

PRZEGLĄD PODATKOWY

7
(387)

lipiec
2023

MIESIĘCZNIK



SEBASTIAN KOWALSKI

Wykorzystanie dokumentów z postępowania podatkowego w postępowaniu karnym

ANDRZEJ PAŁYS

Krajowy System e-Faktur (KSeF) w praktyce – studia przypadku

ALEKSANDRA NIEPRZECKA

Prawnkarne aspekty związane z transakcjami między podmiotami powiązanymi przed i po 1.01.2019 r.

www.wolterskluwer.com/pl-pl/solutions/czasopisma/przeglad-podatkowy



CENA 98 zł (w tym 8% VAT)
INDEKS 371211



Wolters Kluwer

TEMAT MIESIĄCA

Sebastian Kowalski

Wykorzystanie dokumentów z postępowania podatkowego w postępowaniu karnym	18
--	----

PROFESJONALIŚCI O PODATKACH

Paweł Felis, Magdalena Janiszewska, Grzegorz Otczyk

XVII Debata Podatkowa: Co dalej z podatkiem od nieruchomości?	3
---	---

Agata Kowalska

Sprawozdanie z IX Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej pt. „Wyludzenia skarbowe – formy przeciwdziałania oraz zwalczania w prawie podatkowym, prawie karnym skarbowym i prawie rynków finansowych”	7
--	---

PRAKTYKA SKARBOWA

Tomasz Janicki, Natalia Kociak-Janicka

Najem nieruchomości – obowiązki podatkowe	10
---	----

ORDYNACJA PODATKOWA

Andrzej Pałys

Krajowy System e-Faktur (KSeF) w praktyce – studia przypadku	13
--	----

PODATKI

Aleksandra Nieprzecka

Prawnokarne aspekty związane z transakcjami między podmiotami powiązаныmi przed i po 1.01.2019 r.	26
---	----

Patryk Wycisk

Do trzech razy sztuka – opodatkowanie dochodów z tytułu podzielonego zysku w systemie ryczałtu od dochodów spółek na podstawie przepisów obowiązujących w latach 2021–2023	38
--	----

KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA

Mariusz Charkiewicz

Odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej za nieprawidłowości w zgłoszeniu SENT w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych	46
---	----

ORZECZNICTWO

Iwona Kaczorowska

Przegląd orzecznictwa SA	52
--------------------------------	----

Ewa Prejs

Przegląd orzecznictwa TS	56
--------------------------------	----

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Przegląd orzecznictwa TS	59
--------------------------------	----

AKTUALNOŚCI Z BRUKSELI

Filip Majdowski

Aktualności z Brukseli	62
------------------------------	----

TOPIC OF THE MONTH

Sebastian Kowalski

Use of Documents from Tax Proceedings in Criminal Proceedings	18
--	----

PROFESSIONALS' OPINIONS ON TAXES

Paweł Felis, Magdalena Janiszewska, Grzegorz Otczyk

17th Tax Debate: What's next for real estate tax?	3
---	---

Agata Kowalska

Report on the 9th Nationwide Academic Conference 'Fiscal fraud – forms of prevention and combating it in tax law, criminal fiscal law and financial markets law'	7
--	---

TAX AUTHORITIES' PRACTICE

Tomasz Janicki, Natalia Kociak-Janicka

Lease of Real Estate: Tax-Related Duties	10
--	----

TAX ORDINANCE

Andrzej Pałys

The National e-Invoicing System (KSeF) in Practice: Case Studies ...	13
--	----

TAXES

Aleksandra Nieprzecka

Criminal Law Aspects Connected with Related Party Transactions Before and After 1 January 2019	26
---	----

Patryk Wycisk

Third Time Lucky. Taxation of Income from Profit Split in the System of Flat-Rate Tax on Company Income on the Basis of Provisions in Force in 2021–2023	38
--	----

NATIONAL FISCAL ADMINISTRATION

Mariusz Charkiewicz

Waiver of a Fine for Irregularities in the SENT Notification in the Light of Case Law of Administrative Courts	46
---	----

COURTS' DECISIONS

Iwona Kaczorowska

Administrative Courts' rulings: review	52
--	----

Ewa Prejs

CoJ rulings: review	56
---------------------------	----

Krzysztof Lasiński-Sulecki

CoJ rulings: review	59
---------------------------	----

NEWS FROM BRUSSELS

Filip Majdowski

News from Brussels	62
--------------------------	----

dr Mariusz Charkiewicz

Odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej za nieprawidłowości w zgłoszeniu SENT w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych

Słowa kluczowe: kara z ustawy o SENT, odstąpienie od nałożenia kary, zasada proporcjonalności, miarkowanie, adekwatność, ważny interes stron, interes publiczny, uchybienie formalne, legalnie działający przedsiębiorca, cel ustawy o SENT

Celem artykułu jest przedstawienie przesłanek umożliwiających organom skarbowym odstąpienie od wymierzenia kary z ustawy z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi¹ – dalej ustawa o SENT. Omówiono w nim przesłanki odstąpienia od wymierzenia kary z ustawy o SENT, tj. ważnego interesu strony oraz interesu publicznego w świetle zasady proporcjonalności. Przedstawiono też aktualnie kształtującą się linię orzecznictw, z której wynika, że karanie przedsiębiorców tak dotkliwą karą – w sytuacji jedynie formalnych uchybień – kiedy to podmiot kontrolowany natychmiast uczyni zadość swoim obowiązkom, a jego działanie nie naraziło ani nie mogło narazić na uszczuplenie jakiejkolwiek należności publicznoprawnej, jest nieproporcjonalne do uchybienia, a co za tym idzie – sprzeczne z podstawowymi zasadami konstytucyjnymi, tj. zasadą współmierności, zasadą państwa prawa, a także z zasadą zaufania obywatela do organu administracji publicznej.

1. Wprowadzenie

Zgodnie z art. 22 ust. 2a ustawy o SENT w przypadku niewywiązywania się z obowiązku, o którym mowa w jej art. 10a ust. 1², na przewoźnika nakłada się karę pieniężną w wysokości 10.000 zł. Artykuł 24 ust. 1 pkt 2 ustawy o SENT wskazuje, że w przypadku gdy podmiot wysyłający, podmiot odbierający albo przewoźnik zgłosi dane niezgodne ze stanem faktycznym, inne niż dotyczące towaru – odpowiednio na podmiot wysyłający, na podmiot odbierający albo na przewoźnika nakłada się karę pieniężną w wysokości 10.000 zł. Oprócz kary w wysokości 10.000 zł, przewidziane są też inne, wyższe kary, tj. 20.000 zł lub wysokość kary jest wyrażona procentowo w zależności od wartości przewożonego towaru.

Przepisy ustawy o SENT stanowią o możliwości odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej w kilku przypadkach, wskazanych w art. 21 ust. 3, art. 22 ust. 3, art. 22a ust. 2, art. 24 ust. 3, a także w razie niewykonania

obowiązku określonego w art. 5 ust. 1 albo art. 6 ust. 1. W przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podmiotu wysyłającego, podmiotu odbierającego, przewoźnika, podmiotu sprzedającego, zużywającego podmiotu olejowego albo pośredniczącego podmiotu olejowego lub interesem publicznym, na wniosek odpowiednio podmiotu wysyłającego, podmiotu odbierającego, przewoźnika, podmiotu sprzedającego, zużywającego podmiotu olejowego albo pośredniczącego podmiotu olejowego lub z urzędu, organ może odstąpić od nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w art. 21 ust. 1–2d, z uwzględnieniem art. 26 ust. 3 ustawy o SENT. W przypadku niedokonania zgłoszenia przez przewoźnika, stwierdzenia, że towar nie odpowiada co do rodzaju, ilości, masy lub objętości towarowi wskazanemu przez przewoźnika w zgłoszeniu niewykonania obowiązku, o którym mowa w art. 12a ust. 3 i 4 oraz art. 15 ust. 3, w sytuacjach uzasadnionych ważnym interesem przewoźnika lub interesem publicznym, na wniosek przewoźnika lub z urzędu, organ może odstąpić od nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w art. 21 ust. 1–2a, z uwzględnieniem art. 26 ust. 3 ustawy o SENT. Przepisy art. 22a ust. 2 oraz art. 24 ust. 3 ustawy o SENT także odwołują się do takich sformułowań jak „ważny interes podmiotu” oraz „interes publiczny”.

¹ Dz.U. z 2023 r. poz. 104.

² Przewoźnik, w trakcie całej trasy przewozu towaru objętego zgłoszeniem, jest obowiązany zapewnić przekazywanie aktualnych danych geolokalizacyjnych środka transportu objętego tym zgłoszeniem.



Organy celno-skarbowe, co do zasady, nie mają w zwyczaju odstępowania od nakładania kar. Ustawa o SENT nie przewiduje konkretnych okoliczności wyłączających odpowiedzialność za błędy w zgłoszeniu, chociażby w postaci działania siły wyższej. W postępowaniach o nałożenie kary z ustawy o SENT często dochodzi do sytuacji, w której organ wydaje kilka decyzji, w efekcie czego dochodzi do nałożenia nawet kilku kar po 10.000 zł lub 20.000 zł *de facto* za te same błędy. Sytuacja taka ma miejsce np. wtedy, gdy decyzje dotyczą jednego przejazdu tym samym środkiem transportu, lecz do różnych obiorców.

W przeciwieństwie do ustawy o SENT ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego³ – dalej k.p.a. – przewiduje kary administracyjne, zasady ich stosowania oraz, przede wszystkim, warunki odstąpienia od stosowania kar administracyjnych. Zgodnie z art. 189e k.p.a.: „W przypadku, gdy do naruszenia prawa doszło wskutek działania siły wyższej, strona nie podlega ukaraniu”. W art. 189d k.p.a. wskazano również, że: „Wymierzając administracyjną karę pieniężną, organ administracji publicznej bierze pod uwagę:

- 1) wagę i okoliczności naruszenia prawa, w szczególności potrzebę ochrony życia lub zdrowia, ochrony mienia w znacznych rozmiarach lub ochrony ważnego interesu publicznego lub wyjątkowo ważnego interesu strony oraz czas trwania tego naruszenia;
- 2) częstotliwość niedopełniania w przeszłości obowiązku albo naruszania zakazu tego samego rodzaju, co niedopełnienie obowiązku albo naruszenie zakazu, w następstwie którego ma być nałożona kara;
- 3) uprzednie ukaranie za to samo zachowanie za przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie lub wykroczenie skarbowe;
- 4) stopień przyczynienia się strony, na którą jest nakładana administracyjna kara pieniężna, do powstania naruszenia prawa;
- 5) działania podjęte przez stronę dobrowolnie w celu uniknięcia skutków naruszenia prawa;
- 6) wysokość korzyści, którą strona osiągnęła, lub straty, której uniknęła;
- 7) w przypadku osoby fizycznej – warunki osobiste strony, na którą administracyjna kara pieniężna jest nakładana”.

Z kolei kary w ustawie o SENT są relatywnie wysokie (10.000 zł, 20.000 zł, procent od wartości przewożonego towaru). Kary te mogą często nawet przekroczyć zysk, jaki podmiot mógłby osiągnąć. Sformułowanie organu, że od podmiotu profesjonalnego jest wymagana wyższa staranność, przy jednoczesnym tak skomplikowaniu przepisów, procedur związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, doprowadza do nakładania kar nadmiernie obciążających przedsiębiorców, jak również kar nieproporcjonalnych w stosunku do drobnych formalnych uchybień legalnie działających przedsiębiorców.

Celem wprowadzenia ustawy o SENT było przeciwdziałanie zorganizowanym grupom przestępczym, a nie przeciwdziałanie prowadzeniu działalności gospodarczej przez przedsiębiorców jako takich, którzy popełniają niewielkie uchybienia techniczno-formalne.

Warto podkreślić, że celem ustawy o SENT nie powinien być jedynie cel profiskalny.

2. Zasada proporcjonalności

Często nakładanie kar z ustawy o SENT wiąże się z naruszeniem zasady proporcjonalności określonej w art. 12 ustawy z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁴. Z brzmienia tego przepisu wynika, że organ prowadzi postępowanie w sposób budzący zaufanie przedsiębiorców do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania. Z zasady proporcjonalności, nazywanej także zasadą współmierności, miarkowania, adekwatności, do której nawiązano powyżej, wynika nakaz podejmowania działań proporcjonalnych do celu zamierzonego w postępowaniu. Ingerencja władzy publicznej w sytuację przedsiębiorcy powinna być niezbędna i konieczna do osiągnięcia zamierzonego celu. Nie powinny być nakładane na przedsiębiorców obowiązki niewspółmierne do celu, który ma być osiągnięty jako efekt ich wypełnienia. Sens istnienia zasady proporcjonalności wiąże się z miarkowaniem działań organów władzy publicznej przez minimalizowanie ingerencji organów w sferę praw i wolności jednostki⁵. Organy są zatem z mocy prawa obowiązane do miarkowania i ograniczania swojej władzy ingerencji. Równocześnie proporcjonalność powinna być brana pod uwagę przez organy władzy publicznej zarówno wtedy, gdy postanawiają o tym, czy w danym przypadku należy w ogóle podejmować określone działania wobec przedsiębiorcy, jak również wówczas, gdy organy władzy publicznej decydują o treści ich działań, a więc o zakresie i intensywności ich ingerencji w sytuację prawną przedsiębiorcy⁶.

Proporcjonalność jest zasadą konstytucyjną, którą można wywieść zarówno z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.⁷, jak i z zasady państwa prawnego wynikającej z jej art. 2⁸. Z treści art. 5 ust. 3 rekomendacji CM/Rec(2007)7 Komitetu Ministrów Rady Europy z 20.6.2007 r. w sprawie Dobrej Administracji wynika, że w ramach przestrzegania zasady proporcjonalności organy władzy publicznej przy wykonywaniu kompetencji dyskrecyjnych powinny „utrzymywać właściwą równowagę między skutkami,

⁴ Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.

⁵ D. Kijowski, *Zasada adekwatności w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1990/4, s. 69.

⁶ Zob. Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000, s. 111 i n.

⁷ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁸ Zob. wyrok TK z 11.02.2014 r., P 24/12, OTK-A 2014/2, poz. 9.

³ Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.



jakie ich dyskrejonálna kompetencja ma dla praw lub interesów osób prywatnych, a celami, które one realizują” i „żadne podejmowane przez nie środki nie mogą być ekscesywne”. Z kolei w art. 6 ust. 2 Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej, przyjętego przez Parlament Europejski⁹, w związku z zasadą proporcjonalności istnieje wymóg, by urzędnik w toku podejmowania decyzji miał na uwadze „sprawiedliwe wyważenie interesów osób prywatnych i ogólnego interesu publicznego”¹⁰.

3. Ważny interes podmiotu oraz przesłanka interesu publicznego

Ważny interes strony jest przesłanką umożliwiającą odstąpienie od nałożenia kary z ustawy o SENT, którą należy zawsze rozważać w świetle sytuacji ekonomicznej strony. W praktyce sprowadza się to zazwyczaj do oceny i rozważenia indywidualnej sytuacji przedsiębiorcy, a mianowicie tego, czy będzie w stanie uiścić nałożoną na niego karę. Przesłanka ta zdecydowanie rzadziej znajduje zastosowanie niż poniżej opisana przesłanka interesu publicznego, gdyż odnosi się jedynie do tych przedsiębiorców (podmiotów), którzy znajdują się w złej sytuacji majątkowej. Istnienie przesłanki ważnego interesu strony jest badane przez organ wyłącznie na jej wniosek.

Pojęcie interesu publicznego nie zostało ustawowo zdefiniowane. Przez interes publiczny powinno rozumieć się sytuację, w której zapłata kary spowodowałaby np. potrzebę sięgania przez przedsiębiorcę do środków pomocy oferowanych przez państwo z tego powodu, że podatnik nie będzie już w stanie (po zapłacie kary) zaspokoić swoich potrzeb materialnych. Z powyższego wynika, że odstąpienie od wymierzenia kary z ustawy o SENT może być zgodne z interesem publicznym, gdyż nie leży w interesie publicznym uniesamodzielnienie przedsiębiorcy. Organy niechętnie jednak stosują powyższą przesłankę, często lakonicznie w uzasadnieniach swoich decyzji stwierdzając, że w tej konkretnej sprawie nie doszło do spełnienia przesłanki interesu publicznego.

Warto przytoczyć i wskazać na bogate orzecznictwo sądów administracyjnych odnoszące się do interesu publicznego w kontekście wymierzania kary z ustawy o SENT oraz zasad proporcjonalności.

Zgodnie z wyrokiem NSA z 1.04.2022 r.¹¹, odnoszącym się do kwestii rozumienia interesu publicznego: „Właściwe odczytanie klauzuli interesu publicznego jako przewidzianej w art. 22 ust. 3 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1857 t.j.) przesłanki odstąpienia od nałożenia kary powinno nastąpić z uwzględnieniem zasady proporcjonalności, a zatem

organ winien rozważyć, czy przewidziana sankcja stanowi w konkretnym stanie faktycznym dolegliwość proporcjonalną ze względu na cel jej wprowadzenia, czy też jest niewspółmiernie dolegliwa, przez co zasada proporcjonalności zostaje naruszona. Jeżeli sankcja, która miałaby być zastosowana jest nadmierna (dolegliwa w stopniu większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu) to klauzula interesu publicznego nakazuje odstąpienie od nałożenia kary. W interesie publicznym jest, aby dłużnicy publicznoprawni przestrzegali przepisów prawa i ponosili ich konsekwencje, ale nie w taki sposób, że konsekwencje te prowadziłyby do sięgania po pomoc publiczną”. Naczelny Sąd Administracyjny wprost wskazuje, że kara niewspółmiernie dolegliwa, co zdaniem strony ma miejsce w przedmiotowej sprawie, gdyż dokonała jedynie uchybień formalnych, które natychmiast uzupełniła, narusza zasadę proporcjonalności. W interesie publicznym jest przestrzeganie obowiązujących przepisów prawa, ale z całą pewnością nie jest doprowadzenie przedsiębiorcy do takiego stanu, aby został zmuszony sięgać po pomoc publiczną.

W wyroku z 1.07.2021 r.¹² NSA także wskazuje, że: „Przy ocenie, czy za odstąpieniem od nałożenia kary pieniężnej przemawia interes publiczny należy uwzględnić, czy podmiot odpowiedzialny za naruszenie prowadził działalność zgodną z prawem i czy w związku z tym naruszeniem doszło do uchybienia w zapłacie należnych podatków. Nie leży bowiem w interesie publicznym, aby nakładać na przewoźnika działającego legalnie dolegliwą karę pieniężną tylko z tej przyczyny, że dopuścił się on pewnych uchybień formalnych, o nieistotnym znaczeniu, jeżeli uchybienia te nie tylko nie stanowiły realnego zagrożenia interesów Skarbu Państwa, w postaci możliwości uszczuplenia dochodów podatkowych, ale nawet nie stwarzały ryzyka takiego uszczuplenia”. Sąd bezpośrednio stwierdza zatem, że czynnikiem, który powinien warunkować nałożenie kary pieniężnej z ustawy o SENT, jest ustalenie, czy za takim naruszeniem stoi uchybienie w zapłacie należnych podatków. Uchybienia czysto formalne nie mają istotnego znaczenia z punktu widzenia interesu publicznego i nie powinny skutkować nałożeniem tak dotkliwej kary.

Pojęcie interesu publicznego jest szeroko wyjaśniane w orzecznictwie administracyjnym. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z 5.04.2022 r.¹³ wyjaśnił, że w interesie publicznym jest odstąpienie od nałożenia kary, jeżeli jest ona niewspółmierna i zbyt dolegliwa, oraz iż całokształt okoliczności towarzyszących uchybieniu, m.in. postawa przedsiębiorcy w trakcie kontroli, jak również po kontroli, realna możliwość narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej lub brak takiego ryzyka – także mają istotne znaczenie z punktu widzenia nakładania na przewoźnika kary administracyjnej z ustawy o SENT. „Pojęcie interesu publicznego, określonego w art. 22 ust. 3 ustawy SENT, obejmuje takie

⁹ Decyzja Nr 2011/C 285/03 (Dz.Urz. UE C 285 z 29.9.2011 r., s. 3).

¹⁰ Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz, red. G. Kozieł, Warszawa 2019, komentarz do art. 12.

¹¹ II GSK 199/22, LEX nr 3329032.

¹² II GSK 195/21, LEX nr 3200584.

¹³ I SA/Bd 86/22, LEX nr 3338901.



okoliczności jak: stosunek kar nałożonych za przewozy dokonywane w tym samym czasie tym samym transportem do dochodu przewoźnika z tych przewozów, ustalenie czy stwierdzone uchybienia stwarzają realne zagrożenia uszczuplenia przez dany podmiot dochodów podatkowych budżetu państwa, czy są dokonywane w ramach oszustwa, czy też innych przestępstw, czy nieprawidłowości te zdarzyły się jednokrotnie (sporadycznie), czy też występują na tyle często u tego przewoźnika, że świadczą o co najmniej niedbałości, nienależytej staranności w prowadzeniu swoich interesów, czy nałożenie kary pieniężnej na przewoźnika ma charakter prewencyjny czy też dyscyplinujący w odniesieniu do kolejnych przewozów. Przy analizie przesłanek odstąpienia od wymierzenia kary pieniężnej nie można pominąć też okoliczności, w jakich nastąpiło naruszenie, przyczyn powstałego naruszenia, okoliczności towarzyszących, postawy przewoźnika w trakcie i po przeprowadzeniu kontroli, tego, czy naruszenie wiązało się z realnym zagrożeniem interesów Państwa, a także czy nałożenie na przewoźnika kary pieniężnej w okolicznościach sprawy realizuje cel ustawy o systemie monitorowania. Chodzi również o ustalenie, czy wymierzona kara pieniężna nie narusza zasady proporcjonalności.

Jeżeli zatem sankcja, która miałaby być zastosowana okazałaby się nadmierna (dolegliwa w większym stopniu niż to jest niezbędne dla osiągnięcia założonego celu), to przesłanka interesu publicznego nakazuje odstąpienie od nałożenia kary”.

Z kolei WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z 16.06.2021 r.¹⁴, odnoszącym się do kwestii interesu publicznego w świetle nieproporcjonalnego wymierzania kary administracyjnej legalnie działającemu podmiotowi, stwierdził: „Należy rozważyć, czy w interesie publicznym leży karanie legalnie działającego podmiotu (przedsiębiorcy) za jego formalne uchybienie. (...) Badanie przesłanki interesu publicznego nie powinno być ograniczane do konfrontacji z zasadami równości i powszechności opodatkowania. Przyjęcie poglądów organu, reprezentującego stanowisko niemal wyłącznie profiskalne, sprawiłoby, że w zasadzie każde odstępstwo w zapłacie należności publicznoprawnych powstałych wskutek naruszenia przepisów, byłoby udzielone w sprzeczności z powołanymi przez organ zasadami i to mimo że zostało przewidziane przez ustawodawcę. (...) nie ma interesu publicznego w tym, aby nakładać na przewoźnika działającego legalnie 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”.

Ponadto WSA w Olsztynie w wyroku z 28.06.2018 r.¹⁵ wskazał, że założenie stanowiska, które wykluczałoby stwierdzenie interesu publicznego w odstąpieniu od nałożenia kary pieniężnej, godzi w zasadę legalizmu oraz w zasadę zaufania: „Stanowisko wykluczające z zasady możliwość stwierdzenia interesu publicznego w odstąpieniu od nałożenia kary pieniężnej narusza przepis art. 22 ust. 3 ustawy z 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów poprzez jego błędną wykładnię, a ponadto godzi w zasadę legalizmu oraz zasadę zaufania do organu podatkowego, wyrażone w art. 120 i 121 § 1 o.p., a także w zawartą w art. 187 § 1 o.p. zasadę oficjalności postępowania dowodowego”. Powyższy pogląd poparł również NSA, m.in. w wyroku z 7.12.2018 r.¹⁶: „Nie budzi wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego, że przedstawione w zaskarżonej decyzji stanowisko organu odwoławczego nie stanowi urzędowego wyrażenia realizacji wyszczególnionych wyżej zasad Ordynacji podatkowej. Ponadto, jak trafnie zauważył WSA, podzielać stanowisko skarżącego przewoźnika, badanie przesłanki interesu publicznego nie powinno być ograniczane do konfrontacji z zasadami równości oraz powszechności opodatkowania. Natomiast przyjęcie poglądów organu, reprezentującego stanowisko niemal wyłącznie profiskalne, sprawiłoby, że w zasadzie każda ulga, czy odstępstwo w zapłacie należności publicznoprawnych powstałych wskutek naruszenia przepisów byłaby udzielona w sprzeczności z ww. zasadami konstytucyjnymi – mimo że została przewidziana przez ustawodawcę. Pozostaje to zarazem w sprzeczności z stanowiskiem skarżącego kasacyjnie, który powołując się na orzecznictwo, dopuszcza możliwość odstępstwa od nałożenia kary pieniężnej – w sytuacjach o charakterze wyjątkowym, szczególnych”. Podobnie Sąd wypowiedział się w wyrokach z 9.01.2020 r.¹⁷ i z 21.11.2019 r.¹⁸

W tym miejscu warto także wskazać na orzeczenie NSA z 19.02.2021 r.¹⁹, w którym Sąd stwierdził: „Nie budzi obecnie w doktrynie i orzecznictwie wątpliwości, że zasada proporcjonalności wywodzona z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, mimo że adresowana do ustawodawcy, powinna być traktowana również jako zasada stosowania prawa. Bezsprzecznie zasada ta musi być odnoszona również – a nawet w szczególności – do wymierzania sankcji administracyjnych, jako jednej z najbardziej dotkliwych form ingerencji organu administracji publicznej w sferę uprawnień i obowiązków podmiotu administrowanego w procesie stosowania prawa. (...) Zastosowanie zasady proporcjonalności w odniesieniu do sankcji bezwzględnie oznaczonej (administracyjnej kary pieniężnej w określonej wysokości) wymaga rozważenia, czy wymierzenie kary pieniężnej w określonej wysokości będzie przydatne do osiągnięcia zamierzonych skutków (celów) danej regulacji oraz czy zachowana została właściwa dla

¹⁴ II SA/Go 620/20, LEX nr 3189426.

¹⁵ I SA/Ol 204/18, LEX nr 2523692.

¹⁶ II GSK 1696/18, LEX nr 2612991.

¹⁷ II GSK 1385/19, LEX nr 2777766.

¹⁸ II GSK 1133/19, LEX nr 2744092.

¹⁹ II GSK 1353/20, LEX nr 3147050.



demokratycznego państwa prawa proporcja między efektem wymierzonej sankcji pieniężnej a jej dolegliwością. Jeżeli odpowiedzi na te pytania nie będą pozytywne, należy uznać, że nałożenie kary nie jest niezbędne dla ochrony interesu publicznego i organ powinien odstąpić od jej nałożenia, jako niezgodnej z konstytucyjnymi standardami płynącymi z zasady proporcjonalności. (...) Właściwe odczytanie klauzuli interesu publicznego jako przewidzianej w art. 22 ust. 3 ustawy SENT przesłanki odstąpienia od nałożenia kary, powinno nastąpić z uwzględnieniem zasady proporcjonalności, a zatem organ winien rozważyć, czy przewidziana sankcja stanowi w konkretnym stanie faktycznym dolegliwość proporcjonalną ze względu na cel jej wprowadzenia, czy też jest niewspółmiernie dolegliwa, przez co zasada proporcjonalności zostaje naruszona. Jeżeli sankcja, która miałaby być zastosowana jest nadmierna (dolegliwa w stopniu większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu) to klauzula interesu publicznego nakazuje odstąpienie od nałożenia kary. Nie jest w związku z powyższym prawidłowe odczytywanie użytego w art. 22 ust. 3 ustawy SENT pojęcia interesu publicznego z powoływaniem się na poglądy wyrażane w orzecznictwie sądów administracyjnych na tle art. 67a i art. 67b o.p. (...) Zupełnie inne są bowiem cele regulacji podatkowych spełniających funkcje fiskalne, a inne są cele regulacji wprowadzających sankcje administracyjne”.

Na koniec wskazuję także orzeczenie WSA w Gliwicach z 22.10.2019 r.²⁰, w którym Sąd podsumował: „Skoro ustawa SENT przewiduje możliwość odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej z uwagi na przesłankę interesu publicznego, to niedopuszczalnym jest ogólne stwierdzenie, że nie można odstąpić od nałożenia kary, gdyż nie leży w interesie publicznym takie działanie, bez wskazania przy tym konkretnych argumentów, odnoszących się do realiów rozpatrywanej sprawy. Prawidłowo stosując przepis art. 22 ust. 3 ustawy SENT, organ powinien, przykładowo, wskazać sytuacje, w których jego zdaniem dopuszczalne byłoby odstąpienie od nałożenia na przewoźnika kary pieniężnej z uwagi na interes publiczny, a następnie ocenić, czy w niniejszej sprawie zachodzi taka możliwość, albo organ powinien przynajmniej wyjaśnić, dlaczego w tej akurat konkretnej sytuacji zastosowanie tej przesłanki nie jest możliwe. Wykluczenie, co do zasady, odstąpienia od nałożenia kary z powodu braku interesu publicznego w sytuacji, gdy przepis ustawy umożliwia taką przewiduje, jest naruszeniem ww. zasad ogólnych oraz prawa materialnego poprzez błędną wykładnię przepisu art. 22 ust. 3 ustawy SENT i uzasadnia uchylenie zaskarżonej decyzji”.

Z powyższego wynika, że orzecznictwo w zakresie wymierzania kary z ustawy o SENT jest bardzo bogate, a sądy wielokrotnie odnosiły się do przedmiotowej kwestii.

Można zauważyć kształtowanie się jednej, spójnej linii orzeczniczej, z której wynika, że karanie przedsiębiorców tak dotkliwą karą, w sytuacji

jedynie formalnych uchybień, kiedy to podmiot kontrolowany natychmiast uczynił zadość swoim obowiązkom, a jego działanie nie naraziło ani nie mogło narazić na uszczuplenie jakiejkolwiek należności publicznoprawnej, jest nieproporcjonalne do uchybienia, a co za tym idzie – sprzeczne z zasadą współmierności oraz z zasadą zaufania do organu.

Każdy z wymogów wskazanych w zgłoszeniu SENT pełni określoną rolę w procesie kontroli obrotu.

Z uwagi na powagę i doniosłość konkretnych wymogów (a co za tym idzie również możliwość występowania ewentualnych braków obowiązkowych elementów wymaganych w zgłoszeniu SENT, czy też innej formalnej nieprawidłowości), uchybienia w zgłoszeniu powinny być ocenione zawsze w świetle konkretnych okoliczności faktycznych dotyczących danej sprawy. Tylko i wyłącznie takie postępowanie może zapewnić realizację założeń ustawy o SENT, której zasadniczym celem jest ochrona legalnego handlu towarami wrażliwymi, a w efekcie – ograniczenie uszczupleń w podatkach. Jej celem jest także zwiększenie skuteczności kontroli w obszarach obarczonych ryzykiem naruszenia obowiązujących przepisów prawa. Wymogi oświadczeń nie stanowią celu samego w sobie, lecz mają stwarzać możliwość i podstawę do weryfikacji prawidłowości w handlu towarami zgodnie z przeznaczeniem.

Przesłanka interesu publicznego ma znaczenie już nie ze względu na sytuację majątkową przedsiębiorcy, lecz ze względu na rodzaj naruszenia. Rodzaj błędu, jego istotność, jako ewentualna podstawa do wymierzenia kary, wydaje się być bardziej sprawiedliwy, gdyż zależy nie od sytuacji finansowej strony, lecz od typu przewinienia, a w szczególności od tego, czy błąd ten spowodował lub mógł spowodować uszczuplenie należności publicznoprawnych. Odstąpienie od wymierzenia kary z ustawy o SENT powinno nastąpić niejako w oderwaniu od podmiotu, który je popełnił (sytuacja majątkowa strony), a z uwzględnieniem konkretnych okoliczności danej sprawy. Zbadanie ich powinno doprowadzić do wniosku, czy w przedmiotowej sprawie odstąpienie od nałożenia kary jest uzasadnione oraz czy byłoby zgodne z zasadą proporcjonalności, tj. czy reakcja na naruszenie byłaby adekwatna. Ocena, czy w interesie publicznym jest nakładanie na legalnie działającego przedsiębiorcę dotkliwej kary tylko z tego powodu, że doszło do uchybienia, pomimo iż nie jest ono aż tak istotne, aby chociaż teoretycznie mogło skutkować narażeniem na uszczuplenie (uszczupleniem) należności publicznoprawnej, których ochrona jest bezpośrednio celem ustawy o SENT, powinna być zawsze rozpatrywana z uwzględnieniem wartości wspólnych dla społeczeństwa, tj. bezpieczeństwa, sprawiedliwości, zaufania obywatela do organów władzy publicznej.

W przedmiocie nakładania kar z ustawy o SENT należy także zwrócić uwagę na raport „System SENT. Problematyka nakładania kar pieniężnych na przedsiębiorców”

²⁰ III SA/GI 478/19, LEX nr 2741911.

przygotowany przez Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców przy współpracy z Zespołem ds. Transportu Rady Przedsiębiorców przy Rzeczniku MŚP. Raport został stworzony w związku z licznymi napływającymi do Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców sygnałami, prośbami o interwencję, z których wynikało nakładanie kar na legalnie działających przedsiębiorców, którzy dopuścili się jedynie drobnych uchybień formalnych w zgłoszeniach SENT. Rzecznik stoi na stanowisku, że takie uchybień nie mogą skutkować nałożeniem kary²¹.

4. Wnioski

Należy przeciwstawiać się, mając na względzie okoliczności konkretnej sprawy, dokonywaniu wykładni przepisów ustawy o SENT w sposób jedynie dosłowny, a przy tym często bezrefleksyjny w odniesieniu do ich treści. Dokonywanie jedynie literalnej wykładni przepisów prawa tej ustawy prowadzi do niesprawiedliwości – *summum ius summum iniuria*. Zbyt bezwzględne, prostolinijne przestrzeganie prawa przyczynia się do bezprawia i krzywdy podmiotu przez bezrefleksyjne stosowanie przepisów art. 22 ust. 2a, art. 10a ust. 1, art. 24 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 5 ust. 4 pkt 1 lit. c, g oraz i, art. 22 ust. 2a, art. 24 ust. 3 ustawy o SENT przez organy kontrolujące. Naruszenie przez przedsiębiorcę obowiązków w zakresie przewidzianym w ustawie o SENT powinno być oceniane na innej płaszczyźnie prawnej. Postępowanie podatkowe wiąże się bowiem z osiągnięciem rezultatu o charakterze materialnoprawnym. Kwestia winy w sytuacji naruszenia określonego obowiązku jest prawnie indyferentna, jeśli chodzi o ustalenie odpowiedzialności podatkowej. W rezultacie w przypadku, gdy podmiot wypełnił swoje ustawowe obowiązki, brak jest podstaw do zastosowania sankcji.

Podsumowując, powyższe rozważania przemawiają za stwierdzeniem, że organy nie zawsze stosują przepisy prawa w sposób prawidłowy.

Organ zazwyczaj nie przeprowadzają w sposób dokładny oceny wszystkich okoliczności danej sprawy i nie dokonują prawidłowego wyciągnięcia wniosków w postaci odstąpienia od zastosowania kary w tym przypadku, m.in. z uwagi na zasadę proporcjonalności oraz zaufania do organu. Ze zgromadzonego orzecznictwa wynika, że sądy coraz częściej podejmują trud przebrnięcia przez meandry przepisów ustawy o SENT z jednoczesnym uwzględnieniem dobra i interesu przedsiębiorcy, gdyż literalne stosowanie tych przepisów, bez odniesienia się do zasad ogólnych i klauzul generalnych, odbywa się z pokrzywdzeniem przedsiębiorcy.

Celem ustawy o SENT nie było bowiem karanie za uchybień formalne i spełnianie głównie funkcji fiskalnej, lecz zapobieżenie możliwości uszczuplenia lub

narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnych. Organ powinien zbadać rodzaj błędu (który zazwyczaj jest zwykłym przeoczeniem, a nie celowym przestępczym działaniem przedsiębiorcy) oraz przesłankę interesu publicznego, który ma w tym względzie pierwszorzędne znaczenie jako podstawa do odstąpienia do nałożenia kary. Organy zawsze powinny oceniać, czy w interesie publicznym jest nakładanie na stronę kary pieniężnej jedynie z tej przyczyny, że doszło do uchybień formalnego, mimo iż nie było ono na tyle istotne, by w jakikolwiek, nawet teoretyczny, sposób mogło skutkować uszczupleniem podatku.

Abstract

dr Mariusz Charkiewicz

The author is an advocate, an assistant lecturer at the Department of Financial Law and Tax Law, Faculty of Law, University of Warmia and Mazury in Olsztyn, Poland. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9363-988X>

Waiver of a Fine for Irregularities in the SENT Notification in the Light of Case Law of Administrative Courts

The purpose of this study is to present the reasons enabling the authorities to waive the penalty provided for in the Act of 9 March 2017 on the System for Monitoring the Road and Rail Transport of Goods and Trading in Heating Fuels. The study will discuss the reasons for waiving the imposition of a penalty under the SENT Act, i.e., an important interest of the party and the public interest in the light of the principle of proportionality. The currently emerging line of case law will be presented and discussed. It follows from said case law that punishing entrepreneurs with such a severe penalty, in a situation of purely formal infringements, when the controlled entity immediately fulfilled its obligations, while its actions did not or could not cause any depletion of public-law receivables, is disproportionate to the infringement, and thus contradicts the basic constitutional principles, i.e. the principle of commensurability, the principle of the rule of law, as well as the principle of citizen's trust in a public administration authority.

Keywords: *penalty provided for in the SENT Act, waiving a penalty, principle of proportionality, moderating [a penalty], adequacy, important interest of the parties, public interest, formal infringement, lawfully operating entrepreneur, purpose of the SENT Act*

Bibliografia / References

- Kijowski D., *Zasada adekwatności w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1990/4
 Kmiecik Z., *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000
 Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz, red. G. Kozieł, Warszawa 2019
 Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, *System SENT. Problematyka nakładania kar pieniężnych na przedsiębiorców*, Warszawa 2020

dr Mariusz Charkiewicz

Autor jest adwokatem, asystentem w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie.
 ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9363-988X>

²¹ Zob. raport Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, *System SENT. Problematyka nakładania kar pieniężnych na przedsiębiorców*, Warszawa 2020.