych. Może więc również pozytywnie wpływać na bezpieczeństwo międzynarodowego obrotu towarowego.

# Rozdział 6. Kontrola celna w zarządzaniu bezpieczeństwem międzynarodowego obrotu towarowego – wyniki badań empirycznych

## 6.1. Metodologia prowadzonych badań

Kontrola celna dotychczas nie była przedmiotem badań. Niewiele jest publikacji naukowych poświęconych wyłącznie temu zagadnieniu<sup>266</sup>, oprócz tego sporadycznie ukazują się artykuły<sup>267</sup>. Jednak kontrola celna nie była badana w takim wymiarze jak w niniejszej monografii. W wielu opracowaniach dotyczących międzynarodowego obrotu towarowego czy też jego bezpieczeństwa nie wskazywano na kontrolę celną jako element, który może mieć na to istotny wpływ. Stanowi to istotną lukę badawczą, którą autorka spróbuje uzupełnić.

Badania zaprezentowane w monografii składają się z dwóch części:

- pierwsza – analiza danych wtórnych dotyczących zgłoszeń celnych i kontroli celnej;
- druga – badania ankietowe wyników kontroli celnych.

Celem pierwszego etapu badania było określenie relacji zgłoszenia celne–kontrola celna, co na dalszym etapie pozwoliło ustalić, czy bezpieczeństwo towarów, których dotyczy kontrola celna, zmienia się i jaki to ma wpływ na bezpieczeństwo międzynarodowego obrotu towarowego. Powyższy cel został skonkretyzowany szczegółowo przez:

- określenie liczby i rodzajów zgłoszeń celnych, które wpłynęły do organów celnych w okresie 2012–2022;
- określenie liczby zgłoszeń celnych podlegających weryfikacji (kontroli celnej) w okresie 2012–2022;
- określenie liczby ujawnionych nieprawidłowości w okresie 2012–2022.

---

<sup>266</sup>M. Laszuk, *Uwarunkowania kontroli celnej...*

<sup>267</sup>G. Mosiej, *System kontroli celnej w Polsce – próba oceny*, „Kontrola Państwowa” 2001, nr 6, s. 86; T. Szwad, *Kontrola celna w świetle regulacji kodeksu celnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2001, t. 49.

Pierwszy etap badania polegał na analizie danych wtórnych (w postaci bazy Excel) dotyczących zgłoszeń celnych oraz kontroli celnych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, obejmujących lata 2012– 2022. Tak szeroki okres pozwolił na lepsze pokazanie trendów w zakresie zarówno zgłoszeń celnych, jak i kontroli celnej, przy uwzględnieniu zmieniających się jej uwarunkowań, czyli ustanowienia Krajowej Administracji Skarbowej i włączenia kontroli celnej w strukturę kontroli celno-skarbowej. Zaznaczyć należy, że KAS zaczęła funkcjonować od 1 marca 2017 roku na mocy ustawy o KAS z 2016 roku.

W przeprowadzonych badaniach, dokonując analizy danych dotyczących zgłoszeń celnych, pod uwagę wzięto zgłoszenie celne zwykłe, zgłoszenie celne uproszczone i powiadomienia (stosowane w przypadku podmiotów korzystających z najdalej idącego uproszczenia – wpisu do rejestru). Następnie dane te odniesiono do danych dotyczących zgłoszeń celnych, które objęte były kontrolą. Uwzględniając, że kontrola celna nie jest obligatoryjnym elementem dozoru celnego, ukazano, jaka część zgłoszeń poddawana jest kontroli. W celu uzupełnienia powyższej analizy pokazano również, jaki procent zgłoszeń celnych zawiera nieprawidłowości, których część może świadczyć o tym, że towar może zagrażać szeroko rozumianemu bezpieczeństwu. Dane liczbowe nie wskazują liczby nieprawidłowości wykrywanych w wyniku kontroli, dlatego aby uzupełnić i poszerzyć te informacje, przeprowadzono badania ankietowe.

Trzeba podkreślić, że kontrola celna skupia się przede wszystkim na towarze. Ma ona zapewnić, że towar, który jest wprowadzany lub wyprowadzany z danego obszaru celnego, jest zgodny z przepisami prawa i bezpieczny. Przez bezpieczny towar, jak już wskazano w części teoretycznej, należy rozumieć zgodność towaru z zasadami ochrony własności intelektualnej, towar bezpieczny dla konsumentów oraz podmiotów łańcucha dostaw, bezpieczny dla środowiska, niezagrażający bezpieczeństwu publicznemu, nienaruszający zakazów ani ograniczeń.

Celem drugiego etapu, czyli badań ankietowych, było więc przede wszystkim ustalenie, jakie nieprawidłowości są wykrywane w wyniku kontroli celnej. Powyższy cel został skonkretyzowany przez cel szczegółowy – identyfikacja i ocena najczęściej występujących nieprawidłowości ustalonych w wyniku przeprowadzonych kontroli celnych.

Badania ankietowe przeprowadzono wśród agencji celnych, które pełnią funkcję przedstawicieli bezpośrednich lub pośrednich podmiotów dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego. W ich imieniu dokonują formalności celnych związanych z przywozem, wywozem towaru lub objęciem go procedurą specjalną. Badania w agencjach celnych są szczególnie uzasadnione, gdyż pokazują szeroki zakres podmiotów dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego. Wynika to z faktu, że znaczna większość przedsiębiorstw korzysta z usług agencji celnych.

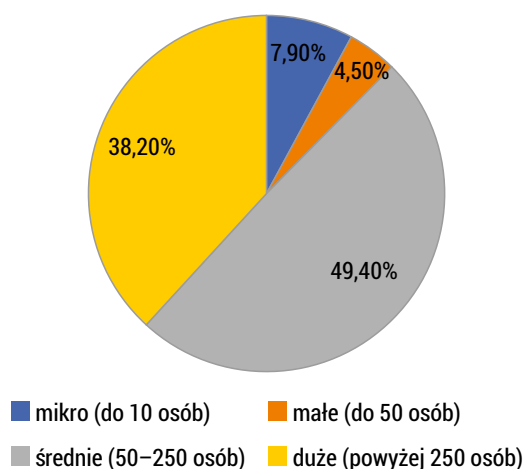
W badaniu wykorzystano technikę zbierania danych CAWI (*Computer Assisted Web Interview*), co umożliwiło dotarcie do większej liczby agencji celnych. Kwestionariusz ankiety umieszczono na platformie Google Forms, a następnie za pomocą poczty elektronicznej rozesłano zaproszenia do jej wypełnienia. W badaniu udział wzięło 89 agencji celnych.

Należy zaznaczyć, że brak jest informacji o liczbie wszystkich agencji celnych funkcjonujących w Polsce. W ostatnim czasie liczba ta mogła się zmniejszyć ze względu na zamknięcie wielu przejść granicznych na granicy z Białorusią oraz z Rosją. Do badania ankietowego wykorzystano ogólnodostępne informacje (listy członków izb) zawarte na stronach Polskiej Izby Logistyki i Spedycji (liczy 184 członków, a duża ich część – firm logistycznych, spedycyjnych – ma agencje celne, które są również członkami) oraz Polskiej Izby Cła, Logistyki Spedycji (liczy 35 członków – większość to agencje celne).

Odnosząc się do omówionych badań oraz mając na uwadze wskazane cele, przyjęto następujące hipotezy:

1. **W latach 2012–2022 wzrosła liczba składanych zgłoszeń przy jednoczesnej zmianie ich struktury – zmniejszenie proporcji zwykłych zgłoszeń celnych na rzecz zgłoszeń uproszczonych i powiadomień, co ma odzwierciedlenie w międzynarodowym obrocie towarowym – przepływ towarów jest bardziej bezpieczny i szybszy.**
2. **Kontrole celne mają tendencję spadkową, co związane jest z dużą liczbą pozwoleń AEO.**
3. **W latach 2012–2022 zaobserwowano coraz mniejszy udział zgłoszeń celnych z nieprawidłowościami w ogólnej liczbie skontrolowanych zgłoszeń, co pozytywnie oddziałuje na międzynarodowy obrót towarowy.**

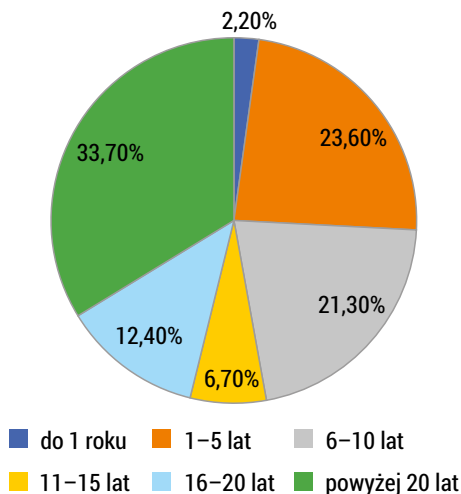
W ankiecie zawarto pytania dotyczące wielkości agencji, stażu pracy osób wypełniających ankietę, wykształcenia oraz zakresu wykonywanych czynności. Jak wynika z analizy danych odnoszących się do wielkości agencji celnych biorących udział w badaniu, większość z nich to podmioty średnie (49,40%) oraz duże (38,2%). Ta dominacja wynika z faktu, że wiele agencji celnych mieści się w strukturze dużych firm spedycyjnych, logistycznych.



WYKRES 6.1. Wielkość respondentów (agencji celnych)

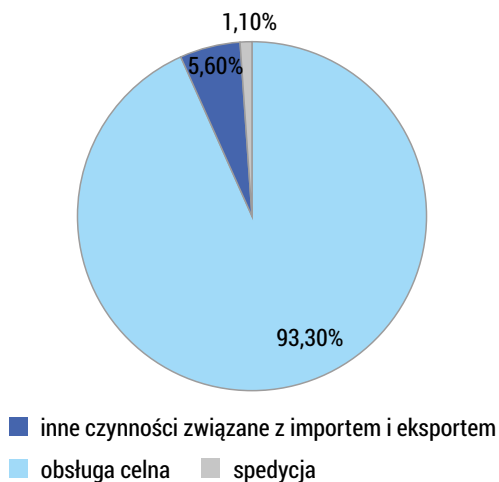
ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Wśród wypełniających ankietę aż 37,8% stanowiły osoby z ponaddwudziestoletnim stażem pracy w agencji. Tylko 2,2% miało bardzo krótki staż pracy – do roku. Świadczy to, że w agencjach celnych pracują osoby z dużym doświadczeniem. Zaznaczyć też należy, iż większość osób wypełniających ankietę miała wyższe wykształcenie.



WYKRES 6.2. Staż pracy w agencji celnej osób wypełniających ankietę

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.



WYKRES 6.3. Zakres wykonywanych obowiązków respondentów

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

W pytaniu o główny zakres wykonywanych obowiązków przez osoby, które wypełniały ankietę, aż 93,3% odpowiedziało, że zajmują się obsługą celną – głównie

wypełnianiem i przygotowywaniem dokumentów (w tym zgłoszeń celnych) do odprawy celnej towaru. Tylko 5,6% odpowiedziało, że zajmuje się innymi czynnościami związanymi z importem i eksportem, a 1,1% zajmuje się głównie spedycją.

## 6.2. Zakres i wyniki kontroli celnych w latach 2012–2022 – analiza statystyczna danych Krajowej Administracji Skarbowej

Podstawowym dokumentem towarzyszącym przywozowi lub wywozowi towarów jest zgłoszenie celne. Dotyczy to znaczącej części procedur zarówno zwykłych, jak i specjalnych. Wyjątek stanowi jedynie procedura wolnego obszaru celnego, która nie wymaga złożenia takiego zgłoszenia. W przypadku procedur celnych uproszczonych dokumentem potwierdzającym przywóz lub wywóz towaru jest uproszczone zgłoszenie celne, a w przypadku przywozu towaru również powiadomienie, które jest w najdalej idącym uproszczeniu polegającym na wpisie do rejestru. Należy jednak zaznaczyć, że po dokonaniu powiadomienia musi nastąpić złożenie zgłoszenia uzupełniającego, choć nie dla każdego powiadomienia musi to być odrębne zgłoszenie celne. Jedno zgłoszenie może obejmować kilka, a nawet kilkanaście powiadomień.

Złożenie zgłoszenia celnego jest obowiązkiem każdego podmiotu dokonującego przywozu towarów spoza obszaru celnego UE lub wywozu poza obszar celny UE. Podmioty importujące i eksportujące towary są podmiotami w międzynarodowym łańcuchu dostaw. Zgłoszenie celne dla organów celnych jest najważniejszym źródłem informacji o towarze i podmiotach dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego. Zawiera dokładne informacje o rodzaju, ilości i wartości towaru, wskazuje nadawcę i odbiorcę, przewoźnika, a także zawiera podstawowe informacje o transakcji i towarze. Powyższe dane są istotne dla bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego, a dokładnie na ich podstawie można ustalić, czy jest to towar bezpieczny, czy też nie. Podkreślić należy, że nie jest to jedyny gwarant bezpieczeństwa. Szczególną rolę odgrywają przeprowadzane przez służby celno-skarbowe kontrole celne, które opierają się przede wszystkim na zgłoszeniach celnych.

W poniższych danych zgłoszenie celne nie oznacza zgłoszenia celnego z jedną pozycją taryfową, lecz należy je rozumieć jako jeden numer w ewidencji. Mogą więc być zgłoszenia celne z wieloma pozycjami towarowymi. Administracja celno-skarbowa czuwa nad tym, aby międzynarodowy obrót towarowy był zgodny z przepisami prawa, dlatego też ważne są dla niej wszelkie informacje o towarze: jego kod CN, rodzaj, ilość, ustanowione w stosunku do towaru kontyngenty, zakazy czy ograniczenia. Większość tych informacji zawiera zgłoszenie celne. Dlatego też uznawane jest za bardzo ważny dokument dla realizacji przez administrację celów fiskalnych, a w ostatnim czasie również celów związanych z bezpieczeństwem.

W tabeli 6.1 przedstawiono liczbę zgłoszeń składanych w procedurach przywozowych. Pojęcie to obejmuje nie tylko procedurę dopuszczenia do obrotu, lecz także przykładowo procedurę uszlachetniania czynnego, procedurę odprawy czasowej, objęcie towarów procedurą składowania celnego, powrotny przywóz z jednoczesnym dopuszczeniem do obrotu. Prezentowane poniżej dane statystyczne nie obejmują zgłoszeń uzupełniających składanych w związku ze złożeniem powiadomienia. Umieszczenie w danych powiadomień, a następnie zgłoszeń uzupełniających, które mogą obejmować kilka powiadomień, prowadziłyby do dublowania się danych i braku ich wiarygodności.

TABELA 6.1. Złożone zgłoszenia celne w przywozie towarów

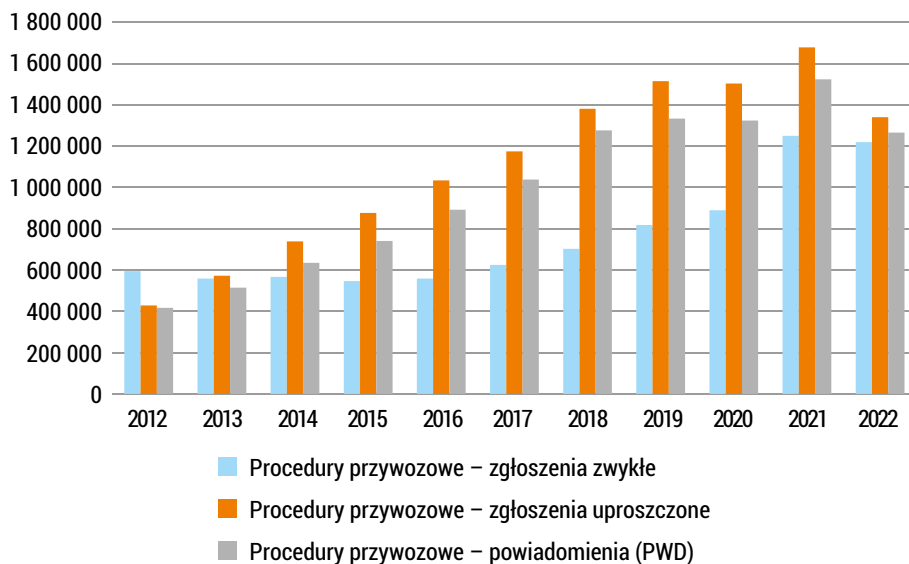
Rok	Przywóz towarów – zwykle zgłoszenia celne (SAD)	Przywóz towarów (procedura uproszczona)		Suma
		powiadomienia (PWD2)	zgłoszenia celne (SAD)	
2012	594 323	416 476	427 694	1 438 493
2013	558 114	514 269	571 917	1 644 300
2014	566 494	634 392	737 982	1 938 868
2015	546 012	740 184	876 031	2 162 227
2016	558 392	891 462	1 033 339	2 483 193
2017	624 194	1 037 564	1 173 818	2 835 576
2018	701 945	1 276 014	1 380 286	3 358 245
2019	817 909	1 333 029	1 514 114	3 665 052
2020	888 725	1 323 620	1 502 629	3 714 974
2021	1 249 153	1 522 822	1 677 643	4 449 618
2022	1 218 561	1 264 795	1 339 461	3 822 817

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Odnosząc się do tabeli 6.1, należy wskazać, że z roku na rok liczba składanych zgłoszeń celnych i powiadomień wzrastała. Widoczne jest to zarówno w procedurach zwykłych, jak i uproszczonych. Wskazać należy, że w porównaniu z rokiem 2012 liczba złożonych wszystkich rodzajów zgłoszeń celnych (w tym powiadomień) wzrosła w roku 2022 o 165,8%. Uszczegółowiając, w 2022 roku liczba zgłoszeń zwykłych w porównaniu z rokiem 2012 wzrosła o 105%, liczba powiadomień zaś o 203,7%, a największy wzrost widoczny jest w przypadku zgłoszeń uproszczonych – ich liczba wzrosła o 213,2%. Powyższe wzrosty związane były oczywiście z rosnącą międzynarodową wymianą towarową. Należy jednak zauważyć, że największy wzrost składanych dokumentów i informacji przywozowych widoczny był w przypadku procedur uproszczonych. W znacznej mierze było to związane z upowszechnianiem się instytucji upoważnionego przedsiębiorcy, który głównie korzysta z procedur uproszczonych.

Konstatując, trzeba stwierdzić, że obecny wzrost międzynarodowego obrotu towarowego łączy się ze wzrostem liczby procedur uproszczonych, co oznacza szybszą wymianę towarów (szybszy międzynarodowy obrót towarowy) Czy jednak te zmiany oznaczają wymianę towarów w większym stopniu bezpiecznych?

Analiza powyższych danych pozwoliła wykazać dwie istotne tendencje (wykres 6.4): znaczący wzrost liczby uproszczonych zgłoszeń celnych i powiadomień oraz wolniejszy wzrost liczby zwykłych zgłoszeń celnych.



WYKRES 6.4. Relacja między zgłoszeniami celnymi zwykłymi, zgłoszeniami celnymi uproszczonymi i powiadomieniami

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Jak wskazano powyżej, w 2022 roku liczba zgłoszeń zwykłych w porównaniu z rokiem 2012 wzrosła o 105%. Znacznie większy (szybszy) był wzrost stosowanych w procedurach uproszczonych powiadomień i zgłoszeń uproszczonych – pomiędzy rokiem 2012 a 2020 liczba powiadomień wzrosła o 203,7%, w przypadku zaś zgłoszeń uproszczonych – o 213,2%. Największy wzrost odnotowano więc przy zgłoszeniach uproszczonych.

W 2012 roku w ramach procedur zwykłych złożono 594 323 zgłoszenia celne – udział zwykłych zgłoszeń celnych we wszystkich złożonych zgłoszeniach i pozwoleniach wynosił więc 41,3%. Z kolei w roku 2022 złożono 1 218 544 zgłoszenia – udział zwykłych zgłoszeń celnych w ogólnej liczbie zgłoszeń złożonych w tym roku wynosił 31,9%. Widoczny jest więc spadek zwykłych zgłoszeń celnych o 9,4 punktów procentowych w stosunku do całkowitej liczby wszystkich składanych zgłoszeń i powiadomień. Natomiast w przypadku powiadomień i zgłoszeń uproszczonych:

- udział powiadomień w ogólnej liczbie składanych zgłoszeń wyniósł w 2012 roku 29%, a w 2022 roku 33,01%, co daje 4,1 punktów procentowych wzrostu;
- udział zgłoszeń uproszczonych w ogólnej liczbie składanych zgłoszeń wyniósł w 2012 roku 29,7%, a w 2022 roku 35%, co daje 5,3 punktów procentowych wzrostu.

Powyższe dane potwierdzają, że podmioty dokonujące międzynarodowego obrotu towarowego coraz częściej korzystają z uproszczonych procedur celnych. Najczęściej wiąże się to z obowiązkiem posiadania statusu AEO, co jest szczególnie istotne dla międzynarodowego łańcucha dostaw. Obecnie aż 611 podmiotów ma pozwolenia AEOC – uproszczenia celne, 296 podmiotów pozwolenia AEOF – uproszczenia celne i/lub bezpieczeństwo i ochrona oraz 46 pozwolenia AEOS – bezpieczeństwo i ochrona. Udzielenie statusu AEO łączy się z wieloma działaniami sprawdzającymi dokonywanymi przez organy celne, przede wszystkim przeprowadzany jest bardzo dokładny audyt dotyczący spełnienia określonych przepisami prawa wymagań.

Aby międzynarodowy obrót towarami był bezpieczny, administracja celna powinna koncentrować się nie tylko na ładunkach wwożonych na obszar celny, lecz także na całej drodze przemieszczania się towaru – od producenta przez eksportera, przewoźnika, spedytora, przedstawiciela celnego aż do importera. Dlatego rozwiązaniem o szczególnym znaczeniu jest, aby jak najwięcej podmiotów w międzynarodowym łańcuchu dostaw miało certyfikaty bezpieczeństwa – wówczas przez łańcuch ten będą przepływać towary bezpieczne. Istotne jest również, aby unijny status upoważnionego przedsiębiorcy był uznawany przez jak największą liczbę państw, co można osiągnąć, zawierając porozumienia o wzajemnym uznawaniu statusu AEO.

Posiadanie statusu AEO przez podmioty uczestniczące w międzynarodowym obrocie towarowym jest ważne ze względu na przemieszczający się towar. Wynika to z faktu, że funkcjonowanie w obrocie towarowym takich podmiotów znacząco zmniejsza ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w obrocie towarowym, takich jak przewóz towarów, którymi obrót jest zakazany czy ograniczony. Jednak pomimo że ryzyko jest mniejsze, to nie można go wykluczyć zupełnie. Częste zmiany przepisów w związku z sytuacją międzynarodową – wprowadzanie nowych ograniczeń, zakazów czy też błąd człowieka – mogą zwiększać ryzyko. Dlatego też powinna być przeprowadzana kontrola celna procedur uproszczonych.

Status AEO daje możliwość korzystania z procedur uproszczonych oraz stosowania innych rodzajów uproszczeń (np. scentralizowanej odprawy), co znacznie poprawia szybkość przepływu towarów w międzynarodowym łańcuchu dostaw. Procedury uproszczone oraz inne uproszczenia zmniejszają zakres obowiązków związanych z dokumentami stosowanymi w międzynarodowym obrocie towarowym. Mniejsza liczba dokumentów, mniej obowiązków związanych z odprawą celną, priorytetowa obsługa zgłoszeń celnych, mniejsza liczba kontroli – to wszystko przyczynia się do skrócenia czasu przepływu towarów, a tym samym obniżenia kosztów międzynarodowego obrotu towarowego. Dlatego stałe zwiększanie liczby uproszczonych zgłoszeń celnych pozytywnie wpłynie na międzynarodowy handel.

Pozytywny wpływ ma również wzrost powiadomień składanych przy przywozie towarów w sytuacji, gdy podmiot dokonujący przywozu korzysta z uproszczenia polegającego na wpisie do rejestru. Jest to najdalej idąca w uproszczeniach procedura – towary, które są nią objęte, nie muszą być przedstawiane organom celnym w urzędzie celno-skarbowym. Odprawa towarów odbywa się u przedsiębiorcy i polega na wpisie danych do rejestru, a w dalszej kolejności złożeniu zgłoszenia uzupełniającego. Korzystający z procedury jedynie powiadamia organ celny o przywozie towarów. Jednak możliwość wystąpienia ryzyka nieprawidłowości jest większa niż przy innych uproszczeniach. Przepisy UKC przewidują w przypadku tego uproszczenia możliwość dokonania samokontroli towarów, która może być uznana za kontrolę celną. Obecnie przepis ustanawiający instytucję samokontroli w Polsce nie jest stosowany. Jest to rozwiązanie słuszne, ponieważ tak dalece posunięte ułatwienie może się przyczynić do wielu nieprawidłowości w odprawie towarów. Sytuacja taka może być wykorzystana do wprowadzenia towarów zagrażających bezpieczeństwu (pomimo statusu AEO), może również zwiększyć koszty obrotu towarowego, pomimo że będzie miało to miejsce na jednym z ostatnich etapów międzynarodowego obrotu towarowego.

Konstatując, zmiany w zakresie rodzajów składanych zgłoszeń celnych polegają na zwiększeniu liczby uproszczonych zgłoszeń oraz powiadomień. Skutkuje to mniejszą liczbą dokumentów i czynności wykonywanych w związku z odprawą celną towarów, a tym samym szybszym przepływem towarów w międzynarodowym obrocie towarowym. Jednak czy jest to korzystne dla bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego? Odpowiedzią na to pytanie może być wspólne funkcjonowanie w handlu międzynarodowym dwóch paradygmatów: ułatwienia i uproszczenia oraz bezpieczeństwa. Wszelkie działania podejmowane zarówno na szczeblu międzynarodowym, jak i na szczeblach państw dążą do zapewnienia równowagi pomiędzy powyższymi paradygmatami. Wynikiem tych działań jest instytucja upoważnionego przedsiębiorcy, która daje duże gwarancje bezpiecznego towaru w międzynarodowym obrocie towarowym. Należy jednak w dalszym ciągu analizować i udoskonalać tę instytucję. Oprócz tego trzeba się zastanowić nad funkcjonowaniem niektórych rodzajów ułatwień – takich jak samokontrola, która może się przyczynić do zmniejszenia bezpieczeństwa.

Proces międzynarodowej wymiany towarowej jest zróżnicowany: z jednej strony funkcjonuje cały szereg ułatwień – spadek stawek podstawowych, rozbudowany system preferencji czy instytucja upoważnionego przedsiębiorcy, a z drugiej strony jest cały szereg środków ochronnych – cła antidumpingowe, cła wyrównawcze, ograniczenia czy zakazy. Jednak bez względu na to, czy są to ułatwienia, uproszczenia, czy są to ograniczenia, kontrola celna jest niezbędna.

Zgłoszenie celne jest najważniejszym dokumentem w kontroli celnej. W stosunku do zgłoszeń celnych, które mają być kontrolowane, wystawiane są dyrektywy. Nie wszystkie kończą się kontrolą, dlatego też wyróżnia się zgłoszenia celne

z obsługowanymi dyrektywami, a więc te, które zostały poddane kontroli celnej<sup>268</sup>. Zgłoszenie celne zakwalifikowane do kontroli celnej oznacza, że co najmniej jedna pozycja taryfowa została w nim zakwalifikowana do kontroli. Źródłami dyrektyw mogą być: analiza ryzyka, losowe wyznaczenie, zlecenie dyspozytora, zlecenie administratora systemu, segmentacja. Analizując dane dotyczące kontroli celnej, należy stwierdzić, że w ostatnich latach widoczny jest spadek przeprowadzanych kontroli celnych. Kontrolowane są zgłoszenia, które najbardziej rokują.

TABELA 6.2. Przywóz towarów – zgłoszenia poddane kontroli (z dyrektywami obsługowanymi)

Rok	Zgłoszenia celne (SAD) z obsługowanymi dyrektywami	Procedura uproszczona		Suma
		powiadomienia (PWD2) z obsługowanymi dyrektywami	zgłoszenia celne (SAD) z obsługowanymi dyrektywami	
2012	48 886	7 761	8 700	65 347
2013	28 297	10 240	7 766	46 303
2014	30 182	10 717	12 711	53 610
2015	54 095	17 765	49 355	121 215
2016	65 964	1 909	65 004	132 877
2017	95 173	31 193	82 946	209 312
2018	125 960	51 882	139 949	317 791
2019	55 507	32 344	32 330	120 181
2020	41 041	25 138	8 742	74 921
2021	53 506	25 008	8 091	86 605
2022	60 714	21 086	8 050	89 850

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

<sup>268</sup> Od zasady, że zgłoszenia z dyrektywami obsługowanymi podlegają kontroli celnej, może wystąpić wyjątek. Kierownik może odstąpić od kontroli celnej zgłoszenia z obsługowaną dyrektywą po wskazaniu powodów. Pomimo tego, że kontrola celna nie miała miejsca, zgłoszenie to wskazywane jest jako zgłoszenie z obsługowaną dyrektywą. Jednak takich zgłoszeń jest niewiele, w statystykach nie są one wyodrębniane.

TABELA 6.3. Procentowy udział zgłoszeń z obsłużonymi dyrektywami we wszystkich zgłoszeniach

Rok	Złożone zgłoszenia celne w procedurach przywozowych	Zgłoszenia poddane kontroli celnej (z obsłużonymi dyrektywami)	Procentowy udział zgłoszeń poddanych kontroli we wszystkich zgłoszeniach
2012	1 438 493	65 347	4,50
2013	1 644 300	46 303	2,80
2014	1 938 868	53 610	2,80
2015	2 162 227	121 215	5,60
2016	2 483 193	132 877	5,40
2017	2 835 576	209 312	7,40
2018	3 358 245	317 791	9,40
2019	3 665 052	120 181	3,30
2020	3 714 974	74 921	2,00
2021	4 449 618	86 605	1,90
2022	3 822 817	89 850	2,40

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Analizując zgłoszenia celne z obsłużonymi dyrektywami, a więc te, które zostały poddane kontroli celnej, należy zauważyć, że w latach 2019–2022 nastąpił znaczący spadek kontrolowanych zgłoszeń celnych przywozowych, pomimo że ich ogólna liczba rosła. Widoczne jest to zarówno w wartościach liczbowych, jak i w udziale zgłoszeń kontrolowanych we wszystkich złożonych zgłoszeniach. Przyczyn znacznego spadku kontroli upatrywać można w kilku przesłankach:

- z systemu zgłoszeń celnych AIS wyłączono zgłoszenia dotyczące przesyłek o niskiej wartości (do 150 EUR na przesyłkę, zgłoszenie z zestawem danych H7) oraz przesyłek pocztowych o wartości nieprzekraczającej 1000 EUR (zgłoszenie z zestawem danych H6) – są one składane w systemie AIS/e-COMMERCE. W przeprowadzonej analizie, uwzględniając inny charakter ryzyka oraz jego niski poziom, pominięto powyższe zgłoszenia (omawianie nowego systemu znacząco rozbudowałyby monografię, zagadnienia te omówione zostaną w oddzielnej publikacji);
- wpływ na zmniejszenie się liczby dokonywanych kontroli może mieć również wzrost liczby składanych zgłoszeń celnych uproszczonych oraz powiadomień w przypadku wpisu do rejestru, a są one rzadziej kontrolowane;
- zmiana podejścia KAS do kontroli celnych – ustawą o KAS wprowadzono nowe rozwiązanie, czyli kontrolę celno-skarbową<sup>269</sup>; kontrole celne realizowane

<sup>269</sup> W uzasadnieniu do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wskazano, że celem kontroli celno-skarbowej jest przede wszystkim ochrona interesów i praw majątkowych. Projektodawca

są w mniejszych ilościach niż kontrole skarbowe czy podatkowe (ich wyniki przynoszą duże korzyści dla budżetu państwa).

Zaznaczyć należy, iż pomimo że kontrola celna dotyczy przede wszystkim towarów (sprawdzone są poprawność klasyfikacji towarów, wartość celna, pochodzenie towarów), to również sprawdzane są informacje odnoszące się do importera, eksportera czy też przewoźników, co daje większe bezpieczeństwo innym podmiotom uczestniczącym w międzynarodowym obrocie towarowym.

Kontrola celna ma szczególne znaczenie w przywozie towarów na dany obszar celny. Jednak nie należy jej wiązać tylko z początkowym i końcowym etapem dostawy towaru. Towar, przemieszczając się do miejsca docelowego, obejmowany jest procedurą tranzytu. W każdym państwie, przez które przebiega jego trasa, organy celne, rozpoczynając na swoim terytorium celnym procedurę tranzytu, sprawdzają dokumenty oraz zamknięcia celne. Czynności te można uznać też za czynności kontrolne, które mogą być podjęte w sytuacji, gdy wystąpią jakiegokolwiek nieprawidłowości w procedurze tranzytu. Jest to zgodne z zasadą, że towar już objęty procedurą tranzytu może w każdym miejscu i w każdym czasie podlegać kontroli organu celnego – a więc w każdym momencie przebiegu łańcucha dostaw organ celny może dokonać kontroli celnej.

Przeprowadzana kontrola celna, jak już wspomniano, może zakończyć się wynikiem pozytywnym, co oznacza brak nieprawidłowości, albo wynikiem negatywnym, w sytuacji, gdy je zidentyfikowano:

- wynik negatywny – zidentyfikowano nieprawidłowości, które wymagają uregulowania sytuacji towaru w inny sposób niż zwolnienie do procedury;
- wynik negatywny – zidentyfikowano nieprawidłowości, które wymagają wydania rozstrzygnięcia administracyjnego (np. decyzji).

TABELA 6.4. Przywóz towarów – zgłoszenia z wykrytymi nieprawidłowościami

Rok	Zgłoszenia celne (SAD)	Procedura uproszczona		Suma	Procentowy udział w skontrolowanych zgłoszeniach
		powiadomienia (PWD2)	zgłoszenia celne (SAD)		
2012	5 924	359	1 603	7 886	12,0
2013	6 629	666	2 001	9 296	20,0
2014	6 221	1 322	2 770	10 313	19,2
2015	3 666	819	1 808	6 293	5,2
2016	3 073	784	1 693	5 550	4,2
2017	3 753	1 143	1 898	6 794	3,2
2018	3 869	1 206	1 533	6 608	2,1

wiąże kontrolę celno-skarbową z zastąpionym 1 marca 2017 r. postępowaniem kontrolnym uregulowanym w ustawie o kontroli skarbowej. Nie ma tu żadnego odwołania do przepisów dotyczących kontroli celnej.

Rok	Zgłoszenia celne (SAD)	Procedura uproszczona		Suma	Procentowy udział w skontrolowanych zgłoszeniach
		powiadomienia (PWD2)	zgłoszenia celne (SAD)		
2019	2 734	1 259	1 305	5 298	4,4
2020	2 378	1 435	1 102	4 915	6,6
2021	3 016	904	795	4 715	5,4
2022	2 773	544	720	4 037	4,5

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Odnosząc się do powyższych danych dotyczących nieprawidłowości, należy stwierdzić, że liczba zgłoszeń z nieprawidłowościami ustalonymi w trakcie kontroli celnej miała tendencję malejącą. W 2012 roku było to 12% wszystkich skontrolowanych zgłoszeń, a w 2022 roku już tylko 4,5%. Można więc mówić o znaczącym spadku. Jak już wskazywano, złożyło się na to kilka kwestii, a przede wszystkim coraz powszechniej stosowane procedury uproszczone przez upoważnionych przedsiębiorców – podmioty wiarygodne. Można również pokusić się o stwierdzenie, że kontrole celne są coraz bardziej precyzyjnie typowane, a to wskazuje, że coraz lepiej działa analiza ryzyka. Zwiększa się więc prawdopodobieństwo bezpiecznego przewozu towarów w międzynarodowym obrocie towarowym, istnieje też coraz większe prawdopodobieństwo, że są one właściwie zaklasyfikowane, a tym samym bezpieczne i niepodlegające ograniczeniom lub zakazom.

Analiza danych statystycznych obejmuje także zgłoszenia celne wywozowe. Pod pojęciem wywozu należy rozumieć następujące czynności:

- procedurę wywozu (ostateczny wywóz do kraju trzeciego);
- czasowy wywóz w ramach procedury uszlachetniania biernego;
- czasowy wywóz towarów, które powrócą w stanie niezmienionym;
- wywóz produktów kompensacyjnych uzyskanych z towarów ekwiwalentnych w ramach procedury uszlachetniania czynnego, przed objęciem towarów przywożonych tą procedurą;
- powrotny wywóz towarów nieunijnych następujący po zastosowaniu procedur specjalnych.

Przy wywozie towarów można wyróżnić dwa rodzaje urzędów celnych: urząd celny wywozu – miejsce odprawy celnej towarów (najczęściej jest to urząd celny wewnętrzny) oraz urząd celny wyprowadzenia towarów – miejsce, gdzie towar opuszcza obszar celny UE (urząd celny graniczny). Podmioty dokonujące wywozu towarów w ramach powyższych sytuacji powinny złożyć zgłoszenie celne w urzędzie celnym wywozu (ZWU). Następnie towar pod dozorem celnym jest przewożony do urzędu celnego wyprowadzenia (ZWA). W niektórych przypadkach odprawa celna i wyprowadzenie mogą się odbywać w urzędzie celnym wyprowadzenia. Wówczas zgłoszenie celne

jest składane w urzędzie celnym granicznym (ZWA). W przeprowadzonej analizie oddzielnie wskazano zgłoszenia celne złożone w ZWU oraz oddzielnie zgłoszenia celne złożone w ZWA.

Również kontrole celne mogą być przeprowadzane zarówno w urzędzie celnym wywozu, jak i w urzędzie celnym wyprowadzenia. Mogą też zdarzyć się sytuacje, że kontrola celna tego samego towaru może być w tych dwóch miejscach. Dlatego poniżej przedstawiono liczbę obsłużonych dyrektyw kontrolnych oraz liczbę nieprawidłowości ustalonych w wyniku kontroli celnych w podziale na ZWU i ZWA. Zaznaczyć należy, że w poniższych danych zgłoszenie celne nie oznacza zgłoszenia celnego z jedną pozycją taryfową, lecz jedno zgłoszenie celne traktowane jest jako jeden numer w ewidencji.

Odnosząc się do zgłoszeń celnych, trzeba zwrócić uwagę na fakt, że podmioty dokonujące wywozu towaru korzystają zarówno z procedur zwykłych, jak i uproszczonych. W procedurach wywozowych nie ma jednak powiadomień. Dlatego też wyróżnione zostały zgłoszenia celne zwykle oraz zgłoszenia celne uproszczone.

W tabeli 6.5 zawarto dane dotyczące wywozu towarów unijnych poza obszar celny UE odnoszące się do zgłoszeń celnych składanych w urzędach celnych wywozu. Urzędy te znajdują się w Polsce (nie są to urzędy celne graniczne) i w nich dokonywana jest odprawa celna towarów, które zostaną wyprowadzone poza obszar celny UE. Urzędy te mogą stanowić początek międzynarodowego łańcucha dostaw albo jeden z jego początkowych etapów. Zgłoszenia celne zostały podzielone na zwykle i uproszczone, a w ramach tego podziału wskazano również, czy towar będzie przekraczał granicę zewnętrzną w Polsce (PL), czy w innym kraju Unii Europejskiej (UE).

TABELA 6.5. Zgłoszenia wywozowe złożone w urzędzie celnym odprawy celnej (urząd celny wywozu – ZWU)

Rok	Zgłoszenie celne w eksporcie				Suma
	ZWU – zgłoszenie obsługiwane w urzędzie celnym wywozu				
	zwykle zgłoszenie		uproszczone zgłoszenie		
UE	PL	UE	PL		
2012	184 824	681 991	164 124	411 376	1 442 315
2013	177 740	680 962	214 585	513 290	1 586 577
2014	157 774	580 471	243 358	587 609	1 569 212
2015	151 801	531 544	290 584	784 228	1 758 157
2016	150 801	569 435	365 804	974 179	2 060 219
2017	167 666	678 132	387 773	1 115 075	2 348 646
2018	186 598	734 385	386 226	1 228 281	2 535 490
2019	225 626	813 141	373 819	1 330 304	2 742 890
2020	249 732	806 712	379 094	1 513 643	2 949 181

Rok	Zgłoszenie celne w eksporcie				
	ZWU – zgłoszenie obsługiwane w urzędzie celnym wywozu				
	zwykłe zgłoszenie		uproszczone zgłoszenie		Suma
UE	PL	UE	PL		
2021	512 255	1 036 183	679 098	1 967 234	4 194 770
2022	563 884	971 452	668 957	1 801 741	4 006 034

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Odnosząc się do tabeli 6.5, należy również stwierdzić, że w latach 2012–2022 nastąpił wzrost liczby składanych zgłoszeń celnych w wywozie towarów poza obszar celny UE. W porównaniu z rokiem 2012 liczba zgłoszeń celnych w 2022 roku wzrosła o około 177,8%. Stanowi to istotny wzrost i świadczy o zwiększonej liczbie procedur wywozowych, a tym samym o coraz większym eksporcie. Podobnie jak w przypadku przywozu towaru na obszar UE, tak i przy wywozie towarów poza obszar celny UE widoczny jest stały wzrost zgłoszeń celnych uproszczonych. W 2012 roku zgłoszenia zwykłe stanowiły 60,1% wszystkich zgłoszeń celnych składanych w związku z wywozem, z kolei zgłoszenia uproszczone stanowiły 39,9%. W 2022 roku udział zwykłych zgłoszeń celnych w ogólnej liczbie zgłoszeń związanych z wywozem towarów spadł do 38,3%, a udział zgłoszeń składanych w ramach procedur uproszczonych wzrósł i wyniósł 61,7%. Podobnie jak w przypadku procedur przywozowych związane to było z coraz większą liczbą wydanych pozwoleń AEO. Jak już wskazywano, obecnie 611 podmiotów ma pozwolenia AEOC – uproszczenia celne, a 296 podmiotów ma pozwolenia AEOF – uproszczenia celne i/lub bezpieczeństwo i ochrona.

Równie istotne jest znaczenie zgłoszeń celnych wywozowych dla funkcjonowania międzynarodowego obrotu towarowego, podobnie jak w przypadku zgłoszeń przywozowych. Jest to niezbędny element każdego międzynarodowego przewozu towarów do państw spoza UE. Związane jest to z zasadą, że każdy towar, który jest przywożony lub wywożony z danego obszaru celnego, powinien być objęty procedurą celną, a co za tym idzie – musi być dokonane zgłoszenie celne. Zawiera ono dokładne informacje o towarze (nazwa, rodzaj, czy jest to towar niebezpieczny, czy też nie), o jego ilości oraz wartości, a także informacje o nadawcy i odbiorcy towaru. Te podstawowe informacje są bardzo istotne z punktu widzenia bezpieczeństwa podmiotów uczestniczących w międzynarodowym obrocie towarowym i mogą być wykorzystywane na dalszych etapach łańcucha dostaw (np. przy organizacji transportu).

W przypadku zgłoszeń celnych zaprezentowanych w tabeli 6.5 towary mogą podlegać kontroli zarówno w urzędzie celnym wywozu (odprawy celnej), jak i w urzędzie celnym wyprowadzenia (urząd celny graniczny, w którym towar opuszcza obszar celny UE). Podstawą do przeprowadzenia kontroli celnej jest dyrektywa. Należy przez nią rozumieć zlecenie kontroli danego zgłoszenia celnego, choć trzeba zaznaczyć, że czasami do jednego zgłoszenia może być przypisanych kilka dyrektyw. Na podstawie

dyrektyw obsługowanych przeprowadza się kontrolę celną. Źródłami dyrektyw kontroli celnej w wywozie towarów są między innymi: analiza ryzyka, losowe wyznaczenie do kontroli, zlecenie dyspozytora, który na wstępnym etapie przegląda zgłoszenie celne i wskazuje wątpliwości, zlecenie wprowadzone przez administratora systemu (wcześniej AIS, obecnie AES), przeprowadzona segmentacja (często dotyczy podmiotów, które pierwszy raz składają zgłoszenia – wówczas analizie ryzyka poddawane są dane firmy nie ze względu na towar, ale na podmiot zgłaszający), informacje wynikające z systemu TQS, z Systemu przemieszczania oraz nadzoru wyrobów akcyzowych EMCS.

Dyrektywy, a następnie kontrole celne w przypadku towaru wywożonego mają szczególne znaczenie dla bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego. Ustalenie możliwości wystąpienia nieprawidłowości na tak wczesnym etapie – na początku drogi eksportowanego towaru – ma istotny wpływ na dalszy przebieg międzynarodowego przepływu towaru.

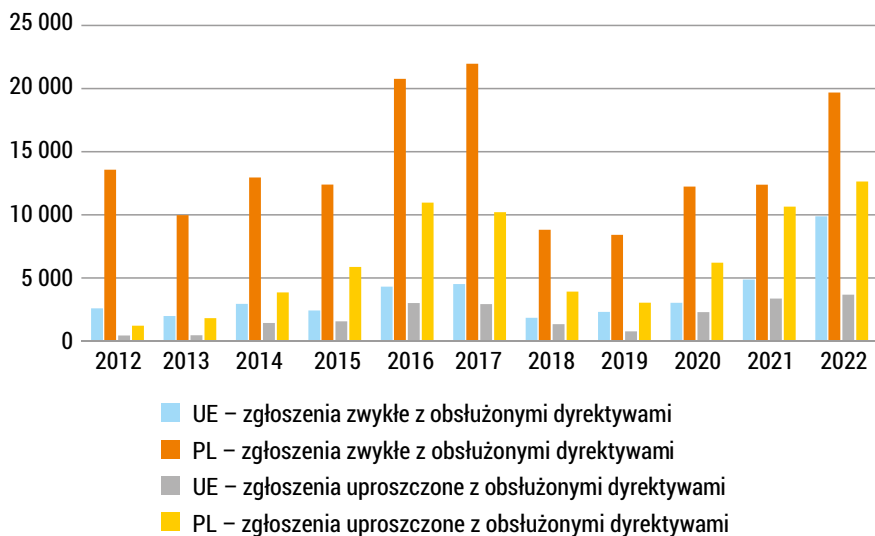
TABELA 6.6. Wywóz towarów – zgłoszenia poddane kontroli (z dyrektywami obsługowanymi)

Rok	Zgłoszenia ZWU z obsługowanymi dyrektywami				Suma
	zwykłe zgłoszenie		uproszczone zgłoszenie		
	UE	PL	UE	PL	
2012	2 589	13 573	441	1 219	17 822
2013	1 982	9 972	457	1 813	14 224
2014	2 948	12 956	1 436	3 849	21 189
2015	2 421	12 390	1 559	5 868	22 238
2016	4 308	20 770	3 010	10 960	39 048
2017	4 519	21 967	2 928	10 210	39 624
2018	1 843	8 811	1 337	3 915	15 906
2019	2 309	8 413	772	3 038	14 532
2020	3 031	12 237	2 288	6 208	23 764
2021	4 873	12 382	3 367	10 648	31 270
2022	9 878	19 687	3 674	12 639	45 878

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Odnośząc się do tabeli 6.6 oraz wykresu 6.5, można zauważyć, że liczba dyrektyw do kontroli celnej miała tendencję wzrostową. Mając na uwadze stały wzrost liczby składanych zgłoszeń celnych, jest to właściwe, choć w latach 2018–2019 odnotowano znaczący spadek dyrektyw kontrolnych. W stosunku do roku 2012 ich liczba w 2018 roku spadła o 10,8 punktów procentowych, a w 2019 roku o 18,5 punktów procentowych. Wzrost wykonanych dyrektyw kontrolnych nastąpił w roku 2020. Spadek

kontroli w latach 2018–2019 można powiązać ze zmianami, jakie zaszły w strukturze administracji celnej (powstanie KAS), oraz z podejściem do kontroli celnej. Utworzenie kontroli celno-skarbowej i skierowanie działań przede wszystkim na aspekty skarbowe spowodowały zmniejszenie kontroli celnych. W przypadku eksportu było to jeszcze bardziej widoczne, ponieważ wywóz towarów z obszaru UE nie jest obłożony obowiązkiem zapłaty należności celnych, a więc nie przynosi dochodów. W mniejszym stopniu brany jest też pod uwagę aspekt bezpieczeństwa, który w przypadku międzynarodowego obrotu towarowego ma szczególne znaczenie.



WYKRES 6.5. Zgłoszenia wywozowe z obsługiwany dyrektywami

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Na podstawie tabeli 6.7 należy wskazać, że tylko niewielka liczba zgłoszeń celnych podlegała kontroli celnej. Liczba zgłoszeń z obsługiwany dyrektywami stanowi niewielki procent w stosunku do wszystkich złożonych zgłoszeń celnych. Wynika to z faktu, że procedury wywozowe w porównaniu z procedurami przywozowymi mają niskie ryzyko finansowe. Jak już wspomniano, w procedurach celnych wywozowych nie są pobierane należności celne. Towary, które opuszczają obszar celny UE, nie będą stanowić zagrożenia bezpieczeństwa publicznego, życia, zdrowia, nie będą też zagrażać środowisku na obszarze celnym, z którego wyjeżdżają. Podkreślić jednak należy, że kontrole związane z bezpieczeństwem towarów mają miejsce w państwie, na którego obszar celny towar jest wprowadzany. Dlatego ryzyko naruszenia zasad bezpieczeństwa w przypadku wywozu jest niskie, a tym samym kontrole celne są rzadsze. Nie można jednak zupełnie wykluczyć ryzyka – mogą np. zdarzyć się

sytuacje, że poza obszar celny UE wyjedzie mniej towaru niż określono w zgłoszeniu celnym, a wówczas podmiot stosujący procedurę wywozu może próbować uzyskać zwrot podatku większy, niż w rzeczywistości należałoby się za wywieziony towar.

TABELA 6.7. Procentowy udział zgłoszeń z obsługiwanyymi dyrektywami we wszystkich zgłoszeniach

Rok	Zgłoszenia w eksporcie ZWU	Zgłoszenia w eksporcie ZWU z obsługiwanyymi zgłoszeniami	Procentowy udział zgłoszeń z obsługiwanyymi dyrektywami we wszystkich zgłoszeniach
2012	1 442 315	17 822	1,20
2013	1 586 577	14 224	0,90
2014	1 569 212	21 189	1,40
2015	1 758 157	22 238	1,30
2016	2 060 219	39 048	1,90
2017	2 348 646	39 624	1,70
2018	2 535 490	15 906	0,60
2019	2 742 890	14 532	0,50
2020	2 949 181	23 764	0,80
2021	4 194 770	31 270	0,70
2022	4 006 034	45 878	1,10

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Odnosząc się do podziału na zwykłe zgłoszenia ZWU oraz uproszczone zgłoszenia ZWU, należy wskazać, że w analizowanych latach 2012–2022 więcej było zwykłych zgłoszeń z obsługiwanyymi dyrektywami – 67,9%, uproszczonych zaś 32,1%. Wynika to z faktu funkcjonowania instytucji upoważnionego przedsiębiorcy, co do którego prawodawca zakłada minimalną liczbę kontroli i który obdarzony jest szczególnym zaufaniem organów celnych.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, można stwierdzić, że korzystnym rozwiązaniem dla bezpieczeństwa towarów w międzynarodowym obrocie byłby większy udział zgłoszeń celnych wywozowych w kontrolach celnych. Stanowiłoby to jednak problem w zakresie płynności międzynarodowego obrotu towarowego ze względu na to, że kontrole celne wydłużają czas dostawy towaru, zwiększają koszty (np. pobranie próbek, badanie w laboratoriach), nie jest to również w interesie państw, z których towary są wywożone. Jednak w momencie, gdy towar dotrze do państwa przeznaczenia, może być wszczęta kontrola celna towarów także pod kątem bezpieczeństwa obywateli, środowiska czy rynku.

Mniejsza liczba kontroli jest również problematyczna w przypadku wywozu towarów podwójnego zastosowania (towary, które zostały przez producenta zaprojektowane do zastosowań cywilnych, mogą zostać wykorzystane przez użytkowników także do celów militarnych). Z analizy zgłoszenia celnego często nie da się ustalić, czy są to towary podwójnego zastosowania, ponieważ to nie kod decyduje o tym, ale cechy specyficzne, często bardzo precyzyjnie określone. W tej sytuacji właściwość takiego towaru można ustalić tylko w drodze kontroli celnej. Mniejsza liczba kontroli oznacza mniejsze bezpieczeństwo, ponieważ wywiezione towary mogą być wykorzystywane do przygotowywania ataków terrorystycznych. Częstsze kontrole celne mogłyby zmniejszyć lub nawet wyeliminować takie sytuacje.

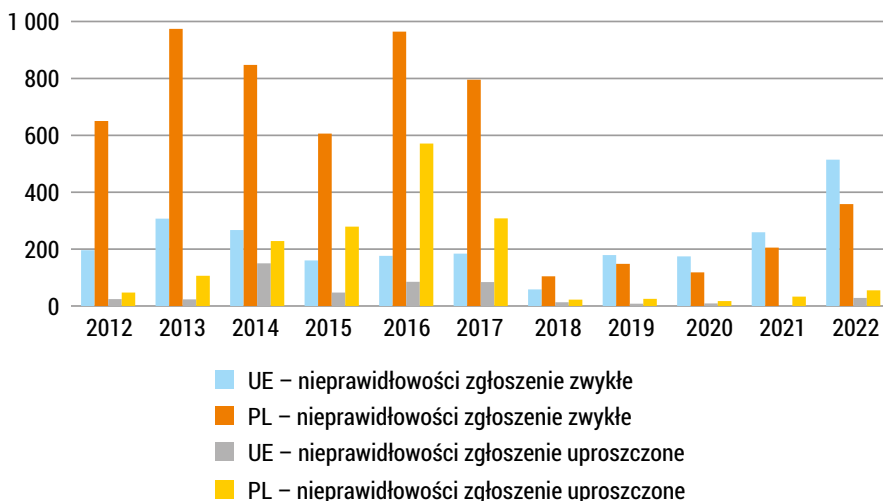
Kontrola celna, jak już wspomniano, może zakończyć się wynikiem pozytywnym, co oznacza brak nieprawidłowości, albo wynikiem negatywnym w sytuacji, gdy zostały zidentyfikowane nieprawidłowości:

- wynik negatywny – zidentyfikowano nieprawidłowości, które wymagają uregulowania sytuacji towaru w inny sposób niż zwolnienie do procedury;
- wynik negatywny – zidentyfikowano nieprawidłowości, które wymagają wydania rozstrzygnięcia administracyjnego (np. decyzji).

TABELA 6.8. Liczba wykrytych nieprawidłowości w wyniku realizacji dyrektyw (przeprowadzenia kontroli)

Rok	Nieprawidłowości w dyrektywach ZWU					
	zwykłe zgłoszenie		uproszczone zgłoszenie		Suma	Procentowy udział w skontrolowanych zgłoszeniach
	UE	PL	UE	PL		
2012	196	650	24	47	917	5,1
2013	307	974	23	106	1410	9,9
2014	267	847	150	228	1492	7,0
2015	160	606	47	279	1092	4,9
2016	176	964	85	571	1796	4,6
2017	184	795	84	308	1371	3,5
2018	58	104	13	22	197	1,2
2019	179	148	8	25	360	2,5
2020	174	118	9	17	318	1,3
2021	259	205	–	33	497	1,6
2022	514	358	28	55	955	2,1

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.



WYKRES 6.6. Nieprawidłowości – zgłoszenie eksportowe ZWU

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Analizując tabelę 6.8 oraz wykres 6.6, należy stwierdzić, że najwięcej nieprawidłowości po przeprowadzeniu kontroli procedur wywozowych występuje w przypadku zgłoszeń zwykłych. W latach 2012–2020 stanowiły one 59,9% wszystkich zgłoszeń eksportowych ZWU. Z kolei nieprawidłowości w zgłoszeniach uproszczonych stanowiły 40,1% wszystkich zgłoszeń eksportowych ZWU.

Po roku 2017 nastąpił spadek wskazanych powyżej nieprawidłowości. Udział zgłoszeń z nieprawidłowościami w stosunku do ogółu zgłoszeń skontrolowanych po tym okresie kształtował się w granicach 2,5%–1,2%. Największy spadek liczby zgłoszeń z nieprawidłowościami odnotowano w procedurach uproszczonych (zgłoszenia uproszczone). Świadczy to o coraz szerszym funkcjonowaniu instytucji upoważnionego przedsiębiorcy i coraz lepszym korzystaniu z procedur uproszczonych podmiotów bez statusu AEO. Należy podkreślić, że w 2021 roku nie wykryto żadnej nieprawidłowości w zgłoszeniach uproszczonych – dotyczy to zgłoszeń, które rozpoczynały procedurę wywozu w kraju, ale miejsce przekroczenia było w innym kraju UE. Trzeba też pamiętać, że kontrole celne w wywozie towarów rozkładają się na dwa rodzaje urzędów: urząd wywozu oraz urząd wyprowadzenia.

Zgłoszenia celne wywozowe mogą być składane zarówno w urzędzie celnym wywozu, jak i w urzędzie celnym wyprowadzenia. Uwzględniając fakt, że ten ostatni jest najczęściej urzędem celnym granicznym, złożenie zgłoszenia powinno być tu bardziej wyjątkiem od reguły niż regułą. W przeciwnym wypadku znacznie spowolniłoby to pracę urzędów. Jednak odnosząc się do poniższych danych, należy stwierdzić, że liczba składanych zgłoszeń celnych w urzędach wyprowadzenia nie jest niższa od liczby zgłoszeń składanych w urzędach celnych wywozu.

W tabeli 6.9 zawarto dane dotyczące składanych zgłoszeń celnych w urzędzie celnym wyprowadzenia przez podmioty z innych państw członkowskich, które przez polską granicę zewnętrzną chcą wywieźć towar (UE) do państw trzecich, oraz zgłoszeń celnych składanych przez polskie podmioty, które nie dokonywały odprawy w urzędzie celnym wywozu.

TABELA 6.9. Zgłoszenia wywozowe złożone w urzędzie celnym wyprowadzenia (ZWA)

Rok	Zgłoszenie celne w eksporcie		
	ZWA – zgłoszenie obsługiwane w urzędzie celnym wyprowadzenia		
	UE	PL	Suma
2012	823 489	557 692	1 381 181
2013	870 705	619 411	1 490 116
2014	709 890	539 538	1 249 428
2015	717 398	587 396	1 304 794
2016	804 450	688 794	1 493 244
2017	1 040 261	809 884	1 850 145
2018	1 131 179	880 233	2 011 412
2019	1 202 013	955 799	2 157 812
2020	1 225 822	949 435	2 175 257
2021	1 372 653	1 134 503	2 507 156
2022	781 311	1 024 388	1 805 699

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Odnosząc się do powyższych danych, należy stwierdzić, że liczba składanych zgłoszeń w urzędach celnych wywozowych pomiędzy rokiem 2012 a 2022 znacząco wzrosła. W podmiotach z innych krajów UE wzrosła o 66,7%, a w podmiotach krajowych o 103,4%. Spadek widoczny był w roku 2022 zarówno w jednym, jak i w drugim przypadku. Związane to było z zamknięciem przejść granicznych na granicy z Rosją i Białorusią. Trzeba zaznaczyć, że niższe wartości będą się utrzymywać ze względu na fakt, że większość przejść granicznych z Białorusią jest zamknięta, a z Rosją wszystkie.

Pomimo że towary odprawiane są w urzędach celnych wyprowadzenia, to jednak mogą również podlegać kontroli celnej. Dotyczy to zarówno towarów wyprowadzanych przez podmioty z innych państw UE przez granicę zewnętrzną RP, jak i podmiotów krajowych.

TABELA 6.10. Zgłoszenie ZWA z obsługowymi dyrektywami oraz ustalone w trakcie kontroli celnej nieprawidłowości

Rok	Zgłoszenie ZWA z obsługowymi dyrektywami oraz ustalone w trakcie kontroli celnej nieprawidłowości					
	zgłoszenia		zgłoszenia z nieprawidłowościami		%	
	UE	PL	UE	PL	UE	PL
2012	17 149	6138	111	53	0,6	0,9
2013	17 065	7471	99	55	0,6	0,7
2014	13 586	8 646	74	76	0,5	0,9
2015	14 267	10 231	97	57	0,7	0,6
2016	25 584	17 114	179	103	0,7	0,6
2017	46 424	31 269	257	139	0,6	0,4
2018	48 480	32 952	153	110	0,3	0,3
2019	43 566	35 073	190	131	0,4	0,4
2020	38 708	31 729	175	192	0,5	0,6
2021	52 766	41 903	198	174	0,4	0,4
2022	73 809	54 253	216	237	0,3	0,4
2023 (I półrocze)	34 850	23 814	108	93	0,3	0,4

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Analizując powyższe dane, należy stwierdzić, że większa liczba kontroli celnych została wykonana w stosunku do podmiotów, które składają zgłoszenia celne w urzędach wyprawdzenia w Polsce, co jest też związane z większą liczbą zgłoszeń celnych. Mniej zgłoszeń złożonych w urzędach wyprawdzenia przez podmioty polskie to również mniejsza liczba wykonanych kontroli. Poziom zgłoszeń z nieprawidłowościami w stosunku do zgłoszeń poddanych kontroli kształtuje się podobnie.

Uwzględniając niskie ryzyko finansowe (brak ceł, jedynie ryzyko wyłudzenia podatku VAT), kontrole celne w wywozie towarów są rzadsze niż w przypadku przywozu. Oprócz ryzyka finansowego istnieje także ryzyko wywozu towaru objętego ograniczeniami, zakazami czy też towarów podwójnego zastosowania. Jednak należy podkreślić, że kontrole w stosunku do wywiezionego towaru będą dokonywane w kraju jego przeznaczenia i jego odbiorcy również pod kątem bezpieczeństwa (np. zagrożenie życia, zdrowia ludzi i zwierząt, środowiska, zagrożenie rynku danego państwa).

Podsumowując, należy stwierdzić, że mniejsza liczba kontroli celnych to większe ryzyko wystąpienia w międzynarodowym obrocie towarów, które nie spełniają wymogów bezpieczeństwa, zagrażają uczciwym producentom. Mogą to być np. towary niespełniające zasad ochrony własności intelektualnej (przemysł), towary podwójnego

zastosowania, jednak bez żadnych pozwoleń (towar może być wykorzystany do ataków terrorystycznych). Niskie ryzyko towarów w wywozie może okazać się wysokim ryzykiem dla obszaru celnego, do którego towar jest przeznaczony.

### 6.3. Kontrole celne w badaniach ankietowych

Pytania zadane w ankiecie miały uzupełnić analizę statystyczną o konkretne przykłady nieprawidłowości, które zostały wykryte w trakcie kontroli zgłoszenia celnego, a czasami towaru. W ankiecie sformułowano trzy pytania dotyczące nieprawidłowości wykrytych podczas kontroli celnej – dwa odnoszą się do procedur przywozowych, jedno do wywozu.

W zakresie kontroli w procedurze dopuszczenia do obrotu sformułowano dwa pytania, co jest związane z występującym w UKC podziałem na kontrolę przed zwolnieniem towarów i kontrolę po zwolnieniu towarów. Pytanie pierwsze brzmiało: jakie nieprawidłowości są najczęściej ujawniane w ramach kontroli przed zwolnieniem towarów w imporcie? Ranga 1 oznacza sytuację, kiedy nieprawidłowość w ogóle nie występuje, ranga 2 – nieprawidłowość występującą najrzadziej, a ranga 8 oznacza tę występującą najczęściej.

TABELA 6.11. Nieprawidłowości najczęściej ujawniane w ramach kontroli przed zwolnieniem towarów w imporcie

Nieprawidłowości ujawnione w wywozie	Ranga 1	Ranga 2	Ranga 3	Ranga 4	Ranga 5	Ranga 6	Ranga 7	Ranga 8	Średnia
Niewskazanie powiązań pomiędzy kupującym a sprzedającym	63	16	0	0	1	1	2	5	1,8
Nierzetelne deklarowanie wartości celnej	44	21	8	0	1	5	3	2	2,2
Nieprawidłowe określenia pochodzenia towarów	44	18	8	0	6	3	0	4	2,2
Bezpodstawne deklarowanie stawki preferencyjnej	52	16	5	0	0	4	2	3	2
Niepoprawna klasyfikacja towarów	21	21	18	0	7	4	3	7	2,9
Nieprawidłowo deklarowana ilość towarów	30	19	10	0	7	7	4	6	3
Niespełnienie warunków do objęcia towarów wnioskowaną procedurą	51	20	3	0	2	1	6	3	2,1
Inne	54	12	4	0	3	1	3	7	2,2

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Odnosząc się do powyższego pytania, należy wskazać, że kwestii bezpieczeństwa dotyczyło pięć odpowiedzi, a mianowicie: nieprawidłowe określenie pochodzenia towarów, niepoprawna klasyfikacja towarów, nieprawidłowo deklarowana ilość towarów, niespełnienie warunków do objęcia towarów wnioskowaną procedurą oraz inne. Respondenci zostali poproszeni o wskazanie najczęściej występujących nieprawidłowości. Generalnie rzadko wskazywano ich występowanie, o czym świadczą niskie średnie. Potwierdza to tezę, że w kontrolach celnych nieprawidłowości wykrywa się coraz rzadziej. Badani najczęściej wskazywali nieprawidłowo deklarowaną ilość towaru (średnia 3) oraz niepoprawną klasyfikację towarów (średnia 2,9). Rzadziej zaś nieprawidłowe określenie pochodzenia towarów (średnia 2,2) oraz inne nieprawidłowości (średnia 2,2). Najrzadziej w odpowiedziach pojawiało się niespełnienie warunków do objęcia towarów wnioskowaną procedurą (średnia 2,1).

Jako inne przyczyny nieprawidłowości wskazywano<sup>270</sup>: brak oznakowania znakiem bezpieczeństwa CE, niespełnienie wymagań pozataryfowych, nieprawidłowe oznakowanie towarów, brak wymaganych dodatkowych dokumentów, brak certyfikatów oraz analiz wymaganych przez organ celny.

Pytanie drugie brzmiało: jakie nieprawidłowości są najczęściej ujawniane w ramach kontroli po zwolnieniu towarów w imporcie? Ranga 1 oznaczała sytuację, kiedy nieprawidłowość w ogóle nie występowała, ranga 2 – najrzadziej występującą, a ranga 7 nieprawidłowość występującą najczęściej.

TABELA 6.12. Nieprawidłowości najczęściej ujawniane w ramach kontroli po zwolnieniu towarów w imporcie

Nieprawidłowości ujawnione w wywozie	Ranga 1	Ranga 2	Ranga 3	Ranga 4	Ranga 5	Ranga 6	Ranga 7	Średnia
Niewskazanie powiązań pomiędzy kupującym a sprzedającym	65	12	3	3	1	1	4	1,7
Nierzetelne deklarowanie wartości celnej	50	19	5	4	3	4	4	2
Nieprawidłowe określenia pochodzenia towarów	51	15	5	8	3	2	5	2,1
Bezpodstawne deklarowanie stawki preferencyjnej	55	12	6	7	5	1	3	2
Niepoprawna klasyfikacja towarów	43	17	8	8	3	3	7	2,4
Nieprawidłowo deklarowana ilość towarów	45	17	5	11	2	4	5	2,3
Inne	61	10	3	6	2	1	6	1,9

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

<sup>270</sup> Wymieniono tylko te, które dotyczą bezpieczeństwa.

Odnosząc się do powyższego pytania, należy wskazać, że kwestii bezpieczeństwa dotyczyły trzy odpowiedzi: nieprawidłowe określenie pochodzenia towarów, niepoprawna klasyfikacja towarów oraz nieprawidłowo deklarowana ilość towarów. Respondentów poproszono o wskazanie najczęściej występujących nieprawidłowości. Niskie średnie świadczą o tym, że rzadko wskazywano ich występowanie. Potwierdza to coraz niższa liczba nieprawidłowości wykrywanych w trakcie kontroli. Badani najczęściej wskazywali niepoprawną klasyfikację (średnia 2,4) oraz nieprawidłowo deklarowaną ilość towarów (średnia 2,3). Rzadziej wskazywano nieprawidłowe określenia pochodzenia towarów (średnia 2,1) oraz inne nieprawidłowości (średnia 1,9), wśród których wskazywano brak dodatkowych dokumentów i wyjaśnień<sup>271</sup>.

W przypadku wywozu postawiono następujące pytanie: jakie nieprawidłowości są najczęściej ujawniane w ramach kontroli celnej w wywozie? Ranga 1 oznacza sytuację, gdy nieprawidłowość w ogóle nie występuje, ranga 2 tę najrzadziej występującą, a ranga 5 nieprawidłowość występującą najczęściej.

W powyższym pytaniu respondenci rangowali nieprawidłowości, które są ujawniane w ramach kontroli celnej procedur wywozowych, w szczególności procedury wywozu (eksport).

TABELA 6.13. Nieprawidłowości w wywozie

Nieprawidłowości ujawnione w wywozie	Ranga 1	Ranga 2	Ranga 3	Ranga 4	Ranga 5	Średnia
Nieprawidłowe określenie pochodzenia towarów	61	13	6	3	6	1,7
Niepoprawna klasyfikacja towarów	39	28	8	9	5	2
Nieprawidłowo deklarowana ilość towarów	37	29	12	4	7	2
Niespełnienie wymogów do objęcia towarów procedurą wywozu	64	13	1	5	6	1,6
Inne	58	17	3	2	9	1,7

ŹRÓDŁO: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Odnosząc się do powyższego pytania, należy podkreślić, że kwestii bezpieczeństwa dotyczyły wszystkie wskazane nieprawidłowości. Respondentów poproszono o wskazanie najczęściej występujących. Niskie średnie świadczą o tym, że rzadko wskazywano ich występowanie, a to wynika z faktu, że w kontrolach celnych wykrywa się coraz rzadziej nieprawidłowości. Badani najczęściej wskazywali niepoprawną klasyfikację towarów oraz nieprawidłowo deklarowaną ilość towarów (średnia 2). Najrzadziej zaś nieprawidłowe określenie pochodzenia towarów, niespełnienie wymogów do objęcia

<sup>271</sup> Wymieniono tylko te, które dotyczą bezpieczeństwa.

towarów procedurą wywozu oraz inne (średnie 1,7 i 1,6). Przy każdej nieprawidłowości najczęściej respondentów wskazywało rangę 1, która oznacza sytuację, kiedy nieprawidłowość w ogóle nie występuje.

Wśród innych nieprawidłowości respondenci podali: błędną nazwę towaru, niepoprawne dokumenty w polu 44 zgłoszenia celnego, niespełnienie wymogu zakazu wywozu w związku z działaniami wojennymi na Ukrainie, niedostosowanie się do zakazów i ograniczeń w wywozie do Rosji i Białorusi oraz ryzyko tranzytu przez Rosję.

Odnosząc się do wszystkich wskazanych pytań, w zakresie bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego szczególnie znaczenie mają:

- nieprawidłowe określenie pochodzenia towarów;
- nieprawidłowa klasyfikacja towarów;
- nieprawidłowo deklarowana ilość towarów;
- niespełnienie warunków do objęcia towarów wnioskową procedurą.

Nieprawidłowości w określeniu pochodzenia towaru lub brak jego określenia mogą oznaczać, że podmiot, który chce objąć towar procedurą przywózową lub wywózową, może chcieć ominąć zakazy albo ograniczenia obowiązujące w międzynarodowym handlu. W takiej sytuacji towar nie powinien się w nim znaleźć. Stanowiłoby to naruszenie przepisów prawa celnego, przepisów ustanawiających pozaekonomiczne ograniczenia obrotu, a także ustanowionych sankcji. Dlatego też w takich przypadkach kontrola celna jest szczególnie istotna. Przy bezpieczeństwie pod uwagę brane jest przede wszystkim pochodzenie niepreferencyjne. Kontrola może być przeprowadzona zarówno pod względem formalnym, jak i merytorycznym. Ta pierwsza polega na sprawdzeniu, czy informacje zawarte w zgłoszeniu celnym i dokumentach potwierdzających pochodzenie są poprawne pod względem formy i treści z obowiązującymi przepisami. Kontrola dowodów niepreferencyjnego pochodzenia może dotyczyć sprawdzenia autentyczności dokumentów, jeżeli zaistniały wątpliwości w tym obszarze. Z kolei celem kontroli pod względem merytorycznym jest sprawdzenie prawidłowości (rzetelności) danych zawartych w dokumencie potwierdzającym pochodzenie towarów. Mogą być weryfikowane przez organy państwa wywozu towaru w ramach międzynarodowej współpracy na podstawie zawartych przez UE umów o współpracy i wzajemnej pomocy w sprawach celnych.

Nieprawidłowa klasyfikacja towaru może też stanowić zagrożenie dla międzynarodowego obrotu towarowego, a także wprowadzić w błąd co do istnienia środków pozataryfowych czy ochronnych. Dużym problemem jest niepoprawna klasyfikacja towarów podwójnego zastosowania, których bardzo charakterystyczne cechy będą powodowały, że kod towaru nie będzie prawidłowy. W sytuacji, gdy towar nie może być sklasyfikowany w danej podpozycji taryfy celnej z wystarczającą dokładnością, a jedynie na podstawie jego opisu i wyglądu, zgłaszający musi podać wszystkie inne odpowiednie informacje dotyczące w szczególności charakterystyki i zastosowania towaru w celu umożliwienia jego prawidłowej klasyfikacji.

Kontrola prawidłowości klasyfikacji taryfowej może mieć miejsce w jednym z początkowych etapów międzynarodowego obrotu towarowego – przy wywozie towarów poza obszar celny UE lub, co zdarza się częściej, w jednym z końcowych etapów przemieszczania się towaru w międzynarodowym obrocie towarowym – w przywozie na dany obszar celny. Kontrola celna w zakresie klasyfikacji towarów częściej wykonywana jest w przywozie towaru, ponieważ w jej trakcie realizowane są dwa cele – bezpieczeństwa i fiskalny. Do kontroli poprawności klasyfikacji taryfowej dochodzi najczęściej przed zwolnieniem towaru.

Nieprawidłowo deklarowana ilość towaru może występować zarówno w przywozie towarów, jak i w ich wywozie. Zagrożenie dla bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego jest w sytuacji, gdy w jego ramach transportowane są towary niezgłoszone, np. substancje czy odpady, którymi obrót jest zakazany, a przewożone są razem z towarami zgłoszonymi. Można więc tu mówić o przemyście. Przeprowadzenie kontroli i wykrycie takich nieprawidłowości pozwala udaremnić przestępstwo przemytu, ale również zapewnić szeroko rozumiane bezpieczeństwo. W tym przypadku kontrola celna obejmuje weryfikację towaru, kontrolę środków transportu i towarów na nich załadowanych, kontrolę bagaży.

Ostatnią z nieprawidłowości, która może stanowić zagrożenie bezpieczeństwa, jest niespełnienie warunków do objęcia towarów wnioskowaną procedurą. Dotyczy to między innymi takich sytuacji, jak brak pozwolenia, brak świadectwa pochodzenia towarów, świadectwa fitosanitarnego lub weterynaryjnego, brak znaku CE, świadectwa zgodności. Oprócz powyższych przykładów można również wskazać nieprawidłowe oznakowanie (np. zabawki) czy posiadanie zbyt małej informacji o towarze.

Każda z powyższych nieprawidłowości wiąże się z bezpieczeństwem towaru, a tym samym z bezpieczeństwem międzynarodowego obrotu towarowego. Należy jednak wskazać, że nieprawidłowości występują stosunkowo rzadko, co potwierdzają też wnioski z analizy danych wtórnych dotyczących nieprawidłowości wykrytych podczas kontroli celnej. Najczęściej występujące nieprawidłowości to:

- niepoprawna klasyfikacja towarów, co może spowodować, że w międzynarodowym obrocie pojawi się towar zagrażający bezpieczeństwu, co do którego ustanowiono zakazy lub ograniczenia;
- nieprawidłowa ilość towarów – co może prowadzić do przestępstwa przemytu lub oszustwa celnego.

# Zakończenie

Kontrola celna to zakres czynności wykonywanych przez organy celne w celu zapewnienia zgodności z przepisami prawa celnego oraz innymi przepisami regulującymi wprowadzanie, wyprowadzanie, tranzyt, przemieszczanie, składowanie i końcowe przeznaczenie towarów przemieszczanych między obszarem celnym UE a państwami lub terytoriami spoza tego obszaru. Jak wskazano w powyższej definicji legalnej, kontrola celna dotyczy towaru. Służy przede wszystkim ochronie interesu finansowego budżetu UE, budżetu państwa oraz ochronie unijnego rynku i społeczeństwa. Jeszcze w XX wieku za najważniejszą funkcję kontroli uważano tę fiskalną. Oczywiście kwestie bezpieczeństwa również były w obszarze działań podejmowanych w ramach kontroli celnej – jednak miały mniejsze znaczenie.

Na początku XXI wieku pojawiła się potrzeba zwiększenia bezpieczeństwa w obszarze międzynarodowego obrotu towarowego (międzynarodowych łańcuchów dostaw). Globalizacja światowej gospodarki przyczyniła się do nasilenia presji konkurencyjnej, zmuszając firmy do poprawy efektywności swoich działań. Wiele z nich, aby zwiększyć swoją konkurencyjność, zdecydowało się budować i rozwijać relacje międzyorganizacyjne, co oznacza wzrost obrotu towarowego. Procesy globalizacyjne zapewniają dostęp do niższych kosztów pracy, surowców i większych rynków produkcyjnych. Jednak aktywność na światowych rynkach, bardziej intensywny przepływ towarów i rosnąca zależność podmiotów uczestniczących w międzynarodowym obrocie towarowym powodują również wzrost ryzyka. Szczególne znaczenie w zakresie bezpieczeństwa miało zwiększone zagrożenie terrorystyczne, a tym samym poważne konsekwencje dla bezpieczeństwa w wymiarach zarówno krajowym, jak i globalnym. Kolejnymi zjawiskami, które wpłynęły na bezpieczeństwo międzynarodowego obrotu towarowego, były pandemia COVID-19, światowy kryzys gospodarczy, a także wojna w Ukrainie, która ten kryzys znacząco pogłębiła. W przypadku kontroli celnej ma ona istotne znaczenie, podobnie jak sankcje nałożone na Rosję i Białoruś. Kontrola celna jest podstawowym instrumentem sprawdzenia przestrzegania sankcji, a tym samym zapewnienia bezpieczeństwa.

O wzroście znaczenia bezpieczeństwa i działań kontrolnych w tym zakresie może świadczyć, że od momentu zmian w regulacjach celnych wprowadzonych w 2005 roku możemy wyróżnić pewne typy kontroli celnej mające zapewnić szeroko rozumiane bezpieczeństwo. Bezpieczny towar jest celem kontroli *ex ante* oraz kontroli bezpieczeństwa, która najczęściej jest następstwem kontroli *ex ante*. Aby zwiększyć bezpieczeństwo międzynarodowego obrotu towarowego, wprowadzono obowiązek

składania deklaracji skróconej (zwanej inaczej deklaracją bezpieczeństwa) przed wprowadzeniem towarów na obszar celny UE. Przedmiotem kontroli *ex ante* są zawarte w deklaracji informacje o towarze, na których podstawie przeprowadzana jest analiza ryzyka. W zależności od jej wyniku po wprowadzeniu towarów na obszar celny UE może być przeprowadzona kontrola bezpieczeństwa. Istotne dla bezpieczeństwa obrotu towarowego są również kontrola na wniosek zgłaszającego (przed dokonaniem odprawy celnej) lub kontrola zgłoszenia celnego (w trakcie odprawy celnej towaru). Zaznaczyć należy, że wykrycie nieprawidłowości w postaci niepoprawnej klasyfikacji towarów czy też nieprawidłowe określenie pochodzenia towarów albo niespełnienie warunków do objęcia ich procedurą celną mogą się wiązać z zagrożeniem bezpieczeństwa międzynarodowego przepływu towarów.

Ważnym celem kontroli celnej jest więc nie tylko zapewnienie właściwego poboru należności celnych (cel fiskalny), lecz także zapewnienie porządku i bezpieczeństwa publicznego, życia i zdrowia ludzi i zwierząt, ochrona środowiska, ochrona rynków krajowych, przestrzeganie praw własności intelektualnej czy ochrona dzieł sztuki (cel pozaekonomiczny – bezpieczeństwo). Międzynarodowe regulacje wprowadzone przez WTO oraz WCO spowodowały, że międzynarodowy przepływ towaru jest w coraz większym stopniu kontrolowany, monitorowany i zabezpieczany od początku do końca ze względów handlowych, co pozwala administracjom celnym bardziej polegać na środkach bezpieczeństwa i ochrony stosowanych przez przedsiębiorców.

Do skuteczności i efektywności kontroli celnych, a tym samym zwiększenia bezpieczeństwa międzynarodowego łańcucha dostaw w ostatnich latach przyczyniły się nowe technologie. Skanery rentgenowskie wysokiej energii, skanery wykorzystujące technologię rozpraszania wstecznego promieniowania rentgenowskiego, systemy automatycznego rozpoznawania tablic rejestracyjnych czy kontenerów, detektory promieniowania – to tylko przykłady niektórych urządzeń, które poprawiają wykrywalność towarów niebezpiecznych, a co za tym idzie ułatwiają zarządzanie bezpieczeństwem łańcucha dostaw. W ostatnich latach wprowadzana jest również skuteczna nieinwazyjna kontrola (NII) ładunków w kontenerach, w których często znajdują się towary przemysłowe. W przypadku analizy ryzyka i wymiany informacji, które mają duże znaczenie dla kontroli celnej, szczególnym rozwiązaniem jest unijny system zarządzania ryzykiem celnym (*Customs Risk Management System – CRMS*), który służy do komunikacji między państwami UE i systematycznej wymiany informacji o ryzyku.

Analiza ryzyka to główne źródło dyrektyw kontrolnych. Kontrola celna jest oparta głównie na analizie ryzyka z wykorzystaniem automatycznego przetwarzania danych w celu oszacowania i rozpoznania poziomu ryzyka oraz ustalenia niezbędnych środków do jego oceny na podstawie kryteriów ustalonych na poziomach krajowym, unijnym, a także międzynarodowym. Uszczegółowiając, czynności podejmowane w ramach analizy ryzyka pozwalają przede wszystkim na jego kwantyfikację, następnie rozważenie źródeł zidentyfikowanego ryzyka, ocenę jego potencjalnych konsekwencji dla realizacji celów oraz w dalszej kolejności ustalenie prawdopodobieństwa wystąpienia tych konsekwencji. Analiza ryzyka pozwala więc ustalić prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości w przepływie towarów oraz ich potencjalne konsekwencje

i ich rozmiar dla bezpieczeństwa. Dlatego też kontrola celna oparta na analizie ryzyka jest najbardziej skuteczna. Rzadziej stosowane są kontrole przeprowadzane na podstawie doboru statystycznego lub wkładu funkcjonariusza opartego na doświadczeniu lub intuicji, choć ich znaczenia nie można umniejszać. Uwzględniając bezpieczeństwo obrotu towarowego, ale jednocześnie mając na uwadze jego szybkość, należy wskazać, że kontrole celne powinny koncentrować się głównie na przesyłkach wysokiego ryzyka. Przesyłki niskiego ryzyka powinny być szybko dopuszczane do swobodnego obrotu. W celu rozdzielenia tych dwóch grup towarów kluczową rolę odgrywają techniki zarządzania ryzykiem. Ich skuteczność jest uzależniona od gromadzenia w odpowiednim czasie właściwych informacji przetworzonych elektronicznie, które zapewniają bezpieczeństwo. Szczególne znaczenie mają zakres i jakość zebranych informacji o ryzyku. Kontrole celne przeprowadzane są we wspólnych ramach zarządzania ryzykiem opartych na wymianie pomiędzy administracjami celnymi informacji o ryzyku i wyników analizy ryzyka oraz na ustaleniu wspólnych kryteriów i norm ryzyka, środków kontroli i priorytetowych obszarów kontroli. Te ostatnie są kluczowym mechanizmem w zarządzaniu ryzykiem, umożliwiającym UE wyznaczenie najważniejszych obszarów do kontroli celnej.

Dobre zarządzanie ryzykiem oraz rozsądne podejmowanie decyzji są możliwe tylko wówczas, gdy dysponujemy solidnym i odpowiednim zasobem informacji oraz dobrze przeprowadzonymi analizami, które poprawnie przedstawiają sytuację podmiotom podejmującym decyzję. Zachodzi więc potrzeba rzetelnej, pełnej i aktualnej informacji oraz możliwości korzystania z niej. Dlatego też istotna jest współpraca między służbami mającymi podobne uprawnienia w celu udostępniania pozyskanych informacji. Działania w tym zakresie są podejmowane na każdym poziomie – międzynarodowym (aplikacja IRIS, System wymiany informacji CEN, RILO), unijnym (System informacji celnej CIS) oraz krajowym (Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych, System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA, hurtowania danych ze zgłoszeń celnych – ALINA). Międzynarodowa współpraca administracji celnych zapewnia przepływ informacji i zasila system zarządzania ryzykiem, ale ważna jest też dobra wymiana informacji pomiędzy organami celnymi oraz innymi podmiotami uczestniczącymi w międzynarodowym obrocie towarowym przy uwzględnieniu tajemnicy celnej. Dlatego wdrożenie systemów zarządzania informacją jest na każdym z powyższych poziomów szczególnie istotne. Wymiana informacji jest niezbędnym procesem zarządzania międzynarodowym obrotem towarowym, podobnie jak zarządzanie przepływem informacji. Jednak zagrożeniem dla efektywności transgranicznego zarządzania informacją jest brak informacji zwrotnej. Ponieważ informacje są przydatne głównie do profilowania, targetowania i zarządzania ryzykiem, należy wykazać chęć i zaangażowanie w wymianę danych. Problemem w zarządzaniu przepływem informacji jest także jej bezpieczeństwo. W Polsce bezpieczeństwo informacji związanej z międzynarodowym obrotem towarowym podlega Systemowi Zarządzania Bezpieczeństwem Informacji zgodnemu z wymogami normy PN-EN ISO/IEC 27001.

W problematyce kontroli celnej oraz zarządzania bezpieczeństwem międzynarodowego obrotu towarowego szczególne znaczenie ma instytucja upoważnionego przedsiębiorcy – AEO. Jest ona odpowiedzią na funkcjonowanie w międzynarodowym handlu paradygmatów – ułatwienia i uproszczenia oraz bezpieczeństwa. Jest to rozwiązanie, które równoważy oba powyższe aspekty i jest korzystne dla międzynarodowego obrotu towarowego. Opiera się na dużym zaufaniu organów celnych do podmiotu, który spełnił szereg wymogów oraz przeszedł bardzo dokładny audyt, aby takie zaufanie uzyskać. Oprócz zwiększenia bezpieczeństwa międzynarodowego łańcucha dostaw instytucja AEO pozwala na ułatwienie legalnego handlu. Należy wskazać, że w grupie krajów o największej liczbie podmiotów AEO znajdują się Niemcy, które są zdecydowanym liderem, a następnie Francja, Włochy, Holandia, a także Polska i Hiszpania.

Dla bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego istotne są pozwolenia AEOS – bezpieczeństwo i ochrona oraz AEOC – uproszczenia celne. Posiadanie tego ostatniego daje szereg korzyści, między innymi w zakresie kontroli celnej – mniejsza liczba kontroli dokumentów i kontroli fizycznych, priorytetowe traktowanie przesyłki w przypadku wytypowania do kontroli, wybór miejsca jej przeprowadzenia.

Z kolei posiadanie pozwolenia w zakresie bezpieczeństwa i ochrony nakłada na podmiot korzystający obowiązek zapewnienia integralności ładunku oraz przeciwdziałanie stosowaniu niezgodnych z prawem praktyk w kontekście przepływu towarów w ramach międzynarodowego łańcucha dostaw. Podmiot z pozwoleniem AEOS powinien stosować odpowiednie środki w zakresie postępowania z towarami, które obejmują ochronę przed nieuprawnionym wprowadzaniem, wymianą lub niewłaściwym postępowaniem z towarami oraz ochronę przed manipulowaniem jednostkami ładunku. Środki te mogą obejmować między innymi odpowiednie zamknięcia, odpowiedni wybór spedytora oraz środków transportu. W przypadku towarów przychodzących przeprowadzane są kontrole ilości i jakości towarów, kontrole zamknięć, podobnie jak przy towarach, które są ładowane na środek transportu. Bezpieczeństwo ładunków wiąże się też nierozłącznie z bezpieczeństwem partnerów handlowych, ponieważ często to oni ponoszą odpowiedzialność za towar.

W celu zwiększenia poziomu bezpieczeństwa – w szczególności chodzi tu o bezpieczny towar – podmiot ze statusem AEO powinien szukać partnerów, którzy mają taki sam lub podobny status bezpieczeństwa, a jeżeli nie jest to możliwe, powinien dokonywać ustaleń umownych w zakresie bezpieczeństwa ze swoimi partnerami handlowymi. Można tu sformułować stwierdzenie, że im więcej w międzynarodowej wymianie towarowej podmiotów o statusie AEO, tym jest on bezpieczniejszy.

Jednak należy zaznaczyć, że nie wszystkie ułatwienia dla podmiotów korzystających z AEO są korzystne z punktu widzenia bezpieczeństwa obrotu towarowego. Dotyczy to przykładowo samoobsługi celnej (*self assessment*). Podmiot, który uzyskał pozwolenie na korzystanie z niej, może sam przeprowadzić kontrolę celną towarów wprowadzonych na obszar celny UE lub z niego wyprowadzanych. Jej wyniki są uznawane przez organ celny (traktuje je tak, jakby sam realizował czynności kontrolne) i należy je uznać jako czynności wykonywane w ramach kontroli celnej. Trzeba jednak

zauważyć, że jest to kontrola specyficzna, w której widoczne jest bardzo daleko idące zaufanie organu do podmiotu zgłaszającego towar. Zaznaczyć należy, iż mimo że podmiot ma status AEO, jest to sytuacja o wysokim ryzyku dla bezpieczeństwa towaru, a tym samym bezpieczeństwa rynku, obywateli, środowiska, porządku i bezpieczeństwa publicznego. Przepisy w zakresie samokontroli w Polsce obecnie nie są stosowane.

Powyższe wnioski z analizy teoretycznej należy uzupełnić wnioskami z badań empirycznych. Analiza danych statystycznych wykazała, że poziom międzynarodowego obrotu towarowego jest coraz większy, czego potwierdzeniem jest znaczący wzrost liczby zgłoszeń celnych zarówno w przywozie, jak i wywozie. W przywozie w porównaniu z rokiem 2012 liczba złożonych wszystkich rodzajów zgłoszeń celnych (w tym powiadomień) wzrosła w roku 2022 o 165,8%. Z kolei w wywozie w takim samym porównaniu wzrosła o około 177,8% – dotyczy zgłoszeń celnych złożonych w urzędach celnych wywozu. Również w urzędach celnych wyprawienia widoczny jest wzrost liczby składanych zgłoszeń celnych: w podmiotach z innych krajów UE liczba zgłoszeń wzrosła o 66,7%, a w podmiotach krajowych o 103,4%. Spadek widoczny był jedynie w roku 2022 zarówno w jednym, jak i drugim przypadku. Związane to było z zamknięciem przejść granicznych na granicy z Rosją i Białorusią.

Jednocześnie wraz ze wzrostem liczby zgłoszeń celnych następuje zmiana ich struktury w przywozie i wywozie. Przy wprowadzeniu towaru na obszar celny UE mogą być składane zwykle zgłoszenie celne, uproszczone zgłoszenie celne oraz powiadomienie (dwa ostatnie dotyczą procedur uproszczonych). Analiza zgłoszeń celnych w przywozie pokazuje bardzo ważny trend – stały wzrost liczby uproszczonych zgłoszeń celnych i powiadomień oraz spadek liczby zwykłych zgłoszeń celnych. Podobnie jak w przypadku przywozu towaru na obszar celny UE, także przy ich wywozie poza ten obszar widoczny jest stały wzrost zgłoszeń celnych uproszczonych. Powyższe zmiany związane są z dużą liczbą wydanych pozwoleń, szczególnie pozwoleń AEOC. We wrześniu 2024 roku aż 611 podmiotów dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego miało pozwolenia AEOC, 296 podmiotów pozwolenia AEOF, a 46 AEOS. Jak już wskazywano, pozwolenia te dają cały szereg korzyści, również w zakresie kontroli celnej, dlatego też podmioty chętnie z tego korzystają. Większość funkcjonujących na obszarze Polski agencji celnych, które często pełnią funkcję przedstawicieli celnych podmiotów dokonujących międzynarodowego obrotu towarowego, także ma takie pozwolenia. Jak wspomniano, podmioty korzystające ze statusu AEO zobowiązane są do spełnienia wielu warunków, przechodzą też szczegółowy audyt, co pozwala uznać je za wiarygodne. Dlatego wzrost uproszczonych zgłoszeń celnych i powiadomień pozwala nam sformułować wniosek, że bezpieczeństwo obrotu towarowego jest większe, a przepływ towaru szybszy. Wpływ na to ma coraz większa liczba wiarygodnych podmiotów uczestniczących w obrocie towarowym. Wiele państw na świecie przyznaje podmiotom dokonującym międzynarodowego obrotu towarowego certyfikaty wiarygodności, które są odpowiednikiem unijnego statusu AEO.

Analiza zgłoszeń celnych z obsługiwanyymi dyrektywami (zgłoszeń celnych do kontroli) pokazała, że liczba kontroli celnych zarówno w przywozie, jak i w wywozie spada, szczególnie jest to widoczne od roku 2018. Spada również procentowy udział

zgłoszeń poddanych kontroli celnej we wszystkich rodzajach złożonych zgłoszeń celnych. Powodem takiej sytuacji prawdopodobnie jest coraz większa liczba zgłoszeń celnych uproszczonych i powiadomień w przywozie oraz uproszczonych zgłoszeń celnych w wywozie. Jest to więc związane z posiadaniem statusu AEO przez podmioty składające zgłoszenia celne, które – jako wiarygodne – są rzadziej kontrolowane. Złożenie zgłoszenia celnego przez takie podmioty wiąże się z mniejszym ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości, gdyż szczególnie one dbają, aby formalności związane z przywozem lub wywozem towaru były poprawne, ponieważ wydane pozwolenia są monitorowane i wykazanie nieprawidłowości może doprowadzić do ich utraty. W niewielkim stopniu spadek liczby kontroli można również wiązać ze zmianą podejścia Krajowej Administracji Skarbowej do kontroli celnej, a mianowicie włączenie jej do kontroli celno-skarbowej, której celem jest przede wszystkim ochrona interesów i praw majątkowych. Uwzględniając powyższe, można stwierdzić, że zmniejszenie liczby zgłoszeń celnych, które zostały poddane kontroli celnej, należy uznać za sytuację, która nie wpłynie negatywnie na bezpieczeństwo międzynarodowego przepływu towarów, a może korzystniej wpłynąć na szybszy przepływ towaru przez międzynarodowy łańcuch dostaw. W 2022 roku widoczny był niewielki wzrost kontroli zwykłych zgłoszeń celnych (SAD), co najprawdopodobniej związane było z potrzebą kontroli przestrzegania nałożonych sankcji w związku z wojną w Ukrainie.

Kontrola celna może się zakończyć wynikiem pozytywnym, co oznacza brak nieprawidłowości, albo negatywnym w sytuacji, gdy zostały one zidentyfikowane. Analiza danych wtórnych potwierdziła, że zmniejsza się liczba nieprawidłowości wykazywanych w kontrolach celnych. W 2012 roku liczba zgłoszeń celnych w przywozie, w których wykryto nieprawidłowości, stanowiła 12% wszystkich skontrolowanych zgłoszeń, a w 2022 roku już tylko 4,5%. Uwzględniając fakt, że liczba zgłoszeń celnych rośnie, można mówić o spadku liczby tych nieprawidłowości, który widoczny jest również w zgłoszeniach wywozowych. Można więc wysnuć wnioski, że podmioty działające na rynku są solidniejsze, ponieważ podlegają audytowi (AEO), mają lepszą znajomość przepisów. Analizując liczbę zgłoszeń celnych, kontroli celnych oraz wykryte nieprawidłowości można też postawić pytanie, czy sposób typowania i przeprowadzania kontroli celnych się nie pogorszył mimo coraz lepszego zarządzania przepływem informacji. Pomimo tych uwag można mówić o bezpiecznym towarze, a tym samym o bezpiecznym obrocie towarowym. Oznacza to, że w większości przypadków towary w międzynarodowym obrocie mają prawidłowo określone pochodzenie, są właściwie sklasyfikowane, a tym samym bezpieczne i niepodlegające ograniczeniom lub zakazom. Jednocześnie podkreślić należy, że mniej jest nieprawidłowości w uproszczonych zgłoszeniach celnych i powiadomieniach niż w zwykłych zgłoszeniach celnych. Potwierdza więc to fakt, że podmioty AEO są godne zaufania organów celnych, a ich działania są bezpieczne.

Badania ankietowe potwierdzają, że nieprawidłowości występują rzadko, o czym świadczą niskie średnie. Najczęściej pojawiają się niepoprawna klasyfikacja towaru oraz jego nieprawidłowa ilość. Rzadziej występuje niespełnienie wymogów do objęcia towaru procedurą. Respondenci wśród innych nieprawidłowości wskazywali: brak

oznakowania znakiem bezpieczeństwa CE, niespełnienie wymagań pozataryfowych, nieprawidłowe oznakowanie towarów. W ostatnim czasie pojawiły się również takie nieprawidłowości, jak niespełnienie wymogu zakazu wywozu w związku z działaniami wojennymi na Ukrainie, niedostosowanie się do zakazów i ograniczeń w wywozie do Rosji i Białorusi oraz ryzyko tranzytu przez Rosję.

Odnosząc się do analizy przeprowadzonej w niniejszej monografii, należy wskazać, że bezpieczny towar jest szczególnie istotny dla bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu. Obecnie kontrola celna, uwzględniając coraz lepsze zarządzanie ryzykiem cełnym, szybki i łatwy przepływ informacji w UE oraz szeroki zakres nowych rozwiązań technologicznych wykorzystywanych w kontroli, przyczynia się do znacznego zwiększenia tego bezpieczeństwa.

# Bibliografia

## Literatura

1. Adamiecki K., *O nauce organizacji*, PWE, Warszawa 1985.
2. Antov M., *The role of information technologies in the development of customs control in the Republic of Bulgaria*, „World Customs Journal” 2017, vol. 11(2).
3. Biljan J., Trajkov A., *Customs risk management. Time of declaration Processing by control channels*, „Economy and Market Communication Review” 2016, vol. 6(1).
4. Biljan J., Trajkov A., *Risk management and Customs performance improvements: The case of the Republic of Macedonia*, „Procedia – Social and Behavioral Sciences” 2012, vol. 44.
5. Bitkowska A., *Od klasycznego do zintegrowanego zarządzania procesowego we współczesnych organizacjach*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.
6. Chabowska E., *Szybsza i bezpieczniejsza kontrola nie tylko na granicy (RTG w służbie)*, „Wiadomości Celne” 2014, nr 3–4.
7. Cohen L.H., Baida Z., Kouwenhoven N.W., *Beyond the single window. Paving the way to collaborative border management*, „WCO News” 2013, no. 72.
8. Czermińska M., *Wspólnotowy system celny i miejsce Polski w jego strukturach po akcesji do Unii Europejskiej. Bezpieczeństwo granicznego ruchu towarowego w UE*, „Bezpieczeństwo. Teoria i Praktyka” 2012, nr 4.
9. Czermiński A., Czerska M., Nogalski B., Rutka R., Apanowicz J., *Zarządzanie organizacjami*, TNOIK, Toruń 2001.
10. Czyżowicz W., *Bezpieczeństwo łańcucha logistycznego w międzynarodowym obrocie towarowym – trendy i tendencje rozwoju w XXI wieku*, [w:] *Logistyka. Komunikacja. Bezpieczeństwo. Wybrane problemy*, red. M. Grzybowski, J. Tomaszewski, Wyższa Szkoła Administracji i Biznesu im. Eugeniusza Kwiatkowskiego, Gdynia 2009.
11. Czyżowicz W., Gwardzińska E., *Wartość celna towarów*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7.
12. Czyżowicz W., Rybaczyk M., *Customs Enforcement Network (CEN) database perspective: A case study*, „World Customs Journal” 2017, vol. 11(1).
13. Danwitz T. von, Ritgen K., *Europäisches Verwaltungsrecht*, Berlin–Heidelberg 2006.
14. Doerig H., *Operational risks in financial services*, Credit Suisse Group, New York 2003.

15. Drobot E., Klevleeva A., *Risk management in customs control*, Munich Personal RePEc Archive (MPRA), paper no. 71677.
16. Drozdek A., Machalica-Drozdek K., *Problemy prawnej regulacji tajemnicy celnej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2018, nr 12.
17. European Commission, *A guide to risk analysis and customs controls*, Luxembourg 1999.
18. Fayol H., *Administracja przemysłowa i ogólna oraz nauka administracji w zastosowaniu do państwa*, Instytut Naukowej Organizacji przy Muzeum Przemysłu i Rolnictwa, Warszawa 1926.
19. Figura J., Kos B., *Bezpieczeństwo informacji jako element kształtowania łańcuchów dostaw operatorów logistycznych*, „Logistyka” 2015, nr 2.
20. Gładysz M., *Ryzyko w działalności gospodarczej*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2006, nr 59.
21. Grabowski M., Zając A., *Dane, informacja, wiedza – próba definicji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2009, nr 798.
22. Griffin R., *Podstawy zarządzania organizacjami*, tłum. A. Jankowiak, PWN, Warszawa 2017.
23. Grottel M., *Instytucja upoważnionego przedsiębiorcy – nowa jakość obsługi celnej podmiotów gospodarczych*, „International Business and Global Economy” 2013, t. 32.
24. Grudzewski W.M., Hejduk I., *Zarządzanie wiedzą w organizacjach*, „E-mentor” 2005, nr 1(8).
25. Gwardzińska E., *Standaryzacja ram systemu zarządzania ryzykiem celnym w UE*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2015, t. 16, z. 8, cz. 3.
26. Hoffmann T., *Prawne podstawy systemu kontroli administracji w Polsce*, „Zarządzanie Publiczne” 2008, nr 3(5).
27. Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
28. Jajuga K., Jajuga T., *Inwestycje. Instrumenty finansowe, ryzyko finansowe, inżynieria finansowa*, PWN, Warszawa 1998.
29. Jańczyk Z., Makowski R., *Zarządzanie ryzykiem w międzynarodowym obrocie towarowych*, [w:] *Procesy obsługi celnej w międzynarodowym łańcuchu dostaw*, red. I. Tymińska, Wydawnictwo Akademii Obrony Narodowej, Warszawa 2014.
30. Jędrzejko R., *ZISAR platforma zintegrowanego zarządzania ryzykiem w Służbie Celnej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011, materiał elektroniczny.
31. Kaczmarek T.T., *Interdyscyplinarne badanie zdywersyfikowanego ryzyka. Typologia i semantyka*, „Ekonomia” 2003, nr 11.
32. Kaczmarek T.T., *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem. Ujęcie interdyscyplinarne*, Difin, Warszawa 2008.
33. Kaczmarek T.T., *Zarządzanie ryzykiem handlowym, finansowym, produkcyjnym dla praktyków*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2002.
34. Kałużny S., *Leksykon kontroli*, Wydawnictwo Dosko, Warszawa 2002.

35. Karlsson L., *Back to the future of Customs: A new AEO paradigm will transform the global supply chain for the better*, „World Customs Journal” 2017, vol. 11(1).
36. Kendall R., *Zarządzanie ryzykiem dla menedżerów*, tłum. M. Sieczyk, Wydawnictwo LIBER, Warszawa 2000.
37. Kisielnicki J., *Systemy informacyjne zarządzania*, Wydawnictwo PLACET, Warszawa 2013.
38. Kisielnicki J., *Zarządzanie. Jak zarządzać i być zarządzanym*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2014.
39. Knosala E., *Zarys nauki administracji*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.
40. Komisja Europejska, *Upoważnieni przedsiębiorcy. Wytyczne*, Bruksela 2016.
41. Koontz H., O'Donnell C., *Zasady zarządzania. Analiza funkcji kierowniczych*, tłum. J. Bernadzikiewicz, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969.
42. Kotarbiński T., *Traktat o dobrej robocie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Wrocław 1973.
43. *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. nauk. A. Melezini, K. Teszner, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
44. Krajowa Administracja Skarbowa, *Upoważniony przedsiębiorca AEO informacja dla przedsiębiorców dotycząca weryfikacji formalnej i przyjęcia wniosku o uzyskanie statusu upoważnionego przedsiębiorcy – AEO zgodnie z Unijnym Kodeksem Celnym*, Warszawa 2019.
45. Krawczyk M., *Problematyka zarządzania informacją i wiedzą w instytucjach sektora publicznego na przykładzie Urzędu Komunikacji Elektronicznej*, „Metody Informatyki Stosowanej” 2010, nr 3(23).
46. Kuc B.R., *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009.
47. Kumaniecki K., *Słownik łacińsko-polski. Według słownika Hermana Mengego i Henryka Kopii*, PWN, Warszawa 2000.
48. Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.
49. Lasiński-Sulecki K., Rudyk T., Śpiewak M., *Komentarz do art. 42, [w:] Wspólnotowy Kodeks Celny. Komentarz*, red. W. Morawski, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
50. Laszuk M., *Kontrola oparta na analizie ryzyka – wybrane problemy*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2015, nr 5.
51. Laszuk M., *Status prawny Służby Celno-Skarbowej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2018, nr 6(135).
52. Laszuk M., *Uwarunkowania kontroli celnej w multicytrycznym systemie prawa*, Difin, Warszawa 2019.
53. Laszuk M., *Współpraca administracji celnej z organami administracji państwowej, samorządowej oraz samorządem gospodarczym*, „Ekonomia i Prawo” 2013, t. 12, nr 1.
54. Laszuk M., Komorowski E., Michalski R., *Prawo celne. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
55. Leoński Z., *Nauka administracji*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.

56. Liedel K., *Bezpieczeństwo informacyjne w dobie terrorystycznych i innych zagrożeń bezpieczeństwa narodowego*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2017.
57. Liu J., Tan Y., Hulstijn J., *IT Enabled Risk Management for Taxation and Customs: The Case of AEO Assessment in the Netherlands*, [w:] *Electronic Government 8th International Conference*, EGOV 2009, Linz 2009.
58. Lux M., *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Wydawnictwo BW, Szczecin 2004.
59. Łętowska E., „Multicentryczność” systemu prawa i wykładnia jej przyjazna, [w:] *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa profesora Maksymiliana Pazdana*, red. L. Ogiegło, W. Popiołek, M. Szponar, Zakamycze, Kraków 2005.
60. Madden A.D., *A definition of information*, „Aslib Proceedings” 2000, vol 52(9).
61. Martan L., *Kontrola wewnętrzna i kontroling w przedsiębiorstwie*, [w:] *Kontrola i kontroling w zarządzaniu*, red. B.R. Kuc, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa 2002.
62. Masłowska M., Naruszewicz S., *Informatyzacja procedur celnych*, Difin, Warszawa 2010.
63. Masternak M., *Czynności materialno-techniczne jako prawna forma działania administracji publicznej*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2018.
64. Melezini M., Teszner K., *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Zeszyty Prawnicze” 2019, vol. 24(3).
65. Michalak J., *Refleksje nad pojęciem ryzyka*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, z. 1.
66. Michalak T., *Control of facilitation? Customs policy false dilemma. Modern concepts of customs measures a response to policy dilemmas*, [w:] *Polityka celna – ekonomia, prawo, praktyka*, red. E. Gwardzińska, A. Werner, J. Wierzbicki, Wydawnictwo BW, Warszawa 2014.
67. Mikuriya K., *Supply chain security: the customs community’s response*, „World Customs Journal” 2007, vol. 1, no. 2.
68. Ministerstwo Finansów, *Odprawa scentralizowana realizowana pomiędzy co najmniej dwoma państwami UE. Wytyczne dla przedsiębiorców*, Warszawa 2021.
69. Ministerstwo Finansów, *Wytyczne w sprawie stosowania uproszczeń, o których mowa w art. 166, 179 i 182 UKC*, Warszawa 2021.
70. Mockler R.J., *The Management Control Process*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs 1984.
71. Mosiej G., *System kontroli celnej w Polsce – próba oceny*, „Kontrola Państwowa” 2001, nr 6.
72. Oktaba R., *Prawo celne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012.
73. Ożga P., *Rachunkowość instrumentów pochodnych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016.
74. Piech K., *Wprowadzenie towarów na obszar celny Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
75. Polski Komitet Normalizacyjny, *Technika informatyczna. Praktyczne zasady zarządzania bezpieczeństwem informacji*, Warszawa 2003.
76. *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Kolonia Limited, Wrocław 2000.

77. *Prawo celne*, red. W. Czyżowicz, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004.
78. *Przedsiębiorstwo przyszłości – wizja strategiczna*, red. W.M. Grudzewski, I.K. Hejduk, Difin, Warszawa 2022.
79. Pszczołowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1978.
80. Rząsa M.R., Gęsikowski W., *Techniki komputerowe wspomagające analizę obrazów RTG w kontroli celno-skarbowej*, „Przegląd Nauk Stosowanych” 2018, nr 19(2).
81. Sibczynski P. et al., *C-BORD – an overview of efficient toolbox for high-volume freight inspection*, 2017 IEEE Nuclear Science Symposium and Medical Imaging Conference (NSS/MIC), Atlanta, United States, ff10.1109/NSSMIC.2017.8532735ff. fffal-01990519f.
82. Skrzypiek E., *Zarządzanie wiedzą jako narzędzie wzrostu efektywności przedsiębiorstwa*, [w:] *Efektywność zastosowań systemów informatycznych*, red. Z. Szyjewski, J.K. Grabara, J.S. Nowak, Wydawnictwo Naukowo-Techniczne, Warszawa 2004.
83. *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, PWN, Warszawa 1958–1969.
84. Son C.E., *Supply Chain Risk Management: A Review of Thirteen Years of Research*, „American Journal of Industrial and Business Management” 2018, no. 8.
85. Stankevičius R., *Problems of international cooperation and mutual assistance among the European Union customs authorities*, „Intellectual Economics” 2007, no. 2(2).
86. Starościak J., *Problemy współczesnej administracji*, Wydawnictwo Wiedza Powszechna, Warszawa 1972.
87. Starościak J., *Zarys nauki administracji*, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1966.
88. Stoner J.A.F., Freeman R.E., Gilbert D.R. jr, *Kierowanie*, tłum. A. Ehrlich, PWE, Warszawa 1999.
89. *Swobody wspólnotowe w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską. Swoboda przepływu towarów, usług i przedsiębiorczości. Komentarz*, red. E. Grabitz, M. Hilf, D. Łubowski, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
90. Szwad T., *Kontrola celna w świetle regulacji kodeksu celnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2001, t. 49.
91. Świerczyńska J., *Ograniczenie zagrożeń i ryzyka celnego w łańcuchach dostaw – wybrane działania na poziomie Unii Europejskiej*, „Studia i Materiały Instytutu Transportu i Handlu Morskiego” 2017, nr 14.
92. Świgoń M., *Zarządzanie wiedzą i informacją*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn 2012.
93. Tarczyński W., Mojsiewicz M., *Zarządzanie ryzykiem*, PWE, Warszawa 2001.
94. Teszner K., *Kontrola celno-skarbowa jako kontrola twarda – narzędzie służące eliminowaniu transakcji karuzelowych*, [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
95. Tiwana A., *Knowledge Management Toolkit*, Prentice Hall PTR, Boston 1999.
96. Welenc P., *Określenie obowiązków compliance i ewaluacja ryzyk compliance*, [w:] *Systemy zarządzania zgodnością. Compliance w praktyce*, red. B. Makowicz, B. Jagura, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020.

97. Widdowson D., *Managing customs risk and compliance: an integrated approach*, „World Customs Journal” 2020, vol. 14(2).
98. Widdowson D., *Raising the Portcullis*, paper presented at the WCO Conference on Developing the Relationship between WCO, Universities and Research Establishments, Brussels, March 2006.
99. Widdowson D., *Risk-based compliance management. Making it work in border management agencies*, The World Bank, Washington 2012.
100. Widdowson D., *WCO Risk Management Handbook*, 2004.
101. Widdowson D., Holloway S., *Core border management disciplines: risk based compliance management*, [w:] *Border management modernization*, red. G. McLinden, E. Fanta, D. Widdowson, T. Doyle, The World Bank, Washington 2011.
102. Wilcox-Daugherty L., *Customs modernization handbook: applying management in the cargo processing environment*, The World Bank, Washington 2018.
103. Willet A.H., *The Economic Theory of Risk Insurance*, University of Pennsylvania Press, Philadelphia 1951.
104. Witte P., *Zollkodex der Union (UZK): mit Durchführungsrechtsakten, Delegierten Rechtsakten und Zollbefreiungsverordnung*, C.H. Beck, Berlin 2022.
105. World Customs Organization, *Customs risk management compendium*, vol. 1, Brussels 2011.
106. World Customs Organization, *Integrated Supply Chain Management Guidelines*, Brussels 2018.
107. World Customs Organization, *Kyoto Convention. General Annex. Guidelines*, Chapter 6: *Customs control*, 2000.
108. World Customs Organization, *SAFE framework of standards to secure and facilitate global trade*, 2005.
109. World Customs Organization, *The WCO global information and intelligence strategy*, Brussels 2003.
110. Wowra J., Staniów D., *Kontrola skarbowa i kontrola celna*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2004.
111. Zgud Z., *Zasada subsydiarności w prawie europejskim*, Zakamycze, Kraków 1999.
112. Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
113. Zysk W., *Umowa Trade Facilitation Agreement (TFA) szansą rozwoju eksportu produktów fair trade*, „Studia i Prace WNEIZ US” 2018, nr 53/2.

## Akty prawne międzynarodowe

1. Konwencja sporządzona na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej w sprawie wzajemnej pomocy i współpracy między administracjami celnymi podpisana w Rzymie dnia 18 grudnia 1997 roku (Dz.U z 2008 r. poz. 31).

2. Międzynarodowa Konwencja dotycząca uproszczenia i harmonizacji postępowania celnego wraz z załącznikiem E.5 sporządzona w Kioto dnia 18 maja 1973 r. (Dz.U. 1980, nr 12, poz. 38).
3. Międzynarodowa Konwencja w sprawie harmonizacji kontroli towarów na granicach, sporządzona w Genewie dnia 21 października 1982 r. (Dz.U. 1999, nr 103, poz. 1190).
4. Umowa między Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie uproszczenia kontroli i formalności przy przewozie towarów oraz środków bezpieczeństwa stosowanych przez organy celne (Dz.Urz. UE L 199, 31.07.2009).

## Akty prawne Unii Europejskiej

1. Decyzja Rady 2009/917/WSiSW z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie wykorzystania technologii informatycznych do celów celnych (Dz.Urz. UE L 323, 10.12.2009).
2. Decyzja Rady (UE, Euratom) 2020/2053 z 14 grudnia 2020 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylająca decyzję 20014/335/UE, Euratom (2007/436/WE, Euratom), (Dz.Urz. UE L 424, 15.12.2020).
3. Decyzja Wspólnego Komitetu EOG nr 76/2009 z dnia 30 czerwca 2009 r. zmieniająca Protokół 10 w sprawie uproszczenia kontroli i formalności przy przewozie towarów i Protokół 37 zawierający wykaz przewidziany w art. 101 (Dz.Urz. UE L 232, 3.09.2009).
4. Decyzja wykonawcza Komisji z dnia 31 maja 2018 r. ustanawiająca środki jednolitego stosowania kontroli celnych poprzez określenie wspólnych kryteriów i norm ryzyka finansowego (FRC) na mocy rozporządzenia (UE) nr 952/2013 ustanawiającego Unijny Kodeks Celny w odniesieniu do towarów zgłoszonych do dopuszczenia do obrotu.
5. Protokół rozszerzający o środki bezpieczeństwa stosowane przez organy celne, porozumienie w formie wymiany listów między Europejską Wspólnotą Gospodarczą a Księstwem Andory (Dz.Urz. UE L 36, 10.02.2011).
6. Rozporządzenie (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. zmieniające rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. UE L 117, 4.05.2005).
7. 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, 29.12.2015 ze zm.).
8. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2016/341 z 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, 15.03.2016).

9. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (Dz.Urz. UE L 119, 4.05.2016).
10. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2152 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie europejskiej statystyki gospodarczej uchylające 10 aktów prawnych w dziedzinie statystyki gospodarczej (Dz.Urz. UE L 327, 17.12.2019).
11. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1148 z dnia 7 lipca 2021 r. ustanawiające, w ramach Funduszu Zintegrowanego Zarządzania Granicami, Instrument Wsparcia Finansowego na rzecz Zarządzania Granicami i Polityki Wizowej (Dz.Urz. UE L 251, 15.07.2021).
12. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, 10.10.2013).
13. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008 z dnia 9 lipca 2008 r. ustanawiające wymagania w zakresie akredytacji i nadzoru rynku odnoszące się do warunków wprowadzania produktów do obrotu i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 339/93 (Dz.Urz. UE L 218, 13.08.2008 ze zm.).
14. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2013/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. WE L 302, 19.10.1992).
15. Rozporządzenie Rady (WE) nr 515/97 z dnia 13 marca 1997 r. w sprawie wzajemnej pomocy między organami administracyjnymi Państw Członkowskich i współpracy między Państwami Członkowskimi a Komisją w celu zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów prawa celnego i rolnego (Dz.Urz. WE L 82, 22.03.1997 ze zm.).
16. 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, 29.12.2015 ze zm.).

## Akty prawne krajowe

1. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o prawie celnym (Dz.U. 1933, nr 84, poz. 610 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 14 lipca 1961 r. Prawo celne (Dz.U. 1961, nr 33, poz. 166 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 26 marca 1975 r. Prawo celne (Dz.U. 1975, nr 10, poz. 56 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne (Dz.U. 1989, nr 75, poz. 445 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz.U. 1997, nr 23, poz. 117 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 24 lipca 1999 r. o Służbie Celnej (Dz.U. 1999, nr 72, poz. 802 ze zm.).
7. Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1590).
8. Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą (t.j. Dz.U. 2017, poz. 1021 ze zm.).

9. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. 2018, poz. 508 z późn. zm.).
10. Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020 (Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów 2017, poz. 144).
11. Zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024 (Dz.Urz. Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej 2020, poz. 34).
12. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2022 r. w sprawie Systemu Zarządzania Bezpieczeństwem Informacji i Polityki Bezpieczeństwa Informacji Resortu Finansów (Dz.Urz. Ministra Finansów poz. 19, z dn. 15.03.2022).

## Orzecznictwo

1. Judgment of the Court of 26 October 1982, C-221/81, Wilfried Wolf v Hauptzollamt Dusseldorf, EU:C:1982:363.
2. Judgment of the Court of 26 October 1982, C-240/81, Senta Einberger v Hauptzollamt Freiburg, EU:C:1982:364.
3. Judgment of the Court of 9 July 1992, C2/90, Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium, EU:C:1992:310.
4. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 10 grudnia 1968 r., C-7/68, Komisja Europejska przeciwko Republice Włoskiej, EU:C:1968:51.
5. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 23 listopada 1978 r., C-7/78, Regina przeciwko Ernest George Thompson, Brian Albert Johnson i Colin Alex Norman Woodiwiss, EU:C:1978:209.
6. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 27 kwietnia 1994 r., C-393/92, Gemeente Almelo i inni przeciwko NV Energiebedrijf IJsselmij NV, EU:C:1994:171.
7. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 23 lutego 1995 r., Sprawy połączone C-358/93 oraz C-416/93, Postępowania karne przeciwko Aldo Bordessa, Vicente Mari Mellado i Concepcion Barbero Maestre. Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym: Audiencia Nacional – Hiszpania, EU:C:1995:54.
8. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 23 października 1997 r., C-159/94, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej, EU:C:1997:501.

## Dokumenty

1. European Commission, Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing the Union Customs Code and the European Union Customs Authority, and repealing Regulation (EU) No 952/2013, COM(2023) 258 final, Brussels, 17.05.2023.
2. Europejski Trybunał Obrachunkowy, *Czy preferencyjne uzgodnienia handlowe są odpowiednio zarządzane? Sprawozdanie specjalne*, Luksemburg 2014.
3. Europejski Trybunał Obrachunkowy, *Kontrole celne – niedostateczna harmonizacja szkodzi interesom finansowym UE. Sprawozdanie specjalne*, Luksemburg 2021.
4. Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, VIII kadencja, druk sejmowy 826.
5. Wniosek dotyczący rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiającego, w ramach Funduszu Zintegrowanego Zarządzania Granicami, instrument wsparcia finansowego na rzecz sprzętu do kontroli celnej, COM(2018) 474 final, Strasburg 2018.

## Źródła internetowe

1. *Customs Enforcement Network (CEN) – A Global Customs Enforcement System*, <https://www.wcoesarocb.org/wp-content/uploads/2018/07/WCO-Customs-Enforcement-Network-CEN-%E2%80%93-A-Global-Customs-Enforcement-System.pdf> [data dostępu: 9.04.2023].
2. European Anti-Fraud Office, *WCO and OLAF: One seizure – one report*, 2020, [https://anti-fraud.ec.europa.eu/media-corner/news/wco-and-olaf-one-seizure-one-report-2020-05-06\\_en](https://anti-fraud.ec.europa.eu/media-corner/news/wco-and-olaf-one-seizure-one-report-2020-05-06_en) [data dostępu: 15.03.2023].
3. European Commission, *Authorised Economic Operators – Query page*, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/eos/aeo\\_consultation.jsp?Lang=en&holderName=&aeoCountry=HR&certificateTypes=AEO&Expand=true&offset=1&showRecordsCount=0](https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/eos/aeo_consultation.jsp?Lang=en&holderName=&aeoCountry=HR&certificateTypes=AEO&Expand=true&offset=1&showRecordsCount=0) [data dostępu: 18.09.2024].
4. European Commission, *Customs Risk management in details*, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/customs-risk-management/customs-risk-management-details\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/customs-risk-management/customs-risk-management-details_en) [data dostępu: 16.11.2022].
5. European Commission, *Customs: Modern risk management system helps customs authorities exchange real-time information*, 2021, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/customs-modern-risk-management-system-helps-customs-authorities-exchange-real-time-information-2021-12-01\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/customs-modern-risk-management-system-helps-customs-authorities-exchange-real-time-information-2021-12-01_en) [data dostępu: 25.08.2022].
6. European Commission, *Effective Container inspection at BORDER control points*, 2002, <https://cordis.europa.eu/project/id/653323> [data dostępu: 11.03.2023].
7. European Commission, *What is AEO?*, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/aeo-authorised-economic-operator/what-aeo\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/aeo-authorised-economic-operator/what-aeo_en) [data dostępu: 14.01.2023].

8. *Informacja*, [w:] *Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/informacja.html> [data dostępu: 2.02.2023].
9. Ministerstwo Finansów, *System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA*, <https://puesc.gov.pl/system-informacji-celno-skarbowej-eureka> [data dostępu: 22.03.2023].
10. Polski Komitet Normalizacyjny, *Zarządzanie bezpieczeństwem informacji*, <https://www.pkn.pl/informacje/2018/01/zarzadzanie-bezpieczenstwem-informacji> [data dostępu: 22.04.2023].
11. *Sharing connecting & bridging*, WCO, Brussels <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/cen/cen-brochure.pdf?db=web> [data dostępu: 9.04.2023].
12. *Weryfikacja kryteriów AEO, 2024*, <https://www.podatki.gov.pl/clo/informacje-dla-przedsiębiorców/aeo-i-uproszczenia-celne/aeo/wytyczne-i-instrukcje-aeo/weryfikacja-kryteriow-aeo/> [data dostępu: 5.10.2023].
13. World Customs Organization, *IRIS*, 2014, <https://www.wcoomd.org/en/online-services/iris/new-article.aspx> [data dostępu: 9.04.2023].
14. World Customs Organization, *Regional Intelligence Liaison Offices (RILO)*, <https://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/intelligence-and-risk-management-programme/rilo.aspx> [data dostępu: 9.04.2025].
15. World Customs Organization, *RILO. A unique and united network*, Brussels, [https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/rilo/rilo-brochure\\_en.pdf?db=web](https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/rilo/rilo-brochure_en.pdf?db=web) [data dostępu: 9.04.2023].
16. World Customs Organization, *The SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade*, 2021, <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf> [data dostępu: 26.11.2024].
17. World Customs Organization, *WCO Safe Package. WCO tools to secure and facilitate global trade*, <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf?la=en> [data dostępu: 26.11.2024].

# Spis tabel

Tabela 1.1. Kontrola celna w regulacjach obowiązujących w Polsce do momentu wejścia w życie unijnego kodeksu celnego .....	16
Tabela 1.2. Typy kontroli celnej .....	28
Tabela 1.3. Cele poszczególnych typów kontroli.....	33
Tabela 2.1. Kierunki działań KAS określone w dokumencie <i>Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024</i> mające wpływ na kontrolę celną.....	50
Tabela 2.2. Przykładowe technologie (urządzenia) wykorzystywane przy wybranych celach kontroli celnej.....	54
Tabela 3.1. Informacja a wiedza .....	64
Tabela 4.1. Różnice w działaniach administracji celnej pomiędzy podejściem tradycyjnym a podejściem opartym na ryzyku .....	102
Tabela 5.1. Warunki i kryteria uzyskania statusu AEO.....	121
Tabela 5.2. Liczba pozwoleń AEO wydanych w poszczególnych krajach UE (stan na 18 września 2024 roku).....	122
Tabela 5.3. Uproszczenia – upoważniony przedsiębiorca.....	124
Tabela 6.1. Złożone zgłoszenia celne w przywozie towarów .....	141
Tabela 6.2. Przywóz towarów – zgłoszenia poddane kontroli (z dyrektywami obsługiwany) .....	145
Tabela 6.3. Procentowy udział zgłoszeń z obsługiwany dyrektywami we wszystkich zgłoszeniach.....	146
Tabela 6.4. Przywóz towarów – zgłoszenia z wykrytymi nieprawidłowościami .....	147
Tabela 6.5. Zgłoszenia wywozowe złożone w urzędzie celnym odprawy celnej (urząd celny wywozu – ZWU) .....	149
Tabela 6.6. Wywóz towarów – zgłoszenia poddane kontroli (z dyrektywami obsługiwany) .....	151
Tabela 6.7. Procentowy udział zgłoszeń z obsługiwany dyrektywami we wszystkich zgłoszeniach.....	153
Tabela 6.8. Liczba wykrytych nieprawidłowości w wyniku realizacji dyrektyw (przeprowadzenia kontroli).....	154
Tabela 6.9. Zgłoszenia wywozowe złożone w urzędzie celnym wywozowania (ZWA) .....	156

Tabela 6.10. Zgłoszenie ZWA z obsługowymi dyrektywami oraz ustalone w trakcie kontroli celnej nieprawidłowości.....	157
Tabela 6.11. Nieprawidłowości najczęściej ujawniane w ramach kontroli przed zwolnieniem towarów w imporcie.....	158
Tabela 6.12. Nieprawidłowości najczęściej ujawniane w ramach kontroli po zwolnieniu towarów w imporcie .....	159
Tabela 6.13. Nieprawidłowości w wywozie.....	160

# Spis rysunków

Rysunek 1.1. Zakres kontroli a zakres dozoru celnego .....	22
Rysunek 1.2. Typy kontroli celnej.....	23
Rysunek 1.3. Typy kontroli celnej przy uwzględnieniu kryterium czasu realizacji.....	32
Rysunek 1.4. Kontrole celne w międzynarodowym łańcuchu dostaw .....	36
Rysunek 3.1. Dane – informacja – wiedza .....	62
Rysunek 3.2. Źródła informacji celnej wg Światowej Organizacji Celnej – „pula informacji” .....	66
Rysunek 3.3. Bezpieczeństwo informacji .....	79
Rysunek 4.1. Matryca kontroli ułatwień.....	92
Rysunek 4.2. Ramy procesu zarządzania ryzykiem .....	97
Rysunek 4.3. Przykład macierzy ryzyka (3 × 3) .....	109

# Spis wykresów

Wykres 5.1. Pozwolenia AEO wydawane w latach 2008–2023 przy uwzględnieniu typu pozwolenia.....	114
Wykres 5.2. Typy świadectw AEO – dane liczbowe.....	115
Wykres 6.1. Wielkość respondentów (agencji celnych).....	138
Wykres 6.2. Staż pracy w agencji celnej osób wypełniających ankietę.....	139
Wykres 6.3. Zakres wykonywanych obowiązków respondentów .....	139
Wykres 6.4. Relacja między zgłoszeniami celnymi zwykłymi, zgłoszeniami celnymi uproszczonymi i powiadomieniami.....	142
Wykres 6.5. Zgłoszenia wywozowe z obsłużonymi dyrektywami.....	152
Wykres 6.6. Nieprawidłowości – zgłoszenie eksportowe ZWU .....	155

## Streszczenie

Na zakres kontroli celnej wpływ miały wydarzenia z przełomu XIX i XX wieku oraz ukształtowanie się dwóch paradygmatów w handlu międzynarodowym – najpierw paradygmatu uproszczenia i ułatwienia, a następnie, na początku XX wieku, paradygmatu bezpieczeństwa. Obecnie bardzo ważnym aspektem są działania podejmowane w ramach kontroli na rzecz szeroko rozumianego bezpieczeństwa UE. Przez pojęcie to należy rozumieć między innymi zapewnienie bezpieczeństwa i porządku publicznego, ochronę życia i zdrowia ludzi i zwierząt, ochronę środowiska, ochronę rynku unijnego. Mając na uwadze powyższe, trzeba stwierdzić, że kontrola celna jest istotnym elementem zarządzania międzynarodowym obrotem towarowym, a w szczególności dotyczy to bezpieczeństwa tego obrotu.

Kontrola celna w dużej mierze oparta jest na analizie ryzyka. Czynności podejmowane w jej ramach tej analizy pozwalają przede wszystkim na kwantyfikację ryzyka, rozważenie źródeł zidentyfikowanych ryzyk, ocenę ich potencjalnych konsekwencji dla realizacji celów oraz w dalszej kolejności ustalanie prawdopodobieństwa wystąpienia tych konsekwencji. Analiza ta pozwala więc ustalić, jakie jest prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości w przepływie towarów oraz jakie są ich potencjalne konsekwencje i ich rozmiar dla bezpieczeństwa. Dlatego też kontrola celna jest najbardziej skuteczna. Dobre zarządzanie ryzykiem oraz rozsądne podejmowanie decyzji jest możliwe tylko wówczas, gdy jest solidny i odpowiedni zasób informacji. Wymiana informacji jest niezbędnym procesem zarządzania międzynarodowym obrotem towarowym, podobnie jak zarządzanie przepływem informacji. Jednak zagrożeniem dla efektywności transgranicznego zarządzania informacją jest brak informacji zwrotnej. Ma to szczególne znaczenie dla bezpieczeństwa obrotu.

W problematyce kontroli celnej oraz zarządzania bezpieczeństwem międzynarodowego obrotu towarowego szczególne znaczenie ma instytucja upoważnionego przedsiębiorcy – AEO. Opiera się ona na dużym zaufaniu organów celnych do podmiotu dokonującego międzynarodowego obrotu towarowego. Oprócz zwiększenia bezpieczeństwa międzynarodowego łańcucha dostaw instytucja AEO pozwala na ułatwienie legalnego handlu. Instytucja ta zyskuje na znaczeniu, co pokazuje analiza danych statystycznych. Wraz ze wzrostem liczby zgłoszeń celnych następuje zmiana ich struktury zarówno w przywozie, jak i wywozie. Zmniejsza się liczba zgłoszeń celnych, rośnie liczba uproszczonych zgłoszeń celnych oraz powiadomień. Skutkuje to coraz mniejszą

liczbą nieprawidłowości wykrywanych w trakcie kontroli celnej. Konstatując, należy wskazać, że do wzrostu bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego przyczyniają się kontrola celna i instytucja AEO.

## Summary

The sphere of customs control has been impacted by events occurring around the turn of the 20th century and by the development of two international trade paradigms – first, that of simplification and facilitation, followed at the start of the 20th century by the emergence of the security paradigm. Currently, activities initiated as part of controls meant to ensure the overall safety of the EU have become extremely important. The notion of safety should be understood as, among others, the provision of public order, preservation of life and health of people and animals, conservation of the environment, and the protection of the EU common market. Keeping the above in mind it can be accepted that customs controls are a significant element of international trade management, especially with respect to the safety of that trade.

Customs controls are largely based on the analysis of risk. Activities carried out as part of risk analysis first allow the quantification of risk, followed by the consideration of identified sources of risk and the assessment of their potential consequences concerning the realization of aims and, further on, the determination of the possibility of the occurrence of such consequences. They, therefore, permit the determination of the occurrence probability of irregularities in the flow of goods as well as their potential consequences and scale with regard to safety. This is the reason that customs controls are most effective. Efficient management of risk and sound decision-making are only possible with access to dependable and applicable information sources. Exchange as well as the flow of information are essential elements in the process of managing the international trade of goods. However, without feedback, the effectiveness of trans-border information management is at risk. This is especially significant in relation to trade safety.

Particularly significant within the areas of customs controls and the safety management of international trade of goods is the institution of the authorized economic operator (AEO). It is founded on great trust afforded the entity performing international trade of goods by customs authorities. Other than increasing the safety of the international supply chain the institution of the AEO allows the facilitation of legal trade. Furthermore, as is indicated by statistical data analysis, its significance is growing. A rise in the number of filed customs submissions causes a change in their structure, both with respect to imports as well as exports. There is a decrease in the number of customs declarations and an increase in simplified declarations and notifications

which results in fewer detections of irregularities during customs controls. It, therefore, follows that both customs controls as well as the institution of the AEO contribute to the improved safety of the international trade of goods.



**Stop**

kontrola  
celna



Politechnika  
Białostocka