

# PRAWO I RYZYKO CELNE

Redakcja naukowa  
Edyta Małecka-Ziemińska

WYDAWNICTWO UEP



UNIWERSYTET  
EKONOMICZNY  
W POZNANIU

# PRAWO I RYZYKO CELNE



# PRAWO I RYZYKO CELNE

Redakcja naukowa  
Edyta Małecka-Ziemińska

**WYDAWNICTWO UEP**



UNIWERSYTET  
EKONOMICZNY  
W POZNANIU

Poznań 2024

### **Komitet Redakcyjny**

*Barbara Borusiak, Szymon Cyfert, Bazyle Czyżewski, Aleksandra Gawel (przewodnicząca),  
Tadeusz Kowalski, Piotr Lis, Krzysztof Malaga, Marzena Remlein, Eliza Szybowicz (sekretarz),  
Daria Wieczorek*

### **Recenzja**

*Wiesław Czyżowicz*

### **Projekt okładki**

Boobry Group  
*Marta Brzostowicz*

### **Redakcja i korekta**

*Elżbieta Turzyńska*

Sugerowane cytowanie: Małecka-Ziembińska, E. (red.). (2024). *Prawo i ryzyko celne*.  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.  
<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7>

**ISBN: 978-83-8211-232-0**

**e-ISBN: 978-83-8211-233-7**

**<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7>**

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
Poznań 2024



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-  
-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

WYDAWNICTWO UNIwersytetu EKONOMICZNEGO W POZNANIU

ul. Powstańców Wielkopolskich 16, 61-895 Poznań

tel. 61 854 31 54, 61 854 31 55

<https://wydawnictwo.ue.poznan.pl/>, e-mail: [wydawnictwo@ue.poznan.pl](mailto:wydawnictwo@ue.poznan.pl)

adres do korespondencji: al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań

Skład: Wydawnictwo eMPI<sup>2</sup>, *Stanisław Tucholka*

Druk: Zakład Graficzny Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu

ul. Towarowa 53, 61-896 Poznań

tel. 61 854 38 06, 61 854 38 03

## SPIS TREŚCI

Wprowadzenie ( <i>Edyta Małecka-Ziemińska</i> ) .....	7
Część 1	
NOWE PRAWO CELNE I ZARZĄDZANIE RYZYKIEM CELNYM	
1. Reforma unii celnej ( <i>Tadeusz Senda</i> ) .....	13
2. Wyższy poziom zarządzania ryzykiem celnym w nowym prawie celnym Unii Europejskiej ( <i>Dariusz Leśniewski</i> ) .....	33
3. Wiążące informacje jako instrumenty zarządzania ryzykiem celno-podatkowym ( <i>Edyta Małecka-Ziemińska</i> ) .....	47
Część 2	
ZMIANY I WYZWANIA PRAWA CELNEGO	
4. Przyczynek do historii uproszczeń celnych w Polsce (1997–2023) ( <i>Piotr Sienkiewicz</i> ) .....	61
5. Mechanizm granicznego podatku węglowego (CBAM) w Polsce ( <i>Patrycja Niemczyk</i> ) .....	71
6. Procedura celna 42 a oszustwa w zakresie VAT ( <i>Agnieszka Krysztofiak, Dariusz Strugliński</i> ) .....	85
7. Strategie firm w obliczu sankcji nałożonych na Rosję ( <i>Beata Stępień, Szymon Truskolaski</i> ) .....	110
Zakończenie ( <i>Edyta Małecka-Ziemińska</i> ) .....	135



# WPROWADZENIE

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/0>

 **Edyta Małecka-Ziembińska**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
edyta.malecka-ziembinska@ue.poznan.pl

W 2018 r. obchodzono 50-lecie powstania unii celnej Unii Europejskiej (UE). W obszarze ceł UE ma wyłączne kompetencje w zakresie kształtowania większej części polityki celnej i do przyjmowania prawodawstwa celnego, natomiast państwa członkowskie są odpowiedzialne za jego wdrażanie. Organy celne państw członkowskich odgrywają kluczową rolę w równoważeniu z jednej strony potrzeby ułatwień handlu międzynarodowego i wspierania konkurencyjności UE dzięki szybszym i bezproblemowym procedurom eksportowym i importowym, a z drugiej strony konieczności zapewnienia skutecznego i efektywnego poboru należności celnych i podatkowych, w tym stosowania jednolitych kontroli celnych. Są one niezbędne, aby powstrzymać nieuczciwych importerów przed dokonywaniem przywozów głównie w tych punktach przekraczania granicy, w których poziom kontroli jest niższy (Europejski Trybunał Obrachunkowy, 2021, s. 4). Należności celne z tytułu przywozu towarów pobierane przez państwa członkowskie stanowią tradycyjne zasoby własne. Do budżetu UE wpływa 75% łącznej kwoty tych należności, a państwa członkowskie zatrzymują pozostałe 25% na pokrycie kosztów związanych z ich poborem. W 2022 r. tradycyjne zasoby własne wyniosły 25,9 mld euro, co stanowiło 10,6% dochodów budżetu UE (Europejski Trybunał Obrachunkowy, 2023, s. 190 i 191).

Choć unijne prawo celne cały czas ewoluuje (przegląd zmian prawa celnego w 50-letnim okresie funkcjonowania unii celnej przedstawiono w: Małecka-Ziembińska, 2020, s. 21 i 22), to jednak wydarzenia ostatnich lat, w tym pandemia COVID-19, brexit oraz wojna w Ukrainie (sankcje), postawiły przed nim nowe wyzwania. Uwidocznili bowiem fundamentalną rolę służb celnych w ochronie europejskich granic oraz zapewnieniu bezpieczeństwa i zwiększonej odporności UE jako całości i jej poszczególnych państw członkowskich. Służba celna (w Polsce celno-skarbowa) musi sprawnie i systemowo przeciwdziałać kryzysom oraz chronić obywateli przed zagrożeniami dla bezpieczeństwa. Dodatkowe wyzwanie, jakiemu muszą sprostać prawo celne i służba celna, stanowi podwójna transformacja

## Sugerowane cytowanie:

Małecka-Ziembińska, E. (2024). Wprowadzenie. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Prawo i ryzyko celne* (s. 7–9). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/0>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe



w wymiarze ekologicznym i cyfrowym, a także odpowiedź na zwiększoną liczbę regulacji dotyczących reglamentacji handlu.

Celem przedkładanej monografii jest przedstawienie projektowanych i dyskusowanych na poziomie unijnym zmian prawa celnego oraz przybliżenie pojęcia i istoty ryzyka celnego i zarządzania nim, a także roli, jaką ma ono odgrywać w przyszłych działaniach organów celnych. Ponadto scharakteryzowano i oceniono podejmowane w Polsce inicjatywy przygotowujące do likwidacji procedury uproszczonej w wywozie oraz mechanizmu dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub> (CBAM). Rozważania dopełnia charakterystyka oszustw vatowskich związanych ze stosowaniem procedury celnej 42 przy imporcie towarów, a także identyfikacja stopnia przestrzegania sankcji nałożonych na Rosję po jej inwazji na Ukrainę i rodzaju strategii dostosowawczych przyjętych przez przedsiębiorstwa działające w branżach bezpośrednio lub pośrednio objętych restrykcjami handlowymi.

Konstrukcję monografii podporządkowano założonym celom badawczym i obranej perspektywie poznawczej. Jej treści podzielono na dwie części. Część pierwsza – *Nowe prawo celne i zarządzanie ryzykiem celnym* odnosi się do projektowanych zmian prawa celnego, postrzeganych nawet jako reforma unii celnej. Część druga – *Zmiany i wyzwania prawa celnego* dotyczy zmian wprowadzonych na przełomie 2023 i 2024 r., które wymagają działań dostosowawczych zarówno ze strony polskiej administracji celnej, jak i przedsiębiorców.

Część pierwszą otwiera rozdział Tadeusza Sendency prezentujący przesłanki, założenia i kalendarium reformy unii celnej, w tym nowego unijnego kodeksu celnego. W rozdziale drugim Dariusz Leśniewski wyjaśnia istotę wyższego poziomu zarządzania ryzykiem celnym w nowym prawie celnym UE. Dopełnieniem tych rozważań jest rozdział trzeci Edyty Małeckiej-Ziembińskiej, w którym przybliżono wiążące informacje jako instrumenty zarządzania ryzykiem celno-podatkowym, koncentrując uwagę na planowanej do wprowadzenia od 1 grudnia 2025 r. wiążącej informacji o wartości celnej (WIW), w odniesieniu do której toczą się prace na poziomie unijnym.

Część drugą rozpoczyna rozdział czwarty Piotra Sienkiewicza, będący przyczynkiem do historii uproszczeń celnych w Polsce, a jego kluczowy fragment stanowią opis i ocena przygotowań polskiej administracji celnej do planowanej likwidacji procedury uproszczonej w wywozie. W rozdziale piątym Patrycja Niemczyk przybliży mechanizm dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub> (CBAM), a także wyróżnia etapy jego wdrażania, obowiązki dla przedsiębiorców, potencjalne strategie przygotowawcze i podmioty odpowiedzialne w Polsce za wdrożenie tego systemu. Rozdział szósty autorstwa Agnieszki Krysztofiak i Dariusza Struglińskiego dotyczy procedury celnej 42 i jej wykorzystania do oszustw vatowskich. W konkluzjach autorzy podkreślają znaczenie dla skutecznego ograniczenia tego procederu efektywnej współpracy zarówno między państwami członkowskimi, jak i wyspecjalizowanymi organizacjami, takimi jak Europol

(European Union Agency for Law Enforcement Cooperation), OLAF (European Anti-Fraud Office) czy EPPO (European Public Prosecutor's Office). Ostatni – siódmy rozdział – Beaty Stępień i Szymona Truskolaskiego prezentuje odmienną optykę rozważań, gdyż dotyczy sankcji nałożonych na Rosję po jej inwazji na Ukrainę, rozpatrywanych z perspektywy reakcji na nie przedsiębiorstw działających w branżach bezpośrednio lub pośrednio objętych restrykcjami handlowymi. Autorzy zidentyfikowali i zbadali wpływ wybranych czynników zewnętrznych (presję publicznoprawną, rozmiar sankcji i kryzysu wywołanego wojną) i wewnętrznych (zwinność strategiczną, kod etyczny i hołdowanie idei zrównoważonego rozwoju) na stopień przestrzegania sankcji i rodzaj przyjętych strategii dostosowawczych.

Najważniejsze wnioski wynikające z przeprowadzonych badań ujęto w zakończeniu.

Autorami rozdziałów są pracownicy naukowcy Katedry Finansów Publicznych, Katedry Zarządzania Międzynarodowego oraz Katedry Międzynarodowych Stosunków Gospodarczych Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie, a także przedstawiciele Krajowej Administracji Skarbowej oraz eksperci branżowi, w tym agenci celni.

Monografia adresowana jest do osób zainteresowanych aktualnymi uwarunkowaniami, dylematami i wyzwaniem unijnego prawa celnego oraz projektowanymi w jego zakresie zmianami i już implementowanymi działaniami przygotowującymi do tych zmian, podejmowanymi na poziomie krajowym i europejskim. Polecana jest również przedsiębiorcom zajmującym się handlem międzynarodowym oraz studentom kierunków prawnych i ekonomicznych.

## Bibliografia

- Europejski Trybunał Obrachunkowy. (2021). *Kontrola celna – niedostateczna harmonizacja szkodzi interesom finansowym UE*. Sprawozdanie specjalne 04/2021. Urząd Publikacji Unii Europejskiej. [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21\\_04/SR\\_Customs\\_controls\\_PL.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_04/SR_Customs_controls_PL.pdf)
- Europejski Trybunał Obrachunkowy. (2023). *Sprawozdania roczne za rok budżetowy 2022*. Urząd Publikacji Unii Europejskiej. [https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/AR-2022/AR-2022\\_PL.pdf](https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/AR-2022/AR-2022_PL.pdf)
- Małecka-Ziemińska, E. (2020). Cło oraz system i polityka celna UE. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Prawo, procedury i postępowanie celne* (s. 15–25). CeDeWu.



## Część 1

# NOWE PRAWO CELNE I ZARZĄDZANIE RYZYKIEM CELNYM



## Rozdział 1

# REFORMA UNII CELNEJ

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/1>

## Tadeusz Senda

Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie  
T\_Senda@interia.pl

### The reform of the EU customs union

#### Abstract

**Purpose:** The purpose of this study is to present the changes to the EU customs regulations adopted by the European Commission on May 17, 2023.

**Design/methodology/approach:** Author describes the previous and existing customs codifications from 1992 and 2014. Afterwards, he analyses the reasons for undertaking work on the current reform of the customs union and underlines the work of project groups. Finally, the author presents the structure of the new Customs Code, indicating the most important proposed changes.

**Findings:** The provisions reforming the customs union are a response to situations in recent years, such as Brexit, the pandemic, the increased number of tasks of customs authorities resulting from non-tariff regulations and the massive development of e-commerce. Moreover, they are to prepare the customs service for new challenges, including the centralisation of the most important IT systems and the creation of the EU Customs Agency. Additionally, these provisions are intended to ensure the implementation of the principle of acting as one.

**Keywords:** Customs Union, Union Customs Code, EU Customs Authority, e-commerce, customs procedures, customs legislation.

## 1. Wstęp

Utworzona w 1968 r. unia celna zarządza zewnętrzną granicą Unii Europejskiej (UE) poprzez egzekwowanie zasad regulujących transgraniczny przepływ towarów, w tym poprzez nakładanie wspólnej taryfy na towary importowane z krajów trzecich. Stanowi podstawę i zarazem jest strażnikiem jednolitego rynku UE, umożliwiając swobodny przepływ towarów na terenie UE. Niewątpliwie unia celna

#### Sugerowane cytowanie:

Senda, T. (2024). Reforma unii celnej. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Prawo i ryzyko celne* (s. 13–32). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/1>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

ukszałtowała wczesne etapy integracji europejskiej, a dziś wciąż umożliwia UE utrzymanie czołowej pozycji w handlu światowym jako jednego z największych bloków handlowych na świecie. Kluczowym elementem unii celnej są wspólne przepisy, które pozwalają na jednolite działanie wszystkich państw członkowskich.

Pierwsza kodyfikacja celna – opublikowany w 1992 r. Wspólnotowy Kodeks Celny (WKC) – stanowiła bazę dla jednolitego rynku (Rozporządzenie, 1992). WKC po raz pierwszy skonsolidował główne regulacje celne UE w jednym tekście i przekształcił unię celną z przestrzeni, w której obowiązywały jedynie te same taryfy, w obszar pełnej integracji regulacyjnej. WKC szczegółowo uregulował główne procedury celne (dopuszczenie do obrotu, tranzyt, składowanie celne, przetwarzanie, odprawa czasowa i wywóz), zasady obliczania należności celnych (pochodzenie i wartość towarów) oraz dług celny. W pierwszej dekadzie XXI w. ta legislacja nie odpowiadała już jednak nowoczesnemu, elektronicznemu środowisku biznesowemu i rosnącym obowiązkom organów celnych na granicy UE w kwestiach wykraczających poza tradycyjny pobór ceł (dotyczących bezpieczeństwa i ochrony, nielegalnego przepływu środków pieniężnych i podrabianych towarów). Pierwsze podejście w zakresie modernizacji ceł stanowiło przyjęcie decyzji w sprawie elektronicznych ceł pod koniec 2008 r. (Decyzja, 2008). Kolejnym krokiem było przyjęcie zmodernizowanego kodeksu celnego (MCC) (Rozporządzenie, 2008). W związku z nowymi zasadami i procedurami wprowadzonymi Traktatem z Lizbony (Traktat, 2007) Komisja Europejska (KE) była zobowiązana do przekształcenia MCC przed planowaną datą jego stosowania, co doprowadziło do przyjęcia unijnego kodeksu celnego (UKC) i towarzyszących mu aktów prawnych.

UKC obowiązuje od maja 2016 r. (Rozporządzenie, 2013) i po raz pierwszy w historii europejskiej unii celnej kodyfikuje misję organów celnych, wyznaczając tym samym ogólne cele unii celnej jako takiej, a mianowicie:

- ochrona finansowych interesów UE i państw członkowskich,
- ochrona bezpieczeństwa i ochrona obywateli UE,
- utrzymanie właściwej równowagi między kontrolami celnymi a ułatwianiem legalnego handlu.

Ponieważ WKC skodyfikował już główne procedury celne, celem UKC nie było wprowadzenie istotnych zmian w tych procedurach, lecz raczej ich skonsolidowanie i dostosowanie do nowych realiów, zwłaszcza wykorzystania środków elektronicznych. W związku z tym szczegółowe cele UKC obejmowały usprawnienie i uproszczenie istniejących przepisów, procedur i procesów celnych, pełną automatyzację wszystkich procedur i procesów celnych oraz wzmocnienie pewności, jednolitości i przewidywalności przepisów celnych.

W 2019 r. znowelizowano UKC, aby odroczyć koniec okresu przejściowego z 2020 r. na 2022 r. w przypadku trzech informatycznych systemów krajowych i na 2025 r. w przypadku sześciu systemów transeuropejskich. Oznacza to, że pełne wdrożenie UKC nastąpi z dniem 1 stycznia 2026 r. Ponadto, aby lepiej

monitorować proces, nowelizacja UKC wyraźnie nakładała na państwa członkowskie obowiązek przekazywania KE informacji na temat postępów w ukończeniu prac informatycznych. Na tej podstawie KE musi sporządzać dla Parlamentu Europejskiego (PE) i Rady Unii Europejskiej roczne sprawozdania z postępu prac.

Z uwagi na konieczność rozwiązywania bieżących problemów gospodarczych UE (takich jak np. wzrost liczby przesyłek e-commerce, sankcje, brexit czy zwiększenie liczby regulacji dotyczących reglamentacji handlu<sup>1</sup>) w 2023 r. KE przyjęła nowy unijny kodeks celny, który według założeń KE ma być także odpowiedzią na wyzwania czekające w przyszłości UE.

## 2. Przesłanki przyjęcia pakietu reformującego unię celną

Nadszedł czas, aby wprowadzić unię celną na wyższy poziom, wyposażyć ją w solidniejsze ramy, które pozwolą nam lepiej chronić naszych obywateli i europejski jednolity rynek. Zaproponuję śmiały pakiet na rzecz zintegrowanego europejskiego podejścia obejmujący wzmocnienie zarządzania ryzykiem celnym i wspieranie dokonywania skutecznych kontroli przez państwa członkowskie (Leyen, 2020b, p. 17).

Ten ambitny cel przed KE postawiła w 2019 r. jej przewodnicząca Ursula von der Leyen (2020a). To był polityczny sygnał do podjęcia szeregu działań, początkowo głównie analitycznych, związanych z przygotowaniem opracowania nowej wizji unii celnej.

### 2.1. Projekt prognostyczny: „Przyszłość ceł w UE 2040”

Projekt<sup>2</sup> powołany przez KE dotyczył przyszłości ceł w UE 2040 z perspektywy znaczenia politycznego dla UE i państw członkowskich. Jego podstawowymi celami były:

---

<sup>1</sup> Organy celne, oprócz legislacji *stricte* celnej, muszą znać i stosować ponad 340 innych unijnych aktów prawnych, w których wprowadzono różnego rodzaju zadania dla służb celnych. Jednym z ostatnich przykładów takich regulacji jest rozporządzenie PE i Rady (UE) 2023/956 z dnia 10 maja 2023 r. ustanawiające mechanizm dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub> (Rozporządzenie, 2023) (*Carbon Border Adjustment Mechanism*, CBAM). Obecnie w Radzie toczą się prace nad kolejnymi przepisami dotyczącymi obrotu towarowego, m.in. w zakresie ograniczenia wylesiania czy cyfrowego paszportu dla produktów.

<sup>2</sup> W pracach nad przygotowaniem raportu brali udział przedstawiciele KE (DG TAXUD, DG BUDGET, OLAF, JRC), administracji celnych państw członkowskich, *attaché* celni z krajów trzecich, Światowa Organizacja Celną, Europol, Frontex, środowisko akademickie oraz przedstawiciele biznesu.



- identyfikacja głównych (mega)trendów i czynników wpływających na cła w UE w ciągu najbliższych 20 lat,
- określenie możliwych ścieżek rozwoju ceł w UE (w tym potencjalnych alternatywnych, prawdopodobnych scenariuszy),
- przeanalizowanie możliwych szans i zagrożeń wynikających z opisanych potencjalnych przyszłych zmian w ciele w UE,
- przeanalizowanie różnych opcji działania organów celnych w UE – ich dostosowania się do zmian i zagrożeń, możliwości stworzenia wspólnej wizji unijnych ceł.

W finalnym raporcie prognostycznym – *The future of customs in the EU 2040* opracowano cztery scenariusze tego, jak mogą wyglądać cła w Unii Europejskiej w 2040 r. (Ghiran i in., 2020). Na bazie tych scenariuszy powstała wizja, w której w 2040 r. organy celne UE

w pełni chronią społeczeństwo, środowisko i gospodarkę UE poprzez skuteczne ułatwianie legalnego handlu i inteligentny nadzór nad łańcuchami dostaw oparty na ryzyku, są proaktywne, bezproblemowo współpracują z interesariuszami i angażują się w innowacje i w zrównoważony rozwój, a także są postrzegane jako zjednoczone<sup>3</sup> (Ghiran i in., 2020, s. 5).

We wspomnianym raporcie rekomenduje się sprostanie wyzwaniom zarządzania unią celną poprzez faworyzowanie wspólnej, centralnej struktury, która umożliwi jej „mówienie jednym głosem”, wykorzystanie postępu technologicznego i jak najefektywniejsze wykorzystanie danych celnych. Wsparcie biznesowe i ułatwienia w handlu powinny być zaś zapewniane za pośrednictwem w pełni zintegrowanego celnego systemu informatycznego, pojedynczego punktu kontaktowego dla organów celnych oraz wspólnego systemu sankcji UE.

## 2.2. Plan działania: „Wprowadzenie unii celnej na kolejny poziom”

Przedmiotowy proces prognozowania pomógł KE (Dyrekcja Generalna ds. Ceł i Podatków – DG TAXUD) w strategicznej refleksji na temat przyszłości unii celnej i przyczynił się do powstania Komunikatu Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego *Wprowadzenie unii celnej na kolejny poziom – plan działania* (European Commission, 2020). W tym planie działania ustanowiono serię aktywności mających na celu zapewnienie bardziej spójnej i silniejszej unii celnej. Działania te pogrupowano w czterech kategoriach w następujący sposób:

<sup>3</sup> Tłumaczenie tekstu na język polski: Tadeusz Senda.

1. **Zarządzanie ryzykiem.** Ma ono zasadnicze znaczenie dla kontroli celnych ze względu na znaczną ilość towarów wprowadzanych na obszar celny i wyprowadzanych z tego obszaru. W ramach tego działania zwrócono uwagę na kwestie wspólnych zdolności analitycznych UE (w tym wdrożenia systemu ICS2) oraz przygotowanie nowej strategii zarządzania ryzykiem.
2. **Zarządzanie handlem elektronicznym.** Organy podatkowe i celne miały i mają poważne trudności z zapewnieniem zgodności towarów zakupionych przez internet z przepisami podatkowymi i celnymi. Ponadto organy celne mają dodatkowy obowiązek kontroli towarów pod kątem licznych celów niefinansowych, w tym bezpieczeństwa, ochrony, praw własności intelektualnej i innych norm. Dlatego w dokumencie zaproponowano również wykorzystanie danych dotyczących VAT na potrzeby celne. Miał zostać także dokonany przegląd roli i obowiązków podmiotów handlu elektronicznego, w szczególności platform handlowych.
3. **Promowanie przestrzegania przepisów.** Poprawa i ułatwienie przestrzegania przepisów ma zasadnicze znaczenie dla uwolnienia zasobów celnych, aby można było skoncentrować się na podejrzanym przemieszczaniu towarów. Zaproponowano wzmocnienie programu upoważnionych przedsiębiorców (*authorised economic operator*, AEO), opracowanie i uruchomienie unijnego pojedynczego punktu kontaktowego dla organów celnych (*single window*). Miała też zostać przeprowadzona ocena unijnego kodeksu celnego oraz analiza współpracy celnej z ważnymi partnerami handlowymi, w szczególności z Chinami.
4. **Organy celne działające jednomyślnie.** To jest podstawowy cel unii celnej, a zarazem jedna z największych bolączek uczciwych przedsiębiorców. Wskazano na konieczność wzmocnienia współpracy między organami celnymi i organami odpowiedzialnymi za bezpieczeństwo i zarządzanie granicami oraz synergię między ich systemami informacyjnymi, a także na konieczność wdrożenia narzędzi do oceny skuteczności działania unii celnej. Zwrócono uwagę na potrzebę lepszego wyposażenia państw członkowskich w nowoczesny i niezawodny sprzęt do kontroli celnej.

Reasumując, plan przewidywał działania mające na celu uczynienie unijnych organów celnych skuteczniejszymi, bardziej innowacyjnymi i wydajniejszymi oraz proponował kroki takie jak: lepsze wykorzystanie danych, zakup lepszych narzędzi i sprzętu, promowanie przestrzegania przepisów, ściślejsza współpraca w ramach UE i z organami celnymi krajów partnerskich oraz lepsze przygotowanie do przyszłych kryzysów.

W odpowiedzi na przygotowany przez KE Komunikat *Wprowadzenie unii celnej na kolejny poziom – plan działania* (European Commission, 2020) 18 grudnia 2020 r. Rada UE zatwierdziła *Konkluzje dotyczące wprowadzenia unii celnej na kolejny poziom – plan działania* (Rada Unii Europejskiej, 2020). W *Konkluzjach* Rada pozytywnie odnosiła się do planu działania KE i podkreślała, że wyzwania stojące

przed unią celną najlepiej rozwiązywać we współpracy i z pełnym poszanowaniem kompetencji i zadań instytucji UE oraz państw członkowskich. Rada stwierdziła, że unia celna generalnie działa dobrze. Dlatego wszelkie dalsze usprawnienia powinny opierać się na już istniejących zasobach, strukturach i procedurach, a równocześnie uwzględniać innowacje i zmieniające się warunki działania służb celnych. Działająca w Radzie Grupa Robocza Wysokiego Szczebla Dyrektorów Generalnych Służb Celnych została delegowana do zbadania wdrażania działań celnych o strategicznym znaczeniu oraz ich spójności z konkluzjami.

Ponadto Rada UE:

- zobowiązała KE do dokładniejszego opracowania – w ścisłym kontakcie z państwami członkowskimi – szczegółowych zadań i roli „wspólnych zdolności analitycznych” UE, czyli nowego narzędzia analitycznego do gromadzenia, analizy i udostępniania kluczowych danych celnych,
- zachęciła KE do dalszej analizy fenomenu e-commerce, w tym analizy wykorzystania do zadań celnych danych vatowskich, i wyraziła oczekiwanie na przedstawienie oceny możliwości nałożenia obowiązków sprawozdawczości celnej na podmioty prowadzące e-handel (zwłaszcza platformy sprzedaży elektronicznej), tak by łatwiej było prowadzić skuteczne kontrole celne oraz zwalczać oszustwa celne i podatkowe,
- zapowiedziała konieczność utworzenia „unijnego pojedynczego punktu kontaktowego”, który pozwoli firmom wypełniać formalności celne na jednym portalu, i podkreśliła, że warunkiem udanej implementacji jest adekwatna harmonizacja wymogów deklaracyjnych w przepisach pozacelnych,
- podkreśliła znaczenie nowoczesnego, niezawodnego sprzętu do potrzeb kontroli celnych,
- zwróciła uwagę na konieczność wzmocnienia współpracy między organami celnymi, policją i innymi organami ścigania,
- odnotowała utworzenie grupy refleksyjnej państw członkowskich i zainteresowanych stron, która ma rozważyć dalsze sposoby unowocześniania unii celnej.

### 2.3. Grupa Mędrców ds. Wyzwań Stojących przed Unią Celną

Kolejnym działaniem podjętym przez KE było skorzystanie z zewnętrznej wiedzy specjalistycznej i powołanie Grupy Mędrców ds. Wyzwań Stojących przed Unią Celną<sup>4</sup>. Grupa ta, złożona z byłych polityków, przedstawicieli środowiska akademickiego i biznesu, miała pobudzić „nieszablonowe myślenie” w debacie UE na

<sup>4</sup> Przewodniczącą Grupy Mędrców została Arancha González Laya, była Minister Spraw Zagranicznych Hiszpanii; a wiceprzewodniczącą Mateja Vraničar Erman, była Minister Finansów Słowenii. Ponadto w skład Grupy weszło 9 członków zaproszonych przez KE według kryteriów m.in. geograficznych i zawodowych.

temat przyszłości unii celnej. Podstawowym zadaniem Grupy miała być refleksja nad rozwojem innowacyjnych pomysłów i koncepcji oraz przedstawienie raportu, który powinien wnieść wkład do ogólnej międzyinstytucjonalnej debaty na temat przyszłości unii celnej.

Grupa Mędrców została poproszona o rozważenie następujących kluczowych tematów:

- handel elektroniczny,
- zarządzanie ryzykiem,
- efektywne zarządzanie przez administracje celne coraz większym zakresem zadań pozafinansowych celników,
- przyszła struktura zarządzania unią celną.

W wyniku blisko 6-miesięcznych prac Grupy powstał w marcu 2022 r. raport (Wise Persons Group, 2022). Grupa uwzględniła także uwagi zainteresowanych stron otrzymane w drodze otwartych konsultacji społecznych, a także opublikowane raporty, w tym prognozę KE „Cła 2040” (Ghiran i in., 2020) oraz sprawozdanie Europejskiego Trybunału Obrachunkowego (European Court of Auditors, 2021). W raporcie stwierdzono:

W ostatnich latach przyjęto szereg stopniowych reform, które choć pomocne, okazały się niewystarczające w obliczu zmian wywołanych pandemią COVID, brexitem i wojną w Ukrainie. Transformacja celna pozostaje w tyle w porównaniu z innymi obszarami polityki, takimi jak sprawy wewnętrzne i wymiar sprawiedliwości. W rezultacie zbliżamy się do granic obecnego podejścia przyrostowego. Istnieje potrzeba zmian systemowych zarówno w zakresie procesów celnych, jak i w zakresie wzmocnienia spraw unii celnej w europejskich służbach celnych. Jest to dziś zasadnicza kwestia dla zwiększonej odporności Unii. Kryzys związany z pandemią COVID-19, brexitem i wojną w Ukrainie pokazuje kluczową rolę, jaką służby celne odgrywają w ochronie europejskich granic i ich autonomii. Nadszedł czas na reformę, która pomoże służbie celnej lepiej radzić sobie z kryzysami i chronić obywateli przed zagrożeniami dla bezpieczeństwa, która będzie przyszłościowa i która przyczyni się do podwójnej transformacji – ekologicznej i cyfrowej. Niniejsze sprawozdanie ma być katalizatorem zmian systemowych, skupionym wokół zaleceń dla unii celnej przyszłości oraz dla krajowych organów celnych i innych agencji pracujących na rzecz ochrony granic UE, a jednocześnie ma ułatwiać handel, konkurencyjność UE i zmiany strukturalne pożądane przez obywateli UE. Ich horyzont to rok 2030 (Wise Persons Group, 2022, s. 7).

Grupa Mędrców wskazała propozycje 10 działań:

1. Przedstawienie pakietu reform, w tym unijnego kodeksu celnego, wdrażających zalecenia Grupy Mędrców zawarte w raporcie, dotyczące procesów, obowiązków i odpowiedzialności oraz zarządzania europejską unią celną.
2. Nowe podejście do danych: zamiast polegać głównie na zgłoszeniach celnych, KE powinna skupiać się na uzyskiwaniu danych lepszej jakości na podstawie źródeł komercyjnych, zapewniając ich krzyżową walidację w całym łańcuchu,

- lepsze udostępnianie między administracjami oraz lepsze wykorzystywanie w zarządzaniu ryzykiem w UE. Grupa Mędrców wskazywała na konieczność zapewnienia przedsiębiorstwom jednego punktu wprowadzania danych do celów formalności celnych.
3. Ustanowienie kompleksowych ram współpracy, obejmujących wymianę danych pomiędzy europejskimi organami celnymi, organami nadzoru rynku, innymi organami egzekwowania prawa i organami podatkowymi w celu kompleksowego zarządzania ryzykiem na poziomie UE.
  4. Utworzenie Urzędu UE ds. Celnym, który będzie świadczyć usługi na rzecz KE i państw członkowskich.
  5. Wprowadzenie tzw. systemu *based approach* (SBA) powiązanego ze zreformowanym programem dla upoważnionych przedsiębiorców (AEO), rozszerzonym pod względem zakresu, jak również bardziej skutecznym w ułatwianiu legalnego handlu.
  6. Zbudowanie nowych ram odpowiedzialności i zaufania: model ABC (*authorised, bonded control*), w którym operatorzy ubiegaliby się o status upoważnionego przedsiębiorcy AEO.
  7. Usunięcie progu zwolnienia z cła w wysokości 150 euro dla handlu elektronicznego i wprowadzenie pewnych uproszczeń w zakresie stosowania stawek ceł dla przesyłek o niskiej wartości.
  8. Wdrożenie pakietu środków na rzecz „ekologizacji” służb celnych, czyli działań celnych na rzecz ochrony klimatu.
  9. Zapewnienie odpowiednich zasobów, umiejętności i wyposażenia organów celnych w celu skutecznego wypełniania ich misji.
  10. Wprowadzenie rocznego sprawozdania na temat luk w dochodach celnych na podstawie uzgodnionej metody i ram danych w celu lepszego zarządzania poborem dochodów celnych.

Zalecenia te – traktowane jako pakiet ze względu na sposób, w jaki są ze sobą powiązane – powinny według Grupy Mędrców zapewnić trwałą unię celną, której potrzebuje obecnie UE.

## 2.4. Grupa refleksji – szefowie ceł UE

Przedstawiony raport Grupy Mędrców był przedmiotem analiz szefów ceł UE. Spotkali się oni na konferencji wysokiego szczebla w Paryżu w kwietniu 2022 r. oraz na trzech posiedzeniach tzw. grupy refleksji w celu wymiany poglądów i pomysłów. 15 czerwca 2022 r. analizowano kwestie zapewnienia odpowiedniej równowagi między wzmocnionym dozorem celnym a uproszczeniami w handlu. Następnie 6 lipca 2022 r. tematem posiedzenia było wzmocnienie pozycji organów celnych w celu zwiększenia ich roli w programie politycznym UE poprzez skuteczniejszą

współpracę z innymi władzami. I w końcu 21 września 2022 r. tematem refleksji była jednolitość działania organów celnych w erze cyfrowej.

## 2.5. Sprawozdania Europejskiego Trybunału Obrachunkowego

Oprócz prac różnego rodzaju wskazanych już grup analitycznych należy zwrócić uwagę także na działania Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, który wielokrotnie identyfikował nieprawidłowości w funkcjonowaniu unii celnej, zwłaszcza w kontekście zasad jednolitego stosowania przepisów celnych i kontroli celnej. Inicjatywa reformująca unię celną miała również na celu zajęcie się niedociągnięciami wskazanymi przez Europejski Trybunał Obrachunkowy (ETO) w odniesieniu do konkretnych kwestii w ramach prawnych i wdrażania procedur przywozowych (European Court of Auditors, 2017), opóźnień w rozwoju technologii informatycznych (European Court of Auditors, 2018) oraz niewystarczającej harmonizacji kontroli celnych (European Court of Auditors, 2021), gdzie ETO zidentyfikował wyzwania strukturalne w zakresie zarządzania ryzykiem finansowym, takie jak: brak jednolitego stosowania kontroli celnych oraz zharmonizowanego zarządzania ryzykiem i analizy ryzyka, co według ETO szkodzi interesom finansowym UE. Ogranicza to prawidłowe naliczanie i pobór należności celnych, powoduje utratę dochodów budżetu UE i nie chroni produkcji UE i legalnego handlu przed nieuczciwą konkurencją.

## 3. Pakiet reformujący unię celną

Wspomniane prace dały KE materiał do przygotowania kompleksowej reformy. KE przyjęła założenie, że reforma powinna skupić się na ustanowieniu bardziej opłacalnych i skutecznych ram współpracy, regulujących unię celną na podstawie nowego partnerstwa między organami celnymi UE oraz między organami celnymi a przedsiębiorstwami, z dwoma nadrzędnymi celami:

- zmniejszenie kosztów przestrzegania przepisów dla administracji i przedsiębiorstw dzięki uproszczonym i zmodernizowanym procedurom oraz
- umożliwienie służbom celnym UE ochrony jednolitego rynku dzięki wspólnemu, ogólnounijnemu zarządzaniu ryzykiem i bardziej zharmonizowanym kontrolom.

Te dwa cele powinny być ze sobą nierozdzielnie powiązane: im większe możliwości kontrolne, tym więcej procedur można uprościć. Im więcej procedur zostanie uproszczonych, tym więcej zasobów można uwolnić na zwalczanie nielegalnego

handlu. KE uznała, że w ostatnich latach organy celne niektórych państw członkowskich mają trudności z pełnieniem swoich różnych funkcji. Pomimo znacznej modernizacji prawa celnego UE w 2016 r. wciąż poważnym problemem pozostaje zaniżanie wartości towarów i przemyt towarów, w tym towarów niebezpiecznych. Istnieje również realne zjawisko braku równowagi między państwami członkowskimi w zakresie kontroli celnych granicznych i kierowania przez zorganizowane organizacje przestępcze towarów do najsłabszych miejsc wprowadzenia na obszar celny UE. Szybko zachodzące przemiany na świecie, m.in. przyspieszająca transformacja cyfrowa oraz nowe modele biznesowe, takie jak handel elektroniczny, jeszcze bardziej utrudniają służbom celnym wdrażanie i egzekwowanie przepisów UE dotyczących przywozu i wywozu. Jednocześnie organy celne zawsze muszą dążyć do zapewnienia ułatwień dla legalnego handlu, ponieważ handel międzynarodowy ma zasadnicze znaczenie dla powodzenia UE. W tych warunkach istnieje duże ryzyko utraty dochodów na rzecz budżetu UE, zagrożeń dla bezpieczeństwa i ochrony obywateli Unii oraz nadmiernego obciążenia legalnego handlu. Pakiet reformujący unię celną, który 17 maja 2023 r. przyjęła KE, miał być odpowiedzią na zidentyfikowane wyzwania. W skład pakietu wchodzi:

1. Nowy unijny kodeks celny, w tym przepisy ustanawiające Urząd UE ds. Celnych (European Commission, 2023a).
2. Zmiany w rozporządzeniu dotyczącym zwolnień celnych i taryfy celnej (European Commission, 2023b).
3. Zmiany w dyrektywie VAT (European Commission, 2023c).

Nowy unijny kodeks celny stanowi najważniejszą część pakietu. Liczy on 261 artykułów. Jednakże przyjęto odmienną systematykę w stosunku do obecnie obowiązującej regulacji. W dalszej części przedstawiono poszczególne tytuły zawarte w zaproponowanych przez KE przepisach<sup>5</sup>.

**Tytuł I:** Przepisy ogólne – tradycyjnie zawiera określenie przedmiotu i zakresu regulacji. Ponadto definiuje misję organów celnych, która odnosi się do zadań służb celnych – począwszy od poboru ceł, wspieranie legalnego handlu, przez ochronę obywateli, środowiska i innych interesów publicznych, aż po walkę z niezgodnym z przepisami i nielegalnym handlem. Tytuł zawiera także definicje pojęć zawartych w przepisach, w tym nowe określenia dla importera i eksportera, ale również uznano importera w przypadku sprzedaży na odległość. Obecnie w nowym UKC występują aż 64 definicje. Nie można jednakże wykluczyć, że po zakończeniu procesu legislacyjnego ich liczba się zmieni. W tytule I wprowadzona została także długo oczekiwana regulacja dotycząca wiążącej informacji o wartości celnej (o której szerzej w rozdziale 3). Należy zwrócić uwagę, że obszar celny UE nie uległ zmianie w stosunku do obecnych przepisów, podobnie jak zakres przepisów dotyczący decyzji.

---

<sup>5</sup> Z uwagi na toczący się proces legislacyjny w PE i w Radzie należy spodziewać się w tekście szeregu zmian o charakterze redakcyjnym oraz merytorycznym.

**Tytuł II** określa obowiązki wobec organów celnych, a także prawa importera, uznanego importera i eksportera. KE uznała, że z uwagi na to, iż w obecnym systemie osoby odpowiedzialne przed organami celnymi, takie jak zgłaszający i przewoźnik, mają trudności w wywiązywaniu się ze zobowiązań finansowych, najważniejszą zmianą będzie przypisanie odpowiedzialności za przestrzeganie przepisów importerom i eksporterom.

Sprzedawcy internetowi i platformy handlu elektronicznego do tej pory nie uczestniczyli w formalnościach celnych przy imporcie. Według projektowanych przepisów będą zobowiązani do przekazywania organom celnym danych niezbędnych do dopuszczenia do obrotu towarów sprzedawanych konsumentom w UE. Doprecyzowano także rolę przewoźnika wprowadzającego towary na obszar celny oraz wymagane do tego informacje.

Zmodyfikowana zostanie także instytucja upoważnionego przedsiębiorcy (AEO). Z uwagi na podpisanie przez UE szeregu umów o wzajemnym uznaniu AEO, KE zaproponowała, aby instytucję AEO-S pozostawić bez zmian. Natomiast instytucja AEO-F będzie stopniowo wygaszana i zastępowana przez nowy status – *Trust and Check*. Status ten otrzymają najbardziej zaufani i przejrzysti przedsiębiorcy, którzy będą mogli zapewnić organom celnym dostęp do ich systemów elektronicznych prowadzących rejestr zgodności i przepływu towarów. W zamian uzyskają pewne korzyści, w szczególności możliwość zwolnienia towarów w imieniu organów celnych i odroczenia płatności długu celnego. Propozycja w tym zakresie budzi jednak wiele pytań i wątpliwości, zwłaszcza dotyczących możliwości spełnienia wszystkich warunków niezbędnych do uzyskania statusu *Trust and Check* przez małe i średnie przedsiębiorstwa oraz przez mikrofirmy. Ponadto z punktu widzenia rozwoju AEO jako uznanej międzynarodowej instytucji prawa celnego tworzenie nowej instytucji sprawia raczej wrażenie, że KE nie ma pomysłu, jak realnie zachęcić europejski biznes do zainteresowania rozwojem AEO. Być może w dalszych pracach legislacyjnych warto rozważyć modyfikację tej propozycji poprzez zmianę nazwy *Trust and Check* na AEO+, z jednoczesnym pozostawieniem wszystkich dotychczasowych rodzajów AEO i wprowadzeniem dla nich nowych, realnych korzyści.

**Tytuł III:** Unijne centrum danych celnych (*customs data hub*) – przedstawia nowy paradygmat danych, który stopniowo ma integrować i zastępować obecne systemy informatyczne w dziedzinie cel: przejście z 27 środowisk informatycznych z wieloma systemami w każdym państwie członkowskim w kierunku scentralizowanego zestawu systemów i usług. Unijne centrum danych celnych ma być centralnie rozwiniętym zbiorem systemów i usług, których stosowanie będzie stawało się z biegiem czasu obowiązkowe. Na nowo został zdefiniowany sposób gromadzenia danych celnych oraz ich wykorzystywania do dozoru celnego. Ma to być także nowy „silnik”, który przetwarza, łączy i przechowuje informacje oraz prowadzi analizę ryzyka na szczeblu UE. Dzięki niemu organy celne będą mogły lepiej oceniać ryzyko w zakresie łańcucha dostaw i prowadzić bardziej



ukierunkowane i strategiczne działania kontrolne. Ponadto unijne centrum danych celnych umożliwi stosowanie zasad ochrony danych, zasad dostępu do informacji, bezpieczeństwa informatycznego i poufności w sposób horyzontalny, skoordynowany i spójny. Centrum ma także zapewniać zgodność z unijnymi regulacjami dotyczącymi ochrony danych osobowych, choć niewątpliwie w tym zakresie rodzi się wiele pytań, np. dotyczących sposobu korzystania z danych, dostępu do nich przez różne unijne agencje czy ochrony tajemnicy handlowej. Wdrożenie nowego unijnego centrum danych celnych, które z czasem zintegruje i zastąpi istniejącą infrastrukturę informatyczną, ma przynieść – według wyliczeń KE – oszczędności państw członkowskich w wysokości kilku miliardów euro rocznie na kosztach rozwoju i utrzymania technologii informatycznych.

**Tytuł IV:** Dozór celny, kontrole celne i zarządzanie ryzykiem – zawiera opis procesu zarządzania ryzykiem, zarówno w odniesieniu do ryzyka finansowego, jak i niefinansowego, a także roli i zakresu odpowiedzialności KE, Urzędu UE ds. Celnych i służb celnych. Tytuł dotyczy wykorzystania unijnego centrum danych celnych do wspierania zarządzania ryzykiem celnym i przewiduje kompleksową wymianę i wykorzystywanie informacji istotnych dla zarządzania ryzykiem i kontroli ryzyka. Krajowe służby celne dalej będą prowadzić krajowe zarządzanie ryzykiem i przeprowadzać niezbędne kontrole celne. Na podstawie nowej analizy ryzyka na szczeblu UE Urząd UE ds. Celnych będzie mógł wydawać organom celnym zalecenia dotyczące kontroli. Służby celne będą musiały wdrożyć te zalecenia lub przedstawić powody ich niezastosowania. KE ustanowi także, w drodze aktów delegowanych, wspólne kryteria i normy ryzyka oraz wspólne priorytetowe obszary kontroli. Chodzi o umożliwienie KE działania z większą elastycznością i szybszą reakcją na nowe zjawiska.

**Tytuł V:** Objęcie towarów procedurą celną – zawiera opis poszczególnych działań celnych, które umożliwiają przedsiębiorcy czasowe składowanie towarów lub dopuszczenie ich do swobodnego obrotu na jednolitym rynku UE. Co do zasady organy celne będą nadal odpowiedzialne za zwolnienie towarów i objęcie towarów procedurą celną. Autoryzowani przedsiębiorcy *Trust and Check* będą mogli zwolnić swoje towary bez aktywnej interwencji celnej, jeżeli informacje będą dostępne z wyprzedzeniem i jeżeli towary nie zostały wybrane do kontroli. Tytuł zawiera również przepisy dotyczące procesu i skutków prawnych sytuacji, gdy organy celne muszą skonsultować się z innymi właściwymi organami przed zwolnieniem towarów. Ponadto nakładają na importerów obowiązek dalszego informowania o dystrybucji towarów po ich dopuszczeniu do swobodnego obrotu. W każdym scenariuszu organy celne mogą zakazać przepływu towarów, odmówić zwolnienia towarów i ostatecznie zająć towary. Tytuł V obejmuje też przepisy przejściowe, dzięki którym obecne procesy celne będą mogły być kontynuowane przez cały okres przejściowy aż do czasu uruchomienia nowych systemów zarządzania danymi.

**Tytuł VI:** Towary wprowadzane na obszar celny Unii – przedstawia nowy uproszczony proces wprowadzania towarów do unii celnej, znaczne zmniejszenie

złożoności i obciążeń administracyjnych. Organy celne gromadzą informacje na potrzeby analizy ryzyka, w tym informacje dotyczące ładunku z wyprzedzeniem, i w razie potrzeby interweniują. Organy celne mają koncentrować się nie na pojedynczej przesyłce, lecz na nadzorze nad łańcuchem dostaw w celu zidentyfikowania ryzyka i na podstawie informacji zawartych w unijnym centrum danych celnych będą mogły podejmować stosowne działania kontrolne. W zależności od rodzaju procedur celnych istnieje minimalny zestaw informacji, które powinny być dostarczane lub udostępniane organom celnym. W przypadku, gdy organy celne dysponują odpowiednimi informacjami z wyprzedzeniem i nie widzą żadnego ryzyka lub problemu związanego z przesyłką, towary mogą przemieszczać się.

**Tytuł VII:** Towary wyprowadzane poza obszar celny Unii – odzwierciedla procesy wywozu towarów. Eksporter musi mieć siedzibę w UE i być zarejestrowany. Organy celne gromadzą odpowiednie informacje i przeprowadzają analizę ryzyka. Celem przepisów jest ułatwianie legalnych przepływów handlowych, a jednocześnie wzmacnianie zdolności służb celnych do nadzorowania i egzekwowania przepisów.

**Tytuł VIII:** Procedury specjalne – zachowano procedury specjalne określone w obecnie obowiązującym kodeksie celnym (tranzyt, uszlachetnianie czynne i bierno, odprawa czasowa, przeznaczenie końcowe i wolne obszary celne). Zgodnie z nowym podejściem KE powinna poprawić się przejrzystość i rozliczalność odpowiedzialnego przedsiębiorcy.

**Tytuł IX:** Klasyfikacja taryfowa, pochodzenie i wartość celna towarów – ustanawia szczegółowe zasady dotyczące trzech elementów (klasyfikacja, wartość i pochodzenie), które należy określić w celu stosowania należności celnych przywozowych i wywozowych, a także innych środków wykorzystywanych w handlu towarami, takich jak cła antydumpingowe. Nowy unijny kodeks celny nie zmienia tych czynników, które w dużej mierze zależą od przepisów międzynarodowych Światowej Organizacji Handlu i Światowej Organizacji Celnej, a także dwustronnych umów handlowych UE. Ponieważ jednak przepisy te uznano za szczególnie złożone w odniesieniu do handlu elektronicznego, zaproponowano również wprowadzenie dodatkowego uproszczenia, które importer może zastosować przy ustalaniu należności celnych mających zastosowanie do transakcji między przedsiębiorstwami a konsumentami. To ułatwienie dotyczy możliwości odstąpienia w handlu elektronicznym (B2C) od przedstawienia dowodu niepreferencyjnego pochodzenia, jeśli importer zdecydował się na zastosowanie uproszczonego traktowania taryfowego. Jest to pewne ułatwienie, gdyż obciążenie administracyjne związane z uzyskaniem takiego dowodu jest zwykle nieproporcjonalne do wartości towarów. Należy też zauważyć zmianę dotyczącą kosztów transportu w sytuacji stosowania uproszczonego traktowania taryfowego. Zgodnie z propozycją KE koszty transportu do ostatecznego miejsca przeznaczenia towarów będą uwzględniane w wartości celnej. Podejście takie ma zapewnić pełne dostosowanie podstawy opodatkowania należności celnych przywozowych i VAT w odniesieniu do

transakcji handlu elektronicznego między przedsiębiorstwami a konsumentami, w których koszty transportu są zazwyczaj ustalane do adresu konsumenta końcowego. Niewątpliwie kwestia ta będzie jeszcze przedmiotem głębszej analizy pod kątem zgodności z porozumieniem Światowej Organizacji Handlu (World Trade Organization, WTO) dotyczącym wartości celnej towarów.

**Tytuł X:** Dług celny i zabezpieczenie celne – reguluje kwestie powstania długu celnego. Są to przepisy, które wprowadzają nowe podejście do długu celnego. Jak już wspomniano, działania organów celnych według nowego UKC mają bardziej skoncentrować się na łańcuchu dostaw niż na konkretnej przesyłce. W związku z tym będą się w większym stopniu skupiały także na uznanym importerze i eksporterze. Po okresie przejściowym dług celny będzie powstawał w miejscu, w którym jest zarejestrowany importer, w przeciwieństwie do dzisiejszej sytuacji, kiedy dług celny powstaje w miejscu, w którym złożono zgłoszenie celne. Zdaniem KE jest to istotne uproszczenie dla podmiotów gospodarczych, a w szczególności dla małych i średnich przedsiębiorstw, w ramach nowego partnerstwa z handlem. Z kolei organy celne są w stanie lepiej kontrolować i przeprowadzać audyt importerów. Cła stanowią tradycyjne zasoby własne budżetu UE. Państwa członkowskie zachowują część ceł jako koszty poboru, których podział może stopniowo zmieniać się wraz z nowymi przepisami. Ponadto kwota należności celnych jest ustalana przez importera lub eksportera oraz przez właściwy organ celny tylko wtedy, gdy importer tego nie uczynił. W handlu elektronicznym uznany importer odpowiada za dług celny już w momencie zapłaty ze sprzedaży, podobnie jak określają to przepisy dotyczące VAT. Z uwagi jednak, że może to nastąpić na długo przed fizycznym przybyciem towarów do Unii, pośrednicy w handlu elektronicznym mogą zostać upoważnieni do powiadamiania o faktycznie poniesionych należnościach celnych i do otrzymywania okresowych płatności pobieranych przez państwo członkowskie siedziby i rejestracji.

Zmiana w podejściu zaproponowana przez KE ma niebagatelne znaczenie dla przedsiębiorców (zwłaszcza dużych firm międzynarodowych), ich strategii gospodarczej oraz łańcucha dostaw towarów. Skutki jej wprowadzenia mogą wpłynąć na zmiany w sektorze doradztwa celnego, w tym funkcjonowania agencji celnych oraz sektora transportowo-logistycznego. Dlatego jest to aspekt, na który zarówno przedsiębiorcy, jak i Krajowa Administracja Skarbowa w Polsce muszą zwrócić szczególną uwagę w toku dalszych prac legislacyjnych.

**Tytuł XI:** Środki ograniczające i mechanizm zarządzania kryzysowego – zawiera bezpośrednio w nowym UKC przepisy dotyczące sytuacji kryzysowej. W przypadku różnych scenariuszy kryzysowych Urząd UE ds. Celnych ma za zadanie opracować protokoły i procedury, takie jak stosowanie wspólnych kryteriów ryzyka, odpowiednie środki ułatwiające handel i ramy współpracy, oraz ma zapewnić ich stosowanie i wdrożenie po podjęciu przez KE decyzji w drodze aktu wykonawczego.

Potrzeba uregulowania tego obszaru pojawiła się pod wpływem takich wydarzeń jak brexit, agresja rosyjska na Ukrainę, a przede wszystkim pandemia COVID-19.

Do tej pory KE w sytuacjach kryzysowych reagowała *ad hoc* i nie dysponowała procedurą umożliwiającą operacyjne zarządzanie unią celną, która jest gotowa na wyzwania naszych czasów.

**Tytuł XII:** Urząd UE ds. Celnych – ustanawia organ celny UE, jego zadania, obowiązki i zarządzanie. KE powierzyła Urzędowi opracowanie i eksploatację unijnego centrum danych celnych. Będzie on prowadził zarządzanie ryzykiem na szczeblu UE i wydawał zalecenia dotyczące kontroli dla krajowych organów celnych. Obie funkcje mają zasadnicze znaczenie dla zwiększenia zdolności celnych w całej UE i przeniesienia unii celnej na wyższy poziom. Urząd UE ds. Celnych będzie również aktywnie koordynować działania celne w całej UE i realizować priorytety polityczne dotyczące funkcjonowania unii celnej, a także współpracować na szczeblu UE z innymi agencjami, organami i sieciami, takimi jak Euro-pol, Frontex czy CEPOL. Ułatwi to również współpracę między administracjami, w tym pracę grup ekspertów oraz szkolenia i wymianę personelu między państwami. Kluczową funkcją Urzędu UE ds. Celnych będzie łączenie wiedzy fachowej i kompetencji, które są obecnie rozproszone w całej UE, w celu koordynowania i wspierania krajowych organów celnych w UE. Umożliwi to wzmocniony nadzór nad łańcuchem dostaw, przy czym zakłada się, że organy celne na szczeblu unijnym i krajowym będą jednomyślnie działać w zakresie kontroli towarów na granicy zewnętrznej UE.

Kwestią, która wywoła na pewno długą dyskusję, będzie siedziba Urzędu UE ds. Celnych. Zgodnie z najnowszym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE kompetencje w zakresie określania siedziby Urzędu Unii należą do prawodawcy Unii, który musi działać w tym celu zgodnie z procedurami przewidzianymi w istotnych merytorycznie postanowieniach traktatów. W związku z tym KE pozostawiła w gestii Rady i PE określenie siedziby Urzędu UE ds. Celnych. Kryteria wyboru siedziby są zawarte w nowym unijnym kodeksie celnym. Wybór siedziby powinien opierać się na przejrzystym procesie składania wniosków, który zostanie sfinalizowany przed zakończeniem procedury ustawodawczej. Państwa członkowskie powinny składać wnioski, biorąc pod uwagę to, że ustanowienie siedziby Urzędu UE ds. Celnych wymaga wyraźnego zobowiązania ze strony danego państwa członkowskiego. Przy wyborze siedziby zapewne będą brane pod uwagę czynniki geograficzne i komunikacyjne, dostęp do szkół europejskich lub międzynarodowych.

**Tytuł XIII:** Współpraca celna – przewiduje nowe ramy dla zorganizowanej współpracy między organami celnymi oraz współpracy z innymi organami, obejmujące cztery obszary: przepisy i prawodawstwo, wymianę danych, budowanie strategii i skoordynowane działania. W ramach współpracy powinny być opracowane wspólne strategie nadzoru i kontroli w celu rozwiązania konkretnych problemów.

**Tytuł XIV:** Wspólne przepisy dotyczące naruszeń przepisów prawa celnego i sankcji innych niż karne – wprowadza minimalny wspólny rdzeń działań lub zaniechań stanowiących naruszenia przepisów prawa celnego oraz minimalny

wspólny poziom sankcji pozakarnych. Te regulacje mają nie naruszać proceduralnego porządku prawnego państw członkowskich oraz pozwalać im wdrażać dodatkowe sankcje krajowe za naruszenia przepisów prawa celnego. Naruszenia przepisów prawa celnego, które dotyczą więcej niż jednego państwa członkowskiego, wymagają współpracy ze strony organów. Unijne centrum danych celnych będzie gromadzić wszystkie decyzje związane z naruszeniami przepisów prawa celnego i ich sankcje.

**Tytuł XV:** Przepisy końcowe – wskazuje, że KE będzie zobowiązana do przeprowadzenia corocznej oceny funkcjonowania unii celnej. Ma to obejmować zarówno pomiar działań organów celnych państw członkowskich, jak i – w miarę możliwości – kraje kandydujące na poziomie krajowym i na przejściach granicznych.

Przedsiębiorcy będą mogli korzystać z unijnego centrum danych celnych od stycznia 2032 r. i będą do tego zobowiązani od 2037 r., kiedy będzie ono w pełni operacyjne. Urząd UE ds. Celnych będzie stopniowo ustanawiany i będzie przejmował swoje zadania od 2028 r.

**Zmiany w dyrektywie vatowskiej oraz w rozporządzeniu taryfowym i dotyczącym zwolnień celnych** dotyczą kwestii e-commerce. Dzięki obecnej reformie platformy internetowe mają się stać kluczowymi podmiotami zapewniającymi zgodność towarów sprzedawanych w UE w internecie ze wszystkimi obowiązkami celnymi. Stanowi to istotne odejście od obecnego systemu celnego, który nakłada odpowiedzialność na indywidualnego konsumenta i przewoźników. Platformy będą odpowiedzialne za dopilnowanie, aby przy zakupie uiszczono cła i VAT, dzięki czemu konsumenci nie będą już musieli borykać się z ukrytymi opłatami ani nieoczekiwanymi formalnościami po dotarciu paczki. Dzięki platformom internetowym, będącym oficjalnymi importerami, konsumenci w UE będą mogli mieć pewność, że uiszcili wszystkie cła, a ich zakupy są bezpieczne i zgodne z unijnymi normami w zakresie ochrony środowiska, bezpieczeństwa i etyki. Zauważyć należy, że pomysł ten budzi szereg wątpliwości. Jeśli bowiem można uznać odpowiedzialność platform za pobór należności celnych i podatkowych, to przejęcie przez nich odpowiedzialności za dopilnowanie przestrzegania ponad 300 regulacji pozataryfowych jest pomysłem bardzo zaskakującym i zbyt daleko idącym. Niewątpliwie w pracach Rady czy PE ten przepis będzie wymagał dogłębnej analizy pod kątem rzeczywistej możliwości wprowadzenia go w życie.

Jednocześnie reforma znosi obecny próg, zgodnie z którym towary o wartości poniżej 150 euro są zwolnione z cła. Przepis ten jest wykorzystywany często do zaniżania wartości celnej. Według KE aż 65% takich przesyłek wprowadzanych do UE ma obecnie zaniżoną wartość, aby uniknąć ceł importowych.

Reforma upraszcza także obliczanie ceł w przypadku najpopularniejszych towarów o niskiej wartości przysyłanych spoza UE, redukując tysiące możliwych kategorii do zaledwie pięciu. Dzięki temu znacznie łatwiej będzie obliczać cła za małe paczki i w ten sposób pomagać zarówno platformom, jak i organom celnym lepiej zarządzać handlem elektronicznym. KE oczekuje, że nowy, dostosowany

do indywidualnych potrzeb system handlu elektronicznego przyniesie dodatkowe dochody z ceł na poziomie 1 mld euro rocznie.

## 4. Wnioski

Obecnie pakiet reformujący unię celną zgodnie z unijnymi zasadami legislacyjnymi jest procedowany równolegle w Parlamencie Europejskim i w Radzie Unii Europejskiej. Prace w Parlamencie<sup>6</sup> powinny zostać zakończone wiosną 2024 r.<sup>7</sup> przyjęciem stanowiska PE do negocjacji z Radą i KE. Natomiast proces legislacyjny w Radzie różni się od tego w PE, gdyż jest zazwyczaj bardziej wnikliwy i przez to dłuższy<sup>8</sup>. Prawdopodobnie zakończy się w połowie 2025 r., w czasie polskiej prezydencji w Radzie UE, przyjęciem mandatu negocjacyjnego.

Po przyjęciu mandatu rozpocznie się następny etap prac legislacyjnych – Trilog, czyli negocjacje pomiędzy KE, PE i Radą UE, które w przypadku tak dużego *dossier* powinny potrwać około 4–5 miesięcy, choć z uwagi na bardzo wrażliwą kwestię – konieczność wspólnego ustalenia siedziby Urzędu UE ds. Celnych – ten proces może się znacznie przedłużyć<sup>9</sup>. Następnym etapem w uchwaleniu pakietu reformującego unię celną będzie tłumaczenie go na wszystkie języki urzędowe UE<sup>10</sup> i finalne głosowanie na Radzie do Spraw Gospodarczych i Finansowych (Economic and Financial Affairs Council, ECOFIN). Proces przyjmowania nowego pakietu i jego publikacja powinny w związku z tym nastąpić w pierwszej połowie 2026 r. Przyjęte przez KE założenie, że wejście w życie nowych regulacji powinno nastąpić wraz z nowymi wieloletnimi ramami finansowymi, tj. w roku 2028, wydaje się być propozycją rozważną, gdyż jest duże prawdopodobieństwo, że KE, państwa członkowskie i przedsiębiorcy będą mieli około 2 lat *vacatio legis* na przygotowanie się na wdrożenie pakietu. Należy przy tym zauważyć, że część

---

<sup>6</sup> W PE główną rolę przy tym projekcie odgrywa Komisja Rynku Wewnętrznego i Ochrony Konsumentów (IMCO), ale jest on także konsultowany przez inne komisje PE, np. Komisję Handlu Międzynarodowego (INTA) czy Komisję Budżetową (BUDG).

<sup>7</sup> Na początku grudnia 2023 Komisja PE INTA przyjęła już sprawozdanie i zaproponowała szereg poprawek i zmian, często idących w przeciwną stronę niż projekt KE, np. Komisja wnioskuje o podniesienie zwolnienia celnego w handlu internetowym do 800 euro zamiast likwidacji progu 150 euro.

<sup>8</sup> W grupie roboczej Rady ds. Unii Celnej zasiadają przedstawiciele wszystkich państw i dyskusja jest skoncentrowana na dokładnej analizie wszystkich artykułów nowego unijnego kodeksu celnego.

<sup>9</sup> Na przykład obecnie dyskutowana jest dyrektywa w sprawie prania brudnych pieniędzy wraz z kwestią ustanowienia unijnej agencji zajmującej się praniem brudnych pieniędzy. Sama dyskusja o siedzibie przyszłej agencji trwała blisko rok.

<sup>10</sup> W przypadku rozporządzenia, a więc aktu prawnego obowiązującego bezpośrednio w całej UE, konieczna jest publikacja w tym samym momencie we wszystkich językach narodowych.

nowych instytucji zgodnie z założeniem KE powinna wchodzić w życie w terminie późniejszym, a finalnie całość nowego unijnego kodeksu celnego powinna być wdrożona w roku 2038.

Wniosek KE dotyczący reformy unii celnej jest dużą zmianą w stosunku do obecnego stanu prawnego. Jej twórcy wskazują nawet, że jest to największe wydarzenie w unii celnej od czasu jej powstania w 1968 r. To stwierdzenie wydaje się dyskusyjne, jeśli wziąć pod uwagę znaczenie WKC, który położył podwaliny pod jednolity wspólny rynek i odpowiada na dzisiejsze potrzeby handlu międzynarodowego, a także oczekiwania przedsiębiorców czy służb celnych. Unijne centrum danych celnych oraz powstanie Urzędu UE ds. Celnych mogą przyczynić się z kolei do bardziej ujednoczonego działania organów celnych w całej UE, co jest oczekiwane przez przedsiębiorców. Jednakże bardzo odległy termin finalnego wejścia w życie tego aktu – rok 2038 rodzi pytania, czy w tak szybko zmieniającym się świecie, przy tak dynamicznie rozwijającej się gospodarce cyfrowej ta propozycja zmian przepisów celnych będzie jeszcze aktualna, czy raczej w przyszłej dekadzie XXI wieku powinniśmy spodziewać się kolejnej legislacji, dostosowującej działania przedsiębiorców i organów celnych do nowej rzeczywistości.

## Bibliografia

- Decyzja. (2008). Decyzja nr 70/2008/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 stycznia 2008 r. w sprawie środowiska elektronicznego dla cel i handlu (Dz. Urz. UE L 23 z 26.01.2008).
- European Commission. (2018). *The EU Customs Union@50. Concept to Continuum*. Malta Customs in collaboration with the European Commission. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-01/01\\_2019\\_the\\_eu\\_customs\\_union\\_50th\\_book\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-01/01_2019_the_eu_customs_union_50th_book_en.pdf)
- European Commission. (2020). *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee. Taking the Customs Union to the Next Level: a Plan for Action* (COM(2020) 581 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0581>
- European Commission. (2023a). *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing the Union Customs Code and the European Union Customs Authority, and repealing Regulation (EU) No 952/2013* (COM(2023) 258 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023PC0258>
- European Commission. (2023b). *Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EEC) No 2658/87 as regards the introduction of a simplified tariff treatment for the distance sales of goods and Regulation (EC) No 1186/2009 as regards the elimination of the customs duty relief threshold* (COM(2023) 259 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52023PC0259>

- European Commission. (2023c). *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules relating to taxable persons who facilitate distance sales of imported goods and the application of the special scheme for distance sales of goods imported from third territories or third countries and special arrangements for declaration and payment of import VAT* (COM(2023) 262 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023PC0262>
- European Court of Auditors. (2017). *Special Report No 19/2017: Import procedures: shortcomings in the legal framework and an ineffective implementation impact the financial interests of the EU*. [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17\\_19/SR\\_CUSTOMS\\_EN.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_19/SR_CUSTOMS_EN.pdf)
- European Court of Auditors. (2018). *Special Report No 26/2018: A series of delays in Customs IT systems: what went wrong?* [https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr18\\_26/sr\\_customs\\_it\\_en.pdf](https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr18_26/sr_customs_it_en.pdf)
- European Court of Auditors. (2021). *Special Report No 4/2021: Customs controls: insufficient harmonisation hampers EU financial interests*. [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21\\_04/SR\\_Customs\\_controls\\_EN.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_04/SR_Customs_controls_EN.pdf)
- Ghiran, A., Hakami, A., Bontoux, L. i Scapolo, F. (2020). *The future of customs in the EU 2040: A foresight project for EU policy*. Publications Office of the European Union. <https://doi.org/10.2760/978164>
- Heijmann, F., Peters, J. i Veenstra, A. (2022). *Customs: Inside anywhere, insights everywhere*. Trichis Publishing.
- Leyen, U. (2020a). *Political guidelines for the next European Commission 2019–2024. Opening statement in the European Parliament plenary session 16 July 2019. Speech in the European Parliament plenary session, 27 November 2019*. Office of the European Union. <https://data.europa.eu/doi/10.2775/101756>
- Leyen, U. (2020b). *Wytyczne polityczne na następną kadencję Komisji Europejskiej (2019–2024). Przemówienie inauguracyjne na sesji plenarnej Parlamentu Europejskiego 16 lipca 2019 r. Przemówienie podczas posiedzenia plenarnego Parlamentu Europejskiego 27 listopada 2019 r.* Urząd Publikacji Unii Europejskiej.
- Rada Unii Europejskiej. (2020). *Konkluzje dotyczące wprowadzenia unii celnej na kolejny poziom: plan działania*. (ST-14292-2020). <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14292-2020-INIT/pl/pdf>
- Rozporządzenie. (1992). Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 302 z 19.10.1992).
- Rozporządzenie. (2008). Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 450/2008 z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiające wspólnotowy kodeks celny (zmodernizowany kodeks celny) (Dz. Urz. UE L 145/1 z 4.06.2008).
- Rozporządzenie. (2013). Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (przekształcenie) (Dz. Urz. UE L 269/1 z 10.10.2013). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32013R0952>
- Rozporządzenie. (2023). Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/956 z dnia 10 maja 2023 r. ustanawiające mechanizm dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub> (Dz. Urz. UE L 130/52 z 1.05.2023).



Traktat. (2007). Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, sporządzony w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz. U. z 2009 r. Nr 203, poz. 1569).

Wise Persons Group. (2022). *Putting More Union in The European Customs. Ten proposals to make the EU Customs Union fit for a Geopolitical Europe*. Report by the Wise Persons Group on the Reform of the EU Customs Union – Brussels, March 2022. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/e5326383-2e8d-4d0e-9025-ddf262e9d-f6e\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/e5326383-2e8d-4d0e-9025-ddf262e9d-f6e_en)

## Rozdział 2

# WYŻSZY POZIOM ZARZĄDZANIA RYZYKIEM CELNYM W NOWYM PRAWIE CELNYM UNII EUROPEJSKIEJ

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/2>

**Dariusz Leśniewski**

SWLEX Sp. z o.o.  
dariusz.lesniewski@swlex.pl

### Higher level customs risk management in the new EU customs law

#### Abstract

**Purpose:** The purpose of this study is to demonstrate whether the proposed changes to European Union customs law actually justify the claim that the customs union will be introduced to the next level, based on customs risk management.

**Design/methodology/approach:** The author performs a comparative analysis of the currently functioning customs regulations of the European Union (mainly the EU Customs Code) in the field of customs risk management, the practical approach to risk on the example of the Polish National Tax Administration (KAS) with the change in the European Union customs law regulations planned by the European Commission. The scope of the analysis includes terminology regarding customs risk used in regulations, IT tools, organisational structures of customs administration and the methodology currently used. Further, the study presents the new philosophy of customs risk management, included in the draft of the new Customs Code of the European Union, including the justification for the project.

**Findings:** It is a bit too early to be able to clearly confirm whether the customs union, which is the basis of the European Union, will actually be used and managed at a higher level than now. The reason for this is the lack of all planned regulations, including implementing ones, specifying individual issues of the practical functioning of the new risk-based approach. However, the European Commission's plans to build a new customs risk management system at the EU level should be assessed positively.

**Keywords:** customs risk, draft new EU customs law, risk management, customs control, customs authorities, AEO.

#### Sugerowane cytowanie:

Leśniewski, D. (2024). Wyższy poziom zarządzania ryzykiem celnym w nowym prawie celnym Unii Europejskiej. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Prawo i ryzyko celne* (s. 33–46). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/2>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

## 1. Wstęp

Komisja Europejska (KE) w maju 2023 r. przedstawiła projekt zmian prawa celnego (Komisja Europejska, 2023a) obowiązującego na terenie Unii Europejskiej (UE). Podano w nim, jako przyczyny koniecznych nowych regulacji, m.in. kwestie zorganizowania w praktyce unii celnej na wyższym niż dotychczas poziomie. Według autorów projektu nowe regulacje mają być oparte na kilku filarach, w tym na funkcjonowaniu nowego unijnego organu centralnego, zarządzającego nową ogólnounijną bazą danych celnych. Działania organów wymienionych w projekcie (KE, Urzędu UE ds. Celnych, krajowych organów celnych), które będą wykorzystywać dane celne, mają być uzależnione od zarządzania ryzykiem.

Pojęcia „ryzyko”, „analiza ryzyka”, „zarządzanie ryzykiem” są częstymi elementami prawodawstwa, zaleceń i wytycznych. Metodyki odnoszące się do zarządzania ryzykiem można poznać podczas różnego rodzaju spotkań lub szkoleń w wielu branżach (np. bezpieczeństwo informacji, ochrona danych osobowych, bankowość, logistyka, bezpieczeństwo i higiena pracy). Notabene wydaje się, że prezentowane nowe podejście do prawa celnego oparte na ryzyku jest bardzo podobne do tego, które funkcjonuje w ochronie danych osobowych (RODO). Powstało wiele opracowań na ten temat, jednakże w zasadzie zarządzanie ryzykiem powinno się opierać na realizacji klasycznego cyklu PDCA (*plan, do, check, act*), czyli cyklu Deminga. Innymi słowy, zarządzanie ryzykiem w każdej dziedzinie jest kształtowane zgodnie z tym cyklem, składającym się z kilku etapów: identyfikacji ryzyka, szacowania ryzyka, reakcji na ryzyko i weryfikacji.

Celem niniejszego rozdziału nie jest jednak szczegółowa analiza propozycji KE w tym aspekcie prawa celnego, nie są bowiem znane przepisy proceduralne i wykonawcze precyzujące sposoby i metody oraz narzędzia IT i analityczne, które mają być wykorzystywane w zarządzaniu ryzykiem celnym. Dlatego też przedstawiono tylko ogólne rozważania na temat podejścia projektodawców do kwestii zarządzania ryzykiem w porównaniu do obecnej sytuacji praktycznej występującej w polskich realiach, gdzie organami celnymi są naczelnicy urzędów celno-skarbowym oraz dyrektorzy izb administracji skarbowej, posługujący się umieszczonymi w pakiecie UKC<sup>1</sup> regulacjami oraz wykorzystujący w swoich działaniach określone narzędzia IT i metodykę zarządzania ryzykiem w trakcie różnych postępowań względem przedsiębiorców.

Niejako dla uzasadnienia tytułu niniejszego rozdziału warto zwrócić uwagę na pewną statystykę. Otóż w obowiązującym unijnym kodeksie celnym (UKC) (Rozporządzenie, 2013) słowo „ryzyko” występuje 60 razy, natomiast we wspomnianym

---

<sup>1</sup> Zwrot powszechnie używany w odniesieniu do aktów prawa celnego UE, skupionych wokół unijnego kodeksu celnego (UKC). W skład pakietu UKC wchodzi także: rozporządzenie delegowane, rozporządzenie wykonawcze oraz rozporządzenie delegowane uzupełniające.

projekcie (nowym unijnym kodeksie celnym, nUKC – zob. Komisja Europejska, 2023b) aż 209 razy, a jeśli do porównania włączy się także uzasadnienie wraz z oceną skutków projektu, wówczas będzie to liczba 302 razy. Może to świadczyć o roli, jaką zarządzanie ryzykiem ma odgrywać w przyszłych działaniach organów celnych.

## 2. Zarządzanie ryzykiem celnym – stan obecny

### 2.1. Obowiązująca podstawa prawna, czyli UKC

Aktualnie stosowany UKC w kilku kluczowych miejscach podkreśla znaczenie analizy ryzyka, zarządzania ryzykiem nie tylko podczas działań organów celnych, ale także w kontekście współpracy między organami oraz w niektórych przypadkach wobec poczyniań przedsiębiorców, występujących jako wnioskodawcy, a potem posiadacze pozwoleń (np. *authorised economic operator*, AEO). Jednakże regulacje te nie wskazują pełnej, obowiązującej w każdym przypadku metodyki zarządzania ryzykiem przeznaczonej dla przedsiębiorców, nie określają wszystkich zasad, metod i narzędzi stosowanych przez organy celne. Rozstrzygnięcia w tych kwestiach pozostawiono krajom członkowskim.

Warto przypomnieć, że przepisy prawa celnego UE należy interpretować przede wszystkim z wykorzystaniem wykładni systemowej i celowościowej. Do tego konieczne jest sięganie m.in. do wstępów (preambul) do aktów prawnych UE. Dlatego tak ważna jest lektura całego aktu prawnego, a nie tylko treści konkretnych przepisów. Poznanie celów i istoty danej instytucji prawa celnego UE jest możliwe nieraz tylko na podstawie wskazań zawartych we wstępie do UKC<sup>2</sup>. Stwierdzenie to dotyczy również kwestii odnoszących się do ryzyka celnego i zarządzania nim.

W punkcie 28 wstępu przewidziano, że przeprowadzanie kontroli celnych przez państwa członkowskie powinno odbywać się na podstawie ram wspólnego zarządzania ryzykiem i z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego. Niemniej w tym samym miejscu dodano pewne ograniczenie, gdyż wskazano, że owe ramy zarządzania ryzykiem mają się odnosić tylko do kontroli zharmonizowanych i nie mogą uniemożliwiać państwom członkowskim przeprowadzania losowych kontroli towarów. Dodano także, że celem opracowania i stosowania zarządzania ryzykiem na poziomie UE jest ograniczenia ryzyka dla Unii, jej obywateli i partnerów handlowych. W jednym zdaniu prawodawca europejski zawarł dwa różne

---

<sup>2</sup> Tak jest np. jeśli chodzi o zasady ogólne postępowania w sprawach celnych, które można odnaleźć w poszczególnych punktach wstępu do UKC.

ryzyka, z czego jedno z nich ma stanowić podstawę do ustalenia ogólnych zasad zarządzania ryzykiem. Ponadto nie wyjaśniono, co oznacza pojęcie „ryzyko dla Unii i jej obywateli”.

Terminologię i zwroty wyjaśniające, w jaki sposób organy celne i przedsiębiorcy powinny zarządzać ryzykiem celnym, należy szukać w dalszej części UKC. W art. 5 ust. 7 UKC znajduje się wyjaśnienie pojęcia „ryzyko”. Oznacza ono prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia zdarzenia mającego związek z wprowadzaniem, wyprawdaniem, tranzytem, przemieszczaniem lub końcowym przeznaczeniem towarów przemieszczanych między obszarem celnym Unii a krajami lub terytoriami znajdującymi się poza tym obszarem oraz z obecnością na obszarze celnym Unii towarów nieunijnych. Czyli *de facto* chodzi o każde działanie związane z towarem o statusie unijnym i nieunijnym, dokonywane w ramach dozoru celnego, obowiązku uregulowania sytuacji prawnej towaru podlegającego regulacjom prawa celnego UE. Ponadto w przepisie tym wskazano także, że prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia dotyczą tylko zdarzenia, które:

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

Analiza tego przepisu prowadzi do wniosku, że prawodawca europejski trafnie wskazał na dwa kluczowe elementy każdej definicji ryzyka, czyli na prawdopodobieństwo wystąpienia i skutki zdarzenia. Ponadto wyraźnie określił kryteria oceny, jednakże użył m.in. sformułowania „zagrożenie bezpieczeństwa i ochrony Unii i jej mieszkańców”. Nasuwa się zatem spostrzeżenie, że w wyjaśnianiu ogólnych zasad dotyczących zarządzania ryzykiem celnym twórcy UKC opisują poszczególne pojęcia i definicje niekonsekwentnie i nieprecyzyjnie, gdyż używają zwrotów podobnych, ale nie identycznych. Pojęcia „obywatel Unii” i „mieszkaniec Unii” nie są przecież tożsame. Dodatkowo czym innym jest ryzyko Unii, a czym innym (raczej węższym znaczeniowo) zagrożenie bezpieczeństwa i ochrony Unii.

Kolejnym bardzo ważnym wskazaniem zawartym w UKC, odnoszącym się do interesującej nas kwestii, jest definicja ujęta w art. 5 ust. 25. „Zarządzanie ryzykiem” oznacza mianowicie systematyczne rozpoznawanie ryzyka, w tym również za pomocą kontroli losowych, oraz wprowadzenie wszelkich środków niezbędnych, aby ograniczyć możliwość jego wystąpienia. Przytoczona definicja w pewnym stopniu może pomóc w zrozumieniu, czym jest zarządzanie ryzykiem celnym. Dzięki niej zarówno organ celny, jak i przedsiębiorca rozumieją, że powinni identyfikować i oceniać ryzyko („rozpoznawać ryzyko”) oraz działać w celu ograniczenia możliwości jego wystąpienia. Niemniej z tekstu tego przepisu nie wynika wprost, że zarządzanie ryzykiem celnym opiera się na pełnym cyklu PDCA. Zabrakło co najmniej jednego z elementów cyklu (weryfikacji podjętych

działań). Jednak konieczność wystąpienia tego etapu można wyinterpretować ze wspomnianej definicji.

KE w swych działaniach będących realizacją założenia pełnej cyfryzacji zadań wynikających z prawa celnego UE (art. 6 ust. 1 UKC) uwzględniła także elementy wspomnianych ram zarządzania ryzykiem poprzez wdrożenie systemu Surveillance 3 (Decyzja, 2023). System ten jest wykorzystywany do celów monitorowania realizacji prawa celnego, zagrożeń dla UE, czyli w praktyce ryzyka celnego. Aby monitorować transakcje oraz zapewnić prawidłowe i jednolite wdrażanie Wspólnej Taryfy Celnej, wprowadzono nadzór nad towarami zgłoszonymi do procedury dopuszczenia do obrotu i procedury wywozu. Trzeba pamiętać, że organy celne państw członkowskich mają prawny obowiązek stosowania przepisów prawa celnego w sposób prawidłowy i jednolity, m.in. w celu ochrony interesów finansowych Unii.

Warto zatrzymać się również na nieco zaskakującym przepisie, czyli art. 13 UKC, którego tytuł to „Wymiana dodatkowych informacji między organami celnymi a przedsiębiorcami”. W przepisie tym prawodawca zawarł bardzo ważną wskazówkę odnoszącą się do relacji między organami celnymi a przedsiębiorcami. Po pierwsze, jest w nim wprost wyjaśnione, że organy celne i przedsiębiorcy mogą wymieniać także inne informacje niż te wymagane przepisami prawa celnego<sup>3</sup>. Po drugie, powinno się to odbywać najlepiej w ramach współpracy. Po trzecie, owa współpraca ma na celu identyfikację ryzyka i zapobieganie ryzyku. Z formalnego punktu widzenia ważne jest także to, że wymiana może odbywać się na podstawie pisemnego uzgodnienia i może obejmować dostęp organów celnych do systemów teleinformatycznych przedsiębiorców. Taka konstrukcja przepisu powoduje, że uzasadnione jest twierdzenie, iż podmiotami odpowiedzialnymi za zarządzanie ryzykiem celnym są zarówno organy celne, jak i przedsiębiorcy uczestniczący w międzynarodowych łańcuchach dostaw. Co więcej, aby skutecznie przeciwdziałać m.in. zagrożeniom bezpieczeństwa Unii, organy celne i przedsiębiorcy powinni ze sobą współpracować. W praktyce jest to szczególnie widoczne np. w przypadku pozwoleń AEO na stosowanie procedur uproszczonych, gdzie zarządzanie ryzykiem (w tym analizą ryzyka) leży w gestii organów celnych, wnioskodawcy, a potem posiadacza pozwolenia. Zresztą w ramach systemu weryfikacji kryteriów niezbędnych do uzyskania pozwolenia AEO organy nakładają na przedsiębiorców posiadanie i stosowanie określonej metody obejmującej kwestię oceny ryzyka dotyczącą prowadzonej działalności gospodarczej (Chmielewski, 2023, s. 106). Jest ona oparta na materiałach przygotowanych przez KE i przez kraje członkowskie. Co ciekawe, wśród materiałów przygotowanych przez KE (Komisja Europejska, 2016; 2006, s. 6) znajduje się także opis modelu działania organów celnych weryfikujących wnioskodawców. Model ten zakłada, że czynności organu celnego powinny skupić się na pięciu podstawowych etapach:

<sup>3</sup> Są to przede wszystkim dane, które muszą znaleźć się w zgłoszeniach celnym, ale także we wszelkich wnioskach i załącznikach do nich.

1. Zrozumienie biznesu (operatora).
2. Wyjaśnienie celów organów celnych.
3. Identyfikacja ryzyka (które ryzyko może mieć wpływ na cele organów celnych).
4. Ocena ryzyka (które ryzyko jest najbardziej znaczące).
5. Reakcja na ryzyko; co zrobić z (pozostałymi) zagrożeniami.

Ilustrację wskazanej metody stanowi rysunek 1, obrazujący także kolejność działań organów celnych w związku z wnioskiem o pozwolenie AEO.



**Rysunek 1. Proces mapowania ryzyka**

Źródło: na podstawie (Komisja Europejska, 2006, s. 6).

Niemniej opracowanie KE nie stanowi obowiązującego prawa, lecz jest raczej zbiorem zaleceń do stosowania. Warto także wiedzieć, że zarządzanie ryzykiem celnym było przedmiotem analizy ze strony Europejskiego Trybunału Obrachunkowego (2021).

Niniejszy rozdział nie ma jednak na celu szczegółowego przedstawienia zasad zarządzania ryzykiem związanym z procesem wnioskowania i zarządzania pozwoleniem AEO (i stosowania procedur uproszczonych) przez organ celny i posiadacza takiego przywileju<sup>4</sup>. Natomiast po przeanalizowaniu zapisów UKC dotyczących

<sup>4</sup> Co ciekawe, według *Przewodnika zarządzania ryzykiem Światowej Organizacji Celnej* (World Customs Organization, 2006) ryzyko celne jest definiowane jako „potencjał nieprzestrzegania przepisów prawa celnego”, natomiast według wytycznych *The AEO compact model* (Komisja Europejska, 2006, s. 92) ryzyko celne w kontekście AEO należy określać jako prawdopodobieństwo, że działanie lub zdarzenie w negatywny sposób wpłyną na zdolności organizacji do spełniania wymogów i kryteriów AEO.

ryzyka warto pokrótce wyjaśnić, jak w praktyce są one realizowane w Polsce przez Krajową Administrację Skarbową (KAS).

## 2.2. Ogólne rozważania na temat zarządzania ryzykiem celnym w KAS

Zgodnie z UKC obecnie nie funkcjonuje zarządzanie ryzykiem na szczeblu unijnym, czyli brak jest pełnej harmonizacji działań organów celnych w ramach UE. Istnieją tylko ogólnie ramy wspólnego zarządzania ryzykiem, które umożliwiają określenie wspólnych priorytetowych obszarów kontroli oraz wspólnych kryteriów i norm ryzyka w zakresie ryzyka finansowego na potrzeby kontroli celnych. Podejście do konkretnych czynników ryzyka celnego może być wobec tego inne w poszczególnych krajach członkowskich. Taki stan rzeczy skutkuje niepewnością i nieufnością ze strony przedsiębiorców dokonujących zgłoszeń celnych w różnych krajach UE. Jak wobec tego zarządzanie ryzykiem celnym jest zorganizowane w Polsce?

Analiza dostępnych materiałów i aktów prawnych pozwala stwierdzić, że w ramach KAS funkcjonuje system zarządzania ryzykiem oparty na wyspecjalizowanych narzędziach IT, komórkach organizacyjnych i metodyce pracy. Jednakże system ten nie obejmuje wszystkich sytuacji i działań, które wymagają zarządzania ryzykiem.

Najważniejszym elementem systemu, którym dysponuje KAS, jest system informatyczny ZISAR, czyli Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem. Jest on przeznaczony do wszelkiego rodzaju analiz statystycznych, korzysta z bardzo szerokiego spektrum informacji niezbędnych zarówno do zarządzania ryzykiem celnym na poziomie operacyjnym, jak i do działań kontrolnych KAS, w tym także prowadzonych przez Służbę Celno-Skarbową (SCS). System został przygotowany, przetestowany i wdrożony produkcyjnie w ramach Programu e-Cło, jako dziedzinowe rozwiązanie warstwy analitycznej Systemu Informacyjnego Służby Celnej (SISC)<sup>5</sup> (Szmyd, 2019, s. 93). ZISAR w ramach kolejnego programu realizowanego przez Ministerstwo Finansów został zmodernizowany – obecnie występuje już z oznaczeniem „2” (Ministerstwo Finansów, b.d.). Postępowanie w tym zakresie prowadziła Izba Administracji Skarbowej w Zielonej Górze. Centrum kompetencyjne odpowiadające za utrzymanie i rozwój ZISAR umieszczono także w strukturze Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze (Zarządzenie, 2019), natomiast właścicielem biznesowym systemu jest Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej Ministerstwa Finansów (Centrum Informatyki Resortu Finansów, 2023). System ZISAR umożliwia zintegrowaną ocenę danych

<sup>5</sup> Wykorzystywany nadal, ale od czasu powstania Krajowej Administracji Skarbowej SISC to akronim słów: System Informacyjny Skarbowo-Celny.



pozyskiwanych z wielu źródeł, przeprowadzenie analizy ryzyka z uwzględnieniem dostępnych zbiorów analitycznych, wyznaczenie profilu ryzyka, priorytetów i zaleceń sparymetryzowanej kontroli towarów. Innymi słowy, ZISAR umożliwia zintegrowaną analizę, ocenę i weryfikację ryzyka związaną z towarem, transakcją przywozu/wywozu oraz uczestnikami łańcucha dostaw.

Niemniej w KAS są prowadzone różnego rodzaju postępowania celne czy też kontrolne i w trakcie ich realizacji ZISAR nie jest wykorzystywany (a przynajmniej nie w pełni). Są to np. działania związane z przedstawianym już wcześniej pozwoleniem AEO, gdzie stosowana jest nadal raczej „ręczna” analiza ryzyka, obejmująca także jego ocenę; wynik jest przedstawiany wnioskodawcy, a później posiadaczowi pozwolenia w ramach monitorowania i obrazowany na macierzy (mapie) ryzyka (rysunek 2).

Następstwa	5	bardzo wysokie					
	4	wysokie					
	3	średnie					
	2	niskie					
	1	bardzo niskie					
		bardzo niskie	niskie	średnie	wysokie	bardzo wysokie	
		1	2	3	4	5	
<b>Prawdopodobieństwo wystąpienia</b>							

### Rysunek 2. Mapa ryzyka stosowana w postępowaniu dotyczącym AEO

Źródło: na podstawie (Komisja Europejska, 2016, s. 93); pisma izb administracji skarbowej z raportami z monitorowania, kierowane do podmiotów AEO.

Wśród innych działań realizowanych przez KAS w zakresie prawa celnego UE, które powinny być wynikiem analizy ryzyka, są chociażby czynności kontroli celno-skarbowej prowadzone w stosunku do magazynów czasowego składowania czy rewizje towarów w przypadku zgłoszeń celnych (Różycki, 2018, s. 148).

W strukturach KAS znajduje się jeszcze jedna wydzielona jednostka organizacyjna zajmująca się kwestiami związanymi z zarządzaniem ryzykiem na poziomie ogólnopolskim. Jest to Wydział Strategiczne Centrum Analiz Izby Administracji Skarbowej w Katowicach. Wydział ten realizuje zadania centrum kompetencyjnego wspierającego komórkę ministerstwa właściwą do spraw analiz w zakresie prowadzenia Strategicznego Centrum Analiz (Krajowa Administracja Skarbowa, 2023, s. 12), a w swoich działaniach niewątpliwie wykorzystuje możliwości ZISAR.

Natomiast w każdym urzędzie celno-skarbowym i w każdej izbie administracji skarbowej funkcjonuje komórka organizacyjna wyspecjalizowana do spraw

zarządzania ryzykiem (Zarządzenie, 2019). Na poziomie izb administracji skarbowej zadania stojące przed taką jednostką organizacyjną to m.in.:

- prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka,
- nadzór nad analizami ryzyka prowadzonymi w podległych urzędach,
- ustalanie procedur działania przy zarządzaniu ryzykiem zewnętrznym oraz obiegu i trybu wymiany informacji w tym zakresie,
- pozyskiwanie i rejestrowanie, przetwarzanie i dystrybucja informacji niezbędnych do zarządzania ryzykiem zewnętrznym,
- zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków celnych oraz prowadzenie rejestru ryzyka w tym zakresie,
- opracowywanie analiz, sprawozdań i informacji niezbędnych do podejmowania decyzji związanych z realizacją polityki finansowej państwa oraz zarządzania ryzykiem,
- zlecenie przeprowadzania jednostkowych analiz ryzyka urzędom celno-skarbowym.

Analiza struktur KAS realizujących zadania związane z zarządzaniem ryzykiem celnym, wykorzystywanie dostępnych narzędzi, w tym ZISAR, oraz stosowanie metodyki identyfikacji, oceny, zapobiegania i weryfikacji ryzyka, świadczą o tym, że w KAS istnieje pewien wieloczołowy, wielowarstwowy system zarządzania ryzykiem celnym<sup>6</sup>.

### 3. Zarządzanie ryzykiem celnym – stan przyszły

Do grudnia 2023 r. opublikowano tylko dwa dokumenty opisujące zamierzenia KE co do reformy prawa celnego UE. W zasadzie można pokusić się o stwierdzenie, że zmiana ma podlegać realizacji w praktyce unii celnej łączącej kraje członkowskie UE. Wskazuje na to podtytuł dokumentu wyjaśniającego założenia reformy (Komisja Europejska, 2023a): *Reforma celna: wprowadzenie unii celnej na kolejny poziom*. Sugestia zawarta w tym sformułowaniu jest oparta w dużej mierze na nowym podejściu do zarządzania ryzykiem na poziomie nie krajowym, tak jak do tej pory, lecz unijnym. Obecnie, jak już wspomniano, funkcjonują jedynie ramy takiego spojrzenia na ryzyko celne dla całej UE. Tymczasem projektowane zmiany całkowicie odchodzą od dotychczasowych metod zarządzania ryzykiem

<sup>6</sup> Jednakże ocena działania tego systemu, jego skuteczność, dobór narzędzi i metod działania nie jest przedmiotem niniejszego opracowania.

z poziomu Brukseli, wprowadzają bowiem metodykę zarządzania ryzykiem, tworzą nowy Urząd UE ds. Celnych i bazę danych celnych, co ma prowadzić do centralizacji zarządzania danymi, dokonywania analiz danych i wykorzystywania ich w zapobieganiu ryzyku. Wprowadzony ma być także sformalizowany podział kompetencji poszczególnych organów celnych i organów UE wykorzystujących informacje gromadzone w nowo tworzonej bazie danych celnych. Niestety na tym etapie zmian nie są znane szczegółowo aspekty proponowanego nowego spojrzenia na funkcjonowanie unii celnej jako podstawy łączącej UE. W dalszej części rozdziału przedstawiano wybrane fragmenty projektowanych przepisów prawa celnego w zakresie zarządzania ryzykiem. Szczegółowa analiza będzie możliwa dopiero po opublikowaniu projektów przepisów wykonawczych lub dalszych wyjaśnień albo innego rodzaju wskazówek.

Według autorów projektu zmian prawa celnego UE dotychczasowe pojęcia dozoru celnego, kontroli celnej i środków ograniczających ryzyko w przyszłości mają opierać się na prowadzonym w czasie rzeczywistym procesie zarządzania ryzykiem całego łańcucha dostaw, który będzie uwzględniał perspektywę unijną, czyli można rzec, że będzie to zupełnie nowe podejście do zarządzania ryzykiem celnym, polegające na porzuceniu dotychczasowych ram zarządzania ryzykiem unijnym (dział IV nUKC). Kluczowym elementem planowanej reformy jest zatem poprawa zarządzania ryzykiem zarówno finansowym, jak i niefinansowym. Ponadto w przepisach projektu nUKC starano się w miarę transparentny sposób opisać procesy zarządzania ryzykiem finansowym i niefinansowym, a także rolę i granice odpowiedzialności KE, Urzędu UE ds. Celnych i organów celnych w tym zakresie. Dlatego też odniesiono się do kwestii wykorzystania unijnego centrum danych celnych do wspierania procesu zarządzania ryzykiem celnym oraz przewidziano możliwość prowadzenia kompleksowej wymiany i wykorzystania informacji istotnych dla zarządzania ryzykiem i wykonywania czynności kontroli celnej. Co więcej, przewidziano również konieczność przeprowadzania systematycznej oceny wdrażania mechanizmów zarządzania ryzykiem, tak aby proces zarządzania ryzykiem mógł być rozwijany i udoskonalany. Jednakże to nie koniec wręcz rewolucyjnych zmian, gdyż analiza ryzyka przeprowadzana na szczeblu unijnym przez Urząd UE ds. Celnych będzie podstawą do przekazywania do krajowych organów celnych unijnych zaleceń dotyczących kontroli celnych. Ponadto umocowanie prawne wspomnianego urzędu oraz zaleceń powoduje, że będą musiały one być wdrożone na poziomie krajowym. Jeśli tak się nie stanie, wówczas organy celne będą zobowiązane przedstawić urzędowi przyczyny braku ich wdrożenia. Dodatkowo założono, że to KE będzie przyjmowała wspólne kryteria i normy ryzyka oraz wyznaczała wspólne priorytetowe obszary kontroli w drodze aktów wykonawczych, czyli całkowicie odmiennie, niż dzieje się to obecnie.

Jaki wobec tego jest cel nowego spojrzenia na zarządzanie ryzykiem celnym? Wydaje się, że odpowiedź na to pytanie można znaleźć w uzasadnieniu projektu nUKC. Wyjaśniono tam, że celem jest to, aby administracje celne poszczególnych

krajów członkowskich koncentrowały się w dalszym ciągu w coraz mniejszym stopniu na poszczególnych przesyłkach, zgłaszanych towarach, a w zamian przekierowywały swoją uwagę na sprawowanie nadzoru nad łańcuchem dostaw w celu identyfikowania ryzyka. Sposób realizacji takich postulatów jest przedstawiony w tytule VI nUKC. Znajdziemy w nim także dyspozycję skierowaną do krajowych organów celnych. Jeśli organy celne otrzymają wymagane informacje o przesyłce i łańcuchu dostaw z wyprzedzeniem i nie zidentyfikują żadnego ryzyka, to nie powinny dokonywać dodatkowych czynności kontrolnych.

Odnosząc się do kwestii zapobiegania ryzyku celnemu, w tytule XI nUKC wskazano, że aby przygotować UE na różnego rodzaju sytuacje kryzysowe, Urząd UE ds. Celnych ma opracować scenariusze kryzysowe precyzowane przez odpowiednie protokoły i procedury działania. Wyjaśniono dodatkowo, że może to być m.in. stosowanie wspólnych kryteriów ryzyka, odpowiednich środków ograniczających ryzyko i ram współpracy. Jednakże opracowanie owych scenariuszy nie wystarczy, lecz muszą być one wdrażane. Ma to następować na mocy decyzji, którą KE podejmie poprzez przyjęcie i opublikowanie aktu wykonawczego.

Aby podkreślić znaczenie procesu zarządzania ryzykiem i konieczności podejmowania działań kontrolnych ze strony organów celnych na podstawie wyniku analizy ryzyka, w projekcie nUKC umieszczono szereg nowych definicji pojęć już znanych, jak i tych, których do tej pory w treści poszczególnych aktów prawnych nie było. Nowe pojęcia i ich definicje to m.in.: kryzys, dane, nadzór celny, kontrole losowe, sygnał świadczący o ryzyku, wynik analizy ryzyka, wspólne kryteria i normy ryzyka, strategia nadzoru. Ponadto rozszerzono terminologię dotyczącą kontroli celnych i ich wyników.

Nowością jest także metodyka zarządzania ryzykiem celnym, ujęta w tytule IV, rozdziale 3 nUKC, art. 50–55. Określono w nich już na początku, że czynności kontroli celnej będą realizowane na podstawie zarządzania ryzykiem, a przede wszystkim zautomatyzowanej analizy ryzyka. Ponadto jednoznacznie wskazano zakres zarządzania ryzykiem celnym poprzez określenie, że proces ten będzie obejmował zarówno towary, jak i przedsiębiorców oraz łańcuchy dostaw. Dodatkowo wynik analizy ryzyka będzie determinował, gdzie i kiedy będą stosowane lub wprowadzane te kontrole i inne środki ograniczające ryzyko. W dalszej części projektu wyjaśniono, jakie działania będą podejmowane w ramach zarządzania ryzykiem (np. identyfikacja, analiza, ocena lub przewidywanie ryzyka, w tym na podstawie metod statystycznych i predykcyjnych oraz kontroli losowych; opracowanie środków niezbędnych do zarządzania ryzykiem, w tym ustanowienie wspólnych priorytetowych obszarów kontroli, wspólnych kryteriów i norm ryzyka oraz strategii nadzoru; zalecanie i podejmowanie działań, w tym wybór odpowiednich środków ograniczających ryzyko i kontroli celnych). W kolejnych artykułach nUKC wyjaśniono podział ról i odpowiedzialności w procesie zarządzania ryzykiem między KE a nowym Urzędem UE ds. Celnych (który m.in. wykonuje działania w zakresie zarządzania ryzykiem na szczeblu Unii) i organami celnymi. Określono, czym są

wspólne kryteria i normy ryzyka oraz które informacje są istotne z punktu widzenia zarządzania ryzykiem i kontroli. Interesujące jest także jednoznaczne wskazanie, że organy celne wymieniają się informacjami o ryzyku ze sobą, z Urzędem UE ds. Celnych i KE. Niezmiernie istotne jest stwierdzenie, że to Urząd UE ds. Celnych w swoim zarządzaniu ryzykiem korzysta z unijnego centrum danych celnych.

Nie można pominąć jeszcze jednej nowości przewidzianej w nUKC, która będzie miała zasadnicze znaczenie dla prawidłowego wdrożenia celów reformy. Jest to wspomniane już unijne centrum danych celnych. Według nUKC centrum powinno umożliwiać wymianę danych z innymi systemami, platformami lub środowiskami w celu podniesienia jakości danych wykorzystywanych przez organy celne i Urząd UE ds. Celnych. Co więcej, centrum to ma być wykorzystywane także do wymiany odpowiednich danych celnych z innymi organami, aby zwiększyć skuteczność kontroli na rynku wewnętrznym UE i poszczególnych krajów członkowskich. Ponadto w punkcie 20 wstępu wskazano, że analiza danych (gromadzonych przede wszystkim w centrum danych celnych) powinna umożliwiać dokonywanie analizy ryzyka, analizy ekonomicznej i analizy progностycznej na potrzeby przewidywania potencjalnego ryzyka związanego z dostawami towarów przywożonych na obszar celny Unii lub z niej wywożonych.

## 4. Wnioski

W niniejszym rozdziale dokonano porównania systemu zarządzania ryzykiem celnym opartego na obecnym stanie prawnym i faktycznym z tym, który jest planowany do wdrożenia wraz z wejściem w życie nUKC. Jako przykład działającego systemu zarządzania ryzykiem wskazano ten funkcjonujący w KAS.

Różnice między nimi są olbrzymie, jeśli chodzi o podejście, skalę wykorzystywanych danych, ich ilość, metodykę i zapewne także narzędzia IT. Można stwierdzić, że rozbieżności te wynikają z nowej filozofii zarządzania ryzykiem na poziomie unii celnej. Będzie ona elementem niespotykanego dotychczas w UE praktycznego podejścia do zasad unii celnej łączącej kraje członkowskie.

Niemniej na tym etapie znajomości planów reformy nie można jednoznacznie stwierdzić, czy założenia twórców zmian, czyli wprowadzenie unii celnej na kolejny poziom, będzie możliwe i czy sprawdzi się w praktyce. Jest to spowodowane przede wszystkim brakiem informacji dotyczących chociażby narzędzi analitycznych, które mają być wykorzystywane przez nowy urząd UE, brakiem doprecyzowania sposobów wymiany danych między organami celnymi a owym urzędem oraz brakiem wskazania, kto poniesie koszty związane ze zmianą dotychczasowych systemów zarządzania ryzykiem działających w krajach członkowskich (w tym z modyfikacją narzędzi IT, np. polskiego systemu ZISAR) – jeśli w ogóle

jest przewidziane wykorzystanie obecnie funkcjonujących sposobów i metodyk zarządzania ryzykiem w organach celnych.

Jednakże pozytywnie należy ocenić prezentowaną w nUKC ideę nowego podejścia w kwestiach celnych, opartego na procesie zarządzania ryzykiem. Co więcej, treść tego projektu pozwala sądzić, że zamierzone zmiany, polegające m.in. na utworzeniu bazy danych celnych na poziomie UE i wykorzystywaniu jej w analizach obejmujących ryzyka UE, a nie tylko krajów członkowskich, mogą doprowadzić do faktycznego poprawienia bezpieczeństwa UE i realizacji innych celów określonych w *Komunikacie Komisji UE* z 17 maja 2023 r.

## Bibliografia

- Centrum Informatyki Resortu Finansów. (2023). Odpowiedź Centrum Informatyki Resortu Finansów na pytanie w trybie informacji publicznej (nr sprawy: CIRF.DL2.0146.15.2023. HPYN.2) [niepubl.].
- Chmielewski, Z. (2023). *Instytucje i polityka celna RP w dobie cyfryzacji*. Dom Wydawniczy Elipsa.
- Decyzja. (2023). Decyzja wykonawcza Komisji (UE) 2023/2879 z dnia 15 grudnia 2023 r. ustanawiająca program prac dotyczący rozwoju i wykorzystywania systemów teleinformatycznych przewidziany w unijnym kodeksie celnym (Dz. Urz. UE L 2023/2879, 22.12.2023).
- Europejski Trybunał Obrachunkowy. (2021). *Kontrole celne – niedostateczna harmonizacja szkodzi interesom finansowym UE. Sprawozdanie specjalne nr 04/2021*. [https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr21\\_04/sr\\_customs\\_controls\\_pl.pdf](https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr21_04/sr_customs_controls_pl.pdf)
- Komisja Europejska. (2006, 13 czerwca). *Authorised economic operators. The AEO compact model*. Working Document. TAXUD/2006/1452. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/aeo\\_compact\\_model\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/aeo_compact_model_en.pdf)
- Komisja Europejska. (2016, 11 marca). *Upoważnieni przedsiębiorcy. Wytoczne*. TAXUD/B2/047/2011 REV6. <https://www.podatki.gov.pl/media/9574/upowa%C5%BCnieni-przedsi%C4%99biorcy-wytoczne.pdf>
- Komisja Europejska. (2023a, 17 maja). *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego. Reforma celna: wprowadzenie unii celnej na kolejny poziom*. COM(2023) 257 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023DC0257>
- Komisja Europejska. (2023b, 17 maja). *Wniosek. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiające unijny kodeks celny i Urząd Unii Europejskiej ds. Celnych oraz uchylające rozporządzenie (UE) nr 952/2013 (COM/2023/258 final)*. <https://tiny.pl/d5zlr>
- Krajowa Administracja Skarbowa. (2023). *Regulamin organizacyjny Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*. Tekst ujednoczony obejmujący zmiany wprowadzone zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach: Nr 29 /2023

- z dnia 18 maja 2023. [https://www.slaskie.kas.gov.pl/documents/3559133/6817848/TU\\_18052023.pdf](https://www.slaskie.kas.gov.pl/documents/3559133/6817848/TU_18052023.pdf)
- Ministerstwo Finansów. (b.d.). *Program PUESC*. <https://tiny.pl/d5zld>
- Rozporządzenie. (2013). Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (przekształcenie) (Dz. Urz. L 269/1 z 10.10.2013 ze zm.). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32013R0952>
- Różycki, K. (2018). *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz. Wzory, zestawienia i procedury kontrolne*. Wolters Kluwer.
- Szmyd, K. (2019). *Wpływ zarządzania administracją celną na funkcjonowanie polskiego handlu międzynarodowego*. CeDeWu.
- World Customs Organization. (2006). *Risk management compendium*. (EC0631EAE1b) Annex I to Doc. EC0631E. <https://tiny.pl/d5zl8>
- Zarządzenie. (2019). Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (tekst jedn. Dz. Urz. MF z 2023 r., poz. 61).

## Rozdział 3

# WIĄŻĄCE INFORMACJE JAKO INSTRUMENTY ZARZĄDZANIA RYZYKIEM CELNO-PODATKOWYM

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/3>

 **Edyta Małecka-Ziemińska**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
edyta.malecka-zieminska@ue.poznan.pl

### Binding information as instruments for customs and tax risk management

#### Abstract

**Purpose:** The aim of the chapter is to present and evaluate some of the most important instruments for business to facilitate the submission of customs declarations and minimise the risk of violation, even unconscious, of the calculation elements in customs declarations.

**Design/methodology/approach:** The chapter will first characterise and assess changes in the scope of issuing binding information in Poland, effective from July 1, 2023. Then, the importance of binding customs information for the certainty and uniformity of application of both customs and tax law will be presented. In the following, the binding customs information BTI and BOI that are already in force will be characterised, and the work on introducing the most difficult of these information—namely binding valuation information (BVI)—will be described.

**Findings:** The simplification and unification of the rules for processing binding information is of a systemic nature. It contributes both to improving the efficiency of issuing such decisions and positively shapes the situation of taxpayers, which serves to deepen the principle of citizen's trust in tax authorities and legal certainty. Binding valuation information is generally considered to be a more complex area than tariff classification and origin, which may explain the continued lack of such an instrument. Therefore, the progress of work on binding valuation information should be assessed positively. Its implementation will increase transparency and legal certainty and contribute to compliance and uniformity in customs valuation, to the benefit of economic operators, customs authorities and the financial interests of the EU and individual Member States.

**Keywords:** customs and tax risk management, binding tariff information (BTI), binding origin information (BOI), binding valuation information (BVI).

#### Sugerowane cytowanie:

Małecka-Ziemińska, E. (2024). Wiążące informacje jako instrumenty zarządzania ryzykiem celno-podatkowym. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Prawo i ryzyko celne* (s. 47–57). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/3>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe



## 1. Wstęp

Instrumentarium zarządzania ryzykiem celnym i podatkowym jest bardzo bogate. W ramach tego typu instrumentów można wskazać m.in.: interpretacje ogólne i objaśnienia podatkowe (Ustawa, 1997, art. 14a), interpretacje indywidualne i wspólne (Ustawa, 1997, art. 14b i 14r), utrwaloną praktykę interpretacyjną organów Krajowej Administracji Skarbowej (Ustawa, 1997, art. 14n § 4 pkt 2), umowę o współdziałanie i porozumienia podatkowe (Ustawa, 1997, art. 20s i 20zb), porozumienie inwestycyjne (Ustawa, 1997, art. 20zs), opinie zabezpieczające (Ustawa, 1997, art. 119w), opinie o stosowaniu preferencji (Ustawa, 1992, art. 26b), uprzednie porozumienia cenowe (APA) (Ustawa, 2019, dział III) oraz wiążące informacje.

Na system wiążących informacji składają się obecnie cztery instytucje: wiążąca informacja taryfowa (WIT) i wiążąca informacja o pochodzeniu (WIP) (Rozporządzenie, 2013, art. 33 i 34), wprowadzona w 2015 r. wiążąca informacja akcyzowa (WIA) (Ustawa, 2008, art. 7d) i – najmłodsza stażem, obowiązująca od 1 listopada 2019 r. – wiążąca informacja stawkowa (WIS) (Ustawa, 2004a, art. 42a). Dwie pierwsze to informacje wykorzystywane do celów stosowania prawa celnego (i podatkowego), a dwie ostatnie – do celów stosowania prawa podatkowego. Od 1 grudnia 2025 r. system ten będzie również obejmował wiążącą informację o wartości celnej (WIW), w odniesieniu do której toczą się prace na poziomie unijnym (Rogowska-Rajda, 2023, s. 70).

W rozdziale w pierwszej kolejności zostaną scharakteryzowane i ocenione zmiany w zakresie wydawania wiążących informacji w Polsce, obowiązujące od 1 lipca 2023 r. Następnie zostanie przedstawione znaczenie wiążących informacji celnych dla pewności i jednolitości stosowania zarówno prawa celnego, jak i podatkowego. W dalszej części zostaną scharakteryzowane już obowiązujące wiążące informacje celne WIT i WIP oraz przybliżone prace nad wprowadzeniem najtrudniejszej z tych informacji – mianowicie wiążącej informacji o wartości celnej (WIW).

## 2. Zmiany w zakresie wydawania wiążących informacji celnych

Od 1 lipca 2023 r. nastąpiła konsolidacja polegająca na przekazaniu dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej (KIS) kompetencji do prowadzenia postępowań w zakresie wszystkich wiążących informacji (Ustawa, 2023, art. 7, 9, 10 i 12):

- wiążącej informacji akcyzowej,
- wiążącej informacji stawkowej – tak jak dotychczas (dyrektor KIS właściwy w I i II instancji),

- wiążącej informacji taryfowej oraz
- wiążącej informacji o pochodzeniu.

Konsolidacja polega na wyznaczeniu dyrektora KIS jako organu właściwego do wydawania WIT, WIP i WIA w ramach I instancji oraz rozpatrywania spraw odwoławczych w ramach II instancji. Dyrektor KIS przejął w tym zakresie kompetencje następujących organów:

- dyrektora Izby Administracji Skarbowej (DIAS) we Wrocławiu – właściwego w sprawach WIA (w I instancji),
- dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie – właściwego w sprawach WIT i WIP (w I instancji) oraz WIA (w II instancji),
- Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – właściwego w sprawach WIT i WIP (w II instancji).

Upraszczać dodatkowo procedurę wydawania WIS, zniesiono opłatę należną od wniosku o wydanie WIS w dotychczasowej wysokości 40 zł, co w perspektywie 10-letniej (2023–2032) oznacza ubytek dochodów budżetu państwa w łącznej kwocie 1,76 mln zł (w cenach stałych z 2023 r.). Do oszacowania skutków tej zmiany wykorzystano dane dotyczące dochodów budżetu państwa z tytułu opłaty za wydanie WIS za 2022 r. (Prezes Rady Ministrów, 2023b, s. 12).

Przekazując dyrektorowi KIS kompetencje wydawania wiążących informacji w I i II instancji, nie zapewniono dewolutywnego charakteru odwołania. Warto jednak podkreślić, że w postępowaniu odwoławczym „niezależną” ponowną ocenę decyzji przez organ, do którego wnoszone jest odwołanie, gwarantuje przepis art. 130 §1 pkt 6 Ordynacji podatkowej (Ustawa, 1997). Zawarte w nim uregulowanie nakazuje wyłączenie pracowników organu podatkowego od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w których brali oni udział w wydaniu zaskarżonej decyzji.

Nomenklatura celna (Nomenklatura scalona, CN) stanowi część wspólnej taryfy celnej. Jednak jest ona stosowana nie tylko do pobierania ceł, lecz jest również wykorzystywana do innych celów, takich jak: gromadzenie zewnętrznych statystyk handlowych, identyfikacja produktów podlegających ograniczeniom w przywozie i wywozie, identyfikacja produktów, dla których przyznawane są refundacje wywozowe lub pomoc w produkcji, określanie reguł pochodzenia, definiowanie produktów podlegających akcyzie oraz – tak jak w przypadku Polski od 1 lipca 2020 r. – stosowanie obniżonych stawek VAT. W tym kontekście klasyfikacja oraz jednolita interpretacja i stosowanie nomenklatur celnych odgrywają kluczową rolę zarówno w handlu międzynarodowym, jak i obrocie krajowym (Prezes Rady Ministrów, 2023a, s. 7). Skupienie kompetencji w zakresie klasyfikacji podatkowej i celnej w jednym organie podatkowym postrzegane jest jako pożądany kierunek zmian, zmierzający do ujednoczenia tej klasyfikacji. Nie powinno bowiem być tak,

aby w zależności od celu klasyfikacji – dla potrzeb VAT, akcyzy czy cła – różniła się ona i zależała od organu jej dokonującego (dyrektor KIS, DIAS we Wrocławiu, DIAS w Warszawie) (Pogroszewska, 2023). Działania te służą także usprawnieniu organizacji i wzmocnieniu profesjonalizacji administracji skarbowej. Powierzenie przedmiotowych zadań dyrektorowi KIS powinno zapewnić lepsze zarządzanie systemem wiążących informacji, zarówno pod względem prawnym, logistycznym, jak i organizacyjnym, z uwagi na potencjał kadrowy i merytoryczny oraz ogromne doświadczenie tej instytucji w zarządzaniu systemem interpretacji indywidualnych oraz systemem udzielania telefonicznej informacji podatkowej i celnej (Prezes Rady Ministrów, 2023a, s. 8).

Ujednolicenie tego procesu, choć pożądane, powinno jednak uwzględniać specyfikę poszczególnych zobowiązań publicznoprawnych, do których te informacje się odnoszą. Trzeba bowiem zauważyć, że obecnie obowiązujące normy w zakresie wydawania WIT i WIP wynikają z unijnego porządku prawnego, a w prawie krajowym zostały uregulowane jedynie niektóre kwestie szczegółowe (np. w zakresie odwołania). Instytucje te są wiążącymi informacjami o charakterze celnym. Natomiast WIS i WIA dotyczą systemu podatkowego i w całości są uregulowane krajowymi przepisami podatkowymi. Zróżnicowane są także przesłanki wygaśnięcia ich mocy ochronnej, przy czym Polska nie może samodzielnie zmienić tych przesłanek w sferze prawa celnego (Lasiński-Sulecki i Sławińska-Choryło, 2022, s. 25). Dodatkowo różnica w klasyfikacji w zakresie tych instytucji polega na tym, że w WIT klasyfikacji dokonuje się na poziomie pełnego kodu Nomenklatury scalonej (8 cyfr) lub kodu TARIC (10 cyfr), natomiast klasyfikacji w WIS i WIA dokonuje się na takim poziomie szczegółowości, jaki przewidują przepisy ustawy o VAT albo ustawy o podatku akcyzowym (Prezes Rady Ministrów, 2023a, s. 8).

Wprowadzenie tych regulacji wymagało znowelizowania: Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Ustawa, 2008), Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004a), Ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Ustawa, 2004b) oraz Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Ustawa, 1997). Nowelizacja ustawy Prawo celne pozbawiła dyrektorów izb administracji skarbowej wyznaczonych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych dotychczasowej kompetencji w zakresie spraw dotyczących WIT i WIP, przekazując ją dyrektorowi KIS (Ustawa, 2004b, art. 70 ust. 2 i 2a). Nowelizację tę uzupełnia rozszerzenie zakresu organów celnych. Od 1 lipca 2023 r. organem celnym, stosownie do swojej właściwości, jest także dyrektor KIS – jako organ pierwszej instancji w sprawach dotyczących WIT i WIP oraz jako organ odwoławczy od decyzji wydawanych w tych sprawach (Ustawa, 2004b, art. 69 ust. 1 pkt 2a; Kasiak, 2023, s. 47).

W tabeli 1 przedstawiono liczbę wydawanych wiążących informacji w Polsce w latach 2020–2022 (styczeń–maj). Z danych wynika, że najwięcej informacji jest wydawanych dla potrzeb podatku od towarów i usług, a najmniej dla poprawnego ustalenia pochodzenia towaru.

**Tabela 1. Liczba wydawanych wiążących informacji w Polsce w latach 2020–2022**

Wyszczególnienie	2020	2021	01-05.2022
WIS	8689	4215	1074
WIA	155 (85)*	99 (194)*	49 (93)*
WIT	1499	1431	603
WIP	93	52	43

\* Decyzje odmawiające wydania WIA.

Źródło: na podstawie (Prezes Rady Ministrów, 2023b, s. 8 i 9).

W dalszej części rozważania zostaną skoncentrowane na wiążących informacjach celnych już obowiązujących – WIT i WIP oraz projektowanej WIW. Wykazane zostanie przy tym także ich znaczenie dla zarządzania ryzykiem podatkowym.

### 3. Elementy kalkulacyjne i ich znaczenie dla wymiaru należności celnych i podatkowych

Zasadniczym celem instytucji wiążących informacji jest zapewnienie przejrzystości informacji celnej oraz zapewnienie równości i prawnego zabezpieczenia podmiotów gospodarczych na unijnym obszarze celnym (Czyżowicz i Gwardzińska, 2021, s. 35). Warto jednak zwrócić uwagę, że służą one także prawidłowemu stosowaniu prawa podatkowego. Elementy kalkulacyjne, w zakresie których wydaje się (lub będzie wydawać) te informacje, mają bezpośredni lub/i pośredni wpływ na wymiar należności podatkowych.

Elementy kalkulacyjne to elementy, które służą naliczaniu należności celnych i podatkowych. Zalicza się do nich:

- taryfę celną (klasyfikacja taryfowa i stawki celne),
- wartość celną oraz
- pochodzenie towarów.

Prawidłowe stosowanie elementów kalkulacyjnych ma znaczenie:

- makroekonomiczne (determinuje wysokość dochodów podatkowych i pozapodatkowych budżetu państwa i budżetu UE; cło – to głównie dochód budżetu UE, podatki – to głównie dochód budżetu państwa) oraz
- mikroekonomiczne (determinuje ciężar podatkowy i pozapodatkowy dla przedsiębiorców realizujących międzynarodowy obrót towarowy).

Elementy kalkulacyjne wpływają bezpośrednio na wysokość należności celnych, a bezpośrednio lub/i pośrednio na wysokość podatków, które należy uiścić w związku z operacją handlową z państwami trzecimi.

Bezpośrednie oddziaływanie elementów kalkulacyjnych na wysokość należności podatkowych występuje wówczas, gdy kształtują one elementy konstrukcyjne podatku, np. gdy wartość celna stanowi bazę ustalenia podstawy opodatkowania. Pośrednie oddziaływanie elementów kalkulacyjnych na wysokość należności podatkowych wynika z tego, że kształtują one bezpośrednio wysokość cła, które następnie jest wliczane w podstawę opodatkowania.

Wartość celna (konieczna do ustalenia w przypadku stawek procentowych) wpływa bezpośrednio nie tylko na wymiar należności celnych, lecz również podatkowych. Stanowi ona bowiem bazę do ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług (Ustawa, 2004a, art. 30b) oraz akcyzą, gdy przedmiotem importu są samochody osobowe (Ustawa, 2008, art. 104 ust. 1 pkt 3).

Wartość celna ma również znaczenie w przypadku:

- stosowania środków pozataryfowych,
- w statystyce obrotu handlowego,
- w przepisach dotyczących rolnictwa i rybołówstwa.

Natomiast pośrednie oddziaływanie elementów kalkulacyjnych przejawia się, gdy podstawa podatku od towarów i usług w imporcie obejmuje cła (Ustawa, 2004a, art. 29a ust. 6 oraz art. 30b), a w przypadku akcyzy cło stanowi element podstawy opodatkowania podczas importu samochodów osobowych (Ustawa, 2008, art. 104 ust. 1 pkt 3).

Zatem wiążące informacje celne wydawane w zakresie elementów kalkulacyjnych pełnią służebną funkcję zarówno względem prawa celnego, jak i prawa podatkowego, sprzyjając zarządzaniu ryzykiem celno-podatkowym.

## 4. WIT

Nomenklatura celna (Nomenklatura scalona lub TARIC) – jak już zaznaczono – jest stosowana także do celów innych niż pobieranie ceł. Klasyfikacja oraz jednolita interpretacja i stosowanie nomenklatur celnych odgrywają kluczową rolę zarówno w handlu międzynarodowym, jak i w obrocie krajowym.

Europejski System Wiążącej Informacji Taryfowej (EBTI-3) został wprowadzony w celu zapewnienia podmiotom gospodarczym pewności prawnej przy kalkulacji cen operacji przywozu lub wywozu, ułatwienia pracy administracji celnej oraz zapewnienia bardziej jednolitego stosowania wspólnej taryfy celnej. Od czasu wprowadzenia WIT w 1991 r. liczba wydawanych corocznie decyzji WIT stale wzrasta. Pod koniec 2017 r. w bazie danych EBTI-3 zgromadzono więcej niż ćwierć miliona ważnych decyzji WIT. Wszystkie wnioski o wydanie WIT oraz decyzje

WIT przechowywane są w bazie danych (EBTI-3) zarządzanej przez Komisję Europejską (Komisja Europejska, 2018, s. 9 i 10).

Instytucja WIT jest uregulowana od 2016 r. przepisami unijnego kodeksu celnego (UKC) (Rozporządzenie, 2013, art. 33 i 34) oraz przepisami rozporządzenia wykonawczego do UKC (Rozporządzenie, 2015b, art. 16–23) i rozporządzenia delegowanego (Rozporządzenie, 2015a, art. 19–22).

W Polsce wiążące informacje taryfowe – w wersji unijnej – są wydawane od 2004 r. Wiążąca informacja taryfowa jest decyzją zapewniającą jednolite i poprawne stosowanie Nomenklatury scalonej na potrzeby celne na terenie UE (dla celów obrotu towarowego z krajami trzecimi). Klasyfikacji dokonuje się na poziomie pełnego kodu CN (8 cyfr) lub kodu TARIC (10 cyfr) (Rogowska-Rajda, 2023, s. 70 i 71).

Wiążąca informacja taryfowa (WIT) to oficjalna decyzja na piśmie, ważna przez trzy lata, wydawana przez organ celny, który przeprowadza dla wnioskodawcy ocenę klasyfikacji towarów w unijnej nomenklaturze taryfowej przed przywozem (lub wywozem). WIT jest wiążąca dla wszystkich organów celnych UE i dla posiadacza decyzji. Fakt, że importer jest posiadaczem WIT, należy uwzględnić w zgłoszeniu celnym dotyczącym rodzaju towarów objętych zakresem WIT. WIT daje przedsiębiorcom pewność co do klasyfikacji towarów i przyczynia się jednolitego stosowania przepisów prawa celnego.

## 5. WIP

Pochodzenie towaru ma znaczenie dla zastosowania odpowiednich stawek lub środków polityki handlowej, gdyż są one uzależnione od kraju, z którego towar pochodzi. UE stosuje różnorodne preferencje celne w stosunku do towarów pochodzących z krajów rozwijających się i krajów, z którymi zawarła umowy o wolnym handlu. Stąd wyróżnia się preferencyjne i niepreferencyjne pochodzenie towarów.

Nabywanie pochodzenia reguluje art. 60 UKC (Rozporządzenie, 2013). Zgodnie z tą regulacją „towar całkowicie uzyskany w danym kraju lub na danym terytorium uznawany jest za pochodzący z tego kraju lub terytorium”. Natomiast

towar, w produkcję którego zaangażowane są więcej niż jeden kraj lub więcej niż jedno terytorium, uznaje się za pochodzący z kraju lub terytorium, w którym towar ten został poddany ostatniemu istotnemu, ekonomicznie uzasadnionemu przetworzeniu lub obróbce, w przedsiębiorstwie przystosowanym do tego celu, co spowodowało wytworzenie nowego produktu lub stanowiło istotny etap wytwarzania.

Przy tak zniuansowanej definicji pochodzenia towaru może być ono z jednej strony wykorzystywane do optymalizacji ciężarów związanych z handlem

międzynarodowym, a z drugiej strony może przedsiębiorcom nastęrczać wielu trudności. W celu potwierdzenia poprawności ustalenia pochodzenia przedsiębiorca może wystąpić o WIP.

Wiążąca informacja o pochodzeniu (WIP) jest decyzją administracyjną wydaną na wniosek osoby zainteresowanej. Nie zastępuje ona dokumentów potwierdzających pochodzenie towarów, ale do celów jej stosowania w kontekście konkretnej procedury celnej posiadacz decyzji WIP musi być w stanie udowodnić, że dane towary i okoliczności decydujące o nabyciu pochodzenia odpowiadają pod każdym względem towarom i okolicznościom określonym w decyzji. Tym samym decyzje WIP zapewniają podmiotom gospodarczym informacje w odniesieniu do pochodzenia towarów, ułatwiają pracę organów celnych oraz przyczyniają się do jednolitej interpretacji reguł pochodzenia (Ministerstwo Finansów, 2023, s. 2).

## 6. WIW

Decyzje w zakresie wiążących informacji są zdecydowanie wspierane w Umowie o ułatwieniach w handlu (Trade Facilitation Agreement) Światowej Organizacji Handlu i zmienionej konwencji z Kioto (Międzynarodowa konwencja dotycząca uproszczenia i harmonizacji postępowania celnego wraz z załącznikiem E.5, sporządzona w Kioto dnia 18 maja 1973 r.) przez Światową Organizację Celną. Wiążące informacje o wartości celnej wydają już różne kraje na całym świecie, m.in. USA, Kanada, Chiny, Japonia, Korea Południowa, Australia, Nowa Zelandia (Customs Business Group, 2023; Komisja Europejska, 2022, s. 1 i 2). Europejski Trybunał Obrachunkowy już w 2000 r. zalecił Komisji Europejskiej podjęcie stosownych działań legislacyjnych i administracyjnych w celu rozwiązania problemu „braku przepisów prawa wspólnotowego pozwalających na wydawanie ogólnospółnotowych decyzji w sprawie wyceny” oraz „braku bazy danych wiążących decyzji w sprawie wyceny” (Court of Auditors, 2000, s. 3). Na potrzebę wprowadzenia decyzji w sprawie ustalania wartości wskazuje również Światowa Organizacja Celną (World Customs Organization, 2015).

Według Europejskiego Trybunału Obrachunkowego (2017, s. 38 i 39) unijna decyzja w sprawie ustalania wartości byłaby oficjalną pisemną decyzją wydaną przez organ celny, zapewniającą wnioskodawcy ocenę sposobu podejścia, jakie należy przyjąć w odniesieniu do wybranego elementu wartości celnej przed przywozem przez dany okres. W decyzji wskazywano by przykładowo, jakie podejście przyjąć w odniesieniu do prowizji, taniem lub aspektów porozumienia w sprawie cen transferowych dla celów ustalania wartości celnej.

Podstawę prawną zaimplementowania takiej decyzji stanowi upoważnienie Komisji do rozszerzenia – za pośrednictwem aktu delegowanego – zakresu decyzji

w sprawie wiążących informacji, tak by odnosiły się one również do „innych elementów, na podstawie których stosowane są należności celne przywozowe lub wywozowe i inne środki dotyczące wymiany towarowej”, a więc także do kwestii związanych z ustalaniem wartości (Rozporządzenie, 2013, art. 35 i art. 36 lit. b).

Wprawdzie – jak dotąd – Komisja nie skorzystała z tego uprawnienia, jednak zaawansowane są już prace nad wiążącą informacją o wartości celnej / wiążącą informacją celną (WIW). Prace nad ustanowieniem decyzji WIW rozpoczęły się konsultacjami publicznymi, które toczyły się online od 1 marca do 8 czerwca 2018 r. Były adresowane do biznesu, organizacji samorządu gospodarczego, władz publicznych, środowisk akademickich i wszystkich zainteresowanych. Uczestnicy badania wyrazili duże zainteresowanie ewentualnym wprowadzeniem w UE decyzji WIW (86,5% ankietowanych), przy czym 68,5% ankietowanych oceniło wprowadzenie tych decyzji jako niezbędne lub potrzebne, a wśród korzyści wybierano najczęściej pewność prawną, unikanie sporów podczas odpraw celnych, zapewnienie zgodności oraz jednolite stosowanie prawa w UE. Część badanych (10,5%) uważała jednak, że wprowadzenie w UE decyzji WIW nie jest potrzebne (Czyżowicz i Gwardzińska, 2021, s. 35).

Na przełomie 2022 i 2023 r. odbyły się konsultacje w sprawie rozporządzenia wprowadzającego takie decyzje i obecnie czeka ono na przyjęcie.

Biorąc pod uwagę konieczność posiadania nowoczesnego, spójnego, informatycznego systemu zarządzania wszystkimi obowiązującymi decyzjami w Unii oraz to, że obecnie jedynie decyzje WIT zarządzane są poprzez system informatyczny – Europejską Wiążącą Informację Taryfową (EBTI), zakłada się, że zarządzanie decyzjami WIW, równoległe z decyzjami WIP, będzie wspierane również przez system informatyczny oparty na istniejącym systemie EBTI.

## 7. Wnioski

Z uwagi na wcześniejsze rozproszenie organów zaangażowanych w wydawanie wiążących informacji nadzór nad zachowaniem ich jednolitości był czasochłonny i skomplikowany, choć jest to kluczowa kwestia z punktu widzenia zabezpieczenia interesów budżetu państwa i przedsiębiorców. Ponadto przedsiębiorcy mogli mieć problemy z ustaleniem, który z organów jest właściwy do wydania danej wiążącej informacji, który jest właściwy do rozpoznania odwołania/zażalenia i który sąd jest właściwy do rozpatrzenia skargi. Uproszczenie i ujednoczenie zasad procedowania wiążących informacji mają charakter systemowy. Przyczyniają się zarówno do poprawy efektywności wydawania takich decyzji, jak i pozytywnie kształtują sytuację podatników, co służy pogłębianiu zaufania obywatela do organów podatkowych i pewności prawa.



Wiążąca informacja o wartości celnej uważana jest za obszar na ogół bardziej złożony niż klasyfikacja taryfowa i pochodzenie, co może tłumaczyć ciągły brak takiego instrumentu. Pozytywnie należy zatem ocenić zaawansowanie prac nad wiążącą informacją o wartości celnej. Jej implementacja zwiększy przejrzystość i pewność prawa oraz przyczyni się do zgodności i jednolitości w zakresie ustalania wartości celnej, co będzie korzystne dla przedsiębiorców, organów celnych oraz interesów finansowych UE i poszczególnych państw członkowskich.

## Bibliografia

- Court of Auditors. (2000). Special Report No 23/2000 concerning valuation of imported goods for customs purposes (customs valuation), together with the Commission's replies (OJ C 84 z 14.03.2021). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52000SA0023>
- Customs Business Group. (2023). Binding Valuation Information (BVI) Decisions [niepubl. prezentacja].
- Czyżowicz, W. i Gwardzińska, E. (2021). Wartość celna towarów. *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 7(299), 31–39. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.0502>
- Europejski Trybunał Obrachunkowy. (2017). *Procedury przywozu – luki w ramach prawnych i nieskuteczne wdrażanie wpływają negatywnie na interesy finansowe UE. Sprawozdanie specjalne nr 19/2017*. [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17\\_19/SR\\_CUSTOMS\\_PL.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_19/SR_CUSTOMS_PL.pdf)
- Kasiak, Ł. (2023). Konsolidacja wydawania wiążących informacji, *Temidium*, 2, 41–47.
- Komisja Europejska. (2018, 21 grudnia). *Wytyczne administracyjne dotyczące procesu wydawania decyzji w sprawie wiążącej informacji taryfowej*. [https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/12585854/WIT\\_wytyczne](https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/12585854/WIT_wytyczne)
- Komisja Europejska. (2022). *Projekt rozporządzenia delegowanego. Decyzje w sprawie wiążących informacji o wartości celnej – włączenie do prawodawstwa UE i uproszczenie formalności celnych*. <https://tiny.pl/d5z2m>
- Lasiński-Sulecki, K. i Sławińska-Choryło, T. (2022). SLIM VAT po raz trzeci. Analiza pozostałych zmian w VAT oraz w innych przepisach prawa. *Przegląd Podatkowy*, 11, 22–27.
- Międzynarodowa konwencja dotycząca uproszczenia i harmonizacji postępowania celnego wraz z załącznikiem E.5, sporządzona w Kyoto dnia 18 maja 1973 r. (Dz. U. z 1980 r. Nr 12, poz. 38).
- Ministerstwo Finansów. (2023). *Wytyczne dotyczące wiążącej informacji o pochodzeniu (WIP)*. [https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/12585854/Wytyczne\\_wi%C4%85%C5%BC%C4%85ca+informacja+o+pochodzeniu\\_WIP](https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/12585854/Wytyczne_wi%C4%85%C5%BC%C4%85ca+informacja+o+pochodzeniu_WIP)
- Pogroszewska, M. (2023, 3 lipca). *Wiążące Informacje Stawkowe są od lipca bezpłatne*. <https://www.prawo.pl/podatki/wiazace-informacje-stawkowe-od-lipca-bezplatne,522020.html>

- Prezes Rady Ministrów. (2023a, 8 lutego). *Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw* (druk nr 3025). <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/0B5890A6207D5D10C125895700329BB0/%24File/3025.pdf>
- Prezes Rady Ministrów. (2023b, 8 lutego). Ocena skutków regulacji. W: *Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw* (druk nr 3025). <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/0B5890A6207D5D10C125895700329BB0/%24File/3025.pdf>
- Rogowska-Rajda, B. (2023). Czy weryfikacja klasyfikacji celnej lub statystycznej jest możliwa w ramach instytucji interpretacji indywidualnej? *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, 2, 63–86.
- Rozporządzenie. (2013). Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (przekształcenie) (Dz. Urz. UE L 269/1 z 10.10.2013). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32013R0952>
- Rozporządzenie. (2015a). Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz. Urz. UE L 343/1 z 29.12.2015, ze zm.). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32015R2446>
- Rozporządzenie. (2015b). Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 343/558 z 29.12.2015, ze zm.). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32015R2447>
- Ustawa. (1992). Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.).
- Ustawa. (1997). Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.).
- Ustawa. (2004a). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- Ustawa. (2004b). Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1590 ze zm.).
- Ustawa. (2008). Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1542 ze zm.).
- Ustawa. (2019). Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 948).
- Ustawa. (2023). Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2023 r., poz. 1059 ze zm.).
- World Customs Organization. (2015). *Revenue Package. Practical Guidelines For Valuation Control*. <https://www.optimum.com.ua/wp-content/uploads/2018/12/16-Practical-Guidelines-for-Valuation-Control-2015-FINAL-EN.pdf>



## Część 2

### ZMIANY I WYZWANIA PRAWA CELNEGO



## Rozdział 4

# PRZYCZYNEK DO HISTORII UPROSZCZEŃ CELNYCH W POLSCE (1997–2023)

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/4>

 **Piotr Sienkiewicz**

Rusak Business Services Sp. z o.o.  
piotr.jerzy.sienkiewicz@gmail.com

## Contribution to the history of customs simplifications in Poland (1997–2023)

### Abstract

**Purpose:** The study analyses the history and the peculiarities of the current system of customs simplifications in Poland and offers proposals for the use of automation of customs processes as a simplification for honest economic operators to reduce the losses related to the planned cancellation of simplified procedure in export.

**Design/methodology/approach:** general scientific methods (analysis, synthesis, comparison, description); private and academic (interpretation, formal–legal).

**Findings:** The study findings have provided argument for the critical need and relevance to find solutions ensuring the supply chain fluence and simplified movement of goods in export. The author proves that Polish customs administration should develop automated systems based on best practice that use risk management to identify cargo that pose a potential risk to security and release all other shipments for export without undue delay.

**Keywords:** customs, simplified procedure, export declaration, brokerage.

## 1. Wstęp

Pod koniec lat 80. XX w. Polska stała się areną ogromnych przemian społeczno-politycznych. Odejście od zasad gospodarki nakazowo-rozdzielczej i przyjęcie zasad wolnego rynku znalazło swoje odbicie również w handlu międzynarodowym. Podczas gdy w czasach realnego socjalizmu obrót towarowy z zagranicą

### Sugerowane cytowanie:

Sienkiewicz, P. (2024). Przyczynek do historii uproszczeń celnych w Polsce (1997–2023). W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Prawo i ryzyko celne* (s. 61–70). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/4>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

mogły prowadzić wyłącznie koncesjonowane podmioty państwowe – centrale handlu zagranicznego, polski Sejm już 28 grudnia 1989 r. uchwalił ustawę Prawo celne, której art. 3 stanowił, że „obróć towarowy z zagranicą jest dozwolony każdemu na równych prawach, z zachowaniem warunków i ograniczeń określonych w przepisach prawa i umowach międzynarodowych” (Ustawa, 1989). Efektem tych zmian było pojawienie się licznych podmiotów prywatnych dokonujących obrotu towarowego z zagranicą, jak i znaczne zwiększenie liczby zgłoszeń celnych, co wymuszało rozwój struktur organów celnych. Na przykład w roku 1990 w Urzędzie Celnym we Wrocławiu funkcjonowało 10 komórek organizacyjnych wewnętrznych oraz 16 oddziałów i posterunków celnych, a łączna liczba zatrudnionych funkcjonariuszy celnych wynosiła 288. W roku 2000 w strukturach tego samego urzędu celnego było już 30 komórek wewnętrznych oraz 37 komórek zewnętrznych przy ogólnej liczbie zatrudnionych 965 funkcjonariuszy (Izba Celna we Wrocławiu, 2015).

Pomimo rozwoju struktur organów celnych i znacznego wzrostu liczby zatrudnionych funkcjonariuszy celnych jedną z bolączek polskiej gospodarki lat 90. XX stulecia były długie kolejki oczekujących na odprawę celną, zarówno w oddziałach granicznych, jak i w placówkach wewnętrznych. Fakt, że jadący z zachodniej Europy kierowca ciężarówki spędzał kilkadziesiąt godzin w oczekiwaniu na przekroczenie granicy niemiecko-polskiej, a następnie kolejnych kilka lub kilkanaście godzin w oczekiwaniu na odprawę ostateczną (dopuszczenie towaru do obrotu) w wewnętrznym oddziale celnym (lub odwrotnie, w przypadku wywozu z Polski), stanowił istotny problem dla wszystkich uczestników obrotu towarowego z zagranicą – importerów, eksporterów, przewoźników, ale również dla służb granicznych. Kiedy zatem w 1997 r. podjęte zostały prace legislacyjne nad nową ustawą, mającą na celu kompleksowe uregulowanie tematyki celnej w Polsce, autorzy ustawy postanowili sięgnąć po niektóre rozwiązania dotyczące uproszczeń celnych, stosowane w tym czasie we Wspólnocie Europejskiej, które mogłyby usprawnić obsługę celną operacji transgranicznych.

## **2. Uproszczenia przewidziane w Kodeksie celnym z 1997 roku**

### **2.1. Regulacje obowiązujące we Wspólnocie Europejskiej**

Uchwalona przez Sejm w dniu 9 stycznia 1997 r. ustawa Kodeks celny (Ustawa, 1997) była w dużej mierze wzorowana na obowiązującym wówczas (od 1 stycznia 1994 r.) we Wspólnocie Europejskiej rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającym Wspólnotowy Kodeks Celny

(Rozporządzenie, 1992, dalej: WKC). Rozporządzenie to przewidywało w art. 76 ust. 1 trzy formy uproszczeń w zakresie składania zgłoszeń celnych. Mianowicie zgłoszenie celne mogło nie zawierać niektórych elementów określonych w art. 62 ust. 1 WKC lub można było nie dołączać do niego niektórych dokumentów określonych w art. 62 ust. 2 WKC. Zamiast zgłoszenia określonego w art. 62 WKC dopuszczalne było również złożenie dokumentu handlowego lub urzędowego wraz z wnioskiem o objęcie towarów daną procedurą. Ostatnim rodzajem uproszczeń wymienionych w art. 76 ust. 1 WKC było zgłoszenie towarów do danej procedury poprzez wpisanie towarów do ewidencji; w tym przypadku organy celne mogły zwolnić zgłaszającego z obowiązku przedstawienia towarów organom celnym. W praktyce największą popularność zyskała ta ostatnia forma uproszczeń, zwana w języku branżowym „procedurą wpisu do rejestru” lub „procedurą w miejscu”.

## 2.2. Rozwiązania przyjęte w ustawie Kodeks celny (1997 r.)

Regulacje wspólnotowe znalazły swoje odzwierciedlenie w art. 80 § 1 ustawy Kodeks celny (Ustawa, 1997). Przepis ten stanowił, że upraszczanie czynności niezbędnych do objęcia towarów procedurą celną następuje poprzez:

- zgłoszenie celne uproszczone,
- złożenie dokumentów handlowych lub urzędowych z wnioskiem o objęcie towarów procedurą celną,
- wpisanie towarów do rejestrów prowadzonych przez osobę posiadającą pozwolenie na stosowanie procedury uproszczonej.

W art. 79 ustawy Kodeks celny zostały z kolei określone warunki, które musiał spełnić podmiot ubiegający się o pozwolenie na stosowanie procedury uproszczonej (upraszczanie czynności niezbędnych do objęcia towarów procedurą celną).

Ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 1998 r. i obowiązywała (z uwzględnieniem 27 późniejszych zmian) do momentu akcesji Polski do Wspólnoty Europejskiej 1 maja 2004 r.

Podobnie jak w innych krajach Wspólnoty, tak i w Polsce największą popularnością cieszyła się procedura wpisu do rejestru (procedura w miejscu). Do celów dokonywania zgłoszeń celnych do procedury wywozu posiadacz pozwolenia otrzymywał od organów celnych plombownicę, pozwalającą na samodzielne zakładanie zamknięć celnych na środki transportu. W pozwoleniu opisane były parametry pieczęci, którą należało ostemplować zgłoszenie celne do procedury wywozu, a także inne reguły, do których musiał stosować się jego posiadacz, w tym liczne ograniczenia co do rodzaju towarów, które mogły być obejmowane procedurą uproszczoną. OrganY celne przeprowadzały regularne kontrole, mające na celu ustalenie, czy warunki określone w pozwoleniach są dotrzymywane, a w przypadku stwierdzenia poważnych lub powtarzających się naruszeń pozwolenia były cofane.



Druga połowa lat 90. XX w. przyniosła dalszą rozbudowę organów celnych w Polsce, wzrost doświadczenia i podniesienie kompetencji funkcjonariuszy zatrudnianych na masową skalę w okresie boomu eksportowo-importowego po liberalizacji przepisów w 1989 r. Wraz z wprowadzonymi w 1998 r. uproszczeniami dało to efekt w postaci usprawnienia obsługi celnej przedsiębiorców, jakkolwiek jeszcze w pierwszych latach XXI w. czas oczekiwania na odprawę celną na granicy Polski z Niemcami wynosił niekiedy nawet kilkadziesiąt godzin (PAP, 2002).

### 2.3. Przygotowania do akcesji Polski do Wspólnoty Europejskiej (lata 2003 i 2004)

Planowana akcesja Polski do Wspólnoty Europejskiej wymagała wdrożenia przed 1 maja 2004 r. systemu informatycznego obsługującego zgłoszenia celne. Wdrażanie systemu CELINA rozpoczęło się 1 kwietnia 2003 r., przy czym za jego funkcjonowanie była odpowiedzialna Izba Celna w Krakowie, w ramach której utworzony został zespół wykonawczy do spraw wdrożenia, rozwoju i nadzoru nad eksploatacją Systemu Obsługi Deklaracji Celina w jednostkach organizacyjnych administracji celnej (Herasymenko, 2016).

System CELINA był dostępny w aplikacji WEB-CEL (dla procedur standardowych) oraz CELINA OPUS (dla procedur uproszczonych), przy czym dostęp do systemu był też możliwy poprzez tzw. Wrota Celne (stronę WWW). W pierwszych miesiącach po uruchomieniu istniała również możliwość przesyłania zgłoszeń do systemu za pośrednictwem poczty elektronicznej, a nawet poprzez dostarczenie do urzędu celnego dyskietki z odpowiednim plikiem. Dopuszczalne było także składanie zgłoszenia w formie dokumentu papierowego, z którego dane były w takim przypadku wprowadzane do systemu CELINA przez funkcjonariusza celnego. Większość użytkowników korzystała z możliwości wysyłania zgłoszeń do systemu za pośrednictwem odpowiednich aplikacji, traktując inne opcje dostępu jako możliwe do zastosowania w sytuacjach awaryjnych.

Zmiany, które rozpoczęły się w 2003 r. wdrożeniem systemu CELINA, miały dla procedur uproszczonych w Polsce fundamentalne znaczenie. Dopóki dokonywanie zgłoszeń celnych w procedurze uproszczonej odbywało się bez elektronicznej wymiany danych, organy celne nie dysponowały na bieżąco informacjami na temat odbywających się w danym momencie odpraw celnych, a kontrola była możliwa wyłącznie *ex post*, po zwolnieniu towaru do danej procedury. Od chwili wdrożenia systemu CELINA udział procentowy danych przekazywanych organom celnym w czasie rzeczywistym był coraz większy, a papierowy obieg dokumentów został zredukowany do „procedury awaryjnej”, czyli sytuacji, w której system był przez dłuższy czas niedostępny. Tym samym organy celne znały szczegóły dotyczące towaru obejmowanego daną procedurą celną już na etapie dokonywania zgłoszenia celnego, zamiast – jak poprzednio w przypadku procedur uproszczonych – na

etapie kontroli poprawności dokonanych już zgłoszeń. Ta fundamentalna zmiana pozwoliła na bardziej skuteczną, bo prowadzoną w czasie rzeczywistym, analizę ryzyka przez organy celne oraz zwiększyła możliwości prowadzenia skutecznego dozoru i kontroli celnej.

Elektronizacja procesu odprawy celnej w procedurze uproszczonej przyniosła w efekcie wprowadzenie do pozwoleń na stosowanie procedur uproszczonych „timerów”, tj. określenia maksymalnego czasu, po którym towar zostawał z automatu zwolniony do danej procedury celnej, jeżeli organy celne nie zdecydowały o przeprowadzeniu jego kontroli lub nie zareagowały w inny sposób. Początkowo czas na reakcję był określony w godzinach i wynosił 2 do 3 godzin od momentu wysłania stosownych komunikatów (plików). W miarę coraz lepszego działania systemów oraz dalszej automatyzacji procesów związanych z przyjęciem zgłoszenia celnego przez organy celne czas ten ulegał skróceniu, aby ostatecznie dla niektórych podmiotów osiągnąć wartość od 15 do 30 minut.

### 3. Uproszczenia celne po akcesji Polski do Wspólnoty Europejskiej

Przystąpienie Polski do Wspólnoty Europejskiej miało niewielki wpływ na praktyczne stosowanie uproszczeń celnych. Jakkolwiek zmianie uległy podstawy prawne, na których oparte były funkcjonujące pozwolenia, to należy uwzględnić, że ustawa Kodeks celny, która obowiązywała w od 1 stycznia 1998 r. do 30 kwietnia 2004 r., powieliała w praktyce w całości rozwiązania wspólnotowe w tej materii. Zatem choć zmieniała się litera prawa, to jego duch pozostał ten sam co w poprzednim stanie prawnym.

Jakość obsługi klienta przez organy celne zdecydowanie się poprawiła. Kolejki ciężarówek oczekujących na odprawę celną można było odtąd napotkać wyłącznie na drogach prowadzących do granic zewnętrznych, a na odprawę celną w urzędach celnych wewnątrz kraju trzeba było poświęcić od kilkunastu minut do kilku godzin.

Członkostwo Polski we Wspólnocie Europejskiej przyniosło jednakże znaczące ograniczenia w dostępie klientów do usług świadczonych przez polską administrację celną. W 2013 r. związki zawodowe Służby Celnej oszacowały, że „po wejściu Polski do UE z 67 urzędów celnych pozostało 52, a z 277 oddziałów celnych – 175” (Wojciechowski, 2013). W następnych latach likwidowane były kolejne oddziały celne. O ile wzdłuż granicy wschodniej liczba placówek Służby Celnej uległa tylko niewielkiej redukcji, o tyle w zachodniej części kraju odległości pomiędzy najbliższymi oddziałami celnymi nierzadko przekraczają obecnie 100 km (np. Piła – Gorzów Wlkp.: 120 km; Gorzów Wlkp. – Szczecin: 110 km; Świecko – Nowy Tomyśl: 115 km). Skrócił się również czas pracy poszczególnych

oddziałów celnych, np. obecnie obsługa klienta przez Oddział Celny w Poznaniu jest w pełnym zakresie możliwa wyłącznie od poniedziałku do piątku w godzinach od 7:30 do 15:30, a od godz. 15:30 do 19:30 (pon.–pt.) wyłącznie w zakresie eksportu. Ponieważ tego typu ograniczenia są nie do zaakceptowania w realiach współczesnych łańcuchów dostaw, naturalne stało się dążenie do zastępowania odpraw celnych w procedurze standardowej odprawami w procedurach uproszczonych. Przy czym alternatywą dla odprawy celnej w oddziale celnym może tu być jedynie procedura wpisu do rejestru (art. 182 unijnego kodeksu celnego, dalej: UKC; Rozporządzenie, 2013), ponieważ uproszczenie, o którym mowa w art. 166 UKC (zgłoszenie uproszczone), wymaga przedstawienia towaru organowi celnemu – nie może zatem odbyć się poza godzinami urzędowania właściwego organu.

Z wymienionych powodów procedura uproszczona w wywozie, realizowana na podstawie uproszczeń przewidzianych w art. 182 UKC (procedura wpisu do rejestru), stała się dla polskich eksporterów niezwykle cennym narzędziem, pozwalającym na szybkie i bezproblemowe załatwianie formalności celnych. Z informacji przekazanej dziennikowi „Rzeczpospolita” przez Wydział Prasowy (Biuro Informacji i Promocji) Ministerstwa Finansów 7 listopada 2023 r. wynika, że liczba wszystkich zgłoszeń wywozowych od 1 stycznia do 31 października 2023 r. wyniosła 3 275 229, z czego zgłoszeń w ramach procedury w miejscu było 1 883 626, co daje stosunek procentowy 57,51% zgłoszeń w procedurze uproszczonej w odniesieniu do 42,49% zgłoszeń celnych złożonych w procedurze standardowej.

### **Likwidacja procedury uproszczonej (wpisu do rejestru) w wywozie**

Decyzją wykonawczą Komisji (UE) 2019/2151 z dnia 13 grudnia 2019 r. ustanawiającą program prac dotyczący rozwoju i wdrażania systemów teleinformatycznych przewidziany w unijnym kodeksie celnym (Decyzja, 2019) określono, że do 1 grudnia 2023 r. w krajach członkowskich UE powinien zostać wdrożony Automatyczny System Eksportu (AES) w ramach UKC. W momencie pełnego wdrożenia nowego systemu wszystkie pozwolenia na uproszczenia stosowane zgodnie z art. 182 UKC powinny zostać zmienione, cofnięte lub dostosowane do przepisów UKC, jeśli spełniają warunki określone w art. 150 ust. 4 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Rozporządzenie, 2015).

Zgodnie z art. 150 ust. 4 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. oraz korespondującymi z nimi przepisami art. 245 ust. 1 tego samego rozporządzenia o nowego typu pozwolenia będą mogli się ubiegać jedynie eksporterzy bardzo wąskiej grupy towarów: energii elektrycznej,

towarów wywożonych rurociągami, przesyłek z korespondencją, towarów przemieszczanych zgodnie z postanowieniami aktów Światowego Związku Pocztowego i tym podobnych nietypowych przesyłek. Tym samym nowy typ pozwoleń w żaden sposób nie może zastąpić stosowanych dotychczas na tak szeroką skalę mechanizmów.

16 listopada 2023 r. na platformie PUESC ukazał się komunikat informujący, że wdrożenie nowego systemu zostało przesunięte na maj 2024 r. (Ministerstwo Finansów, 2023). Następnie podczas webinaru zorganizowanego przez Departament Cei Ministerstwa Finansów 15 marca 2024 r. przekazana została informacja, że wdrożenie systemu AES/NCTS2 PLUS nastąpi ostatecznie 31 października 2024 r., jednocześnie z wdrożeniem systemów AIS/IMPORT PLUS oraz NCTS2 PLUS.

13 listopada 2023 r. na łamach „Rzeczpospolitej” zamieszczona została wypowiedź anonimowego przedstawiciela Ministerstwa Finansów, tłumaczącego, w jaki sposób polska administracja celna planuje złagodzić skutki wprowadzanych zmian: „Będzie możliwe dokonywanie zgłoszeń standardowych w miejscach uznanych (tj. przeznaczonych do odpraw – red.), bez fizycznej obecności funkcjonariusza w miejscu przedstawienia towaru”, jak również „w zależności od zdiagnozowanych potrzeb w niektórych oddziałach celnych może zostać wprowadzona całodobowa obsługa zgłoszeń, w innych natomiast wydłużone godziny pracy” (Rochowicz, 2023).

Gdyby realizowane dotąd w ramach procedury wpisu do rejestru zgłoszenia wywozowe miały być po jej likwidacji realizowane w procedurze standardowej, oznaczałoby to, że polska Służba Celno-Skarbowa musiałaby sobie poradzić (bez znaczących wzmocnień kadrowych) z wolumenem dodatkowych 2 mln zgłoszeń wymagających manualnej pracy funkcjonariusza KAS w stosunku do stanu obecnego, co można szacować na około 30-procentowy wzrost w stosunku do obecnej liczby odpraw realizowanych w ten sposób.

Wydaje się zatem prawdopodobne, że po wdrożeniu systemów AES/NCTS2 PLUS może dojść w Polsce do zakłócenia płynności odpraw celnych, i to zarówno w procedurach wywozowych, jak i w imporcie, ponieważ nadmierne obłożenie organów celnych pracą w zakresie zgłoszeń do procedury wywozu będzie na pewno negatywnie wpływać na ich ogólną wydajność. W szczególności po pełnym wdrożeniu nowego systemu eksporterzy mogą napotkać na takie problemy jak:

1. Brak możliwości zgłoszenia towaru do procedury wywozu poza godzinami pracy/dyżuru Centrum Urzędowego Dokonywania Odpraw (CUDO).
2. Nieprzewidywalny czas odprawy celnej, możliwe kolejki.
3. Infrastruktura istniejących oddziałów celnych może okazać się niewystarczająca.
4. Istniejące miejsca wyznaczone oraz miejsca uznane mogą się okazać zbyt małe w stosunku do zwiększonych potrzeb (w związku z wydłużeniem czasu potrzebnego na odprawę celną).

## 4. Wnioski

Planowana przez Komisję Europejską likwidacja procedury uproszczonej w wywozie, realizowanej na podstawie przepisów art. 182 UKC, wzbudziła w branży celnej oraz wśród polskich eksporterów i przewoźników początkowo niedowierzanie, a następnie powszechne oburzenie. W kularowych rozmowach i na forach publicznych Komisję Europejską podejrzewano o różnego rodzaju niskie pobudki, które miały nią kierować przy podejmowaniu decyzji w tej materii. Departament Cł Ministerstwa Finansów starał się powstrzymać od komentarzy na ten temat, jednak nieoficjalnie pojawiały się sugestie, że polska administracja celna jest w tej sprawie ubezwłasnowolniona i skazana na wykonywanie dyktatu stanowionego w strukturach UE prawa. Na przykład w odpowiedzi na zapytanie Polskiej Izby Spedycji i Logistyki zastępca dyrektora Departamentu Cł Piotr Szewczuk odpowiedział pismem nr DC7.8813.68.2022 z dnia 24 sierpnia 2022 r., że

zagadnienie dotyczące zmiany realizacji pozwoleń na wpis do rejestru zgłaszającego w wywozie, po końcu okresu przejściowego, jest nam znane. Zdajemy sobie sprawę z problemów, które mogą powstać wraz z wygaśnięciem obecnie obowiązujących pozwoleń na wpis do rejestru zgłaszającego w procedurach wywozowych. Dlatego pracujemy nad koncepcją rozwiązań, które będą satysfakcjonujące dla środowiska eksporterów (Dyrektor Departamentu Cł, 2022).

Wydaje się, że wysoka temperatura prowadzonych na przedmiotowy temat sporów spowodowała, że w Polsce nie pochyłono się należycie nad intencjami Komisji Europejskiej, które przyświecały jej przy podejmowaniu owych, na pierwszy rzut oka kontrowersyjnych, decyzji. Tymczasem intencje te zostały wyraźnie określone w treści decyzji wykonawczej Komisji z dnia 29 kwietnia 2014 r. ustanawiającej program prac związanych z unijnym kodeksem celnym (2014/255/UE) (Decyzja, 2014). W części II cytowanego dokumentu pt. „Program prac związanych z unijnym kodeksem celnym” znajduje się punkt 9 pt. „Automatyczny system eksportu (AES) w ramach UKC”, zawierający następujące wyjaśnienie:

Celem projektu jest dalsze rozwijanie istniejącego systemu kontroli eksportu, a w konsekwencji wdrożenie pełnego zautomatyzowanego systemu eksportu, który obejmowałby wymogi operacyjne dotyczące procesów i danych wynikających z unijnego kodeksu celnego [...]. Zautomatyzowany system eksportu jako taki będzie umożliwiać pełną automatyzację procedur eksportowych oraz formalności stosowanych przy wywozie.

Na podstawie przywołanego cytatu należy domniemywać, że Komisja Europejska doszła do wniosku, iż przy obecnym zaawansowaniu technologicznym procedura uproszczona w wywozie, realizowana metodami technicznymi opracowanymi w roku 1992, jest przeżytkiem. I faktycznie, obecnie papierowe wydruki zgłoszeń wywozowych stemplowane specjalną pieczęcią i wręczane kierowcom wydają się rozwiązaniem zupełnie archaicznym. W zamian Komisja Europejska zaproponowała

w jednoznaczny sposób w pełni zautomatyzowany system, pozwalający na bezobsługowe zwalnianie towarów do procedury wywozu, w sytuacji, w której analiza ryzyka wykaże, że nie zachodzi potrzeba przeprowadzenia bardziej zaawansowanych form kontroli. Z natury rzeczy taki system nie wymagałby co do zasady ingerencji człowieka, poza wcześniejszym określeniem granic akceptowalnego ryzyka w kilku podstawowych aspektach, takich jak: kraje przeznaczenia, towary podatne na wystąpienie oszustw, karuzel podatkowych itp., ograniczenia co do wartości towarów, które mogą być zwolnione do procedury wywozu bez manualnej akceptacji funkcjonariusza celnego itp. W naturalny sposób w tej analizie ryzyka powinny również zostać uwzględnione podmioty szczególnie wiarygodne, np. posiadacze statusu AEO, jak i podmioty o niskiej wiarygodności, takie jak przedsiębiorcy, którzy w przeszłości dopuszczali się wykroczeń lub przestępstw celnych i/lub podatkowych. Na końcu powinien się jeszcze pojawić w tym mechanizmie element kontroli losowych, na podobieństwo kontroli bezpieczeństwa przeprowadzanych na lotniskach, gdzie nawet wyjątkowo poważnie i wiarygodnie wyglądający pasażer może zostać wytypowany do kontroli przez automat losujący, bez prawa do odstąpienia od tejże kontroli. Oczywiście jest również, że wystąpienie jakiegokolwiek czynnika ryzyka w stopniu przekraczającym akceptowalny poziom lub też wskazanie losowe przesyłki powinno oznaczać bezwzględne zatrzymanie towaru do dyspozycji właściwego organu celnego w celu podjęcia dalszych działań kontrolnych.

Ironią losu jest to, że polskie organy celne podobnego rodzaju mechanizmy stosują obecnie na szeroką skalę w przypadku procedury uproszczonej, szczególnie realizowanej poza godzinami pracy właściwego urzędu celnego. Wszystkim, czego potrzebują teraz polscy przedsiębiorcy, jest adaptacja tego mechanizmu na potrzeby procedury standardowej, co wydaje się nie być trudnym zadaniem z punktu widzenia niezbędnych do tego zasobów technicznych czy też kwestii proceduralnych.

Poszukiwanie rozwiązań problemu likwidacji procedury uproszczonej w wywozie poprzez przedstawiane wcześniej propozycje („w zależności od zdiagnozowanych potrzeb w niektórych oddziałach celnych może zostać wprowadzona całodobowa obsługa zgłoszeń, w innych natomiast wydłużone godziny pracy” – Rochowicz, 2023) wskazuje na brak zrozumienia przez polską administrację celną istoty problemu oraz (prawdopodobnie) na niedostateczną jakość dialogu polskich organów celnych z Komisją Europejską.

## Bibliografia

- Decyzja. (2014). Decyzja wykonawcza Komisji (UE) z dnia 29 kwietnia 2014 r. ustanawiająca program prac związanych z unijnym kodeksem celnym (2014/255/UE) (Dz. Urz. UE L 134/46 z 7.05.2014).

- Decyzja. (2019). Decyzja wykonawcza Komisji (UE) 2019/2151 z dnia 13 grudnia 2019 r. ustanawiająca program prac dotyczący rozwoju i wdrażania systemów teleinformatycznych przewidziany w unijnym kodeksie celnym (Dz. Urz. UE L 325/168 z 16.12.2019).
- Dyrektor Departamentu Cel. (2022). Pismo nr DC7.8813.68.2022 z dnia 24 sierpnia 2022 r. [niepubl.].
- Herasymenko, V. (2016). Administracja celna jako element struktury administracji publicznej po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. *Rocznik Administracji Publicznej*, 2, 291–312.
- Izba Celna we Wrocławiu. (2015). *Historia cła na Dolnym Śląsku*. <https://tiny.pl/dfmhm>
- Ministerstwo Finansów. (2023). *Wdrożenie NCTS2 PLUS*. <https://tiny.pl/dfmh9>
- PAP. (Polska Agencja Prasowa). (2002, 9 marca). *Laweciarze szturmują granice*. [https://wiadomosci.wp.pl/laweciarze-szturmuj-granice-6109013372933249a?utm\\_source=combreak](https://wiadomosci.wp.pl/laweciarze-szturmuj-granice-6109013372933249a?utm_source=combreak)
- Rochowicz, P. (2023, 13 listopada). Czy to koniec uproszczeń w eksporcie. Obawy przed 1 grudnia. *Rzeczpospolita*. <https://www.rp.pl/podatki/art39392691-czy-to-koniec-uproszczen-w-eksporcie-obawy-przed-1-grudnia>
- Rozporządzenie. (1992). Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 302 z 19.10.1992).
- Rozporządzenie. (2013). Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (przekształcenie) (Dz. Urz. UE L 269/1 z 10.10.2013). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32013R0952>
- Rozporządzenie. (2015). Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz. Urz. UE L 343/1 z 29.12.2015, ze zm.). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32015R2446>
- Ustawa. (1989). Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. Prawo celne (Dz. U. z 1989 r. Nr 75, poz. 445).
- Ustawa. (1997). Ustawa z dnia 9 stycznia 1997 r. Kodeks celny (Dz. U. z 1997 r. Nr 23, poz. 117).
- Wojciechowski, T. (2013, 13 czerwca). Celnicy skarżą się na absurdy likwidacji swoich oddziałów. *Dziennik Gazeta Prawna*. <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/7-11219,celnicy-skarza-sie-na-absurdy-likwidacji-swoich-oddzialow.html>

## Rozdział 5

# MECHANIZM GRANICZNEGO PODATKU WĘGLOWEGO (CBAM) W POLSCE

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/5>

**Patrycja Niemczyk**

SWLEX Sp. z o.o.  
patrycja.niemczyk@swlex.pl

## Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) in Poland

### Abstract

**Purpose:** The introduction of the Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) in Poland heralds a new era in environmental policy and trade dynamics. This chapter delves into the objectives of CBAM within the Polish context, examining its potential impact on the national economy, trade relations, and environmental commitments. Employing a comprehensive analysis, the chapter evaluates the methods by which CBAM aims to level the playing field for domestic industries while encouraging entities importing high-emission goods to develop and adopt rigorous carbon emission reduction strategies. Preliminary findings underscore the mechanism's potential to bolster Poland's green transition, albeit with reservations regarding challenges associated with the implementation of CBAM by entities importing high-emission goods and the resulting oversight and administrative sanctions.

**Design/methodology/approach:** In the presented work, a qualitative approach was employed, focusing on the analysis of legal regulations related to the CBAM mechanism. The study is primarily based on a meticulous examination of legal documents. Additionally, an analysis of practical challenges associated with the implementation of CBAM in the context of real market cases was conducted to understand the potential challenges and benefits associated with this mechanism.

**Findings:** During the analysis of the implementation of CBAM obligations, several practical challenges emerged that significantly impact the entities subject to these requirements. From a practical standpoint, many entities face hurdles in securing accurate data on emissions from their supply chains. This lack of readily available information complicates the process of compliance and introduces uncertainties in reporting. Another notable challenge is the ambiguity surrounding the transition period. The absence of clear guidelines or established procedures adds to the complexity, leaving these entities uncertain about the appropriate methods and sources for data collection. Addressing these challenges will require concerted efforts, clear guidance, and potentially revised strategies to ensure effective and efficient compliance.

**Keywords:** CBAM, carbon adjustment, trade relations, environmental policy, green transition, compliance.

### Sugerowane cytowanie:

Niemczyk, P. (2024). Mechanizm granicznego podatku węglowego (CBAM) w Polsce. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Prawo i ryzyko celne* (s. 71–84). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/5>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe



## 1. Wstęp

W ostatnich latach można zaobserwować dynamiczny rozwój podejścia ESG (*environmental, social, governance*) w sferze zarządzania przedsiębiorstwami oraz strategii inwestycyjnych. Pierwotnie postrzegane jako aspekty związane ze zrównoważonym rozwojem i etyką biznesu, obecnie ESG stało się integralnym elementem planowania korporacyjnego i decyzji inwestycyjnych na globalną skalę. Rosnąca społeczna świadomość i eskalacja wyzwań wynikających ze zmian klimatycznych nakłaniają przedsiębiorstwa oraz instytucje finansowe do implementacji i uwzględniania czynników ESG we wszystkich sferach ich operacyjności.

W tym kontekście inwestorzy coraz bardziej zwracają uwagę na wskaźniki ESG jako kluczowe kryterium oceny atrakcyjności inwestycji. Widoczna presja społeczna oraz rosnące oczekiwania klientów i konsumentów motywują firmy do podejmowania działań mających na celu pozytywny wpływ na środowisko naturalne, społeczeństwo i aspekty prowadzenia działalności gospodarczej. Wskazany trend znajduje odzwierciedlenie w obszarze legislacyjnym, czego konsekwencją jest zmiana, polegająca na wprowadzeniu rygorystycznych regulacji dotyczących raportowania ESG i wymogów związanych z osiągnięciem celów zrównoważonego rozwoju.

W rozdziale przeprowadzono analizę granicznego podatku węglowego w kontekście obserwowanych zmian polityki klimatycznej z uwzględnieniem znaczenia czynników ESG dla nowoczesnego biznesu i innowacyjnych inwestycji, a także wpływu regulacji dotyczących klimatu na płaszczyznę legislacyjną i ekonomiczną.

## 2. Europejski mechanizm dostosowania cen CO<sub>2</sub> na granicy

Z dniem 1 października 2023 r. zaczęły obowiązywać przepisy dotyczące mechanizmu dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub>, zwanego CBAM (*Carbon Border Adjustment Mechanism*). Jest to element realizowanego przez Unię Europejską (UE) programu „Fit for 55”, który stanowi jeden z trzech filarów systemu wdrażania unijnego celu neutralności klimatycznej do 2050 r. CBAM stanowi odpowiedź na dążenie państw członkowskich UE do minimalizacji emisji dwutlenku węgla w sektorze przemysłowym. Implementacja tego mechanizmu przyczyni się do uformowania bardziej korzystnych parametrów konkurencyjności dla producentów z obszaru Unii Europejskiej w stosunku do importu z krajów trzecich do Unii Europejskiej.

Celem niniejszego rozdziału jest zaprezentowanie mechanizmu oraz zasad działania granicznego podatku węglowego, wynikających z rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2023/1773 z dnia 17 sierpnia 2023 r. ustanawiającego zasady stosowania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/956 w odniesieniu do obowiązków sprawozdawczych do celów mechanizmu dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub> w okresie przejściowym (dalej: rozporządzenie 2023/1773; zob. Rozporządzenie, 2023a).

## 2.1. Definicja i cel CBAM

Mechanizm dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub> to nowa metoda ustalania opłat od wysokoemisyjnych importowanych towarów, do których należą: cement, żelazo i stal, aluminium, nawozy sztuczne, wodór, a także energia elektryczna. CBAM ma zastosowanie do towarów pochodzących z państw trzecich:

- importowanych na obszar celny Unii Europejskiej,
- wymienionych w załączniku I do rozporządzenia 2023/1773,
- towarów objętych procedurą uszlachetniania czynnego, wymienionych w załączniku I do rozporządzenia 2023/1773.

CBAM nie dotyczy wszystkich towarów z sektorów cementu, żelaza i stali, aluminium czy nawozów, ale wybranych, określonych kodami CN (kodami Nomenklatury scalonej). Należy podkreślić, że aby sprawdzić, czy importowane towary są objęte mechanizmem CBAM, należy porównać kody Nomenklatury scalonej importowanych towarów (ujętych w dokumentach celnych) z listą towarów objętych CBAM, określoną w załączniku I do rozporządzenia 2023/1773. Wykaz towarów objętych CBAM będzie taki sam w okresie przejściowym i w okresie pełnego wdrożenia.

Istnieje możliwość wyłączenia towarów spod mechanizmu CBAM, jeżeli spełnione zostaną następujące kryteria:

1. Wyłączenie dla towarów o niewielkiej wartości (tzw. wyłączenie *de minimis*) obejmujące towary wymienione w załączniku I rozporządzenia 2023/1773, o łącznej wartości nieprzekraczającej kwoty 150 euro za przesyłkę. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji Europejskiej (KE) wyłączenie ma zastosowanie wówczas, jeżeli łączna wartość towarów objętych CBAM w przesyłce nie przekracza 150 euro, natomiast jeżeli w przesyłce znajdują się towary nieobjęte CBAM, to wartość tych towarów nie ma znaczenia, gdyż znaczenie ma jedynie wartość towarów objętych CBAM, która zostaje zsumowana.
2. Wyłączenia dla towarów z załącznika I do rozporządzenia 2023/1773 o łącznej wartości nieprzekraczającej kwoty 150 euro za bagaż osobisty.

3. Wyłączenie w zakresie działań wojskowych, w zakresie towarów transportowanych lub wykorzystywanych na użytek władz wojskowych państw członkowskich lub w ramach wspólnej polityki bezpieczeństwa i obrony oraz NATO.

CBAM jest wszechstronnym narzędziem polityki klimatycznej o charakterze regulacyjnym, skoncentrowanym na harmonizacji konkurencyjności poprzez zastosowanie odpowiednich obciążeń wynikających z polityki klimatycznej dla produktów importowanych i wytworzonych w ramach określonego terytorium. Jego głównym celem jest minimalizacja emisji w sektorze przemysłowym, przy jednoczesnym podtrzymaniu konkurencyjności przemysłu oraz promocja wewnętrznych standardów klimatycznych w stosunkach handlowych. Kluczowe z punktu widzenia nowych regulacji jest zapewnienie efektywności i egzekwowalności wymagań wynikających z CBAM, co podkreśla znaczenie procesu legislacyjnego prowadzącego do jego wdrożenia. Wdrożenie CBAM stanowi wyzwanie organizacyjne, jednak w obliczu zaostrzających się unijnych celów klimatycznych i wyczerpujących się alternatyw wspierających dekarbonizację Unia Europejska jest zobligowana do skonfigurowania ostatecznej formy CBAM, aby była ona zharmonizowana z zasadami sprawiedliwego handlu Światowej Organizacji Handlu (World Trade Organization, WTO).

## 2.2. Etapy wdrożenia CBAM

Wprowadzenie nowego mechanizmu zostało podzielone na dwa etapy. W pierwszym etapie, zwanym również okresem przejściowym, trwającym od 1 października 2023 r. do 31 grudnia 2025 r., importerzy zobligowani są do złożenia kwartalnego sprawozdania CBAM, w którym wskażą skalę emisji wbudowanych w sprowadzane produkty oraz dane na temat wielkości importu. Za każdy kwartał objęty obowiązkiem sprawozdawczym zgłaszający składa sprawozdanie CBAM (Rozporządzenie, 2023b, art. 35) w rejestrze przejściowym CBAM nie później niż miesiąc od zakończenia danego kwartału. Warto zwrócić uwagę, że pierwsze sprawozdanie CBAM powinno zostać złożone za czwarty kwartał 2023 r. (1.10.2023–31.12.2023) do końca stycznia 2024 r. przez elektroniczny portal CBAM. Na tym etapie można zauważyć dwa problemy natury praktycznej. KE nadal nie zaprezentowała elektronicznego portalu CBAM ani ostatecznego wzoru deklaracji CBAM.

W kolejnym etapie, który rozpocznie się od 1 stycznia 2026 r., importerzy będą zobowiązani do składania rocznych deklaracji CBAM (do 31 maja), które będą zawierały m.in. informacje o łącznej liczbie certyfikatów CBAM podlegających umorzeniu.

Za wdrożenie systemu CBAM w Polsce będzie odpowiedzialny Krajowy Ośrodek Bilansowania i Zarządzania Emisjami (KOBIZE), a zatem ten sam podmiot,

który odpowiada za funkcjonowanie systemu handlu uprawnieniami do emisji (EU ETS) na poziomie państwa członkowskiego. Proces nadawania dostępu do rejestru CBAM odbywa się za pośrednictwem Platformy Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC). Procedura uwierzytelniania użytkowników wymaga permanentnego testowania całego systemu oraz jego stałej optymalizacji i monitorowania, ponieważ pojawiają się liczne problemy techniczne. Warto zauważyć, że KOBIZE prowadzi również rozbudowaną procedurę informacyjną dotyczącą wdrożenia CBAM, a wszystkie najnowsze informacje publikuje na swojej stronie internetowej ([www.kobize.pl](http://www.kobize.pl)).

### **2.2.1. Okres przejściowy – od 1 października 2023 roku do 31 grudnia 2025 roku**

W okresie przejściowym importerzy są zobowiązani do składania do KE kwartalnego sprawozdania CBAM.

Kwartałne sprawozdanie CBAM zawiera następujące informacje:

- całkowitą ilość każdego rodzaju towarów, wyrażoną w megawatogodzinach w przypadku energii elektrycznej i w tonach w przypadku innych towarów, określoną dla każdej instalacji wytwarzającej towary w państwie pochodzenia,
- rzeczywisty całkowity poziom emisji wbudowanych, wyrażony w tonach emisji ekwiwalentu dwutlenku węgla na megawatogodzinę energii elektrycznej lub – w przypadku innych towarów – w tonach emisji ekwiwalentu dwutlenku węgla na tonę każdego rodzaju towarów,
- całkowite emisje pośrednie,
- opłatę za emisję gazów cieplarnianych, należną w państwie pochodzenia za emisje wbudowane w towary przywożone, z uwzględnieniem rabatów lub innej dostępnej formy rekompensaty.

Celem kwartalnych sprawozdań CBAM jest zebranie danych statystycznych, które pomogą w doskonaleniu mechanizmu CBAM i przygotowaniu do okresu pełnego wdrożenia. Dodatkowym aspektem jest umożliwienie importerom stopniowego przygotowania się do nowych wymogów formalnych i organizacyjnych.

Jednocześnie należy podkreślić, że przed pełną implementacją nowego systemu importerzy będą musieli dostosować się do nowych wymogów raportowania, co niewątpliwie wiąże się z pewnymi wyzwaniem i dodatkowymi kosztami. Kluczowe w niniejszym zakresie jest wskazanie problemów praktycznych, wynikających z implementacji CBAM w przedsiębiorstwach, w szczególności:

- przygotowanie pracowników do nowych obowiązków dokumentacyjnych,
- wpływ CBAM na łańcuch dostaw i portfolio produktów,

- prawidłowa implementacja procesu w przedsiębiorstwie,
- pozyskanie danych potrzebnych do raportowania CBAM,
- przygotowanie kwartalnych sprawozdań CBAM w okresie przejściowym,
- opracowanie strategii działania po zakończeniu okresu przejściowego.

Od 31 grudnia 2024 r. rozpocznie się obowiązkowa rejestracja importerów jako upoważnionych zgłaszających CBAM. Importer jest zobligowany do tego, aby przed przywozem towarów na obszar celny UE złożyć wniosek za pośrednictwem rejestru CBAM o przyznanie statusu upoważnionego zgłaszającego CBAM. W sytuacji, gdy importer posiadający siedzibę na terytorium Unii Europejskiej wyznaczy pośredniego przedstawiciela celnego, który wyrazi zgodę na działanie w charakterze upoważnionego zgłaszającego CBAM, wówczas wniosek o udzielenie upoważnienia składa pośredni przedstawiciel celny. Natomiast gdy importer nie posiada siedziby na terytorium Unii Europejskiej, wniosek o udzielenie upoważnienia składa pośredni przedstawiciel celny. Warunkiem rejestracji jest brak naruszeń prawa podatkowego, celnego i przepisów CBAM.

Wnioskodawca we wniosku o udzielenie upoważnienia wskazuje następujące informacje:

1. Imię i nazwisko/nazwę, adres i dane kontaktowe.
2. Numer EORI.
3. Wskazanie głównej działalności gospodarczej prowadzonej w na terytorium UE.
4. Zaświadczenie uzyskane od organu podatkowego w państwie członkowskim, w którym wnioskodawca ma siedzibę, potwierdzające, że na wnioskodawcy nie ciąży nieuregulowany nakaz odzyskania krajowych należności podatkowych.
5. Oświadczenie wnioskodawcy, wskazujące, że nie dopuścił się poważnych naruszeń ani nie dopuszczał się powtarzających się naruszeń przepisów prawa celnego, przepisów podatkowych lub przepisów dotyczących nadużyć na rynku w ciągu pięciu lat poprzedzających rok złożenia wniosku oraz że nie był on notowany za poważne przestępstwa związane z jego działalnością gospodarczą.
6. Informacje niezbędne do wykazania finansowej i operacyjnej zdolności wnioskodawcy do wypełnienia jego obowiązków wynikających z rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/956 z dnia 10 maja 2023 r. ustanawiającego mechanizm dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub> (Rozporządzenie, 2023b) oraz, jeżeli właściwy organ podjął taką decyzję na podstawie oceny ryzyka, dokumenty potwierdzające te informacje, takie jak rachunek zysków i strat oraz bilans za maksymalnie ostatnie trzy lata budżetowe, za które zamknięto rozliczenia.
7. Szacunkową wartość pieniężną i wielkość przywozu towarów na obszar celny Unii w podziale na rodzaje towarów w roku kalendarzowym, w którym składany jest wniosek, oraz w następnym roku kalendarzowym.

8. W stosownych przypadkach – imiona i nazwiska lub nazwy oraz dane kontaktowe osób, w imieniu których działa wnioskodawca.

Decyzja o przyznaniu statusu upoważnionego zgłaszającego CBAM jest publikowana w rejestrze CBAM i zawiera następujące informacje:

1. Imię i nazwisko lub nazwę, a także dane kontaktowe podmiotu, który otrzymał status upoważnionego zgłaszającego CBAM.
2. Numer EOIR, który otrzymał status upoważnionego zgłaszającego CBAM.
3. Numer rachunku CBAM nadany indywidualnie dla podmiotu, który otrzymał status upoważnionego zgłaszającego CBAM.
4. Gwarancję.

Przedłożenie gwarancji jest wymagane, jeżeli wnioskodawca nie prowadził działalności gospodarczej przez okres dwóch lat obrotowych poprzedzających rok, w którym złożył wniosek. Właściwy organ zwalnia gwarancję niezwłocznie po dniu 31 maja drugiego roku, w którym upoważniony zgłaszający CBAM przekazał certyfikaty CBAM do umorzenia.

Kluczowe jest również wskazanie, że podmiot, który otrzymał status upoważnionego zgłaszającego CBAM, niezwłocznie informuje właściwy organ za pośrednictwem rejestru CBAM o wszystkich zmianach w przekazanych informacjach, które nastąpiły po wydaniu decyzji o przyznaniu statusu upoważnionego zgłaszającego CBAM i które mogą mieć wpływ na tę decyzję lub treść upoważnienia udzielonego na ich podstawie.

### **2.2.2. Okres pełnego wdrożenia – od 1 stycznia 2026 roku**

Od 1 stycznia 2026 r. rozpoczyna się proces certyfikacji CBAM i przygotowanie deklaracji CBAM (pierwsza deklaracja ma zostać złożona do 31 maja 2027 r.). Importerzy towarów objętych CBAM będą zobowiązani do zakupu certyfikatów CBAM w liczbie odpowiadającej emisji wbudowanej, czyli emisji, która została uwolniona w procesie produkcji danego wyrobu, a następnie do ich umorzenia. Certyfikaty CBAM będzie można nabyć na cyfrowej platformie zarządzanej przez KE we współpracy z właściwymi organami państw członkowskich – w Polsce organem właściwym będzie KOBIZE. Na koniec każdego dnia roboczego dane o dokonanych transakcjach będą migrować z cyfrowej platformy na indywidualny rachunek przedsiębiorcy w tym rejestrze CBAM. Właściwy organ (KOBIZE) zapewni, aby każdemu certyfikatowi CBAM nadano jednostkowy kod identyfikacyjny w momencie utworzenia certyfikatu, i zarejestruje taki jednostkowy kod identyfikacyjny, cenę i datę sprzedaży certyfikatu w krajowym rejestrze na rachunku upoważnionego zgłaszającego dokonującego zakupu tego certyfikatu. Komisja oblicza cenę certyfikatów CBAM jako średnią cen rozliczenia aukcji

uprawnień w ramach EU ETS na platformie aukcyjnej zgodnie z procedurami określonymi w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1031/2010 z dnia 12 listopada 2010 r. w sprawie harmonogramu, kwestii administracyjnych oraz pozostałych aspektów sprzedaży na aukcji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych na mocy dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie (Rozporządzenie, 2010) w odniesieniu do każdego tygodnia kalendarzowego. Warto również podkreślić, że w odniesieniu do tygodni kalendarzowych, w których na platformie aukcyjnej nie zaplanowano żadnych aukcji, cena certyfikatów CBAM jest równa średniej cen zamknięcia uprawnień w ramach EU ETS w ostatnim tygodniu, w którym na platformie aukcyjnej odbywały się aukcje. KE publikuje średnią cenę na swojej stronie internetowej lub w inny odpowiedni sposób w pierwszym dniu roboczym kolejnego tygodnia kalendarzowego. Cena ta obowiązuje od pierwszego dnia roboczego następującego po jej opublikowaniu do pierwszego dnia roboczego kolejnego tygodnia kalendarzowego. Na etapie pracy nad niniejszym rozdziałem, a zatem w okresie przejściowym, nie powstała platforma cyfrowa, na której można nabyć certyfikaty CBAM, w szczególności z uwagi na to, że są to obowiązki, które będą materializować się w okresie pełnego wdrożenia.

Kolejną procedurą jest przekazanie do umorzenia certyfikatów CBAM. Do 31 maja każdego roku upoważniony zgłaszający przekaże właściwemu organowi (KOBIZE) do umorzenia certyfikaty CBAM w liczbie odpowiadającej emisjom wbudowanym zadeklarowanym i zweryfikowanym za rok kalendarzowy poprzedzający rok, w którym dokonuje się umorzenia. Upoważniony zgłaszający zapewni, aby wymagana liczba certyfikatów CBAM była dostępna na jego rachunku w rejestrze CBAM, a także aby liczba certyfikatów CBAM na jego rachunku w krajowym rejestrze na koniec każdego kwartału odpowiadała co najmniej 80% emisji wbudowanych. Należy zatem podkreślić, że w przypadku importerów regularnie sprowadzających towary objęte mechanizmem CBAM z krajów trzecich nie będzie możliwy jednorazowy zakup wszystkich certyfikatów potrzebnych do umorzenia.

W sytuacji, gdy po umorzeniu importer będzie dysponował nadmiarowymi certyfikatami, istnieje możliwość ich sprzedaży – po uprzednim umorzeniu wymaganej liczby do 31 maja danego roku. Odkupu po cenie, po której importer zakupił certyfikaty, dokona KOBIZE na wniosek przedsiębiorcy (złożony do 30 czerwca danego roku). Liczbę certyfikatów podlegających odkupowi ogranicza się do 1/3 całkowitej liczby certyfikatów CBAM zakupionych przez upoważnionego zgłaszającego w poprzednim roku kalendarzowym.

1 lipca każdego roku KE anuluje certyfikaty CBAM, które zakupiono w roku poprzedzającym dany rok kalendarzowy i które pozostają w rejestrze CBAM na rachunku upoważnionego zgłaszającego CBAM.

Kolejnym elementem okresu pełnego wdrożenia jest obowiązek przedłożenia właściwemu organowi deklaracji CBAM za rok kalendarzowy poprzedzający rok, w którym składana jest deklaracja, w terminie do 31 maja każdego roku przez wszystkie podmioty posiadające status upoważnionego zgłaszającego.

Upoważniony zgłaszający jest zobowiązany do prowadzenia odpowiedniej ewidencji wprowadzonych na obszar celny Wspólnoty towarów wysokoemisyjnych. W ramach rejestrów CBAM upoważniony zgłaszający powinien zbierać dane umożliwiające obliczenie wielkości emisji wbudowanych w importowane produkty.

Upoważniony zgłaszający jest zobowiązany również prowadzić rejestry dokumentów służące do udowodnienia, że zadeklarowane emisje gazów cieplarnianych, które zostały wbudowane w towary, podlegały opłacie za emisję w kraju, z którego pochodzą towary. Jednocześnie upoważniony zgłaszający musi przechowywać dowody faktycznego uiszczenia opłaty za emisję gazów cieplarnianych, która nie była objęta rabatami eksportowymi ani innymi formami rekompensaty z tytułu wywozu.

Do 31 maja każdego roku składa się za pośrednictwem rejestru CBAM deklarację CBAM za poprzedni rok kalendarzowy. Deklaracja CBAM zawiera następujące elementy:

1. Całkowitą ilość poszczególnych rodzajów towarów przywiezionych w roku kalendarzowym poprzedzającym rok, w którym składana jest deklaracja, wyrażoną w megawatogodzinach w przypadku energii elektrycznej i w tonach w przypadku innych towarów.
2. Całkowitą wielkość emisji wbudowanych, wyrażoną w tonach emisji ekwiwalentu dwutlenku węgla na megawatogodzinę energii elektrycznej lub – w przypadku innych towarów – w tonach emisji ekwiwalentu dwutlenku węgla na tonę każdego rodzaju towarów.
3. Całkowitą liczbę certyfikatów CBAM – odpowiadającą całkowitej wielkości emisji wbudowanych, które mają zostać przekazane do umorzenia po dokonaniu redukcji z tytułu opłaty za emisję gazów cieplarnianych uiszczonej w państwie pochodzenia.
4. Kopię sprawozdania z weryfikacji wydaną przez akredytowanego weryfikatora.

Upoważniony zgłaszający prowadzi rejestry informacji wymaganych do obliczenia emisji wbudowanych, które obligatoryjnie powinny być tak szczegółowe, aby umożliwić akredytowanym weryfikatorom sprawdzenie wielkości emisji wbudowanych oraz aby umożliwić właściwemu organowi dokonanie przeglądu deklaracji CBAM. Rejestry informacji, w tym sprawozdanie weryfikatora, należy przechowywać do końca czwartego roku po roku, w którym złożono lub w którym należało złożyć deklarację CBAM.



### 3. Wdrożenie mechanizmu CBAM

#### 3.1. Obowiązki dla przedsiębiorców w zakresie CBAM

Niewątpliwie presja regulacyjna, która odzwierciedla oczekiwania klientów w zakresie produktów ekologicznych i społecznie odpowiedzialnych, przyczyni się w niedalekiej przyszłości do rozszerzenia mechanizmu CBAM, czy to na dodatkowe towary, czy też kolejne kraje. Zrozumienie mechanizmu granicznego podatku węglowego wymaga czasu, dlatego tak ważne jest, aby podmioty objęte obowiązkiem CBAM uwzględniły w swojej strategii biznesowej wymogi obowiązującego aktualnie okresu przejściowego, a także opracowały procedury przygotowania organizacji na okres pełnego wdrożenia. Unia Europejska dąży do implementacji zasad zrównoważonego rozwoju, jednocześnie chroniąc swoją konkurencyjność gospodarczą, jednak droga do osiągnięcia tego celu jest pełna wyzwań i wymaga skutecznej koordynacji i współpracy zainteresowanych stron. Dodatkowo z praktycznego punktu widzenia nawet podmioty, które planują wzorowo przygotować się do wdrożenia mechanizmu granicznego podatku węglowego, muszą już na wstępie zmierzyć się z licznymi wątpliwościami natury interpretacyjnej, dotyczących np. określenia wielkości emisji związanej z importowanymi towarami. Mechanizm CBAM wymaga bowiem deklarowania rzeczywistych wartości emisji na podstawie danych dostarczanych przez producentów towarów spoza Unii Europejskiej, podczas gdy importujący nie mają często bezpośredniego dostępu do tych danych. Za priorytetowe należy zatem uznać nawiązywanie przez importerów dobrych relacji z dostawcami, aby móc wypełnić wymagania sprawozdawcze. Jednocześnie nadal problematyczna pozostaje kwestia braku prawnej możliwości zmuszenia dostawców z państw trzecich do udostępnienia informacji wymaganych na potrzeby sprawozdań lub deklaracji CBAM. Istnieje jednak możliwość uwzględnienia obowiązku informacyjnego w umowach z takimi kontrahentami, co będzie stanowiło doskonałe zabezpieczenie przed możliwymi sankcjami. Dodatkowo warto wziąć pod uwagę zabezpieczenie relacji z kontrahentem z państwa trzeciego odpowiednią klauzulą odszkodowawczą lub zapisem o karze umownej.

Nowe obowiązki dla przedsiębiorców, które wprowadza mechanizm granicznego podatku węglowego, to:

- w okresie przejściowym – obowiązek składania do KE kwartalnego sprawozdania CBAM, a od 31 grudnia 2024 r. – obowiązek rejestracji jako upoważniony zgłaszający CBAM,
- w okresie pełnego wdrożenia – proces certyfikacji CBAM oraz przygotowanie deklaracji CBAM – pierwsza ma zostać złożona do 31 maja 2027 r.

Mając na uwadze liczne wątpliwości natury praktycznej, które powtarzają się w trakcie spotkań przedstawicieli importerów, a także wskazane powyżej etapy wdrożenia, należy określić scenariusz przygotowania organizacji do wdrożenia CBAM. Regulacje dotyczące CBAM w okresie przejściowym pozostawiają wiele do życzenia w zakresie praktycznych wskazówek nad opracowaniem strategii.

### 3.2. Strategie przygotowawcze w zakresie CBAM

Prawidłowe przygotowanie organizacji na wdrożenie CBAM wymaga na wstępie określenia wpływu regulacji CBAM na prowadzoną działalność poprzez ustalenie i analizę wpływu istotności na działalność organizacji, a następnie wdrożenie indywidualnie opracowanych rozwiązań. Zdaniem autorki niniejszego rozdziału prace w każdej organizacji powinny uwzględniać następujące elementy:

1. Szczegółową analizę regulacyjną i konieczność spełnienia przez organizację nowych wymagań prawnych, operacyjnych lub administracyjnych.
2. Budowanie kompetencji w zespole poprzez dostosowanie wewnętrznych procedur, podział ról między pracowników i odpowiedzialności za prawidłowe opracowanie procedury wdrożenia CBAM.
3. Określenie stopnia przygotowania organizacji w zakresie niezbędnych danych i narzędzi z wykorzystaniem narzędzi do zarządzania procesami, którymi aktualnie dysponuje organizacja, i przygotowanie wytycznych do opracowania systemu uwzględniającego wszystkie wytyczne dotyczące mechanizmu granicznego podatku węglowego.
4. Ocenę wpływu regulacji na łańcuch dostaw oraz portfolio produktów z uwzględnieniem skali prowadzonej działalności, struktury oferowanych produktów, ich cyklu życia, a także indywidualnej analizy warunków współpracy z poszczególnymi kontrahentami.
5. Określenie wpływu CBAM na konkurencyjność produktów i projektowanie możliwych scenariuszy cenowych.

Wskazane wyżej rozwiązania dotyczące pracy nad wdrożeniem mechanizmu granicznego podatku węglowego to tylko jeden z wielu możliwych scenariuszy, gdyż metody wdrożenia CBAM będą zależały od wielu indywidualnych parametrów i będą różniły się w każdej organizacji. Niewykluczone, że na etapie pełnego wdrożenia mogą pojawić się uniwersalne schematy pracy nad wdrożeniem CBAM, które zostaną opracowane przez KE lub właściwe organy każdego państwa członkowskiego, bazujące na doświadczeniach podmiotów zobligowanych do wdrożenia mechanizmu, wątpliwościach interpretacyjnych i problemach praktycznych, które pojawiły się w trakcie okresu przejściowego, niemniej obecnie organizacjom pozostaje indywidualne zaprojektowanie systemu, które pozwoli im dopełnić obowiązków przewidzianych dla okresu przejściowego.

Oto praktyczny przykład strategii adaptacyjnej dla przedsiębiorstw w okresie przejściowym w postaci *CBAM compliance checklist*. Uwzględnia ona następujące etapy:

1. Identyfikacja obowiązków wynikających z wdrożenia mechanizmu CBAM w okresie przejściowym i w okresie pełnego wdrożenia.
2. Zaprojektowanie zautomatyzowanego systemu gromadzenia danych i kalkulacji emisji, najlepiej z wykorzystaniem rozwiązań informatycznych już istniejących w danej organizacji.
3. Przygotowanie zespołu eksperckiego ds. CBAM. Opracowanie struktury zespołu, podział ról między pracowników i odpowiedzialności za realizowane zadania. W przypadku braku zespołu eksperckiego ds. CBAM w ramach organizacji rekomendowanym rozwiązaniem jest wdrożenie np. rozwiązania *CBAM help desk* w ramach współpracy z zewnętrzną firmą konsultingową.
4. Wprowadzenie cyklicznych spotkań eksperckich w celu wyeliminowania ryzyka możliwych błędów w sprawozdawczości CBAM.
5. Komunikacja wewnętrzna – przygotowanie strategii komunikacji dla pracowników i partnerów biznesowych w zakresie adaptacji mechanizmu CBAM.
6. Komunikacja zewnętrzna – przygotowanie strategii komunikacji podkreślającej pozytywny wizerunek biznesowy w kontekście zrównoważonego rozwoju.
7. Analiza otoczenia konkurencyjnego.
8. System kwalifikacji i oceny dostawców.
9. Regularne przeglądy, monitorowanie i raportowanie – dostosowanie strategii adaptacyjnej do zmieniających się regulacji.
10. Przygotowanie zestawienia umów z kontrahentami, w których powinien zostać uwzględniony obowiązek informacyjny, opracowanie brzmienia klauzuli odszkodowawczej i zapisu o karze umownej.

Powyższe punkty, stanowiące elementy strategii adaptacyjnej, to tylko propozycja, która może znaleźć zastosowanie w wielu podmiotach, niemniej nie jest to rozwiązanie uniwersalne dla wszystkich przedsiębiorców.

### 3.3. Kontrole i kary administracyjne

W przypadku naruszeń nowych przepisów importerzy muszą liczyć się z wieloma sankcjami. Upoważniony zgłaszający CBAM, który do dnia 31 maja każdego roku nie przekaze do umorzenia certyfikatów CBAM w liczbie odpowiadającej emisjom wbudowanym w towary przywiezione w poprzednim roku, podlega karze pieniężnej. Kara ma zastosowanie do każdego certyfikatu CBAM, którego upoważniony zgłaszający CBAM nie przekazał do umorzenia. Jeżeli osoba inna niż upoważniony zgłaszający CBAM wprowadza towary na obszar celny Unii bez dopełnienia stosownych obowiązków, również podlega ona karze pieniężnej. Wysokość kary

zależy m.in. od czasu trwania, zakresu, umyślnego charakteru, powtórzenia takiego niedopełnienia obowiązków, a także stopnia współpracy danego podmiotu z właściwym organem.

Kolejną konsekwencją nieprawidłowego postępowania przez podmioty posiadające status upoważnionego zgłaszającego jest cofnięcie tego statusu. Dodatkowo krajowe organy administracji publicznej odpowiedzialne za CBAM będą mogły przeprowadzać kontrole w zakresie realizacji obowiązków związanych z rozporządzeniem 2023/1773. Aby zidentyfikować praktyki obchodzenia przepisów, KE prowadzi stały monitoring sytuacji na poziomie UE, m.in. poprzez nadzór rynku i na podstawie odpowiednich źródeł informacji, uwzględniając informacje i sprawozdania przedkładane przez organizacje społeczeństwa obywatelskiego. W tym kontekście ważne jest śledzenie praktyk i orzecznictwa w innych krajach, aby lepiej zrozumieć potencjalne ryzyko.

## 4. Wnioski

Implementacja mechanizmu granicznego podatku węglowego stanowi istotny krok w kierunku promowania zrównoważonego rozwoju i przeciwdziałania zmianom klimatycznym. Głównym celem jest efektywne ograniczenie emisji gazów cieplarnianych, niemniej jednak, mimo słuszności tej koncepcji, istnieje wiele aspektów wymagających doprecyzowania, w szczególności problemy legislacyjne natury interpretacyjnej.

Idea CBAM zakłada ambitne cele, takie jak wycena emisji gazów cieplarnianych generowanych podczas produkcji importowanych towarów na obszarze UE, motywowanie państw spoza UE do wykorzystywania technologii o niskim wpływie na środowisko oraz zapobieganie zjawisku „ucieczki emisji”. Jednakże należy równocześnie uwzględnić potencjalne skutki uboczne, takie jak przenoszenie przemysłu poza granice UE oraz zwiększony import towarów z krajów o mniej rygorystycznych standardach w zakresie ochrony środowiska.

Kluczowe z punktu widzenia nowych regulacji jest zapewnienie efektywności i egzekwowalności wymagań wynikających z CBAM, co podkreśla znaczenie procesu legislacyjnego prowadzącego do jego wdrożenia. Implementacja mechanizmu granicznego podatku węglowego stanowi zatem wyzwanie legislacyjne, organizacyjne, a także technologiczne. Jednakże, poprzez kontynuowanie prac nad doskonaleniem rozwiązań oraz współpracę międzynarodową, istnieje możliwość przekształcenia tej koncepcji w efektywne narzędzie w walce ze zmianami klimatycznymi i minimalizowania negatywnych skutków dla konkurencyjności firm i gospodarki UE.

## Bibliografia

- Rozporządzenie. (2010). Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1031/2010 z dnia 12 listopada 2010 r. w sprawie harmonogramu, kwestii administracyjnych oraz pozostałych aspektów sprzedaży na aukcji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych na mocy dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie (Tekst mający znaczenie dla EOG) (Dz. Urz. UE L 302.1 z 18.11.2010).
- Rozporządzenie. (2023a). Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2023/1773 z dnia 17 sierpnia 2023 r. ustanawiającego zasady stosowania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/956 w odniesieniu do obowiązków sprawozdawczych do celów mechanizmu dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub> w okresie przejściowym (Dz. Urz. UE L 228/94 z 15.09.2023).
- Rozporządzenie. (2023b). Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/956 z dnia 10 maja 2023 r. ustanawiające mechanizm dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub> (Dz. Urz. UE L 130/52 z 16.05.2023).

## Rozdział 6

# PROCEDURA CELNA 42 A OSZUSTWA W ZAKRESIE VAT<sup>1</sup>

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/6>

**Agnieszka Krysztofiak**

Krajowa Administracja Skarbowa  
krysztofiak.a@interia.pl

**Dariusz Strugliński**

Krajowa Administracja Skarbowa  
dariusz.struglinski@interia.pl

## Customs procedure 42 and VAT fraud

### Abstract

**Purpose:** The purpose of this chapter is to present basic information on customs procedure 42 and VAT fraud using this procedure. The rules of administrative assistance between EU Member States in the field of VAT aimed at combating fraud using customs procedure 42 were also identified and presented. Administrative assistance instruments such as VIES, Eurofisc network were characterised and compared. Finally, the challenges faced by the tax administrations of EU Member States in the combating fraud using customs procedure 42 were presented.

**Design/methodology/approach:** To achieve the purpose, an analysis of legal acts was used, including in particular Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax as well as the documents published by the European Commission and the European Court of Auditors (ETO) and also Olaf, Europol and EPPO.

**Findings:** Based on the analysis, it can be concluded that close cooperation between tax and customs administrations is of great importance for the efficiency of the tax authorities of all EU Member States. The exchange of information between Member States should mainly be based on joint analysis of information and cross-checks of customs and tax information. Such an innovative approach will enable full use of the anti-fraud tools available within the European Union and, consequently, will contribute to faster elimination of VAT fraud using customs procedure 42. Cooperation between countries using the tools described in this chapter is the most appropriate way to combat cross-border VAT fraud using customs procedure 42.

**Keywords:** customs procedure 42, VAT fraud, import, combating VAT fraud, Mutual Assistance of EU Member States, administrative assistance tools.

---

<sup>1</sup> Prezentowane w publikacji stanowisko nie stanowi opinii KAS, lecz wyłącznie opinię jej autorów.

### Sugerowane cytowanie:

Krysztofiak, A. i Strugliński, D. (2024). Procedura celna 42 a oszustwa w zakresie VAT. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Prawo i ryzyko celne* (s. 85–109). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/6>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

## 1. Wstęp

W rozdziale zostanie przybliżona tematyka dotycząca oszustw związanych z VAT przy imporcie towarów. W szczególności scharakteryzowane zostaną oszustwa VAT dotyczące stosowania procedury celnej 42 w związku z importem towarów. Po przedstawieniu zasad opodatkowania VAT importu towarów i prawidłowego zastosowania procedury 42 zostaną przybliżone mechanizmy oszustw związanych ze zwolnieniem z VAT importu towarów, które transportowane są z państwa członkowskiego przywozu do innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej (UE). Zastosowanie takiego zwolnienia sprawia, że VAT od importu towarów należny jest w państwie członkowskim przeznaczenia, a nie przywozu.

Nieuczciwi podatnicy, korzystając z tej procedury, starają się doprowadzić do sytuacji, w której VAT od importu:

- będzie uiszczony w wysokości niższej niż należna lub
- nie zostanie uiszczony w ogóle.

Państwa członkowskie UE od lat współpracują, by skutecznie zwalczać oszustwa podatkowe związane z VAT. Ścisła współpraca z organami podatkowymi i celnymi innych państw członkowskich UE, a także państw spoza UE, jest niezbędna zwłaszcza w obszarze VAT, gdzie często zdarzają się przypadki, gdy wewnątrz-wspólnotowe przemieszczenie towarów jest poprzedzone ich importem z państwa trzeciego na terytorium UE. Import towarów, w tym zastosowanie procedury 42, podobnie jak wywóz towarów poza teren UE, utrudnia prześledzenie całej drogi towarów, obowiązków deklaracyjnych i prawidłowości rozliczenia podatku przez podmioty uczestniczące w transakcji, a w efekcie identyfikację potencjalnego oszustwa.

W rozdziale syntetycznie opisano wybrane działania podejmowane przez państwa członkowskie i Komisję Europejską (KE) w celu wyeliminowania oszustw związanych ze stosowaniem procedury 42. Podjęta zostanie również próba odpowiedzi na pytanie, czy działania podejmowane przez UE pozwolą skutecznie wyeliminować bądź ograniczyć oszustwa związane z VAT w tym obszarze.

## 2. VAT w imporcie

Przybliżenie procedury celnej 42 i oszustw podatkowych związanych z jej stosowaniem wymaga omówienia wybranych zagadnień dotyczących opodatkowania VAT zarówno importu, jak i transakcji wewnątrz-wspólnotowych. Jest to ważne, ponieważ procedura 42 ma istotne znaczenie dla sposobu rozliczenia VAT od importu.

VAT (*value added tax*) jest podatkiem pośrednim, o dużym znaczeniu we współczesnych systemach podatkowych. Ogromne znaczenie podatków pośrednich, w tym VAT, przypisuje się m.in. dochodom, jakie dostarczają budżetowi państwa, oraz łatwości administrowania nimi i kontrolowania ich. VAT jako podatek od konsumpcji został wprowadzony we Francji w 1954 r. (Starzyńska, 2006, s. 5–6). Pod koniec lat 60. XX w. VAT funkcjonował w ośmiu państwach świata, w tym w pięciu krajach Europy (Ebrill i in., 2001, s. 6).

W Polsce VAT (nazwany podatkiem od towarów i usług) zaczął obowiązywać od 5 lipca 1993 r. Było to związane z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Ustawa, 1993). Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej wiązało się z koniecznością zharmonizowania przepisów krajowych z przepisami wspólnotowymi. Efektem dostosowania przepisów prawa krajowego dotyczących VAT do przepisów unijnych było uchwalenie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004; dalej również ustawa o VAT), której przepisy regulują opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.

Warto podkreślić, że VAT ma szereg zalet. Można wymienić m.in. obciążanie konsumpcji, a nie produkcji, oraz małą wrażliwość na kryzysy gospodarcze. Jednocześnie w literaturze poświęconej temu podatkowi wskazuje się, że jest to podatek skomplikowany i podatny (ze względu na konstrukcję) na wyłudzenia (Arak i in., 2019, s. 10).

Do opisu zasad opodatkowania VAT dostaw i nabyć towarów i usług, w tym importu towarów, konieczne jest odwołanie się do przepisów ustawy o VAT. Artykuł 5 ust. 1 tego aktu prawnego stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju oraz import towarów na terytorium kraju. Z uwagi na tematykę rozdziału istotne jest zdefiniowanie, czym jest import towarów. Przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej (Ustawa, 2004, art. 2 pkt 7). Ustawodawca przez terytorium państwa trzeciego rozumie terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z pewnymi zastrzeżeniami wynikającymi z art. 2a ust. 1 i 3 ustawy o VAT. Import ma miejsce w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na którego terenie towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium UE (Ustawa, 2004, art. 26a ust. 1). W przypadku niektórych procedur lub przeznaczeń celnych, np. procedury uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień lub procedury odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, miejscem importu towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary te przestaną podlegać tym procedurom i przeznaczeniom.

Z perspektywy opodatkowania VAT importu ważne jest określenie podmiotów będących podatnikami VAT. Zgodnie z art. 17 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami



są m.in. osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszono, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną;
- uprawnione do korzystania z procedury uszlachetniania czynnego lub procedury odprawy czasowej, w tym również osoby, na które zgodnie z odrębnymi przepisami zostały przeniesione prawa i obowiązki osoby uprawnionej do korzystania z procedury.

Warto podkreślić, że obowiązek rozliczenia VAT od importu towarów nie dotyczy tylko podatników VAT czynnych, lecz także podatników VAT zwolnionych podmiotowo w określonych sytuacjach (Nogacki, 2020).

Zasady powstawania obowiązku z tytułu importu towarów regulują przepisy art. 19a ust 9 ustawy o VAT. Obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego, przy czym istnieją wyjątki od tej zasady.

Sytuacje, w których powstaje dług celny, określają przepisy art. 77–83 unijnego kodeksu celnego. Kodeks ten został ustanowiony rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 (Rozporządzenie, 2013a).

Dług celny w przywozie towarów powstaje w wyniku objęcia towarów spoza Unii Europejskiej podlegających należnościom celnym przywozowym:

- procedurą dopuszczenia do obrotu, m.in. na mocy przepisów o końcowym przeznaczeniu, lub
- procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z należności celnych przywozowych

z chwilą przyjęcia zgłoszenia celnego.

Jeżeli przyjęcie zgłoszenia powoduje powstanie długu celnego, to zwolnienie towaru, na którym ciąży należność, może nastąpić tylko po ich uiszczeniu lub zabezpieczeniu (MF, 2022).

Do prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego związanego z VAT od importu towarów niezbędna jest wiedza dotycząca podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług w imporcie towarów. Informacje na temat zawiera art. 30b ustawy o VAT. Przywołany przepis stanowi, że podstawą opodatkowania z tytułu importu towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. W przypadku importu towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym podstawą opodatkowania VAT jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

Przykładowo, polski przedsiębiorca nabywa i sprowadza zabawki z Chin na terytorium Polski, a więc dokonuje importu towarów. Miejscem importu będzie Polska, a obowiązek związany z VAT powstanie z chwilą powstania długu celnego. Podstawą opodatkowania VAT importu będzie wartość celna powiększona o cło

(towar nie podlega opodatkowaniu akcyzą, stąd podstawa nie zawiera podatku akcyzowego). Importer, co do zasady podatnik, powinien obliczyć i wykazać VAT od importu towarów przy zastosowaniu odpowiedniej stawki w zgłoszeniu celnym. Podatek ten winien być uiszczony na konto urzędu w ciągu 10 dni od daty powiadomienia przez organ o wysokości należności podatkowych. VAT należny wykazywany jest jedynie w zgłoszeniu celnym, natomiast VAT jest naliczony w deklaracji JPK\_VAT za odpowiedni okres rozliczeniowy. W opisanej sytuacji, pomimo że VAT jest neutralny, przedsiębiorca musi najpierw dokonać zapłaty VAT należnego (zaangażować środki finansowe), natomiast odliczenia VAT będzie mógł dokonać dopiero na etapie deklaracji (Nogacki, 2020).

W tym przypadku często ma zastosowanie procedura celna 40, oznaczająca import towarów z odprawą celną w kraju członkowskim UE, np. w Polsce, które sprzedawane są w ramach dostawy krajowej w Polsce.

Realizacja jednej z czterech swobód gospodarczych w Unii Europejskiej – swobody przepływu towarów w przypadku towarów nieuniijnych dopuszczonych do obrotu na terenie Unii Europejskiej spowodowała wprowadzenie przepisów umożliwiających nieobciążanie importowanych towarów przeznaczonych do innego państwa członkowskiego VAT należnym z tytułu importu.

### 3. Procedura 42

Procedura 42 (nazywana również procedurą 4200) ułatwia import towarów spoza Unii Europejskiej przy zachowaniu przez przedsiębiorcę większej płynności finansowej, m.in. poprzez umożliwienie późniejszego rozliczenia VAT. Pierwotnie powstałe należności podatkowe związane z VAT są rozliczane w późniejszym terminie w kraju przeznaczenia towarów w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia, co skutkuje usprawnieniem przepływu towarów. Celem procedury celnej 42 jest ułatwienie i uproszczenie handlu transgranicznego (Nellen i Mols, 2019).

Analizując podstawy prawne stosowania procedury 42, konieczne jest odwołanie się zarówno do przepisów prawa unijnego, jak i do przepisów krajowych.

Artykuł 143 ust. 1 lit. d dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stanowi, że państwa członkowskie zwalniają import towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w przypadku gdy dostawa tych towarów, dokonana przez importera wyznaczonego lub uznanego za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT, jest zwolniona zgodnie z art. 138 dyrektywy. Z treści art. 138 wynika, że państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium

danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów (Dyrektywa, 2006).

Dyrektywa wprowadza również warunki konieczne do zwolnienia dostawy towarów z VAT na podstawie art. 143 ust. 1 lit d. Zwolnienie przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie w przypadkach, gdy po imporcie towaru następuje dostawa towaru zwolniona na mocy art. 138 ust. 1 i ust. 2 lit. c, oraz jeżeli w chwili importu importer przedstawił właściwym organom państwa członkowskiego importu co najmniej następujące informacje:

- a) swój numer identyfikacyjny VAT wydany w państwie członkowskim importu lub numer identyfikacyjny VAT swojego przedstawiciela podatkowego zobowiązanego do zapłaty VAT wydany w państwie członkowskim importu,
- b) numer identyfikacyjny VAT klienta, któremu dostarczany jest towar zgodnie z art. 138 ust. 1, wydany w innym państwie członkowskim lub swój numer identyfikacyjny VAT wydany w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towaru, w przypadku gdy towar przemieszczany jest zgodnie z art. 138 ust. 2 lit. c,
- c) dowód przeznaczenia importowanego towaru do transportu lub wysyłki z państwa członkowskiego importu do innego państwa członkowskiego.

Państwa członkowskie mogą jednak postanowić, że dowód przeznaczenia importowanego towaru do transportu lub wysyłki z państwa członkowskiego importu do innego państwa członkowskiego należy przedstawić właściwym organom wyłącznie na żądanie (Dyrektywa, 2006).

Natomiast w myśl § 4 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień zwalnia się od podatku import towarów w przypadku, gdy miejscem przeznaczenia tych towarów jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju tych towarów nastąpi w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (Rozporządzenie, 2013b).

Z przywołanych przepisów wynika, że zastosowanie procedury celnej 42 pozwala na zwolnienie z VAT transakcji przy samym imporcie towarów, a w konsekwencji umożliwia importerowi rozliczenie VAT dopiero w kraju przeznaczenia (Ulicki, 2022b). Oznacza to, że podatek VAT należny do zapłaty powstanie dopiero na samym końcu – w państwie UE, do którego ostatecznie trafią towary (Ulicki, 2022a).

Procedurę określa się mianem procedury celnej 42, ponieważ w takim przypadku importer towarów zobowiązany jest do wpisania w polu 37 dokumentu SAD kod rozpoczynający się od liczby 42, oznaczający, że jest to przywóz z „jednoczesnym dopuszczeniem do swobodnego obrotu i wprowadzeniem do obrotu krajowego towarów, które podlegają dostawie zwolnionej z podatku VAT do innego państwa członkowskiego” (ETO, 2011, s. 9).

Opis kodu procedury 42 znajduje się w załączniku B „Formaty i kody wspólnych wymogów dotyczących danych w odniesieniu do deklaracji, zgłoszeń, powiadomień i potwierdzeń unijnego statusu celnego towarów” do rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Rozporządzenie, 2015).

W łańcuchu transakcji zrealizowanej w procedurze 42 mogą uczestniczyć (Ulicki, 2022a):

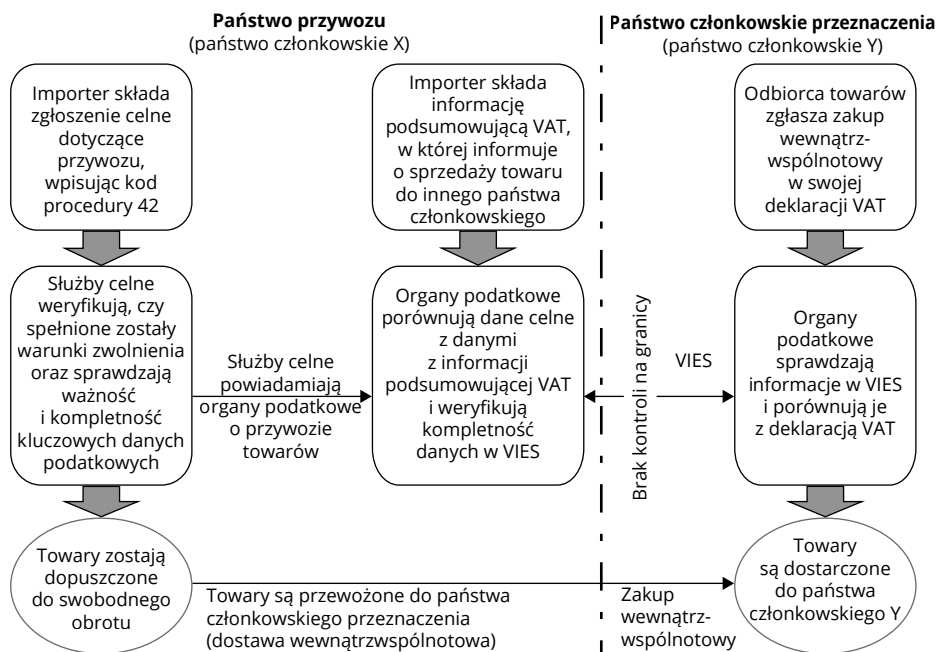
- importer, czyli podmiot z jednego z państw członkowskich UE (kraj UE przeznaczenia dla importowanych towarów),
- dostawca (sprzedawca) towarów z jednego z krajów spoza wspólnoty UE,
- podatnik prowadzący działalność gospodarczą na terytorium państwa członkowskiego UE (kraj UE przywozu), który dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz importera (przedstawiciela fiskalnego importera),
- przedstawiciel fiskalny realizujący odprawę celną w imieniu importera.

Podmiot dokonujący przywozu (importer), który nie jest zarejestrowany do celów podatku VAT w państwie członkowskim przywozu, może do celów podatkowych korzystać z przedstawiciela, który w jego imieniu dopełni obowiązków podatkowych (ETO, 2011, s. 9).

Ustanowienie przedstawiciela podatkowego „uwalnia” podatnika VAT czynnego z innego państwa członkowskiego od obowiązku rejestracji dla celów podatkowych w państwie członkowskim przywozu.

Przywóz w ramach procedury celnej 42 przedstawia rysunek 1. W przypadku prawidłowego zastosowania procedury 42 i rzetelnych transakcji importer składa zgłoszenie celne dotyczące przywozu w państwie członkowskim X, wpisując kod 42 procedury. Następnie składa informację podsumowującą VAT UE, w której informuje o wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów do państwa członkowskiego Y. Towary są przewożone z państwa członkowskiego X do państwa członkowskiego Y w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Odbiorca towarów w państwie członkowskim Y (nabywca, gdy następuje dostawa, lub sam importer, gdy następuje przemieszczenie towarów) wykazuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w deklaracji VAT. W wyniku tego VAT staje się wymagalny w państwie przeznaczenia (ETO, 2011, s. 30–31).

Dla zrozumienia przebiegu transakcji, a także oszustw w zakresie VAT, które mogą się pojawić w związku ze stosowaniem procedury 42, konieczne jest syntetyczne opisanie transakcji wewnątrzwspólnotowych i opodatkowania tych transakcji VAT. Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o VAT przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia



**Rysunek 1. Prawidłowy przywóz w ramach procedury celnej 42**

Źródło: na podstawie (ETO, 2011, s. 10).

wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz. Przepisy ustawy o VAT określają warunki, jakie muszą być spełnione, aby transakcja stanowiła wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów.

Przez wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane i towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika. Wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym znajdują się towary, w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu (por. Ustawa, 2004, art. 11 ust. 1). Jednocześnie określony został zamknięty katalog sytuacji, w których przemieszczenia towarów nie uznaje się za wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów.

Wewnątrz-wspólnotową dostawą towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, jest wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium

kraju, z pewnym zastrzeżeniem (por. Ustawa, 2004, art. 13 ust. 1). Przepis ten stosuje się pod pewnymi warunkami, np. nabywca towarów jest podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Podobnie jak w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika (por. Ustawa, 2004, art. 13 ust. 3).

Oznacza to, że wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów własnych, które mają służyć prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, stanowi wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, po stronie nabywcy odpowiada wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów jest opodatkowana stawką 0% VAT przy spełnieniu odpowiednich wymogów, co oznacza, że faktury wystawiane z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nabywcom nie zawierają kwoty podatku (MF, 2024).

W procedurze 42 importer rozpoznaje przemieszczenie transgraniczne w kraju przeznaczenia jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Powoduje to, że podatek należny będzie równy podatkowi naliczonemu. W konsekwencji importer dopiero w momencie sprzedaży importowanych towarów w kraju przeznaczenia będzie zobowiązany do odprowadzenia podatku należnego z tego tytułu. Przedsiębiorca często dysponuje w tym czasie pieniędzmi (zapłata za sprzedany w kraju towar), a w konsekwencji uiszcza należny VAT ze środków finansowych otrzymanych od kontrahenta (Agencja Celna Proste Cło, b.d.).

#### 4. Procedura 42 a oszustwo w zakresie VAT

Nieuczciwi podatnicy podejmują różne działania zmierzające do wyłudzenia VAT należnego od importowanych towarów. Ułatwienie wynikające z procedury 42 (zwolnienie z VAT importu towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakończenia wysyłki lub transportu towarów) może być odbierane przez nieuczciwych podatników jako ułatwienie dokonania oszustwa podatkowego; szczególnie, że podmioty te dysponują towarem, który jest dopuszczony do obrotu w UE.

Schemat przykładowego oszustwa może być prosty. Podatnik pomimo przystąpienia do procedury 42 i zadeklarowania, że towar, którego odprawy celnej dokonano w państwie członkowskim X, zostanie przetransportowany do państwa członkowskiego Y, w rzeczywistości nie dokonuje przemieszczenia tego towaru do kraju docelowego (tj. Y). Towar zostanie sprzedany w państwie X na czarnym rynku. Od tej sprzedaży nie zostanie odprowadzony VAT należny.

Opisane oszustwo może wiązać się z posłużeniem się przez importera dokonującego odprawy celnej skradzionymi numerami identyfikacji podatkowej i danymi podatników z państwa, do którego ostatecznie ma trafić importowany towar. Takie działanie ma utrudnić wykrycie przestępstwa przez służby skarbowe. Posłużenie się cudzymi danymi utrudnia ustalenie rzeczywistego przebiegu łańcucha transakcji, które są oszustwem.

Inny wariant oszustwa może polegać na wykorzystaniu jako rzekomego ostatecznego nabywcy „znikającego podatnika”, który jednocześnie uczestniczy w oszustwie typu MTIC (*missing trader intra-community*). Znikający podatnik nie odprowadzi należnego podatku od sprzedaży towarów objętych procedurą celną 42. Informacje o powiązaniach pomiędzy oszustwami związanymi z procedurą 42 a oszustwami z udziałem znikającego podatnika można znaleźć w wielu publikacjach, np. w sprawozdaniu rocznym Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczącym ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej i zwalczania nadużyć finansowych (2018 r.) (Komisja Europejska, 2019, s. 23).

Oszustwo może polegać również na tym, że zgłoszenia celnego do procedury 42 dokonuje nieuczciwy podmiot, który posiada numery VAT w kraju członkowskim, do którego odbywa się import, i w państwie, do którego ma rzekomo zostać przetransportowany towar. Podmiot ten posiada sfałszowane dokumenty handlowe, które mają uwiarygodnić transakcje. W rzeczywistości albo nie dokonuje w ogóle dostawy do innego kraju członkowskiego i znika, a towar zostaje sprzedany w kraju, do którego odbywa się import, albo posługując się sfałszowanymi lub nierzetelnymi dowodami, stara się kontynuować proceder tak długo, aż oszustwo nie zostanie wykryte (Sienkiewicz, 2022a). Oczywiście VAT należny od sprzedaży importowanych towarów – czy to w kraju, w którym ma miejsce import, czy też w innym państwie członkowskim UE – nie zostanie uiszczony.

Oszuści mogą również wykorzystywać to, że zgodnie z art. 4 ust. 2 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień importer jest obowiązany do przedstawienia organowi celnemu dokumentu potwierdzającego wykazanie w informacji podsumowującej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów w terminie 4 miesięcy po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów (Rozporządzenie, 2013b). Taki termin na przedstawienie dokumentów potwierdzających wewnątrzspółnotową dostawę towarów może stanowić dla przestępców podatkowych okazję do zwielokrotnienia wyłudzeń.

Oszustwo polegające na sprzedaży na czarnym rynku towarów importowanych, które zgłoszono do procedury 42, może być łączone z procederem zaniżaniem wartości importowanych towarów w celu uniknięcia uiszczenia należnych ceł (Komisja Europejska, 2017, s. 3).

Występowanie oszustw opierających się na wykorzystaniu procedury 42 potwierdzają nie tylko raporty czy sprawozdania i wytyczne KE. O skutkach podatkowych dla budżetów państw takich przestępstw podatkowych informują różne instytucje i organizacje, m.in. Europol, EPPO czy OLAF.

Europol (European Union Agency for Law Enforcement Cooperation) – Agencja Unii Europejskiej ds. Współpracy Organów Ścigania jest unijną agencją egzekwowania prawa, której zadaniem jest zwiększanie poziomu bezpieczeństwa w Europie poprzez zapewnianie pomocy organom ścigania w państwach członkowskich UE (Europol, b.d.). W 2018 r. na stronie internetowej Europolu opublikowano komunikat o operacji OCTOPUS II, w której wzięło udział kilka państw członkowskich UE przy wsparciu Europolu. Celem operacji było wykrycie oszustw podatkowych, do których dochodziło przy imporcie odzieży i obuwi z Chin do UE. Oszuści wykorzystywali procedurę 42, aby wyłudzić podatek. Oszustwo polegało na deklarowaniu przez podatników zaniżonej wartości towarów bądź zagubieniu towarów w drodze do miejsca przeznaczenia. Operacja OCTOPUS II ujawniła, że tego typu oszustwa na dużą skalę były dziełem dobrze zorganizowanych grup przestępczych, dysponujących dużą wiedzą m.in. w obszarze kontroli tego typu transakcji (Europol, 2018).

Podobne oszustwa opisywane były także w Polsce. Przykładowo w 2019 r. pojawiła się informacja o wyłudzeniach przez grupę przestępczą VAT w kwocie około 25 mln zł. Mechanizm oszustwa polegał na imporcie towarów z Azji. Towar trafiał do portu w Hamburgu. Oszuści stosowali procedurę 42 – towary, zgodnie z deklaracją, miały trafić do Czech i na Słowację. Nie trafiały jednak do tych państw członkowskich UE – przywożono je do Polski i były sprzedawane w Wólce Kosowskiej (Ceglarski, 2019). VAT od sprzedaży tych towarów nie został zapłacony do organów podatkowych.

EPPO (European Public Prosecutor's Office), czyli Prokuratura Europejska, opublikowała komunikat informujący o przeprowadzeniu 7 listopada 2023 r. ponad 200 przeszukań w kilku lokalizacjach w Niemczech i Holandii w ramach operacji przeciwko domniemanym oszustwom celnym i VAT (EPPO, 2023b). Niezapłacone podatki i cło zostały oszacowane na kwotę ponad 200 mln euro. Zatrzymano czterech podejrzanych o oszustwa celne i w zakresie VAT. Dochodzenie ma kryptonim „Masquerade Ball” i koncentruje się na zorganizowanej grupie przestępczej dokonującej oszustw, których celem było zaniżanie wartości towarów oraz unikanie płacenia ceł i VAT należnych od importu towarów.

W trakcie dochodzenia ustalono, że grupa przestępcza importowała z Chin do krajów UE dużą liczbę towarów, takich jak tekstylia, obuwie i drobne artykuły elektroniczne. Posługując się fałszywymi fakturami, deklarowano wartość towaru



znacznie niższą od jego rzeczywistej wartości, w efekcie czego płacono niższe cło. Przesiępcy uchylali się także od zapłaty VAT, nadużywając procedury celnej 42. Mechanizm wyłudzenia VAT polegał na fikcyjnej wysyłce towarów do innego państwa UE. Przesiępcy pozorowali przemieszczenia towarów, korzystając z firm fasadowych<sup>2</sup> na terenie całej UE. Firmy te fałszowały dokumenty, wydawały fałszywe opisy towarów i generowały fikcyjne dokumenty transportowe w celu pozorowania dostaw towarów z jednego kraju UE do drugiego. Pozwalało to uniknąć płacenia VAT – rozliczenie VAT miało nastąpić po dotarciu towarów do miejsca przeznaczenia. Przesiępcy nie uiszczali VAT, ponieważ ostatecznymi odbiorcami towarów były firmy fasadowe. W komunikacie podkreślono, że dochodzenie jest przykładem międzynarodowej współpracy EPPO z różnymi organami ścigania. Bez tej współpracy dochodzenie trwałoby znacznie dłużej, a niektóre powiązania międzynarodowe przესiępców mogłyby nie być wykryte (EPPO, 2023b).

EPPO w marcu 2023 r. poinformowała za pośrednictwem strony internetowej o rozbiciu grupy przესiępczej dokonującej oszustw celnych, w efekcie których szkody oszacowano na ponad 300 mln euro (niezapłacone cła i podatki) (EPPO, 2023a). Dochodzenie miało kryptonim „Silk Road”. Organizatorami procederu byli eksporterzy z Chin, którzy wykorzystali trzy belgijskie agencje celne i szereg fałszywych firm w kilku państwach członkowskich UE. Przedsiębiorstwa belgijskie, działające jako przedstawiciele chińskich eksporterów (w zakresie cła i VAT), deklarowały, że importowane towary (m.in. sprzęt elektroniczny, zabawki), które odprawiano w porcie lotniczym w Liège, będą dostarczone do podatników w innych państwach członkowskich. Zastosowano procedurę celną 42, która umożliwiła zwolnienie z VAT od importu. Ustalono, że agencje celne w Belgii deklarowały, iż ostateczne miejsce przeznaczenia towarów znajduje się w innych państwach członkowskich UE. W tym celu korzystały z firm fasadowych zlokalizowanych we Francji, Niemczech, Węgrzech, Włoszech, Polsce i Hiszpanii, posługując się fałszywymi fakturami i dokumentami transportowymi. W niektórych przypadkach posłużono się nazwami prawdziwych firm, które nie miały świadomości, że ich numery VAT i tożsamość zostały skradzione. W rzeczywistości jednak spółki fasadowe nie otrzymywały towarów, które faktycznie były dostarczane innym przedsiębiorstwom mającym siedzibę w innych państwach członkowskich UE lub sprzedawane konsumentom końcowym za pośrednictwem internetowych platform handlowych w kilku krajach. Wykorzystanie firm fasadowych miało na celu wprowadzenie w błąd służb skarbowych, utworzenie fałszywego łańcucha transakcji i utrudnienie przeprowadzania kontroli.

Towar ostatecznie był sprzedawany z VAT, jednakże podatek zapłacony przez konsumenta końcowego nigdy nie został zadeklarowany ani zapłacony żadnemu

---

<sup>2</sup> Przedsiębiorstwa fasadowe to przedsiębiorstwa bez pracowników (lub z ich niewielką liczbą) i bez produkcji (lub z niewielką produkcją), które są nieobecne (lub są obecne w niewielkim stopniu) w państwie rejestracji (Biuro Analiz Parlamentu Europejskiego, 2023, s. 1).

organowi podatkowemu – zatrzymywał go sprzedawca. Pozwoliło to na sprzedaż towarów z ogromnymi zyskami oraz wyłudzenie ceł i VAT. Szacuje się, że w latach 2019–2022 w wyniku oszustwa straty z tytułu niezapłaconego VAT wyniosły co najmniej 303 mln euro, a z tytułu ceł 6,6 mln euro (EPPO, 2023a).

OLAF (European Anti-Fraud Office) – Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych również przekazuje informacje o operacjach celnych mających na celu zwalczanie oszustw związanych z importem towarów. Przykładem takiej informacji jest komunikat z 22 grudnia 2016 r. dotyczący operacji „Orion”. Została ona przeprowadzona w 2016 r. przez organy celne 23 państw członkowskich UE w ścisłej współpracy z organami podatkowymi. Operacja dotyczyła towarów pochodzących z państw trzecich i dopuszczonych do swobodnego obrotu z zastosowaniem procedury celnej 42. W wyniku podjętych działań wykryto kilka przypadków zaniżania wartości i błędnej klasyfikacji towarów przy przywozie, a także zidentyfikowano przedsiębiorców, którzy „zniknęli” w celu uniknięcia uiszczenia ceł i VAT (OLAF, 2016).

Analiza przywołanych wyżej informacji o oszustwach w zakresie VAT przy wykorzystaniu procedury 42, a przede wszystkim o skutkach tych oszustw dla budżetów państw, prowadzi do wniosku, że konieczne jest pilne podjęcie działań, które wyeliminują oszustwa w tym obszarze oraz zapobiegą tego typu przestępstwom w przyszłości. Jest to tym bardziej ważne, że 26 maja 2021 r. Rada Unii Europejskiej przyjęła konkluzje w sprawie priorytetów Unii na lata 2022–2025 w zakresie zwalczania poważnej i zorganizowanej przestępczości za pomocą europejskiej multidyscyplinarnej platformy przeciwko zagrożeniom przestępstwami (EMPACT) (Rada Unii Europejskiej, 2021). W ramach EMPACT państwa członkowskie UE, agencje i inne podmioty będą ściśle współpracować, by reagować na kluczowe zagrożenia przy użyciu takich narzędzi jak szkolenia w zakresie egzekwowania prawa i wspólne działania operacyjne służące rozbijaniu siatek przestępczych, ich struktur i modeli biznesowych. Wśród 10 priorytetów Rady znalazło się również zwalczanie nadużyć finansowych, przestępstw gospodarczych i finansowych (Rada Unii Europejskiej, 2021).

## **5. Działania podejmowane celem wykrycia i eliminacji oszustw w zakresie VAT wykorzystujących procedurę 42**

Procedura celna 42 to jeden z mechanizmów, który wykorzystują importerzy z UE. W Polsce ma ona zastosowanie od 2004 r., czyli od przystąpienia Polski do struktur Unii Europejskiej. Przez lata ten mechanizm również ewoluował, gdyż państwa członkowskie UE dostrzegały potrzebę usprawnienia jego działania. W 2011 r. Europejski Trybunał Obrachunkowy (ETO) przeprowadził kontrolę w wybranych

państwach członkowskich UE, aby ustalić, czy mechanizmy kontrolne stosowane w procedurze celnej 42 zapobiegają uchylaniu się od VAT i umożliwiają wykrycie takich przypadków. ETO opracował model kontroli mający na celu sprawdzenie w państwach przywozu prawidłowości stosowania zwolnienia z VAT. Model zakładał m.in. obowiązkowe wpisywanie w polu 44 dokumentu celnego SAD ważnych numerów identyfikacyjnych VAT importera (lub jego przedstawiciela podatkowego) oraz odbiorcy końcowego w państwie członkowskim przeznaczenia. Następnie zalecono sprawdzenie ważności tych numerów identyfikacyjnych VAT w systemie informatycznym VIES (VAT Information Exchange System) przed dopuszczeniem towarów do swobodnego obrotu. Gdyby numer VAT okazał się nieważny, VAT stałby się należny w chwili dokonania przywozu. Kolejnym elementem było wskazanie dowodu przeznaczenia importowanego towaru do transportu do państwa członkowskiego przeznaczenia, np. numeru dokumentu przewozowego w odpowiednich polach dokumentu SAD. W przeciwnym razie zgłoszenie celne nie powinno zostać zatwierdzone. Organy celne w dalszym kroku winny weryfikować, czy transport towaru do państwa członkowskiego przeznaczenia faktycznie się odbył oraz czy towary dostarczone do takiego państwa są tymi samymi towarami co przywiezione. Kontroli *ex post* miało również podlegać, czy importer i dostawca towarów to ten sam podmiot, a także czy ustalona wartość celna i podstawa opodatkowania VAT są prawidłowe. W sytuacji ustalenia, że podstawa opodatkowania została zaniżona, przedsiębiorca musiałby skorygować odpowiednio swoją informację podsumowującą VAT UE. Analizą objęto również państwa członkowskie przeznaczenia, w których ETO skontrolował, czy VAT od towarów przywiezionych przy zastosowaniu procedury 42 został naliczony.

W wyniku kontroli ETO ocenił, że sposób stosowania procedury celnej 42 powoduje istotne straty dla budżetów krajowych poszczególnych państw członkowskich UE. Obowiązujące w tamtym okresie przepisy prawne nie zapewniały jednolitego podejścia organów celnych do kontroli dotyczącej spełnienia warunków zwolnienia z VAT. W wyniku kontroli ujawniono np. przypadki podawania nieważnego numeru identyfikacyjnego VAT w 17 przywozach do Hiszpanii i Austrii. Nieważne były także numery identyfikacyjne VAT odbiorców końcowych w momencie dokonywania przywozu do Belgii, Danii, Francji i Austrii w kolejnych 12 kontrolowanych przypadkach (ETO, 2011).

Organy podatkowe natomiast nie otrzymywały informacji, które umożliwiałyby sprawdzenie, czy VAT został zapłacony w państwie konsumpcji. Stwarzało to niewątpliwie pole do oszustw związanych z VAT, polegających np. na:

- dokonywaniu fikcyjnej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, podczas gdy w rzeczywistości towary pozostawały w kraju członkowskim UE przywozu i były wprowadzone do obrotu bez opodatkowania,
- przemieszczeniu towarów do kraju członkowskiego przeznaczenia i wprowadzeniu ich do obrotu bez opodatkowania VAT.

Utrudniało to także prowadzenie konkurencyjnej i uczciwej działalności rzetelnym przedsiębiorcom działającym w dobrej wierze. W opinii ETO organy podatkowe w państwie członkowskim przeznaczenia powinny dokonywać krzyżowych porównań informacji otrzymanych z innego państwa członkowskiego poprzez VIES z danymi przedstawionymi w deklaracji VAT przez odbiorcę towarów (ETO, 2011).

Do sprawozdania Trybunału Europejskiego odniósł się Parlament Europejski w dokumencie z 18 grudnia 2012 r. nr A7-0426/2012, w którym zasugerował wszystkim państwom członkowskim udział w dziedzinie roboczej 3 Eurofisc na temat nieuczciwych transakcji wykorzystujących procedurę celną 42 (o czym w dalszej części rozdziału) oraz zalecił państwom członkowskim zapewnienie władzom celnym dostępu online do numerów identyfikacyjnych VAT znajdujących się w VIES (Parlament Europejski, 2012). Parlament wezwał KE do utworzenia systemu łączącego obszar ceł ze współpracą administracyjną w obszarze podatku VAT celem zapewnienia efektywnego przepływu informacji i zwiększenia skuteczności działań. W przywołanym dokumencie Parlament podkreślił znaczenie intensywniejszej i szybszej współpracy między państwami członkowskimi, lepszej wymiany informacji, realizowanej również poprzez system VIES oraz bardziej bezpośrednich kontaktów między organami skarbowymi i celnymi.

Warto wyjaśnić, że współpraca administracyjna w obszarze VAT, o której wspominał Parlament Europejski w swoim dokumencie, jest realizowana między państwami UE na podstawie rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Rozporządzenie, 2010). Przepisy tego rozporządzenia ustanowiły katalog instrumentów współpracy administracyjnej, do których zalicza się m.in. zautomatyzowaną wymianę informacji realizowaną poprzez system VIES czy sieć Eurofisc (Rozporządzenie, 2010). Instrumenty te cechują się różnym stopniem zaawansowania, różnym sposobem i czasem procedowania oraz w różnym stopniu angażują administracje skarbowe państw UE, mogą być wykorzystywane łącznie lub osobno. Jednakże dla lepszej skuteczności w działaniu i pełnego wykorzystania środków, jakimi dysponują państwa członkowskie w obszarze zwalczania wyłudzeń związanych z VAT o charakterze transgranicznym, zasadne jest jednoczesne wykorzystanie kilku narzędzi (Kłosościak, 2018). Instrumenty te mają również zastosowanie przy weryfikacji importu towarów w procedurze 42.

W rozporządzeniu Rady UE nr 904/2010 każde państwo członkowskie UE zobowiązane zostało do zbierania i przechowywania w systemie elektronicznym danych podatników VAT zarejestrowanych dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych oraz dokonanych przez nich transakcji wewnątrzspółnotowych. Chodzi tu o informacje na temat wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, transakcji wewnątrzspółnotowego świadczenia usług na rzecz osób posiadających numer identyfikacyjny VAT, dokonanych przez podmioty gospodarcze zidentyfikowane

do celów VAT w państwie członkowskim gromadzącym informacje, nabywców zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczono towary w drodze wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, a więc również przy zastosowaniu procedury 42, po imporcie towaru z kraju trzeciego. Państwa gromadzą te informacje za pomocą systemu VIES. W systemie tym państwa są zobowiązane przechowywać także dane dotyczące tożsamości, działalności, formy prawnej i adresu osób, którym nadano numer identyfikacyjny VAT dla celów dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych, a także datę nadania takiego numeru. W systemie należy gromadzić również informacje na temat numerów identyfikacyjnych VAT nieważnych wraz z datą utraty ważności numeru VAT UE. Możliwe jest więc prześledzenie historii danego numeru identyfikacyjnego VAT (Lipniewicz, 2012). Są to bardzo istotne dane także z perspektywy stosowania procedury celnej 42 przez importerów i są obecnie wykorzystywane przy wypełnianiu obowiązków kontrolnych przez służby celne.

System VIES jest zatem niezwykle ważnym narzędziem współpracy międzynarodowej, umożliwiającym administracjom skarbowym państw UE weryfikację przepływu towarów między krajami członkowskimi UE oraz monitorowanie wartości deklarowanych przez podatników transakcji wewnątrzspółnotowych. W dalszej kolejności umożliwia weryfikację zasadności stosowania przez podatników uprzywilejowanych stawek VAT dla transakcji wewnątrzspółnotowych, a także prawidłowość opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Rozporządzenie Rady UE nr 904/2010 zobligowało państwa członkowskie do umożliwienia podmiotom uczestniczącym w transakcjach wewnątrzspółnotowych weryfikacji ważności numerów identyfikacyjnych VAT kontrahentów – podmiotów ze wszystkich krajów UE zarejestrowanych do dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych. Gromadzone i udostępniane za pośrednictwem systemu VIES dane o podatnikach VAT umożliwiają zatem szybką i skuteczną wymianę informacji o podmiotach zarejestrowanych dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych w obrębie UE. ETO w opracowanym modelu kontroli mającym na celu sprawdzenie w państwach przywozu prawidłowości stosowania zwolnienia z VAT zalecił wykorzystywanie do tych celów danych gromadzonych i przetwarzanych w systemie VIES przez administracje skarbowe. Również Parlament Europejski w dokumencie z 18 grudnia 2012 r. nr A7-0426/2012 polecił państwom członkowskim zapewnienie służbom celnym dostępu do danych znajdujących się w VIES (Parlament Europejski, 2012).

Jak już zostało wskazane, Parlament Europejski zasugerował wszystkim państwom członkowskim udział w dziedzinie roboczej 3 Eurofisc na temat nieuczciwych transakcji wykorzystujących procedurę celną 4200. Warto wyjaśnić, że Eurofisc to kolejne narzędzie współpracy międzynarodowej państw członkowskich UE wykorzystywane do przeciwdziałania występującym nieprawidłowościom na gruncie VAT w handlu wewnątrzspółnotowym. To zdecentralizowana sieć ustanowiona w rozdziale X rozporządzenia Rady 904/2010. Jej celem jest propagowanie i ułatwianie wielostronnej współpracy służącej sprawnej wymianie, przetwarzaniu

i analizie między państwami członkowskimi ukierunkowanych informacji na temat oszustw transgranicznych. Państwa członkowskie UE współpracują w określonych obszarach działalności, zwanych także „dziedzinami roboczymi Eurofisc”. Każdy z tych obszarów roboczych odpowiada określonemu rodzajowi wewnątrz-wspólnotowego oszustwa związanego z VAT (Butu i Brezeanu, 2020). W ramach Eurofisc w lutym 2011 r. utworzono odrębną dziedzinę roboczą w celu wymiany informacji o oszukańczych transakcjach przy zastosowaniu procedury 42, w której prace zaangażowano zarówno przedstawicieli administracji celnej, jak i organów podatkowych (Parlament Europejski, 2012). Administracja polska również uczestniczy w ramach sieci Eurofisc w obszarze dotyczącym oszustw związanych z nadużywaniem procedury celnej 42 (NIK, 2019).

Sieć Eurofisc swoje zadania realizuje poprzez współpracę wyznaczonych w każdym kraju urzędników łącznikowych Eurofisc. Urzędnicy ci, działający w ramach określonej dziedziny roboczej Eurofisc, wyznaczają spośród siebie koordynatora. Jego zadaniem jest zbieranie, zestawianie i udostępnianie innym urzędnikom łącznikowym informacji oraz opracowanych analiz ryzyka działalności określonych podmiotów otrzymanych od urzędników łącznikowych z poszczególnych państw. Informacje te są przekazywane elektronicznie. Gdy państwo członkowskie w wyniku analizy danych uzna określony podmiot za podmiot realizujący fikcyjne dostawy lub dostawy wewnątrz-wspólnotowe na rzecz znikających podatników lub podmiotów niewywiązujących się, informacje dotyczące jego obecnych lub planowanych kontrahentów są dystrybuowane do zainteresowanych krajów za pośrednictwem sieci Eurofisc. Celem takiego działania jest zidentyfikowanie kontrahentów podejrzanych o udział w oszustwie o charakterze transgranicznym, monitorowanie ich działalności, a w konsekwencji nawet ich wyrejestrowanie z rejestru podatników VAT lub VAT UE, by zatrzymać oszukańczy łańcuch transakcji (ETO, 2015, s. 26).

W 2015 r. Europejski Trybunał Obrachunkowy przeprowadził kolejną kontrolę w wybranych państwach członkowskich UE, mającą na celu sprawdzenie, jakie działania podjęto po ustaleniach kontroli z 2011 r. i czy wykonano przekazane KE zalecenia. Trybunał zbadał, jak organy celne i podatkowe współpracują ze sobą, jak państwa członkowskie współpracują w ramach dziedziny roboczej 3 Eurofisc oraz jak wykorzystywany jest system VIES do analizy zgłoszeń importów towarów w procedurze celnej 42. Trybunał wybrał próbę 30 transakcji przywozu w ramach procedury celnej 42 w każdym ze skontrolowanych państw członkowskich (ETO, 2015).

Kontrola przeprowadzona przez Trybunał w państwach członkowskich wykazała, że dane zawarte w VIES dotyczące przywozów w ramach procedury celnej 42 nadal nie są kompletne. Wciąż nie było możliwe przeprowadzanie kontroli krzyżowych danych celnych, danych dotyczących przywozów w ramach procedury celnej 42 oraz danych będących w posiadaniu organów skarbowych. Przeprowadzona przez ETO kontrola ujawniła przypadki zaniżania wartości towarów, nieskładania informacji podsumowujących VAT UE i stosowania nieważnych numerów

identyfikacyjnych VAT w zgłoszeniach przywozowych. W 2015 r. nadal nie wszystkie państwa członkowskie wymieniały informacje w ramach dziedziny roboczej Eurofisc poświęconej procedurze celnej 42 (ETO, 2015).

Trybunał ETO w swoim sprawozdaniu specjalnym *Zwalczanie wewnątrzspółnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania* z 2015 r. (ETO, 2015) podkreślił, że negatywny wpływ na skuteczność zwalczania oszustw ma brak wymiany informacji między organami celnymi i podatkowymi, policją i organami ścigania. OLAF i Europol nie miały dostępu do VIES oraz danych Eurofisc, co zdecydowanie ograniczało zdolność tych organów do walki z oszustwami (ETO, 2015).

W 2014 r. KE przyjęła strategię UE i plan działania w zakresie zarządzania ryzykiem celnym dotyczące okresu 2014–2020 (European Commission, 2014). W planie określono siedem głównych celów związanych z nowoczesnym podejściem do zarządzania ryzykiem celnym. KE cyklicznie przedstawia sprawozdania z postępu prac w zakresie wdrażania strategii UE i planu działania w obszarze zarządzania ryzykiem celnym. Jednym z celów było zapewnienie dostępności danych dotyczących łańcucha dostaw oraz zagwarantowanie wymiany informacji dotyczących ryzyka i wyników kontroli. Aby móc ten cel zrealizować, należało utworzyć i wdrożyć odpowiednie systemy informatyczne, a także wdrożyć przepisy dotyczące udostępniania, przekazywania czy wymiany informacji (Komisja Europejska, 2021). Jednym z takich systemów jest Surveillance, który funkcjonuje od 2018 r. (Decyzja, 2014). Jest on wykorzystywany przez administracje celne państw członkowskich m.in. w celu dokonywania analizy ryzyka, zwalczania nadużyć finansowych i kontroli po odprawie celnej. System gromadzi dane dotyczące zgłoszeń celnych w celu identyfikowalności przywozu i wywozu określonych towarów (Komisja Europejska, 2021). Dane te są również wykorzystywane do analizy i dokonywania kontroli w zakresie prawidłowego zastosowania procedury celnej 42.

Jednakże dopiero wprowadzone rozporządzeniem Rady (UE) 2018/1541 z dnia 2 października 2018 r. (Rozporządzenie, 2018) zmiany do rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 (Rozporządzenie, 2010) usprawniły wymianę informacji między organami skarbowymi i celnymi oraz w znacznym stopniu uprościły instrumenty współpracy administracyjnej. Na mocy tych zmian organy celne uzyskały długo wyczekiwany dostęp do informacji zawartych w rejestrze numerów identyfikacyjnych VAT oraz do informacji podsumowujących. Niewątpliwie takie zmiany umożliwiają szybką identyfikację osób, które dopuściły się nieuczciwych transakcji przy zastosowaniu procedury 42, oraz identyfikację miejsc tych transakcji. Organy celne, mając dostęp do VIES, mogą dokonywać automatycznej oceny rzetelności danych wskazanych przez importera, dotyczących np. ostatecznego nabywcy towaru czy aktywności jego numeru identyfikacyjnego VAT UE. Ułatwia to weryfikację zasadności zwolnienia importowanych towarów z VAT w kraju, w którym towar przekroczył obszar celny UE, oraz sprawdzenie, czy ostateczny nabywca wywiązał się z obowiązku rozliczenia podatku VAT w kraju przeznaczenia. Może to zdecydowanie przyczynić się do zmniejszenia nadużyć i oszustw z zastosowaniem procedury 42.

Koordinatorzy dziedzin roboczych Eurofisc otrzymali również uprawnienia do wymienia się informacjami z Europolem oraz OLAF-em. Zacieśniło to współpracę przedstawicieli administracji skarbowych oraz celnych państw UE z tymi urzędami w kontekście zwalczania oszustw związanych z VAT i nadużyć procedury celnej 42 (Wahl, 2019). Współpraca ta umożliwia kontrolę krzyżową informacji posiadanych przez Eurofisc z rejestrarnymi karnymi i innymi informacjami posiadanyymi przez OLAF i Europol. Niewątpliwie ułatwi to identyfikację osób i podmiotów zaangażowanych w oszustwa podatkowe. Na tej współpracy zyskuje także OLAF, gdyż dostał on uprawnienia dostępu do informacji związanych z prowadzonymi przez siebie dochodzeniami w sprawie oszustw celnych, które są połączone z oszustwami dotyczącymi VAT i z procedurą celną 42 (Komisja Europejska, 2019).

W rozporządzeniu wykonawczym Komisji (UE) 2019/1129 z dnia 2 lipca 2019 r. (Rozporządzenie, 2019) podkreślono, że zgodnie z art. 17 ust. 1 lit. f i art. 21 ust. 2a rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 państwa członkowskie są zobowiązane do przechowywania informacji na temat importu zwolnionego z VAT gromadzonych przez nie zgodnie z art. 143 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE oraz do udzielenia innym państwom członkowskim zautomatyzowanego dostępu do tych informacji. Dyspozycja ta miała niewątpliwie ułatwiać państwom członkowskim zarówno identyfikację rozbieżności w składanych sprawozdaniach dotyczących VAT, jak i identyfikację potencjalnych oszustw związanych z VAT. Podkreślono także, że informacje na temat takiego importu zwolnionego z VAT są już gromadzone przez krajowe organy celne i przekazywane KE za pomocą systemu teleinformatycznego Surveillance. W rozporządzeniu wskazano również, że dla zapewnienia efektywności przechowywanie i zautomatyzowany dostęp do informacji na temat importu zwolnionego z VAT wymaganych na mocy art. 17 ust. 1 lit. f i art. 21 ust. 2a rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 powinny odbywać się z wykorzystaniem tego samego systemu teleinformatycznego. Dostęp do tych informacji powinien być możliwy dla krajowych organów podatkowych i urzędników łącznikowych Eurofisc poprzez system, o którym mowa w art. 56 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego (UE) 2015/2447, czyli system Surveillance (Rozporządzenie, 2015).

Od 2020 r. informacje dotyczące procedury celnej 42 deklarowane w zgłoszeniu celnym są udostępniane przez państwo członkowskie przywozu organom podatkowym w państwie członkowskim przeznaczenia. Organy podatkowe w obu państwach są obecnie w stanie przeprowadzić krzyżową kontrolę takich informacji jak: numery identyfikacyjne VAT, wartość przywiezionych towarów, rodzaj towarów z odpowiednimi informacjami zgłoszonymi przez importera w jego informacji podsumowującej VAT UE czy deklaracji VAT. Takie kontrole krzyżowe umożliwiają np. sprawdzenie importera po kątem tego, czy numer VAT ostatecznego nabywcy jest ważny, czy importer nie posłużył się fałszywymi danymi identyfikacyjnymi nabywcy, oraz pozwolą ustalić, czy zaniżono wycenę towaru w momencie przywozu (Komisja Europejska, 2019).



Na szczeblu Unii Europejskiej od 2020 r. zaczęto się zastanawiać, w jaki sposób można wykorzystać cyfryzację do zwalczania oszustw podatkowych. KE w 2020 r. zapowiedziała listę zmian, które w 2022 r. nazwano pakietem legislacyjnym – przepisy dotyczące VAT w epoce cyfrowej, zwanym także pakietem VIDA (*VAT in Digital Age*) (Komisja Europejska 2020). Pakiet legislacyjny wprowadza zmiany do dyrektywy 2006/112/WE oraz do rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do ustaleń dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie VAT niezbędnych w epoce cyfrowej (Komisja Europejska, 2022a). Pakiet VIDA ma zmodernizować obowiązki sprawozdawcze w zakresie VAT, ułatwić e-fakturowanie, dostosować przepisy VAT do gospodarki opartej na platformach cyfrowych oraz umożliwić przejście na jednolitą rejestrację VAT w UE. Inicjatywa ma na celu zapewnienie należytego funkcjonowania jednolitego rynku. Warto podkreślić, że pakiet VIDA służy unowocześnieniu sposobu zgłaszania transakcji transgranicznych. Obecny sposób gromadzenia zagregowanych danych za pomocą informacji podsumowujących VAT UE i wymiany danych za pośrednictwem systemu VIES jest stosowany od 1993 r. W proponowanym pakiecie zmiany informacje podsumowujące zastąpiono obowiązkami sprawozdawczymi opartymi na transakcjach. Nowy obowiązek sprawozdawczy umożliwi raportowanie o transakcjach wewnątrzspółnotowych dotyczących towarów i usług w czasie rzeczywistym. Proponowany system będzie wymagać od każdego podatnika zidentyfikowanego na potrzeby VAT na terenie Unii Europejskiej raportowania pojedynczo dla każdej transakcji większości danych, które są wymagane na fakturze. Dane dotyczące danej transakcji następnie będą przekazywane do nowej centralnej bazy danych VIES (Komisja Europejska, 2022b). Wprowadzenie takiego pakietu zmian niewątpliwie poprawi ochronę interesów finansowych i gospodarczych UE, a opisane raportowanie w czasie rzeczywistym umożliwi jeszcze szybsze wykrywanie oszustw z wykorzystaniem procedury celnej 42.

Za działanie usprawniające w Polsce zwalczanie oszustw w zakresie VAT związanych z procedurą 42 można uznać transformację administracji celnej i administracji podatkowej w Krajową Administrację Skarbową (KAS), która nastąpiła w 2017 r. Założeniem powstania KAS było powołanie silnej i nowoczesnej organizacji, mającej za zadanie m.in. ograniczenie skali oszustw podatkowych, zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych, zwiększenie poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych, a także zapewnienie obsługi klienta na wysokim poziomie (Dróżdż, 2021). Konsolidację administracji podatkowej oraz celnej i powstanie służby celno-skarbowej w ramach KAS można uznać za działanie zmierzające do zwiększenia skuteczności wykrywania i zwalczania oszustw zarówno podatkowych, jak i celnych, w tym związanych z procedurą 42. Rozwiązaniem mającym poprawić skuteczność wykrywania i zwalczania oszustw podatkowych było m.in. pojawienie się nowego rodzaju kontroli – kontroli celno-skarbowej, która może być prowadzona przez organ podatkowy – naczelnika urzędu celno-skarbowego (Rada Ministrów, 2016, s. 2–4).

## 6. Wnioski

Oszustwa podatkowe, w tym oszustwa związane z VAT, zakłócają uczciwą konkurencję w Unii Europejskiej oraz zmniejszają wpływy z VAT wszystkich państw członkowskich. Aby takie oszustwa skutecznie zwalczać, państwa członkowskie UE muszą ze sobą współpracować. Nowoczesne narzędzia do wykrywania i zwalczania oszustw podatkowych w Unii wymagają zacieśnienia współpracy między państwami zarówno na szczeblu administracji skarbowych, jak i służb celnych. Podstawowym narzędziem współpracy i zarazem bardzo przydatnym narzędziem wymiany danych na temat dostaw wewnątrzspółnotowych między państwami członkowskimi, stosowanym również w kontroli rozliczenia VAT po imporcie towarów, jest system VIES. System ten jest współtworzony przez państwa członkowskie UE. W interesie wszystkich państw leży dbałość o wiarygodność, poprawność, kompletność i aktualność gromadzonych i udostępnianych innym krajom danych, gdyż przetwarzane w tym systemie informacje pozwalają każdej z administracji na wstępne rozpoznanie zaistniałych zdarzeń i uzyskanie danych na temat transakcji wewnątrzspółnotowych, w tym potencjalnych oszustw o zasięgu transgranicznym.

W odniesieniu do oszustw związanych z wykorzystaniem procedury celnej 42 państwa członkowskie współpracują również za pośrednictwem sieci Eurofisc. To urzędnicy Eurofisc posiadają dostęp do systemu Surveillance, dzięki któremu informacje dotyczące procedury celnej 42 deklarowane w zgłoszeniu celnym są udostępniane organom podatkowym w państwie członkowskim przeznaczenia. Organy podatkowe w obu państwach (przywozu i przeznaczenia) są obecnie w stanie przeprowadzić krzyżową kontrolę informacji dotyczących numeru identyfikacyjnego VAT, wartości przywiezionych towarów, rodzaju towarów z odpowiednimi informacjami zgłoszonymi przez importera w informacji podsumowującej VAT UE oraz deklaracji VAT. W przyszłości możliwość dokonywania kontroli krzyżowej dokumentów dotyczących procedury 42 przez organy skarbowe i celne w czasie rzeczywistym, po wdrożeniu pakietu VIDA i utworzeniu centralnego systemu VIES, niewątpliwie usprawni wykrywanie wielu nieprawidłowości, nadużyć i oszustw, a niektóre z nich zupełnie wyeliminuje.

Obecnie istotne znaczenie dla skuteczności działania państw członkowskich UE w walce z oszustwami podatkowymi i nadużyciami finansowymi ma ścisła współpraca administracji podatkowych i celnych z organizacjami takimi jak Euro-pol, OLAF czy EPPO. Efektywna współpraca między państwami członkowskimi wymaga wspólnego, szybkiego analizowania informacji i wspólnych działań wymierzonych przeciwko przestępcom podatkowym działającym w wielu państwach i tworzącym międzynarodowe grupy przestępcze. Takie podejście umożliwi pełne wykorzystanie dostępnych w ramach Unii Europejskiej narzędzi zwalczania oszustw, a w konsekwencji wpłynie na szybszą eliminację oszustw na gruncie VAT, w tym przy wykorzystaniu procedury 42.

W publikacjach poświęconych oszustwom z wykorzystaniem procedury 42 można się spotkać z tezą, że oszustwa te można wyeliminować poprzez zmianę przepisów i wprowadzenie np. obowiązku złożenia zabezpieczenia VAT do należności, które mogą powstać w związku realizacją procedury 42 (Sienkiewicz, 2022b). Należy jednak mieć na uwadze, że wprowadzenie zabezpieczeń czy kaucji może ograniczyć liczbę oszustw, lecz może jednocześnie utrudnić niektórym przedsiębiorcom dokonywanie tego typu transakcji. Natomiast współpraca między państwami przy zastosowaniu opisanych w tym rozdziale narzędzi, niewiążąca się z wprowadzeniem obostrzeń dla przedsiębiorców, może być skutecznym sposobem zwalczania transgranicznych oszustw związanych z VAT.

## Bibliografia

- Agencja Celną Proste Cło. (b.d.). *Procedura 42 w imporcie towarów*. <https://prosteclo.pl/procedura-42-w-importcie/>
- Arak, P., Michalski, K., Piechula, T., Sarnowski, J. i Selera, P. (2019). *Krótką historia VAT w Polsce*. Polski Instytut Ekonomiczny.
- Biurow Analiz Parlamentu Europejskiego. (2023). *UNSHHELL – przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych*. <https://tiny.pl/d5zzc>
- Butu, I. i Brezeanu, P. (2020). Fighting VAT fraud through administrative tools in the European Union. *Journal Finance – Challenges of the Future*, (22), 90–101. [https://feaa.ucv.ro/finance/fisiere/revista/124348129309\\_Butu\\_Brezeanu3\\_en.pdf](https://feaa.ucv.ro/finance/fisiere/revista/124348129309_Butu_Brezeanu3_en.pdf)
- Ceglarsz, J. (2019, 6 listopada). *Mafia VAT w Wólce Kosowskiej. Były celnik szefem*. <https://www.money.pl/podatki/mafia-vat-w-wolce-kosowskiej-byly-celnik-szefem-6443114484283521a.html>
- Drózdź, W. (2021, 24 kwietnia). *Jak i po co powstała Krajowa Administracja Skarbowa? W czym pomaga przedsiębiorcom?* <https://opoka.org.pl/News/Polska/2021/jak-i-po-co-powstala-krajowa-administracja-skarbowa-w-czym-pomaga-przedsiębiorcom>
- Decyzja. (2014). Decyzja wykonawcza Komisji (UE) z dnia 29 kwietnia 2014 r. ustanawiająca program prac związanych z unijnym kodeksem celnym (2014/255/UE) (Dz. Urz. UE L 134/46 z 7.05.2014).
- Dyrektywa. (2006). Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J-P. i Summers, V. (2001). *The modern VAT*. International Monetary Fund, s. 4–6. <https://doi.org/10.5089/9781589060265.071>
- EPPO (European Public Prosecutor's Office). (2023a, 28 marca). *Belgium: EPPO dismantles customs fraud ring operating at Liège Airport – €310 million in estimated damages*. <https://www.eppo.europa.eu/en/news/belgium-eppo-dismantles-customs-fraud-ring-operating-liege-airport-eu310-million-estimated>

- Eppo (European Public Prosecutor's Office). (2023b, 15 listopada). *Germany: Eppo unmasks criminal organisation behind €200 million customs and import VAT fraud*. <https://www.eppo.europa.eu/en/news/germany-eppo-unmasks-criminal-organisation-behind-eu200-million-customs-and-import-vat-fraud>
- ETO (Europejski Trybunał Obrachunkowy). (2011). *Czy mechanizmy kontrolne stosowane w procedurze celnej 42 zapobiegają uchylaniu się od podatku VAT i umożliwiają wykrycie takich przypadków? Sprawozdanie specjalne nr 13/2011*. [https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr11\\_13/sr11\\_13\\_pl.pdf](https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr11_13/sr11_13_pl.pdf)
- ETO (Europejski Trybunał Obrachunkowy). (2015). *Zwalczanie wewnątrzspółnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania. Sprawozdanie specjalne nr 24/2015*. [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\\_24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_PL.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_PL.pdf)
- European Commission. (2014). *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the EU Strategy and Action Plan for customs risk management: Tackling risks, strengthening supply chain security and facilitating trade* (COM(2014) 527 final). <https://tiny.pl/d5zz6>
- Europol. (2018). *Pan-European VAT fraud crime group dismantled*. <https://tiny.pl/d5zzv>
- Europol. (b.d.). *Agencja Unii Europejskiej ds. Współpracy Organów Ścigania (Europol)*. [https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/europol\\_pl](https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/europol_pl)
- Kłósowiak, M. (2018). Międzynarodowa współpraca administracyjna mająca na celu zwalczanie oszustw na gruncie VAT. *Zeszyty Naukowe Towarzystwa Doktorantów UJ Nauki Społeczne*, 3(22), 135–147.
- Komisja Europejska. (2017). *Zmieniony wniosek. Rozporządzenie Rady zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do środków wzmacniania współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej* (COM(2017) 706 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017PC0706>
- Komisja Europejska. (2019). *Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady. 30. sprawozdanie roczne dotyczące ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej i zwalczania nadużyć finansowych (2018 r.)* (COM(2019) 444 final). [https://anti-fraud.ec.europa.eu/system/files/2021-10/pif\\_report\\_2018\\_pl.pdf](https://anti-fraud.ec.europa.eu/system/files/2021-10/pif_report_2018_pl.pdf)
- Komisja Europejska. (2020). *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady. Plan na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą* (COM (2020) 312 final). [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e8467e73-c74b-11ea-adf7-01aa75ed71a1.0012.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e8467e73-c74b-11ea-adf7-01aa75ed71a1.0012.02/DOC_1&format=PDF)
- Komisja Europejska. (2021). *Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego. Trzecie Sprawozdanie z postępu prac w zakresie wdrażania strategii Unii Europejskiej i planu działania w zakresie zarządzania ryzykiem celnym* (COM(2021) 9 final). [http://publications.europa.eu/resource/cellar/0e81f909-5970-11eb-b59f-01aa75ed71a1.0018.03/DOC\\_1](http://publications.europa.eu/resource/cellar/0e81f909-5970-11eb-b59f-01aa75ed71a1.0018.03/DOC_1)
- Komisja Europejska. (2022a). *Wniosek. Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących VAT w epoce cyfrowej* (COM(2022) 701 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0701>
- Komisja Europejska. (2022b). *Wniosek. Rozporządzenie Rady zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do ustaleń dotyczących współpracy administracyjnej*

- w dziedzinie VAT niezbędnych w epoce cyfrowej (COM(2022) 703 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0703>
- Lipniewicz, R. (2012). Unijny system wymiany informacji o VAT w kontekście ryzyka podatkowego przedsiębiorstw, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, nr 708, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 52, 45–58. [http://www.wneiz.pl/nauka\\_wneiz/frfu/52-2012/FRFU-52-45.pdf](http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/52-2012/FRFU-52-45.pdf)
- MF (Ministerstwo Finansów). (2024). *Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT)*. <https://www.podatki.gov.pl/vat/abc-vat/transakcje-wewnatrzspolnotowe/wewnatrzspolnotowa-dostawa-towarow-wdt/>
- MF (Ministerstwo Finansów). (2022). *Rozliczanie VAT w imporcie towarów*. <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00262>
- Nellen, F. i Mols, S. (2019). *Custom procedure 42: a simplification worth the risk?* <https://tiny.pl/d5z35>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2019). *Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług*. Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF. Departament Budżetu i Finansów. <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf>
- Nogacki, R. (2020). *Import towarów – jak rozliczać VAT?* <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/4665699,Import-towarow-jak-rozliczac-VAT.html>
- OLAF. (2016). *Catch them while you can: Joint Customs Operation Orion led by OLAF and Hellenic Customs stops fraudulent traders from abusing EU customs rules*. <https://tiny.pl/d5z3k>
- Parlament Europejski. (2012, 18 grudnia). *Sprawozdanie dotyczące sprawozdania specjalnego nr 13/2011 Trybunału Obrachunkowego zatytułowanego „Czy mechanizmy kontrolne stosowane w procedurze celnej 42 zapobiegają uchylaniu się od podatku VAT i umożliwiają wykrycie takich przypadków?”* (nr A7-0426/2012). [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-7-2012-0426\\_PL.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-7-2012-0426_PL.html)
- Rada Ministrów. (2016). *Stanowisko Rządu wobec poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej* (druk nr 826). <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/D8616983222C4FD2C125802F0048F73F/%24File/826-s.pdf>
- Rada Unii Europejskiej. (2021, 26 maja). *Walka z przestępczością zorganizowaną: Rada ustala 10 priorytetów na kolejne 4 lata*. <https://tiny.pl/d53hq>
- Rozporządzenie. (2010). Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268/1 z 12.10.2010).
- Rozporządzenie. (2013a). Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (przekształcenie) (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32013R0952>
- Rozporządzenie. (2013b). Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 955).
- Rozporządzenie. (2015). Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiające-

- go unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 343/558 z 29.12.2015, ze zm.). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32015R2447>
- Rozporządzenie. (2018). Rozporządzenie Rady (UE) 2018/1541 z dnia 2 października 2018 r. zmieniające rozporządzenia (UE) nr 904/2010 i (UE) 2017/2454 w odniesieniu do środków wzmacniania współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 259/1 z 16.10.2018).
- Rozporządzenie. (2019). Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2019/1129 z dnia 2 lipca 2019 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 79/2012 ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 179/1 z 3.07.2019).
- Sienkiewicz, P. (2022a). *Procedura 42, czyli seria niefortunnych wpadek*. <https://rusak.pl/procedura-42>
- Sienkiewicz, P. (2022b, 23 maja). *Procedura 42, czyli furka dla przekrętów na podatku VAT*. <https://www.podatki.egospodarka.pl/176099,Procedura-42-czyli-furka-dla-przekretow-na-podatku-VAT,1,68,1.html>
- Starzyńska, W. (2006). Podatek od wartości dodanej i jego znaczenie w gospodarce. *Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica*, 202, s. 5–18.
- Ulicki, K. (2022a, 3 maja). *Procedura celna 42 a nowe oznaczenie w pliku JPK\_V7 przykłady*, cz. I. <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-procedura-celna-42-a-nowe-oznaczenie-w-pliku-jpk-v7-na-przykladach-cz-i>
- Ulicki, K. (2022b, 12 kwietnia). *Zastosowanie procedury celnej 42 w pliku JPK\_V7 przykłady*, cz. II. <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-zastosowanie-procedury-celnej-42-w-pliku-jpk-v7-przyklady-cz-ii>
- Ustawa. (1993). Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50).
- Ustawa. (2004). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- Wahl, T. (2019, 15 stycznia). *Improved cooperation tool benefits fight against VAT fraud*. <https://eucrim.eu/news/improved-cooperation-tool-benefits-fight-against-vat-fraud/>

## Rozdział 7

# STRATEGIE FIRM W OBLICZU SANKCJI NAŁOŻONYCH NA ROSJĘ<sup>1</sup>

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/7>



**Beata Stępień**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
beata.stepien@ue.poznan.pl



**Szymon Truskolaski**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
szymon.truskolaski@ue.poznan.pl

## Strategic responses of companies suffering from sanctions imposed on Russia

### Abstract

**Purpose:** In this chapter, we analyse how companies responded to sanctions imposed on Russia after its invasion of Ukraine. We examine the impact of selected external (public-legal pressure, the size of sanctions and crisis caused by the war) and internal factors (strategic agility, code of ethics and sustainable conduct) on the degree of compliance with sanctions and the type of adaptation strategies adopted.

**Design/methodology/approach:** The objects of the study are medium-sized companies from countries that have imposed sanctions (here, Poland, Germany and the US). The results come from an electronic questionnaire survey conducted in 2023 among 610 medium-sized companies operating in industries directly or indirectly affected by trade restrictions.

**Findings:** The company's code of ethics and the perceived severity of the crisis have the greatest impact on the approach to sanctions and respective adaptation strategies. At the same time, external and internal pressure affect companies in opposite directions, with consequences for their adaptation strategies.

**Keywords:** sanctions, medium-sized enterprises, sanctions compliance, undercompliance, bypassing, sanctions violations, sanctions' overcompliance, proactive and reactive adaptation strategies.

---

<sup>1</sup> Badania przedstawione w rozdziale zostały sfinansowane przez Narodową Agencję Wymiany Akademickiej w ramach Programu Granty Interwencyjne, projekt pt. RUSAN, nr BPN/GIN/2022/1/00037.

### Sugerowane cytowanie:

Stępień, B. i Truskolaski, S. (2024). Strategie firm w obliczu sankcji nałożonych na Rosję. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Prawo i ryzyko celne* (s. 110–133). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/7>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

## 1. Wstęp

23 lutego 2022 r. Rosja po raz kolejny dokonała zbrojnej inwazji na Ukrainę<sup>2</sup>. Tym razem atak nie ograniczył się do regionów Krymu i Donbasu, ale objął cały kraj. Świat Zachodu niezwłocznie zareagował na ten akt bestialstwa, nakładając na Rosję i jej sojusznika (Białoruś) indywidualne, polityczne i gospodarcze sankcje. W odróżnieniu od restrykcji z 2014 r. sankcje nałożone w 2022 r. miały znacznie szerszy zakres i – w przeciwieństwie do wielu dotychczas nakładanych – były szeroko popierane przez obywateli zachodniego świata. Równie niezwykłe było także wyraźnie obserwowalne dobrowolne rozszerzanie zakresu sankcji przez firmy i wycofywanie działalności z Rosji i Białorusi.

Nadmierne dostosowanie się do sankcji przez podmioty gospodarcze jest z punktu widzenia ekonomii zjawiskiem niecodziennym. Biorąc pod uwagę tradycyjny rachunek kosztów, w obliczu sankcji firma powinna zaprzestać angażowania się w działania objęte sankcjami i kontynuować wszystkie inne. W takim uproszczonym ujęciu nie ma miejsca ani na nadmierne dostosowanie do sankcji, ani na ich naruszanie. Rzeczywistość biznesowa jest jednak bardziej złożona niż modele. Firmy nie są idealnymi optymalizatorami działania (zwłaszcza w obliczu nagłych zmian) i dostosowują się do nowych okoliczności, plasując swoje strategie w całym spektrum możliwych opcji: omijają lub naruszają sankcje (Andreas, 2005; Early, 2015; Gaur i in., 2023; Meyer i in., 2023; Weber i Stępień, 2020), dostosowują się do nich lub dobrowolnie ograniczają działalność biznesową w kraju docelowym w większym stopniu, niż sankcje nakazują (Batmanghelidj i Moret, 2022; Breen, 2021; Early i Preble, 2020).

Niniejszy rozdział stanowi próbę znalezienia odpowiedzi na pytania:

1. Które czynniki (zewnątrzne i wewnętrzne) skłaniają firmy do: (a) dobrowolnego nadmiernego dostosowania się do sankcji lub (b) ich omijania lub naruszania?
2. Jakie strategie dostosowawcze są stosowane przez firmy w sytuacji, kiedy (c) dobrowolnie zwiększają zakres dostosowania się do sankcji lub (d) je omijają lub naruszają?

Strategiczna reakcja firm na sankcje jest pochodną podejścia do ryzyka i rachunku kosztów dotyczących strategicznych opcji w nowej przestrzeni gospodarczej nakreślonej przez restrykcje. Ponadto firmy, decydując się na określony typ strategii dostosowawczej względem sankcji, biorą też pod uwagę poziom przejrzystości,

---

<sup>2</sup> Pierwszy atak Rosji na Ukrainę nastąpił w lutym 2014 r. i zakończył się aneksją Krymu. Sprzeciw Unii Europejskiej wobec ówczesnej rosyjskiej inwazji został zmanifestowany wprowadzeniem zakazu podróży i zamrożeniem aktywów wybranych polityków rosyjskich, a później nałożeniem na Rosję sankcji finansowych, embarga na broń oraz ograniczeń handlowych.



niepewności legislacyjnej i wykonawczej zarówno w krajach wysyłających sankcje, jak i krajach docelowych (Breen, 2021; Verdier, 2023).

Nie są to jednak jedyne zmienne, które wpływają na zachowania firm względem sankcji. W niniejszym rozdziale przedstawiamy wpływ kilku takich czynników, które do tej pory w literaturze poświęconej relacji: sankcje a działalność przedsiębiorstw albo nie były analizowane, albo też ich znaczenie było akcentowane głównie konceptualnie. Badając czynniki zewnętrzne oddziałujące na zachowania firm, przyjrzymy się naciskom w postaci presji prawnej pochodzącej od konsumentów, obywateli i partnerów biznesowych. Weźmiemy też pod uwagę rozmiar wpływu sankcji i wojny na działalność przedsiębiorstw. Spośród czynników wewnętrznych przeanalizujemy oddziaływanie kodu etycznego firmy, idei zrównoważonego rozwoju czy tzw. zwinności strategicznej na podejście firm do sankcji i wybór określonych strategii dostosowawczych.

Materiał badawczy będący przedmiotem analizy stanowią dane z międzynarodowego badania ilościowego dotyczącego obecnych sankcji wobec Rosji nałożonych przez Unię Europejską (UE) i Stany Zjednoczone (USA). Badanie zostało przeprowadzone w kwietniu 2023 r. przez międzynarodowe agencje badawcze metodą CAWI, z wykorzystaniem kwestionariusza elektronicznego. Próba obejmuje 610 średnich przedsiębiorstw działających w sektorach rolnictwa, produkcji, handlu hurtowego/detalicznego oraz transportu/magazynowania. Ankietę przeprowadzono w trzech krajach: Stanach Zjednoczonych (200 firm), Niemczech (210 firm) i Polsce (210 firm). Każdy z respondentów odczuwał skutki sankcji i wojny.

Pozostała część rozdziału ma następującą strukturę. W następnej sekcji opiszemy czynniki, które mają wpływ na reakcje przedsiębiorstw na sankcje i poprzędzamy te rozważania opisem rachunku korzyści i kosztów w obliczu nagłej zmiany warunków gry. Kolejny podrozdział zawiera opisy konstruktów będących przedmiotem rozważań teoretycznych i badania empirycznego, które stanowią koncepcyjne ramy badania. W dalszych częściach opisujemy metodę badania empirycznego i omawiamy wnioski płynące z analizy danych. W podsumowaniu podajemy najważniejsze ustalenia płynące z rozważań zawartych w rozdziale.

## 2. Reakcje na sankcje a rachunek ekonomiczny

Sankcje gospodarcze zmieniają reguły gry w otoczeniu (Bapat i Kwon, 2015; Morgan i Bapat, 2003; Weber i Stępień, 2020). Podstawowym czynnikiem, który różnicuje podejście firm do sankcji, jest kalkulacja kosztów i korzyści związanych z kontynuacją lub zmianą dotychczasowej strategii. Należy jednak podkreślić, że sama kalkulacja alternatywnych opcji dostosowawczych jest przeprowadzana przez pryzmat stosunku firm do ponoszenia ryzyka.

Sankcje zwiększają ryzyko polityczne inwestycji i działalności na terenie, który jest nimi objęty (zob. np. Biglaiser i Lektzian, 2011; Lektzian i Biglaiser, 2013; Mirkina, 2018; Sottilotta, 2016). Ryzyko polityczne jest analizowane przez pryzmat postrzegania niepewności. Niepewność dotyczy zarówno charakteru i zakresu wpływu sankcji na wyniki firmy (ze względu na ogólne spowolnienie gospodarcze), jak i czasu trwania i rozwoju sporu dotyczącego sankcji, a także wpływa na wszystkie bieżące i przyszłe relacje biznesowe firm z krajem objętym sankcjami (Lektzian i Biglaiser, 2013). W związku z tym przedsiębiorstwa działające w reżimie sankcji muszą płacić premię za ryzyko interakcji gospodarczych (Noland, 2008). Owa premia dotyczy także podmiotów pośrednio dotkniętych restrykcjami, powstaje bowiem konieczność udowodnienia, że w ramach łańcucha dostaw sankcje są przestrzegane. Aby nie inwestować w złożoną analizę *due diligence* wymaganą do zapewnienia, że rosyjscy partnerzy nie są powiązani z podmiotami objętymi sankcjami, część firm woli dobrowolnie ograniczyć swą działalność (Johnston, 2015).

Z punktu widzenia przedsiębiorstw sankcje zwiększają ryzyko działalności na terenie nimi objętym i generują koszty adaptacji, ale stanowią też bodziec do poszukiwania nowych możliwości. Przykładowo w 2014 r. po aneksji Krymu w Rosji opublikowano rozporządzenie rządu Federacji Rosyjskiej nr 708 z 2015 r. (Russian Federation, 2015) zapewniające szereg korzyści ekonomicznych dla nowych inwestorów zagranicznych, co nie tylko było korzystne ekonomicznie, ale pozwalało też ominąć kontrsankcje rosyjskie dotyczące zakazu importu dóbr unijnych i tych z USA z sektora spożywczego. Możliwości ekonomiczne, jakie powstają przez nałożenie sankcji, mogą zatem znacznie przewyższać ryzyko polityczne dla inwestorów zagranicznych.

Strategiczny wybór firm dotyczący reakcji na sankcje zależy również od tego, jaki scenariusz rozwoju sytuacji zakładają w kraju objętym sankcjami. Jeśli podmioty szacują, że prawdopodobieństwo utrzymania się lub zaostrożenia sankcji jest wysokie, ich reakcja w postaci dostosowania się do sankcji i wycofania działalności z takiego kraju wydaje się uzasadniona. Z kolei perspektywa rychłego zakończenia konfliktu i ustania sankcji może skłonić firmy do biernego, choć tymczasowego omijania lub ignorowania sankcji bez konieczności wprowadzania zmian np. w łańcuchach dostaw.

Spojrzenie na rachunek kosztów i korzyści ulega też zmianie w zależności od „skali rażenia” sankcjami. Przedsiębiorstwa mogą szacować koszty strategicznej reakcji na sankcje co najmniej na dwa sposoby. Pierwszy to obecne i przyszłe koszty przestrzegania sankcji, a drugi to dotkliwość kosztów poniesionych wskutek omijania lub naruszenia sankcji (Morgan i Bapat, 2003; Weber i Stępień, 2020). W sytuacji, kiedy restrykcje zagrażają bezpośrednio istnieniu przedsiębiorstwa, a szybka zmiana rynku (zbytu, dostawców itd.) jest niemożliwa, omijanie lub naruszenie sankcji wydaje się jedyną opcją zapewniającą przetrwanie, a potencjalne koszty łamania prawa jawią się jako mniej dotkliwe niż zakończenie działalności. I odwrotnie, kiedy skala uciążliwości i utraty korzyści związanych z wprowadzeniem

sankcji jest niewielka, ich przestrzeganie wydaje się uzasadnione i przynosi mniej kłopotów firmie niż ich świadome omijanie lub naruszanie.

W dalszej części rozdziału badamy dwie zmienne latentne w postaci wpływu wojny i sankcji na sytuację przedsiębiorstw oraz zakres kryzysu. Zakładamy przy tym, że:

**H1:** Im większy wpływ wojny i sankcji (WiS) na działalność badanych podmiotów, tym większa będzie ich skłonność do:

- **H1a** – omijania lub naruszania sankcji (UC),
- **H1b** – podejmowania proaktywnych strategii w celu ominięcia/naruszenia sankcji (PSD).

**H2:** Im większy zakres kryzysu (ZK) spowodowany sankcjami, tym większa będzie skłonność badanych podmiotów do:

- **H2a** – omijania lub naruszania sankcji (UC),
- **H2b** – podejmowania proaktywnych strategii w celu ominięcia/naruszenia sankcji (PSD).

### 3. Czynniki wewnętrzne różnicujące podejście firm do sankcji

#### 3.1. Stopień zwinności strategicznej

Firmy budują przewagę konkurencyjną dzięki zasobom, które posiadają i/lub kontrolują. Wartość tych zasobów i tym samym ich potencjał do kreowania przewagi wzrastają z ich rynkowym postrzeganiem jako cennych, rzadkich i trudnych do imitacji i substytucji. Zasoby to zarówno aktywa, jak i kompetencje (w tym umiejętności zarządzania firmą, jej procesy i procedury organizacyjne, a także informacje i wiedza) przydatne w wykrywaniu i reagowaniu na szanse lub zagrożenia rynkowe (np. Christensen i Overdorf, 2000; Sanchez i Mahoney, 1996; Wade i Hulland, 2004). Aby przetrwać i rozwijać się w burzliwym otoczeniu gospodarczym, firmy wykształcają tzw. dynamiczne zasoby<sup>3</sup>, uznawane obecnie za długoterminowe źródło przewagi konkurencyjnej, dzięki którym firma może wykorzystać swój potencjał szybciej, skuteczniej, efektywniej w porównaniu z reakcją innych firm na zmiany środowiskowe (Shams i in., 2021).

<sup>3</sup> Dynamiczne zasoby mogą przybrać formę elastycznych procedur, pozwalających na szybkie reagowanie na zmieniające się otoczenie. Warunkiem wstępnym do stworzenia i skutecznej realizacji takich procedur jest szerokie i zróżnicowane doświadczenie wynikające z pracy w różnych warunkach instytucjonalnych.

Sankcje są zmianą czyniącą otoczenie bardziej burzliwym. Firmy, których potencjał ma zwinny charakter, powinny zatem szybciej i skuteczniej reagować na takie zmiany niż przedsiębiorstwa nieposiadające wewnętrznej, elastycznej zdolności do dostosowania (Doz i Kosonen, 2010).

Opierając się na powyższych rozważaniach, wyprowadzono następującą hipotezę:

**H3:** Zwinność strategiczna (ZS) sprzyja działaniom niestandardowym, a zatem w większym stopniu skłania podmioty do działań proaktywnych (PSD) niż reaktywnych (RSD).

### 3.2. Etyczny kod postępowania i idea zrównoważonego rozwoju

Jednym z powodów, dla których firmy dobrowolnie ograniczają działania na rynkach objętych sankcjami, jest ich reputacja (Giumelli, 2017; Verdier, 2023). Reputacja jest nie tylko miarą percepcji dotychczasowej działalności firmy i jej stosunku do otoczenia (Barnett i in., 2006; Fombrun i Foss, 2001), ale także stanowi mierzalną wartość bilansową (Cao i in., 2015; Pope i in., 2004). Jeśli firma dba o swój wizerunek i obawia się, że jej reputacja ucierpi ze względu na utrzymywanie działalności w kraju objętym sankcjami (niezależnie od zakresu i charakteru sankcji), będzie bardziej skłonna do nadmiernego przestrzegania przepisów niż narażania swojego wizerunku na szwank.

Współczesne liberalne społeczeństwa oczekują, że działalność firm będzie opierać się nie tylko na maksymalizacji zysków, ale także na dbaniu o dobrobyt społeczny przy jednoczesnym poszanowaniu zasad moralnych społeczeństwa, w którym funkcjonują. Wiele przedsiębiorstw instytucjonalizuje poszanowanie zasad moralnych, tworząc własne kodeksy etyczne. Jednak część naukowców jest bardzo sceptycznie i krytycznie nastawionych do wpływu takich kodeksów na etyczne zachowanie firm. W swojej argumentacji najczęściej podnoszą czysto symboliczne, a nie rzeczywiste znaczenie takich kodeksów (Kjonstad i Willmott, 1995; Sims, 1991) oraz to, że są one często tworzone bez zaangażowania pracowników (Schwartz, 2012; Sims i Brinkmann, 2003).

Inwazja Rosji na Ukrainę spotkała się z szerokim potępieniem społecznym. Doniesienia medialne obfitowały w informacje o wycofywaniu się z regionu konfliktu właścicieli firm i ich pracowników właśnie ze względu na przekonania moralne, stąd przypuszczamy, że:

**H4:** Kodeks etyczny (KE) firm skłania je do nadmiernego przestrzegania sankcji (H4a) (OC), jednocześnie zniechęcając do ich naruszenia (H4b) (UC).

Wysuwając to przypuszczenie, zakładamy jednocześnie, że podobne – choć nie identyczne – oddziaływanie do wartości moralnych ma idea zrównoważonego rozwoju. W niniejszym rozdziale zrównoważony rozwój w strategii firmy jest rozumiany jako prowadzenie działalności z poszanowaniem społeczeństwa i środowiska

oraz zaspokajanie potrzeb firmy bez narażania przyszłych pokoleń na deprivację (Leach i in., 2010). Strategie zrównoważonego rozwoju opierają się na określonym kodeksie etycznym, którego naczelną zasadą jest nieszkodzenie (Aragón-Correa i Rubio-Lopez, 2007; Phan i Baird, 2015). Wciąż jednak dyskusyjne i niedostatecznie przeanalizowane w literaturze jest zagadnienie, czy ideą zrównoważonego rozwoju jest wyłącznie nieszkodzenie, czy też dodatkowo zapobieganie złu.

Wojna, niezależnie od oceny racji stron zaangażowanych w konflikt, jest przejawem sytuacji, w której rozmiar krzywdy staje się orężem w walce o partykularne interesy. W tym sensie jest to zjawisko antagonistyczne do koncepcji zrównoważonego rozwoju. Działania zgodne z tą ideą powinny uwzględniać nie tylko interesy firmy, ale również jej interesariuszy. Jeśli część z nich znajduje się na obszarze objętym wojną i/lub sankcjami (firmy i klienci, którym przedsiębiorstwo dostarcza swoje produkty lub prowadzi z nimi interesy), to pojawia się pytanie, czy wycofanie się z działalności na takim obszarze minimalizuje ogólne szkody niezależnie od ograniczeń prawnych. Badania przeprowadzone w krajach objętych sankcjami pokazują, że np. nadmierne dostosowanie do sankcji powoduje znaczne szkody humanitarne i środowiskowe (Aloosh i in., 2019; Moret, 2015; Takeyh i Maloney 2011). Zrównoważona strategia uwzględnia jednak także interesy różnych interesariuszy, ich pracowników czy klientów w krajach niezaangażowanych w wojnę, ale np. potępiających zbrojną agresję. Biorąc jednak pod uwagę inwazję Rosji na Ukrainę i dość jednoznaczny przekaz medialny świata zachodniego, podkreślający nielegalność i bestialskość takiego ataku, można założyć, że:

**H5:** Firmy postępujące według zasad zrównoważonego rozwoju (ZR) są bardziej skłonne do dostosowania się do sankcji (H5a) (C) lub nadmiernego dostosowania (H5b) (UC) niż do omijania lub naruszania sankcji (H5c) (UC).

#### 4. Czynniki zewnętrzne różnicujące podejście firm do sankcji

Zespół czynników zewnętrznych oddziałujących na działalność firm w obliczu sankcji nazwalibyśmy zbiorczo presją zewnętrzną. Posiłkując się teorią instytucjonalną i jej kategoryzacją instytucji na formalne, branżowe i nieformalne, można wyróżnić następujące rodzaje presji zewnętrznej:

1. Presja prawna – odzwierciedlająca formalny aparat do tworzenia i egzekwowania przepisów i regulacji dotyczących sankcji (North, 1990; Scott, 2014).
2. Presja publiczna, ze strony obywateli i konsumentów – obrazująca nieformalny system nacisku publicznego na określone rodzaje zachowań, manifestująca przekonania ugruntowane i funkcjonujące w społeczeństwie (Donaldson i Preston, 1995; Kostova i in., 2008).

3. Presja ze strony partnerów biznesowych – jako subkategoria presji branżowej i nacisku interesariuszy na określone postawy firm (DiMaggio i Powell, 1983; Weber i Stępień, 2020).

#### 4.1. Presja prawna

Verdier (2023), analizując powody, dla których firmy dobrowolnie przekraczają zakres sankcji, wskazuje na niepewność, brak przejrzystości lub nieskuteczność otoczenia prawnego. W niniejszym rozdziale nazwano te czynniki zbiorczo: presja prawna. Niepewność legislacyjna dotyczy treści i zakresu sankcji: mogą one być nieprecyzyjne i przez to niejednoznaczne, co pozostawia pole do interpretacji. W takiej sytuacji firmy niezdolne do dokładnej oceny, jaki rodzaj działalności jest objęty sankcjami, a co jest poza ich zakresem, mogą ograniczyć lub wycofać się z działalności w kraju objętym restrykcjami, aby wyeliminować ryzyko ewentualnych reperkusji związanych z łamaniem prawa. I chociaż Verdier (2023) analizuje jedynie przyczyny nadmiernej zgodności, warto zauważyć, że wnioski wyciągnięte z niejasnych przepisów mogą być biegunowo przeciwne dla tych firm, które szacują, że ryzyko ewentualnego naruszenia sankcji jest znacznie mniej kosztowne niż kontynuowanie działalności nawet z perspektywą batalii prawnych z powodu zarzutów o unikanie sankcji. Stąd naszym zdaniem uzasadnione jest przypuszczenie, że niejednoznaczność i nieprecyzyjność sankcji sprzyjają zarówno nadmiernemu dostosowaniu się do sankcji, jak i ich omijaniu.

Podobnie jak niejasna litera prawa, także niepewność w zakresie egzekwowania przepisów sankcyjnych wpływa na stosunek przedsiębiorstw do sankcji. Wybory dokonywane przez firmy (nadmierne lub niedostateczne stosowanie się do przepisów) będą zależę od oszacowania ryzyka związanego z funkcjonowaniem aparatu egzekwowania prawa w danym kraju. Skuteczny lub represyjny aparat egzekucyjny będzie skłaniał firmy do nadmiernego stosowania się do przepisów. Natomiast ocena aparatu egzekucyjnego jako nieudolnego będzie skłaniać firmy do omijania lub naruszania sankcji. Co więcej, jeśli niejasność systemu prawnego jest powiązana z jego upolitycznieniem, wówczas firmy z silnymi powiązaniem z rządzącą elitą polityczną będą bardziej skłonne do naruszania i obchodzenia sankcji niż inne bez takich relacji i ochrony (Bond i in., 2015).

Niezależnie jednak od tego, jak precyzyjne i skuteczne (lub nieprecyzyjne i nieskuteczne) są prawo i aparat egzekucyjny, przedsiębiorstwa mogą odczuwać nacisk ze strony rządu na dostosowanie się do sankcji, zwłaszcza jeśli ten rodzaj presji jest publicznie anonsowany. Zapowiedź determinacji państwa dotycząca kontrolowania zakresu przestrzegania sankcji stanowi przesłankę do ich przestrzegania, stąd wysuwamy przypuszczenie, że:

**H6:** Presja prawna sprzyja dostosowaniu firm do sankcji (C).

## 4.2. Presja ze strony konsumentów

Agresja Rosji na Ukrainę w lutym 2022 r. wywołała globalne poruszenie. W świecie Zachodu potępienie agresji Rosji było jednoznaczne. Krytyka firm, które pomimo wojny kontynuowały swą działalność w Rosji, była powszechna (Sonnenfeld, 2022). Bojkot ze strony konsumentów firm niesolidaryzujących się z Ukrainą i kontynuujących działalność w Rosji był niespotykanie ostry<sup>4</sup> i stanowił jawny dowód na to, jak presja ze strony konsumentów w postaci „publicznego zawstydzania” (*public shaming*) oddziałuje na strategię firm względem sankcji (Giumelli i Onderco, 2021). Presja publiczna, zwłaszcza w obliczu możliwości bojkotu, stanowi potężną siłę, która może zmusić firmy do wycofania się z terenów objętych sankcjami nawet wtedy, kiedy owe sankcje ich nie dotyczą<sup>5</sup>. Na tej podstawie można założyć, że:

**H7:** Presja ze strony konsumentów sprzyja nadmiernemu dostosowaniu do sankcji.

## 4.3. Presja ze strony partnerów biznesowych

Badania dotyczące sankcji koncentrują się głównie na analizie, jak państwa lub opinia publiczna kształtują zachowania firm względem sankcji. W analizie zewnętrznych czynników wpływających na działania firm nie może jednak zabraknąć istotnej grupy nacisku – interesariuszy.

Pojęcie interesariuszy odnosi się do każdej grupy lub osoby wpływającej na cele i strategię danej firmy. Mogą to być współpracujące firmy, klienci, pracownicy, organizacje publiczne i prywatne lub osoby mieszkające w pobliżu siedziby firmy (Freeman i in., 2010; Friedman i Miles, 2006). Niniejszy rozdział dotyczy jednak konkretnej podgrupy: partnerów biznesowych firm. Po pierwsze, presja publiczna będzie się różnić od presji wywieranej przez partnerów biznesowych głównie dlatego, że partnerzy stanowią mniejszą, lecz bardziej wpływową grupę nacisku niż rozproszeni konsumenci. Po drugie, pracownicy firmy, którzy stanowią kolejną grupę interesariuszy, są wewnętrzną grupą nacisku i dlatego ich wpływ na strategiczne reakcje firm omawiamy wyżej, przy okazji kodu etycznego.

<sup>4</sup> W porównaniu z wieloma innymi sankcjami, np. nałożonymi na Rosję w 2014 r. po inwazji tego kraju na ukraiński Krym.

<sup>5</sup> Przykładowo w przypadku francuskiej firmy Decathlon protestujący trzymali zdjęcia ukraińskich ofiar wojny przed sklepami Decathlon w odpowiedzi na początkową decyzję firmy o pozostaniu w Rosji (Vidalon, 2022), aby zmusić ją do wycofania się. Amerykańska sieć fast food McDonald's również ugięła się pod presją opinii publicznej i rozpoczęła zamykanie swoich restauracji w Rosji, ogłaszając publicznie, że „własność firmy w Rosji nie jest już możliwa do utrzymania, ani nie jest zgodna z wartościami McDonald's” (Chappell, 2022).

Partnerzy biznesowi są powiązani z celami, strategią i wynikami firmy, ponieważ ich utrzymanie i rozwój – do pewnego stopnia – zależą od jej działalności. Im większa siła i wpływ tego powiązania na wyniki i sytuację partnerów, tym większa presja na przedsiębiorstwa, by działały w sposób chroniący interesy partnerów (Spitzeck i Hansen, 2010). O ile można założyć, że siła wpływu partnerów biznesowych na daną firmę będzie proporcjonalna do uzależnienia ich losu od funkcjonowania i rozwoju tej firmy, to już nie jest uprawnione założenie, że reakcja danego przedsiębiorstwa znajdującego się w środku konfliktu i pod presją sankcji uwzględni presję i interesy partnerów biznesowych (Plouffe i in., 2016; Post i in., 2002). Współpraca między firmami może mieć przeciwstawne skutki dla ich działalności i szans na przetrwanie, stąd własny rachunek kosztów i strat przedsiębiorstw dotkniętych sankcjami będzie stanowił przeciwwagę dla jakiegokolwiek presji zewnętrznej.

## 5. Rodzaje strategicznych odpowiedzi przedsiębiorstw na sankcje

Firmy podejmują odpowiednie działania dostosowawcze w zależności od tego, jak szacują konsekwencje sankcji dla ich przetrwania i dalszego funkcjonowania. Istniejące prace podkreślają różne reakcje. Przedsiębiorstwa starają się ograniczyć działalność na terenie objętym sankcjami, poszukują nowych partnerów biznesowych, aby zastąpić relacje handlowe zakłócone przez sankcje, czy też próbują znaleźć alternatywne sposoby kontynuowania istniejących relacji biznesowych, obchodząc lub naruszając sankcje (Barry i Kleinberg, 2015; Early, 2015; Lektzian i Biglaiser, 2013; Meyer i Thein, 2014). Reakcja firm na sankcje gospodarcze może zatem polegać na niedostatecznym dostosowaniu się do sankcji, na stosowaniu się do nich lub na dobrowolnym nadmiernym dostosowaniu.

Meyer i Thein (2014) zbadali strategiczne reakcje firm z Myanmaru objętego sankcjami i zdiagnozowali trzy główne typy zachowań: biznes jak zwykle / bez zmian, strategię niskoprofilową / ograniczenia działalności oraz wycofywanie. Dominującym rodzajem strategii było zmniejszenie zaangażowania, ale bez zaprzestania tam działalności (tzw. strategię niskoprofilową). Ten rodzaj reakcji mieści się w kategorii postępowania zgodnie z literą restrykcji i obejmuje głównie pasywny rodzaj operacji, które mają na celu redukcję kosztów lub działalności biznesowej w krajach objętych sankcjami.

Oliver (1991) analizuje ogólne strategie radzenia sobie firm ze zmianami instytucjonalnymi i kategoryzuje je jako: akceptację, kompromis, unikanie, przeciwstawianie się i manipulację, ale nie bada dalej, jakie rodzaje działań podejmują



te firmy w celu realizacji takich strategii. Opierając się na kategoryzacji Olivera (1991), Weber i Stępień (2020) podzielili podstawową strategię – niedostosowanie do sankcji na obchodzenie ich (tj. zwiększanie inwestycji w Rosji i lokalizowanie tam produkcji) i unikanie ich (np. naruszanie przepisów poprzez eksport do Rosji za pośrednictwem krajów trzecich) oraz zidentyfikowali szereg zarówno proaktywnych, jak i pasywnych reakcji strategicznych, które firmy stosują w celu rozwiązania nałożonych sankcji. Proaktywne dostosowanie można opisać jako wynik „nieszablonowego myślenia”. Obejmuje ono np. znalezienie nowych rynków, przeniesienie działalności do krajów nieobjętych sankcjami lub zwiększenie inwestycji na rynku objętym sankcjami, lub przeniesienie większej liczby operacji na rynki objęte sankcjami. Proaktywne reakcje mogą zatem stanowić przykład całego spektrum zachowań związanych z przestrzeganiem, niedostatecznym przestrzeganiem lub nadmiernym przestrzeganiem.

Pasywne, reaktywne dostosowanie zasadniczo przybiera formę redukcji kosztów lub wycofania się z działalności gospodarczej. Może to być opuszczenie rynku objętego sankcjami, ograniczenie działalności, sprzedaż niektórych aktywów, wstrzymanie inwestycji, wycofanie się z inwestycji lub redukcja personelu na rynku objętym sankcjami, lub wreszcie wykorzystanie rezerw finansowych w celu przetrwania okresu sankcji, przy jednoczesnym stosowaniu strategii nisko-profilowych.

Aby lepiej zrozumieć paletę strategicznych reakcji firm na wprowadzenie sankcji, warto też przywołać badania zachowania firm w obliczu kryzysów, takich jak klęski żywiołowe, w tym pandemia COVID-19, czy globalny kryzys finansowy, które podobnie jak sankcje destabilizują równowagę rynkową, wprowadzając nowe reguły gry. Badania nad strategiami przetrwania małych i średnich przedsiębiorstw podczas kryzysów zewnętrznych ujawniają stosowanie zarówno pasywnych/reaktywnych, jak i proaktywnych reakcji strategicznych. Co znamienne, firmy mają tendencję do stosowania mieszanych strategii adaptacyjnych, obejmujących połączenie działań, które zmniejszają zakres ich działalności, działań, które utrzymują *status quo*, oraz działań mających na celu odkrywanie nowych możliwości, w tym daleko idących innowacji, które trwale zmieniają ich modele biznesowe (Gittins i in., 2022; Kraus i in., 2020; Wenzel i in., 2021).

Biorąc pod uwagę trzy możliwe rodzaje postaw wobec sankcji: niedostosowanie się, zgodność z przepisami i nadmierne dostosowanie się, firmy mogą stosować oba rodzaje reakcji strategicznych: zarówno proaktywne, jak i reaktywne. Przedstawione wyżej argumenty i wyniki badań pozwalają jednak przypuszczać, że zarówno niedostosowanie, jak i nadmierna zgodność będą wymagały działań wykraczających poza schemat ograniczania działalności i mogą obejmować aktywne poszukiwanie nowych partnerów, rynków lub podejmowanie działań na granicy prawa lub wbrew niemu.

## 6. Koncepcyjny schemat badania

Badania dotyczące sankcji, w których oś zainteresowania stanowią działania firm, są wciąż nieliczne (zob. Early i Cilizoglu, 2020), stąd w niniejszym rozdziale przyjęto szeroką perspektywę spojrzenia na działalność podmiotów gospodarczych w tych nietypowych i niesprzyjających dla nich warunkach. W analizie zachowań przedsiębiorstw w obliczu sankcji uwzględniliśmy różnorodne czynniki potencjalnie kształtujące ich reakcje. Poniżej przedstawiamy zmienne, które wpływają na zachowania firm względem sankcji i kształtują odpowiednio stopień ich dostosowania do sankcji oraz zestaw działań w postaci określonych strategii dostosowawczych. Zmienne uporządkowano w następujący sposób:

### I. Czynniki zewnętrzne:

- a) **presja prawna (PP)** – presja prawna (powstanie i ogłoszenie przepisów) na wycofanie się z działalności w Rosji i/lub na Białorusi bądź też wewnętrzny, wewnątrz korporacyjny nacisk na przyjęcie określonych restrykcyjnych procedur zgodności w celu dostosowania się do sankcji,
- b) **presja konsumentów, obywateli (PC)** na wycofanie się z działalności w Rosji i/lub na Białorusi w postaci np. publicznego zawstydzania, bojkotów itd.,
- c) **presja ze strony partnerów biznesowych (PB)** na wycofanie działalności z Rosji i/lub Białorusi.

### II. Czynniki wewnętrzne:

- a) **zrównoważony rozwój (ZR)** – zmienna opisująca zrównoważony rozwój jako podstawową wartość w misji firmy oraz reputację firmy opartą na promowaniu dbałości o środowisko i interesariuszy poprzez zaangażowanie pracowników w zrównoważone postępowanie oraz przejrzystą komunikację wyników i działalności firmy; czynnik opisany następującymi stwierdzeniami w badaniu ankietowym:
  - Jesteśmy publicznie znani jako firma, która promuje zrównoważony rozwój.
  - Nasi pracownicy dobrowolnie angażują się w działania promujące zrównoważony rozwój.
  - Naszą misją jest zmiana naszego biznesu na w pełni zrównoważony.
  - Jako firma dążymy do przejrzystości: aktywnie informujemy o wszystkich naszych. działaniach biznesowych.
- b) **kod etyczny (KE)** – konstrukt odzwierciedlający moralne obowiązki firmy wobec społeczeństwa oraz szacunek dla moralnych przekonań pracowników, opisany przez następujące stwierdzenia w kwestionariuszu:
  - Stwierdziliśmy, że atak zbrojny Rosji stoi w sprzeczności do wartości naszej firmy.

- Nasi pracownicy zażądali, abyśmy zaprzestali prowadzenia interesów z Rosją i/lub Białorusią.
  - Jako firma czuliśmy, że wycofanie się z działalności w Rosji/Białorusi jest naszym moralnym obowiązkiem.
- c) **zwinność strategiczna (ZS)** – zmienna opisująca dynamiczne zasoby przedsiębiorstwa pozwalające mu szybko i często innowacyjnie reagować na zmienność otoczenia; w badaniu kwestionariuszowym konstrukt opisany następującymi stwierdzeniami:
- Najważniejsze decyzje dotyczące strategii firmy podejmowane są bardzo szybko.
  - Na bieżąco analizujemy ryzyko i opracowujemy odpowiednie scenariusze reakcji.
  - Zawsze szukamy nowych możliwości na rynku.
  - Jako firma szybko dostosowujemy się do zmian rynkowych.
  - Rozwijamy umiejętności i zasoby, które pozwalają nam bardzo szybko reagować na zagrożenia i szanse rynkowe.

**III. „Stopień rażenia”** – zmienna zbiorcza opisująca wpływ wojny i sankcji na działalność badanych przedsiębiorstw i zakres kryzysu, którego doświadczyły pod wpływem sankcji:

- a) **wpływ wojny i sankcji na sytuację firmy (WiS)** – opisany przez następujące stwierdzenia w kwestionariuszu:
- Nasza firma jest bezpośrednio dotknięta wojną rosyjsko-ukraińską.
  - Nasi partnerzy (nasi dostawcy, kooperanci itp.) są bezpośrednio dotknięci wojną rosyjsko-ukraińską.
  - Nasza firma jest dotknięta sankcjami wobec Rosji i/lub Białorusi.
  - Nasi partnerzy (nasi dostawcy, kooperanci itp.) są dotknięci sankcjami wobec Rosji i/lub Białorusi.
- b) **zakres kryzysu wywołanego przez wojnę i sankcje (ZK)** – opisany przez następujące stwierdzenia w kwestionariuszu:
- Spadek sprzedaży na rynkach ze strefy konfliktu.
  - Załamanie produkcji, podwykonawstwa.
  - Zerwanie łańcuchów dostaw (ponieważ niektóre ogniwa znajdowały się w strefie konfliktu).
  - Utrata siły roboczej.
  - Straty w inwestycjach dokonanych w strefie konfliktu.

**IV. Reakcje przedsiębiorstw:**

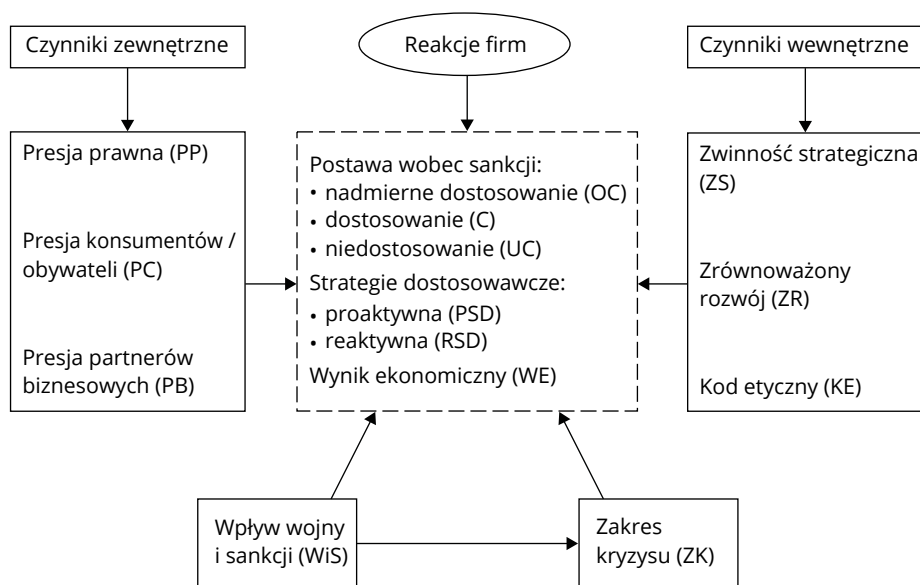
- a) **poziom dostosowania do sankcji** – zagregowany konstrukt podzielony na trzy zmienne:

- 
- **niedostosowanie się do sankcji (UC)** – unikanie i/lub obchodzenie/naruszanie; opisane przez następujące stwierdzenia w kwestionariuszu:
    - Kontynuujemy interesy z Rosją pomimo sankcji.
    - Próbuujemy obejść sankcje różnymi sposobami.
  - **dostosowanie do sankcji (C)** – opisane przez następujące stwierdzenia w kwestionariuszu:
    - Z obawy przed karami stosujemy się do sankcji.
    - W pełni przestrzegamy sankcji nałożonych na Rosję i/lub Białoruś.
  - **nadmierne dostosowanie (OC)** – dobrowolne ograniczanie działalności na rynku rosyjskim pomimo braku formalnych zakazów; opisane przez następujące stwierdzenia w kwestionariuszu:
    - Dobrowolnie ograniczyliśmy naszą działalność związaną z Rosją i/lub Białorusią.
    - Wycofaliśmy się z działalności związanej z Rosją i/lub Białorusią jeszcze przed nałożeniem sankcji na te kraje.
- b) **reakcja strategiczna** – złożony konstrukt podzielony na dwie strategie:
- **proaktywne strategie dostosowawcze (PSD)** – obejmują przenoszenie działalności do krajów nieobjętych konfliktem, reeksport lub reimport do/z Rosji lub Białorusi za pośrednictwem nowych krajów trzecich, tworzenie nowych rynków eksportowych lub importowych poza Rosją/Białorusią, tworzenie nowych ogniw łańcucha dostaw lub podwykonawstwa poza Rosją/Białorusią; opisane przez następujące stwierdzenia w kwestionariuszu:
    - Przeniesienie działalności do krajów niebędących w konflikcie.
    - Eksport do/z Rosji lub Białorusi przez nowe kraje trzecie.
    - Stworzenie nowych rynków eksportowych/importowych poza Rosją/Białorusią.
    - Stworzenie nowych powiązań w ramach łańcucha dostaw/podwykonawstwa poza Rosją/Białorusią.
  - **reaktywne strategie dostosowawcze (RSD)** – koncentrują się na zakończeniu lub powstrzymaniu się od działalności produkcyjnej, dystrybucyjnej, zakupu czy sprzedaży w Rosji/Białorusi, wyprzedzaży tamtejszej infrastruktury, wycofaniu lub zamrożeniu inwestycji w Rosji/Białorusi, cięciu lub redukcji kosztów pracy; opisane przez następujące stwierdzenia w kwestionariuszu:
    - Zakończenie lub całkowite zaniechanie działalności produkcyjnej/dystrybucyjnej/kupna/sprzedaży w Rosji/Białorusi.

- Wyprzedaż infrastruktury w Rosji/Białorusi.
- Wycofanie się z inwestycji w Rosji/Białorusi lub ich zamrożenie.
- Obniżenie kosztów pracy lub zmniejszenie zatrudnienia w Rosji/Białorusi.
- Obniżenie kosztów pracy lub zmniejszenie zatrudnienia w kraju lub na innych obszarach nieobjętych konfliktem.

c) **Wynik ekonomiczny (WE)** – dotyczący konsekwencji wojny i sankcji; opisany w ankiecie następującymi stwierdzeniami:

- Całkowity przychód.
- Całkowity dochód netto.
- Ogólny poziom rentowności.
- Konkurencyjność cenowa (koszty surowców, produkcji, dystrybucji, sprzedaży) w porównaniu z innymi konkurentami o podobnej pozycji konkurencyjnej sprzed konfliktu.
- Konkurencyjność pozacenowa (reputacja wśród klientów, wartość marki, prestiż, zmiany w kierownictwie itp.) w porównaniu z innymi konkurentami o podobnej pozycji konkurencyjnej sprzed konfliktu.
- Struktura partnerów biznesowych (w tym tych, którzy dokonują zakupu, sprzedaży, podwykonawstwa lub świadczą usługi logistyczne i/lub serwisowe itp.).



**Rysunek 1. Czynniki różnicujące reakcje firm na sankcje – schemat koncepcyjny**

Źródło: opracowanie własne.

## 7. Metodyka badania

Ilościowe badania empiryczne miały charakter międzynarodowy i dotyczyły podmiotów gospodarczych bezpośrednio lub pośrednio objętych sankcjami nałożonymi na Rosję w 2022 r. w związku z inwazją tego kraju na Ukrainę. Przedmiotem analizy były średnie przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą na terenie Rosji przed wybuchem wojny. Wybór średnich podmiotów jako obiektu analizy jest celowy. Po pierwsze, w większości badań dotyczących zachowań firm w obliczu sankcji bierze się pod uwagę podmioty duże, podczas gdy małe i średnie firmy pozostają na obrzeżach zainteresowania akademików pomimo tego, że to właśnie ta grupa firm stanowi trzon każdej gospodarki. Po drugie, firmy międzynarodowe są lepiej przygotowane do przewidywania – a potencjalnie nawet kształtowania – polityki sankcji, a średnie przedsiębiorstwa mają mniejsze możliwości i zasoby do monitorowania sankcji czy przewidywania zmian w przepisach.

Przedmiotem badań opisanych w niniejszym rozdziale były przedsiębiorstwa z Niemiec (200 firm), Polski (210 firm) i Stanów Zjednoczonych (200 firm), zatrudniające od 50 do 250 pracowników. Skupiliśmy się na następujących sektorach gospodarki każdego z tych krajów: handel hurtowy i detaliczny (37,7% badanych firm), produkcja (29,7%), transport i magazynowanie (18,9%) oraz rolnictwo (13%). Próba ankietowa składała się z 610 odpowiedzi. Statystyki podsumowujące dla próby przedstawiono w tabeli 1.

**Tabela 1. Charakterystyka próby**

Wyszczególnienie	USA		Niemcy		Polska		Razem	
	liczba	%	liczba	%	liczba	%	liczba	%
<b>Firmy</b>	200	32,8	210	34,4	200	32,8	610	100
<b>Branża:</b>								
Rolnictwo	16	8	40	19	23	11,5	79	13,0
Produkcja maszynowa	59	29,5	58	27,6	64	32,0	181	29,7
Handel	97	48,5	60	28,6	73	35,5	230	37,7
Transport i magazynowanie	28	14,0	52	24,8	35	17,5	115	18,9
Inne	0	0	0	0	5	2,5	5	0,8
<b>Liczba pracowników:</b>								
50–99	57	28,5	97	46,2	85	42,5	285	46,7
100–250	143	71,5	113	53,8	115	57,5	325	53,3
<b>Typ klientów:</b>								
B2B	45	22,5	65	31,0	152	76,0	262	43,0
B2C	155	77,5	145	69,0	48	24,0	348	57,0

Źródło: obliczenia własne.

Branże, w których działają badane firmy, zostały wybrane celowo, aby reprezentować najbardziej prawdopodobne przypadki wpływu sankcji na strategiczne reakcje. Branże te zostały bezpośrednio dotknięte sankcjami przynajmniej w zakresie

transportu lub sankcjami zakazu współpracy z podmiotami publicznymi w Rosji i na Białorusi; łańcuchy wartości w tych branżach są również rozproszone na arenie międzynarodowej, co skutkuje wielowymiarowym i wielokierunkowym wpływem sankcji na ich działalność.

Naszą próbę ograniczyliśmy do trzech krajów, z których pochodzą firmy: Niemiec, Polski i Stanów Zjednoczonych. Niemcy są gospodarczym liderem Europy, zaangażowanym politycznie i gospodarczo w relacje z Rosją, która jest ważnym partnerem zaopatrującym Niemcy w gaz i paliwo oraz miejscem znacznych niemieckich inwestycji (Karnitschnig i Nöstlinger, 2022). Publiczne poparcie dla sankcji jest niezmiennie wysokie od początku rosyjskiej wojny agresji przeciwko Ukrainie.

Polska – jako sąsiad zarówno Ukrainy, jak i Rosji – została poważnie dotknięta inwazją. Przed wybuchem konfliktu w Polsce pracowały ponad 2 mln Ukraińców, a po wybuchu wojny przybyło tu ponad 5 mln ukraińskich uchodźców, z których większość pozostaje w naszym kraju do dziś (Strzelecki i in., 2022). Polska jest znana ze swojej zależności od dostaw rosyjskiego gazu (Szeptycki, 2021) i historycznej oscylacji między przyjaźnią a wrogością wobec Rosji (Ozby i Bulent, 2008).

Stany Zjednoczone są państwem, które najczęściej na świecie nakłada sankcje i najskuteczniej egzekwuje przepisy dotyczące sankcji – zarówno w kraju, jak i za granicą. Podobnie jak w Niemczech, zdecydowana większość amerykańskiego społeczeństwa popiera istniejące – a nawet ostrzejsze – sankcje wobec reżimu Putina, natomiast powiązania gospodarcze USA z Rosją (i Ukrainą) są słabsze w porównaniu z niemieckimi i polskimi relacjami gospodarczymi.

Nasze badanie zostało przeprowadzone w okresie od marca do kwietnia 2023 r. metodą CAWI za pomocą ankiety elektronicznej, która została przetłumaczona z języka angielskiego na język polski i niemiecki. Badanie realizowały dwie agencje badań rynku: Grupa SAGO (badała firmy amerykańskie i niemieckie) oraz Agencja Indicator (badała firmy polskie).

Uzyskane dane zostały przeanalizowane w następujący sposób. Pierwszym krokiem było sprawdzenie logicznej i statystycznej spójności konstruktów wykorzystanych w modelu koncepcyjnym przy użyciu konfirmacyjnej analizy czynnikowej (CFA). Następnie przeprowadzono analizę regresji w celu ustalenia, jakie relacje pomiędzy konstruktami są statystycznie istotne i które z badanych czynników oddziałują na siebie w określonym stopniu i sile.

## 8. Wyniki badań

Analiza regresji pomiędzy konstruktami została przedstawiona w tabeli 2, w której umieszczono jedynie statystycznie istotne wyniki. Z badań wyłaniają się następujące relacje dotyczące czynników wewnętrznych wpływających za zachowania firm w obliczu sankcji:

1. Zwinność strategiczna sprzyja niedostosowaniu do sankcji, co wynika z możliwości firm dysponujących zwinnymi kompetencjami i zasobami: pozwalają im one na działania nietypowe, często innowacyjne, choć nie zawsze przy tym zgodne z literą prawa. Co więcej, dysponowanie dynamicznymi, zwinnymi zasobami jest negatywnie powiązane z użyciem pasywnych strategii dostosowawczych, takich jak np. ograniczenie działalności i redukcja kosztów. Trzeba jednak podkreślić, że choć zależności te są statystycznie istotne, to nie są silne.
2. W odniesieniu do idei zrównoważonego rozwoju badania nie wykazały związku ze skalą dostosowania do sankcji, ale analiza danych wskazuje na pozytywny, choć słaby związek pomiędzy zrównoważonym rozwojem a działaniem proaktywnym w obliczu sankcji. Można to tłumaczyć tym, że firmy hołdujące tej idei znajdują się w grupie przedsiębiorstw stosujących strategie zgodne z nowoczesnymi trendami zarządzania, a co za tym idzie, ich sposób działania można uznać za niekonserwatywny i niezachowawczy.
3. Kodeks etyczny firm nie sprzyja omijaniu i unikaniu sankcji i jest dość wyraźnym motywatorem do dobrowolnego samoograniczenia – nadmiernego dostosowania do sankcji. Firmy, które deklarują, że przestrzegają moralnych zasad społecznych, stosują oba typy strategii dostosowawczych: zarówno reaktywne, jak i proaktywne, choć w konsekwencji ich działania wpływają negatywnie na wynik ekonomiczny.

**Tabela 2. Wpływ czynników wewnętrznych i zewnętrznych na zachowania firm w obliczu sankcji – wyniki analizy regresji**

Czynnik	Oznaczenie	Niedostosowanie (UC)	Dostosowanie (C)	Nadmierne dostosowanie (OC)	Proaktywne strategie (PSD)	Reaktywne strategie (RSD)	Wynik ekonomiczny (WE)
Zwinność strategiczna	ZS	0,08**	–	–	–	–0,05**	–
Zrównoważony rozwój	ZR	–	–	–	0,05***	–	–
Kodeks etyczny	KE	–0,06*	0,17***	0,30***	0,09***	0,16***	–0,09*
Presja prawna	PP	–	0,12***	–	0,18***	–	–
Presja konsumentów	PK	–0,14**	–	–	–	–	0,27***
Presja partnerów biznesowych	PB	0,27***	–	0,14***	0,30***	0,19***	–
Wpływ wojny i sankcji	WiS	–0,09**	0,10***	–	–0,11***	–0,05*	–
Zakres kryzysu	ZK	0,41***	–	0,15***	0,43***	0,68***	–0,17***

\* – istotność statystyczna na poziomie 10%; \*\* – istotność statystyczna na poziomie 5%; \*\*\* – istotność statystyczna na poziomie 1%.

Źródło: obliczenia własne.



W odniesieniu do czynników zewnętrznych kształtujących zachowania firm względem sankcji wyniki badań pokazują, że:

- presja prawna sprzyja dostosowaniu i stosowaniu proaktywnych strategii dostosowawczych,
- presja konsumentów zniechęca firmy do omijania lub naruszania sankcji i jednocześnie ma pozytywny wpływ na wynik ekonomiczny firm,
- presja partnerów biznesowych działa w obu kierunkach: sprzyja omijaniu lub naruszaniu sankcji, ale też nadmiernemu dostosowaniu; w większym stopniu implikuje też strategie proaktywne niż reaktywne.

Interesująco przedstawiają się też związki pomiędzy „siłą rażenia” związaną z wojną i sankcjami a reakcjami przedsiębiorstw. Im większy wpływ wojny i sankcji, tym firmy są mniej aktywne; podejmują mniej działań dostosowawczych, co najprawdopodobniej wynika z ich pierwszej reakcji na szok wywołany nagłą zmianą warunków gry. Dopiero zakres kryzysu mobilizuje działania przedsiębiorstw. Im jest większy, tym podmioty są bardziej skłonne do omijania lub naruszania sankcji bądź w dużo mniejszym stopniu do nadmiernego dostosowania; ich strategie mają charakter mieszany, proaktywny i reaktywny, choć rozmiar kryzysu wpływa negatywnie na ich wynik ekonomiczny.

Opisane zależności wykazują, że niedostosowaniu w postaci omijania lub naruszania sankcji sprzyjają zakres kryzysu, presja partnerów biznesowych i zwinność strategiczna. Dostosowaniu do sankcji natomiast sprzyjają kodeks etyczny firm, presja prawna i odczuwalny wpływ wojny na funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Nadmierne dostosowanie jest indukowane głównie przez kodeks etyczny firm.

Proaktywne strategie dostosowawcze stosują relatywnie częściej firmy, które wyraźnie odczuwają wpływ kryzysu na ich działalność. Proaktywne działania wymuszają też na podmiotach ich partnerzy biznesowi. Poza tym zakres kryzysu jawi się w badaniu jako najsilniejszy bodziec do podejmowania różnorodnych działań klasyfikowanych tutaj jako niedostosowanie, nadmierne dostosowanie połączone z paletą posunięć ograniczających koszty i aktywności innowacyjne; mające na celu poszukiwanie nowych rynków zbytu, partnerów gospodarczych itd.

## 9. Wnioski

Analiza czynników wewnętrznych i zewnętrznych oddziałujących na zachowania firm w obliczu sankcji wykazała, że największy wpływ na podejście do sankcji i określone strategie dostosowawcze mają kodeks etyczny firmy i odczuwalny zakres kryzysu. Jednocześnie różne rodzaje presji zewnętrznej i nacisku wewnętrznego oddziałują na podmioty w odmienny sposób – jedne skłaniają do nadmiernego

przestrzegania sankcji, inne zaś do ich omijania, co przekłada się w konsekwencji na strategie dostosowawcze przedsiębiorstw. W tabeli 3 umieszczono podsumowanie dotyczące testu postawionych w rozdziale hipotez.

**Tabela 3. Wyniki testu hipotez**

Hipoteza	Treść	Kody	Wynik testu
H1a	Im większy wpływ wojny i sankcji na działalność badanych podmiotów, tym większa będzie ich skłonność do omijania lub naruszania sankcji	WiS – UC	negatywny
H1b	Im większy wpływ wojny i sankcji na działalność badanych podmiotów, tym większa będzie ich skłonność do podejmowania proaktywnych strategii w celu ominięcia/naruszenia sankcji	WiS – PSD	negatywny
H2a	Im większy zakres kryzysu spowodowany sankcjami, tym większa będzie skłonność badanych podmiotów do omijania lub naruszania sankcji	ZK – UC	pozytywny
H2b	Im większy zakres kryzysu spowodowany sankcjami, tym większa będzie skłonność badanych podmiotów do podejmowania proaktywnych strategii	ZK – PSD	wynik niejednoznaczny; więcej działań reaktywnych niż proaktywnych, choć działania proaktywne są podejmowane w dużym stopniu
H3	Zwinność strategiczna sprzyja działaniom niestandardowym, a zatem w większym stopniu skłania podmioty do działań proaktywnych niż reaktywnych	ZS – PSD ±RSD	wynik niejednoznaczny; zwinność nie sprzyja działaniom reaktywnym
H4a	Kodeks etyczny firm skłania firmy do nadmiernego przestrzegania sankcji	KE – OC	pozytywny
H4b	Kodeks etyczny firm zniechęca firmy do naruszania sankcji	KE – UC	pozytywny
H5a	Firmy postępujące według zasad zrównoważonego rozwoju są bardziej skłonne do dostosowania się do sankcji	ZR – C	negatywny
H5b	Firmy postępujące według zasad zrównoważonego rozwoju są bardziej skłonne do nadmiernego dostosowania	ZR – OC	negatywny
H5c	Firmy postępujące według zasad zrównoważonego rozwoju będą mniej skłonne do omijania lub naruszania sankcji	ZR – UC	negatywny
H6	Presja prawna sprzyja dostosowaniu firm do sankcji	PP – C	pozytywny
H7	Presja ze strony konsumentów sprzyja nadmiernemu dostosowaniu do sankcji	PK – OC	wynik niejednoznaczny; presja ze strony konsumentów zniechęca do omijania lub naruszania sankcji

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki badań pokazują, że reakcje firm na sankcje i przyjmowanie określonych strategii dostosowawczych są konsekwencją rozmaitych presji i nacisków o odmiennych kierunkach. Badania pokazują, jak duże znaczenie dla firm mają ich wartości moralne. Dbłość o reputację sprzyja przestrzeganiu sankcji i dobrowolnemu ograniczaniu działalności na terenach objętych restrykcjami pomimo braku takich przepisów. Warto zauważyć, że konsekwencją tych działań jest negatywny wynik ekonomiczny. Pozwala to przypuszczać, że reputacja stanowi dla firm dobrowolnie ograniczających swoją działalność na terenach konfliktu większą wartość ekonomiczną niż średniookresowe straty. Badania pokazują jednak, że wciąż dla firm podstawowym kryterium diagnozy sytuacji w obliczu nagłych zmian otoczenia pozostaje rachunek kosztów i korzyści. Jeśli skala kryzysu w postaci utraty przychodów, rynków, pozycji konkurencyjnej itd. jawi się jako wysoka, podmioty gospodarcze nie wahają się podejmować rozmaitych działań natury proaktywnej i reaktywnej, aby przetrwać kryzys i zachować swą pozycję rynkową, nawet jeśli oznacza to omijanie lub naruszanie sankcji.

## Bibliografia

- Aloosh, M., Salavati, A. i Aloosh, A. (2019). Economic sanctions threaten population health: The case of Iran. *Public Health*, 169, 10–13.
- Andreas, P. (2005). Criminalizing consequences of sanctions: Embargo busting and its legacy. *International Studies Quarterly*, 49(2), 335–360.
- Aragón-Correa, J. A. i Rubio-Lopez, E. A. (2007). Proactive corporate environmental strategies: Myths and misunderstandings. *Long Range Planning*, 40(3), 357–381.
- Bapat, N. A. i Kwon B. R. (2015). When are sanctions effective? A bargaining and enforcement framework. *International Organization*, 69(1), 131–162.
- Barnett, M. L., Jermier, J. M. i Lafferty, B. A. (2006). Corporate reputation: The definitional landscape. *Corporate Reputation Review*, 9, 26–38.
- Barry, C. M. i Kleinberg, K. B. (2015). Profiting from sanctions: Economic coercion and US foreign direct investment in third-party states. *International Organization*, 69(4), 881–912.
- Batmanghelidj, E. i Moret, E. (2022, January 17). The hidden toll of sanctions: Why Washington must reckon with the devastating inflation its policies cause. *Foreign Affairs*. <https://www.foreignaffairs.com/articles/world/2022-01-17/hidden-toll-sanctions>
- Biglaiser, G. i Lektzian, D. (2011). The effect of sanctions on U.S. Foreign direct investment. *International Organization*, 65(3), 531–551. <https://doi.org/10.1017/S0020818311000117>
- Bond, I., Odendahl, C. i Rankin, J. (2015). *Frozen: The politics and economics of sanctions against Russia*. Centre for European Reform.
- Breen, E. (2021). Corporations and US economic sanctions: the dangers of overcompliance. *Research Handbook on Unilateral and Extraterritorial Sanctions*. Cheltenham, 256–269.

- Cao, Y., Myers, J. N., Myers, L. A. i Omer, T. C. (2015). Company reputation and the cost of equity capital. *Review of Accounting Studies*, 20, 42–81.
- Chappell, B. (2022, 16 maja). McDonald's is leaving Russia, after more than 30 Years. *NPR*. <https://www.npr.org/2022/05/16/1099079032/mcdonalds-leaving-russia>
- Christensen, C. M. i Overdorf, M. (2000). Meeting the challenge of disruptive change. *Harvard Business Review*, 78(2), 66–77.
- DiMaggio, P. J. i Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Donaldson, T., i Preston, L. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *Academy of Management Review*, 20(1), 65–91. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9503271992>
- Doz, Y. L. i Kosonen, M. (2010). Embedding strategic agility: A leadership agenda for accelerating business model renewal. *Long Range Planning*, 43(2–3), 370–382.
- Early, B. R. (2015). *Busted sanctions: Explaining why economic sanctions fail*. Stanford University Press.
- Early, B. R. i Cilizoglu, M. (2020). Economic sanctions in flux: Enduring challenges, new policies, and defining the future research agenda. *International Studies Perspectives*, 21(4), 438–477. <https://doi.org/10.1093/isp/ekaa002>
- Early, B. R. i Preble, K. (2020). Going fishing versus hunting whales: Explaining changes in how the US enforces economic sanctions. *Security Studies*, 29(2), 231–267. <https://doi.org/10.1080/09636412.2020.1722850>
- Fombrun, C. J. i Foss, C. B. (2001). Developing a reputation quotient. *The Gauge*, 14(3), 2–5.
- Freeman, R. E., Harrison, J., Wicks, A., Parmar, B. i de Colle, S. (2010). *Stakeholder theory: The state of the art*. Cambridge University Press.
- Friedman, A. L. i Miles, S. (2006). *Stakeholders: Theory and practice*. Oxford University Press.
- Gaur, A., Settles, A. i Väättänen, J. (2023). Do economic sanctions work? Evidence from the Russia–Ukraine conflict. *Journal of Management Studies*, 60(6), 1391–1414. <https://doi.org/10.1111/joms.12933>
- Gittins, T., Freész, G. i Huszák, L. (2022). The response of Hungarian SMEs to the COVID-19 pandemic: A resilience adaption model. *Journal of Eastern European Management Studies*, 49–70.
- Giumelli, F. (2017). The redistributive impact of restrictive measures on EU members: Winners and losers from imposing sanctions on Russia. *JCMS: Journal of Common Market Studies*, 55(5), 1062–1080.
- Giumelli, F. i Onderco, M. (2021). States, firms, and security: How private actors implement sanctions, lessons learned from the Netherlands. *European Journal of International Security*, 6(2), 190–209. <https://doi.org/10.1017/eis.2020.21>
- Johnston, C. (2015). *Sanctions against Russia: Evasion, compensation and overcompliance*. European Union Institute for Security Studies (EUISS). [https://www.files.ethz.ch/isn/191182/Brief\\_13\\_Russia\\_sanctions.pdf](https://www.files.ethz.ch/isn/191182/Brief_13_Russia_sanctions.pdf)
- Karnitschnig, M. i Nöstlinger, M. (2022, 13 kwiecień). How Germany Inc. played Russian roulette – and lost. *Politico*. <https://www.politico.eu/article/germany-inc-played-russian-roulette-and-lost-ukraine-war-energy-gas-trade/>

- Kjonstad, B. i Willmott, H. (1995). Business ethics: Restrictive or empowering? *Journal of Business Ethics*, 14, 445–464.
- Kostova, T., Roth, K. i Dacin, M. T. (2008). Institutional theory in the study of multinational corporations: A critique and new directions. *The Academy of Management Review*, 33(4), 994–1006. <http://www.jstor.org/stable/20159458>
- Kraus, S., Clauss, T., Breier, M., Gast, J., Zardini, A. i Tiberius, V. (2020). The economics of COVID-19: Initial empirical evidence on how family firms in five European countries cope with the corona crisis. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 26(5), 1067–1092.
- Leach, M., Stirling, A. C. i Scoones, I. (2010). *Dynamic sustainabilities: Technology, environment, social justice*. Taylor & Francis.
- Lektzian, D. i Biglaiser, G. (2013). Investment, opportunity, and risk: Do US sanctions deter or encourage global investment? *International Studies Quarterly*, 57(1): 65–78. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2478.2012.00761.x>
- Meyer, K. E., Fang, T., Panibratov, A. Y., Peng, M. W. i Gaur, A. (2023). International business under sanctions. *Journal of World Business*, 58(2), 101426. <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2023.101426>
- Meyer, K. E. i Thein, H. H. (2014). Business under Adverse Home Country Institutions: The Case of International Sanctions against Myanmar. *Journal of World Business*, 49(1), 156–171. <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2013.04.005>
- Mirkina, I. (2018). FDI and sanctions: An empirical analysis of short- and long-run effects. *European Journal of Political Economy*, 54, 198–225. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2018.05.008>
- Moret, E. S. (2015). Humanitarian impacts of economic sanctions on Iran and Syria. *European Security*, 24(1), 120–140.
- Morgan, T. C. i Bapat, N. (2003). Imposing sanctions: states, firms, and economic coercion. *International Studies Review*, 5(4), 65–79.
- Noland, M. (2008). *The (non) impact of UN sanctions on North Korea*. Peterson Institute for International Economics Working Paper, no. 08/12. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1322486>
- North, D. (1990). *Institutions, institutional change, and economic performance*. Cambridge University Press.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *The Academy of Management Review*, 16(1), 145–79.
- Ozbay, F. i Bulent, A. (2008). Polis–Russia relations: History, geography and geopolitics. *East European Quarterly*, 42(1), 27–42.
- Phan, T. N. i Baird, K. (2015). The comprehensiveness of environmental management systems: The influence of institutional pressures and the impact on environmental performance. *Journal of Environmental Management*, 160, 45–56.
- Plouffe, C. R., Bolander, W., Cote, J. A. i Hochstein, B. (2016). Does the customer matter most? Exploring strategic frontline employees' influence of customers, the internal business team, and external business partners. *Journal of Marketing*, 80(1), 106–123.
- Pope, J., Annandale, D. i Morrison-Saunders, A. (2004). Conceptualising sustainability assessment. *Environmental Impact Assessment Review*, 24(6), 595–616.

- Post, J. E., Preston, L. E. i Sachs, S. (2002). Managing the extended enterprise: The new stakeholder view. *California Management Review*, 45(1), 6–28.
- Russian Federation (2015, 16 lipca). Government Resolution No. 708 On Special Investment Contracts. <https://tiny.pl/d1sh7>
- Sanchez, R. i Mahoney, J. T. (1996). Modularity, flexibility, and knowledge management in product and organization design. *Strategic Management Journal*, 17(S2), 63–76. <https://doi.org/10.1002/smj.4250171107>
- Shams, R., Vrontis, D., Belyaeva, Z., Ferraris, A. i Czinkota, M. R. (2021). Strategic agility in international business: A conceptual framework for “agile” multinationals. *Journal of International Management*, 27(1), 100737.
- Schwartz, S. H. (2012). An overview of the Schwartz theory of basic values. *Online Readings in Psychology and Culture*, 2(1), 11, 1–20.
- Scott, W. R. (2014). *Institutions and organizations: Ideas, interests, and identities* (4<sup>th</sup> ed.). SAGE.
- Sims, R. R. (1991). The institutionalization of organizational ethics. *Journal of Business Ethics*, 10, 493–506.
- Sims, R. R. i Brinkmann, J. (2003). Enron ethics (or: culture matters more than codes). *Journal of Business Ethics*, 45, 243–256.
- Sonnenfeld, J. (2022, 17 marca). Over 400 companies have withdrawn from Russia – But some remain. *Yale School of Management*. Pobrane 3 sierpnia 2023 z <https://som.yale.edu/story/2022/over-400-companies-have-withdrawn-russia-some-remain>
- Sottilotta, E. C. (2016). *Rethinking political risk: Concepts, theories, challenges*. Routledge Ltd. <https://doi.org/10.4324/9781315606156>
- Spitzeck, H. i Hansen, E. G. (2010). Stakeholder governance: How stakeholders influence corporate decision making. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 10(4), 378–391.
- Strzelecki, P., Growiec, J. i Wyszynski, R. (2022). The contribution of immigration from Ukraine to economic growth in Poland. *Review of World Economics*, 158(2), 365–399.
- Szeptycki, A. (2021). Poland versus Russia: Competition in Ukraine. *East European Politics and Societies*, 35(4), 1113–1135.
- Takeyh, R. i Maloney, S. (2011). The self-limiting success of Iran sanctions. *International Affairs*, 87(6), 1297–1312.
- Verdier, P. H. (2023). Sanctions overcompliance: what, why, and does it matter? *North Carolina Journal of International Law*, 48, 471–498.
- Vidalon, D. (2022, 29 marca). French Sportswear Retailer Decathlon Suspends Activities in Russia. *Reuters*. <https://www.reuters.com/business/retail-consumer/french-sportswear-retailer-decathlon-suspends-activities-russia-2022-03-29/>
- Wade, M. i Hulland, J. (2004). Review: The resource-based view and information systems research: review, extension, and suggestions for future research. *MIS Quarterly*, 28(1), 107–142. <https://doi.org/10.2307/25148626>
- Weber, P. M. i Stepień, B. (2020). Conform or challenge? Adjustment strategies of sanction-torn companies. *The World Economy*, 43(11), 3006–3024.
- Wenzel, M., Stanske, S. i Lieberman, M. B. (2020). Strategic responses to crisis. *Strategic Management Journal*, 41(7/18), V7–V18. <https://doi.org/10.1002/smj.3161>



# ZAKOŃCZENIE

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/8>

 **Edyta Małecka-Ziemińska**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
edyta.malecka-zieminska@ue.poznan.pl

W części pierwszej monografii – odnoszącej się do projektowanych zmian prawa celnego, postrzeganych nawet jako reforma unii celnej – scharakteryzowano założenia nowego unijnego kodeksu celnego, odmienne od dotychczasowego podejście projektodawców do kwestii zarządzania ryzykiem celnym oraz długo oczekiwaną propozycję decyzji wiążącej informacji celnej (o wartości celnej). Natomiast w części drugiej – dotyczącej ostatnio wprowadzonych zmian, które wymagają działań dostosowawczych zarówno ze strony polskiej administracji celnej, jak i przedsiębiorców – uwzględniono likwidację procedury uproszczonej w wywozie, mechanizm dostosowywania cen na granicach pod kątem emisji CO<sub>2</sub> (CBAM), procedurę celną 42 i jej wykorzystanie do oszustw watawskich oraz reakcje przedsiębiorców na sankcje nałożone na Rosję po jej inwazji na Ukrainę.

Bieżące wyzwania i problemy geopolityczne, gospodarcze i społeczne Unii Europejskiej (UE), w tym przyspieszająca cyfryzacja i rozwój e-commerce, transformacja ekologiczna, brexit, pandemia COVID-19, zbrojna inwazja Rosji na Ukrainę i nasilenie indywidualnych, politycznych i gospodarczych sankcji oraz zwiększenie liczby regulacji dotyczących reglamentacji handlu, skłoniły w 2023 r. Komisję Europejską (KE) do przyjęcia nowego unijnego kodeksu celnego, który według założeń ma być także odpowiedzią na wyzwania czekające UE w przyszłości. Nadrzędnym celem przyświecającym projektowanym i dyskutowanym zmianom stało się dążenie do zmniejszenia kosztów przestrzegania przepisów dla administracji i przedsiębiorstw dzięki uproszczonym i zmodernizowanym procedurom oraz umożliwienie służbom celnym UE ochrony jednolitego rynku na podstawie wspólnego, ogólnounijnego zarządzania ryzykiem i bardziej zharmonizowanych kontroli. Idei nowego podejścia w kwestiach celnych, opartego na procesie zarządzania ryzykiem, ma służyć m.in. posiadanie bazy danych celnych na poziomie UE i wykorzystywanie jej w analizach obejmujących ryzyka UE, a nie tylko państw członkowskich, co może doprowadzić do faktycznej poprawy bezpieczeństwa UE i realizacji innych celów europejskiej unii celnej.

## Sugerowane cytowanie:

Małecka-Ziemińska, E. (2024). Zakończenie. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Prawo i ryzyko celne* (s. 135–138). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/8>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe



Zaproponowane przez KE zmiany mają niebagatelne znaczenie dla przedsiębiorców (zwłaszcza dużych firm międzynarodowych), ich strategii gospodarczej oraz łańcucha dostaw towarów. Skutki ich wprowadzenia mogą wpłynąć na zmiany w sektorze doradztwa celnego, w tym funkcjonowanie agencji celnych i sektora transportowo-logistycznego. Proces przyjmowania nowego pakietu reformującego europejską unię celną i jego publikacja powinny nastąpić w I połowie 2026 r., jego wejście w życie powinno mieć miejsce po około dwóch latach *vacatio legis*, wraz z nowymi wieloletnimi ramami finansowymi, tj. w roku 2028, natomiast część nowych instytucji – zgodnie z założeniem KE – powinna wejść w życie w terminie późniejszym, a finalnie całość nowego unijnego kodeksu celnego powinna być wdrożona w roku 2038.

Z perspektywy przedsiębiorców zarządzanie ich ryzykiem celno-podatkowym wspiera system instytucji wiążących informacji. W obecnym stanie prawnym obowiązują dwie takie informacje regulowane w prawie unijnym – wiążąca informacja taryfowa (WIT) i wiążąca informacja o pochodzeniu (WIP), a dodatkowo dwie regulowane w polskim porządku prawnym – wprowadzona w 2015 r. wiążąca informacja akcyzowa (WIA) i – najmłodsza stażem, obowiązująca od 1 listopada 2019 r. – wiążąca informacja stawkowa (WIS). Dwie pierwsze to informacje wykorzystywane do celów stosowania prawa celnego (i uzupełniająco podatkowego), a dwie ostatnie – do celów stosowania prawa podatkowego. Od 1 grudnia 2025 r. system ten będzie również obejmował wiążącą informację o wartości celnej (WIW). Zakłada się, że zarządzanie decyzjami WIW, równoległe z decyzjami WIP, będzie wspierane przez system informatyczny oparty na istniejącym systemie Europejskiej Wiążącej Informacji Taryfowej (EBTI), służącym obecnie zarządzaniu decyzjami WIT.

Planowana przez KE likwidacja procedury uproszczonej w wywozie wywołuje w Polsce duże obawy ze strony przedsiębiorców. Stąd wdrożenie nowego systemu, choć pierwotnie miało nastąpić od 1 grudnia 2023 r., początkowo zostało przesunięte na maj 2024 r., a następnie na 31 października 2024 r. Wydaje się jednak, że implementacji tej zmiany towarzyszy duże niezrozumienie zarówno ze strony przedsiębiorców, jak i administracji celnej. Z podawanych uzasadnień zmiany można domniemywać, że KE doszła do wniosku, że przy obecnym zaawansowaniu technologicznym procedura uproszczona w wywozie, realizowana metodami technicznymi opracowanymi w roku 1992, jest przeżytkiem. W zamian KE zaproponowała w pełni zautomatyzowany system, pozwalający na bezobsługowe zwalnianie towarów do procedury wywozu w sytuacji, w której analiza ryzyka wykaże, że nie zachodzi potrzeba przeprowadzenia bardziej zaawansowanych form kontroli. Taki system nie wymagałby, co do zasady, ingerencji człowieka, poza wcześniejszym określeniem granic akceptowalnego ryzyka w kilku podstawowych kwestiach, takich jak: kraje przeznaczenia, towary podatne na wystąpienie oszustw, karuzele podatkowe, ograniczenia co do wartości towarów, które mogą być zwolnione do procedury wywozu bez manualnej akceptacji funkcjonariusza

celnego itp. W analizie ryzyka powinny również zostać uwzględnione zarówno podmioty szczególnie wiarygodne, w tym posiadacze statusu AEO, jak i podmioty o niskiej wiarygodności, takie jak przedsiębiorcy, którzy w przeszłości dopuszczali się wykroczeń lub przestępstw celnych i/lub podatkowych. Mechanizm ten powinien uzupełniać element kontroli losowych. Wystąpienie jakiegokolwiek czynnika ryzyka w stopniu przekraczającym akceptowalny poziom bądź też wskazanie losowe przesyłki powinno oznaczać bezwzględne zatrzymanie towaru do dyspozycji właściwego organu celnego w celu podjęcia dalszych działań kontrolnych. Przyjęcie takiej narracji wdrożenia przedmiotowej zmiany sprzyjałoby jej zrozumieniu i służyło uspokojeniu środowiska eksporterów.

Kolejną nowością, obowiązującą od 1 października 2023 r., są przepisy dotyczące mechanizmu dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub> (CBAM). Jest to element realizowanego przez UE programu Fit for 55, a jego implementacja ma na celu uformowanie bardziej korzystnych parametrów konkurencyjności dla producentów z obszaru UE w stosunku do importu z krajów trzecich. Wprowadzenie nowego mechanizmu zostało podzielone na dwa etapy. W pierwszym etapie, zwanym również okresem przejściowym, trwającym od 1 października 2023 r. do 31 grudnia 2025 r., importerzy zobligowani są do złożenia kwartalnego sprawozdania CBAM, w którym wskażą skalę emisji wbudowanych w sprowadzane produkty oraz dane na temat wielkości importu. Za każdy kwartał objęty obowiązkiem sprawozdawczym zgłaszający składa sprawozdania CBAM w rejestrze przejściowym CBAM w terminie nie później niż miesiąc od zakończenia danego kwartału. W kolejnym etapie, trwającym od 1 stycznia 2026 r., importerzy będą zobowiązani do składania rocznych deklaracji CBAM (do 31 maja), które będą zawierały m.in. informacje o łącznej liczbie certyfikatów CBAM podlegających umorzeniu (tzw. graniczny podatek węglowy). Wprowadzony mechanizm oznacza nie tylko dodatkowe nowe obowiązki formalne i finansowe po stronie przedsiębiorców, lecz także po stronie administracji publicznej, w tym administracji celnej. Stanowi on przejaw rosnącej liczby regulacji dotyczących reglamentacji handlu. Obecnie w Radzie UE toczą się prace nad kolejnymi przepisami dotyczącymi obrotu towarowego, m.in. w zakresie ograniczenia wylesiania, zakazu produktów pracy przymusowej czy cyfrowego paszportu dla produktów.

Ważnym obszarem zaangażowania zarówno administracji celnej, jak i podatkowej jest walka z oszustwami celno-podatkowymi. Jak wykazano na przykładzie procedury celnej 42, istotne znaczenie dla skuteczności działania państw członkowskich UE w walce z oszustwami podatkowymi i nadużyciami finansowymi ma ścisła współpraca administracji podatkowych i celnych z organizacjami takimi jak Europol, OLAF czy EPPO. Efektywna współpraca między państwami członkowskimi wymaga wspólnego szybkiego analizowania informacji oraz wspólnych działań wymierzonych przeciwko przestępcom podatkowym działającym w wielu państwach i tworzącym międzynarodowe grupy przestępcze. Takie podejście umożliwi pełne wykorzystanie dostępnych w ramach UE narzędzi zwalczania oszustw,

a w konsekwencji wpłynie na szybszą eliminację oszustw na gruncie VAT, w tym wykorzystujących procedurę 42.

Nowe uwarunkowania i wyzwania, tak dla przedsiębiorców, jak i administracji celnej, stanowią sankcje nałożone w związku ze zbrojną inwazją Rosji na Ukrainę. W odróżnieniu od restrykcji z 2014 r. sankcje nałożone w 2022 r. miały znacznie większy zakres i – w przeciwieństwie do wielu dotychczas nakładanych – były szeroko popierane przez obywateli zachodniego świata. Niezwykajnie było także wyraźnie obserwowalne dobrowolne rozszerzanie zakresu sankcji przez firmy i wycofywanie działalności z Rosji i Białorusi. Przesądziło to o rozpatrywaniu sankcji z perspektywy reakcji na nie przedsiębiorstw działających w branżach bezpośrednio lub pośrednio objętych restrykcjami handlowymi. Analiza czynników wewnętrznych i zewnętrznych oddziałujących na zachowania firm w obliczu sankcji wykazała, że największy wpływ na podejście do sankcji i określone strategie dostosowawcze mają kodeks etyczny firmy i odczuwalny zakres kryzysu. Jednocześnie różne rodzaje presji zewnętrznej i nacisku wewnętrznego oddziałują na podmioty w odwrotnych kierunkach, co przekłada się w konsekwencji na ich strategie dostosowawcze. To, co jawi się jako najbardziej interesujące, to znaczenie wewnętrznych wartości moralnych firmy i dbałości o reputację jako czynnika sprzyjającego przestrzeganiu sankcji i dobrowolnego ograniczania działalności na terenach objętych restrykcjami pomimo braku takich przepisów. Badania pokazują jednak, że wciąż dla firm podstawowym kryterium diagnozy sytuacji w obliczu nagłych zmian otoczenia pozostaje rachunek kosztów i korzyści. Jeśli skala kryzysu w postaci utraty przychodów, rynków, pozycji konkurencyjnej itd. jawi się jako wysoka, podmioty gospodarcze nie wahają się podejmować działań natury proaktywnej i reaktywnej, aby przetrwać kryzys i zachować swoją pozycję rynkową, nawet jeśli oznacza to omijanie lub naruszanie sankcji.

Uwzględnione, scharakteryzowane i ocenione w monografii zmiany prawa celnego i ich dalsze propozycje, określane również mianem reformy unii celnej, odzwierciedlają uwarunkowania przełomu lat 2023 i 2024. Dynamika zmian współczesnego świata, w tym niestabilność sytuacji geopolitycznej, stawiają przed UE i unią celną ciągle nowe dylematy i wyzwania, co w przyszłości będzie wymagało dalszych zmian prawa celnego i dostosowań instytucjonalnych. Ważne, aby wypracować systemowe podejście do różnych sytuacji kryzysowych i wprowadzać konieczne zmiany z poszanowaniem interesów przedsiębiorców (m.in. zapewnić odpowiednie *vacatio legis* czy funkcjonalność narzędzi informatycznych niezbędnych do obsługi nowych instytucji) oraz z uwzględnieniem możliwości i stopnia przygotowania do zmian narodowych administracji celnych.

Unijne prawo celne cały czas ewoluuje, jednak wydarzenia ostatnich lat, w tym pandemia COVID-19, brexit oraz wojna w Ukrainie (sankcje), postawiły przed nim nowe wyzwania. Uwidoczniły bowiem fundamentalną rolę służb celnych w ochronie europejskich granic oraz zapewnieniu bezpieczeństwa i zwiększonej odporności Unii Europejskiej i jej poszczególnych państw członkowskich. Dodatkowe wyzwanie, jakiemu muszą sprostać prawo i służba celna, stanowi podwójna transformacja w wymiarze ekologicznym i cyfrowym, a także odpowiedź na rosnącą liczbę regulacji dotyczących reglamentacji handlu.

W kontekście tych zagadnień w monografii:

- przedstawiono projektowane i dyskutowane na poziomie unijnym zmiany prawa celnego,
- przybliżono pojęcie i istotę ryzyka celnego oraz zarządzania nim, a także rolę, jaką ma ono odgrywać w przyszłych działaniach organów celnych,
- scharakteryzowano i oceniono podejmowane w Polsce inicjatywy przygotowujące do likwidacji procedury uproszczonej w wywozie oraz mechanizmu dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO<sub>2</sub> (CBAM),
- wyjaśniono oszustwa watawskie związane ze stosowaniem procedury celnej 42 przy imporcie towarów,
- zidentyfikowano stopień przestrzegania sankcji nałożonych na Rosję po jej inwazji na Ukrainę i rodzaj strategii dostosowawczych przyjętych przez przedsiębiorstwa działające w branżach bezpośrednio lub pośrednio objętych restrykcjami handlowymi.

ISBN 978-83-8211-232-0



9 788382 112320