

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

System SENT

Problematyka nakładania kar pieniężnych na przedsiębiorców



Biuro Rzecznika
Małych i Średnich Przedsiębiorców

Autorzy:

Paweł Satkiewicz – główny konsultant w Biurze Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców (rozdziały 2-6);

Kamil Rybikowski – radca Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców (rozdziały 1 i 7).

Raport powstał przy wsparciu członków **Zespołu Roboczego ds. Transportu Rady Przedsiębiorców** przy Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców.

Autorzy raportu dziękują Departamentowi Zwalczenia Przemocności Ekonomicznej Ministerstwa Finansów za uwagi wniesione w trakcie powstawania publikacji.

Szanowni Państwo,

Przedstawiamy raport przygotowany przez Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców dotyczący problematyki praktycznego stosowania przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi¹ (w raporcie nazywana ustawą SENT) w zakresie nakładania kar pieniężnych na przedsiębiorców sektora MŚP. Jest to nasza pierwsza publikacja, dotycząca ogólnie pojętej kwestii nakładania kar pieniężnych przez organy administracji na przedsiębiorców. Raport nie stanowi krytyki systemu SENT (który bezwzględnie należy uznać za sprawnie działający mechanizm, zapobiegający wyłudzeniom podatkowym w obrocie tzw. towarami wrażliwymi), ani nie jest postulatem wyłączenia przedsiębiorców sektora MŚP spod odpowiedzialności (pieniężnej) za popełnione naruszenia.

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców stoi na straży praw mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców - w szczególności poszanowania zasady wolności działalności gospodarczej, pogłębiania zaufania przedsiębiorców do władzy publicznej, bezstronności i równego traktowania, zrównoważonego rozwoju oraz zasady uczciwej konkurencji i poszanowania dobrych obyczajów oraz słuszych interesów przedsiębiorców.²

Pragniemy zatem rozpocząć ogólną dyskusję, zaczynając od przykładów mających swe źródło w ustawie SENT, na temat takiego modelu stosowania kar pieniężnych przez organy administracji wobec przedsiębiorców, który będzie uwzględniał słusze interesy mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców, a także pogłębi zaufanie tych przedsiębiorców do władzy publicznej.

Ustawa o SENT wymaga jednak zmian, gdyż obecne jej zapisy i praktyka ich stosowania uderzają także w uczciwych przedsiębiorców, którzy są karani za drobne błędy w zgłoszeniach SENT równie surowo jak przestępcy, nieproporcjonalnie do wagi przewinienia. Raport, oprócz rozpoczęcia dyskusji na temat sposobu nakładania kar pieniężnych na przedsiębiorców, ma na celu ukazanie przykładowych, niepożądanych praktyk karania przedsiębiorców przez urzędników.

Niniejszy raport nie stanowi całościowej bądź częściowej analizy problematyki ustawy SENT, lecz jest wyłącznie próbą przybliżenia przypadków nakładania kar pieniężnych, w których najczęściej interweniował Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców. Mam nadzieję, że przykłady te będą asumptem do rozpoczęcia konstruktywnej dyskusji środowiska przedsiębiorców z przedstawicielami administracji publicznej na temat racjonalnego nakładania kar pieniężnych na przedsiębiorców sektora MŚP.

Warszawa, dnia 9 grudnia 2020 r.



¹ t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 859.

² Art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r., poz. 648 w niniejszym raporcie nazywana ustawą o Rzeczniku).

Spis treści

1. System SENT	5
1.1 Geneza powstania systemu SENT	5
1.2 Założenia ustawy	6
1.3 Prace legislacyjne	7
1.4 Nowelizacje ustawy SENT	9
2. Obowiązki wynikające z ustawy SENT	11
2.1 Wyroby, których przewóz podlega systemowi monitorowania	11
2.2 Wyroby, których przewóz podlega systemowi monitorowania – nowelizacja	12
2.3 Wyłączenia spod systemu monitorowania	12
2.4 Przesyłanie zgłoszeń do rejestru – przewóz towarów rozpoczynający się na terytorium kraju	13
2.4.1 Dane zawarte w zgłoszeniu podmiotu wysyłającego w przypadku dostawy towarów	14
2.4.2 Dane zawarte w zgłoszeniu podmiotu wysyłającego w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub eksportu towarów	14
2.4.3 Dane uzupełniane przez przewoźnika w zgłoszeniu	15
2.4.4 Obowiązki podmiotu odbierającego	16
2.5 Przesyłanie zgłoszeń do rejestru – przewóz towarów z terytorium innego państwa	16
2.6 Przesyłanie zgłoszeń do rejestru – przewóz towarów z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego albo państwa trzeciego	17
2.7 Obowiązek aktualizowania danych zawartych w zgłoszeniu	18
2.8 Obowiązki związane z lokalizatorami	18
2.9 Obowiązek wskazania w zgłoszeniu dodatkowych danych	19
3. Kontrola przewozu towarów	20
4. Odpowiedzialność za naruszenie obowiązków ustawy SENT	21
4.1 Organy nakładające kary pieniężne	21
4.2 Wysokość kar pieniężnych	21
4.2.1 Kary pieniężne nakładane na przewoźników	21
4.2.2 Kary pieniężne nakładane na pozostałe podmioty	22
5. Studium przypadków	25
6. Stanowisko Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców	36
6.1 Uwagi wstępne	36
6.2 Terminy wszczynania i prowadzenia postępowań	37
6.3 Odstąpienie od nałożenia kary – wentyl bezpieczeństwa, który nie zawsze działa	38
6.4 Cel ustawy – założenia i rzeczywistość	40
6.5 Proporcjonalność kar i waga uchybień	41
7. Rekomendacje	42

1. System SENT

1.1 Geneza powstania systemu SENT

Jednym ze sztandarowych postulatów Prawa i Sprawiedliwości było skuteczne uszczelnienie systemu podatkowego i zwalczanie mafii podatkowych. W roku 2015, kiedy ta formacja polityczna obejmowała władzę, w Polsce szacowano wielkość szarej strefy na 372 mld PLN³. Rozpowszechnienie się szarej strefy miało miejsce zwłaszcza przy towarach wysoko opodatkowanych, takich jak paliwo, alkohol czy wyroby tytoniowe. Według badań Almares⁴ aż 17,2% papierosów wypalanych w Polsce w roku 2015 nie zawierało akcyzy bądź zawierało wyłącznie akcyzę zagraniczną. Nie ulegało więc wątpliwości, że uszczelnienie systemu leżało w interesie fiskalnym państwa.

Wprowadzenie systemu SENT poprzedzały inne działania na polu legislacyjnym, m.in. wprowadzenie pakietu paliwowego, który zaczął obowiązywać od 1 sierpnia 2016 roku. Przewidywał on, że nabywca paliwa z innego kraju Unii Europejskiej musiał zapłacić od niego podatek VAT w ciągu 5 dni od momentu sprowadzenia do Polski. Innymi zmianami, jakie wprowadzał pakiet, była konieczność posiadania przez podmioty obracające paliwami siedziby bądź oddziału w Polsce. Koncesji na obrót paliwami mieli nie otrzymywać przedsiębiorcy, w tym osoby zarządzające (członkowie zarządów i rad nadzorczych), którzy zostali skazani prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo skarbowe, niezależnie od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. Za złamanie przepisów miały grozić kara więzienia bądź grzywny.

Projekt ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (pierwotna nazwa ustawy SENT) był projektem rządowym, który trafił do Sejmu 25 stycznia 2017 roku. Choć dotyczył kwestii transportu drogowego, resortem odpowiedzialnym za projekt było Ministerstwo Finansów, kierowane w tym czasie przez ówczesnego premiera Mateusza Morawieckiego. W uzasadnieniu projektu tłumaczono, że ustawa ma zwalczać nieuczciwą konkurencję w postaci podmiotów, które dopuszczają się wyłudzeń i uszczupień podatkowych. Zwracano uwagę, że w latach 2009-2015 zanotowano niską dynamikę wzrostu dochodów podatkowych z tytułu podatku VAT. Uznano, że należy przywrócić korelację między tempem rozwoju gospodarki, a wzrostem wpływów z podatku od towaru i usług.

³ Raport Instytutu Badań nad Gospodarką Rynkową, „Szara stefa w polskiej gospodarce 2015”, Warszawa marzec 2015 r., s. 23

⁴ Almares, Poland Market Survey Report. Empty Discarded Pack Collection, kwiecień 2016

1.2 Założenia ustawy

Monitoringiem objęty został przewóz towarów, w stosunku do których wykrywano najwięcej nieprawidłowości w rozliczaniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Stwierdzono, że wprowadzenie skutecznej metody monitorowania przewozów usprawni nad nimi kontrolę. Zaproponowany w ustawie system monitoringu polega na gromadzeniu, przetwarzaniu oraz analizowaniu danych dotyczących przewożonego towaru. Ustawą wprowadzony został także rejestr elektroniczny, do którego zgłasza się przewóz towaru (rejestr ten oraz ogólnie pojęty system monitorowania w dalszej części niniejszego raportu będzie nazywany systemem SENT).

Rejestr funkcjonuje w systemie teleinformatycznym. Dla identyfikacji podstawowym elementem jest numer referencyjny zgłoszenia. W zgłoszeniu zgłosić należało m.in.: podmiot wysyłający/nadawcę, podmiot odbierający/odbiorcę.

Zgodnie z ustawą, w zależności od miejsca rozpoczęcia przewozu tych towarów na terytorium kraju, zgłoszenia stosownych danych dokonywać będą w swoim zakresie:

- podmiot wysyłający, w przypadku przewozu towarów rozpoczynającego się na terytorium kraju, np. w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów;
- podmiot odbierający, w przypadku przewozu towarów z państwa członkowskiego w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów albo z państwa trzeciego na terytorium kraju (import towarów);
- przewoźnik, w przypadku przewozu towarów z jednego państwa członkowskiego do drugiego państwa członkowskiego albo państwa trzeciego (tranzyt).

Numer referencyjny ważny miał być przez 10 dni od momentu nadania. Podmiotami uprawnionymi do korzystania z danych zgromadzonych w rejestrze oraz ich przetwarzania byłiby funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej oraz funkcjonariusze Policji, funkcjonariusze Straży Granicznej, a także inspektorzy Inspekcji Transportu Drogowego.

Na wniosek, dostęp do danych (w zakresie niezbędnym do realizacji ich ustawowych zadań) mogłyby mieć także inne organy państwa, m.in. Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralne Biuro Antykorupcyjne czy Minister Obrony Narodowej - w obrębie realizowanych przez nie zadań i w zakresie ich kompetencji.

Jeśli w wyniku kontroli stwierdzono by przypadki uchybień⁵, mogło być nałożone zamknięcie urzędowe oraz pobór kaucji w wysokości 1000 PLN. Natomiast jeżeli w trakcie kontroli przewozu towarów ujawniono niedokonanie zgłoszenia lub nie został przedstawiony przez kierującego numer referencyjny dla dokonywanego przewozu towaru, dokument zastępujący zgłoszenie i potwierdzenie przyjęcia dokumentu zastępującego zgłoszenie albo dokument potwierdzający przesunięcie międzymagazynowe towar albo środek transportu wraz z towarem może zostać zatrzymany (art. 16 ust. 1 ustawy SENT).

W przypadku niedokonania zgłoszenia przewozu lub w przypadku stwierdzenia, że towar nie odpowiada co do rodzaju, ilości, masy lub objętości wskazanej w zgłoszeniu, nakładana byłaby kara pieniężna na podmiot wysyłający lub odbierający, w wysokości 46% różnicy wartości netto towaru zgłoszonego i towaru rzeczywiście przewożonego, podlegającego obowiązkowi zgłoszenia - nie mniej niż 20 000 PLN (zgłoszenie danych niezgodnych ze stanem faktycznym, innych niż dotyczących towaru – 10 000 PLN). Kary pieniężne nakładane na przewoźnika, zależnie od kwalifikacji, mieścić się miały w granicach od 5 000 PLN do 20

⁵ Jeżeli w trakcie kontroli przewozu towaru stwierdzono, że towar nie odpowiada co do rodzaju, ilości, masy lub objętości towarowi wskazanemu w zgłoszeniu albo przewóz towarów wiąże się ze zwiększonym ryzykiem (art. 15 ust 1 ustawy SENT).

000 PLN. Kary nakładane byłyby w drodze decyzji, a dochód z kary zasilaby budżet państwa. Kierowcę pojazdu przewożącego towary objęte systemem SENT - w zakresie niedopełnienia obowiązków – można ukarać karą grzywny (w drodze mandatu karnego) w wysokości od 5000 PLN do 7500 PLN.

Celem ustawodawcy było:

- usprawnienie kontroli drogowej;
- uszczelnienie systemu podatkowego w zakresie dochodów z podatków od towarów objętych podatkiem VAT i podatkiem akcyzowym (wzrost dochodów oszacowano na 6,5 miliarda złotych w ciągu 9 lat funkcjonowania ustawy, tj. w okresie 2017-2026);
- wyeliminowanie szarej strefy.

W uzasadnieniu projektu ustawy przywołano także przykłady rejestrowania przewozów w innych krajach Unii Europejskiej. Wspomniano o Węgrzech, Portugalii i Niemczech, gdzie rejestruje się tranzyt kawy. Stwierdzono, że projekt oddziaływać będzie na niemal 30 000 przedsiębiorców transportowych, zarejestrowanych w Polsce oraz na około 153 000 kierowców. Ustawa powstawała przed wejściem w życie przepisów, ustanawiających obowiązek omówienia w Ocenie Skutków Regulacji wpływu danego prawa na sektor małych i średnich przedsiębiorców, stąd też takiego opisu w przedmiotowym projekcie zabrakło.

1.3 Prace legislacyjne

Dzień po wpłynięciu projektu do Sejmu, tj. 26 stycznia 2017 r., został on skierowany do Komisji Finansów Publicznych oraz Komisji Infrastruktury. 7 lutego 2017 roku, na wspólnym posiedzeniu obu komisji przedstawiono sprawozdanie⁶, które nie wniosło uwag do przedmiotowego projektu. Wszystkie propozycje poprawek, które zostały zgłoszone, nie uzyskały wymaganej większości, lecz niektóre z nich zostały zgłoszone jako wnioski mniejszości – m.in. poprawka posła Błażeja Pardy o wykreśleniu art. 32 z projektu ustawy (na którego podstawie nakładane miały być kary na kierowcę za nieposiadanie numeru referencyjnego) czy też poprawka tego samego posła, wydłużająca okres przejściowy (z 31 marca na 31 sierpnia 2017 r.), w którym nie nakłada się kar ujętych w ustawie. Do ustawy zgłoszono poprawki w trakcie drugiego czytania w Sejmie, lecz ponownie - większość poprawek została negatywnie rekomendowana przez połączone komisje w kolejnym sprawozdaniu z dnia 8 lutego 2017 roku⁷. Wśród nich znalazła się m.in. kolejna poprawka dotycząca kar dla kierowców za brak numeru referencyjnego (tym razem nie usuwająca tej kary całkowicie, lecz zmniejszająca ją do wysokości 1 000 złotych - w projekcie określono jej wysokość między 5 000 PLN a 7 500 PLN). Poprawkę zgłosił klub Nowoczesna. Komisja ustaliła, że ustawa wejdzie w życie 14 dni od daty ogłoszenia, za wyjątkiem części przepisów - głównie umożliwiających nakładanie kar, które wejść miały z dniem 1 maja 2017 roku.

Debata nad projektem w Sejmie rozpoczęła się kilka godzin wcześniej niż pierwotnie zakładano, co krytykowali posłowie opozycji. Ich zdaniem, przyspieszenie debaty spowodowało, że zadano mniej pytań, gdyż wielu parlamentarzystów nie zdążyło jeszcze ich przygotować. Sprawozdawczyni, wyznaczona przez połączone komisje - posłanka Maria Zuba, zwracała uwagę na problem szerzenia się szarej strefy i utraty wpływów podatkowych przez państwo w wyniku procederu nielegalnego przewozu towarów. Chwaliła elastyczność projektu, umożliwiającego Ministrowi Finansów - w drodze rozporządzenia - wyznaczanie towarów,

⁶ Druk nr 1269 - Sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych oraz Komisji Infrastruktury o rządowym projekcie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów.

⁷ Druk nr 1269-A - Dodatkowe sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych oraz Komisji Infrastruktury o rządowym projekcie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów

które dodatkowo podlegają będą ewidencji w systemie SENT. Miało to zapewnić możliwość reagowania na niepokojące sygnały, płynące z poszczególnych branż i szybkie uzupełnienie listy przewozów, które podlegają systemowi.

Posel Bartłomiej Stawiarski, reprezentujący klub Prawo i Sprawiedliwość, zwrócił uwagę, że ustawa wpisuje się w szersze działania rządu mające na celu uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce. Argumentował, że ustawa nie tylko nie zaszkodzi, ale wręcz pomoże uczciwym przedsiębiorcom, gdyż wyeliminuje bezprawną konkurencję na rynku, przez którą mieli tracić ci, którzy płacili podatki zgodnie z prawem. Prawo i Sprawiedliwość było jedynym klubem, który poparł projekt ustawy.

Negatywne zdanie o projekcie wyraziła opozycja parlamentarna. Przede wszystkim jednak podkreślano niską jakość prac legislacyjnych, w mniejszym stopniu krytykowano merytoryczne założenia samego projektu. Wszyscy zwracali uwagę na krótkie *vacatio legis* oraz brak konsultacji społecznych. Posel PO Stanisław Żmijan negatywnie ocenił także odrzucenie pomysłu powołania dla potrzeb prac nad ustawą specjalnej podkomisji. Mówił, że projekt jest nastawiony przede wszystkim na kwestie profiskalne, w mniejszym stopniu uwzględnia problemy i specyfikę branży transportowej. Zastrzeżenia podobnej treści zgłosił poseł Mirosław Suchoń z Nowoczesnej, twierdząc że nakładane na przedsiębiorców obowiązki biurokratyczne, związane z każdorazowym zgłaszaniem przewozu towaru wrażliwego, są nieproporcjonalne do celu regulacji i mogą skutkować kryzysem w branży transportowej. Zwrócił on także uwagę na zbyt wysokie kary, które mogłyby być nakładane przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, a także funkcjonowanie blankietowego przepisu, umożliwiającego rozszerzenie listy towarów objętych systemem SENT. Zdaniem przedstawiciela Nowoczesnej taka zmiana powinna skutkować każdorazowo nowelizacją ustawy, a nie być ujęta w akcie podustawowym.

Platforma Obywatelska, Nowoczesna, Polskie Stronnictwo Ludowe i Kukiz'15 uzależniały poparcie projektu od przyjęcia zgłoszonych przez siebie poprawek. Z ust przedstawicieli Kukiz'15 i PSL padały wręcz sugestie, że wysłuchanie głosu opozycji mogłoby skutkować przyjęciem przepisów na drodze ponadklubowego konsensusu. Tak się jednak nie stało, gdyż wszystkie poprawki klubów opozycyjnych zostały odrzucone w toku parlamentarnych prac nad ustawą. Dlatego też ustawa została w Sejmie przyjęta jedynie głosami rządzącego Prawa i Sprawiedliwość, współpracującego z rządem poselskiego koła Wolni i Solidarni oraz dwóch posłów niezależnych. Łącznie za projektem głosowało 231 posłów, przeciw było 196 posłów (tj. większość posłów opozycji oraz dwóch posłów niezależnych). Wstrzymało się 3 parlamentarzystów – jeden niezależny i dwóch członków klubu Kukiz'15.

Następnie ustawa trafiła do Senatu, gdzie zgłoszono kilka poprawek⁸. Niektóre miały charakter redakcyjny czy poprawiający spójność projektu np. poprzez późniejsze wejście w życie przepisów nakładających kary na podstawie ustawy. Bardzo istotne, z punktu widzenia funkcjonowania ustawy, były senackie poprawki o numerach 8, 9 i 10. Modyfikowały one przepisy dotyczące odpowiedzialności administracyjnej. Już wcześniej w projekcie ustawy znajdowały się przepisy umożliwiające odstąpienie od kary. Wydarzyć mogło się to w przypadku:

- uzasadnionym ważnym interesem podmiotu wysyłającego (podmiotu odbierającego, przewoźnika),
- ważnego interesu publicznego.

W wersji uchwalonej przez Sejm z powźszych przesłanek skorzystać można było jednak jedynie na wniosek podmiotu, na który miała zostać nałożona kara. Senat tym samym uzupełnił ewidentne niedopatrzenie Sejmu, umożliwiając korzystanie organowi z możliwości odstąpienia od nałożenia kary także z urzędu. Skoro bowiem przyjęto, że odstąpienie od kary może nastąpić z powodu interesu publicznego, to zasadne powinno być, aby organ - działając w interesie publicznym - miał możliwość odstąpienia od nałożenia kary z urzędu. Senat

⁸ Druk nr 1329: Uchwała Senatu RP w sprawie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów.

sprawił także, że odstąpienie od kary mogło wystąpić w każdym przypadku ujętym w ustawie. W wersji, która trafiła z Sejmu do Senatu w jednym przypadku (art. 24 ust. 1 – brak zgłoszenia przejazdu bądź podmiot niezgodny ze stanem faktycznym) nie było takiej możliwości.

W Senacie poparcie dla ustawy kształtowało się analogicznie do niższej izby Parlamentu. Poparcia udzielili senatorowie partii rządzącej, przeciw byli członkowie klubów opozycyjnych, tylko jeden senator z opozycji - Kazimierz Kleina z Platformy Obywatelskiej - głosował za przyjęciem ustawy. Ostatecznie za głosowało 52 senatorów, przeciw było 26, a 2 wstrzymało się od głosu. Tydzień później ustawa wróciła do Sejmu, który przyjął większość poprawek Senatu. 31 marca 2017 ustawę podpisał Prezydent Andrzej Duda, tym samym kończąc proces legislacyjny. System SENT stał się tym samym częścią polskiego porządku prawnego.

1.4 Nowelizacje ustawy SENT

W okresie obowiązywania ustawy SENT uchwalono jej trzy większe nowelizacje. Projekt pierwszej z nich został przesłany do Sejmu już 5 stycznia 2018, czyli niecały rok od wejścia w życie ustawy SENT. Dokonano w nich kilku zasadniczych zmian. Do monitorowanych towarów, objętych systemem SENT, włączono towary transportowane koleją. Wyniknęło to z obserwacji Ministerstwa Finansów, które zauważyło wyraźny wzrost przewożonych wyrobów energetycznych (głównie paliw) właśnie tą drogą, między rokiem 2016 a 2017 (wzrost z 368 mln litrów do 652 mln litrów).

Kolejną zmianą było wprowadzenie możliwości jednego zgłoszenia dla kilku rodzajów towarów przewożonych do jednego podmiotu odbierającego i jednego miejsca przeznaczenia. Dodatkowo ustawa rozszerzała zakres tzw. towarów wrażliwych na leki. Związane to było z coraz to częściej spotykanym procederem nielegalnego wywożenia leków (także refundowanych w Polsce) poza granicę. Rejestrowanie przejazdów tego typu towarów w systemie SENT miało ukrócić ten proceder. Kolejnym ważnym elementem nowelizacji ustawy SENT było umożliwienie organowi kontrolującemu przeprowadzenie kontroli w miejscu dostawy towaru.

Wprowadzono też niższą karę pieniężną, gdy nie doszło do uszczupień podatków w przypadku gdy towar jest przewożony ze składu podatkowego oraz podatek akcyzowy i należny podatek od towarów i usług zostały wpłacone przez podmiot wysyłający, a ujawnione nieprawidłowości są wynikiem oczywistego błędu i dotyczą danych innych niż dotyczące towaru (z wyjątkiem numeru rejestracyjnego drogowego środka transportu). Wówczas na podmiot wysyłający, podmiot odbierający albo przewoźnika będzie nakładana kara pieniężna w wysokości 2 000 PLN, zamiast 10 000 PLN.

Nowelizacja wyjaśnić miała także praktyczne wątpliwości interpretacyjne w obszarze właściwości naczelników urzędów celno-skarbowych w zakresie prowadzenia postępowań dotyczących nałożenia kar pieniężnych. Nowelizacja wskazywała, że o właściwości decyduje siedziba organu, który ujawnił nieprawidłowości. Zmianą było również odstąpienie od nakładania kary pieniężnej w sytuacji, gdy nieprawidłowości zostaną wykazane w ramach innych kontroli czy postępowań podatkowych (tzw. kontrola ex-post), a wykryte uchybienie nie niosło za sobą uszczerbku finansowego (uszczipienia podatkowego) dla budżetu państwa.

Dodatkowo, jeżeli w trakcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej zostały stwierdzone naruszenia wynikające z ustawy SENT i jednocześnie zostało ustalone, że nie doszło do uszczipienia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, nie wymierza się kar pieniężnych (nie wszczyna się postępowania administracyjnego w sprawie o nałożenie kary pieniężnej).

Jednocześnie w przepisie przejściowym wskazano, że do postępowań w sprawie nałożenia kar pieniężnych wszczętych i niezakończonych do dnia wejścia w życie ustawy zmieniającej, tj. do

13 czerwca 2018 r., do wydania decyzji ostatecznej stosuje się nowe przepisy (przewidujące niższą karę), a w przypadku gdy ustalono, że nie doszło do uszczuplenia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego postępowania te umarza się.

Przebieg procesu legislacyjnego w zakresie opisywanej nowelizacji ustawy SENT był niemal analogiczny do pierwotnej wersji ustawy. Połączone komisje Infrastruktury i Finansów Publicznych przyjęły sprawozdanie nie uwzględniając żadnych uwag do projektu⁹. Uwagi te pojawiły się już na etapie prac senackich. Poprawki wyższej izby Parlamentu miały charakter dookreślający i wyjaśniający wątpliwości np. co do odpowiedzialności maszynisty za przewożony towar¹⁰. Zgłoszoną poprawką senatorowie wyłączyli maszynistów od odpowiedzialności. Następnie zatwierdził tę poprawkę Sejm, przegłosowując ją oraz wszystkie pozostałe poprawki Senatu. Istotną różnicą, w stosunku do pierwotnie uchwalonej ustawy SENT, jest inna postawa parlamentarnej opozycji. Wszystkie siły opozycyjnie poparły nowelizację zarówno w Sejmie jak i w Senacie. Wprowadzie podczas pierwszego głosowania w Sejmie dwaj politycy PiS głosowali przeciw nowelizacji, lecz można założyć, że głosy te zostały oddane w wyniku pomyłki. Nowelizacja ustawy SENT weszła w życie 14 czerwca 2018 roku.

Drugą dużą nowelizacją była zmiana wprowadzona ustawą z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy SENT polegająca na obowiązku przekazywania danych geolokalizacyjnych środków transportu przewożących towary objęte systemem przewozu towarów. Przepisy weszły w życie 1 października 2018 r., a przez 3 miesiące (do dnia 31 grudnia 2018 r.) nie były stosowane kary wobec przewoźników i kierujących, za niedopełnienie obowiązków związanych z przesyłaniem danych geolokalizacyjnych.

Kolejna większa nowelizacja omawianej ustawy była procedowana w zeszłym roku. Rząd skierował projekt nowelizacji do Sejmu w dniu 22 maja 2019 roku. Tym razem nowelizacja rozszerzała system monitorowania drogowego przewozu o przewóz olejów opałowych. W tym celu dodatkowo znowelizowano także ustawę o podatku akcyzowym. Podobnie jak poprzednia nowelizacja, ta również spotkała się z ponadpartyjną aprobatą. Przeciwno niej głosowało jedynie dwóch posłów koła Konfederacja – Robert Majka i Jacek Wilk. Znowelizowane przepisy weszły w życie 1 września 2019 roku.

⁹ Druk nr 2308-A Dodatkowe sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych oraz Komisji Infrastruktury o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw.

¹⁰ Druk nr 2456 Uchwała Senatu RP w sprawie ustawy o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw.

2. Obowiązki wynikające z ustawy SENT

Art. 1 ustawy SENT precyzuje, iż określa ona zasady systemu monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi¹¹, obowiązki podmiotów uczestniczących w tego typu przewozach, a także odpowiedzialność poszczególnych podmiotów (podmiotu wysyłającego, podmiotu odbierającego, przewoźnika oraz kierującego środkiem transportu) za naruszenie obowiązków związanych z drogowym przewozem towarów.

2.1 Wyroby, których przewóz podlega systemowi monitorowania

W pierwotnej wersji ustawy (do czasów dużej nowelizacji przepisów ustawy, która miała miejsce w czerwcu 2018 r.¹²) systemowi monitorowania drogowego podlegał przewóz m.in. benzyn silnikowych, włączając w to benzynę lotniczą, paliw typu benzyny oraz nafty do silników odrzutowych, olei lekkich, olei średnich, nafty innej niż lotnicza, olei napędowych, olei opałowych, olei smarowych, olei odpadowych, alkoholi etylowych nieskażonych nieoznaczonych znakami akcyzy, alkoholi etylowych skażonych i pozostałych skażonych wyrobów alkoholowych o dowolnej mocy, preparatów smarowych, środków przeciwstukowych (dodatki do olejów mineralnych i podobnych wyrobów), płynów hydraulicznych hamulcowych, środków zapobiegających zamarzaniu i gotowych płynów przeciwoblodzeniowych (zawierających alkohol etylowy), alkoholi alifatycznych i ich fluorowcowane, sulfonowane, nitrowane lub nitrozowane pochodne, organicznych złożonych rozpuszczalników i rozcieńczalników, gotowych zmywaczy farb i lakierów, suszu tytoniowego nieoznaczonego znakami akcyzy.

Jednocześnie - wydanym na podstawie art. 3 ust. 11 ustawy SENT rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r.¹³ w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego przewozu towarów - Minister Finansów określił, iż wyrobami, których przewóz podlega systemowi monitorowania, są również: oleje surowe - sojowe, z orzeszków ziemnych, oliwa z oliwek, oleje słonecznikowy, z nasion bawełny, rzepaku, rzepiku i gorczycy, palmowy, kokosowy oraz pozostałe surowe oleje roślinne, jak również frakcje powyższych olejów, rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie, stałe tłuszcze roślinne, oleje i tłuszcze roślinne i zwierzęce oraz ich frakcje uwodornione, estryfikowane, ale dalej nieprzetworzone, olej kukurydziany.

Należy w tym miejscu zauważyć, iż w większości przypadków przewóz powyższych wyrobów podlega systemowi monitorowania w sytuacji, gdy spełnione są określone kryteria wagowe/pojemnościowe. Przykładowo, w przypadku tłuszczy (olejów) jadalnych przewóz objęty jest systemem monitorowania drogowego, jeżeli masa brutto przesyłki przekracza 500 kg lub jej objętość przekracza 500 litrów. Więcej na ten temat w punkcie 2.3 poniżej.

¹¹ Niniejszy raport nie dotyczy kwestii związanych z obrotem paliwami opałowymi, a wszelkie odniesienia do tych kwestii będą miały charakter incydentalny.

¹² Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 1039), której przepisy weszły w życie zasadniczo 14 czerwca 2018 r.

¹³ Dz. U. z 2017 r., poz. 1178, przedmiotowe rozporządzenie obowiązywało do dnia 8 sierpnia 2018 r.

2.2 Wyroby, których przewóz podlega systemowi monitorowania – nowelizacja

Nowelizacja ustawy SENT, która weszła w życie w czerwcu 2018 r. rozszerzyła listę wyrobów podlegających systemowi monitorowania o: produkty lecznicze, środki spożywcze specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyroby medyczne, objęte obowiązkiem, o którym mowa w art. 37a ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. - Prawo farmaceutyczne¹⁴. W przedmiotowym przepisie Prawa farmaceutycznego przewidziany jest obowiązek zgłaszania Głównemu Inspektorowi Farmaceutycznemu zamiaru wywozu powyższych produktów poza terytorium Polski lub zbycia ich podmiotowi prowadzącemu działalność poza terytorium Polski.

Warto w tym miejscu odnotować, iż przy okazji przedmiotowej nowelizacji ustawodawca postanowił odejść od wcześniejszego, dualnego (przewidującego kody PKWiU i kody CN) systemu klasyfikacji wyrobów podlegających systemowi monitorowania, opierając się ostatecznie wyłącznie na klasyfikacji według Nomenklatury Scalonej CN.

W lipcu 2018 r. Minister Finansów wydał nowe rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów¹⁵, w którym ujedynolicił klasyfikację wyrobów do Nomenklatury Scalonej CN. Jednocześnie lista wyrobów z przedmiotowego rozporządzenia została rozszerzona o bibułki papierosowe, które mogą być wykorzystane do maszynowej produkcji papierosów (z wyłączeniem bibułki papierosowej w książeczkach lub tutkach), oraz taśmy formujące, jeżeli mogą być wykorzystane do maszynowej produkcji papierosów, towary zawierające alkohol etylowy skażony o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 50%, skażony mieszaniną alkoholu izopropylowego (propan-2-ol) i benzoesanu denatonium lub mieszaniną alkoholu tert-butyłowego i benzoesanu denatonium lub alkoholem izopropylowym.

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 6 sierpnia 2019 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów (Dz. U. z 2019 r., poz. 1873), od 1 grudnia 2019 r. systemem SENT objęty został gaz LPG (CN ex 2711 – propan, butan albo mieszaniny propanu-butanu).

2.3 Wyłączenia spod systemu monitorowania

Zarówno ustawa SENT, jak również rozporządzenia Ministra Finansów wydane na jej podstawie, przewidują wyłączenia dla wyrobów, których przewóz, co do zasady, podlega systemowi monitorowania. Art. 3 ust. 4 i ust. 5 ustawy SENT przewidują wyłączenia z systemu monitorowania dla poszczególnych wyrobów, przewożonych w niewielkich opakowaniach jednostkowych.

Jednocześnie, systemowi monitorowania drogowego nie podlega przewóz towarów przewożonych przez operatorów pocztowych w paczkach pocztowych w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe, objętych procedurą celną tranzytu, składowania, odprawy czasowej, przetwarzania lub wywozu oraz powrotnym wywozem, jak również przemieszczanych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy z zastosowaniem systemu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 26 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

Analogiczne wyłączenia przewidziane są, dla określonych w nich wyrobów, w rozporządzeniach Ministra Finansów w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego przewozu towarów.

Ustawa SENT w art. 3 ust. 7 przewiduje również, że systemowi monitorowania drogowego

¹⁴ t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 944, dalej „Prawo farmaceutyczne”.

¹⁵ Dz. U. z 2018 r., poz. 1427.

nie podlega przewóz towarów, który nie jest związany z wykonaniem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeżeli przewożonym towarom towarzyszy dokument potwierdzający przesunięcie międzymagazynowe, wystawiony przez nadawcę towarów. Dokument potwierdzający przesunięcie międzymagazynowe powinien zawierać w szczególności:

- dane nadawcy towaru obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- numer identyfikacji podatkowej nadawcy;
- dane dotyczące towaru będącego przedmiotem przewozu, w szczególności rodzaju towaru, pozycji CN, ilości, masy brutto lub objętości towaru;
- dane adresowe miejsca magazynowania towaru - wysyłki;
- dane adresowe miejsca magazynowania towaru – przyjęcia;
- numer rejestracyjny środka transportu albo numer pociągu wraz z numerem pojazdu kolejowego bez napędu;
- datę wystawienia.

Art. 3 ust. 8 ustawy SENT zastrzega jednak, iż powyższe wyłączenie nie ma zastosowania dla przewozu międzymagazynowego towarów z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium drugiego państwa członkowskiego albo państwa trzeciego.

Zgodnie z art. 3 ust. 10 ustawy SENT systemowi monitorowania drogowego towarów nie podlega przewóz towarów dokonywany środkami transportu używanymi m.in. przez Siły Zbrojne Rzeczypospolitej Polskiej, organy Krajowej Administracji Skarbowej, Policję, Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralne Biuro Antykorupcyjne, Straż Graniczną itd.

Należy zauważyć, iż powyższe wskazuje głównie wyłączenia spod systemu monitorowania przewidziane w ustawie SENT. Natomiast dodatkowe towary wyłączone spod systemu monitorowania przewidziane są w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2020 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz. U. z 2020 r., poz. 1477).

2.4 Przesyłanie zgłoszeń do rejestru – przewóz towarów rozpoczynający się na terytorium kraju

System monitorowania przewozu towarów oparty jest na dokonywaniu zgłoszeń do rejestru, który prowadzony jest w systemie teleinformatycznym przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W rejestrze gromadzone są dane zawarte w przesyłanych zgłoszeniach, uzupełnieniach zgłoszeń i ich aktualizacjach oraz dotyczące przeprowadzonych kontroli przewozu towarów (art. 4 ustawy SENT).

Art. 5 ustawy SENT przewiduje, iż w przypadku transportu towarów, który rozpoczyna się na terytorium kraju, podmiot wysyłający¹⁶ jest obowiązany, przed rozpoczęciem przewozu towaru, przesłać do rejestru zgłoszenie, uzyskać numer referencyjny dla tego zgłoszenia i przekazać ten numer przewoźnikowi. W przypadku dostawy towarów, w rozumieniu ustawy o VAT, podmiot wysyłający jest obowiązany przekazać numer referencyjny również podmiotowi odbierającemu.

¹⁶ Osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, prowadząca działalność gospodarczą, dokonująca: 1) dostawy towarów, w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 106, dalej „ustawa o VAT”), ostatniej przed rozpoczęciem przewozu towarów w przypadku gdy jest dostawcą towaru, a po wydaniu towaru jest on przewożony na rzecz podmiotu odbierającego, uprawnioną do rozporządzania towarami jak właściciel w momencie rozpoczęcia przewozu w przypadku gdy dostarcza towary na rzecz podmiotu odbierającego w celu dokonania dostawy towarów po zakończeniu przewozu towarów; 2) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w rozumieniu ustawy o VAT; 3) eksportu towarów w rozumieniu ustawy o VAT (art. 2 pkt 7 ustawy SENT).

2.4.1 Dane zawarte w zgłoszeniu podmiotu wysyłającego w przypadku dostawy towarów

Zgłoszenie powinno zawierać:

- planowaną datę rozpoczęcia przewozu;
- dane podmiotu wysyłającego, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- dane podmiotu odbierającego, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- numer identyfikacji podatkowej podmiotu wysyłającego albo numer, za pomocą którego podmiot wysyłający jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej;
- jeżeli dostawa dotyczy paliw opałowych informację, czy podmiot wysyłający jest pośredniczącym podmiotem olejowym oraz czy dostawa jest realizowana w ramach umowy, o której mowa w art. 89 ust. 5e albo ust. 5f ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym;
- numer identyfikacji podatkowej podmiotu odbierającego, numer, za pomocą którego podmiot odbierający jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej, albo numer PESEL, a jeżeli nie został nadany, nazwę i numer dokumentu stwierdzającego tożsamość osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej będącej podmiotem odbierającym
- dane adresowe miejsca załadunku towaru;
- dane dotyczące towaru będącego przedmiotem przewozu, w szczególności rodzaju towaru, pozycji CN, ilości, masy brutto lub objętości towaru.

2.4.2 Dane zawarte w zgłoszeniu podmiotu wysyłającego w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub eksportu towarów

Zgłoszenie powinno zawierać:

- planowaną datę rozpoczęcia przewozu;
- dane podmiotu wysyłającego, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- dane odbiorcy towaru, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- numer identyfikacji podatkowej podmiotu wysyłającego albo numer, za pomocą którego podmiot wysyłający jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej;
- w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów numer, za pomocą którego odbiorca towaru jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej;
- dane adresowe miejsca załadunku towaru;
- dane dotyczące towaru będącego przedmiotem przewozu, w szczególności rodzaju towaru, pozycji CN, ilości, masy brutto lub objętości towaru;
- numer zezwolenia albo pozwolenia uprawniającego do obrotu produktami leczniczymi oraz nazwę organu wydającego.

2.4.3 Dane uzupełniane przez przewoźnika w zgłoszeniu

W przypadku przewozu towarów, rozpoczynającego się na terytorium kraju, przewoźnik jest zobowiązany przed rozpoczęciem przewozu towarów po drodze publicznej uzupełnić zgłoszenie o:

- dane przewoźnika, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- numer identyfikacji podatkowej przewoźnika albo numer, za pomocą którego przewoźnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej;
- numery rejestracyjne środka transportu;
- datę faktycznego rozpoczęcia przewozu towaru;
- planowaną datę zakończenia przewozu towaru;
- numer zezwolenia, zaświadczenia lub licencji w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym, o ile są wymagane;
- dane adresowe miejsca dostarczenia towaru albo miejsce zakończenia przewozu na terytorium kraju, albo numer identyfikacyjny miejsca, o którym mowa w art. 16b ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym;
- numer dokumentu przewozowego towarzyszącego przewożonemu towarowi;
- numer lokalizatora albo numer urządzenia.

W przypadku przewozu towarów, rozpoczynającego się na terytorium kraju, przewoźnik jest zobowiązany przed rozpoczęciem przewozu towarów po krajowej sieci kolejowej uzupełnić zgłoszenie o:

- dane przewoźnika, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- numer identyfikacji podatkowej przewoźnika albo numer, za pomocą którego przewoźnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej;
- numer pociągu;
- numer pojazdu kolejowego bez napędu;
- datę faktycznego rozpoczęcia przewozu towaru;
- planowaną datę zakończenia przewozu towaru;
- dane adresowe miejsca dostarczenia towaru albo miejsce zakończenia przewozu na terytorium kraju;
- numer dokumentu przewozowego towarzyszącego przewożonemu towarowi;
- numer lokalizatora albo numer urządzenia.

W przypadku dostawy paliw opałowych, przewoźnik jest obowiązany przed rozpoczęciem przewozu towaru uzupełnić zgłoszenie o numer lub numery identyfikacyjne urządzeń grzewczych niestacjonarnych, o których mowa w art. 16b ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, jeżeli dostawa towarów następuje do miejsca, w którym znajdują się te urządzenia.

2.4.4 Obowiązki podmiotu odbierającego

W przypadku dostawy towarów, podmiot odbierający uzupełnia zgłoszenie o informację o odbiorze towaru nie później niż w dniu roboczym, następującym po dniu dostarczenia towaru.

W przypadku dostawy paliw opałowych, podmiot odbierający - w dniu dostarczenia towaru - uzupełnia zgłoszenie o informację o ilości odebranego towaru, o informację, że działa jako zużywający podmiot olejowy lub pośredniczący podmiot olejowy oraz o oświadczenie, o którym mowa w art. 89 ust. 5 pkt 3 lit. a) lub b) ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (brak wymogu oświadczenia w sytuacji, o której mowa w art. 89 ust. 5e ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym).

2.5 Przesyłanie zgłoszeń do rejestru – przewóz towarów z terytorium innego państwa

W przypadku, gdy towary są transportowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z terytorium innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, podmiot odbierający - przed rozpoczęciem przewozu towaru na terytorium kraju, ma obowiązek przestać do rejestru zgłoszenie, uzyskać numer referencyjny dla tego zgłoszenia i przekazać ten numer przewoźnikowi.

Zgłoszenie powinno zawierać:

- dane podmiotu odbierającego, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- dane nadawcy towarów, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- numer identyfikacji podatkowej podmiotu odbierającego, numer, za pomocą którego podmiot odbierający jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej albo numer PESEL, a jeżeli nie został nadany, nazwę i numer dokumentu stwierdzającego tożsamość osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, będącej podmiotem odbierającym;
- w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu ustawy dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług numer, za pomocą którego nadawca towarów jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej;
- w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw opałowych informację, czy podmiot odbierający jest zużywającym podmiotem olejowym lub pośredniczącym podmiotem olejowym;
- dane adresowe miejsca dostarczenia towaru;
- dane dotyczące towaru będącego przedmiotem przewozu, w szczególności rodzaju towaru, pozycji CN, ilości, masy brutto lub objętości towaru;
- w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw opałowych oświadczenie, o którym mowa w art. 89 ust. 5c pkt 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

W przedmiotowych przypadkach przewoźnik jest zobowiązany - przed rozpoczęciem przewozu towarów na terytorium kraju po drodze publicznej, uzupełnić zgłoszenie o:

- dane przewoźnika, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- numer identyfikacji podatkowej przewoźnika albo numer, za pomocą którego

przewoźnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej;

- numery rejestracyjne środka transportu;
- miejsce i datę rozpoczęcia przewozu na terytorium kraju;
- planowaną datę zakończenia przewozu towaru;
- numer zezwolenia, zaświadczenia lub licencji w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym, o ile są wymagane;
- numer dokumentu przewozowego towarzyszącego przewożonemu towarowi;
- numer lokalizatora albo numer urządzenia.

Jednocześnie przewoźnik jest zobowiązany - przed rozpoczęciem przewozu towarów na terytorium kraju po krajowej sieci kolejowej, uzupełnić zgłoszenie o:

- dane przewoźnika, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- numer identyfikacji podatkowej przewoźnika albo numer, za pomocą którego przewoźnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej;
- numer pociągu;
- numer pojazdu kolejowego bez napędu;
- miejsce i planowaną datę rozpoczęcia przewozu na terytorium kraju;
- planowaną datę zakończenia przewozu towaru;
- numer dokumentu przewozowego towarzyszącego przewożonemu towarowi;
- numer lokalizatora albo numer urządzenia.

Po stronie podmiotu odbierającego istnieje obowiązek uzupełnienia zgłoszenia o informację o odbiorze towaru - nie później niż w następnym dniu roboczym po dniu dostarczenia towaru. W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia paliw opałowych podmiot odbierający uzupełnia zgłoszenie o informację o ilości odebranego towaru w dniu dostarczenia towaru.

2.6 Przesyłanie zgłoszeń do rejestru – przewóz towarów z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego albo państwa trzeciego

W przypadku tego typu transportów przewoźnik jest obowiązany przestać do rejestru, przed rozpoczęciem przewozu towaru na terytorium kraju, zgłoszenie i uzyskać numer referencyjny dla tego zgłoszenia.

Zgłoszenie powinno zawierać (w przypadku przewozu po drodze publicznej):

- dane przewoźnika, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- numer identyfikacji podatkowej przewoźnika albo numer, za pomocą którego przewoźnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej, jeżeli jest obowiązany go posiadać;
- dane nadawcy towarów, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- dane odbiorcy towarów obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- miejsce i datę rozpoczęcia przewozu towaru na terytorium kraju;
- miejsce zakończenia przewozu towaru na terytorium kraju;
- planowaną datę zakończenia przewozu towaru na terytorium kraju;
- dane dotyczące towaru będącego przedmiotem przewozu, w szczególności rodzaju towaru, pozycji CN, ilości, masy brutto lub objętości towaru;
- numer dokumentu przewozowego, towarzyszącego przewożonemu towarowi;

- numer zezwolenia, zaświadczenia lub licencji w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym, o ile są wymagane;
- numery rejestracyjne środka transportu (pojazdu samochodowego lub zespołu pojazdów, składającego się z pojazdu samochodowego oraz przyczepy lub naczepy);
- numer lokalizatora albo numer urządzenia.

Zgłoszenie powinno zawierać (w przypadku przewozu po krajowej sieci kolejowej):

- dane przewoźnika, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- numer identyfikacji podatkowej przewoźnika albo numer, za pomocą którego przewoźnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej, jeżeli jest obowiązany go posiadać;
- dane nadawcy towarów, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- dane odbiorcy towarów, obejmujące: imię i nazwisko albo nazwę, adres zamieszkania albo siedziby;
- miejsce i datę rozpoczęcia przewozu towaru na terytorium kraju;
- miejsce zakończenia przewozu towaru na terytorium kraju;
- planowaną datę zakończenia przewozu towaru na terytorium kraju;
- dane dotyczące towaru będącego przedmiotem przewozu, w szczególności rodzaju towaru, pozycji CN, ilości, masy brutto lub objętości towaru;
- numer dokumentu przewozowego, towarzyszącego przewożonemu towarowi;
- numer pociągu;
- numer pojazdu bez napędu;
- numer lokalizatora albo numer urządzenia.

2.7 Obowiązek aktualizowania danych zawartych w zgłoszeniu

Ustawa SENT nakłada na podmiot wysyłający, podmiot odbierający, przewoźnika, podmiot sprzedający oraz podmiot nabywający obowiązek niezwłocznej aktualizacji danych zawartych w zgłoszeniu SENT w takim zakresie, w jakim byli oni obowiązani do ich zgłoszenia. Jedyne wyjątek dotyczy danych dotyczących towaru - będącego przedmiotem przewozu, zawarte w zgłoszeniu - które nie podlegają aktualizacji.

Natomiast w przypadkach, gdy przewóz towaru nie został z jakichś przyczyn w ogóle rozpoczęty - odpowiednio podmiot wysyłający, podmiot odbierający albo przewoźnik, zobowiązani są do dokonania aktualizacji zgłoszenia, podając przy tym informację o odstąpieniu od przewozu towaru.

2.8 Obowiązki związane z lokalizatorami

Przewoźnik jest zobowiązany, na podstawie ustawy SENT, wyposażyć środek transportu w lokalizator (tj. telekomunikacyjne urządzenie końcowe, wykorzystujące technologie pozycjonowania satelitarnego i transmisji danych, na którym zainstalowano oprogramowanie udostępnione przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, służące do monitorowania trasy przewozu towaru). Brak takiego obowiązku istnieje w przypadku, gdy dane geolokalizacyjne środka transportu są przekazywane do rejestru z zewnętrznego systemu lokalizacji.

Przewoźnik jest również zobowiązany (w trakcie całej trasy przewozu towaru, objętego zgłoszeniem) zapewnić przekazywanie aktualnych danych geolokalizacyjnych środka

transportu objętego zgłoszeniem SENT.

Oprócz obowiązków dotyczących lokalizatorów, przewidzianych wobec przewoźników, ustawa SENT nakłada również obowiązki na kierującego środkiem transportu wyposażonego w lokalizator. Przede wszystkim kierujący jest obowiązany włączyć lokalizator:

- przed rozpoczęciem przewozu towaru, a w przypadku kilku miejsc załadunku na terytorium kraju - z chwilą rozpoczęcia przewozu towaru z pierwszego miejsca załadunku na terytorium kraju;
- z chwilą rozpoczęcia przewozu towaru na terytorium kraju - w przypadku przewozu towaru z terytorium innego państwa lub w przypadku przewozu towarów z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa.

Ponadto kierujący jest zobowiązany wyłączyć lokalizator nie wcześniej niż z chwilą:

- dostarczenia towaru do miejsca dostarczenia towaru na terytorium kraju (a w przypadku kilku miejsc dostarczenia towaru - z chwilą dostarczenia towaru do ostatniego miejsca dostarczenia towaru);
- zakończenia przewozu towaru na terytorium kraju.

Natomiast w przypadku stwierdzenia niesprawności lokalizatora lub zewnętrznego systemu lokalizacji trwającego dłużej niż godzinę, kierujący jest obowiązany do niezwłocznego zatrzymania się na najbliższym parkingu samochodowym lub w najbliższej zatoce postojowej. Przewóz towaru może być kontynuowany po:

- przywróceniu sprawności lokalizatora albo zewnętrznego systemu lokalizacji;
- lub po dokonaniu przeładunku towaru na środek transportu wyposażony w sprawny lokalizator albo którego dane geolokalizacyjne są przekazywane do rejestru z zewnętrznego systemu lokalizacji;
- lub wyposażeniu środka transportu w sprawny lokalizator;
- lub nałożeniu zamknięć urzędowych na środek transportu lub towar;
- lub zarządzeniu konwoju, o którym mowa w art. 67 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Należy w tym miejscu odnotować, że rozstrzygnięcia w zakresie nałożenia zamknięć urzędowych na środek transportu lub towar oraz w zakresie zarządzenia konwoju podejmuje naczelnik urzędu celno-skarbowego na terenie którego znajduje się środek transportu (wobec którego naczelnik uzyskał informację od przewoźnika dotyczącą potrzeby kontynuowania przewozu towaru).

2.9 Obowiązek wskazania w zgłoszeniu dodatkowych danych

Ustawa SENT przewiduje, iż w przypadku niektórych rodzajów towarów - podmiot wysyłający, podmiot odbierający i przewoźnik są zobowiązani do wskazania lub uzupełnienia w zgłoszeniu dodatkowych danych. Na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 sierpnia w sprawie dodatkowych danych, podlegających wskazaniu w zgłoszeniu przewozu towarów, chodzi m.in. o stawki VAT, zastosowane dla dostaw przewożonego towaru, sześciocyfrowy kod towarów (odpadów) zgodny z katalogiem odpadów, stany liczników dystrybutorów odczytane bezpośrednio przed załadunkiem propanu, butanu lub ich mieszanin itp.

3. Kontrola przewozu towarów

Ustawa SENT przewiduje, iż sprawdzenie przestrzegania obowiązków w niej przewidzianych (w zakresie dokonywania, uzupełniania i aktualizacji zgłoszenia, zgodności danych zawartych w zgłoszeniu ze stanem faktycznym, posiadania numeru referencyjnego, dokumentu zastępującego zgłoszenie itp., przekazywania aktualnych danych geolokalizacyjnych środków transportu, weryfikacji danych zawartych w dokumentach okazanych przez kierującego, oględziny towaru, w tym pobieranie próbek oraz weryfikacja wskazań lokalizatora lub zewnętrznego systemu lokalizacji) jest kompetencją, zasadniczo, funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej.

Natomiast przy wykonywaniu swoich ustawowych zadań, kontrolę przewozu towarów mogą również przeprowadzać funkcjonariusze Policji, Straży Granicznej i inspektorzy Inspekcji Transportu Drogowego.

Powyższe uwagi odnoszą się do tzw. kontroli drogowej. Możliwe jest również przeprowadzenie tzw. kontroli ex-post, tj. po dokonaniu transportu towarów objętego systemem SENT. Taka kontrola w zakresie sprawdzenia przestrzegania obowiązków przewidzianych w ustawie SENT może być przeprowadzona w trakcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej i być prowadzona wobec podmiotu kontrolowanego (podatkowo/celno-skarbowo) lub strony postępowania.

4. Odpowiedzialność za naruszenie obowiązków ustawy SENT

4.1 Organy nakładające kary pieniężne

Kary pieniężne nakładane są w drodze decyzji przez naczelników urzędów celno-skarbowych właściwych:

- dla miejsca kontroli, w przypadku kontroli przewozu towarów;
- ze względu na adres miejsca zamieszkania lub adres siedziby podmiotu odbierającego lub podmiotu nabywającego (w przypadkach, gdy podmioty te nie wykonają obowiązku dotyczącego dostawy paliw opałowych, wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw opałowych lub w przypadku dostawy paliw opałowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy).

Natomiast w przypadku kontroli ex-post (tj. w przypadku stwierdzenia w trakcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej naruszeń podlegających, zgodnie z ustawą SENT, karze pieniężnej) organem właściwym do wymierzenia kary pieniężnej jest naczelnik urzędu celno-skarbowego właściwy ze względu na siedzibę organu, który ujawnił naruszenie. Jeżeli jednak naruszenia ujawnione w ten sposób dotyczą podmiotów, które mają siedzibę na terytorium państwa członkowskiego albo państwa trzeciego (lub nie można ustalić właściwego naczelnika urzędu celno-skarbowego do nałożenia kary pieniężnej), organem właściwym jest wyznaczony (w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych)¹⁷ naczelnik urzędu celno-skarbowego.

Ustawa SENT określa, że kara pieniężna nie może być nałożona, jeżeli od dnia niedopełnienia obowiązku upłynęło 5 lat. Jednocześnie obowiązek zapłaty kary pieniężnej przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zapłaty.

Kary pieniężne przewidziane w ustawie SENT stanowią dochód budżetu państwa. W zakresie nieuregulowanym w ustawie SENT do kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy ustawy Ordynacja podatkowa.

4.2 Wysokość kar pieniężnych

Katalog kar pieniężnych, przewidzianych w ustawie SENT, zróżnicowany jest podmiotowo (wg roli, którą pełni podmiot) i przedmiotowo (wg rodzaju popełnionego naruszenia).

4.2.1 Kary pieniężne nakładane na przewoźników

Wśród kar pieniężnych, nakładanych na przewoźników, ustawa SENT wymienia następujące:

- niedokonanie zgłoszenia SENT przez przewoźnika – 20 000 PLN;

¹⁷ Na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 czerwca 2018 r. (Dz. U. z 2018 r., poz. 1141) w sprawie wyznaczenia naczelnika urzędu celno-skarbowego do nałożenia kary pieniężnej wyznaczonym organem jest Naczelnik Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wielkopolskim.

- w przypadku stwierdzenia, że towar nie odpowiada co do rodzaju, ilości, masy lub objętości¹⁸ towarowi wskazanemu przez przewoźnika w zgłoszeniu – 20 000 PLN;
- uchybienie obowiązku przedstawienia na wezwanie środka transportu w określonym miejscu w celu przeprowadzenia kontroli – 20 000 PLN;
- uchybienie obowiązku przedstawienia środka transportu (z uprzednio nałożonymi zamknięciami urzędowymi) w celu usunięcia zamknięć urzędowych – 20 000 PLN;
- w przypadku braku odmowy przyjęcia do przewozu paliw opałowych (gdy dane adresowe miejsca dostarczenia towaru są inne niż wskazane w potwierdzeniu przyjęcia zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego) – 10 000 PLN¹⁹;
- w przypadku braku odmowy przyjęcia do przewozu paliw opałowych (gdy dane adresowe miejsca dostarczenia towaru są inne niż wskazane w potwierdzeniu przyjęcia zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego) i dostarczenia zgłoszonego paliwa opałowego do innego miejsca dostarczenia towaru, o ile nie ustalono podmiotu, który nabył lub posiada to paliwo – 100 000 PLN;
- niezuzpełnienie zgłoszenia SENT o wymagane dane – 10 000 PLN;
- w przypadku niedostarczenia zgłoszonego towaru do miejsca dostarczenia towaru albo miejsca zakończenia przewozu na terytorium kraju (o ile nie ustalono podmiotu, który nabył lub posiada te towary, lub nie ustalono miejsca zakończenia przewozu na terytorium kraju) – 100 000 PLN;
- niewykonanie obowiązku aktualizacji zgłoszenia SENT – 10 000 PLN²⁰;
- zgłoszenie danych niezgodnych ze stanem faktycznym (innych niż dotyczących towaru) – 10 000 PLN;
- niewykonanie obowiązku wskazania lub uzupełnienia w zgłoszeniu dodatkowych danych (vide punkt 2.9) – 10 000 PLN;
- niezapewnienie przekazywania aktualnych danych geolokalizacyjnych środka transportu objętego zgłoszeniem SENT – 10 000 PLN;
- w przypadku przewożenia towaru ze składu podatkowego (podatek akcyzowy oraz należny VAT muszą zostać wpłacone przez podmiot wysyłający), a ujawnione nieprawidłowości są wynikiem oczywistego błędu i dotyczą zgłoszonych przez przewoźnika danych innych niż dotyczące towaru, z wyjątkiem numeru rejestracyjnego środka transportu – 2 000 PLN.

4.2.2 Kary pieniężne nakładane na pozostałe podmioty

Oprócz przewoźników ustawa SENT wyszczególnia także inne podmioty²¹, na które nałożone są obowiązki, których niezrealizowanie zagrożone jest karą pieniężną. Dla potrzeb niniejszego raportu ograniczymy się, oprócz przewoźników, do podmiotu wysyłającego oraz podmiotu odbierającego (w których to rolach występują często sami przewoźnicy).

¹⁸ Dane dotyczące ilości, masy lub objętości towaru uważa się za prawidłowe, jeżeli stwierdzone rozbieżności w stosunku do ilości, masy lub objętości towaru wskazanego w zgłoszeniu wynoszą nie więcej niż 10%.

¹⁹ Odstępuje się od nałożenia kary pieniężnej za niewykonanie przez przewoźnika tego obowiązku jeżeli jego niedopełnienie wynikało z niedostępności rejestru.

²⁰ Odstępuje się od nałożenia kary pieniężnej za niewykonanie przez przewoźnika tego obowiązku jeżeli jego niedopełnienie wynikało z niedostępności rejestru.

²¹ Takie jak podmiot sprzedający, podmiot nabywający, zużywający podmiot olejowy, pośredniczący podmiot olejowy itp.

Wśród kar pieniężnych, nakładanych na podmiot wysyłający, ustawa SENT wymienia następujące:

- niewykonanie obowiązku przesłania, przed rozpoczęciem transportu towarów, zgłoszenia SENT do rejestru, uzyskania dla tego zgłoszenia numeru referencyjnego i przekazania tego numeru przewoźnikowi, a także podmiotowi odbierającemu – 46% wartości²² brutto przewożonego towaru, nie mniej niż 20 000 PLN;
- w przypadku stwierdzenia, że towar nie odpowiada co do rodzaju, ilości, masy lub objętości towarowi wskazanemu przez podmiot wysyłający w zgłoszeniu – 46% wartości brutto przewożonego towaru, nie mniej niż 20 000 PLN;
- uchybienie obowiązkowi przekazania przewoźnikowi treści wezwania do przedstawienia środka transportu w określonym miejscu, w celu przeprowadzenia kontroli, wraz z numerem referencyjnym albo potwierdzeniem aktualizacji danych w rejestrze – 20 000 PLN;
- niewykonanie obowiązku wskazania lub uzupełnienia w zgłoszeniu dodatkowych danych (vide punkt 2.9) – 10 000 PLN;
- niewykonanie obowiązku aktualizacji zgłoszenia SENT – 10 000 PLN;
- zgłoszenie danych niezgodnych ze stanem faktycznym (innych niż dotyczących towaru) – 10 000 PLN;
- w przypadku przewożenia towaru ze składu podatkowego (podatek akcyzowy oraz należny VAT muszą zostać wpłacone przez podmiot wysyłający) a ujawnione nieprawidłowości są wynikiem oczywistego błędu i dotyczą zgłoszonych przez podmiot wysyłający danych innych niż dotyczące towaru, z wyjątkiem numeru rejestracyjnego środka transportu – 2 000 PLN.

Wśród kar pieniężnych, nakładanych na podmiot odbierający, ustawa SENT wymienia następujące:

- niewykonanie obowiązku, w przypadku przewozu towaru z terytorium państwa członkowskiego albo z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, przed rozpoczęciem przewozu towaru, przesłania do rejestru zgłoszenia, uzyskania dla tego zgłoszenia numeru referencyjnego i przekazania go przewoźnikowi - 46% wartości brutto przewożonego towaru, nie mniej niż 20 000 PLN;
- w przypadku stwierdzenia, że towar nie odpowiada co do rodzaju, ilości, masy lub objętości towarowi wskazanemu przez podmiot odbierający w zgłoszeniu – 46% wartości brutto przewożonego towaru, nie mniej niż 20 000 PLN;
- uchybienie obowiązkowi przekazania przewoźnikowi treści wezwania do przedstawienia środka transportu w określonym miejscu w celu przeprowadzenia kontroli wraz z numerem referencyjnym albo potwierdzeniem aktualizacji danych w rejestrze – 20 000 PLN;
- niewykonanie obowiązku wskazania lub uzupełnienia w zgłoszeniu dodatkowych danych (vide punkt 2.9) – 10 000 PLN;
- niewykonanie obowiązku aktualizacji zgłoszenia SENT – 10 000 PLN;
- zgłoszenie danych niezgodnych ze stanem faktycznym (innych niż dotyczących towaru) – 10 000 PLN;
- w przypadku przewożenia towaru ze składu podatkowego (podatek akcyzowy oraz należny VAT muszą zostać wpłacone przez podmiot wysyłający) a ujawnione nieprawidłowości są wynikiem oczywistego błędu i dotyczą zgłoszonych przez podmiot odbierający danych innych niż dotyczące towaru, z wyjątkiem numeru rejestracyjnego środka transportu – 2 000 PLN;

²² Jeżeli nie można ustalić wartości brutto przewożonego towaru podlegającego obowiązkowi zgłoszenia, za podstawę nałożenia kary pieniężnej przyjmuje się średnią wartość rynkową towaru na rynku krajowym.

- niezuzpełnienie zgłoszenia, w przypadku dostawy paliw opałowych, w dniu dostarczenia towaru, o informację o ilości odebranego towaru, działaniu jako zużywający podmiot olejowy lub pośredniczący podmiot olejowy oraz oświadczenia, o którym mowa w art. 89 ust. 5 pkt 3 lit. a) lub lit. b) ustawy o podatku akcyzowym – 5 000 PLN (w przypadku przedsiębiorców);
- niezuzpełnienie zgłoszenia, w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia paliw opałowych, w dniu dostarczenia towaru, o informację o ilości odebranego towaru - 5 000 PLN (w przypadku przedsiębiorców).

5. Studium przypadków

W niniejszym rozdziale przedstawiamy opisy kilkunastu przykładowych postępowań, prowadzonych wobec przedsiębiorców, skutkujących nałożeniem kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT, które trafiły do Biura Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców. W ocenie autorów niniejszego raportu przykłady te, choć nieliczne, w sposób obrazowy przedstawiają sytuacje, wobec których interweniuje Rzecznik w zakresie kar pieniężnych nakładanych na przedsiębiorców (w praktyce - przewoźników) na podstawie ustawy SENT. Autorzy raportu mają nadzieję, że dzięki tym przykładom stanowisko Rzecznika, wyrażone w rozdziale 6, będzie miało bardziej plastyczny, a mniej abstrakcyjny charakter.

W przeważającej części interwencje Rzecznika polegały na wstąpieniu do tego typu postępowań na etapie sądownoadministracyjnym.

Skróty użyte w niniejszym rozdziale: Wojewódzki Sąd Administracyjny – WSA; Naczelny Sąd Administracyjny – NSA; Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego – NUCS; Dyrektor Izby Administracji Skarbowej - DIAS.

Przypadek 1 – brak numeru zezwolenia drogowego (licencji)

W trakcie kontroli drogowej w maju 2018 r. funkcjonariusze celno-skarbowi stwierdzili niezuzupełnienie zgłoszenia SENT o prawidłowe dane, dotyczące numeru zezwolenia drogowego (licencji) w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym. Zgodnie z wyjaśnieniami przewoźnika, było to wynikiem omyłki. Przewoźnik uzupełnił brak w zgłoszeniu jeszcze w trakcie kontroli drogowej, podczas której kierujący okazał również wypis z licencji transportowej.

W styczniu 2019 r. właściwy Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego wszczął postępowanie w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej, czego efektem była decyzja z marca 2019 r. o karze w wysokości 5 000 PLN. Po wniesionym odwołaniu od przedmiotowej decyzji, właściwy Dyrektor Izby Administracji Skarbowej stwierdził, iż ustawodawca w art. 5 ust. 4 ustawy SENT nałożył na przewoźnika obowiązek uzupełnienia danych w zgłoszeniu przed rozpoczęciem przewozu, zatem - zdaniem organu II instancji – istotny był moment czasowy wprowadzenia danych do zgłoszenia SENT. Skoro więc w przedmiotowej sprawie przewoźnik nie uzupełnił ich przed rozpoczęciem przewozu, było to naruszenie obowiązków, skutkujące karą pieniężną.

Zdaniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej ustawa SENT nie przewiduje różnicowania odpowiedzialności w zależności od: przyczyny niedopełnienia obowiązków, stopnia zawinienia, wystąpienia uszczuplenia w podatkach, ani faktu, czy kierowca był w posiadaniu zezwolenia, zaświadczenia lub licencji w rozumieniu przepisów ustawy o transporcie drogowym w trakcie przeprowadzonej kontroli drogowej. Organ odwoławczy nie dopatrzył się w sprawie okoliczności, o których mowa w art. 22 ust. 3 ustawy SENT (tj. ważnego interesu przewoźnika lub interesu publicznego), które uzasadniałyby odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej.

Od powyższego rozstrzygnięcia przewoźnik wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Do postępowania przed WSA wstąpił i wyraził swoje stanowisko Rzecznik. WSA w orzeczeniu z czerwca 2020 r. uznał, że organy administracji publicznej naruszyły przepisy prawa materialnego w sposób, który miał wpływ na wynik sprawy, jak również przepisy postępowania w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W konsekwencji Sąd uchylił zaskarżoną decyzję o nałożeniu kary pieniężnej.²³

Sąd zgodził się z argumentami organów, iż nastąpiło naruszenie przez przewoźnika obowiązku

²³ Orzeczenie nieprawomocne, DIAS wniósł skargę kasacyjną od wyroku WSA.

uzupełnienia zgłoszenia SENT, a kara pieniężna została ustalona w sposób sztywny i nie przewidziano możliwości jej miarkowania. Dla przedmiotowej sprawy, zdaniem WSA, istotne znaczenie ma jednak fakt możliwości odstąpienia od nałożenia tej kary w okolicznościach wskazanych w art. 22 ust. 3 ustawy SENT. W tym zakresie Wojewódzki Sąd Administracyjny nie podzielił oceny organów obu instancji, zgodnie z którą odstąpienie od wymierzenia kary należy traktować jako instytucją szczególną, a przyznanie tego typu ulgi postawiłoby przewoźnika w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do innych podmiotów realizujących przewóz, które wypełniają obowiązki wynikające z ustawy SENT bądź uiszczają kary związane z ich niewykonaniem.

Zdaniem Sądu, organy nie rozpatrzyły w sposób wyczerpujący i wszechstronny przesłanek odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej. WSA nie zgodził się z argumentacją organu II instancji, iż odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej w przypadku uzasadnionym interesem publicznym stawiałoby przewoźnika w uprzywilejowanej pozycji. W ocenie Sądu, skoro ustawodawca w art. 22 ust. 3 ustawy SENT przewidział możliwość odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym, to przewidział sytuacje, w których odstąpienie to będzie zbieżne z interesem publicznym, pomimo iż inni przewoźnicy dobrowolnie lub pod przymusem taką karę uścili. W rezultacie organ, dokonując analizy przesłanki odstąpienia od wymierzenia kary na podstawie interesu publicznego, winien *in abstracto* wskazać przykładowe sytuacje, w których jego zdaniem dopuszczalne byłoby odstąpienie od nałożenia na przewoźnika kary pieniężnej. A dopiero wówczas możliwa jest ocena, czy w przedmiotowej sprawie zachodzi taka możliwość.

Co więcej, WSA przypomniał, że o ile w zakresie ustalenia przesłanki „ważnego interesu przewoźnika” organ powinien działać na wniosek przewoźnika i w oparciu o przedłożone przez niego dokumenty, o tyle w sytuacji badania przesłanki „interesu publicznego” powinien działać z urzędu. Sąd zarzucił organowi II instancji nieprzeprowadzenie oceny konkretnej sytuacji faktycznej w świetle podstawowych zasad i wartości demokratycznego państwa prawa, zasady sprawiedliwości społecznej oraz zasady proporcjonalności.

Wojewódzki Sąd Administracyjny przypomniał rozważania Trybunału Konstytucyjnego (w sprawie o sygn. akt P 32/12) w zakresie konstytucyjnej zasady proporcjonalności. Trybunał wywiódł z zasady proporcjonalności trzy powiązane ze sobą obowiązki prawodawcy: przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów) oraz warunek zachowania proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli.

W ocenie Sądu, w przedmiotowej sprawie, poza błędnym (niepełnym) wypełnieniem zgłoszenia SENT, nie stwierdzono działań przewoźnika, których zwalczanie było celem ustawy SENT. Co więcej, przez ówczesne niedoskonałości systemu SENT zgłoszenie, pomimo niekompletności (braku formalnego) zostało przyjęte i został nadany mu numer referencyjny. Jednocześnie usprawiedliwiało to pozostawianie przewoźnika w błędzie co do dokonania prawidłowego zgłoszenia przewozu towarów. Uwadze WSA nie uszedł fakt, iż brak dokonania wpisu przez przewoźnika numeru odpowiedniej licencji nie wynikało z tego, iż przewoźnik nie posiadał takiej, gdyż stosowna licencja została okazana przez kierowcę funkcjonariuszom celno-skarbowym już w trakcie przeprowadzanej kontroli drogowej. W konsekwencji, w ocenie Sądu, w sprawie istniała możliwość odstąpienia od wymierzenia kary pieniężnej z uwagi na interes publiczny.

Na koniec Sąd wskazał, iż przedstawione w sprawie stanowisko organu II instancji nie stanowi urzeczywistnienia realizacji zasad prowadzenia postępowania przewidzianych w Ordynacji podatkowej (tj. zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej oraz zasady podejmowania przez organy wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego wynikającej z art. 122 Ordynacji podatkowej), zaś w interesie publicznym jest budowanie u obywateli, podmiotów

gospodarczych zaufania do organów państwa.

Przypadek 2 – brak zgłoszonej przyczepy

W tej sprawie przewoźnik działał jednocześnie jako podmiot wysyłający. W dniu 27.02.2018 r. miała miejsce kontrola drogowa, w wyniku której stwierdzono:

„W wyniku kontroli przedmiotowego zgłoszenia i dokumentów towarzyszących ww. przewozowi towarów ustalono, że przewoźnik w zgłoszeniu SENT zgłosił dane niezgodne ze stanem faktycznym, tj. wpisał numery rejestracyjne przyczepy XXXXXXXX, której faktycznie w trakcie kontroli nie stwierdzono.”

„W związku z tym, że pojazd poruszał się z przyczepą do zgłoszenia SENT wpisano numer rejestracyjny samochodu i przyczepy. Po rozładowaniu paliwa z przyczepy i w celu łatwiejszego manewrowania u następnym kontrahentów kierowca odczepił przyczepę w przeznaczonym do tego miejscu i dalszy przewóz realizował samym samochodem. Miał obsłużyć jeszcze 3 klientów, dla których dostawy były prawidłowo zgłoszone do SENT.”

Decyzje (trzy) organu I instancji (NUCS) zostały wydane w dniu 21.06.2018 r., natomiast decyzje organu II instancji (DIAS), utrzymujące w mocy decyzje pierwotne, dnia 19.04.2019 r. Nałożona na przedsiębiorcę kara wyniosła 30 000 PLN (tj. 10 000 PLN za każde z 3 zgłoszeń SENT, których przewoźnik nie zamknął jeszcze w chwili dokonywania kontroli drogowej).

Po wstąpieniu Rzecznika do sprawy na etapie sądownoadministracyjnym WSA wydał 29.10.2019 r. rozstrzygnięcia uchylające wszystkie decyzje NUCS i DIAS. Orzeczenia są prawomocne.

Sąd, uzasadniając swoje orzeczenia, zwrócił uwagę na ratio legis wprowadzenia ustawy SENT. Odwołując się do uzasadnienia jej projektu, WSA przypomniał, że *„ustawa ma za zadanie chronić legalny handel towarami uznanymi w wyniku przeprowadzonych analiz przez krajowego prawodawcę za „wrażliwe”, ułatwić walkę z „szarą strefą” oraz ograniczyć poziom uszczerpień w kluczowych dla budżetu państwa podatkach, tj. podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym, a także zwiększyć skuteczność kontroli w obszarach obciążonych istotnym ryzykiem naruszenia obowiązujących przepisów. Nielegalny obrót paliwem to najczęściej obrót paliwem nieznanego pochodzenia, o niemonitorowanych parametrach jakości, które potem jest oferowane do sprzedaży. W celu zapewnienia bardziej skutecznego funkcjonowania i lepszego monitorowania (kontroli) przewozu towarów, w tym wyrobów akcyzowych, wskazane jest, by przewóz niektórych towarów był rejestrowany. Istnieje więc konieczność powiązania przepływu dokumentów oraz faktycznego przepływu towaru (druk nr VIII.1244 rządowy projekt ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów). Dodać też trzeba, że w okolicznościach analizowanej sprawy nie zakwestionowano ani jakości, ani ilości przewożonego towaru w postaci oleju napędowego. Nie wskazywano również na jakiegokolwiek uszczerpiecia w należnościach publicznoprawnych.”*

Sąd przypomniał również, iż na organach nakładających kary na podstawie ustawy SENT, leży obowiązek, wynikający z art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej, wyjaśnienia wszystkich faktów, które mają znaczenie prawne oraz zebranie całego materiału dowodowego, jak również dążenie wszystkimi prawnie dopuszczonymi sposobami, za pomocą wszystkich prawnie dopuszczonych dowodów do ustalenia stanu faktycznego w sprawie:

„Dlatego też dążąc do wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy, organy powinny w pierwszej kolejności ustalić, jakie fakty są istotne z punktu widzenia przepisów prawa materialnego, mogących mieć w sprawie zastosowanie; w dalszej natomiast kolejności rzeczą organów jest rozważenie, jakie dowody będą pomocne w ustaleniu tych faktów, a następnie przeprowadzenie z urzędu tych dowodów oraz ewentualnie innych dowodów wnioskowanych przez stronę. Przecież to organ administracji publicznej jest niejako „gospodarzem” prowadzonego postępowania i to na nim - stosownie do art. 187 § 1 o.p. - ciąży obowiązek zebrania, a następnie w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego.”

Zdaniem Sądu, dopiero szczegółowe ustalenie stanu faktycznego pozwala organowi ocenić

czy w sprawie w ogóle doszło do naruszenia ustawy SENT. Jeżeli zaś taka ocena będzie pozytywna, szczegółowe ustalenie stanu faktycznego istotne jest również dla rozstrzygnięcia czy w sprawie zachodzą przesłanki ważnego interesu przewoźnika, jak również interesu publicznego, o których mowa w ustawie SENT.

WSA zarzucił również organom, iż w przedmiotowej sprawie, wbrew dyspozycji art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, nie prowadziły postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Przypominając jednocześnie, iż zasady tej nie można odczytywać w oderwaniu od zasady legalizmu i praworządności, przewidzianej w art. 120 Ordynacji podatkowej.

Przypadek 3 – nieaktualny numer lokalizatora

W opisywanym przypadku przewoźnik występował jednocześnie w roli podmiotu wysyłającego. Kontrola drogowa miała miejsce w dniu 05.04.2019 r. W jej trakcie stwierdzono następujące naruszenie:

„W wyniku kontroli ww. zgłoszenia i dokumentów towarzyszących ww. transportowi stwierdzono brak aktualizacji przez przewoźnika numeru lokalizatora GPS w zgłoszeniu nr XXXXXXXXXXXX, tj. w systemie SENT zgłoszono lokalizator o numerze XXXXXX natomiast pojazd wyposażono w lokalizator o numerze XXXXXX, który wskazywał pojazd w systemie GEO-SENT, ale nie miał przypisanego aktualnego numeru zgłoszenia SENT.” Z wyjaśnień przewoźnika wynika, że omyłka wynikała z błędnego pobrania danych przez program HuzarSENT, a w przedmiotowej sytuacji nie doszło do przemieszczania towarów bez przewidzianego prawem zgłoszenia, lokalizator zamontowany w kontrolowanym pojeździe działał i był zgłoszony do systemu. Pomimo to NUCS, w dniu 16.05.2019 r. nałożył na przedsiębiorcę karę w wysokości 2 000 PLN, która została utrzymana decyzją DIAS z dnia 01.08.2019 r. Rzecznik przystąpił do postępowania przed WSA, zainicjowanego skargą przedsiębiorcy. Wyrokiem z dnia 18.02.2020 r. WSA oddalił skargę. Przedsiębiorca wniósł skargę kasacyjną do NSA. Rzecznik przystąpił do postępowania również przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Sprawa oczekuje obecnie na wyznaczenie terminu rozprawy.

WSA w uzasadnieniu rozstrzygnięcia oddalającego skargę przedsiębiorcy uznał, że przepisy ustawy SENT nakładają na przewoźnika dwa warunki, które muszą być spełnione równolegle. Tzn. oprócz konieczności umieszczenia włączonego lokalizatora w pojeździe transportującym towar, przewoźnik musi podać numer lokalizatora, by mógł on być identyfikowalny. Sąd nie podzielił argumentu, iż aktualizacja numeru lokalizatora została dokonana przez przewoźnika natychmiast po stwierdzeniu w toku kontroli błędnego numeru w zgłoszeniu:

„Dlatego też stwierdzenie organu (...), iż strona przed rozpoczęciem przewozu nie dopełniła obowiązku z art. 8 ust. 1 odczytywać trzeba w tym znaczeniu, że aktualizacja nie nastąpiła przed rozpoczęciem kontroli.”

Sąd nie uznał również argumentu przewoźnika (jako nieuprawdopodobnionego), iż pomyłka była wynikiem błędu oprogramowania do obsługi zgłoszeń SENT, uznając, że nie powoływał się on na błąd systemu SENT. WSA uznał za trafne stanowiska organów co do braku podstaw do odstąpienia od nałożenia kary z uwagi na uzasadniony ważny interes przewoźnika czy interes publiczny.

Przypadek 4 – rozbieżności w ilości przewożonego towaru

Również w tym przypadku przewoźnik występował w roli podmiotu wysyłającego. Kontrola drogowa miała miejsce dnia 22.09.2017 r., a jej ustalenia były następujące:

„W wyniku kontroli stwierdzono rozbieżność pomiędzy ilością paliwa w zgłoszeniu SENT o nr SENTXXXXXX, a dokumentem WZ XXXXXXX. W dokumencie SENT stwierdzono 2000 litrów oleju napędowego, natomiast w dokumencie WZ 2500 litrów.”

W konsekwencji powyższego, decyzją NUCS z dnia 07.06.2019 r. została na przewoźnika nałożona kara pieniężna w wysokości 20 000 PLN, która utrzymana została mocą decyzji

DIAS z dnia 06.09.2019 r. W ich następstwie przewoźnik zaskarżył decyzję II instancji do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, a do postępowania wstąpił Rzecznik. Wyrokiem z dnia 18.02.2020 r. WSA oddaliło skargę. Przedsiębiorca wniósł skargę kasacyjną do NSA, Rzecznik przystąpił do postępowania również przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Sprawa oczekuje obecnie na wyznaczenie terminu rozprawy.

W wydanym przez WSA wyroku Sąd uznał, że decyzja nakładająca karę pieniężną na przedsiębiorcę nie była dotknięta uchybieniami, które skutkowałyby koniecznością stwierdzenia jej nieważności. WSA za bezzasadny uznał zarzut, że organ nie ustalił rzeczywistej ilości przewożonego paliwa. Zdaniem Sądu rzeczywista ilość przewożonego paliwa nie budzi wątpliwości w świetle dokumentacji finansowo-księgowej przewoźnika (faktury VAT, zamówienia, dokumentu WZ). Sąd nie podzielił również argumentu, iż dane dotyczące ilości, masy lub objętości towaru uważa się za prawidłowe, jeżeli stwierdzone rozbieżności w stosunku do ilości, masy lub objętości towaru wskazanego w zgłoszeniu wynoszą nie więcej niż 10%. WSA uznał, że przepis ustawy SENT, regulujący tą kwestię, należy odnieść do pojedynczego zgłoszenia SENT, a nie całości przewożonego towaru. W sytuacji, kiedy w przedmiotowej sprawie różnica odnoszona jest do pojedynczego zgłoszenia (na 2000 litrów przewożonego paliwa), rozbieżność 500 litrów w ujęciu procentowym wynosi 25%. Przewoźnik oraz Rzecznik stali na stanowisku, iż przepis ten należy odnieść do całości transportowanego paliwa (tj. 22 500 litrów przewożonego paliwa), wówczas rozbieżność ilościowa w ujęciu procentowym nie przekracza 10%.

Przypadek 5 – wskazanie numeru nieaktualnego zezwolenia drogowego

W przedmiotowej sprawie podmiotem wysyłającym/zgłaszającym SENT jest największa państwowa spółka paliwowa. W skutek błędnego wprowadzenia danych do systemu informatycznego podmiotu wysyłającego, podmiot ten zgłosił numer zezwolenia drogowego przewoźnika, który w chwili przewozu był nieaktualny od kilkunastu tygodni. Jednocześnie przewoźnik dysponował aktualnym zezwoleniem drogowym. Towar był przewożony ze składu podatkowego. Kontrola drogowa miała miejsce 16.04.2018 r. W jej toku ustalono:

„W wyniku kontroli przedmiotowego zgłoszenia i dokumentów towarzyszących ww. przewozowi towarów ustalono, że (...) w zgłoszeniu SENT zgłosił dane niezgodne ze stanem faktycznym, inne niż dotyczące towaru, tj. wpisał w polu „numer zezwolenia drogowego” XXXXXXX, która to licencja posiadała termin ważności do 18.01.2018 r.”

Z wyjaśnień przewoźnika wynika, że w trakcie kontroli kierowca pojazdu przedstawił funkcjonariuszom wypis NR 0001 z licencji nr XXXXX na wykonanie krajowego transportu drogowego, wydany 27 stycznia 2005 r. dla tego przedsiębiorcy, ważnej do 27 stycznia 2055 r. Jeszcze w tym samym dniu, w którym miała miejsce kontrola drogowa, została wprowadzona zmiana w zgłoszeniu SENT, polegająca na wprowadzeniu w systemie prawidłowego numeru licencji.

Już 28.05.2018 NUCS wydał wobec przedsiębiorcy decyzję nakładającą karę pieniężną w wysokości 10 000 PLN. Decyzja ta została utrzymana rozstrzygnięciem DIAS z dnia 26.08.2019 r., które to rozstrzygnięcie zostało przez przewoźnika zaskarżone do WSA. Do postępowania sądowoadministracyjnego przystąpił Rzecznik.

Wyrok WSA zapadł 12.02.2020 r. (orzeczenie prawomocne), a na jego mocy nastąpiło uchylenie decyzji NUCS i DIAS. Sąd w swoim rozstrzygnięciu uznał, że obie decyzje zostały wydane z naruszeniem przepisów postępowania (w tym m.in. art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191 Ordynacji podatkowej).

„Mając na uwadze powyższe, Sąd uznał, iż organ pierwszej instancji niezasadnie uchylił się od oceny zgromadzonego materiału dowodowego i poczynienia ustaleń w zakresie tego czy ujawnione nieprawidłowości są wynikiem oczywistego błędu popełnionego przez przewoźnika przy wypełnianiu zgłoszenia.”

Przypadek 6 – dokonanie zgłoszeń SENT w trakcie kontroli jako warunek kontynuowania transportu

Podmiotem wysyłającym w przedmiotowej sprawie był przewoźnik. Kontrola drogowa miała miejsce dnia 19.04.2018 r., a w jej toku ustalono:

„W czasie kontroli stwierdzono, że w/w środkami transportu przewożone było paliwo do silników Diesla o kodzie CN 2710 w łącznej ilości 12 000 litrów, które podlega systemowi monitorowania przewozu. W toku kontroli kontrolujący porównali ilość paliwa z listu przewozowego nr: brak (12 000 litrów) z przedstawionymi do kontroli zgłoszeniami nr XXXXXXXX – na ilość 2 000 litrów i nr XXXXXXXX – na ilość 3 000 litrów. Stwierdzono rozbieżność w ilości przewożonego towaru na 7 000 litrów – brak zgłoszeń w systemie. Kierowcy zezwolono na kontynuowanie przewozu po zgłoszeniu brakującego towaru do systemu – numery referencyjne: SENTXXXXXXXX, SENTXXXXXXXX, SENTXXXXXXXX.”

Z wyjaśnień przewoźnika wynika, iż kierowca omyłkowo nie wskazał ilości 7000 litrów przewożonego paliwa w dokumencie przewozowym/dokumencie przesunięcia MM:

„W czasie kontroli, która trwała ponad 40 minut doszły 2 zamówienia od klientów na 3000 litrów, co niezwłocznie było zgłoszone do systemu SENT i przekazane kierowcy. Mimo tego kierowca nadal miał w cysternie 3500 litrów paliwa, na które na tamten moment nie było zamówień. Spełniając prośbę kontrolujących dokonano zgłoszenia tej ilości paliwa w postaci „SENTa na samego siebie”, czyli wskazanie w zgłoszeniu tego samego Nadawcy i Odbiorcy. Po pojawieniu się zgłoszeń w systemie SENT i wystawieniu protokołu kontroli kontrolujący zezwolili kierowcy na kontynuowanie przewozu.”

Decyzja NUCS wydana została w dniu 15.05.2019 r., nałożyła na przedsiębiorcę łączną karę pieniężną w wysokości 60 000 PLN (3 zgłoszenia SENT x 20 000 PLN), a decyzją DIAS wydaną 31.01.2020 r. nałożenie kary zostało utrzymane w mocy. Od decyzji II instancji przewoźnik złożył skargę do WSA, do którego to postępowania przystąpił Rzecznik. WSA orzeczeniem z dnia 30.10.2020 r. uchylił obie decyzje. Rozprawa przed WSA odbyła się na posiedzeniu niejawnym (ze względu na ograniczenia epidemiologiczne) i obecnie oczekujemy na doręczenie pisemnego uzasadnienia wyroku.

Przypadek 7 – brak dokumentu przewozowego w zgłoszeniu SENT

Również w tej sprawie przewoźnik działał w roli podmiotu wysyłającego. Kontrola drogowa miała miejsce 22.01.2018 r., a jej ustalenia były następujące:

„W czasie kontroli stwierdzono, że w/w środkiem transportu przewożony był olej opałowy o pozycji CN 2710, który podlegał systemowi monitorowania drogowego przewozu towarów. Kontrolujący ustalili, że przewóz tego towaru był zgłoszony do rejestru zgłoszeń, które otrzymało numer referencyjny SENTXXXXXXXX. W trakcie weryfikacji zgłoszenia SENT z przedłożonymi przez kierowcę ww. pojazdu dokumentami, kontrolujący ustalili, że przewoźnik nie dopełnił obowiązku uzupełnienia w rejestrze zgłoszeń danych określonych w art. 5 ust. 4 pkt 8 ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów tj. nr dokumentu przewozowego towarzyszącego przewożonemu towarowi.”

Z wyjaśnień przewoźnika wynika, iż:

„Strona podkreśla, że w zgłoszeniu SENT nr XXXXXXXXXXX zawarto informację o numerze listu przewozowego towarzyszącego przesyłce, w sposób umożliwiający jego przyporządkowanie do przewozu towaru objętego zgłoszeniem. Poza tym kierujący pojazdem okazał przedmiotowy list przewozowy zespołowi kontrolującemu, nie doprowadzając tym samym w żaden sposób do utrudnienia sprawowania nadzoru nad drogowym przewozem towaru objętego kwestionowanym zgłoszeniem SENT.”

Pomimo powyższego, NUCS decyzją z dnia 11.12.2018 r. nałożył na przewoźnika karę pieniężną w wysokości 5 000 PLN, która następnie decyzją DIAS z dnia 14.05.2019 r. została

utrzymana w mocy. Od tego rozstrzygnięcia przewoźnik złożył skargę do WSA, do którego to postępowania przystąpił Rzecznik. WSA orzeczeniem z dnia 07.01.2020 r. uchylił obie decyzje. Organ administracji złożył skargę kasacyjną od przedmiotowego wyroku WSA.

W ocenie Rzecznika, uzasadnienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w tej sprawie, warte jest przytoczenia w obszerniejszym zakresie:

„Organy skarbowe obu instancji błędnie przyjęły bowiem, że istnieją podstawy do nałożenia na przewoźnika kary pieniężnej w sytuacji, gdy zgłoszenie zostało uzupełnione w trakcie kontroli, a z okoliczności sprawy nie wynika, że zachodziła obawa uszczuplenia dochodów budżetowych Skarbu Państwa.

Jak już wskazano zgłoszenie zostało uzupełnione w trakcie kontroli. Po dokonaniu korekty zgłoszenia kontrolowany pojazd został zwolniony do dalszej jazdy. Tym samym przewoźnik uzupełnił zgłoszenie o wszystkie dane, o których mowa w art. 5 ust. 4 ustawy o SENT. To zaś może oznaczać, że brak było podstaw do nałożenia kary pieniężnej w wysokości 5 000 zł na podstawie art. 22 ust. 2 ustawy o SENT. Z treści tego przepisu wynika bowiem, że karze pieniężnej podlega przewoźnik, który nie dopełni obowiązku uzupełnienia zgłoszenia o dane, o których mowa w art. 5 ust. 4 i art. 6 ust. 3 ustawy o SENT.

Wykładnia językowa art. 22 ust. 2 ustawy o SENT nie uzasadnia stanowiska Dyrektora, że karze pieniężnej podlega przewoźnik, który przed rozpoczęciem przewozu towaru nie uzupełnił zgłoszenia o dane z art. 5 ust. 4 tej ustawy. Tego rodzaju wykładnię należy uznać za niedopuszczalną jako rozszerzającą możliwość nakładania przez organ kary pieniężnej. Z treści art. 22 ust. 2 ustawy o SENT nie wynika bowiem, że uzupełnienia zgłoszenia nie można dokonać w toku kontroli, aby uniknąć ciężaru stosownej kary pieniężnej (5 000 zł). (...)

Należy bowiem przyjmując, iż racjonalny ustawodawca, zgodnie z założeniami leżącymi u podstaw uchwalenia ustawy o SENT, zrezygnował z nakładania sankcji na przewoźników, którzy uzupełnili braki formalne zgłoszenia, nawet jeśli owo uzupełnienie zostało dokonane w trakcie kontroli. (...)

Sąd zauważa jednocześnie, że w przedmiocie nakładania kar administracyjnych nie może mieć miejsca jakakolwiek swoboda interpretacyjna, bowiem rodziłaby ona po stronie przedsiębiorców trwałe zagrożenie sankcjami w postaci bardzo wysokich kar administracyjnych nawet w przypadku zupełnie błahych naruszeń prawa. Przyjęcie wykładni prezentowanej przez organy skarbowe przeczyłoby treści art. 20 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, gdyż prowadziłoby do ograniczenia zasady wolności działalności gospodarczej. W postępowaniu administracyjnym, w którym za nieprzestrzeganie obowiązków wynikających z ustawy istnieje możliwość nałożenia sankcji karnych, należy stosować nie tylko wykładnię literalną przepisu, ale i kierować się zdrowym rozsądkiem. Fiskalizm państwa realizowany za pośrednictwem jego organów nie może przecież przekraczać granic zwykłej przyzwoitości.

Organy skarbowe orzekające w sprawie winny zatem w szczególny sposób odnieść się do przesłanki ważnego interesu publicznego, z uwzględnieniem okoliczności niniejszej sprawy. Należało zatem rozważyć, czy w interesie publicznym leży karanie legalnie działających podmiotów (przedsiębiorców) za ich formalne (techniczne) uchybienia. Organy skarbowe przyjęły, że w interesie publicznym leży przestrzeganie przez podmioty wskazane w ustawie o SENT nałożonych na nie obowiązków. Uznały, że odstąpienie od ukarania byłoby sprzeczne z interesem publicznym.

Organ II instancji nie wyjaśnił czy mając na uwadze cele wprowadzenia do obrotu prawnego ustawy o SENT oraz cele nowelizacji przepisów tej ustawy, mając przy tym na uwadze zasadę proporcjonalności, rzeczywiście istnieje interes publiczny w tym, aby nakładać na przewoźnika działającego legalnie i posiadającego stosowne zezwolenie na wykonywanie działalności w zakresie przewozów towarów dolegliwą karę pieniężną tylko z tej przyczyny, że dopuścił się on pewnych uchybień formalnych, jeżeli uchybienia te nie stanowiły realnego zagrożenia interesów Skarbu Państwa w postaci możliwości uszczuplenia dochodów budżetowych i zostały

usunięte (w całości lub w znacznej części) w toku kontroli. W realiach niniejszej sprawy bezsporne zaś jest, że skarżąca działała legalnie oraz przewoziła towar, co do którego organy nie zgłosiły zastrzeżeń, nie naruszyła przepisów art. 5 ust. 4 ustawy o SENT (w toku kontroli usunęła braki zgłoszenia)."

Przypadek 8 – błąd w określeniu miejsca załadunku towarów

W przedmiotowej sprawie nadawcą i odbiorcą towaru był podmiot wysyłający. Kontrola drogowa w dniu 10.11.2018 r. stwierdziła następującą nieprawidłowość:

„(...) podczas kontroli stwierdzono nieprawidłowość polegającą na wpisaniu w zgłoszeniu jako miejsce załadunku „Cypriana Kamila Norwida 05-205 Orzesznik, PL”, natomiast faktyczny załadunek nastąpił w Bazie Paliw nr 5 PERN Emilianów."

Decyzjami NUCS z dnia 01.10.2019 r. (7 decyzji dotyczących 7 zgłoszeń SENT) na przedsiębiorcę nałożono łączną karę 14 000 PLN (7 x 2 000 PLN), które to decyzje zostały utrzymane w mocy rozstrzygnięciami DIAS z dnia 18.02.2020 r. Od powyższych rozstrzygnięć przewoźnik złożył skargi do WSA, do których to postępowań przystąpił Rzecznik. Obecnie oczekujemy na wyznaczenie terminu rozprawy/posiedzenia niejawnego w przedmiotowych sprawach.

Przypadek 9 – niezaktualizowanie zgłoszenia o nr rejestracyjny przyczepy

Przedmiotowy przypadek nie był przedmiotem interwencji Rzecznika, został nadesłany do Biura Rzecznika MŚP w toku prac Zespołu Roboczego ds. Transportu Rady Przedsiębiorców przy Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców.

Przewoźnik w przedmiotowej sprawie był podmiotem wysyłającym. W toku kontroli drogowej, która miała miejsce dnia 13.09.2017 r. stwierdzono następujące naruszenie:

„W przypadku przedmiotowego postępowania kontrolujący stwierdzili nieprawidłowości w zgłoszeniach SENT XXXXXXX, SENT XXXXXX, SENT XXXXXXX, SENT XXXXXXX, SENT XXXXXXX w zakresie danych dotyczących środka transportu, którym przywożony był towar objęty ww. zgłoszeniami. Jako środek transportu zgłoszono cysternę o nr rej. XXXXXX oraz przyczepę o nr rej. XXXXXXX, podczas gdy w rzeczywistości przewóz był realizowany jedynie przez cysternę bez przyczepy."

Dodatkowe wyjaśnienia z odwołania od decyzji złożonego przez przewoźnika: *„(...) wszystkie te zgłoszenia zostały wypełnione w prawidłowy sposób, a jedynie dodatkowo był wskazany numer naczepy. Zarówno ilość towaru jak i wszystkie pozostałe dane w treści w/w zgłoszeń były prawidłowe, tj. prawidłowo został wskazany również numer rejestracyjny pojazdu wykonujący przewóz, a jedynie dodatkowo została wskazana naczepa, która ostatecznie pozostała na bazie, gdyż całość towaru ostatecznie przewożona była we wskazanym w w/w zgłoszeniach pojeździe o nr rej. XXXXX."*

Decyzją NUCS z dnia 01.10.2018 r. na przedsiębiorcę nałożono łączną karę pieniężną w wysokości 50 000 PLN (tj. 5 zgłoszeń SENT x 10 000 PLN). Decyzją DIAS z dnia 09.01.2019 r. utrzymano powyższe rozstrzygnięcie. Przewoźnik złożył skargę do WSA, który wyrokiem z dnia 08.05.2019 r. uchylił decyzje. Od wyroku WSA DIAS wniósł skargę kasacyjną do NSA. Naczelny Sąd Administracyjny orzeczeniem z dnia 12.03.2020 r. jednocześnie uchylił zaskarżony wyrok WSA i oddalił skargę DIAS.

Przypadek 10 – zgłoszenia SENT w trakcie kontroli drogowej

Przedmiotowy przypadek nie był przedmiotem interwencji Rzecznika, został nadesłany do Biura Rzecznika MŚP w toku prac Zespołu Roboczego ds. Transportu Rady Przedsiębiorców przy Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców.

W sprawie, w której przewoźnik był jednocześnie podmiotem wysyłającym, kontrola drogowa miała miejsce w dniu 12.01.2018 r. Ustalenia kontroli były następujące:

„W czasie kontroli stwierdzono, że w/w środkiem transportu przewożono 10 215 litrów oleju napędowego grzewczego Ekoterm Plus o kodzie CN 2710, co potwierdził kierujący pojazdem w swoim oświadczeniu z dnia 12.01.2018 r. Ustalono, że przewóz powyższego towaru nie został zgłoszony do systemu SENT, mimo ustawowego obowiązku. Kierowca nie okazał również dokumentu przesunięcia międzymagazynowego Mm spełniającego wymogi z art. 3 ust. 7 ustawy SENT. Pan XXXXXXXXX oświadczył, że zapomniał otworzyć SENT na ilość towaru posiadanego w cysternie. W trakcie kontroli Przedsiębiorca dokonał zgłoszeń SENT XXXXXXXX, SENT XXXXXXXX, SENT XXXXXXXX, SENT XXXXXXXX, SENT XXXXXXXX, SENT XXXXXXXX, SENT XXXXXXXX na łączną ilość 10 215 litrów oleju napędowego grzewczego.”

Ze skargi przewoźnika do WSA: *„Przedmiotowe zgłoszenia zostały wygenerowane na polecenie kontrolujących, gdyż wskazywane uchybienia, które mogły skutkować zatrzymaniem pojazdu, a to z kolei w ciągu następnym kilku dni wiązało się z brakiem realizacji zamówień i utratą klientów. Przedmiotowych zgłoszeń dokonałem zgodnie z poleceniem kontrolujących. (...) Wszystkich tych powyższych okoliczności w zasadzie organy I i II instancji nie wzięły pod uwagę, a ponadto pominęły fakt, iż kontrolujący tak pokierowali moim zachowaniem, by nałożyć na mnie możliwie wysoką karę. Przecież gdybym nie wykonał zgłoszeń SENT, to organy nałożyłyby na mnie karę nie wyższą niż 20.000 zł oraz poniósłbym dodatkowe relatywnie niewielkie koszty przechowania i nic ponad to. W wyniku zaś poleceń kontrolujących dokonałem zgłoszeń zgodnie z zamówieniami, które miałem realizować w ciągu następnym dni, a to spowodowało nałożenie na mnie 6 kar zamiast jednej.”*

Decyzją NUCS z dnia 16.01.2019 r. nałożono na przedsiębiorcę łączną karę pieniężną w wysokości 120 000 PLN (6 zgłoszeń SENT x 20 000 PLN). Decyzja DIAS wydana dnia 16.10.2019 r. utrzymała przedmiotowej rozstrzygnięcie. Przewoźnik zaskarżył decyzję DIAS do WSA. Sprawa przed wyznaczeniem terminu rozprawy.

Przypadek 11 – błędny adres dostawy i przedwczesne zamknięcie zgłoszenia

W przedmiotowej sprawie przewoźnik dokonywał transportu paliwa, który to transport został zweryfikowany w toku kontroli drogowej w dniu 07.08.2017 r. W wyniku kontroli ustalono, że przewożony towar zgłoszono pod numerem SENT XXXXXXXXXXXXXXXX. Kontrolujący dokonali sprawdzenia zgłoszenia w systemie i stwierdzili rozbieżność danych dotyczących miejsca dostarczenia towaru w zgłoszeniu SENT i w dowodzie wydania nr XXXXXXX. Ponadto okazało się, że powyższe zgłoszenie SENT zostało zamknięte w dniu 04.08.2017 r.

Z wyjaśnień przewoźnika wynika, iż zgłaszającym zgłoszenie SENT do systemu była największa państwowa spółka paliwowa, a odbiorcą miała być faktycznie jedna ze stacji paliw tego koncernu. Jednakże osoba dokonująca zgłoszenia SENT wpisała omyłkowo inny niż faktyczny adres dostawy. Biorąc pod uwagę powyższe nieprawidłowości, NUCS wydał decyzję o zarządzeniu konwoju realizowanego przez funkcjonariuszy Urzędu Celno-Skarbowego. Po przybyciu konwoju na miejsce faktycznej dostawy paliwa (tj. stacji paliw największej państwowej firmy paliwowej), okazało się, iż to kierownik tej stacji paliw, trzy dni wcześniej, omyłkowo dokonał zamknięcia zgłoszenia SENT.

Pomimo tych okoliczności NUCS decyzją z dnia 11.05.2018 r. nałożył na przewoźnika karę pieniężną w wysokości 10 000 PLN. Następnie decyzją DIAS z dnia 19.04.2019 r. decyzja organu I instancji została w całości uchylona, a sprawa przekazana do ponownego rozpoznania przez NUCS. Kolejne rozstrzygnięcie NUCS – decyzja z dnia 28.11.2019 r. było analogiczne do pierwotnego (tj. nałożenie kary pieniężnej w wysokości 10 000 PLN z tytułu naruszenia obowiązków związanych z drogowym przewozem towarów wg zgłoszenia SENT).

Kolejne odwołanie przewoźnika również nie odniosło skutku – DIAS decyzją z dnia 06.03.2020 r. utrzymał w mocy decyzję NUCS. Od tego rozstrzygnięcia przedsiębiorca złożył skargę do WSA, do którego to postępowania przystąpił Rzecznik. Sprawa przed wyznaczeniem kolejnego terminu rozprawy/posiedzenia niejawnego.

Varia

Na kilkadziesiąt przypadków spraw dotyczących nakładania kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT, które trafiły do Biura Rzecznika MŚP, pojawiły się również sprawy, w których organ II instancji (DIAS), po wstąpieniu Rzecznika do postępowania odwoławczego, dokonywał uchylenia w całości decyzji NUCS i odstępował od nałożenia kary pieniężnej na przewoźnika.

Pierwszym z przypadków, które należy w tym miejscu zaprezentować, jest sprawa przewoźnika, którego skontrolowano w dniu 13.02.2018 r. W toku kontroli ustalono, że w zgłoszeniu SENT nie uzupełniono danych odnośnie numeru zezwolenia drogowego oraz że planowana data zakończenia przewozu jest tożsama z datą rozpoczęcia przewozu. W związku z powyższym NUCS dnia 17.12.2018 r. wydał decyzję nakładającą na przewoźnika karę pieniężną w wysokości 5 000 PLN.

Przewoźnik złożył odwołanie od decyzji do DIAS. Do postępowania odwoławczego przystąpił i wyraził swoje stanowisko Rzecznik. Organ odwoławczy, decyzją z dnia 12.03.2019 r., uchylił w całości decyzję NUCS i odstąpił od nałożenia kary pieniężnej. Poniżej fragmenty uzasadnienia decyzji DIAS:

„Tym samym poza błędnym wypełnieniem zgłoszenia SENT, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w XXXXXX nie stwierdził działań przewoźnika, których zwalczanie było celem ustawy SENT. Dodać należy, że w dniu 12.02.2018 r. rejestr zgłoszeń SENT pozwalał na zamknięcie dokumentu elektronicznego z informacją o kompletności statusu zgłoszenia, mimo, że pole dotyczące numeru pozwolenia było niewypełnione, co mogło wprowadzić przewoźnika w błąd. (...) Dowodzi to, że stosowanie tego systemu i prawidłowe wypełnianie mogło budzić pewne trudności dla przewoźników i w pewnych indywidualnych okolicznościach, tak jak w tej sprawie, może stanowić również przesłankę pozytywną do zastosowania przepisów odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w XXXXXX doszedł do przekonania, że w niniejszej sprawie, z uwagi na ważny interes publiczny, uzasadnione jest odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej. Brak jest podstaw do uznania, że w interesie społecznym jest nakładanie tak wysokich kar na przewoźnika, który przez niedopatrzenie dopuścił się neutralnego uchybienia z punktu widzenia interesów Skarbu Państwa i społeczeństwa.”

Kolejną ze spraw, rozstrzygniętych na korzyść przedsiębiorców na wczesnym etapie postępowania, jest sprawa wszczęta po kontroli drogowej w dniu 18.06.2019 r. W toku kontroli stwierdzono, że zgłoszenie SENT było kilkakrotnie modyfikowane, a jego pierwotna wersja nie zawierała danych przewoźnika towaru, numerów rejestracyjnych środka przewozowego i miejsca rozładunku, ani numerów lokalizatora. Dane te uzupełniano dwukrotnie o godz. 13:57 i 13:59, czyli już w trakcie kontroli. Należy przy tym odnotować, iż około godz. 13:00 pojazd został zatrzymany do kontroli drogowej przez funkcjonariuszy Wojewódzkiego Inspektoratu Transportu Drogowego, natomiast funkcjonariusze celno-skarbowi podjęli czynności kontrolne o godz. 14:50.

NUCS, postanowieniem z dnia 09.06.2020 r., wszczął postępowanie w sprawie przewozu towarów z naruszeniem przepisów ustawy SENT. Do postępowania przystąpił Rzecznik. W toku postępowania przewoźnik przedstawił swoje stanowisko, które wskazywało m.in.:

„Dane w SENT zostały zaktualizowane zgodnie z danymi poprawnie opisanymi w [dokumencie] MM przed zakończeniem czynności kontrolnych. Jednoznacznie potwierdza to protokół kontroli (aktualizacja danych w SENT nastąpiła o godzinie 13:57 oraz 13:59, a rozpoczęcie kontroli zgodnie z protokołem o 14:50, zakończenie kontroli o 16:20). W związku z czym na moment zakończenia kontroli wszystkie wymagane dane były ujęte w systemie SENT.”

Tym samym w świetle założeń ustawy SENT oraz jednoznacznych deklaracji przedstawicieli Ministerstwa Finansów (Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej) – autorów omawianej ustawy – w niniejszej sprawie w ogóle nie powinno dojść do wszczęcia postępowania, jako że stwierdzona jednostkowa omyłka ponad wszelką wątpliwość nie

spowodowała żadnego ryzyka dla wpływów budżetowych, a dodatkowo rozpatrywanie jej w kategorii jakiegokolwiek przewinienia w sytuacji, gdy kierowca okazał w trakcie kontroli prawidłowy dokument MM w ocenie spółki jest dalece niezgodne z zapisami ustawy SENT."

W konsekwencji NUCS, w decyzji z dnia 28.10.2020 r. umarzającej wszczęte postępowanie, uzasadnił swoje rozstrzygnięcie w następujący sposób:

„Jak wynika z bezspornych okoliczności niniejszej sprawy, w chwili rozpoczęcia przewozu w przedmiotowym zgłoszeniu SENT brak było zapisu co do danych przewoźnika towaru, numerów rejestracyjnych środka przewozowego, danych adresowych miejsca dostarczenia towaru oraz numeru lokalizatora. Okoliczności te zostały stwierdzone w toku przedmiotowej kontroli. Z protokołu kontroli wynika jednocześnie, iż przewoźnika przed rozpoczęciem kontroli przeprowadzonej przez funkcjonariuszy UCS uzupełnił brakujące dane.

Zdaniem Naczelnika XXXXXXXX Urzędu Celno-Skarbowego w XXXXXXXX z treści art. 22 ust. 2 ustawy o SENT nie wynika, że uzupełnienia zgłoszenia nie można dokonać przed kontrolą lub w jej trakcie, tym samym brak jest podstaw prawnych do nałożenia na firmę XXXXXXXXX kary pieniężnej, a postępowanie w niniejszej sprawie jest bezprzedmiotowe."

6. Stanowisko Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

Na wstępie należy jednoznacznie i wyraźnie podkreślić, iż Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców w pełni popiera i docenia uszczelnianie systemu podatkowego, którego jednym z przejawów jest ustawa SENT. Ideę ustawy SENT popiera również zdecydowana większość przedsiębiorców, którzy nie mogli uczciwie konkurować na rynku w dużej mierze opanowanym przez grupy przestępcze, ukierunkowane na wyłudzenia głównie podatku od towarów i usług.

Ponad trzy lata działania ustawy w praktyce udowodniły, że cel ustawy SENT można uznać za skutecznie osiągnięty. Przestępczość podatkowa, związana z obrotem tzw. towarami wrażliwymi, w szczególności paliwami, została - jeżeli nie wyeliminowana całkowicie, to zminimalizowana do akceptowalnego poziomu.

Jednocześnie niniejszy raport nie stanowi krytyki przepisów ustawy SENT *en bloc*. Warstwę legislacyjną ustawy należy ocenić pozytywnie, z drobnymi zastrzeżeniami co do pojedynczych przepisów. Natomiast przedmiotem krytycznego stanowiska Rzecznika są tego typu przypadki stosowania przepisów ustawy SENT przez funkcjonariuszy celno-skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych i dyrektorów izb administracji skarbowych, które prowadzą do naruszeń praw przedsiębiorców sektora MŚP i są sprzeczne z celem uchwalenia ustawy SENT.

6.1 Uwagi wstępne

Ustawa SENT powstała w wyniku niekwestionowanej potrzeby ograniczenia szarej strefy nielegalnego obrotu niektórymi, tzw. wrażliwymi towarami, ze szczególnym uwzględnieniem m.in. przewozu paliw płynnych. Jednocześnie celem systemu monitorowania przewozu ww. towarów było zredukowanie tzw. luki VAT. Ponad trzy lata obowiązywania rejestru SENT w praktyce pozwala wskazać na podstawowe problemy, jakie wiążą się ze stosowaniem kar pieniężnych z ustawy SENT wobec mikro, małych i średnich przedsiębiorców, dokonujących niekiedy drobnych uchybień wobec jej obowiązków.

Jak wynika z opublikowanego niedawno raportu, przygotowanego przez Global Compact Network Poland, powstałego w wyniku porozumienia ramowego z Ministerstwem Rozwoju, Ministerstwem Finansów i Krajową Administracją Skarbową oraz Ministerstwem Klimatu: „Gospodarka olejami zużytymi. Założenia i reformy i propozycja ustawy”²⁴ - w okresie od początku obowiązywania systemu SENT, tj. od 18 kwietnia 2017 r. do 30 czerwca 2020 r. przeprowadzono ponad 1 400 000 kontroli transportów realizowanych po drogach publicznych oraz kolejją. Jest to wysoka liczba kontroli, w stosunku do liczby zgłoszeń do rejestru SENT w ww. okresie – ponad 10 700 000 zgłoszeń. W toku przeprowadzonych kontroli zidentyfikowano ponad 16 000 nieprawidłowości.

Statystycznie powyższe wartości prezentują się imponująco. W ujęciu procentowym, skontrolowanych zostało około 13% wszystkich zgłoszeń SENT, czego skutkiem było stwierdzenie nieprawidłowości w nieco ponad 1% skontrolowanych zgłoszeń. Zaś liczba stwierdzonych nieprawidłowości w stosunku do wszystkich, dokonanych w powyższym okresie zgłoszeń SENT, wynosi jedynie około 0,15%. Z tej perspektywy wnioski na podstawie kilkudziesięciu przypadków postępowań w zakresie nałożenia kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT, które zostały zgłoszone do Biura Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, nie mogą stanowić o całościowej ocenie systemu SENT.

²⁴ <https://ungc.org.pl/strefa-wiedzy/raport-gospodarka-olejami-zuzytymi-zalozenia-reformy-propozycja-ustawy/>

Niniejsze opracowanie nie stanowi próby kompleksowego opisanie systemu SENT i problemów związanych z jego stosowaniem. W niniejszym raporcie Rzecznik skupił się na przypadkach dotyczących wymierzania kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT w sytuacjach, w których miejsce miały głównie drobne nieprawidłowości związane ze zgłoszeniami SENT. Przypadki te, które można określić jako „przypadki mniejszej wagi”, często kończyły się wymierzeniem przedsiębiorcom dotkliwych (w stosunku do wagi nieprawidłowości) kar pieniężnych.

Przedmiotowy raport jest próbą zasygnalizowania nieprawidłowości w egzekwowaniu ustawy SENT w zakresie kar pieniężnych wobec przedsiębiorców sektora MŚP. Zdaniem Rzecznika, nie może być zgody na jednostronne stosowanie ustawy SENT przez organy administracji publicznej, jeżeli realizują one wyłącznie profiskalnie zorientowaną optykę karania przedsiębiorców, jednocześnie ignorując przewidziane ustawowo okoliczności odstąpienia od wymierzenia kary, a także zapisy Konstytucji Biznesu.

6.2 Terminy wszczynania i prowadzenia postępowań

Zgodnie z art. 26 ust. 5 ustawy SENT, w zakresie nieuregulowanym w ustawie do kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Z kolei na podstawie art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej załatwienie sprawy, wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego, powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej - nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy Ordynacji podatkowej stanowią inaczej.

Należy zauważyć, iż powyższe regulacje dotyczą wyłącznie terminu na załatwienie sprawy, którego punktem początkowym jest data wszczęcia postępowania. Przepisy ustawy SENT nie regulują kwestii, kiedy dane postępowanie powinno zostać wszczęte. Pewną wskazówką w tym zakresie może być art. 28 ust. 1 ustawy SENT²⁵, regulujący kwestię terminu przedawnienia kary pieniężnej, zgodnie z którym kara pieniężna nie może być nałożona, jeżeli od dnia niedopełnienia obowiązku upłynęło 5 lat. Innymi słowy, wszczęcie postępowania (jak również jego prawomocne zakończenie) dla skuteczności wymierzenia kary pieniężnej, na podstawie ustawy SENT, musi nastąpić w przeciągu 5 lat od dnia niedopełnienia obowiązku wynikającego z tej ustawy.

W konsekwencji, na pierwszy rzut oka, nie można czynić zarzutów naczelnikom urzędów celno-skarbowych, że wszczęcie przez nich postępowań w zakresie nałożenia kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT nastąpiło na przykład dopiero po ponad roku od dnia niedopełnienia obowiązku przez przedsiębiorcę. Należy jednak przy tym uwzględnić zapisy Konstytucji Biznesu, a zwłaszcza art. 27 P.p., który wyraża zasadę szybkości postępowania. Zgodnie z powyższym przepisem, organy działają w sprawach związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do ich załatwienia.

Z tej perspektywy możliwym jest uznanie, że w przypadkach, kiedy okres pomiędzy ujawnieniem uchybienia ustawie SENT a wszczęciem postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego jest kilkumiesięczny lub dłuższy, dochodzi do naruszenia zasady szybkości postępowania (w takiej sytuacji szybkości wszczęcia postępowania) przewidzianej w art. 27 P.p.

Przechodząc do czasu trwania wszczętego już postępowania w zakresie nałożenia kary pieniężnej, należy również stwierdzić, że wiele z przypadków postępowań w zakresie nałożenia

²⁵ Jak również art. 165b §1 Ordynacji podatkowej.

kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT, zgłaszanych Rzecznikowi przez przedsiębiorców, uchybia terminowi przewidzianemu w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej (a jednocześnie również art. 27 P.p.).

6.3 Odstąpienie od nałożenia kary – wentyl bezpieczeństwa, który nie zawsze działa

Zgodnie z art. 22 ust. 3 ustawy SENT, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem przewoźnika lub interesem publicznym, na wniosek przewoźnika lub z urzędu, organ może odstąpić od nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w ust. 1-2a z uwzględnieniem art. 26 ust. 3.

Kary pieniężne wymienione w art. 22 ust. 1-2a ustawy SENT dotyczą następujących uchybień:

- niedokonania zgłoszenia przez przewoźnika;
- stwierdzenia, że towar nie odpowiada co do rodzaju, ilości, masy lub objętości towarowi wskazanemu przez przewoźnika w zgłoszeniu;
- uchybienia obowiązkowi przedstawienia na wezwanie środka transportu w określonym miejscu w celu przeprowadzenia kontroli;
- uchybienia obowiązkowi przedstawienia środka transportu (z uprzednio nałożonymi zamknięciami urzędowymi) w celu usunięcia zamknięć urzędowych;
- braku odmowy przyjęcia do przewozu paliw opałowych (gdy dane adresowe miejsca dostarczenia towaru są inne niż wskazane w potwierdzeniu przyjęcia zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego) i dostarczenia zgłoszonego paliwa opałowego do innego miejsca dostarczenia towaru, o ile nie ustalono podmiotu, który nabył lub posiada to paliwo;
- niezapełnienie zgłoszenia SENT o wymagane dane;
- niezapełnienie przekazywania aktualnych danych geolokalizacyjnych środka transportu objętego zgłoszeniem SENT.

Z kolei na podstawie art. 24 ust. 3 ustawy SENT, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podmiotu wysyłającego, podmiotu odbierającego, podmiotu nabywającego albo przewoźnika lub interesem publicznym, na wniosek odpowiednio podmiotu wysyłającego, podmiotu odbierającego, podmiotu nabywającego albo przewoźnika lub z urzędu, organ może odstąpić od nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w ust. 1-1b, z uwzględnieniem art. 26 ust. 3.

Kary pieniężne, wymienione w art. 24 ust. 1-1b ustawy SENT, dotyczą następujących uchybień:

- niewykonanie obowiązku aktualizacji zgłoszenia SENT;
- zgłoszenie danych niezgodnych ze stanem faktycznym (innych niż dotyczących towaru);
- w przypadku przewożenia towaru ze składu podatkowego (podatek akcyzowy oraz należny VAT muszą zostać wpłacone przez podmiot wysyłający), a ujawnione nieprawidłowości są wynikiem oczywistego błędu i dotyczą zgłoszonych przez przewoźnika danych innych niż dotyczące towaru, z wyjątkiem numeru rejestracyjnego środka transportu;
- niezapełnienie zgłoszenia, w przypadku dostawy paliw opałowych, w dniu dostarczenia towaru, o informację o ilości odebranego towaru, działaniu jako zużywający podmiot olejowy lub pośredniczący podmiot olejowy oraz oświadczenia, o którym mowa w art. 89 ust. 5 pkt 3 lit. a) lub lit. b) ustawy o podatku akcyzowym;
- niezapełnienie zgłoszenia, w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw opałowych, w dniu dostarczenia towaru, o informację o ilości odebranego towaru.

Zgodnie z art. 26 ust. 3 ustawy SENT, organ może odstąpić od nałożenia kary pieniężnej, jeżeli to odstąpienie:

- 1) nie stanowi pomocy publicznej albo
- 2) stanowi pomoc de minimis albo pomoc de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie, udzieloną z uwzględnieniem warunków dopuszczalności tej pomocy, określonych w przepisach prawa Unii Europejskiej, albo
- 3) stanowi pomoc publiczną, spełniającą warunki określone w przepisach wydanych na podstawie ust. 4.

Art. 26 ust. 4 wskazuje, iż Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzenia, szczegółowe warunki odstąpienia od nałożenia kar pieniężnych, mając na uwadze konieczność zapewnienia zgodności z warunkami dopuszczalności udzielania pomocy państwa określonymi przepisami prawa Unii Europejskiej. W tym miejscu należy zauważyć, iż odpowiednie rozporządzenie Rady Ministrów nie zostało do tej pory wydane.

Oceniając przepis art. 22 ust. 3 oraz odpowiadający mu przepis art. 24 ust. 3 ustawy SENT, należy przyjąć, iż stanowią one swoisty „wentyl bezpieczeństwa” w systemie nakładania kar pieniężnych na przedsiębiorców naruszających przepisy ustawy SENT. Możliwość odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej warunkowana jest m.in. przypadkiem uzasadnionym ważnym interesem podmiotu podlegającego karze lub interesem publicznym.

W ocenie Rzecznika, w praktyce przepisy te nie są często stosowane, a ich użycie przez naczelników urzędów celno-skarbowych, jak również dyrektorów izb administracji skarbowych jest incydentalne.

Jeżeli chodzi o przypadki uzasadnione ważnym interesem podmiotu podlegającego karze, to jednym ze stanowisk organów wymierzających kary na podstawie ustawy SENT jest skrajne podejście, iż możliwość taka przysługiwać będzie w sytuacji, gdyby ukarany podmiot, uiszczając wymierzoną karę pieniężną, poniósł uszczerbek majątkowy, prowadzący do sytuacji, w której staje się beneficjentem pomocy publicznej. W ocenie Rzecznika takie stanowisko organów powoduje, że przepis ten staje się praktycznie martwym prawem, gdyż w praktyce wyłącznie bankructwo karanego przedsiębiorcy byłoby dostatecznym powodem dla odstąpienia od wymierzenia kary.

Nie inaczej rzecz się ma z możliwością odstąpienia od wymierzenia kary przez wzgląd na interes publiczny. Organy wymierzające kary na podstawie ustawy SENT (stanowiące część aparatu fiskalnego) w sposób zawężający (profiskalny) interpretują pojęcie interesu publicznego. A zupełnie incydentalnie występuje stanowisko, jak przytaczane w rozdziale 5 niniejszego raportu, iż z uwagi na ważny interes publiczny, uzasadnione jest odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej, gdyż brak jest podstaw do uznania, że w interesie społecznym jest nakładanie wysokich kar na przedsiębiorcę, który przez niedopatrzenie dopuścił się neutralnego uchybienia z punktu widzenia interesów skarbu państwa i społeczeństwa.

W ocenie Rzecznika, niekorzystne przedsiębiorcom podejście organów w powyższym względzie, determinowane jest łatwością nakładania kar pieniężnych przez organy celno-skarbowe i podatkowe – jako przekazywanych do budżetu państwa. Zarzuty profiskalizmu wobec organów nakładających kary na przedsiębiorców na podstawie ustawy SENT nie są bowiem całkowicie pozbawione podstaw jeżeli naruszają wyrażoną w art. 12 P.p. oraz w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie przedsiębiorcy do organu/władzy publicznej.

Rzecznik stoi na stanowisku, iż w każdym przypadku dotyczącym drobnych uchybień obowiązków ustawy SENT, które nie są dokonywane w celu nadużycia, lecz wynikają ze zwykłych błędów przedsiębiorców, a w sprawie brak jest ryzyka wystąpienia jakichkolwiek uszczupień należności publicznoprawnych, interes publiczny przemawia za nienakładaniem wysokich kar pieniężnych na przedsiębiorców.

6.4 Cel ustawy – założenia i rzeczywistość

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy SENT, ustawa ta ma za zadanie „*chronić legalny handel towarami uznanymi w wyniku przeprowadzonych analiz przez krajowego prawodawcę za „wrażliwe”, ułatwić walkę z „szarą strefą” oraz ograniczyć poziom uszczupień w kluczowych dla budżetu państwa podatkach, tj. podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a także zwiększyć skuteczność kontroli w obszarach obarczonych istotnym ryzykiem naruszenia obowiązujących przepisów*”. W uzasadnieniu cytowanego projektu wskazano, iż „*wyspecjalizowane grupy przestępcze działające na rynkach towarów wrażliwych nie płacą należnych podatków oraz dokonują wyłudzeń nienależnych zwrotów, wykorzystując do tego wyłącznie sfałszowane dokumenty (faktury). Istnieje więc konieczność powiązania przepływu dokumentów oraz faktycznego przepływu towaru. Dzięki danym z rejestru możliwe będzie również dokonywanie analiz schematów działań podmiotów biorących udział w przewozie towarów. Z drugiej strony łatwiejsze będzie ujawnianie przewozów towarów niedeklarowanych jako opodatkowane. Wprowadzany projektowaną ustawą obowiązek dokonywania zgłoszenia przewozu towaru do rejestru nakłada na podmioty prowadzące działalność gospodarczą dodatkowe obowiązki. Jednakże w ocenie projektodawcy należy je ocenić jako w pełni uzasadnione i proporcjonalne w stosunku do obszarów, które będą podlegały ochronie. Jak powyżej wskazano, przedmiotem monitorowania przewozu towarów będą towary określone jako „wrażliwe” i należące do grupy najwyższego ryzyka w kraju ze względu na naruszenia przepisów prawa podatkowego oraz negatywny wpływ na konkurencję.*”

Zdaniem Rzecznika, opisane w Raporcie przypadki postępowań, prowadzonych wobec przedsiębiorców, świadczą o tym, że w zakresie nałożenia kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT organy w ogóle nie biorą pod uwagę czy naruszenie, jakiego dopuścił się przedsiębiorca, w jakikolwiek sposób wpisywało się w powyższe - jakby celem ustawodawcy było jedynie dokonywanie przysporzeń Skarbowi Państwa (w postaci kar pieniężnych). W ocenie Rzecznika, każdy indywidualny przypadek nakładania kary pieniężnej na podstawie ustawy SENT wymaga rozważenia i oceny, co często nie jest przez organy czynione, ze szkodą dla karanych przedsiębiorców.

Podsumowując – Rzecznik nie zamierza postulować bezkarności przedsiębiorców naruszających świadomie, uporczywie przepisy ustawy SENT. Postulatem Rzecznika jest racjonalne karanie (w tym między innymi odstępowanie od ukarania, gdy okoliczności sprawy prowadzą do przekonania, iż uchybienie było formalne, było wynikiem błędu lub nieświadomości przedsiębiorcy, nie prowadziło do uszczuplenia, a przesłanki interesu publicznego lub ważnego interesu przedsiębiorcy - wystąpiły) przedsiębiorców i bezwzględne karanie przestępców.

6.5 Proporcjonalność kar i waga uchybień

Prawdą jest, iż ustawa SENT przewiduje dość sztywny, pozbawiony elastyczności sposób wymierzania kar przedsiębiorcom, dokonującym uchybień ustawie SENT. Niemniej jednak organy, wymierzające tego typu kary, nie mogą działać w sposób automatyczny i w perspektywie profiskalnej. Przytaczany wcześniej art. 12 P.p. wskazuje wprost, że organ prowadzi postępowanie, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania.

Zasada proporcjonalności, w ocenie Rzecznika, oznacza w szczególności, że organ ma unikać nakładania na przedsiębiorców obciążeń (kar) niewspółmiernych do wagi popełnionego uchybienia. Jednocześnie dyrektywa ta nakazuje organowi ważenie praw przedsiębiorców i ogólnie pojętego interesu publicznego. Zdaniem Rzecznika, w wielu sprawach w zakresie nałożenia kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT organy uwzględniają wyłącznie interes fiskalny, ignorując przy tym prawa przedsiębiorców. Takie zaś działanie organów stanowi bezpośrednie naruszenie art. 12 P.p.

W tym kontekście szczególnie niepokojące jest nakładanie zmultiplikowanych kar pieniężnych (vide Przypadek 10 w rozdziale 5 raportu) w przypadkach, gdy przewoźnik w trakcie kontroli dokonuje kilku zgłoszeń SENT, w celu umożliwienia przez kontrolujących dalszego transportu.

Nałożenie kilku kar pieniężnych za de facto jeden czyn (niezgłoszenie towaru do systemu SENT) powoduje, że przedsiębiorca, zamiast zostać ukarany raz, zostaje ukarany wielokrotnie, przy zachowaniu tożsamości miejsca, czasu i znamion czynu oraz podmiotu naruszającego. Takie działanie organów stoi w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawnego i jest nieproporcjonalne do dokonanego jednego przewinienia.

Kwestią, która wymaga odrębnego wskazania jest waga popełnionych uchybień. O ile ustawa SENT nie różnicuje odpowiedzialności (katalogu kar), w zależności od przyczyn niedopełnienia obowiązków czy też wagi popełnionego uchybienia, o tyle tzw. zdrowy rozsądek organów prowadzących postępowanie powinien dopuszczać stosowanie swoistego wentyla bezpieczeństwa, w postaci możliwości odstąpienia od wymierzenia kary na podstawie art. 22 ust. 3 lub art. 24 ust. 3 ustawy SENT. Rzecznik nie zgadza się ze stanowiskiem, iż wysokie kary sprawiają, by przykładowo niedopełnienie obowiązku rejestracji, uzupełniania i aktualizacji zgłoszeń SENT było dla podmiotów „nieopłacalne”. To podejście powinno być stosowane wyłącznie do podmiotów naruszających ustawę SENT w celach przestępczych. W przypadku uczciwych przedsiębiorców, popełniających nierzadko drobne uchybienia formalne, takie podejście powoduje, iż nawet jednorazowe nałożenie kary (np. w łącznej wysokości 30 000 PLN lub 50 000 PLN, z powodu odpięcia rozładowanej przyczepy w trakcie transportu lub zgłoszenie przyczepy, której załadunek nie był ostatecznie konieczny – vide Przypadek 2 i Przypadek 9 w rozdziale 5 raportu) może spowodować, iż prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę-przewoźnika stanie się nieopłacalne.

Wynika to z faktu, iż część uchybień popełnianych przez przedsiębiorców (przewoźników) ma swe źródło w działaniach innych podmiotów, na które nie mają oni wpływu, a jedyną możliwością ustrzeżenia się w tym względzie błędu, byłoby ciągłe monitorowanie zgłoszenia SENT dokonane przez inny podmiot (vide Przypadek 11 w rozdziale 5 raportu).

7. Rekomendacje

W toku prac Zespołu Roboczego ds. Transportu Rady Przedsiębiorców przy Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców zostały zebrane rekomendacje środowiska przedsiębiorców w zakresie systemu SENT. Poniżej prezentujemy je wraz z krótkim opisem.

Utrzymanie Systemu SENT jako narzędzia do walki z przestępczością gospodarczą

Nie ulega żadnym wątpliwościom, że system SENT powinien w dalszym ciągu pełnić swoją rolę w zwalczaniu procederu nielegalnych przewozów. Już pierwsze kwartały obowiązywania ustawy pokazały bowiem, że nastąpił wyraźny wzrost legalnej konsumpcji oleju napędowego, benzyny czy produkcji paliw. W przypadku oleju napędowego nastąpił w I kwartale 2018 roku wzrost o 5% w stosunku do pierwszego kwartału 2017 (bez SENTA), 7% przy sprzedaży benzyny i aż 16% przy produkcji paliw²⁶. Trudno przypuszczać, by taki wzrost spowodowany był większym popytem na wskazane wyżej produkty. Zdecydowana większość dodatkowych zakupów to przykład legalizacji transakcji, które dotychczas znajdowały się w szarej strefie. Dlatego system SENT należy bezwzględnie utrzymać, lecz mądrze modyfikować i analizować jego funkcjonowanie po zaproponowanych zmianach.

Nakładanie kar według KPA zamiast Ordynacji podatkowej

Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z 18 września 2019 r., sygn. akt II GSK 639/19, nie zgodził się z poglądem, iż sprawa dotycząca nałożenia kary pieniężnej na podstawie ustawy SENT jest sprawą dotyczącą obowiązku podatkowego lub celnego. W lutym bieżącego roku, w innym rozstrzygnięciu, powołując się zresztą na wspomniane wyżej orzeczenie, Naczelny Sąd Administracyjny wykluczył możliwość uczestnictwa w postępowaniu sądownoadministracyjnym, wynikającym z ustawy SENT, w charakterze pełnomocnika osoby z uprawnieniami zawodowymi doradcy podatkowego²⁷.

Należałoby tak poprawić ustawę SENT pod kątem legislacyjnym, by jej normatywna treść odpowiadała orzecznictwu Naczelnego Sądu Administracyjnego. Skoro bowiem, zgodnie ze zdaniem Sądu, omawiana ustawa nie ma cech ustawy podatkowej, sprawy dotyczące kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT nie powinny być rozstrzygane na bazie Ordynacji podatkowej. Kodeks postępowania administracyjnego jest bardziej elastyczny i kompleksowy w zakresie nakładania pieniężnych kar administracyjnych. Tym samym, takowa zmiana mogłaby pozytywnie wpłynąć na funkcjonowanie systemu SENT wobec przedsiębiorców. Wartym rozważenia jest być może również rozszerzenie uprawnień doradców podatkowych do reprezentowania przedsiębiorców w zakresie spraw dotyczących systemu SENT.

Usunięcie olejów odpadowych z katalogu towarów podlegających systemowi SENT

Pomimo braku obciążeń w postaci podatku akcyzowego oleju odpadowego, wszyscy posiadacze tego rodzaju odpadu są zobowiązani, w przypadku przewozu olejów odpadowych w ilości powyżej 500 l, do śledzenia przesyłki w systemie SENT. Dotyczy to zarówno warsztatów mechanicznych, jak i stacji demontażu pojazdów wycofanych z eksploatacji.

Oleje odpadowe, ujęte w rozporządzeniu Ministra Klimatu z dnia 2 stycznia 2020 r. w sprawie katalogu odpadów²⁸, powinny zostać wyłączone z ustawy SENT. Muszą być one bowiem i tak ewidencjonowane w ramach rejestru Bazy Danych Odpadowych. Konieczność dwukrotnego ewidencjonowania stanowi jedynie dodatkowe obciążenie administracyjne dla przedsiębiorców, niemające wpływu na uszczelnienie systemu podatkowego, kreujące

²⁶ <https://www.petrolnet.pl/kas-podsumowala-pierwszy-rok-sent/>

²⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2020 r. II GSK 402/19

²⁸ Dz.U. 2020 poz. 10

ryzyko narażenia się na kary pieniężne z tytułu ustawy SENT.

Maksymalny termin na wszczęcie postępowania

W przypadku ujawnienia nieprawidłowości co do wywiązywania się przez przedsiębiorcę z obowiązków, wynikających z ustawy SENT, organ wymierzający karę pieniężną miałby określony czas na wszczęcie postępowania. Artykuł 165b §1 Ordynacji podatkowej mówi o półrocznym okresie wszczęcia postępowania po ujawnieniu nieprawidłowości przez kontrolę podatkową.

Ze względu na szczegółowy charakter postępowania i interes Skarbu Państwa, w przypadku ustawy SENT okres ten mógłby być dłuższy i wynosić np. rok. Należałoby jednak w tym zakresie wzorować się na postępowaniach podatkowych i wprowadzić maksymalny czas na wszczęcie postępowania.

Urealnienie kar w stosunku do skali przewinienia

Podmioty podlegające ustawie SENT są zagrożone karami np. w wysokości 46% wartości brutto przewożonego towaru (nie mniej niż 20 000 PLN). Postuluje się likwidację minimalnego progu 20 000 PLN albo jego zmniejszenie. W obecnym stanie prawnym kara 20 000 PLN częstokroć jest wielce niewspółmierna do popełnionych uchybień, a doprowadzić może do poważnego uszczerbku przedsiębiorców, zwłaszcza gdy znaczna część firm z sektorów objętych systemem SENT to mikro bądź mali przedsiębiorcy o niewielkich dochodach.

Rozszerzenie zasady braku karania przy kontroli post factum

Nowelizacja ustawy wprowadziła zasadę niekarania za naruszenie przepisów, jeśli nieprawidłowości zostały wykryte w trakcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej i nie doprowadziły do uszczerpków z tytułu podatków, należnych budżetowi państwa. Była to pożądana zmiana legislacyjna i warty rozważenia jest rozszerzenie jej na tzw. kontrole drogowe. Cel pierwotny ustawy SENT, jakim jest walka z „szarą strefą” w obrocie towarami wrażliwymi, nie zostałby zachwiany, a uczestnicy obrotu nie ponosiliby dodatkowej odpowiedzialności za nieistotne błędy formalne w treści zgłoszeń SENT.

W przypadku nieuwzględnienia tego postulatu należałoby przynajmniej rozważyć alternatywne w stosunku do niego rozwiązanie, przewidziane w kolejnym punkcie.

Możliwość aktualizacji przewozu, w celu wyeliminowania błędu

Rekomendujemy zmiany w art. 8 ustawy SENT, który mówi o możliwościach aktualizowania zgłoszenia. Istnieje rozbieżne orzecznictwo sądów administracyjnych w tej sprawie. Należałoby zezwolić na swobodną aktualizację przewozu, nawet w trakcie kontroli. Karać należy bowiem tych, którzy unikają płacenia podatków, a nie tych, którzy popełnili jakiś drobny błąd przez przypadek.

Kara od wykroczenia, nie od zgłoszenia

Postulujemy rozważenie wprowadzenia regulacji polegającej na tym, że możliwym jest nałożenie jednorazowej kary pieniężnej, niezależnie od ilości kontrolowanych zgłoszeń. W razie braku spełnienia tego postulatu, proponujemy ograniczenie kwotowe co do maksymalnej wysokości kar pieniężnej jaką można nałożyć w związku z kontrolą. Analogiczne rozwiązanie do zaproponowanego obowiązuje w przypadku ustawy o transporcie drogowym w art. 92a ustawy o transporcie drogowym. Należy przy tym jednak wziąć pod uwagę zabezpieczenie interesów państwa, w zwalczaniu nielegalnego przewozu towarów wrażliwych.

Varia

Zaproponowane powyżej zmiany nie powinny „rozmontować” sprawnie działającego systemu walki z przestępczością gospodarczą, a jednocześnie usunąć lub przynajmniej dalece zminimalizować przypadki nakładania wysokich kar za nieумыślnie błędy, wynikające przeważnie

z powodu niezachowania należytej staranności i nie mających wpływu na uszczuplenia dochodów Skarbu Państwa.

Budżet państwa nie powinien ponieść uszczerbku w wyniku realizacji przedmiotowych propozycji. W dalszym ciągu bowiem zwalczana byłaby „szara strefa”. Nie należy więc spodziewać się spadku wpływów z VAT czy też podatku akcyzowego. Możliwe jest jedynie ograniczenie wpływów do budżetu z tytułu kar nakładanych ze względu na naruszenie systemu. Brak karania w przypadku kontroli post factum, która nie spowodowała uszczuplenia fiskalnego, zmniejszenie minimalnego progu kary 20 000 PLN, czy też wprowadzenie maksymalnego okresu na wszczęcie postępowania zapewne wpłynie na mniejsze kwotę wpływów uzyskanych z nakładanych kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT.

Należy jednak podkreślić, że wskazane w raporcie przykłady nie przystające do wysokich kar, często mające znamiona kar drakońskich, nie licującą z zasadą proporcjonalności, a ponadto wywierają negatywne skutki dla działania uczciwych przedsiębiorców, podlegających ustawie SENT. Większa pewność co do przepisów prawa, brak obawy przed nadmierną/niesprawiedliwą karą powinno pozytywnie wpłynąć na te branże, często stanowiące ważny wkład w budowanie polskiego PKB.

Trzeba o tym pamiętać, szczególnie w kontekście zmian związanych z tzw. pakietem mobilności, który zawiera negatywne propozycje, dotyczące pracowników delegowanych, stanowiących duże zagrożenie dla polskich przedsiębiorców transportowych. Dodatkowo, co jest również istotne, w dalszym ciągu funkcjonujemy w obliczu trwającego kryzysu pandemicznego, mającego bardzo negatywny wpływ na gospodarkę.