

Adam DROZDEK\*

## FUNKCJA FISKALNA ORAZ KONTROLNA ADMINISTRACJI CELNEJ W ZAKRESIE POBORU NALEŻNOŚCI CELNO-PODATKOWYCH

### **Streszczenie**

*Administracja celna odgrywa istotną rolę w ochronie interesów fiskalnych Wspólnoty Europejskiej. Służba celna, jako część składowa wspólnotowej administracji celnej odpowiedzialna jest za zapewnienie ochrony i bezpieczeństwa interesu fiskalnego nie tylko terytorium Polski, ale i pozostałych państw członkowskich. Pomimo zniesienia granic celnych pomiędzy państwami członkowskimi rola służby celnej nie zmalała, a wręcz przeciwnie nadal wrasta. W rezultacie organy administracji celnej zostały wyposażone w szereg kompetencji związanych z poborem należności celnych oraz podatkowych z tytułu importu towarów.*

**Słowa kluczowe:** prawo celne, należności celno-podatkowe, administracja celna

### **Wprowadzenie**

Wspólną płaszczyzną działania administracji celnej państw członkowskich Unii Europejskiej jest stosowanie, zgodnie z założeniami traktatowymi unii celnej, jednolitego prawa celnego w zakresie obrotu towarowego z państwami trzecimi. Funkcjonowanie administracji celnej państw Unii Europejskiej oparte jest na wspólnych regulacjach, którymi są Wspólnotowy Kodeks Celny<sup>1</sup> oraz Taryfa Celna Wspólnot Europejskich<sup>2</sup>. Przepisy prawa celnego Unii Europejskiej nie ustanawiają

---

\* Mgr Adam Drozdek, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach.

<sup>1</sup> Rozporządzenie Rady (EWG) Nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny, (Dz. Urz. UE L z dnia 19 października 1992 r., polskie wydanie specjalne, 02/t. 4, s. 307 i n. z późn. zm.) – dalej powołane jako WKC.

<sup>2</sup> Zintegrowana Taryfa Celna Wspólnot Europejskich (Tarif Integre Communautaire) wprowadzona na mocy art. 2 rozporządzenia Rady (EEC) Nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz Wspólnej Taryfy Celnej, (Dz. Urz. WE L Nr 256, s. 1).

jednak jednolitej struktury administracji celnej, wewnętrznego podziału kompetencji czy miejsca organów celnych w strukturze administracji publicznej. Realizacja tych przepisów przekazana została do kompetencji każdego państwa członkowskiego. Znaczenie administracji celnej w tych realiach jest szczególnie istotne, ponieważ towar przywożony z państwa trzeciego i obejmowany procedurą celną (np. dopuszczenie do swobodnego obrotu, tranzytu), może być bez stosowania dodatkowych kontroli celnych, przewożony po całym jednolitym unijnym obszarze celnym.

Obrót towarowy z zagranicą wiąże się z wieloma obowiązkami celnymi, zarówno po stronie podmiotów dokonujących tych czynności, jaki i organów administracji celnej. Celem niniejszego opracowania jest analiza zadań administracji celnej poprzez pryzmat funkcji, które ona pełni wykonując powierzone jej obowiązki związane z międzynarodowym obrotem handlowym.

Administracja celna w Polsce jest częścią administracji rządowej niezespólonej. Umiejscowiona została w strukturze administracji specjalnej, ze względu na szczególny charakter wykonywanych zadań<sup>3</sup>, realizuje ona takie funkcje<sup>4</sup>, jak: fiskalna, kontrolna, ochronna oraz reglamentacyjna<sup>5</sup>. Zadania powierzone administracji celnej realizowane są zarówno przez pracowników korpusu służby cywilnej, jak też funkcjonariuszy celnych. W jej ramach wyodrębniona została Służba Celna, która wykonuje zadania właściwe dla administracji celnej, w tym zadania zlecone administracji publicznej. Formacja ta funkcjonuje obecnie na zasadach określonych ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r.

---

<sup>3</sup> D. Błasiak-Barnuś, *Leksykon prawa celnego*, Warszawa 2006, s. 7.

<sup>4</sup> Przez „funkcję” należy rozumieć sposób postępowania za pomocą zespołu konkretnych środków prawnych zmierzających do osiągnięcia określonego celu (zob. A. Jaroszyński, *Ochrona prawna zasobów naturalnych PRL*, Warszawa 1972, s. 48; J. Grabowski, *Ochrona interesów przedsiębiorstwa państwowego wobec decyzji administracji gospodarczej*, Katowice 1980, s. 17). Z kolei „funkcje, zadania, cele” – są to wyrażenia bliskoznaczne, które wymagają ustalenia ich zakresów znaczeniowych. W literaturze prawa administracyjnego i nauki administracji pojęcie funkcji bywa często utożsamiane z pojęciem zadania czy celu. Cele podstawowe dla administracji są ustalane przez organy władzy państwowej, a także formułowane w programach centralnych władz partyjnych na gruncie polityki państwa (por. J. Boć, *Prawo administracyjne*, Wrocław 2010, s. 23).

<sup>5</sup> M. Laszuk, *Administracja celna w strukturze administracji publicznej*, Białystok 2009, s. 68; M. Bessaraba, *Administracja celna jako szczególny rodzaj administracji publicznej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” nr 11/2011, s. 422.

o Służbie Celnej<sup>6</sup>, na podstawie krajowego prawa celnego<sup>7</sup>, jak również wspólnotowych regulacji, tj. Wspólnotowego Kodeksu Celnego oraz Rozporządzenia Wykonawczego do Wspólnotowego Kodeksu Celnego<sup>8</sup>. Charakterystyczną cechą polskiej administracji celnej jest jej dualizm. Przejawia się w tym, że wykonuje ona szereg zadań, które zostały jej powierzone na mocy przepisów szczególnych, np. w zakresie podatku akcyzowego<sup>9</sup> oraz podatku od towarów i usług<sup>10</sup>. Służba ta, utworzona została w celu zapewnienia ochrony i bezpieczeństwa interesu fiskalnego nie tylko polskiego obszaru celnego, ale również Wspólnoty Europejskiej przed niekontrolowanym przywozem i wywozem towarów przez granicę celną.

System organów administracji celnej, zgodnie z przepisami ustawy o Służbie celnej tworzą:

- minister właściwy do spraw finansów publicznych,
- Szef Służby Celnej,
- dyrektorzy izb celnych,
- naczelnicy urzędów celnych<sup>11</sup>.

W ostatnich latach, w zakresie poboru należności celnych zaszły istotne zmiany. Od 2004 r. polski obszar celny został włączony do wspólnotowego obszaru celnego, czego skutkiem jest przekazanie suwerenności finansowej w zakresie stanowienia ceł Unii Europejskiej<sup>12</sup>. Regulacje prawne z zakresu prawa celnego przyczyniły się również do ujednoczenia systemu celnego w zakresie poboru ceł i należności celnych. Administracja celna, jako wyspecjalizowana część administracji

---

<sup>6</sup> Dz. U. z 2013 r., poz. 1404 z późn. zm. – dalej powołana ustawa o Służbie celnej.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne, (Dz. U. z 2013 r., poz. 727 z późn. zm.) – dalej powołana jako prawo celne.

<sup>8</sup> Rozporządzenie Komisji (EWG) z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE. polskie wydanie specjalne, 02/t. 6. s. 3 i z późn. zm.).

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.) – dalej powołana jako ustawa o podatku akcyzowym.

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) – dalej powołana jako ustawa o VAT.

<sup>11</sup> Art. 9 ustawy o Służbie celnej.

<sup>12</sup> C. Kosikowski, *Problem suwerenności finansowej państwa członkowskiego Unii Europejskiej*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, (red.) L. Etel, M. Tyniewicki, Białystok 2012, s. 99-100.

publicznej wraz z tworzącymi ją organami, powołana została do zarządzania i administrowania obrotem towarowym z zagranicą. Podmioty posiadające status Służby celnej powołane zostały w celu zapewnienia realizacji funkcji fiskalnej państwa oraz Wspólnoty Europejskiej, stanowiąc tym samym ważne ogniwo systemu gromadzenia dochodów publicznych, pobierające należności celne oraz podatkowe z tytułu importu towarów. Zadania Służby celnej skupiają się zasadniczo na zapewnieniu zgodnego z prawem przywozu towarów na obszar celny wspólnoty oraz wywozu towarów z tego obszaru, a jednocześnie na realizacji polityki celnej w części dotyczącej przywozu i wywozu towarów (import i eksport). W związku z tym na Służbę celną został nałożony katalog zadań, który ma charakter otwarty i dostosowany do celów, które realizuje ta formacja. Do zadań Służby celnej<sup>13</sup> należy w szczególności:

- wykonywanie czynności związanych z nadawaniem towarom przeznaczenia celnego,
- wymiar i pobór:
  - należności celnych i innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów,
  - podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów,
  - podatku akcyzowego.

Organy administracji celnej oprócz obowiązków wynikających z międzynarodowego obrotu towarowego zagranicą realizują także inne zadania powierzone im na mocy przepisów szczególnych. Upoważnione zostały<sup>14</sup> m.in. do: kontroli, szczególnego nadzoru podatkowego, wymiaru i poboru podatku akcyzowego, poboru opłaty paliwowej; realizacji zadań wynikających z ustawy o grach hazardowych, współdziałania przy realizacji Wspólnej Polityki Rolnej; wykonywania zadań w zakresie INTRASTAT i EXTRASTAT; rozpoznawania, zapobiegania i wykrywania przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, kontroli legalności wykonywania pracy przez cudzoziemców oraz prowadzenia działalności przez cudzoziemców, powierzenia wykonywania pracy i innej pracy zarobkowej cudzoziemcom; współpracy z organami celnymi innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi; współpracy z Szefem Krajowego

---

<sup>13</sup> Por. art. 2 ustawy o Służbie celnej.

<sup>14</sup> Por. art. 2 ustawy o Służbie celnej.

Centrum Informacji Kryminalnych w zakresie niezbędnym do realizacji celów ustawowych.

## 1. Funkcja fiskalna administracji celnej

Jak już wspomniano wcześniej wprowadzanie bądź wyprowadzenie towarów ze wspólnotowego obszaru celnego wiąże się z wieloma obowiązkami dla podmiotów uczestniczących w obrocie towarowym z zagranicą. Są to nie tylko obowiązki o charakterze finansowym, które wiążą się z koniecznością zapłaty określonych należności publicznoprawnych (jakimi są cła i podatki), ale również określone obowiązki „organizacyjne”, np. w zakresie wymogów sanitarnych, bezpieczeństwa itd. Podstawowym obowiązkiem, ciążącym na podmiotach dokonujących przywozu towarów na wspólnotowy obszar celny jest obowiązek uiszczenia należności celnych. Jest to obowiązek wynikający z mocy samego prawa<sup>15</sup>. Podmioty te, posiadają również takie same prawa i obowiązki w zakresie płatności długu celnego<sup>16</sup>.

Analizując rolę oraz zakres działania organów administracji celnej należy zwrócić uwagę przede wszystkim na funkcję fiskalną, którą one pełnią poprzez pobieranie należności celnych. Funkcja fiskalna administracji celnej polega jednak nie tylko na poborze należności celnych, ale również należności podatkowych, jak i innych świadczeń pieniężnych, do których należy zaliczyć m.in. opłaty w sprawach celnych związanych z przywozem i wywozem towarów przez granicę celną oraz odsetki<sup>17</sup>. Początki funkcji fiskalnej administracji celnej należy szukać już w starożytności i średniowieczu, gdzie była ona uzupełniana przez funkcję fiskalną cła. Początki funkcji fiskalnej cła sięgają zamierzchłych czasów i związane są z powstaniem pierwszych form organizacyjnych osad plemiennych, miast, państw, jak również z rozwojem ponadlokalnej wymiany towarowej, dostarczając w ten sposób znacznych dochodów początkowo z tytułu przejazdu, a później z tytułu z handlu zagranicznego. Już w starożytności było instrumentem gromadzenia dochodów publicznych i stanowi historycznie najstarszą formę należności celnych pobieranych przez państwo. Z czasem pojawiły się

---

<sup>15</sup> A. Drwiłło, *Identyfikacja cel*, [w:] *Podstawy celnictwa*, (red.) J. Jura, Warszawa 2008, s. 24.

<sup>16</sup> Złamanie tej zasady powoduje uprzywilejowanie pewnej grupy podmiotów, przez co narusza ona zasadę konkurencyjności.

<sup>17</sup> M. Laszuk, *Administracja celna...*, *op. cit.*, s. 68.

również i inne rodzaje należności celnych, takie jak opłaty celne towarzyszące cłu, cła antydumpingowe, cła antysubsydyjne i cła wyrównawcze<sup>18</sup>.

Dostrzegając stan i kierunki rozwoju wspólnotowego prawa celnego oraz znaczenie przystąpienia Polski do unii celnej należy zauważyć, iż obecnie w sposób znaczący zmalała rola fiskalna cła, w wyniku stopniowej redukcji stawek celnych. Tendencja taka jest skutkiem postępującego procesu liberalizacji handlu międzynarodowego tworzonego przez Unię Europejską z państwami trzecimi stref wolnego handlu oraz rozbudowanego systemu preferencji w handlu z państwami trzecimi. Istotnym jest, iż wzrosła rola cła jako narzędzia ochrony przed nadmiernym napływem towarów z zewnątrz. Obrót towarowy z zagranicą charakteryzuje się obecnie bardziej ochroną unijnej gospodarki, poprzez stosowanie barier pozataryfowych niezwiązanych bezpośrednio z poborem należności celnych czy podatkowych. Przykładem tego jest upoważnienie organów celnych do naliczenia i poboru opłat wyrównawczych, ceł antydumpingowych, czy antysubwencyjnych<sup>19</sup>. Obecnie obrót towarowy z zagranicą wiąże się z uiszczaniem głównie dwóch danin publicznych, tj. ceł i podatków, przy czym dochody uzyskiwane z ceł, zostały w pewnym stopniu zastąpione dochodami uzyskiwanymi z podatków. Całkowita likwidacja ceł mogłaby oznaczać wzrost klasycznych obciążeń, którymi są podatki pośrednie.

Współcześnie cła postrzegane są w kategorii instrumentu protekcjonalistycznego, służącego ochronie rynku krajowego, przed nadmiernym przywozem towarów po cenach dumpingowych z zagranicy<sup>20</sup>.

Powyższe powoduje, iż pojawiają się poglądy<sup>21</sup>, zgodnie z którymi, obecnie zmienia się rola cła, z pobieranego cła fiskalnego na cło

---

<sup>18</sup> A. Drwiłło, *Cło i inne należności celne (instrumenty reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą)*, [w:] *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju*, (red.) J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc, Lublin 2008, s. 417-418.

<sup>19</sup> Por. R. Oktaba, *Prawo celne*, Warszawa 2012, s. 87.

<sup>20</sup> S. Naruszewicz, M. Laszuk, *Wspólnotowe prawo celne*, Warszawa 2004, s. 27; A. Drwiłło, *Cło i inne należności celne (instrumenty reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą)*, [w:] *Nauka finansów..., op. cit.*, s. 422.

<sup>21</sup> A. Jaszczuk, B. K. Jaszczuk, *Jaka przyszłość cła? cz. 1*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” nr 11/2006, s. 438-443; A. Jaszczuk, B. K. Jaszczuk, *Jaka przyszłość cła? cz. 2*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” nr 12/2006, s. 475-480.



ochronne. Istotnym jest jednakże, że nadal danina ta stanowi podstawowe obciążenie finansowe związane z obrotem towarowym z zagranicą.

Dlatego też pogląd o malejącym znaczeniu fiskalnym ceł, a co za tym idzie funkcji fiskalnej administracji celnej nie należy do końca uznać za słuszny. Należy zaznaczyć, że jednym z podstawowych zadań, dla których została powołana administracja celna, jest realizacja polityki celnej w części dotyczącej przywozu i wywozu towarów, przez którą należy rozumieć ogół różnorodnych celów i instrumentów w zakresie ceł i opłat celnych. W ramach powyższego realizowanych jest szereg zadań szczegółowych, jednym z takich zadań jest nadawanie towarom przeznaczenia celnego. O funkcji fiskalnej administracji celnej świadczy również to, że jest ona podporządkowana ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych<sup>22</sup>.

W chwili obecnej cło, jako instytucja prawa finansowego wykorzystywana jest nie tylko w systemie dochodów publicznych poszczególnych państw członkowskich, ale także i Unii Europejskiej. *De lege lata* pogląd ten znajduje potwierdzenie w art. 29 TFUE<sup>23</sup>. Dokonując oceny postanowień traktatu, należy interpretować cel finansowo-fiskalny cła. Wskutek czego, należy wskazać, iż produkty pochodzące z państw trzecich są uważane za będące w swobodnym obrocie w jednym z państw członkowskich, jeżeli:

- dopełniono wobec nich formalności przywozowych,
- pobrano wszystkie wymagane cła i opłaty o skutku równoważnym w tym państwie członkowskim,
- nie skorzystały z całkowitego lub częściowego zwrotu pobranych ceł lub opłat.

Charakter fiskalny administracji celnej podkreślony został w treści preambuły „Konstytucji Unii Celnej”, którą jest Wspólnotowy Kodeks Celny<sup>24</sup>. Podkreślono w niej, że stosowanie należność celnych, powinny w miarę możliwości służyć zapobieganiu nadużyciom lub nieprawidłowościom mogącym przynieść uszczerbek budżetowi Wspólnot Europejskich. Oznacza to, że przemieszczanie towarów przez granicę celną nie może narazić na ujemne konsekwencje finansowe

---

<sup>22</sup> Por. art. 10 ustawy o Służbie celnej.

<sup>23</sup> Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – wersja skonsolidowana w brzmieniu nadanym traktatem lizbońskim (Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010 r., s. 47).

<sup>24</sup> Por. akapit ósmy preambuły do Wspólnotowego Kodeksu Celnego.

Wspólnoty Europejskiej, a obrót towarowy z krajami trzecimi powinien odbywać się zgodnie z przepisami prawa celnego.

W świetle powyższego niewątpliwym jest fakt, iż administracja celna w dalszym ciągu realizuje funkcję fiskalną poprzez wykonywanie zadań związanych z poborem należności celnych i podatkowych. Popierając to stanowisko, wskazać można na istotny argument, jakim jest system zasobów własnych Unii Europejskiej. Cła, jako środki własne budżetu ogólnego Unii Europejskiej, w początkowym okresie zasilają budżet Wspólnoty nawet w wysokości 90% zarejestrowanych należności. Aktualnie zgodnie z decyzją Rady nr 2014/335 w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich na dochody własne budżetu ogólnego UE składają się między innymi cła pobierane na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej i inne cła, które zostały lub zostaną ustanowione przez instytucje Wspólnot w odniesieniu do handlu z państwami trzecimi oraz cła na produkty objęte nieobowiązującym już Traktatem ustanawiającym Europejską Wspólnotę Węgla i Stali<sup>25</sup>. Zasoby własne Unii, które obecnie wynoszą 80% uiszczonych należności, pobierane są przez państwa członkowskie zgodnie z krajowymi przepisami prawa celnego. Natomiast pozostała część tych należności stanowi dochód budżetu państwa, którego administracja celna pobrała należności celne, a wpływy te przekazane są na bieżące zaspokojenie funkcjonowania administracji celnej<sup>26</sup>.

Zauważyć należy, że po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej cła stanowią istotne źródło dochodów budżetu unijnego, natomiast ich udział w dochodach budżetu państwa znacznie zmalał. Pobrane w ten sposób należności są składkami przekazywanymi przez państwa członkowskie na rzecz Unii. System zasobów własnych zapewnia w ten sposób odpowiednie środki na prowadzenie polityki UE w poszczególnych dziedzinach w sposób uporządkowany, przy uwzględnieniu potrzeby ścisłej dyscypliny budżetowej. W myśl postanowień traktatu, cło pobierane jest od towarów pochodzących z państw trzecich, które znajduje się w wolnym obrocie po załatwieniu wszelkich formalności importowych i uiszczeniu nakazanych ceł oraz

---

<sup>25</sup> Zob. art. 2 ust. 1 lit. a) oraz ust. 3 decyzji Rady z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE. L 168 z 07 czerwca 2014 r., s. 105).

<sup>26</sup> J. Stankiewicz, [w:] *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, (red.) E. Ruśkowski, J. M. Salachna, Gdańsk 2010, s. 362.



opłat o skutku podobnym. Dochody uzyskiwane z ceł stanowią jedno z podstawowych źródeł dochodów własnych Unii Europejskiej, natomiast 20% należności pobranych przez administrację celną stanowi dochód kraju członkowskiego, która pobrała te należności.

Rozważając problematykę niniejszego zagadnienia, należy odnieść się nie tylko do regulacji wspólnotowych, lecz również do przepisów Konstytucji RP<sup>27</sup> oraz ustawy o finansach publicznych<sup>28</sup>.

W konsekwencji przekazania zadań z zakresu poboru należności celnych administracjom celnym państw członkowskich, uzyskały one w ten sposób legitymację do przymusowego pobierania świadczeń finansowych od podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą. Podział tych kompetencji w sferze stosowania prawa prowadzi do konstytucyjnego przekazania uprawnień w zakresie poboru należności celnych. W Polsce takie uprawnienie władzy publicznej, na gruncie polskiej ustawy zasadniczej wyrażone zostało w art. 7 w zw. z art. 216 ust. 1 Konstytucji RP. Organy administracji publicznej zostały upoważnione do poboru danin tylko i wyłącznie na podstawie udzielonego upoważnienia ustawowego. Z kolei powszechność utrzymania związku publicznoprawnego (jakim jest Wspólnota Europejska) wynika z art. 84 Konstytucji<sup>29</sup>, w myśl którego każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Użycie przez ustawodawcę kwalifikatora „każdy”, oznacza, że wszystkie osoby dokonujące przywozu towarów na wspólnotowy obszar celny lub dokonujące wywozu z tego obszaru, są zobowiązane do uiszczenia należności celnych oraz należności podatkowych z tytułu importu towarów. Nie ma zatem przeszkód, aby podmiotem zobowiązanym do uiszczenia cła była osoba fizyczna, prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, cudzoziemiec czy bezpaństwowiec. Obciążenia te są wyrazem powszechności obowiązku utrzymania związku publicznoprawnego i podtrzymywania jego funkcji przez wszystkich tych, którzy z opieki tego związku korzystają.

---

<sup>27</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) – dalej powołana jako Konstytucja RP.

<sup>28</sup> Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.).

<sup>29</sup> A. Gomułowicz, *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius: księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, (red.) A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 365-374.

Jak już zauważono na wstępie niniejszych rozważań, organy administracji celnej zostały również zobowiązane do dokonywania wymiaru i poboru należności podatkowych. W momencie dopuszczenia towarów do swobodnego obrotu stają się także wymagalne należności podatkowe (tzn. podatek od towarów i usług<sup>30</sup>, jak również podatek akcyzowy z tytułu importu towarów<sup>31</sup>). Obecnie dochody z należności podatkowych, które uzyskiwane są przez poszczególne państwa członkowskie Wspólnoty Europejskiej w związku z dokonywanym obrotem towarowym z zagranicą, w znacznym stopniu przewyższają dochody uzyskiwane z ceł oraz opłat celnych. W przeciwieństwie do ceł, podatki pobierane z tytułu importu i eksportu towarów w całości stanowią dochód budżetu państwa<sup>32</sup>.

Ustawodawca upoważniając organy celne do poboru powyższych podatków, przyznał im jednocześnie kompetencje organów podatkowych, ale tylko i wyłącznie w stosunku do należności podatkowych z tytułu importu towarów. Ma to na celu przyspieszenie uzyskiwanych wpływów z tytułu należności podatkowych, jak również „uporządkowanie” zasad poboru należności pieniężnych z tytułu wymiany międzynarodowej z zagranicą<sup>33</sup>. Postępowanie podatkowe w sprawach poboru należności podatkowych z tytułu importu towarów, które prowadzone jest przed organem podatkowym wynika wprost z art. 13 § 1 pkt. 1 i 2 Ordynacji podatkowej<sup>34</sup> oraz przepisów ustawy o VAT<sup>35</sup> i podatku akcyzowego<sup>36</sup>. Podkreślenia wymaga, iż w przypadku poboru przez organy administracji celnej należności celnych oraz należności podatkowych, występuje sytuacja, w której jeden i ten sam podmiot (odpowiednio naczelnik urzędu celnego lub dyrektor izby celnej) jest zarówno piastunem organu podatkowego, jak i organu celnego. W przypadku kiedy występuje on w sprawach dotyczących należności podatkowych z tytułu importu towarów jest organem podatkowym, natomiast w przypadku działania w granicach kompetencji wynikających

---

<sup>30</sup> Por. art. 33 ust. 1 pkt. 1 ustawy o VAT.

<sup>31</sup> Por. art. 27 ustawy o podatku akcyzowym.

<sup>32</sup> Por. R. Oktaba, *Podatki w procedurach celnych w latach 2000-2008*, Warszawa 2010, s. 13; art. 1 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym oraz art. 1 ust. 2 ustawy o VAT.

<sup>33</sup> A. Drwiłło, *Administracja celna i dewizowa*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, (red.) C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 191.

<sup>34</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012, poz. 749) – dalej powołana jako Ordynacja podatkowa.

<sup>35</sup> Por. art. 33 ust. 2 ustawy o VAT.

<sup>36</sup> Por. art. 27 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym.

z prawa celnego jest organem celnym. Biorąc pod uwagę powyższe, należy zauważyć, że w polskich rozwiązaniach prawnych dotyczących postępowań w sprawach celnych i podatkowych, postępowanie, które dotyczy należności podatkowych, nie może toczyć się przed organami celnymi. Toczy się ono przed naczelnikiem urzędu celnego (ewentualnie dyrektorem izby celnej) jako organu podatkowego. Podmiot ten jest niezależnie od powyższego organem celnym<sup>37</sup>. Zastosowanie takiego rozwiązania powoduje, iż organy celne są uprawnione do wymierzania wysokości podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, jak również są ich wierzycielami w rozumieniu przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>38</sup>. Podmioty wprowadzające towar na wspólnotowy obszar celny (wyprowadzające z wspólnotowego obszaru celnego), posiadają takie same prawa i obowiązki w zakresie płatności długu celnego. Oznacza to, że podatnik jest obowiązany w terminie 10 dni, licząc od dnia jego powiadomienia przez organ celny o wysokości należności podatkowych, do wpłacenia kwoty obliczonego podatku akcyzowego oraz podatku VAT na rachunek właściwego dyrektora izby celnej. Z punktu *de lege lata* powyższe regulacje świadczą o uproszczeniu poboru ogółu obciążeń celnych i podatkowych związanych z wymianą handlową z zagranicą<sup>39</sup>.

W tym miejscu istotnym jest również rozstrzygnięcie czy podatki pobierane z tytułu importu towarów mogą być utożsamiane z należnościami celnymi w rozumieniu przepisów art. 4 pkt 10 i 11 WKC<sup>40</sup>. Analizując zakres pojęciowy należności celnych,

---

<sup>37</sup> A. Bartosiewicz R. Kubacki, *Glosa do wyroku z dnia 14 lipca 2004 r.*, sygn. GSK 693/04, „Orzecznictwo Sądów Polskich” nr 4/2005, poz. 49, s. 205; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław 2009, s. 41; A. Drozdek, *Organ celny jako jednostka administracji publicznej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” nr 1/2014, s. 20-28.

<sup>38</sup> Dyrektor izby celnej jest organem egzekucyjnym uprawnionym do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych (poza egzekucją z nieruchomości) w egzekucji należności z tytułu podatku od towarów i usług w imporcie towarów, podatku akcyzowego w imporcie towarów oraz w obrocie krajowym wraz z należnymi odsetkami owe organy będą wymierzały te podatki i będą ich wierzycielami. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2012 r., poz. 1015 z późn. zm.).

<sup>39</sup> Zob. szerzej: A. Drozdek, *Organ celny...*, *op. cit.*, s. 20-28.

<sup>40</sup> Wspólnotowy ustawodawca ustanawia rozszerzoną definicję należności. Wspólnotowy kodeks celny w art. 4 pkt. 10 zawiera definicję należności celnych przywozowych są nimi:

- cła i opłaty o równoważnym skutku należne przy przywozie towarów,

przedstawiciele doktryny zgodnie stwierdzają, że nie powinny one obejmować podatków z tytułu importu towarów. Jeden z takich poglądów prezentowany jest przez T. Lubasa, który w swych rozważaniach stwierdza, że w zakres pojęcia należności celnych nie można zaliczać podatku od towarów i usług (VAT) z uwagi na brak nierozzerwalnej więzi z obrotem towarowym z zagranicą<sup>41</sup>. Do należności celnych nie należy również zaliczać podatku akcyzowego, który jest podatkiem selektywnym nakładanym tylko na niektóre wyroby akcyzowe<sup>42</sup>. Podatki te nie służą bowiem reglamentacji tego obrotu ani ochronie rynku krajowego przed nadmiernym przywozem towarów na obszar celny Unii czy przywozem towarów po cenach dumpingowych lub subsydiowanych. Z kolei, jak zauważa A. Drwiłło, podatki są efektem podejmowania działań państwa i dotyczą zasadniczo realizacji innych celów. Posiadają one ugruntowaną i niebudzącą zastrzeżeń pozycję w systemie dochodów publicznych, a odnoszenie ich do taryfy celnej nie znajduje żadnego racjonalnego uzasadnienia, ponieważ ustanawiane i pobierane są na podstawie odrębnych taryf<sup>43</sup>. Rozważania w tym zakresie prowadził również SN w postanowieniu z dnia 10 września 2008 r., który podnosi, że skoro podatki – w tym podatek akcyzowy i podatek od towarów i usług nadal pozostają należnościami Skarbu Państwa, w przeciwieństwie do należności celnych, to

---

- opłaty przywozowe ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych.

Obok należności celnych przywozowych Wspólnotowy kodeks celny definiuje również należności celne wywozowe. Pobierane są zdecydowanie rzadziej, ponieważ generalnie wywóz towarów nie jest obciążany należnościami celnymi. I tak należnościami celnymi wywozowymi są:

- cła i opłaty o równoważnym skutku należne przy wywozie towarów,
- opłaty wywozowe stanowiące w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych.

<sup>41</sup> T. Lubas, *Pojęcie należności celnych w prawie WE*, „Europejski Przegląd Sądowy” nr 10/2007, s. 26; podobnie też: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 grudnia 2008 r., sygn. I SA/Go 803/08, LEX nr 529528.

<sup>42</sup> J. Szolno-Koguc, *Istota i miejsce podatków pośrednich w systemie podatkowym*, [w:] *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, (red.) A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, K. Wójtowicz, Lublin 2003, s. 21.

<sup>43</sup> A. Drwiłło, *Cło i inne należności celne (instrumenty reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą w świetle prawa celnego)*, [w:] *Nauka finansów...*, op. cit., s. 423-424.

oczywistym jest, że nie wchodzą one w zakres pojęcia należności celnej<sup>44</sup>.

Mając na uwadze powyższe, należy zauważyć, że do należności celnych nie zalicza się należności podatkowych z tytułu importu towarów. Podstawowym obowiązkiem wynikającym z przekroczenia granicy celnej, jest obowiązek uiszczenia należnego cła i należności podatkowych przez podmioty dokonujące obrotu towarowego z zagranicą. Nie zawsze on jednak występuje. Jeśli przepisy prawne obowiązujące na danym terytorium wprowadzają taki obowiązek, to jego spełnienie jest konieczne. Jest to obowiązek wynikający z mocy samego prawa. Organy administracji celnej zostały zobowiązane do poboru dwóch różnych świadczeń, jakimi są należności celne i należności podatkowe. Jednakże wspólną ich cechą jest to, że pobierane są w związku z przekroczeniem granicy celnej przez towar, a uiszczane są przez podmiot, który wprowadza towary na wspólnotowy obszar celny. Istotnym jest również fakt, że daniny publiczne, którymi są cła i podatki pobierane są na podstawie odrębnych regulacji prawnych.

## **2. Funkcja kontrolna administracji celnej**

Jednym z zasadniczych warunków prawidłowej realizacji funkcji fiskalnej przez organy administracji celnej, jest wykonywanie kontroli celnej. Podstawą prawną podejmowanych czynności w ramach dozoru celnego (kontroli celnej) jest art. 6 Prawa celnego. Należy jednak zauważyć, że pojęcie kontroli celnej definiowane jest w Wspólnotowym Kodeksie Celnym, gdzie zgodnie z art. 4 pkt. 14 WKC oznacza wykonywane przez organy celne specjalne czynności mające na celu zapewnienie prawidłowego stosowania przepisów prawa celnego i innych przepisów dotyczących wprowadzenia, wyprowadzenia, tranzytu, przewozu i szczególnego przeznaczenia towarów w obrocie pomiędzy obszarem celnym Wspólnoty, a państwami trzecimi oraz obecności towarów nieposiadających statusu wspólnotowego.

Działania takie mogą obejmować rewizje towarów, weryfikację (sprawdzanie) danych w zgłoszeniu celnym oraz istnienie i autentyczność 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

---

<sup>44</sup> Sygn. V KK 62/08, LEX nr 457961.

w postępowaniu administracyjnym i innych podobnych czynności. Funkcja kontrolna realizowana jest również poprzez monitorowanie realizacji kontyngentów celnych oraz innych środków taryfowych. Czynności kontrolne administracji celnej sprowadzają się również do działań w zakresie przestrzegania przepisów krajowych i międzynarodowych związanych z ograniczeniami i zakazami w obrocie towarowym z zagranicą. Mogą one być realizowane w każdym miejscu znajdującym się na terytorium kraju lub – jeżeli umowy międzynarodowe tak stanowią – poza polskim obszarem celnym<sup>45</sup>. Chodzi tu przede wszystkim o czynności mające na celu ustalenie czy dany towar został wprowadzony na wspólnotowy obszar celny zgodnie z przepisami prawa. Pogląd ten zdają się potwierdzać przepisy obowiązującej ustawy o Służbie celnej, gdzie mamy do czynienia z kontrolą dokumentacji oraz z kontrolą ilości towarów, od których nie zostały jeszcze uiszczone należności publicznoprawne (cło, podatek akcyzowy, podatek VAT) w obrocie towarowym z krajami trzecimi<sup>46</sup>.

Kontrola wykonywana przez Służbę Celną polega na sprawdzeniu prawidłowości przestrzegania przepisów prawa przez zobowiązane do tego osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, w zakresie:

- prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Wspólnoty Europejskiej, a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami;
- prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy.

Do środków kontroli celnej (jej czynności) zaliczyć można w szczególności<sup>47</sup>:

- kontrolę dokumentów i danych handlowych,
- ustalenie tożsamości osób,

---

<sup>45</sup> M. Laszuk, *Administracja celna...*, *op. cit.*, s. 72-73.

<sup>46</sup> Por. art. 30 ustawy o Służbie Celnej.

<sup>47</sup> D. Stanków, [w:] *Kontrola skarbowa i kontrola celna*, (red.) J. Wowra, D. Stanków, Wrocław 2004, s. 227-228.



- dokonywanie oględzin towarów,
- kontrolowanie księgowości,
- badanie towarów i pobieranie ich próbek,
- przeprowadzenie rewizji celnej, w tym z użyciem urządzeń technicznych,
- zatrzymywanie i kontrolowanie środków transportu,
- przeszukiwanie osób i pomieszczeń, przesłuchiwanie świadków,
- przyjmowanie wyjaśnień od kontrolowanego.

Skuteczność czynności kontroli celnej uzależniona jest w dużej mierze od pozyskania opracowań oraz analizy informacji związanych z obrotem towarowym. Organy administracji celnej zobowiązane zostały do pozyskiwania informacji w ramach prowadzonej kontroli celnej od każdej osoby pośrednio lub bezpośrednio uczestniczącej w czynnościach związanych z wymianą towarową informacji związanych z tą wymianą. Każda osoba jest obowiązana do dostarczenia organowi celnemu, na jego żądanie, w ustalonych terminach, dokumentów i informacji mających znaczenie dla kontroli celnej, w jakiegokolwiek formie, jak również do udzielenia niezbędnej pomocy. Dokumenty dotyczące operacji wymiany towarowej z państwami trzecimi muszą być przechowywane przez podmioty prowadzące takie operacje przez co najmniej 5 lat i udostępniane na każde żądanie organów administracji celnej<sup>48</sup>. Obowiązek przechowywania dotyczy wszelkich materiałów związanych z wymianą towarową z państwami trzecimi, tj. zgłoszeń celnych, umów cywilnoprawnych, faktur, świadectw pochodzenia itd. Dotyczy to także informacji posiadanych przez banki, które na żądanie dyrektora izby celnej obowiązane są udzielać informacji o obrotach i stanach na rachunkach bankowych w związku z toczącym się postępowaniem w sprawie:

- o przestępstwo skarbowe<sup>49</sup> przeciwko posiadaczowi rachunku będącemu osobą fizyczną,
- o przestępstwo popełnione w zakresie działalności osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, która to osoba lub jednostka jest posiadaczem rachunku.

Żądanie to powinno zawierać oznaczenie posiadacza rachunku oraz okresu objętego informacją.

---

<sup>48</sup> Por art. 9 Prawa celnego.

<sup>49</sup> Por. art. 75 ustawy o Służbie Celnej.

Dla efektywnego prowadzenia kontroli celnej konieczne jest opracowanie i przetwarzanie zabranych informacji. Przepis art. 7 ustawy o Służbie celnej stanowi, że organy celne mogą zbierać i wykorzystywać w celu realizacji ustawowych zadań informacje, w tym dane osobowe oraz przetwarzać je w rozumieniu przepisów o ochronie danych osobowych, także bez wiedzy i zgody osoby, której dane dotyczą. Administrator danych jest obowiązany udostępnić dane na podstawie imiennego upoważnienia organu celnego, okazanego przez funkcjonariusza celnego wraz z legitymacją służbową. Informacja o udostępnieniu tych danych podlega ochronie zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych. Każda informacja o charakterze poufnym jest chroniona tajemnicą służbową i nie może być rozpowszechniana przez organ celny bez wyraźnego pozwolenia osoby lub urzędu, który jej udzielił. Przekazywanie informacji jest dozwolone, w wypadku gdy organ celny jest do tego obowiązany lub upoważniony zgodnie z obowiązującymi ustawami.

Przeprowadzoną przez administrację celną kontrolę w ramach obrotu towarowego z zagranicą można podzielić na trzy rodzaje, w zależności od momentu jej przeprowadzenia<sup>50</sup>, tj.:

- kontrolę dokonywaną przed wprowadzeniem towarów na wspólnotowy obszar celny, wyłącznie na podstawie dokumentów – tzw. kontrola *ex ante* lub też w drodze kontroli *a posteriori*,
- kontrolę dokonywaną przy wprowadzeniu towarów na wspólnotowy obszar celny,
- kontrolę postimportową, dokonywaną poza siedzibami organów celnych – tzw. kontrola *ex post*; ma ona miejsce po wprowadzeniu towarów na obszar celny wspólnoty, a jej głównym celem jest powtórna weryfikacja prawidłowości danych przedstawionych przez zgłaszającego organom celnym.

W literaturze podnosi się, że spośród trzech rodzajów kontroli coraz większego znaczenia nabiera kontrola *ex ante* oraz *ex post*. Przemawia za tym fakt, że kontrole te dosyć efektywnie pozwalają korygować naruszenia postanowień regulacji międzynarodowego obrotu towarowego

---

<sup>50</sup> M. Borkowski, *Kontrola celna*, [w:] *Prawo celne*, (red.) W. Czyżowicz, Warszawa 2004, s. 63.

lub przeciwdziałać ich powstawaniu<sup>51</sup>. Wyjątkowe regulacje zwierają przepisy prawa celnego, według których już po zwolnieniu towarów, zgłaszający na wniosek lub organ celny z własnej inicjatywy może dokonać w formie postanowienia zmiany błędnych danych zawartych w zgłoszeniu<sup>52</sup>. Postępowanie *a posteriori* może być wszczęte przez organ w celu upewnienia się o prawidłowości danych zawartych w zgłoszeniu celnym. W takim przypadku dokonywana może być kontrola dokumentów i danych handlowych dotyczących operacji przywozu lub wywozu towarów objętych zgłoszeniem, jak również późniejszych operacji handlowych dotyczących tych samych towarów. Kontrole te mogą zostać przeprowadzone zarówno u zgłaszającego, jak i u każdej osoby bezpośrednio lub pośrednio zainteresowanej zawodowo tymi operacjami, jak również u każdej innej osoby posiadającej dla potrzeb zawodowych wymienione dokumenty i dane. Organy celne mogą również przystąpić do kontroli towarów, jednak tego rodzaju kontrola może być dokonana tylko w przypadku gdy istnieje jeszcze możliwość okazania towarów<sup>53</sup>.

Celem działań (czynności) kontrolnych w ramach funkcji kontrolnej organów administracji celnej jest sprawdzenie, czy podmiot dokonujący obrotu towarowego z zagranicą wykonuje nałożone na niego przepisami prawa i obowiązki oraz, czy zgodnie z tymi przepisami korzysta z uprawnień.

Odwołując się do dorobku doktryny niemieckiej, należy wskazać, że cele kontroli celnej można osiągnąć poprzez prawo organów celnych do<sup>54</sup>:

- dozoru celnego w przywozie i wywozie towarów oraz do przeprowadzenia kontroli celnych,
- zobowiązania osoby, która wprowadza i wyprowadza towary z obszaru celnego do korzystania z dróg wyznaczonych przez organy celne, do przedstawiania towarów organom celnym.

---

<sup>51</sup> P. Rochowicz, *Zamiast rejestru, kontrole w firmach*, „Gazeta Prawna” z dnia 23 grudnia 2002 r.

<sup>52</sup> Por. art. 78 ust. 1 WKC, art. 23 ust. 5 Prawa celnego w zw. z art. 165 § 1 Ordynacji podatkowej.

<sup>53</sup> Por. art. 78 ust. 2 WKC.

<sup>54</sup> M. Lux, *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Szczecin 2004, s. 219.

W nawiązaniu do przeprowadzonych rozważań, należałoby zwrócić również uwagę na podejmowane przez organy celne w ramach wykonywanej funkcji kontrolnej weryfikacje elementów kalkulacyjnych. Są to składniki, za pomocą których naliczane są należności celne przywozowe i należności celne wywozowe odnoszące się do towarów będących przedmiotem obrotu towarowego z zagranicą<sup>55</sup>. Prawidłowe zastosowanie elementów kalkulacyjnych umożliwia odpowiednie obliczenie nie tylko cła, ale także należności podatkowych z tytułu importu towarów.

Powyższe argumenty wskazują wyraźnie, że zakres pojęcia „kontrola celna” jest szeroki i obejmuje szereg czynności od momentu wprowadzenia towarów na obszar celny Wspólnoty w aspekcie czasowym, jak w sposób dosłowny odległych od granic tego obszaru. Wiąże się to bezpośrednio ze zmianą charakteru służb celnych, których funkcjonariusze są obecnie nie tyle strażnikami granic, co raczej osobami prowadzącymi działania zmierzające do weryfikacji prawidłowości operacji transgranicznych wewnątrz obszaru celnego<sup>56</sup>.

Z pojęciem „kontroli celnej” nierozdzielnie związane jest pojęcie „dozoru celnego”. Mając na uwadze słownikowe znaczenie definicji pojęcia „dozór celny”<sup>57</sup>, przyjąć należy, że jest to zespół działań prowadzonych przez organy celne mające na celu zabezpieczenie uiszczenia należności celnych przywozowych i wywozowych, zapewnienie przestrzegania przepisów prawa oraz, jeżeli jest taka potrzeba, innych przepisów mających zastosowanie wobec towarów znajdujących się pod dozorem celnym. Istotnym jest podkreślenie, że pojęcie „dozór celny” jest szersze od pojęcia „kontrola celna”, gdyż obejmuje wszelkie działania organu celnego podejmowane w celu zapewnienia przestrzegania przepisów prawa celnego i innych przepisów dotyczących przywozu i wywozu towarów podczas, gdy kontrola celna obejmuje wykonywanie określonych czynności w ramach dozoru celnego<sup>58</sup>.

---

<sup>55</sup> Pośród elementów kalkulacyjnych można wyróżnić trzy, które faktycznie wpływają na wysokość należności celnych. Do takich elementów należą: taryfa celna (i inne środki taryfowe i klasyfikacja towarów), pochodzenie towarów i wartość celna towarów.

<sup>56</sup> K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski [w:] *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, (red.) W. Morawski, Warszawa 2007, s. 88.

<sup>57</sup> D. Błasiak-Barnuś, *Leksykon prawa...*, *op. cit.*, s. 38.

<sup>58</sup> F. Prusak, *Kodeks celny. Komentarz*. Warszawa 2000, s. 254.

Istotnym kryterium wyróżniającym dozór celny spośród innych działań administracji publicznej jest kryterium podmiotowe (organy celne) oraz przedmiotowe (przepisy prawa celnego). Dozór celny może również oznaczać działania organów celnych (kryterium podmiotowe) zmierzające do zapewnienia przestrzegania przepisów innych niż przepisy prawa celnego (odmienne niż powyższe kryterium przedmiotowe) wówczas, gdy towary pozostają pod dozorem celnym. Jeśli zatem przepisy prawa celnego stanowią, że dany towar pozostaje pod dozorem celnym, czynności organów celnych zmierzające do zapewnienia, iż handlowiec wywiąże się z obowiązków podatkowych związanych z pozostającym pod dozorem celnym towarem mogą wchodzić w zakres dozoru celnego<sup>59</sup>. Zdaniem P. Sawczuka na organach celnych spoczywa obowiązek podejmowania różnych działań w celu zapewnienia przestrzegania przepisów prawa celnego oraz w razie potrzeby, innych przepisów mających zastosowanie do towarów znajdujących się pod dozorem celnym. Towary wprowadzane na obszar celny Wspólnoty podlegają dozorowi celnemu od chwili ich wprowadzenia do momentu określenia ich statusu celnego, a w przypadku towarów niewspólnotowych aż do zamiany ich statusu celnego bądź wprowadzenia do wolnego obszaru celnego, składu wolnocłowego lub ich powrotnego wywozu, zniszczenia bądź zrzeczenia się na rzecz Skarbu Państwa<sup>60</sup>.

Dozór celny towarów wprowadzanych lub wyprowadzanych ze Wspólnoty jest uzupełniany poprzez przepisy ogólne, które umożliwiają organom celnym prowadzenie wszelkich kontroli, uważanych za niezbędne dla zapewnienia właściwego stosowania przepisów prawa celnego i przepisów obowiązujących w handlu zagranicznym. Organy celne mogą również żądać wszelkiego rodzaju informacji lub dokumentów, związanych z przywozem lub wywozem towarów<sup>61</sup>.

Dozór celny rozpoczyna się z chwilą wprowadzenia towarów na obszar celny Wspólnoty, a więc przy pierwszym przekroczeniu granicy<sup>62</sup>. Nieważny jest przy tym status celny towarów, gdyż zarówno towary niewspólnotowe, jak i towary wspólnotowe w przywozie są przedmiotem dozoru celnego. Pozostają one pod dozorem celnym tak długo, jak jest to

---

<sup>59</sup> K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski [w:] *Wspólnotowy kodeks...*, *op. cit.*, s. 88.

<sup>60</sup> P. Sawczuk, *Wartość celna jako element kalkulacyjny należności celnych*, Lublin 2011, s. 162-163.

<sup>61</sup> M. Lux, *Prawo celne...*, *op. cit.*, s. 221-222.

<sup>62</sup> Por. art. 37 ust. 1 WKC.

niezbędne do określenia ich statusu celnego, a w przypadku towarów niewspólnotowych i bez uszczerbku dla art. 82 ust. 1 WKC, aż do zmiany ich statusu celnego bądź wprowadzenia do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego albo ich powrotnego wywozu bądź zniszczenia zgodnie z art. 182 WKC<sup>63</sup>. Wprowadzenie towarów na obszar celny Wspólnoty następuje z chwilą ich faktycznego przywozu na obszar celny Wspólnoty. Objęcie towarów dozorem celnym wiąże się z możliwością przeprowadzenia stosownych kontroli przez organy celne (warto przy tym zwrócić uwagę, że kontroli mogą podlegać również towary znajdujące się poza obszarem celnym Wspólnoty, o ile umowa międzynarodowa tak stanowi)<sup>64</sup>.

Analiza powyższych pojęć prowadzi do kilku istotnych wniosków:

- dozór celny jest ogólną kompetencją organów celnych,
- kontrola celna jest zespołem czynności, działań w ramach dozoru celnego,
- kontrola celna może być tylko wykonywana w ramach dozoru celnego,
- celem dozoru celnego jest dążenie do przestrzegania szeroko rozumianego ustawodawstwa celnego i innych przepisów,
- celem kontroli celnej jest ustalenie stanu faktycznego zdarzeń związanych z towarami pozostającymi pod dozorem celnym i określenie ich zgodności z przepisami prawa,
- zarówno dozór celny i kontrola celna odnoszą się do praw i obowiązków osób dysponujących towarami,
- towary wprowadzone na obszar celny wspólnoty podlegają, od chwili ich wprowadzenia dozorowi celnemu.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, zauważyć należy, że kontrola celna wchodzi w skład szerokiego pojęcia, jakim jest dozór celny. Sprawowana jest ona od momentu wprowadzenia towaru na obszar celny wspólnoty (wyprowadzenia go z obszaru celnego wspólnoty) lub do momentu nadania temu towarowi statusu towaru wspólnotowego. Dozór celny w stosunku do towarów niewspólnotowych trwa od chwili wprowadzenia tych towarów na obszar celny Wspólnoty do zmiany ich statusu celnego (na status celny towaru wspólnotowego).

---

<sup>63</sup> Por. art. 37 ust. 2 WKC w zw. z art. 59 ust. 2 WKC.

<sup>64</sup> K. Lasiński-Sulecki, T. Rudyk, M. Śpiewak, [w:] *Wspólnotowy kodeks..., op. cit.*, s. 420.



Taki status nadaje towarowi niewspólnotowemu procedura dopuszczenia do swobodnego obrotu. Dozór celny ustaje dopiero z chwilą zmiany statusu wprowadzonego towaru niewspólnotowego na status towaru wspólnotowego. Natomiast celem kontroli celnej jest ustalenie stanu faktycznego zdarzeń związanych z towarami pozostającymi pod dozorem celnym i określenie ich zgodności z prawem oraz zapewnienie prawidłowego stosowania przepisów prawa celnego. Funkcjonariusz celny jako pracownik urzędu celnego ma ustawowy obowiązek przeprowadzania kontroli celnych. Obowiązkiem celnika jest wykonywanie kontroli celnej w sposób rzetelny oraz z maksymalną starannością. Należy zauważyć, że katalog czynności podejmowanych w ramach dozoru celnego, jak i kontroli celnej nie jest zamknięty. Przesądza o tym zastosowanie wyrażenia normatywnego „ogólne działania”, „w razie potrzeby, innych przepisów” do określenia czynności dozoru celnego. Z kolei posłużenie się sformułowaniami nieostryimi dla określenia czynności kontroli celnej, wyrażeniami takimi, jak „i innych przepisów” oraz „i innych podobnych czynności” wskazuje na ich egzemplifikację.

W praktyce, w związku z wykonywaniem przez administrację celną funkcji fiskalnej i kontrolnej, występuje tendencja do unikania przez podmioty dokonujące obrotu towarowego z zagranicą wykonywania wynikających z nich obowiązków lub wykonywania ich w sposób nierzetelny. Dotyczy to zwłaszcza obowiązków o charakterze finansowym. Jest to poniekąd zrozumiałe, jeśli zważyć, że konieczność spełnienia obowiązków, o których mowa, łączy się z określonymi nakładami finansowymi, czasowymi oraz pracy. Z drugiej strony państwo (czy też organizacja państw, jaką jest Wspólnota) i stanowione przez nie prawo nie może pozwolić sobie na dopuszczenie do nagminnego niewykonywania powyższych obowiązków. Konsekwencją tego byłyby bowiem znaczące straty finansowe, jak również możliwość zagrożenia bezpieczeństwa samego państwa (Wspólnoty) i jego obywateli, np. w dziedzinie sanitarnej, czy epidemiologicznej. Jest to wreszcie sytuacja niedopuszczalna, biorąc pod uwagę konieczność kształtowania w społeczeństwie właściwych postaw prawnych, a w szczególności postawy szacunku dla prawa i przekonania o konieczności jego przestrzegania.

## **Podsumowanie**

Z pośród organów administracji rządowej specjalnie powołanych do prowadzenia działalności finansowej wymienić trzeba organy administracji celnej, których wykonawcza działalność organów administracji rządowej jest następstwem realizacji przepisów celnych oraz podatkowych. Obecny kształt administracji celnej zależy od wielu czynników, z pośród których można wskazać m.in.: zakres, charakter i kierunki wymiany międzynarodowej w danym kraju. Pozycja administracji celnej została ukierunkowana dwutorowo. Po pierwsze na ochronę szeroko pojętego interesu publicznego całej Unii oraz po drugie na realizację wewnętrznych zadań wynikających z regulacji prawnych poszczególnych państw członkowskich Unii Europejskiej. Zadania organów administracji celnej polegają na ochronie granic Unii Europejskiej z punktu widzenia gospodarczego, tj. z punktu widzenia kontroli dochowania przepisów o przywozie i wywozie towarów.

Nadrzędnym celem administracji celnej jest zapewnienie zgodności z prawem przywozu towarów na obszar celny Wspólnoty oraz wywozu z niego towarów, a także wykonywanie innych obowiązków, w szczególności w odniesieniu należności celnych i podatkowych z tytułu importu towarów. Osiągnięcie wytyczonego celu możliwe jest wyłącznie przez wypełnienie określonych, przewidzianych dla administracji celnej funkcji. Podstawową funkcją administracji celnej jest funkcja fiskalna, która uzupełniana jest przez funkcję kontrolną.

Administracja celna odgrywa istotną rolę w obrocie towarowym z zagranicą. Skutecznie realizuje funkcję fiskalną zarówno w funkcjonowaniu przedsiębiorców, jak i budżetu Unii Europejskiej w przypadku poboru należności celnych oraz innych opłat, ale również budżetu państwa w przypadku poboru należności podatkowych z tytułu importu towarów, jako ważnego elementu kształtowania budżetu krajowego. Urzędy celne stanowią pierwszy i ostatni „oficjalny punkt kontaktu” dla towarów przywożonych i wywożonych, które podlegają właśnie tym należnościom. Priorytetem w obrocie towarowym z zagranicą jest aktualnie ochrona przedsiębiorców oraz rynków państw poprzez stosowanie barier pozataryfowych niezwiązanych bezpośrednio z poborem należności celnych czy podatkowych. W tym celu administracja celna została upoważniona do poboru ceł antidumpingowych, ceł antysubsydyjnych oraz ceł wyrównawczych. Obciążenia celne i podatkowe w obrocie towarowym z zagranicą mają

bowiem za zadanie regulować obrót handlowy poprzez odpowiednie obciążenia fiskalne towarów importowych.

Po dopełnieniu wszystkich wymaganych prawem formalności celno-podatkowych, towary importowane z krajów trzecich otrzymują (w rozumieniu prawa celnego) status celny towarów wspólnotowych. Swobodny przepływ towarów na obszarze Wspólnoty Europejskiej uzależniony jest także od tego, aby w wyniku różnych zdarzeń prawnych lub faktycznych w stosunku do takich towarów nie było zwracane lub umarzane cło i inne należności celne. W takim bowiem przypadku naruszałoby to zasady związane ze stosowaniem polityki celnej Wspólnoty Europejskiej w odniesieniu do towarów wspólnotowych i nie wspólnotowych.

Funkcja kontrolna przeprowadzana przez administrację celną jest ważnym elementem. Zapewnia ona, że towary przywożone obejmowane są właściwą procedurą celną i nie znikają w szarej strefie. Zapobiega to również oszustwom związanym z fikcyjnym wywozem. Z kolei spójne działania celne i podatkowe mają zasadnicze znaczenie w zwalczaniu oszustw podatkowych. Kontrola obrotu towarowego z zagranicą dotyczy tylko tych działań organów administracji celnych, które odnoszą się do określenia statusu prawnego towarów lub praw i obowiązków osób dysponujących tymi towarami. W szczególności polega na:

- ustaleniu rodzaju i ilości przewożonego towaru,
- ustaleniu, czy na jego przywóz lub wywóz wymagane jest pozwolenie,
- zweryfikowaniu wymiaru i poboru cła zgodnie z obowiązującą Wspólną Taryfą Celną,
- zweryfikowaniu wymiaru i poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów,
- sprawdzeniu, czy nie naruszono zakazów wynikających z odrębnych ustaw szczególnych.

### **Akty prawne**

- [1]. Decyzja Rady z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE. L 168 z 07 czerwca 2014 r., s. 105).
- [2]. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- [3]. Rozporządzenia Rady (EEC) Nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L Nr 256, s. 1).
- [4]. Rozporządzenie Komisji (EWG) z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE. polskie wydanie specjalne, 02/t. 6. s. 3 z późn. zm.).
- [5]. Rozporządzenie Rady (EWG) Nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L z dnia 19 października 1992 r., polskie wydanie specjalne, 02/t. 4, s. 307 i n. z późn. zm.).
- [6]. Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana w brzmieniu nadanym traktatem lizbońskim (Dz. Urz. UE C 83 z 30 marca 2010 r., s. 47).
- [7]. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).
- [8]. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2012 r., poz. 1015 z późn. zm.).
- [9]. Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (Dz. U. z 2013, poz. 727 z późn. zm.).
- [10]. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz. U. z 2013 r., poz. 1404 z późn. zm.).
- [11]. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012, poz. 749 z późn. zm.).
- [12]. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.).
- [13]. Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.).

## Literatura

- [1]. Alt M., *Prawo europejskie*, Warszawa 1998.
- [2]. Bartosiewicz A., Kubacki R., *Glosa do wyroku z dnia 14 lipca 2004 r.*, sygn. GSK 693/04, „Orzecznictwo Sądów Polskich” nr 4/2005, poz. 49.
- [3]. Bartosiewicz A., Kubacki R., *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław 2009.
- [4]. Bessaraba M., *Administracja celna jako szczególny rodzaj administracji publicznej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” nr 11/2011.
- [5]. Błasiak-Barnuś D., *Leksykon prawa celnego*, Warszawa 2006.
- [6]. Boć J., *Prawo administracyjne*, Wrocław 2010.
- [7]. Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (część I)*, „Glosa” nr 11/1996.
- [8]. Drozdek A., *Cło jako niepodatkowa należność budżetowa – część II*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” nr 1/2012.
- [9]. Drozdek A., *Organ celny jako jednostka administracji publicznej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” nr 1/2014.
- [10]. *Ex iniuria non oritur ius: księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, (red.) Gomułowicz A., Małecki J., Poznań 2003.
- [11]. *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, (red.) Etel L., Tyniewicki M., Białystok 2012.
- [12]. *Finanse publiczne i prawo finansowe*, (red.) Kosikowski C., Ruśkowski E., Warszawa 2003.
- [13]. Grabowski J., *Ochrona interesów przedsiębiorstwa państwowego wobec decyzji administracji gospodarczej*, Katowice 1980.
- [14]. Jaroszyński A., *Ochrona prawna zasobów naturalnych PRL*, Warszawa 1972.
- [15]. Jaszczuk A., Jaszczuk B. K., *Jaka przyszłość cła? cz. 1*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” nr 11/2006.
- [16]. Jaszczuk A., Jaszczuk B. K., *Jaka przyszłość cła? cz. 2*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” nr 12/2006.
- [17]. *Jednostka, państwo, administracja – nowy wymiar*, (red.) Ura E., Rzeszów 2004.

- [18]. *Kontrola skarbową i kontrola celna*, (red.) Wowra J., Stanków D., Wrocław 2004.
- [19]. *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, (red.) Miemieć W., Wrocław 2009.
- [20]. Laszuk M., *Administracja celna w strukturze administracji publicznej*, Białystok 2009.
- [21]. Lubas T., *Pojęcie należności celnych w prawie WE*, „Europejski Przegląd Sądowy” nr 10/2007.
- [22]. Lux M., *Prawo celne Unii Europejskiej. Podręcznik dla praktyków z przykładami i pożytecznymi wskazówkami*, Szczecin 2004.
- [23]. Naruszewicz S., Laszuk M., *Wspólnotowe prawo celne*, Warszawa 2004.
- [24]. *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa profesor Alicji Pomorskiej*, (red.) Głuchowski J., Kosikowski C., Szolno-Koguc J., Lublin 2008.
- [25]. *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, (red.) Ruśkowski E., Salachna J. M., Gdańsk 2010.
- [26]. Oktawa R., *Podatki w procedurach celnych w latach 2000-2008*, Warszawa 2010.
- [27]. Oktawa R., *Prawo celne*, Warszawa 2012.
- [28]. *Podstawy celnictwa*, (red.) Jura J., Warszawa 2008.
- [29]. *Prawo celne*, (red.) Czyżowicz W., Warszawa 2004.
- [30]. *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, (red.) Pomorska A., Szolno-Koguc J., Wójtowicz K., Lublin 2003.
- [31]. Prusak F., *Kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2000.
- [32]. Rochowicz P., *Zamiast rejestru, kontrole w firmach*, Gazeta Prawna z dnia 23 grudnia 2002 r.
- [33]. Sawczak P., *Wartość celna jako element kalkulacyjny należności celnych*, Lublin 2011.
- [34]. *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, (red.) Morawski W., Warszawa 2007.



**Wykaz orzeczeń**

- [1]. Wyrok SN z dnia 6 kwietnia 2000 r., sygn. III RN 155/99, LEX nr 43774.
- [2]. Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 grudnia 2008 r., sygn. I SA/Go 803/08, LEX nr 529528.
- [3]. Postanowienie SN z dnia 10 września 2008 r., sygn. V KK 62/08, LEX nr 457961.

***FISCAL AND CONTROL FUNCTION OF CUSTOMS  
ADMINISTRATION WITH RESPECT TO THE COLLECTION  
OF CUSTOMS AND TAX DUTIES***

***Summary***

*Customs Administration plays an important role in protecting the fiscal interests of the European Community. Customs service, as part of the Community Customs Administration is responsible for ensuring the safety and protection of fiscal interests not only of the Polish territory, but also of other Member States. Despite the abolition of customs borders between Member States, the role of the Customs service did not diminish, on the contrary, it is still growing. As a result, customs administration organs are equipped with a range of competencies associated with the collection of customs and tax duties on imported goods.*

***Key words:*** *customs law, customs and tax duties, customs administration*