

System monitorowania przewozu drogowego i kolejowego niektórych towarów (SENT) – eksplikacja *de lege lata*

Streszczenie

Niniejsza publikacja przybliży aktualny stan prawny w obszarze wykorzystywania jednego z wielu informatycznych narzędzi służących do uszczelniania systemu podatkowego, jakim jest system monitorowania przewozu drogowego i kolejowego niektórych towarów, zwany systemem SENT. W opracowaniu przedstawiono główne założenia przepisów ustawy, w tym obowiązki uczestników obrotu „towarami wrażliwymi” oraz uprawnienia kontrolne organów Krajowej Administracji Skarbowej.

Szczegółowej ocenie poddano standardy systemu monitorowania drogowego, jego wymogi techniczne, charakterystykę, a także wskazano na kluczową rolę, jaką odgrywa on obecnie w polskim systemie podatkowym.

Nie pominięto również zagadnień związanych z odpowiedzialnością karną, jaką ponoszą podmioty zobowiązane za niewywiązywanie się z obowiązków wynikających z wymogów stosowania omawianej ustawy.

Słowa kluczowe: prawo, prawo gospodarcze, bezpieczeństwo finansowe, uszczelnianie systemu podatkowego, kontrola, narzędzia informatyczne, sankcje

Wstęp

W ostatnich latach w zasadzie przywykliśmy już do dynamicznych zmian, jakie dokonywane są w obszarze prawa gospodarczego, a w szczególności prawa podatkowego, których głównym i podstawowym celem jest zdecydowanie zwalczanie przestępstw gospodarczych oraz w znacznej mierze przeciwdziałanie unikania opodatkowania¹ i uchylania się od opodatkowania².

¹ Szerzej o tym B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 73 i nast.

² Szerzej o tym M. Tomaszewska, D. Zawadzka, *Uchylanie się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług – identyfikacja przyczyn zjawiska w Polsce oraz określenie skutków jego występowania*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3 (87), cz. 2, s. 41 i n.

Zwalczanie tych negatywnych i niebezpiecznych dla bezpieczeństwa finansowego państwa zjawisk społecznych ma swój wymiar legislacyjny i odbywa się poprzez wprowadzanie do systemu prawnego istotnych narzędzi i mechanizmów, które są w pełni wykorzystywane przez organy Krajowej Administracji Skarbowej. Zalicza się do nich m.in. mechanizm odwróconego obciążenia³ (ang. *reverse charge*), raportowanie w formie plików JPK⁴, mechanizmu podzielonej płatności⁵ (ang. *split payment*) czy też System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR)⁶.

Należy przy tym zauważyć, że w praktyce działalność legislatora ma – w kontekście potrzeby zapobiegania unikania opodatkowania – zarówno charakter „prewencyjny”, jak i naprawczy. To pierwsze polega na wyeliminowaniu z góry przewidywalnych możliwości unikania opodatkowania: to drugie polega na usuwaniu z systemu prawa podatkowego zidentyfikowanych już w czasie obowiązywania luk umożliwiających unikanie opodatkowania. Pojawią się to jednak co najmniej dwa problemy. Pierwszy to niemożliwość przewidzenia wszystkich potencjalnych zachowań podatnika *ex ante*, drugi to nieunikniony upływ czasu między identyfikacją luki w systemie opodatkowania a momentem jej zamknięcia przez stosowną zmianę w prawie⁷.

Nie bez znaczenia jest przy tym fakt, że przepisy prawa muszą podlegać ewolucji i zmierzać w kierunku ograniczenia szarej strefy oraz uszczelniania systemu podatkowego.

Powyższe oznacza, że aby prawidłowo i w sposób kompleksowy zapobiegać negatywnym zjawiskom wywoływanym przez nieuczciwych uczestników obrotu gospodarczego, przeciwdziałać nieuczciwej konkurencji, narzędzia kontrolne powinny mieć różnorodny charakter, a przy tym powinny być wykorzystywane na różnych zdefiniowanych poziomach zagrożeń (obszarach ryzyka).

³ Odwrotne obciążenie polega na przerzuceniu obowiązku rozliczenia podatku VAT ze sprzedawcy na nabywcę. Listę towarów i usług, co do których ma zastosowanie procedura odwrotnego obciążenia, zawiera załącznik nr 11 i 14 do ustawy z dnia o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U z 2018 r., poz. 2174 ze zm.), dalej u.VAT.

⁴ Jednolity Plik Kontrolny (ang. *Standard Audit File-Tax – SAF-T*) to zbiór danych, tworzonym z systemów informatycznych podatnika VAT poprzez bezpośredni eksport danych, zawierających informacje o operacjach gospodarczych za dany okres, w ustandaryzowanym układzie i formie (schemat XML) umożliwiający jego łatwe przetwarzanie.

⁵ Istotą tego mechanizmu jest dokonanie przez podatnika podatku VAT, który otrzymał fakturę, zapłaty kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury na tzw. rachunek VAT, a drugi strumień płatności jest zapłatą na rachunek bankowy albo na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z tej otrzymanej faktury.

⁶ Jest to system teleinformatyczny izby rozliczeniowej służący do przetwarzania według określonych algorytmów danych przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w celu ustalenia wskaźnika ryzyka wykorzystywania sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych, zwłaszcza w zakresie podatku VAT.

⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, op. cit., s. 77-78.

Z dotychczasowej działalności podmiotów gospodarczych, jak i skali zagrożeń wynika, że do obszarów tych należy m.in. obrót paliwami płynnymi, alkoholem skażonym oraz suszem tytoniowym. Powyższe towary zostały zdiagnozowane jako „towary wrażliwe”⁸, bowiem skala nadużyć z nimi związanych skutkuje znacznymi uszczupleniami w kluczowych dla budżetu państwa podatkach, tj. podatku od towarów i usług (dalej: VAT) oraz podatku akcyzowym.

Przy czym bardzo istotne jest założenie, że uszczelnianie systemu podatkowego przynosi większe korzyści, gdy obrót fakturami VAT jest powiązany z kontrolą faktycznego przemieszczania towarów, a wspomóc to może zdecydowanie sprawnie działający system teleinformatyczny.

Co więcej rozwiązania oparte na systemach i analizach teleinformatycznych stosowane już przy przywozie, wywozie oraz tranzycie towarów są bardzo skuteczne, a elektroniczne systemy nadzoru przemieszczania towarów, takie jak np. NCTS⁹, EMCS¹⁰, dają podstawę do przyjęcia kolejnego rozwiązania prawnego, które jest w pełni skomputeryzowane.

Stąd też, jednym z narzędzi kontrolnych, którego celem jest również walka z nieuczciwymi podmiotami dokonującymi nielegalnego obrotu m.in. wyżej wymienionymi towarami, jest system monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów (SENT), stanowiący kolejny krok w postępie technologicznym polskiej administracji skarbowej.

Celem niniejszej publikacji jest analiza aktualnie obowiązujących uregulowań prawnych w powołanym wyżej zakresie oraz ocena ich skuteczności w walce z nieuczciwymi podmiotami gospodarczymi.

W publikacji jako metody badawcze zastosowano na etapie analizy literatury oraz źródeł prawa podatkowego metodę porównań oraz metodę dedukcji.

1. Podstawowe założenia i cele systemu SENT

Założenia systemu monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów zostały ukierunkowane na zwalczanie nadużyć gospodarczych, wzmacnianie uczciwej konkurencji, a w konsekwencji uszczelnianie systemu podatkowego oraz wyeliminowania nierejestrowanych transakcji handlowych.

⁸ Szerzej na temat „towarów wrażliwych” odnoszę się w części 3 opracowania.

⁹ NCTS (ang. *New Computerised Transit System*) to system informatyczny obsługujący wspólnotową procedurę tranzytu na terenie Unii Europejskiej oraz wspólną procedurę tranzytową – WPT.

¹⁰ EMCS (ang. *Excise Movement Control System*) to komputerowy system wykorzystywany do przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (bez zapłaconego podatku akcyzowego), w obrocie krajowym jak również wewnątrzspółnotowym oraz w ramach eksportu i importu.

Wprowadzone regulacje prawne są w swoim założeniu komplementarne dla tzw. pakietu paliwowego przyjętego ustawą z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹¹ i ostatecznie znalazły swój wyraz w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów¹² (dalej: ustawa). Dodatkowo stanowią regulację subsydiarną dla całego systemu podatkowego.

Wprowadzone regulacje prawne będące narzędziem uszczelniania systemu podatkowego stanowią w swojej istocie zespół zasad i zachowań (obowiązki) uczestników obrotu „towarami wrażliwymi” (zgłoszenie i aktualizacja przewozu), składających się na tzw. „system monitorowania przewozu” (rejestr SENT).

SENT jest systemem teleinformatycznym (rejestrze zgłoszeń) prowadzonym w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne¹³, stworzonym specjalnie na potrzeby realizacji ustawy, dzięki któremu możliwa jest natychmiastowa wysyłka wymaganych ustawą danych, a także ich uzupełnianie i aktualizacja. Dostęp do SENT ma miejsce za pośrednictwem usługi e-Przewóz¹⁴ na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC)¹⁵. Rejestr prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej¹⁶ (dalej: Szef KAS), który jest administratorem danych przetwarzanych w tym rejestrze.

Ponadto, dla skuteczniejszego funkcjonowania i lepszego monitorowania trasy przewozu towarów wskazanych w ustawie, system wspierany jest poprzez dane geolokalizacyjne, przy użyciu telekomunikacyjnego urządzenia końcowego (lokalizatora), wykorzystujące technologie pozycjonowania satelitarnego i transmisji danych (SENT-GEO), na którym zainstalowano oprogramowanie udostępnione przez Szefa KAS¹⁷.

Zauważyć należy, że zarówno elektroniczny system rejestracji, jak i bieżące lokalizowanie środków transportu¹⁸, dają niemal pewność, że środki te nie zostaną

¹¹ T.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1052 ze zm.

¹² T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 708 ze zm.

¹³ T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 570 ze zm.

¹⁴ <https://puesc.gov.pl/web/puesc/e-przewoz> [dostęp: 14.01.2019].

¹⁵ <https://puesc.gov.pl/> [dostęp: 14.01.2019]. PUESC to portal utworzony w ramach projektu – Europejskiego Informacyjnego Portalu Celnego – ECIP (ang. *European Customs Information Portal*) oraz Pojedynczego Elektronicznego Punktu Dostępu – SEAP (ang. *Single Electronic Access Point*), jednego z projektów „Programu e-Cło” w ramach 7. Osi Projektu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka.

¹⁶ Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem w rozumieniu ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 508 ze zm.).

¹⁷ Zob. art. 2 pkt 2a i 15a ustawy.

¹⁸ Są to pojazdy samochodowe lub zespół pojazdów składający się z pojazdu samochodowego oraz przyczepy lub naczepy w rozumieniu ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1990 ze zm.) oraz pojazdy kolejowe bez napędu w rozumieniu Ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2117 ze zm.).

wykorzystane do transportu towarów nieewidencjonowanych w sprzedaży opodatkowanej podatkiem VAT.

Tym samym zapisy, ujęte w fakturach VAT, rejestrach i księgach, odpowiadać powinny rzeczywiście przeprowadzonym operacjom gospodarczym.

System SENT jest tym samym nowoczesnym narzędziem kontrolnym, prowadzonym w systemie teleinformatycznym wspieranym przez środki techniczne, takie jak rejestr zgłoszeń wraz z modułem gromadzącym i przetwarzającym dane geolokalizacyjne, lokalizator i zewnętrzny system lokalizacji, obejmujące współrzędne geograficzne dotyczące położenia środka transportu, jego prędkość, datę i godzinę pozyskania tych współrzędnych, azymut środka transportu, błąd przekazywania danych satelitarnych, a także numer lokalizatora albo numer urządzenia oraz dotyczące przeprowadzonych kontroli¹⁹.

Jego celem jest gromadzenie i przetwarzanie danych, a w konsekwencji zapewnienie bezpieczeństwa publicznego, w tym obrotu gospodarczego poprzez stałe monitorowanie transakcji przewozu „towarów wrażliwych”, których przemieszczanie odbywa się środkiem transportu po drodze publicznej albo krajowej sieci kolejowej. Jest tym samym czymś więcej niż aktualnie funkcjonujący system poboru opłat za przejazd po drogach płatnych – viaTOLL²⁰.

Warto przy tym zauważyć, że Polska jest jednym z kilku krajów w Unii Europejskiej, które wprowadziły taki nowoczesny system monitorowania transportu poszczególnych towarów. Podobne rozwiązania od 2015 r. stosowane są również na Węgrzech, gdzie funkcjonuje Elektroniczny Drogowy System Kontroli Drogowego Przewozu Towarowego (EKAER).

W Republice Federalnej Niemiec systemem monitorowania objęto tranzyt kawy palonej, zmielonej lub rozpuszczalnej, polegający na rejestracji jej przewozu sprowadzanej z innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej albo państwa trzeciego.

System kontroli przewozu towarów od 2013 r. wykorzystuje także Portugalia, gdzie wprowadzono nowe zasady transportowe dotyczące obowiązku powiadamiania portugalskiego urzędu podatkowego i celnego (*Autoridade Tributária e Aduaneira – AT*) o dokonywanych przewozach towarów i informacji o ich załadunku.

¹⁹ M. Stefanowicz-Wasilewska, *Kary za naruszenie przepisów pakietu paliwowego*, „Gazeta Podatkowa” z 18.02.2019 r., nr 14., s. 18.

²⁰ System poboru opłat elektronicznych w Polsce został uregulowany w ustawie z dnia 21.03.1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 460 ze zm.).

2. Podmioty systemu SENT

Zakresem podmiotowym omawianej regulacji prawnej zostali objęci uczestnicy obrotu „towarami wrażliwymi” jako podmioty zobowiązane do wywiązywania się z postanowień ustawy, a także organy administracji publicznej jako podmioty kontrolujące oraz uprawnione do zatrzymania i przechowywania towaru w przypadkach poważnych naruszeń ustawy.

Istotą ustawy jest przede wszystkim monitorowanie legalnego przemieszczania towarów w transporcie drogowym i kolejowym, stąd też podmiotami zobowiązanymi w ramach systemu SENT są przede wszystkim przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą w zakresie dostawy „towarów wrażliwych” (nadawcy towarów lub podmioty wysyłające), dokonujący wysyłki towaru będącego przedmiotem przewozu.

Innymi podmiotami uczestniczącymi w systemie SENT są także:

- odbiorca towarów prowadzący działalność gospodarczą, do którego ma być dostarczony towar będący przedmiotem przewozu;
- podmiot odbierający, również prowadzący działalność gospodarczą;
- podmiot dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów lub nabycia towarów w przypadku dostawy towarów w rozumieniu u.VAT.

Istotną rolę w systemie SENT przypisać należy także przewoźnikom, tj. podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie przewozu towarów, wykonującym zarówno usługi transportowe, jak i usługi spedycyjne. Z uwagi na to, że cały system monitorowania oparty jest na drogowym i kolejowym przemieszczaniu towarów, stąd też wskazani przewoźnicy wraz z posiadany taborem transportowym podlegają szczególnej weryfikacji organów kontroli zarówno co do samego procesu przemieszczania towarów, jak i zgodnego z nim zarejestrowania danych w systemie SENT, co do identyfikacji środka transportu oraz rodzaju i ilości przewożonego towaru.

Dlatego też konieczne było udzielenie ustawowych kompetencji organom, które zostały zobowiązane do bieżącego przeprowadzania kontroli w przedmiocie stosowania przepisów ustawy.

Zauważyć przy tym należy, że system SENT to nie tylko interaktywne narzędzie informatyczne służące do ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych, identyfikujących legalny transport „towarów wrażliwych”, lecz także zespół fizycznych zachowań związanych z ich weryfikowaniem. Weryfikowanie to dokonywane jest przez uprawnione organy i jest kontrolą zgodności wprowadzonych w systemie danych

w zakresie określonej ilości tego samego rodzaju towaru albo określonych ilości różnych rodzajów towarów przewożonych, a tym, co i w jakiej ilości jest przewożone w zidentyfikowanym środku transportu (pojeździe samochodowym lub kolejowym).

Kontrola przewozu towarów polega tym samym na sprawdzeniu przestrzegania obowiązków w zakresie odpowiednio:

- dokonywania, uzupełniania i aktualizacji zgłoszenia;
- zgodności danych zawartych w zgłoszeniu ze stanem faktycznym;
- posiadania numeru referencyjnego²¹;
- przekazywania aktualnych danych geolokalizacyjnych środka transportu.

Organem właściwym w przedmiocie przeprowadzenia weryfikacji zgłaszanych danych jest Szef KAS. Ponadto prowadzi on tzw. analizę ryzyka wystąpienia naruszeń przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku VAT lub podatku akcyzowego, związanego z przewozem towarów, dotyczącą zasadności objęcia określonego towaru systemem monitorowania przewozu, uwzględniając skalę lub częstotliwość obrotu tymi towarami, lub skalę uszczupień tych podatków.

Faktyczną kontrolę przewozu towarów przeprowadzają natomiast funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej. Przy czym wskazać należy, że kontrolę przewozu towarów mogą również przeprowadzać inne organy i służby, które dokonują tego przy wykonywaniu swoich ustawowych zadań, a mianowicie funkcjonariusze Policji, funkcjonariusze Straży Granicznej oraz inspektorzy Inspekcji Transportu Drogowego.

Zostali oni również uprawnieni do nakładania i pobierania grzywny w drodze mandatu karnego za niedopełnienie niektórych obowiązków wymaganych przepisami omawianej ustawy, o czym nieco szerzej w dalszej części opracowania.

Ustawodawca udzielił również istotnych uprawnień w przedmiocie stosowania przepisów ustawy organowi Krajowej Administracji Skarbowej, a mianowicie Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej. Jest on organem właściwym w zakresie miejsca przeznaczonego do przechowywania lub strzeżenia środka transportu wraz z towarem albo samego towaru w związku z zatrzymanym środkiem transportu wraz z towarem.

Uprawnienie to jest konsekwencją ustaleń poczynionych w trakcie kontroli przewozu towarów, podczas których ujawniono niedokonanie zgłoszenia przewozu oraz nie przedstawiono przez kierującego zarówno numeru referencyjnego dla dokonywanego przewozu towaru, jak i transportu bez dokonania zgłoszenia Głównemu Inspektorowi Farmaceutycznemu.

²¹ Poprzez dokonanie zgłoszenia w systemie SENT uzyskuje się zindywidualizowany numer przypisany do określonego transportu i jest on ważny przez 10 dni od jego nadania.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej właściwy dla wyznaczonego miejsca, do którego został skierowany lub usunięty środek transportu wraz z towarem, jest uprawniony do określania w drodze postanowienia opłat za usunięcie, strzeżenie i przechowywanie środka transportu lub towaru w wyznaczonym miejscu, obciążające osoby obowiązane do ich poniesienia oraz termin i sposób ich uiszczenia. Z tym że wysokość tych opłat została określona w ustawie poprzez wyrażenie ich w postaci stawek maksymalnych, które są uzależnione od dopuszczalnej masy całkowitej pojazdu, a w przypadku towaru od ich kubatury.

3. Towary objęte monitorowaniem – „towary wrażliwe”

Istotne z punktu założeń omawianej regulacji, poza określeniem zakresu podmiotowego ustawy, jest przedstawienie towarów, których system monitorowania SENT dotyczy. To w oparciu o konkretne towary, uznawane jako „towary wrażliwe”, funkcjonuje ten mechanizm monitorowania czy też narzędzie kontrolne, które klasyfikowane jest do instrumentów uszczelniania systemu podatkowego czy też szerzej, zapewniania bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

W komentowanej ustawie ustawodawca, klasyfikując poszczególne towary do systemu monitorowania drogowego i kolejowego, posłużył się tzw. Nomenklaturą Scaloną (CN – ang: *combined nomenclature*), o której stanowi art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym²², zgodny z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej²³.

Systemem SENT zostały objęte następujące towary, których masa brutto przesyłek objętych pozycjami CN przekracza 500 kg lub ich objętość przekracza 500 litrów:

- alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu 80% obj. lub większej; alkohol etylowy i pozostałe wyroby alkoholowe, o dowolnej mocy, skażone – CN 2207;
- oleje i pozostałe produkty destylacji wysokotemperaturowej smoły węglowej; podobne produkty, w których masa składników aromatycznych jest większa niż składników niearomatycznych – CN 2707;
- oleje ropy naftowej i oleje otrzymywane z minerałów bitumicznych, inne niż surowe; preparaty gdzie indziej niewymienione ani niewłączone,

²² T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 43, ze zm.

²³ Dz.Urz. WE L 256 z 07.09.1987 r., str. 1, ze zm.

- zawierające 70% masy lub więcej olejów ropy naftowej lub olejów otrzymanych z minerałów bitumicznych, których te oleje stanowią składniki zasadnicze preparatów; oleje odpadowe – CN 2710;
- alkohole alifatyczne i ich fluorowcowane, sulfonowane, nitrowane lub nitrozowane pochodne, np. alkohol metylowy, alkohol propylowy, alkohol izopropylowy, alkohol butylowy, sorbitol, glikol, gliceryna, z wyłączeniem opakowań jednostkowych nie większych niż 11 litrów – CN 2905;
 - kwasy polikarboksylowe, ich bezwodniki, halogenki, nadtlenki i nadtlenokwasy; ich fluorowcowane, sulfonowane, nitrowane lub nitrozowane pochodne – CN 2917;
 - preparaty smarowe (włącznie z cieczami chłodząco-smarującymi, preparatami do rozluźniania śrub i nakrętek, preparatami przeciwrzdzewnymi i antykorozyjnymi, preparatami zapobiegającymi przyleganiu do formy opartymi na smarach); preparaty w rodzaju stosowanych do natłuszczenia materiałów włókienniczych, skóry wyprawionej, skór futerkowych lub pozostałych materiałów, z wyłączeniem preparatów zawierających jako składnik zasadniczy 70% masy lub więcej olejów ropy naftowej lub olejów otrzymanych z minerałów bitumicznych, z wyłączeniem opakowań jednostkowych nie większych niż 16 litrów – CN 3403;
 - środki przeciwstukowe; inhibitory utleniania; inhibitory tworzenia się żywic; dodatki zwiększające lepkość; preparaty antykorozyjne; pozostałe preparaty dodawane do olejów mineralnych (włącznie z benzyną) lub do innych cieczy, stosowanych do tych samych celów, co oleje mineralne, z wyłączeniem opakowań jednostkowych nie większych niż 16 litrów – CN 3811;
 - zawierające alkohol etylowy – organiczne złożone rozpuszczalniki i rozcieńczalniki gdzie indziej niewymienione ani niewłączone; gotowe zmywacze farb i lakierów – CN 3814;
 - zawierające alkohol etylowy – środki zapobiegające zamarzaniu i gotowe płyny przeciwoblodzeniowe, z wyłączeniem opakowań jednostkowych nie większych niż 16 litrów – CN 3820;
 - gotowe spoiwa do form odlewniczych lub rdzeni; produkty chemiczne i preparaty przemysłu chemicznego lub przemysłów pokrewnych (włączając te składające się z mieszanin produktów naturalnych) gdzie indziej niewymienione ani niewłączone, np. oleje fuzlowe powstające jako produkt uboczny przy produkcji alkoholu etylowego – CN 3824;

- biodiesel i jego mieszaniny niezawierające lub zawierające mniej niż 70% masy olejów ropy naftowej lub olejów otrzymany z minerałów bitumicznych – CN 3826.

Ponadto, niezależnie od ilości przewożonego towaru, zakresem monitorowania objęto również:

- susz tytoniowy nieoznaczony znakami akcyzy;
- produkty lecznicze, środki spożywcze specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyroby medyczne, objęte obowiązkiem wynikającym z art. 37av ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne²⁴, tj. zgłoszeniem Głównemu Inspektorowi Farmaceutycznemu zamiaru wywozu tych towarów poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub zbycia podmiotowi prowadzącemu działalność poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- innych towarów, w stosunku do których zachodzi uzasadnione prawdopodobieństwo wystąpienia naruszeń przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego, mogących powodować, ze względu na skalę lub częstotliwość obrotu tymi towarami, znaczne uszczuplenia tych podatków.

Wymienione wyżej towary, które zostały objęte systemem monitorowania drogowego i kolejowego, jak już wielokrotnie wspomniano, zaliczane są do tzw. „towarów wrażliwych”. Zwrócić należy uwagę, że ustawodawca, w odniesieniu do wymienionych w ustawie towarów przy zastosowaniu kodów CN, nie posługuje się jednakże zwrotem „towary wrażliwe”. Definicji tego zwrotu nie znajdziemy również w innych przepisach prawa podatkowego.

Przyjmuje się, że „towary wrażliwe” to takie towary, których obrót (dostawa) stanowi obszar działalności gospodarczej (zarówno legalnej, jak i nielegalnej) narażonej na największe nadużycia podatkowe (naruszenia przepisów prawa podatkowego). Dlatego też w odniesieniu do obrotu tymi towarami od wielu lat podejmuje się istotne działania prawodawcze zmierzające do eliminowania zjawisk negatywnych, poprzez uszczelnianie prawa podatkowego, a także nowelizowanie przepisów prawa gospodarczego, których skutkiem ma być przede wszystkim zapewnienie bezpieczeństwa finansowego państwa.

Podkreślić przy tym należy, że do „towarów wrażliwych” zawsze były zaliczone paliwa, wyroby alkoholowe oraz wyroby tytoniowe (podstawowe wyroby akcyzowe). Tym nie mniej, dynamika procesów gospodarczych, jak i faktyczne zachowania ich uczestników, poparte przecież rzeczywistymi danymi

²⁴ T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2211 ze zm.

statystycznymi wskazują, iż zbiór towarów, których obrót pozwala na uzyskanie znacznych korzyści finansowych, a także podatkowych w sposób nielegalny, znacznie się powiększa. Stąd też, wydaje się jak najbardziej zasadne stałe monitorowanie procesów gospodarczych, aby właściwie przeciwdziałać powstającym nieprawidłowościom przy wykorzystaniu takich towarów.

System SENT jest właśnie takim narzędziem, które obejmuje swoim zakresem nie tylko podstawowe „towary wrażliwe” (podstawowe wyroby akcyzowe), ale również produkty lecznicze, środki spożywcze specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyroby medyczne.

Objęcie tych towarów systemem monitorowania legło u podstaw niepokojącego i narastającego w Polsce problemu z dostępnością do wielu produktów leczniczych dla wielu osób potrzebujących. Związane to było z masową sprzedażą produktów leczniczych przez przedsiębiorców prowadzących hurtownie leków do zagranicznych kontrahentów, co skutkowało brakiem w polskich aptekach specjalistycznych lub nowoczesnych leków, zwłaszcza tych, które ratują życie.

Obrót takimi lekami był również tak zorganizowany, żeby uzyskać dodatkowe, a przy tym znaczne korzyści w obszarze podatku VAT, poprzez niczym nieuzasadnioną sprzedaż tego samego produktu leczniczego pomiędzy kilkoma podatnikami (hurtowniami) w Polsce, w ramach tzw. przestępstwa karuzelowego (ang. *carousel crime*)²⁵.

W związku z takimi negatywnymi zjawiskami występującymi w obrocie gospodarczym, objęcie systemem monitorowania przewozu wymienionych wyżej wyrobów medycznych i włączenie ich w poczet tzw. „towarów wrażliwych” uznać należy za w pełni uzasadnione i stało się jak najbardziej konieczne.

²⁵ A. Derkacz zdefiniowała karuzelę podatkową jako „oszustwo popełnione przy użyciu systemów i mechanizmów mających na celu uchylenie się od obowiązku dotyczącego podatku VAT poprzez niezapłacenie VAT należnego lub nieuprawnione domaganie się zwrotu podatku VAT dzięki procederowi obejmującemu firmy działające w otoczeniu międzynarodowym. Mechanizm oszustwa karuzelowego można określić jako fikcyjny lub w części rzeczywisty przepływ towarów”. A. Derkacz, *Przestępczość podatkowa ze szczególnym uwzględnieniem oszustw karuzelowych na tle podatku od towarów i usług oraz akcyzy*, [w:] T. Nowak, P. Stanisławiszyn, *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016, s. 95 i n.

Według I. Ożóg natomiast co do zasady karuzela podatkowa polega na sprzedaży towarów z wykorzystaniem instytucji dostawy wewnątrzspółnotowej i nabycia wewnątrzspółnotowego, przy czym łańcuch dostaw jest domykany w ten sposób, że towary zostają ostatecznie sprzedane do nabywcy z kraju członkowskiego, z którego zostały nabyte (zazwyczaj do podmiotu, który znajdował się na początku łańcucha). Umożliwia to ponowną realizację schematu transakcji, I. Ożóg, *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2016, s. 20.

4. Obowiązki i odpowiedzialność karna uczestników systemu SENT

Prawidłowość funkcjonowania systemu monitorowania przewozu drogowego i kolejowego towarów wiąże się z wypełnianiem istotnych obowiązków wynikających z postanowień ustawy, które to zostały nałożone na uczestników tego systemu.

Jak wskazano wcześniej system monitorowania SENT oparty jest na analizie danych, wprowadzonych do systemu teleinformatycznego przez podmioty do tego zobowiązane, a więc wysyłającego, odbierającego, przewoźnika, oraz kierującego środkiem transportu.

Podstawowym obowiązkiem w przypadku przewozu towaru rozpoczynającego się na terytorium kraju, spoczywającym na podmiocie wysyłającym przed rozpoczęciem przewozu towaru, jest przesłanie do rejestru zgłoszenia, uzyskanie numeru referencyjnego dla tego zgłoszenia i przekazanie tego numeru przewoźnikowi. Przewoźnik następnie uzupełnia zgłoszenie o własne dane identyfikacyjne oraz inne niezbędne dane związane z transportem, w tym o numer zezwolenia, zaświadczenia lub licencji, które uprawniają go do wykonywania tego rodzaju działalności gospodarczej, a także o numer lokalizatora albo numer urządzenia.

Przy czym, przewoźnik jest obowiązany odmówić przyjęcia do przewozu towarów podlegających zgłoszeniu w przypadku nieotrzymania numeru referencyjnego lub dokumentu zastępującego zgłoszenie.

Jeżeli natomiast jest to dostawa towarów w rozumieniu u.VAT, podmiot wysyłający jest obowiązany również przekazać numer referencyjny podmiotowi odbierającemu.

Zwrócić należy uwagę, że podmioty zobowiązane mogą przysyłać, uzupełniać i aktualizować zgłoszenia pod warunkiem, że są zarejestrowanymi użytkownikami Platformy Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych. Ustawa szczegółowo określa elementy poszczególnych zgłoszeń w zależności od specyfiki rodzaju przewozu, danego towaru lub rodzaj transakcji, towarzyszących mu warunków technicznych, a także od etapu, na jakim znajduje się poszczególna przesyłka towaru.

Dokonane zgłoszenie w systemie SENT, zainicjowane transportem towarów, jest na każdym jego dalszym etapie transportu odpowiednio uzupełniane tylko w zakresie uczestników obrotu (zakresu podmiotowego). Nie podlegają aktualizacji natomiast dane dotyczące towaru będącego przedmiotem przewozu zawarte w zgłoszeniu.

Przy zakończeniu transportu towarów podmiot odbierający uzupełnia zgłoszenie o informację o odbiorze towaru, dokonując tego nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu dostarczenia towaru.

Wskazać należy także, iż w trakcie całej trasy przewozu towaru objętego zgłoszeniem, przewoźnik jest zobowiązany zapewnić przekazywanie aktualnych danych geolokalizacyjnych środka transportu objętego tym zgłoszeniem.

Wprowadzenie do systemu monitorowania przewozu telekomunikacyjnych urządzeń końcowych, wyposażonych w moduł GPS²⁶, GALILEO²⁷ lub GLONASS²⁸ z oprzyrządowaniem i oprogramowaniem, umożliwi w pełni bieżące nadzorowanie na mapach trasy przewozu towarów.

Wskazane wyżej wywiązywanie się z obowiązków uczestników systemu SENT podlega ponadto kontroli przez wymienione wcześniej organy Krajowej Administracji Skarbowej, prowadzonej zarówno w sposób bezpośredniej weryfikacji stanu faktycznego, jak i poprzez analizę danych teleinformatycznych zgłoszonych w systemie.

Kontrole te, jako element stosowania prawa, są jednakże częścią niezakłóconego funkcjonowania systemu SENT. Jeżeli w trakcie szeroko rozumianej kontroli zostaną stwierdzone nieprawidłowości i niespełnienie wymaganych przepisami ustawy obowiązków, to na podmioty zobowiązane mogą zostać nałożone dotkliwe kary niepieniężne oraz pieniężne, stanowiące tym samym o kolejnym, uzupełniającym, a w rzeczy samej dyscyplinującym, elemencie tego systemu.

Do kar niepieniężnych zalicza się przede wszystkim zatrzymanie środka transportu wraz z towarem, zatrzymanie towaru, usuwanie towaru oraz przechowywanie towaru. W konsekwencji za usunięcie, strzeżenie i przechowywanie środka transportu lub towaru w wyznaczonym miejscu ustawa reguluje pobieranie opłat. Ustalanie ich wysokości należy do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej właściwego dla wyznaczonego miejsca, do którego został skierowany lub usunięty środek transportu wraz z towarem.

W przypadku natomiast produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego lub wyrobów medycznych kompetencje te przysługują wyłącznie Głównemu Inspektorowi Farmaceutycznemu.

²⁶ GPS (ang. *Global Positioning System*) ogólnodostępny system nawigacji satelitarnej, stworzony przez Departament Obrony Stanów Zjednoczonych Ameryki, obejmujący swoim zasięgiem całą kulę ziemską. Służy m.in. do wyznaczania pozycji geograficznej (długość, szerokość geograficzną oraz wysokość elipsoidalną).

²⁷ Jest to europejski system nawigacji satelitarnej, uruchomiony 15 grudnia 2016 r. i w przeciwieństwie do GPS i GLONAS jest kontrolowany przez instytucje cywilne.

²⁸ Jest to rosyjski, satelitalny system nawigacyjny obejmujący swoim zasięgiem całą kulę ziemską, zarządzany przez Wojska Kosmiczne Federacji Rosyjskiej.

Innym rodzajem tego rodzaju kary jest nałożenie przez kontrolujących zamknięć urzędowych na środek transportu lub towar. Nastąpić to może wówczas, gdy 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. Przy tej czynności pobierana jest od przewoźnika kaucja w wysokości 1000 zł.

Elementem dyscyplinującym uczestników systemu w zakresie wypełniania ich ustawowych obowiązków są także dotkliwe kary pieniężne.

W przypadku nieprzesłania do rejestru zgłoszenia, a tym samym nieuzyskania dla niego numeru referencyjnego i nieprzekazania tego numeru przewoźnikowi, na podmiot wysyłający albo podmiot odbierający nakłada się karę pieniężną w wysokości 46% wartości brutto towaru przewożonego podlegającego obowiązkowi zgłoszenia, z tym, że kara ta nie może być niższa niż 20000 zł.

Taką samą odpowiedzialność ponoszą wymienione podmioty także wówczas, gdy stwierdzono, że towar nie odpowiada co do rodzaju, ilości, masy lub objętości towarowi wskazanemu w zgłoszeniu.

Kary pieniężne można również nałożyć na przewoźników, m.in. w przypadku niedokonania przez niego zgłoszenia, stwierdzenia, że towar nie odpowiada co do rodzaju, ilości, masy lub objętości towarowi wskazanemu w zgłoszeniu²⁹, czy też nieuzupełnienia zgłoszenia. W zależności od stwierdzonych nieprawidłowości kary te są stałe i wynoszą 10000 zł albo 20000 zł.

Najdotkliwszą karą przewidzianą w ustawie jest kara pieniężna w wysokości 100 000 zł, którą można nałożyć na przewoźnika w przypadku niedostarczenia zgłoszonego towaru do miejsca dostarczenia towaru albo miejsca zakończenia przewozu na terytorium kraju. Przy czym w tych okolicznościach konieczne jest ziszczenie się drugiego warunku, a mianowicie nieustalenia podmiotu, który nabył lub posiada te towary, lub nieustalenia miejsca zakończenia przewozu na terytorium kraju.

Kary pieniężne nakładane są w drodze decyzji przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego właściwego dla miejsca kontroli przewozu towarów, które zgodnie z postanowieniami ustawy stanowią dochód budżetu państwa. Stąd też, do kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁰.

Ustawa reguluje również nakładanie na kierującego pojazdem kar pieniężnych w formie grzywny w okolicznościach, gdy w trakcie kontroli stwierdzono

²⁹ Dane dotyczące ilości, masy lub objętości towaru uważa się jednak za prawidłowe, jeżeli stwierdzone rozbieżności w stosunku do ilości, masy lub objętości towaru wskazanego w zgłoszeniu wynoszą nie więcej niż 10%.

³⁰ T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.

rozpoczęcie przewozu towaru przez kierującego, bez numeru referencyjnego, bez dokumentu zastępującego zgłoszenie i potwierdzenia przyjęcia dokumentu zastępującego zgłoszenie, jak i niedopełnienia obowiązku włączenia lokalizatora, a w przypadku jego niesprawności, trwającej dłużej niż godzinę, niezatrzymania się na najbliższym parkingu samochodowym lub w najbliższej zatoce postojowej.

Za powołane wyżej naruszenia postanowień ustawy, wysokość grzywny wynosi od 5000 zł do 7500 zł, a prawo do nakładania i pobierania grzywny w drodze mandatu przysługuje kontrolującemu, będącemu funkcjonariuszem Służby Celno-Scarbowej, Policji, Straży Granicznej oraz inspektorem Inspekcji Transportu Drogowego.

Podsumowanie

Z przeprowadzonej analizy przepisów regulujących system monitorowania drogowego i kolejowego niektórych towarów należałoby wyciągnąć kilka wniosków. Istotnie, funkcjonujący interaktywny system teleinformatyczny SENT i sprzężony z nim zakres kontroli zgłoszeń dokonywanych przez podmioty zobowiązane oraz prowadzona analiza ryzyka stanowią istotne narzędzie uszczelniania systemu podatkowego, mające znaczny wpływ na prawidłowy przebieg operacji gospodarczych związanych z transportem „towarów wrażliwych”³¹.

System SENT nie stanowi przy tym jednego niezależnego sposobu analizowania operacji gospodarczych, lecz wkomponowuje się w szerszy aspekt szerokich działań organów Krajowej Administracji Scarbowej zmierzających do zwalczania nadużyć podatkowych.

Przypomnieć przy tym należy, że obowiązek dbania przez te organy o prawidłowe dochody podatkowe jest bezspornie ich podstawową ustawową powinnością, bowiem do realizowania tego głównego celu polityki fiskalnej zostały te organy powołane. Dlatego też ustawodawca świadomy tych celów, wyposażył organy KAS w takie instrumenty, które pozwalają na ich realizację.

System SENT jest instrumentem spełniającym te założenia, a także, pod pewnymi zastrzeżeniami, uznać go należy za kolejny sukces podatkowej polityki informatycznej.

Analizowana ustawa o systemie monitorowania drogowego towarów uregulowała ważną sferę działalności gospodarczej, jaką jest dostawa „towarów

³¹ Według stanu na październik 2018 r. „na 4 miliony zgłoszeń dokonano 500 tysięcy kontroli, z czego w około 6 tysiącach przypadków stwierdzono uchybienia”, <https://www.pracujwlogistyce.pl/21-raporty/6623-pierwsze-efekty-systemu-sent-500-tysiecy-kontroli> [dostęp: 15.01.2019].

wrażliwych” przy wykorzystaniu szeroko rozumianych usług transportowych. Uczestnicy tego systemu zostali zobowiązani do rejestrowania zgłoszeń transportu, modyfikowania na każdym poszczególnym etapie obrotu, a także wyposażenie środków transportu w interaktywne urządzenia do ich pozycjonowania (urządzenia geolokalizacyjne).

Skuteczność systemu SENT została oparta również na udzieleniu kompetencji organom Krajowej Administracji Skarbowej do przeprowadzania kontroli zgłoszeń oraz kontroli transportu towarów, a w konsekwencji, w przypadku wykrytych nieprawidłowości, możliwości stosowania różnych sankcji w postaci kar pieniężnych lub niepieniężnych.

Podsumowując powyższe, a także uwzględniając zarówno słuszność, jak i wyznaczone i oczekiwane efekty funkcjonowania wprowadzonego instrumentu uszczelniania systemu podatkowego, jakim jest system SENT, wypada również mieć nadzieję, iż każdy krok, zmierzający do budowania szczelnego systemu podatkowego, pozwoli przy tym na budowanie dobrych relacji pomiędzy uczciwymi podatnikami i aparatem administracji skarbowej. Takie było i jest przecież założenie wprowadzania również innych instrumentów zwalczania nadużyć podatkowych, a w tym m.in. jednego z pierwszych, tj. sprawozdawczości w formacie JPK do polskiego systemu podatkowego³².

Bibliografia

Literatura:

1. Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
2. Derkacz A., *Przestępczość podatkowa ze szczególnym uwzględnieniem oszustw karuzelowych na tle podatku od towarów i usług oraz akcyzy* [w:] T. Nowak, P. Stanisławiszyn, *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016.
3. Macudziński M., *Standard Audit File for Tax (SAF-T) – IT tool for tax system tightening*, „Public Administration And Security Studies” 2015, vol. 5.
4. Ożóg I., *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2016.
5. Stefanowicz-Wasilewska M., *Kary za naruszenie przepisów pakietu paliwowego*, „Gazeta Podatkowa” z 18.02.2019 r., nr 14.
6. Tomaszewska M., Zawadzka D., *Uchylenie się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług – identyfikacja przyczyn zjawiska w Polsce oraz określenie skutków jego występowania*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia,” 2017, nr 3 (87), cz. 2.

³² M. Macudziński, *Standard Audit File for Tax (SAF-T) – IT tool for tax system tightening*, „Public Administration And Security Studies” 2015, vol. 5, s. 124.

Źródła prawa:

1. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r., poz. 201, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r., poz. 1221, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów (Dz.U. z 2017 r., poz. 708, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 570, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2018 r., poz. 508, ze zm.).
6. Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2018 r., poz. 1990, ze zm.).
7. Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz.U. z 2017 r., poz. 2117, ze zm.).
8. Ustawa z dnia 21.03.1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2015 r., poz. 460, ze zm.).
9. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2017 r., poz. 43, ze zm.).
10. Ustawa z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2211, ze zm.).
11. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L 256 z 7.09.1987, str. 1, ze zm.).

Źródła internetowe:

1. <https://puesc.gov.pl/web/puesc/e-przewoz>.
2. <https://puesc.gov.pl/>.
3. <https://www.pracujwlogistyce.pl/21-raporty/6623-pierwsze-efekty-systemu-sent-500-tysiecy-kontroli>.

**A system for monitoring road and rail transport of some goods (SENT) –
de lege lata explication**

Abstract

This publication presents the current legal status in the area of using one of many IT tools for sealing the tax system, which is the monitoring system for road and rail transport of some goods, called the SENT system.

The study presents the main assumptions of the provisions of the Act, including the obligations of “sensitive goods” trading participants and control powers of the organs of the National Tax Administration.

The standards of the road monitoring system, its technical requirements and characteristics were thoroughly assessed and, what is more, the key role that it currently plays in the Polish tax system was indicated.

The issues related to criminal liability borne by entities obliged to pay for failure to comply with the obligations resulting from the application of the Act in question, have not been disregarded.

Keywords: law, economic law, financial security, tax system sealing, inspection, IT tools, penalties