

Mirosława Laszuk

Kontrola postimportowa przedsiębiorców

Kontrole celne zgodnie z treścią art. 5 pkt 3 Unijnego Kodeksu Celnego (UKC) oznaczają określone czynności wykonywane przez organy celne w celu zapewnienia zgodności z przepisami prawa celnego oraz innymi przepisami regulującymi wprowadzenie, wyprawienie, tranzyt, przemieszczenie, składowanie i końcowe przeznaczenie towarów przemieszczanych między obszarem celnym Unii a krajami lub terytoriami spoza tego obszaru oraz obecność i przemieszczenie w ramach obszaru celnego Unii towarów nie-unijnych i towarów objętych procedurą końcowego przeznaczenia.

Działania takie mogą obejmować weryfikację towarów, sprawdzanie danych na zgłoszeniu oraz istnienia i autentyczności dokumentów elektronicznych lub sporządzonych w formie pisemnej, kontrolę księgowości i innych dokumentów przedsiębiorstw, kontrolę środków transportu, kontrolę bagaży i innych towarów przewożonych przez osoby oraz prowadzenie dochodzeń w postępowaniu administracyjnym i innych podobnych czynności.

Podjęmowane działania kontrolne zmierzają do ustalenia stanu faktycznego i odniesienia go do przepisów prawa. Obecnie Służba Celna czynności kontrolne realizuje na podstawie wskazań i wyników analizy ryzyka. Kontrola wobec przedsiębiorcy jest realizowana więc w sytuacji, gdy jej przeprowadzenie wynika z

przepisów prawa, bądź też przeprowadzona analiza ryzyka jednoznacznie wskazuje kontrolę jako metodę ograniczenia ryzyka.

Kontrola a ustawa o swobodzie działalności gospodarczej

Zgodnie z treścią art. 77 ust. 1 i 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej [Ustawa, 2004], kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy przeprowadzana jest na zasadach określonych w ustawie, chyba że zasady i tryb kontroli wynikają z bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa unijnego albo z ratyfikowanych umów międzynarodowych. W przypadku braku regulacji w powyższej ustawie (rozdział piąty – *Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy*) stosuje się przepisy ustaw szczególnych. Przepis art. 77 u.s.d.g., w zakresie kontroli przedsiębiorcy nadał swoisty prymat nad pozostałymi ustawami, co przyczyniło się do ujednoczenia przepisów dotyczących kontroli przedsiębiorcy przez różne organy (np. organy podatkowe, organy celne, organy kontroli skarbowej). Pomimo tego powstają niejasności.

Przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w odniesieniu do kontroli przeprowadzanych przez organy celne mają szereg ograniczeń. Kontrole przeprowadzane przez organ celny podzielić można na dwa rodzaje: kontrole celne oraz kontrole podatkowe. Kontrole celne dotyczą dokonywanych zgłoszeń

celnych, gdzie głównymi należnościami są należności celne. Z kolei kontrole podatkowe są przeprowadzane w zakresie podatku akcyzowego oraz podatku od gier. Zasady przeprowadzania tych dwóch rodzajów kontroli są bardzo podobne. Jednak w przypadku kontroli celnych, ze względu na fakt, że dotyczą należności tworzących w dużej mierze dochód budżetu unijnego, ustawa o swobodzie działalności gospodarczej przewiduje charakterystyczne rozwiązania.

Przepis art. 83 ust. 1 u.s.d.g. szczegółowo określa czas trwania kontroli przeprowadzanych u przedsiębiorcy. Uzależniony on został od rozmiaru prowadzonej działalności. W odniesieniu do mikroprzedsiębiorców nie może przekraczać 12 dni roboczych, w odniesieniu do małych przedsiębiorców – 18 dni roboczych, w odniesieniu do średnich przedsiębiorców – 24 dni robocze, w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców – 48 dni roboczych. Powyższe limity wyznaczone zostały osobno dla określonego organu administracji publicznej posiadającego przyznane ustawowo kompetencje kontrolne. Jednak zgodnie z art. 83 ust. 2 u.s.d.g., ograniczeń czasu kontroli nie stosuje się gdy przeprowadzenie kontroli jest realizacją obowiązków wynikających z przepisów prawa unijnego w zakresie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej. W związku z powyższym, organ celny dokonujący kontroli postimportowej nie jest ograniczony ustawowym czasem kontroli.

Zgodnie z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej [Ustawa, 2004], organy kontroli zawiadamiają przedsiębiorcę o zamiarze wszczęcia kontroli. Kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż 30 dni od dnia doręczenia takiego zawiadomienia. Jeżeli w powyższym okresie nie zostanie ona wszczęta, należy dokonać ponownego zawiadomienia o zamiarze dokonania kon-

troli. Zaznaczyć należy, że przepis art. 79 ust. 2 u.s.d.g. daje możliwość odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. W przypadku kontroli celnej możliwe jest odstąpienie od obowiązku powiadamiania w sytuacji, gdy kontrola będzie przeprowadzana na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa unijnego (unijnego kodeksu celnego) albo też przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Jednak część doktryny uznaje praktykę niezawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli przez organy celne za kontrowersyjną. Organy celne, prowadząc tzw. kontrole postimportowe, mające wpływ na wymiar podatku akcyzowego lub VAT, powołują się na wyjątek art. 79 ust. 2 pkt 1 u.s.d.g. Zgodnie jednak z art. 54 ustawy o Służbie Celnej [Ustawa, 2009] do kontroli tej stosuje się dział VI ustawy Ordynacja podatkowa, a więc także art. 282b, który również wprowadza obowiązek zawiadomienia o kontroli, a jednocześnie wśród wyjątków zwalniających organ z tego obowiązku nie przewidziano w nim normy analogicznej do art. 79 ust. 2 pkt 1 u.s.d.g. W związku z powyższym organy celne mają obowiązek zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli postimportowej, ale obowiązek ten nie wynika z przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, lecz z przepisów ordynacji podatkowej. Jak zauważa autorka, wynika z tego ewidentna sprzeczność między przepisami ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i ustawy ordynacja podatkowa, które normują instytucję zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli w sposób odmienny. Powoduje to trudności z wykładnią przepisów i odmienną praktykę organów [Zaleski, 2011, 2013].

Biorąc pod uwagę powyższe należy wskazać, że u.s.d.g., w treści art. 77 ust. 2 zawiera stwierdzenie, że w zakresie nie-

uregulowanym w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy ustaw szczególnych. Jednak zagadnienia dotyczące odstąpienia od zawiadamiania przedsiębiorcy o kontroli celnej zostały wyraźnie przewidziane w tej ustawie (art. 79 ust. 2 pkt. 1 u.s.d.g. – zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli nie dokonuje się w przypadku, gdy kontrola ma zostać przeprowadzona na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa unijnego albo na podstawie ratyfikowanej umowy międzynarodowej). W związku z tym, nie ma więc potrzeby odwoływania się do ustaw szczególnych. Rzeczywiście problem może istnieć w zakresie podatku – przeprowadzenie kontroli postimportowej może mieć wpływ na jego wysokość.

Do organów celnych prowadzących kontrolę postimportową nie odnosi się również zasada jednej kontroli określona w treści art. 82 ust. 1 u.s.d.g., z której wynika zakaz równoczesnego prowadzenia więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy. Przepis art. 82 ust. 1 pkt 6 u.s.d.g. wyraźnie wskazuje, że nie dotyczy to sytuacji, gdy przeprowadzenie kontroli jest realizacją obowiązków wynikających z przepisów prawa unijnego w zakresie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej.

Konstatując należy stwierdzić, że organ celny przeprowadzający kontrolę celną może odstąpić od ogólnych wymogów i obowiązków dotyczących kontroli przedsiębiorców wynikających z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Organ celny przeprowadzając kontrolę nie jest zobowiązany do stosowania się do zasad dotyczących terminów, obowiązku wcześniejszego zawiadamiania o kontroli, zakazu podejmowania kolejnej kontroli, gdy w stosunku do przedsiębiorcy kontrola już jest prowadzona. Wynika to z faktu, że kontrola przeprowadzana jest w celu ochrony interesów finansowych Unii

Europejskiej (75 proc. należności celnych pobranych przez polską Służbę Celną odprowadzane jest do budżetu unijnego, 25 proc. zostaje w budżecie państwa).

Jednak gdy organy celne dokonują kontroli podatkowej, zasady określone w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej są w pełni stosowane, ponieważ podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek od gier stanowią dochód budżetu państwa. Kontrola prowadzona jest w interesie Skarbu Państwa.

Kontrola zgłoszenia celnego przed zwolnieniem towarów a kontrola towarów po zwolnieniu towarów

Zgłoszenie celne przed zwolnieniem towarów może być poddane weryfikacji. Kontrola ta jest fakultatywna, o jej przeprowadzeniu i zakresie decyduje organ w oparciu o zasady określone w analizie ryzyka. Zgodnie z treścią art. 188 UKC organy celne w celu zweryfikowania zgłoszenia mogą skontrolować zgłoszenie i załączone do niego dokumenty, przeprowadzić kontrole innych dokumentów dostarczonych przez zgłaszającego na żądanie, przeprowadzić rewizję towarów albo pobrać próbki w celu dokonania ich dalszej analizy lub dokładniejszej rewizji towarów. Podkreślić należy, że rewizja może polegać na całkowitej kontroli towarów lub może być przeprowadzona tylko kontrola wrywkowa. Jeżeli rewizja dotyczy jedynie części towarów objętych zgłoszeniem celnym to jej wyniki odnoszą się do całości zgłoszonych towarów. Jednak w sytuacji, gdy zgłaszający uzna, że wyniki częściowej rewizji nie są reprezentatywne dla pozostałej części towarów określonych w zgłoszeniu celnym, może wówczas zwrócić się z wnioskiem o przeprowadzenie dodatkowej rewizji.

Uwzględniając powyższe zaznaczyć należy, że organ celny podejmując decyzję o przeprowadzeniu weryfikacji, określa jaką będzie miała formę – czy tylko kontrolę dokumentów, czy tylko rewizję to-

Tablica 1 Skuteczność kontroli przed zwolnieniem towarów

		2008	2012	2014
zgłoszenia ogółem w imporcie / eksporcie	szt.	1,98 mln	2,57 mln	3,4 mln
zgłoszenia poddane kontroli przed zwolnieniem towarów	szt.	326 tys.	53 tys.	32 tys.
	%	16,46 %	2,07 %	1,41 %
liczba wykrytych nieprawidłowości	szt.	8,8 tys.	7,5 tys.	6,8 tys.
	%	2,70 %	14,14 %	21,40 %

Źródło: Ministerstwo Finansów, *Służba Celna 2014. Raport roczny*, Warszawa 2015, s. 13.

warów, albo też obie formy. Jednak możliwość kontroli towarów najczęściej istnieje tylko do momentu zwolnienia towarów, później organ często jest jej pozbawiony i kontrola ogranicza się tylko do dokumentów.

Kontrola zgłoszenia celnego przed zwolnieniem jest stale usprawniana przez Służbę Celną. Przyczyniło się do tego skrócenie czasu odprawy celnej oraz zastosowanie analizy ryzyka. Służba Celna od kilku lat, opierając się na wskazaniach analizy ryzyka, sukcesywnie zmniejsza liczbę kontroli zgłoszeń celnych (obciążonych stosunkowo niewielkim ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości), koncentrując uwagę na zgłoszeniach „bardziej ryzykownych”. Aktywność kontrolna kierowana jest w stronę zgłoszeń, w których rzeczywiście zdarzają się nieprawidłowości. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorcy szybciej mogą dysponować towarem, a rynek, budżet i społeczeństwo są należycie chronione [Grzelak, 2014].

W latach 2008-2014 dwunastokrotnie zmniejszono liczbę kontroli (z 16,5 do 1,41 proc.), natomiast liczba wykrywanych nieprawidłowości (m.in. skutkujących wydaniem decyzji uznających zgłoszenia skontrolowane za nieprawidłowe) pozostała na tym samym poziomie (tablica 1).

Biorąc pod uwagę informacje zawarte w tablicy 1 należy wskazać, że widoczny jest wzrost liczby zgłoszeń celnych w międzynarodowym obrocie towarowym. Pomimo wzrostu liczby zgłoszeń, liczba zgłoszeń poddawanych kontroli przed

zwolnieniem towarów spada, a liczba wykrytych nieprawidłowości pozostaje na podobnym poziomie (uwzględniając liczbę wykrytych nieprawidłowości). Odnosząc jednak liczbę wykrytych nieprawidłowości do liczby skontrolowanych zgłoszeń widoczny jest wyraźny wzrost. Świadczy to o skuteczności metod stosowanych w analizie ryzyka. Zmniejszając liczbę kontroli zgłoszeń celnych Służba Celna podnosi skuteczność wykrywania nieprawidłowości.

Zgodnie z treścią art. 48 UKC, po zwolnieniu towarów organy celne mogą z urzędu lub na wniosek zgłaszającego dokonać kontroli zgłoszenia celnego przede wszystkim w celu upewnienia się o prawidłowości danych zawartych w zgłoszeniu. Organ celny może objąć kontrolą dokumenty i dane handlowe dotyczące operacji przywozu lub wywozu towarów objętych zgłoszeniem oraz późniejszych operacji handlowych dotyczących tych samych towarów. Powyższe kontrole mogą być przeprowadzone u zgłaszającego bądź u każdej osoby bezpośrednio lub pośrednio zainteresowanej zawodowo tymi operacjami, jak również u każdej innej osoby posiadającej dla potrzeb zawodowych wymienione dokumenty i dane. Organ celny może również przeprowadzić rewizję towarów, o ile istnieje jeszcze możliwość ich okazania. Najczęściej jednak podmiot kontrolowany towarów już nie posiada, poza tym trudno jest stwierdzić tożsamość towarów i powiązać je z konkretnym zgłoszeniem celnym. Kontrole te określane są jako kontrole *a posteriori* lub kontrole postimportowe.

Z treści art. 48 UKC wynika, że organy celne działając w trybie kontroli postimportowej mogą przystąpić do kontroli zgłoszenia celnego, co oznacza, że działanie organu następuje w ramach uznania administracyjnego. W zależności od oceny danego przypadku, organy mogą zatem, ale nie muszą, dokonać sprostowania zgłoszenia po zwolnieniu towaru. Potwierdzeniem może być orzeczenie TSUE w sprawach połączonych C-430/08 i C-431/08, gdzie w pkt 58 Trybunał wyraźnie stwierdził: *artykuł 78 ust. 1 kodeksu celnego stanowi, że organy celne z urzędu lub na wniosek zgłaszającego mogą przystąpić do rewizji zgłoszenia, to jest jego ponownej oceny. W sytuacji gdy zgłaszający zwraca się o dokonanie rewizji, organy celne zobowiązane są rozpatrzyć ten wniosek co najmniej w celu ustalenia, czy należy dokonać rewizji (w.w. wyrok w sprawie Overland Footwear, pkt 45, 46). Przepis ten poddaje dokonanie rewizji żądanej przez zgłaszającego ocenie organów celnych zarówno co do zasady, jak i wyniku.* [TSUE, 2010]. Stanowisko takie przyjęły również polskie sądy – przykładowo: wyrok WSA I SA/Gd 664/07 z dnia 20 listopada 2007 r., wyrok WSA III SA/Kr 64/07 z dnia 15 listopada 2007 r., wyrok WSA III SA/Gl 1625/09 z dnia 22 marca 2010 r., wyrok III SA/Gl 984/12 z dnia 9 października 2012 r.

Jeżeli kontrola zgłoszenia celnego po zwolnieniu towarów dokonywana jest na wniosek podmiotu, po rozpatrzeniu wniosku organy celne są zobowiązane albo oddalić wniosek zgłaszającego w drodze decyzji z uzasadnieniem, albo dokonać żądanej kontroli zgłoszenia celnego. W razie uwzględnienia wniosku organy celne badają zgłoszenie, oceniając zasadność twierdzeń zgłaszającego w świetle przedstawionych im okoliczności. Jeżeli z dokonanej kontroli zgłoszenia wynika, że przepisy regulujące właściwą procedurę celną zostały zastosowane w oparciu o nieprawidłowe lub niekompletne dane, organy celne podejmują, zgodnie z art. 48

UKC, niezbędne działania w celu uregulowania sytuacji, biorąc pod uwagę nowe dane, którymi dysponują. Kontrola dokumentacji może wykraczać poza samą dokumentację związaną jedynie z transakcją wywozu lub przywozu towarów. Organy celne mają prawo do dokonywania kontroli dokumentacji związanych z dalszymi transakcjami, których przedmiotem są towary objęte kontrolowanym zgłoszeniem celnym. Dotyczy to transakcji pomiędzy importerem a jego odbiorcami w kraju, jak również transakcji mających miejsce poza unijnym obszarem celnym, odnoszących się do towaru wywiezionego poza ten obszar.

Efektom kontroli prowadzonej w oparciu o art. 48 UKC będzie albo potwierdzenie, że zgłoszenie celne zostało dokonane prawidłowo, albo ujawnienie nieprawidłowości, które skutkują późniejszym wszczęciem i przeprowadzeniem postępowania celnego. W zależności od przypadku postępowanie to może dotyczyć retrospektywnego zaksięgowania kwoty wynikającej z długu celnego, zwrotu lub umorzenia kwoty długu celnego, ewentualnie korekty danych niewpływających na kwotę wynikającą z długu celnego oraz korekty danych statystycznych [Piech, 2012].

Jak wynika z tablicy 2, liczba zgłoszeń celnych typowanych do weryfikacji utrzymuje się na podobnym poziomie. Również poziom zgłoszeń celnych zakwestionowanych na przestrzeni lat 2010-2014 jest podobny i utrzymuje się średnio w granicach 80 proc. wszystkich zgłoszeń poddanych weryfikacji. Jednak biorąc pod uwagę, że liczba przyjmowanych zgłoszeń celnych stale wzrasta (w 2010 roku przyjęto wszystkich zgłoszeń celnych 2 071 660, w 2011 r. – 2 325 510, w 2012 r. – 2 557 118, w 2013 r. – 2 830 075, zaś w 2014 r. – 3 075 954) [MF, 2015, s. 34], należy stwierdzić, że liczba zgłoszeń celnych objętych kontrolą po przyjęciu zgłoszenia

zmniejsza się. Poziom wykrywalności zgłoszeń zawierających nieprawidłowości utrzymuje się jednak na poziomie podobnym. Świadczy to o skutecznym działaniu kontroli opartej na analizie ryzyka.

Zgłoszenia celne kwestionowane są w trakcie kontroli między innymi z powodu błędów popełnianych przez importera – braku prawidłowych danych. Jednak w sytuacji gdy importer towarów nie dysponuje danymi, które pozwolą mu w prawidłowy sposób dokonać zgłoszenia celnego lub posiada informacje od swego kontrahenta, przewoźnika lub spedytora o mogących wystąpić niezgodnościach między danymi zawartymi w dokumen-

tach dotyczących przywożonych towarów a samymi towarami, to powinien on skorzystać z możliwości, jaką dają przepisy prawa celnego i wnioskować o możliwość przeprowadzenia rewizji celnej towaru jeszcze przed dokonaniem jego zgłoszenia celnego. Daje to zgłaszającemu możliwość ustalenia istotnych danych i dokonania zgłoszenia celnego w prawidłowy sposób. Uwzględniając powyższe należy jednak podzielić również opinię WSA w Gdańsku, że kontrola zgłoszeń *a posteriori* dokonywana na wniosek zgłaszającego nie może stać się regułą w przypadku każdorazowego sprowadzenia towaru o charakterze masowym (np. paliw płyn-

Tablica 2 **Zgłoszenia celne zweryfikowane na podstawie rewizji celnej towarów po przyjęciu zgłoszenia celnego**

Izba celna	Liczba zgłoszeń celnych poddanych kontroli po zwolnieniu towarów									
	2010		2011		2012		2013		2014	
	zgłoszenia poddane weryfikacji	zgłoszenia zakwestionowane w wyniku kontroli	zgłoszenia poddane weryfikacji	zgłoszenia zakwestionowane w wyniku kontroli	zgłoszenia poddane weryfikacji	zgłoszenia zakwestionowane w wyniku kontroli	zgłoszenia poddane weryfikacji	zgłoszenia zakwestionowane w wyniku kontroli	zgłoszenia poddane weryfikacji	zgłoszenia zakwestionowane w wyniku kontroli
Biała Podlaska	10 199	9 515	14 321	11 623	11 564	10 046	11 564	10 046	7 790	6 147
Białystok	4 079	3 618	4 266	4 023	3 830	3 850	3 830	3 850	2 651	2 698
Gdynia	11 949	10 750	14 399	11 725	12 728	11 967	12 712	11 967	12 811	12 316
Katowice	10 052	8 336	11 638	9 472	13 477	10 390	13 477	10 390	20 133	12 200
Kielce	1 567	784	1 209	631	813	577	813	577	624	490
Kraków	4 612	3 262	3 797	3 071	6 257	5 466	6 257	5 466	5 761	5 152
Łódź	5 760	4 267	3 950	3 630	4 721	4 328	4 721	4 328	4 695	4 313
Olsztyn	1 814	1 491	2 629	2 162	2 501	2 060	2 501	2 060	2 924	2 085
Opole	768	524	891	722	1 084	860	1 084	860	1 138	1 006
Poznań	10 152	8 141	8 457	6 869	9 345	8 934	9 345	8 934	17 228	6 144
Przemysł	6 947	4 662	8 205	6 629	18 190	14 644	18 190	14 644	14 197	6 480
Rzepin	7 152	5 409	5 443	4 469	3 710	3 501	3 710	3 501	4 342	4 214
Szczecin	5 059	3 894	5 558	4 076	4 843	3 229	4 843	3 229	4 779	3 014
Toruń	2 776	2 491	2 342	2 245	2 094	1 977	2 094	1 977	2 602	2 443
Warszawa	22 553	12 905	15 389	13 523	15 348	12 982	15 348	12 982	14 248	13 197
Wrocław	9 405	5 933	6 610	4 611	4 918	3 905	4 918	3 905	7 015	5 338
razem	114 844	85 982	109 104	89 481	115 423	98 716	115 407	98 716	122 938	87 237

nych) i zastępować badania towaru zgodnie z dawnym art. 42 WKC, również co do jego ilości, przed zwolnieniem towaru [WSA, 2007].

Kontrola postimportowa w siedzibie przedsiębiorcy

Organ Służby Celnej w obszarze kontroli opiera się na zdefiniowanym i zdiagnozowanym ryzyku przedmiotowym, czyli ryzyku transakcyjnym. W głównym kręgu zainteresowania jest przepływ środków finansowych związanych z zakupem bądź sprzedażą towarów oraz dodatkowymi kosztami związanymi z tą operacją. Wszelkie działania podejmowane przez Służbę Celną w tym obszarze były i są ukierunkowane na doskonalenie metod analitycznych ujawniających nieprawidłowości w zakresie przepływów finansowych, klasyfikacji taryfowej itp. [Grzelak, 2014].

Czynności kontrolne są co do zasady realizowane na podstawie wskazań i wyników analizy ryzyka. Kontrola wobec przedsiębiorcy jest realizowana w sytuacji, gdy jej przeprowadzenie wynika z przepisów prawa, bądź też wynik przeprowadzonej analizy ryzyka jednoznacznie wskazuje kontrolę jako metodę ograniczenia ryzyka. Niezależnie od posiadanych uprawnień organu Służby Celnej, kontrola, abstrahując od jej wyników, przedsiębiorcy kojarzy się negatywnie – jako utrudnienie w prowadzeniu działalności gospodarczej. Ujawniona nieprawidłowość generuje ujemne skutki dla przedsiębiorcy w postaci decyzji domiarowej, mandatu karnego bądź prowadzenia postępowania karno skarbowego. Konsekwencją ujawnionych w wyniku kontroli nieprawidłowości może być również utrata posiadanych przez przedsiębiorcę pozwoleń na stosowanie różnego rodzaju ułatwień (pozwolenia na korzystanie z procedury uproszczonej, Pozwolenia AEO, pozwolenia na zwolnienie z obowiązku składania zabezpieczenia w transzycie, itp.).

Pomimo że kontrola realizowana przez Służbę Celną ułatwia rozwój legalnej działalności gospodarczej, jej wydzźwięk i ocena, z punktu widzenia przedsiębiorcy, postrzegana jest przez pryzmat cech negatywnych. Niejednokrotnie uruchomienie czynności kontrolnych jest jedyną możliwą reakcją na ujawnione zagrożenie. Czynności kontrolne w świetle regulacji prawnych są sformalizowane, zaś władczy charakter realizowanych czynności przez organ Służby Celnej powoduje niechęć i niezadowolenie u kontrolowanego [Grzelak, 2014].

Najczęstsze nieprawidłowości ustalane w wyniku przeprowadzenia kontroli po zwolnieniu towaru dotyczą poniższych obszarów ryzyka:

- wartości towarów – deklarowanie nieprawidłowej wartości celnej importowanych towarów, jest to najczęściej występujący obszar ryzyka;
- klasyfikacji towarowej – deklarowanie towaru do nieprawidłowego kodu TARIC Wspólnej Taryfy Celnej;
- środków antydumpingowych i wyrównawczych – omijanie cła antydumpingowego bądź wyrównawczego poprzez deklarowanie nieprawidłowej klasyfikacji taryfowej towaru lub innego niż rzeczywisty kraju pochodzenia towaru.

Wśród przeprowadzanych u przedsiębiorców kontroli w oparciu o ówczesny art. 78 ust. 2 WKC, obecnie 48 UKC, znaczna ich część to kontrole z wynikiem finansowym co oznacza, że nastąpiło uszczuplenie należności finansowych. Świadczyć o tym mogą dane z roku 2014.

Biorąc pod uwagę dane z tablicy 4 należy zaznaczyć, że wśród kontroli przeprowadzanych w oparciu o obowiązujący wówczas art. 78 ust. 2 WKC (obecnie 48 UKC) aż 73,3 proc. to kontrole z wynikiem finansowym. Potwierdza to, że najczęściej występującym obszarem ryzyka

Tablica 3 Liczba kontroli po zwolnieniu towaru przeprowadzonych w siedzibie przedsiębiorcy w latach 2008-2014

rok	liczba kontroli
2008	1615
2009	1350
2010	1276
2011	1184
2012	933
2013	597
2014	532

Źródło: dane uzyskane z Ministerstwa Finansów.

jest wartość towarów. Zgłaszający zaniżają wartość, co często ma na celu uszczuplenie należności celnych. Działania takie są oszustwem celnym i są karalne.

Analizując dane zawarte w tablicy 3 należy zwrócić uwagę, iż część z kontroli zrealizowanych w latach 2008-2010 (kontrole podmiotów posiadających pozwolenie na stosowanie procedury uproszczonej, kontrole składów celnych, kontrole działalności prowadzonej w wolnych obszarach celnych lub składach wolnocłowych, kontrole działalności prowadzonej przez zarządzającego wolnym obszarem celnym lub składem wolnocłowym) były tzw. kontrolami obligatoryjnymi, przeprowadzanymi niezależnie od oceny ryzyka, wynikającymi z treści rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2004 r. *w sprawie warunków wykonywania czynności kontroli celnej* (Dz. U. Nr 255 poz. 2559, z późn. zm.). Od wejścia w życie ustawy o Służbie Celnej, gdy rozporządzenie dotyczące kontroli obligatoryjnych przestało obowiązywać, widoczny jest spadek liczby kontroli po zwolnieniu towarów przeprowadzanych u przedsiębiorców. Spadek kontroli wynika więc przede wszystkim z rezygnacji z kontroli obligatoryjnych. Obecnie wszystkie kontrole postimportowe typowane są w oparciu o zasady analizy ryzyka.

Do spadku liczby kontroli przyczynił się również fakt, że coraz więcej przed-

siębiorców nabywa status AEO. Posiadacz pozwolenia AEO podlega mniejszej liczbie kontroli fizycznych i kontroli dokumentów niż inni przedsiębiorcy bez statusu AEO. Organy celne mogą postanowić o kontrolach w celu uwzględnienia szczególnego zagrożenia lub wymogów kontroli ustanowionych w innych przepisach unijnych. Mniejsza liczba kontroli fizycznych i kontroli dokumentów w stosunku do AEO odnosi się także do kontroli zgłoszeń po zwolnieniu towarów. Uprawnienie to przysługuje posiadaczom wszystkich typów pozwoleń AEO.

Zasady przeprowadzania kontroli celnej określone zostały w rozdziale trzecim ustawy o Służbie Celnej. Ustawa wyraźnie formułuje, że kontroli dokonywanej przez Służbę Celną podlega przestrzeganie 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. Kontrolę prowadzi właściwy miejscowo organ celny. Czynności kontrolne prowadzone są po uzyskaniu pisemnego upoważnienia organu celnego, a dostarczenie upoważnienia podmiotowi kontrolowanemu jest równoznaczne z zawiadomieniem o rozpoczęciu czynności kontrolnych.

Zakres uprawnień funkcjonariuszy Służby Celnej przy wykonywaniu czynności kontrolnych określa art. 32. ust. 1 ustawy o Służbie Celnej. Dokonując porównania uprawnień kontrolnych Służby Celnej z innymi podmiotami kontrolującymi – np. kontrolą skarbową, należy stwierdzić, że zakres uprawnień jest podobny. Jest on wystarczający w stosunku do podmiotów dokonujących legalnego obrotu towarowego z państwami trzecimi. Pozwalają one na kompleksowe sprawdzenie transakcji handlowych da-

nego przedsiębiorcy na podstawie dokumentów księgowych w kontrolowanych okresie i obszarze.

Służba Celna stosuje wobec przedsiębiorców coraz więcej ułatwień polegających na upraszczaniu międzynarodowego obrotu towarowego oraz zmniejszaniu liczby kontroli. Wprowadzane są zasady zaufania do przedsiębiorcy polegające na zniesieniu stałych kontroli i wprowadzeniu kontroli opartych na analizie ryzyka, wprowadzeniu jednego trybu postępowania audytowego. Podjęto również działania na rzecz zwiększenia konkurencyjności przedsiębiorstw w postaci uproszczeń dla wiarygodnych przedsiębiorstw. Powyższe działania rzeczywiście przyczyniają się do ograniczenia liczby kontroli, co potwierdzają analizowane w artykule dane. Nie powoduje to jednak zmniejszenia skuteczności działań kontrolnych w zakresie zgłoszeń celnych Służby Celnej. Świadczyć to może o prawidłowym stosowaniu metod analizy ryzyka oraz właściwym wykorzystywaniu swoich uprawnień.

Obecny problem przy realizacji kontroli celnej po zwolnieniu towaru nie wynika z zakresu uprawnień, jakie przyznaje ustawa o Służbie Celnej funkcjonariuszom dokonującym kontroli celnej. Wynika on z możliwości, jakie otrzymali przedsiębiorcy dokonujący międzynarodowego obrotu towarowego po przystąpieniu do Unii Europejskiej i funkcjonowania na jednolitym obszarze celnym. Podmioty mające siedzibę na terytorium kraju mogą dokonywać odpraw celnych na terenie całej Unii Europejskiej zgodnie z procedurą 4200 (dopuszczenie do obrotu z jednoczesnym wprowadzeniem na rynek krajowy towarów, które podlegają zwolnieniu od podatku VAT w przypadku dostawy do innego państwa członkowskiego). Należności celne płacone są w kraju, w którym dokonano odprawy celnej, z kolei podatek VAT może być rozliczony w tym samym trybie jak dla nabycia wewnątrzspółnotowego. Wynika to z istoty procedury 4200, a mianowicie zwalnia się od podatku import towarów w przypadku, gdy miejscem przeznaczenia tych towarów jest terytorium państwa

Tablica 4 **Udział kontroli, o których mowa w art. 78, obowiązującego wówczas ust 2 WKC (w siedzibie przedsiębiorcy), z wynikiem finansowym w stosunku do liczby przeprowadzonych kontroli w roku 2014**

Izba Celna	liczba kontroli, o których mowa w art. 78 ust. 2 WKC z wynikiem finansowym	liczba kontroli, o których mowa w art. 78 ust. 2 WKC ogółem
w Białej Podlaskiej	13	20
w Białymstoku	22	31
w Gdyni	18	32
w Katowicach	92	121
w Kielcach	2	4
w Krakowie	40	46
w Łodzi	16	19
w Olsztynie	12	20
w Opolu	5	5
w Poznaniu	20	31
w Przemyślu	48	54
w Rzepinie	6	12
w Szczecinie	8	21
w Toruniu	16	22
w Warszawie	53	66
w Wrocławiu	19	28
Ogółem	390	532

Źródło: Ministerstwo Finansów, *Wskaźniki charakteryzujące działalność izb i urzędów celnych w I-IV kwartale 2014 r.*, s. 1.3.

członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju tych towarów nastąpi w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów. Transakcja następująca po dokonaniu zwolnionej z podatku czynności importu towarów to „regularna” transakcja wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.

Uwzględniając powyższe, informacje dotyczące złożonego zgłoszenia celnego i odprawy celnej w innym kraju nie są przekazywane do kraju siedziby przedsiębiorcy. Oznacza to, że Służba Celna nie ma możliwości przeprowadzenia kontroli po zwolnieniu towarów u przedsiębiorcy, który skorzystał z procedury 4200, nawet gdyby istniały podejrzenia o działaniach niezgodnych z przepisami prawa celnego. Działania Służby Celnej ograniczają się do zgłoszeń dokonanych na terytorium kraju. Kontroli u przedsiębiorcy nie mogą dokonać również służby zagraniczne ze względu na właściwość terytorialną. Prowadzi to do możliwości wielu naruszeń przez przedsiębiorców, którzy mogą czuć się w pewien sposób bezkarni.

Problem powyższy wynika z braku unijnego systemu zgłoszeń celnych, który pozwoliłby na ustalenie zgłoszeń celnych składanych w innych państwach członkowskich przez podmioty krajowe dokonujące obrotu towarowego. System analizy ryzyka opiera się tylko na krajowych bazach, brak jest zasilenia tych baz informacjami od administracji celnych innych państw członkowskich prowadzących kontrolę celną. Mamy więc do czynienia z nieadekwatnością – prawodawca tworząc jednolity obszar celny i zapewniając swobodę miejsca dokonywania odpraw nie zapewnił skutecznej kontroli celnej. Brak jest również przepisów, które pozwalałyby na współpracę w zakresie wymiany informacji pomiędzy służbami państw członkowskich zajmującymi się międzynarodowym obrotem towarowym.

Wnioski

Kontrola zgłoszeń celnych ma szczególne znaczenie zarówno dla interesów finansowych państwa jak i Unii Europejskiej. Obecnie kontrola zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów, jak i po zwolnieniu towarów dokonywana jest w oparciu o analizę ryzyka. Znacząco zwiększyło to skuteczność kontroli i jednocześnie przyczyniło się do zmniejszenia liczby kontroli, które często są dla przedsiębiorcy uciążliwe. Zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów, liczba kontroli w 2014 roku (532) w porównaniu do kontroli przeprowadzonych w roku 2008 (1615) spadła o około 67 proc. Jednak jak już podkreślano, znaczący spadek kontroli wynika również z faktu, że od wejścia życie ustawy o Służbie Celnej regulacje nie przewidują kontroli obligatoryjnych. Duża liczba kontroli z wynikiem finansowym świadczy, że najczęściej występującym obszarem ryzyka jest wartość towarów.

Zadania kontrolne realizowane są w oparciu o przepisy ustawy o Służbie Celnej. Zakres uprawnień przyznanych Służbie Celnej w ramach prowadzonych kontroli zgłoszeń celnych oraz kontroli w siedzibie przedsiębiorcy jest wystarczający. Zniesienie stałych kontroli, wprowadzenie kontroli opartych na analizie ryzyka, wprowadzenie jednego trybu postępowania audytowego oraz szereg działań mających na celu zwiększenie konkurencyjności przedsiębiorstw w postaci uproszczeń dla wiarygodnych przedsiębiorstw, rzeczywiście przyczyniają się do ograniczenia liczby kontroli bez obniżania ich skuteczności.

W ostatnim czasie najistotniejszym problemem w zakresie kontroli postimportowej jest brak na poziomie unijnym regulacji, które pozwoliłyby na skuteczną kontrolę poprzez dostęp do zgłoszeń celnych podmiotów, które skorzystały z procedury 4200. Potrzebne jest stworzenie unijnego systemu zgłoszeń celnych.

Bibliografia:

1. Grzelak A. [2014], *Postępowanie audytowe i kontrola postimportowa w świetle dokonujących się zmian w funkcjonowaniu przedsiębiorstw – rola i znaczenie Służby Celnej*, „Wiadomości Celne”, 3/4/2014.
2. MF [2015], *Kompendium statystyczne Służby Celnej 2010-2014*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, s. 34.
3. MF [2014], *Wskaźniki charakteryzujące działalność izb i urzędów celnych w I-IV kwartale 2014 r.*, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
4. Piech K. [2012], *Wprowadzenie towarów na obszar celny Unii Europejskiej*, Warszawa, Wolters Kluwer.
5. Rozporządzenie [2004], Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2004 r. w sprawie warunków wykonywania czynności kontroli celnej (Dz. U. Nr 255 poz. 2559, z późn. zm.).
6. Rozporządzenie [1992], Rozporządzenie Rady, nr 2913/92 z 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (WKC), (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992 z późn. zm.).
7. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny, (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013 z późn. zm)
8. TSUE [2010], Wyrok Trybunału z dnia 14 stycznia 2010 roku w sprawach połączonych C-430/08 i C-431/08 *Terex Equipment Ltd, FG Wilson Ltd, Caterpillar EPG Ltd przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, Zbiór Orzeczeń 2010 I-00321.
9. Ustawa [1997], Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. 2015 r., poz. 613 z późn. zm.).
10. Ustawa [2004], Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. *o swobodzie działalności gospodarczej* (Dz. U. 2015, poz. 584 z późn. zm.).
11. Ustawa [2009], Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. *o Służbie Celnej* (Dz. U. 2015, poz. 990 z późn. zm.).
12. WSA [2007], Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 grudnia 2007 r., I SA/Gd 634/07, LEX nr 392555.
13. Zalewski D. [2011], *Kontrowersje wokół instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przedsiębiorcy*, „Przegląd Podatkowy”, nr 7.
14. Zalewski D., Melezini A. (red.) [2013], *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa, Wolters Kluwers, s. 218.