

dr Emil Kruk

ORCID: 0000-0002-7954-0303

emil.kruk@mail.umcs.pl

Katedra Prawa Administracyjnego i Nauki o Administracji

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

Przedawnienie wszczęcia postępowania i przesłanki odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej na gruncie ustawy SENT – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2024 r., II GSK 1280/21

Słowa kluczowe: *ustawa SENT; Ordynacja podatkowa; przedawnienie; odpowiednie stosowanie przepisów; kara pieniężna; odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej*

Glosa ma charakter aprobowy, a dotyczy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2024 r. (II GSK 1280/21), w którym dokonał on istotnych rozstrzygnięć interpretacyjnych w zakresie stosowania ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi (dalej: ustawa SENT). Autor glosy pozytywnie ocenia stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej nie znajduje zastosowania w postępowaniach administracyjnych zmierzających do nałożenia kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy SENT. Sąd słusznie wskazał, że przepisy tych ustaw służą realizacji różnych celów. W glosie aprobowana jest także przedstawiona przez Naczelną Sąd Administracyjny wykładnia art. 24 ust. 3 ustawy SENT, który określa przesłanki odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej. Autor podkreśla trafność wnioskowania NSA, zgodnie z którym przesłanki te nie mogą być interpretowane zawężająco, wyłącznie przez pryzmat trudności ekonomicznych administrowanego czy też spodziewanych wpływów z tytułu nałożonych kar pieniężnych. Dokonując ich oceny, należy wziąć pod uwagę również cel ustawy, charakter naruszenia przepisów prawa, zasadę proporcjonalności stosowanych środków oraz wszystkie okoliczności faktyczne danej sprawy. Glosa ta w założeniu ma stanowić przyczynek do dalszej dyskusji na temat stosowania administracyjnych kar pieniężnych przewidzianych w ustawie SENT.

Wprowadzenie

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2024 r. (II GSK 1280/21)¹ zasługuje na szczególną uwagę zarówno z per-

spektywy dogmatycznej analizy przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi², jak i ze względu na jego znaczenie praktyczne dla

¹ LEX nr 3756107.

² T.j. Dz.U. 2024, poz. 1218 (dalej: ustawa SENT).

stosowania tej regulacji przez organy administracji skarbowej, orzeczenie to dotyka bowiem dwóch istotnych kwestii: po pierwsze – zakresu odpowiedniego stosowania przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³ do postępowań prowadzonych na podstawie ustawy SENT, a po drugie – przesłanek zastosowania art. 24 ust. 3 ustawy SENT, tj. możliwości odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej. Oba zasygnalizowane wątki zostaną poddane szerszej analizie, która będzie prowadzona z wykorzystaniem metod badawczych typowych dla nauk prawnych, w szczególności metody dogmatyczno-prawnej. Zasadniczym jej celem będzie natomiast ocena poprawności wnioskowania sądu w świetle obowiązującego prawa oraz dotychczasowego dorobku doktryny i judykatury.

I. Brak zastosowania art. 165b Ordynacji podatkowej w sprawie dotyczącej nałożenia kary za naruszenie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi

Jak słusznie stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku, przepis art. 165b § 1 o.p. nie ma zastosowania w postępowaniach mających za przedmiot nałożenie administracyjnej kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy SENT. Odnosząc się do tego poglądu, należy zauważyć, że w myśl art. 26 ust. 5 ustawy SENT w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie do kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. Na tym tle pojawiła się wątpliwość dotycząca możliwości zastosowania art. 165b § 1 o.p. w postępowaniu administracyjnym dotyczącym się w sprawie nałożenia kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy SENT. Przywołany przepis Ordynacji podatkowej przewiduje instytucję przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania podatkowego.

W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości dotyczących wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli⁴. Przepis art. 165b § 1 o.p. wprowadza więc swoisty obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku zaistnienia określonych ustawowo przesłanek. Przy czym chodzi tu o wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie (przedmiocie), który był uprzednio przedmiotem kontroli podatkowej. Musi zatem zaistnieć tożsamość przedmiotowa kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Upływ terminu określonego w art. 165b § 1 o.p. powoduje, że organ podatkowy (poza przypadkami przewidzianymi w § 2) nie ma prawnej możliwości wszczęcia postępowania podatkowego. Natomiast wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie (przedmiocie), w którym przeprowadzono kontrolę podatkową, po upływie tego terminu stanowiłoby rażące naruszenie przepisów prawa, skutkujące nieważnością decyzji podatkowej wydanej w takim postępowaniu (art. 247 § 1 pkt 3 o.p.)⁵. W tym kontekście konieczne jest także przywołanie regulacji art. 28 ust. 1 i 2 ustawy SENT, zgodnie z którym kara pieniężna nie może być nałożona, jeżeli od dnia niedopełnienia obowiązku upłynęło 5 lat. Z kolei obowiązek zapłaty kary pieniężnej przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zapłaty.

Mając na uwadze powyższe ustalenia, należy zwrócić uwagę na fakt, iż zgodnie z art. 26

³ T.j. Dz.U. 2025, poz. 111 (dalej: Ordynacja podatkowa albo o.p.).

⁴ Uchwała NSA z dnia 25 kwietnia 2022 r., II FPS 1/22, LEX nr 3340571.

⁵ P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. II: *Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, komentarz do art. 165(b), pkt 1–4.

ust. 5 ustawy SENT do kar pieniężnych przewidzianych w tej ustawie stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, ale jedynie w zakresie nieuregulowanym ustawą SENT i odpowiednio. Tymczasem ustawa SENT w art. 28 ust. 1 i 2 normuje kwestię przedawnienia kar pieniężnych. Przepis ten stanowi, że kara pieniężna nie może być nałożona, jeżeli od dnia niedopełnienia obowiązku upłynęło 5 lat. Z kolei obowiązek zapłaty kary pieniężnej przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zapłaty. Zakładając więc tzw. racjonalność prawodawcy, należy przyjąć, że ustawodawca celowo nie wprowadził unormowania dotyczącego przedawnienia wszczęcia postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej na wzór regulacji art. 165b § 1 o.p. Ponadto mając na względzie zawarte w art. 26 ust. 5 ustawy SENT odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej, należy przypomnieć, że taki sposób stosowania prawa wiąże się z koniecznością uwzględnienia celu i charakteru postępowania, w którym mają one być wykorzystane. Trafnie też podkreśla się w piśmiennictwie, że pojęcie „odpowiedniość stosowania określonego przepisu” oznacza, że niektóre jego postanowienia będzie można stosować bez żadnej modyfikacji, inne trzeba będzie odpowiednio zmodyfikować, a jeszcze innych w ogóle nie będzie można stosować⁶.

Trzeba zatem wskazać, że ustawa SENT zgodnie z jej art. 1 określa zasady systemu monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, obowiązki podmiotów uczestniczących w drogowym i kolejowym przewozie towarów oraz podmiotów dokonujących obrotu paliwami opałowymi, a także odpowiedzialność za naruszenie obowiązków związanych z drogowym i kolejowym przewozem towarów oraz z obrotem paliwami opałowymi. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu tej ustawy, zasadniczym jej celem jest uszczelnienie systemu

podatkowego poprzez skuteczniejszą kontrolę obrotu tzw. towarami wrażliwymi – takimi jak paliwa płynne, alkohol skażony czy susz tytoniowy. Towary te są często przedmiotem nielegalnego obrotu, co prowadzi do poważnych uszczupień w podatku VAT i akcyzowym. Ustawa ta ma na celu ograniczenie takich zjawisk, jak wyłudzenie nienależnych zwrotów podatku oraz nieopodatkowany obrót, poprzez obowiązkową rejestrację i monitorowanie przewozu tych towarów. Zbieranie danych o faktycznym przemieszczeniu towarów umożliwia powiązanie ich z obrotem fakturowym, co zwiększa wykrywalność oszustw podatkowych i pozwala skuteczniej im zapobiegać. System ten ma przeciwdziałać działalności zorganizowanych grup przestępczych wykorzystujących fałszywe faktury i nielegalny import, a także wyrównywać warunki konkurencji dla uczciwych przedsiębiorców⁷.

Mówiąc inaczej, ustawa SENT przewiduje narzędzia mające na celu ograniczenie szarej strefy i zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych. Służą temu m.in. kary pieniężne nakładane na uczestników tzw. łańcucha dostaw podlegającego systemowi monitorowania (tj. podmiot wysyłający, podmiot odbierający, przewoźnika oraz kierującego) za niedopełnienie obowiązku rejestracji, uzupełniania i aktualizacji wpisów. Wysokość kar uzależniona jest od rodzaju naruszenia oraz roli danego podmiotu w dokonywanym przewozie, co ma zniechęcać do nieprzestrzegania przepisów i skłaniać do rzetelnego wykonywania obowiązków związanych z monitorowaniem przewozu towarów wrażliwych (działanie dyscyplinujące i prewencyjne). Wszystko to każe uznać, że ustawa SENT w swej istocie stanowi regulację subsydiarną dla całego systemu podatkowego. Nie ma ona charakteru ustawy podatkowej, choć zawiera liczne odniesienia do przepisów podatkowych, w szczególności ustawy z dnia

⁶ J. Nowacki, *Odpowiednie stosowanie przepisów prawa*, „Państwo i Prawo” 1964, z. 3, s. 370–371.

⁷ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów z dnia 25 stycznia 2017 r. (druk nr 1244), opubl. <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1244> (19.04.2025).

6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁸ oraz ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁹. Odwołania te mają charakter pomocniczy – służą one do określenia zakresu przedmiotowego monitorowania oraz podmiotów obowiązanych do składania zgłoszeń.

Jak już zostało wskazane, głównym celem ustawy SENT nie jest nakładanie ani pobór podatków, lecz zwalczanie nadużyć i nieprawidłowości w obrocie wybranymi towarami, które mogą prowadzić do uszczupień podatkowych. Ustawa ta nie określa elementów konstrukcyjnych podatków (takich jak podmiot i przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania oraz stawka podatkowa, warunki oraz tryb płatności podatku), co uniemożliwia zakwalifikowanie jej do „ustaw podatkowych” w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p.¹⁰ Pogląd ten znajduje swoje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 18 września 2019 r. (II GSK 639/19, LEX nr 2783690) stwierdził kategorycznie, że „ustawa o monitorowaniu nie jest ustawą podatkową, brak jest podstaw do uznania, że postępowanie w przedmiocie nałożenia (...) kary pieniężnej na podstawie przepisów ustawy o monitorowaniu jest postępowaniem w sprawie obowiązku podatkowego”. Uzasadniając swoje stanowisko, Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił m.in. uwagę na fakt, iż w zakresie nieuregulowanym w ustawie SENT do kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. Natomiast do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, prze-

pisy Ordynacji podatkowej stosuje się wprost (art. 2 § 1 pkt 1 o.p.). Z tych samych względów również sama kontrola przewozu towarów podlegających monitorowaniu prowadzona w oparciu o przepisy ustawy SENT nie może być uznana za kontrolę podatkową. Jak podkreśla się w orzecznictwie sądów administracyjnych, „każda z tych kontroli wywołuje bowiem inne skutki i wiąże się z innymi obowiązkami, zarówno po stronie podmiotów kontrolowanych, jak i organów administracji”¹¹.

Dla porównania należy odnieść się do art. 165b o.p., który wprowadza instytucję przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania podatkowego. Zgodnie z § 1 tego przepisu w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości dotyczących wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Z literalnego brzmienia przywołanej regulacji wynika, że znajduje ona zastosowanie jedynie w stosunku do podatników (co ma swoje potwierdzenie również w treści art. 165b § 3 pkt 1 o.p.) i wyłącznie w odniesieniu do wszczęcia postępowań wymiarowych w podatkach, w których zobowiązanie podatkowe powstaje w następstwie doręczenia decyzji, jak też związanych z weryfikacją samoobliczenia podatku dokonanego przez podatnika, a także w sytuacji, gdy pomimo istnienia takiego obowiązku podatnik nie dokonał w ogóle samoobliczenia¹².

⁸ T.j. Dz.U. 2023, poz. 1542 ze zm.

⁹ T.j. Dz.U. 2024, poz. 361 ze zm.

¹⁰ Na temat zakresu zastosowania definicji legalnych zamieszczonych w Ordynacji podatkowej oraz przyjętego tam rozumienia określeń „ustawy podatkowe”, „przepisy prawa podatkowego” oraz „podatki” zob. M. Popławski [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. I: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 3, pkt 1–4 oraz przywołane tam orzecznictwo sądów administracyjnych.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2024 r., II GSK 1266/21, LEX nr 3793641.

¹² P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. II: *Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 165(b), pkt 2; *idem*, *Podstawowe zagadnienia proceduralnego prawa podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej – stosowane przez gminne organy podatkowe* [w:] *Wymiar i pobór podatków i opłat lokalnych*, red. M. Popławski, Białystok 2009, s. 180.

Należy również podkreślić, że omawiany przepis uzależnia wszczęcie postępowania podatkowego z urzędu od tego, czy kontrolowany – na skutek nieprawidłowości ujawnionych w trakcie kontroli podatkowej – złoży po zakończeniu tej kontroli deklarację podatkową lub korektę deklaracji¹³. Złożenie deklaracji, która w całości uwzględnia ujawnione nieprawidłowości, wyklucza możliwość wszczęcia postępowania podatkowego. Co istotne, przewidziany na gruncie art. 165b o.p. obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego warunkowany jest przez tożsamość przedmiotową kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Mówiąc inaczej, chodzi tu o wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie (przedmiocie), który był wcześniej przedmiotem kontroli podatkowej¹⁴. Jeśli zaś chodzi o sam termin wszczęcia postępowania podatkowego w takich sprawach, to ma on charakter terminu zawitego¹⁵. Oznacza to, że po jego wyekspirowaniu nie jest już możliwe wszczęcie postępowania podatkowego (odstępstwa w tym zakresie przewiduje art. 165b § 2 i 3 o.p.). Rozwiązanie to wzmacnia ochronę interesów podatników przed negatywnymi skutkami nieusprawiedliwionej zwłoki organów podatkowych we wszczęciu postępowania podatkowego, ale tylko wówczas, gdy kontrolowany nie godzi się ze stanowiskiem organu kontroli¹⁶. Jednocześnie wymusza ono na organach podatkowych jak najszybszą realizację w postępowaniu podatkowym ustaleń dokonanych w toku kontroli podatkowej.

Wszczęcie postępowania podatkowego w trybie art. 165b § 1 o.p. ma więc na celu załatwienie sprawy podatkowej poprzez usunięcie

ujawnionych w trakcie kontroli podatkowej nieprawidłowości, których strona nie usunęła przez późniejsze złożenie deklaracji lub korekty deklaracji. Wobec powyższego należy podzielić pogląd wyrażony w głosowanym wyroku, że art. 165b § 1 o.p. nie ma zastosowania w postępowaniach administracyjnych zmierzających do nałożenia kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy SENT, przepisy tych ustaw służą bowiem realizacji różnych celów. Słusznie więc wywiódł Naczelny Sąd Administracyjny w jednym z wcześniejszych swoich wyroków, że „[s]koro art. 165b o.p. określa skutek braku właściwej reakcji kontrolowanego na nieprawidłowości stwierdzone podczas kontroli podatkowej, a także realizuje inne cele niż ustawa o systemie monitorowania, to nie ma podstaw do zastosowania tego przepisu w postępowaniu dotyczącym wymierzenia kary pieniężnej na podstawie ustawy o systemie monitorowania. Wskazane różnice sprawiają zatem, że określony w art. 26 ust. 5 ustawy o systemie monitorowania obowiązek odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej w przypadku art. 165b o.p. będzie się wyrażał brakiem zastosowania tego przepisu w sprawie dotyczącej nałożenia kary za naruszenie przepisów ustawy o systemie monitorowania”¹⁷.

¹³ Postanowienie NSA z dnia 3 lipca 2023 r., II GPS 1/23, LEX nr 3577703.

¹⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 12 lutego 2025 r., III FSK 727/23, LEX nr 3844803; wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., I FSK 279/14, LEX nr 1661924.

¹⁵ B. Dauter, R. Hauser [w:] S. Babiarz, W. Gurba, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, R. Hauser, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 165(b).

¹⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2019 r., I FSK 322/17, LEX nr 2619994; wyrok NSA z dnia 16 lipca 2020 r., I FSK 1755/19, LEX nr 3045459.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2021 r., II GSK 1265/21, LEX nr 3336277. Pogląd taki został też wyrażony w wielu innych orzeczeniach NSA. Zob. np.: wyrok z dnia 18 listopada 2021 r., II GSK 1203/21, LEX nr 3286877; wyrok z dnia 7 grudnia 2021 r., II GSK 2186/21, LEX nr 3331542; wyrok z dnia 15 marca 2022 r., II GSK 111/22, LEX nr 3337907; wyrok z dnia 13 stycznia 2023 r., II GSK 497/22, LEX nr 3508050; wyrok z dnia 14 lutego 2023 r., II GSK 1000/22, LEX nr 3585297. Wskazana wyżej linia orzecznicza niedawno stała się jednolita i dominująca. We wcześniejszym orzecznictwie NSA często zajmował odmienne stanowisko, akceptując odpowiednie stosowanie art. 165b § 1 o.p. na podstawie art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS do decyzji wydawanych w konsekwencji kontroli przewozu towarów na podstawie ustawy SENT. Por. wyroki NSA: z dnia 4 listopada 2021 r., II GSK 1953/21, LEX nr 3264458; z dnia 24 listopada 2021 r., II GSK 1993/21, LEX nr 3284196; z dnia 16 grudnia 2021 r., II GSK 2364/21, LEX nr 3291074; z dnia 13 stycz-

2. Przesłanki odstąpienia od nałożenia
kar pieniężnych przewidzianych w art. 24
ust. 1–1b ustawy SENT

Artykuł 24 ustawy SENT w swej zasadniczej części (ust. 1–1b) określa wysokość administracyjnych kar pieniężnych nakładanych na podmioty obowiązane (tj. podmioty wysyłające, podmioty odbierające oraz przewoźników) za: niedopełnienie obowiązku aktualizacji danych zawartych w zgłoszeniu; zgłoszenie danych niezgodnych ze stanem faktycznym, innych niż dotyczące towaru; nieuzupełnienie zgłoszenia o wymagane informacje w oznaczonym terminie. Ustęp 2 tego artykułu przewiduje obligatoryjną przesłankę odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej za niedopełnienie obowiązku aktualizacji zgłoszenia. Zgodnie z jego dyspozycją naczelnik urzędu celno-skarbowego odstępuje od nałożenia kary pieniężnej za niewykonanie obowiązku, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy SENT, jeżeli jego niedopełnienie wynikało z niedostępności rejestru. Z kolei w myśl 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. Organ nakładający kary posiada identyczną możliwość w odniesieniu do pozostałych kar pieniężnych przewidzianych w ustawie SENT. W każdym przypadku decyzja o odstąpieniu od nałożenia kary pieniężnej musi być podejmowana z uwzględnieniem art. 26 ust. 3 ustawy SENT, który określa warunki odstąpienia od nałożenia kar pieniężnych, mając na uwadze konieczność zapewnienia zgodności z warunkami dopuszczalności udzielania pomocy państwa określonymi przepisami prawa Unii Europejskiej.

Wobec powyższego zgodzić się należy z opinią Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażoną w glosowanym orzeczeniu, że zgodnie z art. 24 ust. 3 ustawy SENT organ administracji publicznej, również z urzędu, obowiązany jest rozważyć możliwość odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej, jeżeli przemawia za tym ważny interes podmiotu wysyłającego, podmiotu odbierającego, podmiotu nabywającego albo przewoźnika lub interes publiczny, a wskazane przesłanki nie mogą być interpretowane zawężająco, wyłącznie przez pryzmat trudności ekonomicznych administrowanego czy też spodziewanych wpływów z tytułu nałożonych kar pieniężnych. Dokonując ich oceny, trzeba wziąć pod uwagę także cel ustawy, zasadę proporcjonalności stosowanych środków oraz okoliczności faktyczne danej sprawy. Odnosząc się do tego poglądu, należy wskazać, że określone w art. 24 ust. 3 ustawy SENT kompetencje organu administracji oparto na normatywnej konstrukcji uznania administracyjnego, bowiem we wskazanej w nim sytuacji „organ może odstąpić od nałożenia kary pieniężnej”, natomiast dyrektywy skorzystania z tej kompetencji zostały opisane z wykorzystaniem takich pojęć, jak: „przypadek uzasadniony”, „ważny interes przewoźnika”, „interes publiczny”, co prowadzi do konstatacji, że na etapie stosowania przedmiotowego przepisu pozostawiono organom pewien luz decyzyjny. Przywołany przepis nie tworzy jednak podstaw do tego, aby znaczenie użytych w jego treści pojęć nieostrych (jak pojęcie „ważny interes przewoźnika”) ograniczać do sytuacji nadzwyczajnych czy też wyłącznie do jego kondycji finansowej, co nie oznacza, że okoliczność tego rodzaju może być pomijana. Nie byłoby też uzasadnione, aby użyte na gruncie art. 24 ust. 3 ustawy SENT pojęcie „interes publiczny” rekonstruować w podobny sposób, jak czyni się to w orzecznictwie sądowym w odniesieniu do instytucji ustanowionych w art. 67a i art. 67b o.p., bowiem w relacji do przedmiotu, celów i funkcji regulacji podatkowych zdecydowanie inny jest przedmiot regulacji ustawy o SENT oraz jej cele, a co za tym idzie – cele oraz funkcje regu-

nia 2022 r., II GSK 1196/21, LEX nr 3318931; z dnia 3 marca 2022 r., II GSK 35/22, LEX nr 3330713.

lacji wprowadzających sankcje administracyjne, które z całą pewnością nie realizują również celu fiskalnego.

Przepis art. 24 ust. 3 ustawy SENT nie realizuje funkcji właściwych dla regulacji daninowych, lecz służy zabezpieczeniu interesu publicznego rozumianego w kategoriach skuteczności systemu monitorowania przewozu towarów oraz zapewnienia zgodności działania podmiotów gospodarczych z przepisami prawa administracyjnego. Sankcja pieniężna, do której odnosi się ten przepis, jest środkiem o charakterze prewencyjno-represyjnym, a nie restytucyjnym czy daninowym. Tym samym wykładnia pojęcia „interes publiczny” w kontekście ustawy SENT nie może być dokonywana przez prostą analogię do regulacji podatkowych, lecz winna uwzględniać autonomiczny charakter tej instytucji, cel ustawy oraz zasadę proporcjonalności sankcji administracyjnych. Oznacza to, że organ, stosując uznanie administracyjne przewidziane w art. 24 ust. 3 ustawy SENT, zobowiązany jest do dokonania szerszej, funkcjonalnej analizy kontekstu sprawy, w tym m.in. wpływu sankcji na zgodność działań podmiotu z celem regulacji, a nie wyłącznie na jego sytuację majątkową. Tym samym choć formalnie identyczne w treści, przesłanki uznania administracyjnego przewidziane w ustawie SENT i Ordynacji podatkowej wymagają odmiennych metod rekonstrukcji normatywnej ze względu na istotnie różne funkcje i cele regulacji prawnych, których są elementem¹⁸.

Ponadto jak wynika z opisu faktycznego sprawy, przedmiotowa nieprawidłowość polegała wyłącznie na podaniu w zgłoszeniu SENT danych niezgodnych ze stanem faktycznym w zakresie numeru dokumentu przewozowego. Mając na względzie, że w toku kontroli nie stwierdzono żadnych innych niezgodności, które mogłyby istotnie utrudniać czy niweczyć realizację celów ustawy SENT, Naczelny Sąd

Administracyjny słusznie przyjął, że do zbioru stanów faktycznych objętych zakresem normowania art. 24 ust. 3 ustawy SENT należy również zaliczyć wskazaną wyżej okoliczność. Interpretacja treści rzeczonego przepisu powinna być dokonywana z uwzględnieniem celu regulacji ustawowej oraz zasady proporcjonalności reakcji administracyjnoprawnej, należy mieć bowiem na względzie, że ocena celowości nałożenia kary administracyjnej, podobnie jak ocena interesu publicznego w odstąpieniu od jej nałożenia, musi uwzględniać odpowiednio szeroką perspektywę. Przeciwnie podejście może prowadzić do błędnej wykładni przedmiotowego przepisu, a w konsekwencji do niewłaściwego jego zastosowania. Za słuszny należy więc uznać też pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż za odstąpieniem od nałożenia kar pieniężnych w takich przypadkach przemawia również zasada proporcjonalności wynikająca z art. 12 ustawy z dnia 6 marca 2018 roku – Prawo przedsiębiorców¹⁹. Przepis ten nakłada na organ obowiązek prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie przedsiębiorców do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania²⁰.

Jak słusznie wskazuje się w doktrynie, art. 12 Prawa przedsiębiorców nie stanowi jedynie postulatu etycznego czy deklaracji intencyjnej, lecz konkretyzuje fundamentalną zasadę demokratycznego państwa prawnego, nakładając na organy administracji publicznej obowiązek dokonywania ocen prawnych z uwzględnieniem

¹⁹ T.j. Dz.U. 2024, poz. 236.

²⁰ Przepis ten stanowi bezpośrednie przeniesienie na grunt Prawa przedsiębiorców regulacji art. 8 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. 2024, poz. 572). Por. też wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r. (I OSK 2283/17, LEX nr 2467800), w którym stwierdził on: „Zawarta w art. 8 k.p.a. zasada pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa określa wyraźnie to, co *implicite* jest zawarte w zasadzie praworządności. Z zasady wyrażonej w art. 8 k.p.a. wynika wymóg praworządnego i sprawiedliwego prowadzenia postępowania i rozstrzygnięcia sprawy przez organ administracji publicznej, co jest zasadniczą treścią zasady praworządności”.

¹⁸ Por. G. Musolf [w:] *Ustawa o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów. Realizacja obowiązków w systemie SENT. Komentarz*, LEX/el. 2021, art. 21, pkt 8–10 i analizowane tam orzecznictwo.

interesu adresata normy oraz relacji między celem regulacji a stopniem ingerencji w sferę jego praw i wolności²¹. Zasada proporcjonalności, jako jedna z osi konstrukcyjnych tej regulacji, wymaga, by działania organów były adekwatne do okoliczności faktycznych danej sprawy. W świetle tego należy uznać, że nałożenie kary administracyjnej za uchybienie formalne, niemające wpływu na realizację celów ustawy SENT – jak miało to miejsce w omawianym przypadku – pozostawałoby w rażącej sprzeczności z dyrektywami wynikającymi z art. 12 Prawa przedsiębiorców. Co więcej, budowanie zaufania do organów władzy publicznej wymaga, aby te nie wykorzystywały przepisów sankcyjnych w sposób automatyczny i bezrefleksyjny, lecz każdorazowo dokonywały oceny całokształtu okoliczności sprawy z uwzględnieniem racjonalności reakcji administracyjnej. W przeciwnym razie działania takie mogą prowadzić nie tylko do naruszenia zasady proporcjonalności, ale mogą także godzić w autorytet całego porządku prawnego, niwecząc przy tym cel, jakim jest zapewnienie przewidywalności i stabilności otoczenia prawnego przedsiębiorców.

Podsumowanie

Analiza wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2024 r. (II GSK

²¹ Por. P. Tracz [w:] *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, red. A. Pietrzak, LEX/el. 2019, art. 12, pkt 1 i 2 oraz przywołana tam literatura.

1280/21) prowadzi do wniosku, że przyjęta przez sąd wykładnia przepisów ustawy SENT oraz ich relacji do przepisów Ordynacji podatkowej jest trafna zarówno z perspektywy systemowej, jak i funkcjonalnej. Sąd trafnie odrzucił możliwość stosowania art. 165b § 1 o.p. w postępowaniach administracyjnych zmierzających do nałożenia administracyjnej kary pieniężnej za naruszenie obowiązków związanych z drogowym i kolejowym przewozem towarów oraz z obrotem paliwami opałowymi. Zasadnie wskazano, że przepisy te realizują odmienne cele normatywne.

Na aprobatę zasługuje też wykładnia art. 24 ust. 3 ustawy SENT. Naczelnny Sąd Administracyjny słusznie przyjął, że przewidziane w tym przepisie przesłanki odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej nie powinny być oceniane wyłącznie przez pryzmat trudności ekonomicznych podmiotu odpowiedzialnego czy też fiskalnych skutków decyzji administracyjnych. Ich interpretacja powinna uwzględniać całokształt okoliczności sprawy, cel ustawy oraz aksjologię zasad proporcjonalności i sprawiedliwości materialnej. Takie podejście umożliwia bardziej elastyczne i sprawiedliwe rozstrzyganie spraw, ograniczając ryzyko automatyzmu decyzyjnego i wzmacniając zaufanie do administracji publicznej.

Głosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego może stanowić istotny punkt odniesienia zarówno w praktyce urzędniczej, jak i sądowej w zakresie interpretacji i stosowania przepisów sankcjonujących ustawy SENT.

Abstract

Limitation period for initiating proceedings and grounds for refraining from imposing a fine under the SENT Act – commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 5 September 2024, II GSK 1280/21

Keywords: SENT Act; Tax Ordinance Act; limitation period; appropriate application of regulations; administrative fine; refraining from imposing a monetary fine

The commentary is of an approving nature and concerns the judgment of the Supreme Administrative Court of 5 September 2024 (II GSK 1280/21), in which the Court made important interpretative findings regarding the application of the Act of 9 March 2017 on the Road and Rail Transport Monitoring System and the Trade in Heating Fuels (the SENT Act).

The author approves of the Court's position that Art. 165b § 1 of the Tax Ordinance does not apply in administrative proceedings aimed at imposing a fine for violations of the SENT Act. The Court rightly emphasized that the provisions of these statutes serve different purposes. The commentary also supports the interpretation of Art. 24(3) of the SENT Act, as presented by the Supreme Administrative Court, which sets out the grounds for refraining from imposing a financial penalty. The author highlights the soundness of the Court's reasoning, which holds that these grounds should not be interpreted narrowly, solely through the lens of the economic hardship of the regulated entity or the anticipated revenue from fines. Their assessment must also take into account the purpose of the Act, the nature of the legal violation, the principle of proportionality of the measures applied, and all the factual circumstances of the case. This commentary is intended as a contribution to the ongoing discussion on the application of administrative fines under the SENT Act.

Bibliografia

Literatura

- Babiarz S., Gurba W., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Olesińska A., Rudowski J., Dauter B., Hauser R., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024.
- Musolf G., *Ustawa o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów. Realizacja obowiązków w systemie SENT. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Nowacki J., *Odpowiednie stosowanie przepisów prawa*, „Państwo i Prawo” 1964, z. 3.
- Ordynacja podatkowa*, t. I: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024.
- Ordynacja podatkowa*, t. II: *Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024.
- Pietrasz P., *Podstawowe zagadnienia proceduralnego prawa podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej – stosowane przez gminne organy podatkowe [w:] Wymiar i pobór podatków i opłat lokalnych*, red. M. Popławski, Białystok 2009.
- Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, red. A. Pietrzak, LEX/el. 2019.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. 2024, poz. 572).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2025, poz. 111).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2024, poz. 361 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1542 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (t.j. Dz.U. 2024, poz. 1218).
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. 2024, poz. 236).

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., I FSK 279/14, LEX nr 1661924.
- Wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r., I OSK 2283/17, LEX nr 2467800.
- Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2019 r., I FSK 322/17, LEX nr 2619994.
- Wyrok NSA z dnia 16 lipca 2020 r., I FSK 1755/19, LEX nr 3045459.
- Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II GSK 1953/21, LEX nr 3264458.
- Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2021 r., II GSK 1203/21, LEX nr 3286877.
- Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2021 r., II GSK 1265/21, LEX nr 3336277.
- Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2021 r., II GSK 1993/21, LEX nr 3284196.
- Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2021 r., II GSK 2186/21, LEX nr 3331542.

Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2021 r., II GSK 2364/21, LEX nr 3291074.
Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., II GSK 1196/21, LEX nr 3318931.
Wyrok NSA z dnia 3 marca 2022 r., II GSK 35/22, LEX nr 3330713.
Wyrok NSA z dnia 15 marca 2022 r., II GSK 111/22, LEX nr 3337907.
Uchwała NSA z dnia 25 kwietnia 2022 r., II FPS 1/22, LEX nr 3340571.
Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2023 r., II GSK 497/22, LEX nr 3508050.
Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2023 r., II GSK 1000/22, LEX nr 3585297.
Postanowienie NSA z dnia 3 lipca 2023 r., II GPS 1/23, LEX nr 3577703.
Wyrok NSA z dnia 5 września 2024 r., II GSK 1280/21, LEX nr 3756107.
Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2024 r., II GSK 1266/21, LEX nr 3793641.
Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2025 r., III FSK 727/23, LEX nr 3844803.

Inne

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów z dnia 25 stycznia 2017 r. (druk nr 1244), <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1244> (19.04.2025).