

# Przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania po kontroli przewozu towarów w świetle orzecznictwa NSA

## Limitation of the right to initiate proceedings after the inspection of the carriage of goods in the light of the jurisprudence of the Supreme Administrative Court

Jolanta Mikołajczyk

Radca prawny

### Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest analiza aktualnej sytuacji prawnej związanej ze stosowaniem instytucji przedawnienia wszczęcia postępowania, ujętej w art. 165b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>, w kontekście postępowań w sprawie nakładania kar pieniężnych za nieprawidłowości wynikłe w toku kontroli przewozu towarów, dokonywanej na podstawie art. 13 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi<sup>2</sup>. W opracowaniu przedstawiono dwie rozbieżne linie orzecznicze Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), a także postanowienie NSA (wydane przez skład siedmiu sędziów)<sup>3</sup>, które – mimo że nie jest uchwałą – niejako rozstrzyga, która ze wskazanych linii orzeczniczych została uznana za prawidłową.

**Słowa kluczowe:** Ordynacja podatkowa, SENT, monitorowanie przewozu towarów, przepisy stosowane odpowiednio, przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania, postanowienie NSA.

### Abstract

The purpose of the study is analyze the current legal situation related to the application of the statute of limitations for initiating proceedings, included in Art. 165b of the Act of August 29, 1997 – Tax Ordinance in the context of proceedings on the imposition of fines for irregularities arising in the course of the inspection of the carriage of goods, carried out on the basis of art. 13 of the Act of March 9, 2017 on the monitoring system for the road and rail transport of goods and trading in heating fuels. The study presents two divergent lines of jurisprudence of the Supreme Administrative Court, as well as the decision of the Supreme Administrative Court (issued by a panel of seven judges), which – although it is not a resolution – to some extent decides which of the indicated jurisprudence lines was considered correct.

**Keywords:** Tax Ordinance, SENT, monitoring of the transport of goods, rules applied properly, limitations for the right to initiate proceedings, decision of the Supreme Administrative Court.

## 1. WPROWADZENIE

Obowiązek monitorowania przewozu towarów wrażliwych został wprowadzony do polskiego systemu prawnego w 2017 r. na mocy ustawy z dnia 9 marca 2017 r. Zgodnie z założeniem ustawodawcy ten mechanizm miał stanowić narzędzie do walki z nieuczciwymi podmiotami, które dokonują nielegalnego obrotu wyrobami, takimi jak paliwa płynne, alkohol całkowicie skażony, susz tytoniowy, a które nie odprowadzają do budżetu państwa należnych podatków. Ponadto przywołana ustawa miała ukrócić praktykę wyłudzeń niezapłaconych podatków czy też obrotu poszczególnymi wyrobami bez stosowania warunków przewidzianych w przepisach prawa (np. działania jako skład podatkowy, zarejestrowany odbiorca, pośredniczący podmiot tytoniowy itp.), sama jej

regulacja miała być zaś subsydiarna dla całego systemu podatkowego<sup>4</sup>.

Obowiązek nałożony ustawą z dnia 9 marca 2017 r. polega na konieczności dokonania zgłoszenia przewozu wyrobów wrażliwych<sup>5</sup> przez odpowiednio (w zależności od konkretnego schematu przewozu) podmiot wysyłający, podmiot odbierający lub przewoźnika do rejestru zgłoszeń prowadzonego w systemie teleinformatycznym przed faktycznym rozpoczęciem tego przewozu, a także dalszego uzupełniania i aktualizowania zgłoszeń przez ww. podmioty. Zgodnie z projektem powyższej ustawy dane zawarte w rejestrze zgłoszeń miały ukierunkowywać prowadzone kontrole na podmioty działające w szarej strefie<sup>6</sup>, co z kolei determinowałoby uszczelnienie systemu podatkowego.

## 2. KONTROLA PRZEWOZU TOWARÓW

Uregulowania dotyczące procedury kontroli przewozu towarów są w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. zdawkowe, ich trzon stanowi zaś art. 13 tej ustawy.

Kontrola przewozu obejmuje sprawdzenie wykonania obowiązków w zakresie:

- 1) dokonywania, uzupełniania i aktualizacji zgłoszenia,
- 2) zgodności danych zawartych w zgłoszeniu ze stanem faktycznym,
- 3) posiadania numeru referencyjnego, dokumentu zastępującego zgłoszenie i potwierdzenia przyjęcia dokumentu zastępującego zgłoszenie albo dokumentu potwierdzającego przesunięcie międzymagazynowe, a także
- 4) przekazywania aktualnych danych geolokalizacyjnych środka transportu<sup>7</sup>.

W toku kontroli weryfikacji podlegają dane zawarte w dokumentach okazanych przez kierującego, dokonywane są oględziny towaru (możliwe jest też pobranie próbek), jak również następuje weryfikacja wskazań lokalizatora albo zewnętrznego systemu lokalizacji<sup>8</sup>.

Uprawnieni do przeprowadzania kontroli przewozu towarów są przede wszystkim funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej, niemniej uprawnienie to przysługuje także funkcjonariuszom Policji, funkcjonariuszom Straży Granicznej oraz inspektorom Inspekcji Transportu Drogowego<sup>9</sup>.

Jeżeli w toku kontroli stwierdzono nieprawidłowości, kontrolujący obligatoryjnie sporządzają protokół.

Stwierdzenie w toku kontroli nieprawidłowości polegającej na niedopełnieniu ustawowego obowiązku przez osobę obowiązowaną otwiera możliwość wymierzenia kary pieniężnej. Sankcja może być nałożona na wszystkich uczestników przewozu podlegającego monitorowaniu, a jej wysokość została uzależniona od ich roli, nałożonych nań obowiązków oraz stopnia ich niedopełnienia<sup>10</sup>. Art. 21-32 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. określają zasady nakładania kar pieniężnych i mandatów karnych za naruszenie obowiązków wprowadzonych tą ustawą, właściwość organów do nakładania kar, a także tryb orzekania w sytuacjach, gdy ujawnienie nieprawidłowości następuje po zakończeniu przewozu lub gdy kontrolę przewozu wykonuje organ nieuprawniony do nałożenia danego typu kary. Znajdujący się wśród ww. przepisów art. 26 ust. 1-2 stanowi, że karę pieniężną nakłada w drodze decyzji naczelnik urzędu celno-skarbowego właściwy dla miejsca kontroli<sup>11</sup>, ust. 5 wskazuje zaś, że w zakresie nieuregulowanym w przywołanej ustawie do kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej<sup>12</sup>.

## 3. CHARAKTER PRAWNY KONTROLI PRZEWOZU TOWARÓW

Art. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>13</sup> określa zadania tego organu, wśród których wyszczególniono wykonywanie zadań wynikających z ustawy z dnia 9 marca 2017 r.<sup>14</sup> Tym samym kontrola przewozu towarów z art. 13 ustawy z dnia 9 marca 2017 r., realizowana przez funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), może stanowić albo kontrolę celno-skarbową, albo kontrolę podatkową. W doktrynie podkreśla się również, że zgodnie z art. 54 ust. 2 pkt 13 ustawy z dnia 16 listopada

2016 r. wykonywanie innych obowiązków wynikających z przepisów odrębnych, których kontrola przestrzegania należy do zadań KAS, podlega kontroli celno-skarbowej, należy zatem uznać, że kontrola przewozu towarów przeprowadzana przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej przybiera formę kontroli celno-skarbowej<sup>15</sup>.

## 4. ART. 165B ORDYNACJI PODATKOWEJ A KONTROLA CELNO-SKARBOWA

Treść art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. jednoznacznie wskazuje, że w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie do kontroli celno-skarbowej należy stosować odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej – w tym jej art. 165b. Odpowiednie stosowanie przepisów oznacza konieczność ich stosowania w zakresie, w jakim dana kwestia nie jest uregulowana wprost i nie pozostaje w sprzeczności z tymi unormowaniami.

Art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej stanowi, że w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do 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. W judykaturze wskazuje się, że termin określony w art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej ma charakter przedawniający<sup>16</sup>. W związku z powyższym, oprócz przypadków wymienionych w § 2 i 3, upływ wskazanego terminu pozbawia organ możliwości wszczęcia postępowania podatkowego. Postępowanie takie może zostać wszczęte po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli organ podatkowy otrzyma od innych organów informacje uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego<sup>17</sup>.

## 5. STOSOWANIE ART. 165B ORDYNACJI PODATKOWEJ W KONTEKŚCIE KONTROLI PRZEWOZU TOWARÓW W ORZECZNICTWIE NSA

Kwestia prawidłowości stosowania art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej w przypadku kontroli przewozu wywołała rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (w tym w orzecznictwie NSA).

### 5.1. Prawidłowość stosowania art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej w kontekście kontroli przewozu towarów w orzeczeniach NSA

W części swoich rozstrzygnięć NSA podkreśla, że kiedy dokonuje się oceny, czy zawarte w art. 26 ust. 5 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. odesłanie do odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej daje podstawę do stosowania art. 165b Ordynacji podatkowej w postępowaniu w przedmiocie nakładania kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r., należy mieć na uwadze, że ustawa z dnia 9 marca 2017 r. w żadnym stopniu nie reguluje kwestii wszczęcia postępowania, podczas gdy Ordynacja podatkowa zawiera cały rozdział regulujący tematykę wszczęcia postępowania (rozdział 8 „Wszczęcie postępowania”), w którym umieszczono m.in. art. 165b<sup>18</sup>. Z uwagi na to, że

„odpowiednie stosowanie” nie jest czynnością jednolitą, dopuszcza się w tym zakresie stosowanie przepisów z pewnymi modyfikacjami<sup>19</sup>, a zatem de facto nie ma argumentów prawnych uzasadniających wyłączenie stosowania art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej w postępowaniach dotyczących kar pieniężnych nakładanych na gruncie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. (przepis ten nie stoi bowiem w sprzeczności z regulacjami dotyczącymi postępowania w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej na podstawie ustawy z dnia 9 marca 2017 r.). Odpowiednie zastosowanie art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej wymaga jednak modyfikacji co do rodzaju kontroli, obowiązków, odnośnie do których w toku tej kontroli ujawniono nieprawidłowości, i charakteru prowadzonego następnie postępowania<sup>20</sup>.

W orzecznictwie NSA podkreślono również, że uregulowanie w art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. kwestii przedawnienia nałożenia kary pieniężnej nie normuje „przedawnienia” terminu na wszczęcie postępowania. Skoro termin wszczęcia postępowania nie został uregulowany w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. – uzasadnione jest stosowanie art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej (z uwzględnieniem koniecznej modyfikacji)<sup>21</sup>.

Kolejny argument wysuwany w orzecznictwie NSA, potwierdzający możliwość stosowania art. 165b Ordynacji podatkowej do postępowań w przedmiocie nakładania kar pieniężnych na gruncie ustawy z dnia 9 marca 2017 r., stanowi odwołanie do art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r., w którym wprost wymienia się art. 165b Ordynacji podatkowej. Skoro zaś ustawodawca odsyła do „odpowiedniego stosowania” ww. przepisu, to takie zastosowanie powinno być możliwe<sup>22</sup>. Z uwagi zaś na art. 54 ust. 2 pkt 13 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 16b ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. za trafny uznano wnioski, że kontrole dokonywane w ramach wykonywania zadań wynikających z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. są kontrolami celno-skarbowymi<sup>23</sup>.

Tym samym w części orzecznictwa NSA oparto się na tezie, zgodnie z którą analiza treści art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej w powiązaniu z art. 26 ust. 5 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. i art. 54 ust. 2 pkt 13 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 16b oraz art. 94 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. wskazuje, że naczelnik urzędu celno-skarbowego nie może w dowolnym czasie wszczęć postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej na gruncie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. Postępowanie to powinno zostać wszczęte w terminie 6 miesięcy od uzyskania stosownej informacji<sup>24</sup>.

## **5.2. Nieprawidłowość stosowania art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej w kontekście kontroli przewozu towarów w orzeczeniach NSA**

Część składów orzekających NSA zajęła stanowisko odmienne od zaprezentowanego w części 5.1. niniejszego artykułu, wskazywała bowiem, że art. 165b Ordynacji podatkowej nie znajduje zastosowania w postępowaniu administracyjnym toczącym się w sprawie nałożenia kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r., ponieważ przepis ten stosuje się wyłącznie do kontroli podatkowej, w której wyniku ujawniono nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wprowadzo-

nych przepisami prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, czynności kontrolne przewozu wykonane na drodze nie stanowią zaś czynności w ramach kontroli podatkowej. Kontrole te wywołują różne skutki i wiążą się z innymi obowiązkami zarówno po stronie podmiotów kontrolowanych, jak i po stronie organów administracji<sup>25</sup>.

Ponadto w tej linii orzeczniczej NSA podkreślał, że tryb prowadzenia kontroli przewozu towarów z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. wskazuje na zastosowanie spójnej i jednolitej regulacji proceduralnej tego postępowania – wspólnej dla każdej służby mającej wykonywać obowiązki kontrolne w jego trakcie. Dopuszczenie stosowania art. 165b Ordynacji podatkowej w kontekście postępowań dotyczących nakładania kar pieniężnych z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. prowadziłoby również de facto do nałożenia na funkcjonariuszy innych służb niż KAS obowiązku stosowania przepisów o kontroli celno-skarbowej lub też wymagałoby akceptacji swoistego dualizmu proceduralnego, w którego ramach dopuszczalne byłoby stosowanie przepisów postępowania właściwych dla danej służby albo przepisów o kontroli celno-skarbowej (co stałoby w sprzeczności z zasadą praworządności).

NSA zaznaczył również, że ustawa z dnia 9 marca 2017 r. określiła wyczerpująco podstawy podjęcia decyzji w konkretnej sprawie, a możliwość niebezpośredniego zastosowania innych przepisów została wyłączona, o ile nie zostało to wprost przewidziane w powyższej ustawie<sup>26</sup>.

W swoich rozstrzygnięciach NSA wskazywał również na fakt, że ustawa z dnia 9 marca 2017 r. nie zawiera odesłania do ustawy z dnia 16 listopada 2016 r., a zatem brak jest elementu konstrukcyjnego podwójnego odesłania – tym samym nie jest możliwe wywiedzenie stosowania art. 165b Ordynacji podatkowej z odesłania zawartego w art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r.<sup>27</sup>

Podstawą do stosowania w rozpoznawanej sprawie art. 165b Ordynacji podatkowej (w związku z art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r.) nie może być również art. 2 ust. 1 pkt 16b ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. (o charakterze normy kompetencyjno-porządkującej) ani art. 62 ust. 5 pkt 1a tej ustawy (będący jedynie przepisem technicznym). Nie ma zatem podstaw do uznania, że kontrola przewozu towarów, wykonywana na podstawie przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r., jest kontrolą celno-skarbową w rozumieniu art. 54 ust. 2 pkt 13 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r., stanowiącego, że kontroli celno-skarbowej podlega wykonywanie innych obowiązków wynikających z przepisów odrębnych, których kontrola przestrzegania należy do zadań KAS.

Przedstawione stanowisko zostało zaakceptowane i potwierdzone w wielu wyrokach NSA<sup>28</sup>.

## **5.3. Postanowienie NSA dotyczące uchwały w zakresie stosowania art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej w kontekście kontroli przewozu towarów**

Z uwagi na niejednolite orzecznictwo sądów administracyjnych przedstawiciele doktryny wskazywali na konieczność podjęcia przez NSA uchwały, która w jednoznaczny sposób wyjaśniłaby rozbieżności<sup>29</sup>. W związku z tym Rzecznik Małych

i Średnich Przedsiębiorców (Rzecznik MŚP) zwrócił się z wnioskiem o podjęcie przez NSA uchwały mającej na celu wyjaśnienie, czy przepis art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim dotyczy terminu wszczęcia postępowania, znajduje odpowiednie zastosowanie w postępowaniu w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej na podstawie na podstawie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. i art. 26 ust. 5 tej ustawy oraz art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r.<sup>30</sup>

NSA w składzie siedmiu sędziów w dniu 3 lipca 2023 r. wydał postanowienie, w którym postanowił odmówić podjęcia uchwały<sup>31</sup>.

W uzasadnieniu postanowienia NSA wskazał, że wniosek Rzecznika MŚP nie spełnia warunków przedmiotowych, uregulowanych w art. 15 § 1 pkt 2 i art. 268 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>32</sup>, umożliwiającym wydanie abstrakcyjnej uchwały, mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. NSA podkreślił, że owe rozbieżności powinny być realne (nie pozorne), rzeczywiste, trwałe (utrzymujące się) i aktualne, tymczasem od ponad roku rozbieżność linii orzeczniczych odnośnie do możliwości odpowiedniego stosowania art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim dotyczy on terminu wszczęcia postępowania w kontekście postępowań w przedmiocie nałożenia kar pieniężnych na podstawie ustawy z dnia 9 marca 2017 r., nie istnieje, poglądy NSA w tej kwestii bowiem ewoluowały, a wcześniejszej rozbieżności nie można uznać za trwałą, utrzymującą się i aktualną<sup>33</sup>.

Linia orzecznicza NSA uległa ujednoliceniu od marca 2022 r. – od tego momentu trwale przyjęto w rozstrzygnięciach, że przepis art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania w postępowaniu w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r.<sup>34</sup>

W postanowieniu wskazano, że reprezentatywny dla aktualnie dominującej linii orzeczniczej NSA jest np. pogląd wyrażony w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 18 listopada 2021 r.<sup>35</sup>, w którym stwierdzono, iż art. 28 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. zawiera unormowanie odnoszące się do kwestii przedawnienia, a jeśli założy się racjonalność ustawodawcy, przepis ten zawierałby unormowanie odnoszące się do przedawnienia wszczęcia postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej, gdyby taki był zamiar prawodawcy.

Ponadto NSA podkreślił, że „odpowiednie stosowanie” może polegać również na tym, że niektóre przepisy nie mogą być stosowane, a ocena w tym zakresie powinna uwzględniać systematykę i cele regulacji, w której obrębie dany przepis ma być odpowiednio zastosowany. Zgodnie z oceną zawartą w wyroku NSA z dnia 18 września 2019 r.<sup>36</sup> art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania w postępowaniu administracyjnym toczącym się w sprawie nałożenia kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r. Ma on bowiem zastosowanie wyłącznie do kontroli podatkowej, w której wyniku ujawniono nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wprowadzonych przepisami prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej

ujawnione nieprawidłowości. Czynności kontrolne przewozu wykonane na drodze nie stanowią natomiast czynności w ramach kontroli podatkowej. Każda z tych kontroli wywołuje inne skutki i wiąże się z innymi obowiązkami zarówno po stronie podmiotów kontrolowanych, jak i po stronie organów administracji.

Skoro art. 165b Ordynacji podatkowej określa skutek braku właściwej reakcji kontrolowanego na nieprawidłowości stwierdzone podczas kontroli podatkowej, a także realizuje inne cele niż ustawa z dnia 9 marca 2017 r., to nie ma podstaw do zastosowania tego przepisu w postępowaniu dotyczącym nałożenia kary pieniężnej na podstawie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. Wskazane różnice sprawiają zatem, że określony w art. 26 ust. 5 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. obowiązek odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej w przypadku art. 165b tej ustawy wyraża się brakiem zastosowania tego przepisu w sprawie dotyczącej nałożenia kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r.<sup>37</sup>

## 6. PODSUMOWANIE

Kwestia stosowania art. 165b Ordynacji podatkowej w kontekście postępowań w sprawie nakładania kar pieniężnych za nieprawidłowości wynikłe w toku kontroli przewozu towarów na gruncie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. od wielu lat budziła kontrowersje. Mimo że NSA w składzie siedmiu sędziów w dniu 3 lipca 2023 r. wydał postanowienie<sup>38</sup>, w którym odmówił podjęcia uchwały, to wskazane rozstrzygnięcie jednoznacznie zamyka etap wątpliwości organów, sądów administracyjnych, a także samych podatników (dla których podjęcie wieloletowej batalii z organami celno-skarbowymi wiązało się niekiedy z kosztami zbliżonymi do równowartości nałożonej kary pieniężnej).

Co ciekawe, obecnie procedowany w Sejmie<sup>39</sup> rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia nieprawidłowości w obrocie niektórymi towarami oraz usprawnienia funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej przewiduje nowelizację art. 26 ustawy z dnia 9 marca 2017 r., do którego ma zostać dodany ust. 2a pkt 1, zgodnie z którym nie wszczynają się postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej, jeżeli upłynęło 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli – w przypadku gdy naruszenie zostało ujawnione podczas kontroli przewozu towaru<sup>40</sup>. Projektowana zmiana brzmienia art. 26 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. wprowadzi tym samym instytucję przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania, tożsamą z tą, która jest zawarta w art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej.

Omawiany projekt nowelizacji należy ocenić jako pozytywny – zarówno z perspektywy interesu jednostki (skróceniu ulegnie pozostawanie kontrolowanych podmiotów w niepewności co do ewentualnej kary pieniężnej), jak i z perspektywy interesu budżetu (wymusi bowiem na organach szybsze działanie, co w naturalny sposób korzystnie wpłynie na ich efektywność). Pojawia się tylko pytanie, dlaczego ustawodawca zwlekał ze zmianami tak długo, skoro ustawa z dnia 9 marca 2017 r. była w czasie jej obowiązywania już wielokrotnie nowelizowana (m.in. rozszerzano jej stosowanie na przewóz kolejowy czy też obrót paliwami opałowymi), a rozbieżności dotyczące prawidłowości stosowania w jej kontek-

ście art. 165b Ordynacji podatkowej trwały niewiele krócej. Tym samym proponowaną zmianę w zakresie art. 26 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. można uznać za korzystną dla całego systemu, niemniej o kilka lat spóźnioną.

## Przypisy

- <sup>1</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- <sup>2</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 104, dalej: ustawa z dnia 9 marca 2017 r.
- <sup>3</sup> Postanowienie NSA z dnia 3 lipca 2023 r., II GPS 1/23, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DC6C14268A>, dostęp: 7.07.2023.
- <sup>4</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów, druk sejmowy nr 1244 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/2B8F449D4D2EDDCF-C12580B4005502AB%24File/1244-uzas.docx>, dostęp: 4.07.2023 r.
- <sup>5</sup> Od dnia 1 września 2019 r. obowiązkiem ten został rozszerzony na obrót paliwami opałowymi na mocy ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1556).
- <sup>6</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów, dok. cyt., s. 11.
- <sup>7</sup> Art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 9 marca 2017 r.
- <sup>8</sup> Art. 13 ust. 2 ustawy z dnia 9 marca 2017 r.
- <sup>9</sup> Art. 13 ust. 4 ustawy z dnia 9 marca 2017 r.
- <sup>10</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów, dok. cyt., s. 31.
- <sup>11</sup> Art. 26 ust. 1-4 ustawy z dnia 9 marca 2017 r.
- <sup>12</sup> Art. 26 ustawy z dnia 9 marca 2017 r.
- <sup>13</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615, dalej: ustawa z dnia 16 listopada 2016 r.
- <sup>14</sup> Art. 2 ust. 1 pkt 16b ustawy z dnia 16 listopada 2016 r.
- <sup>15</sup> Por. G. Musolf, *Ustawa o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów. Realizacja obowiązków w systemie SENT. Komentarz*, wyd. 2, LEX/el. 2021, komentarz do art. 13, nb. 2.1., <https://sip.lex.pl/#commentary/587775566/658442?keyword=musolf&toHit=1&cm=SFIRST>, dostęp: 4.07.2023.
- <sup>16</sup> Por. wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., I FSK 279/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4F820390AE>, dostęp: 17.07.2023.
- <sup>17</sup> Art. 165b § 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej.
- <sup>18</sup> Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., II GSK 1196/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F5AA868439>, dostęp: 17.07.2023.
- <sup>19</sup> Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 18 grudnia 2001 r., III ZP 25/01, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/iii%20zp%2025-01.pdf>, dostęp: 17.07.2023.
- <sup>20</sup> Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2021 r., II GSK 2364/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7B9B468896>, dostęp: 17.07.2023.
- <sup>21</sup> Tamże.
- <sup>22</sup> Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., II GSK 1196/21, dok. cyt.
- <sup>23</sup> Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2021 r., II GSK 2364/21, dok. cyt.
- <sup>24</sup> Tożsame stanowisko NSA zaprezentował m.in. w wyrokach:
  - 1) z dnia 4 listopada 2021 r.:
    - a) II GSK 1123/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9B7429F412>, dostęp: 17.07.2023,
    - b) II GSK 1124/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2A2DE-10BA0>, dostęp: 17.07.2023,
    - c) II GSK 1126/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BC83577067>, dostęp: 17.07.2023,
    - d) II GSK 1783/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/78435C41C1>, dostęp: 17.07.2023,
    - e) II GSK 1952/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F12FD2F467>, dostęp: 17.07.2023,
    - f) II GSK 1953/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5E-AC42EE41>, dostęp: 17.07.2023;
  - 2) z dnia 24 listopada 2021 r.:
    - a) II GSK 1956/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EEFB-61CE35>, dostęp: 17.07.2023,
    - b) II GSK 1957/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7CF5D33122>, dostęp: 17.07.2023,
    - c) II GSK 1993/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/206C-C6D79D>, dostęp: 17.07.2023;
  - 3) z dnia 16 grudnia 2021 r., II GSK 2364/21, dok. cyt.;

- 4) z dnia 13 stycznia 2022 r., II GSK 1196/21, dok. cyt.
- <sup>25</sup> Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2021 r., II GSK 2186/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3DD44D1747>, dostęp: 17.07.2023.
- <sup>26</sup> Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2022 r., II GSK 2179/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3085A9E147>, dostęp: 17.07.2023.
- <sup>27</sup> Wyrok NSA z dnia 15 marca 2022 r., II GSK 111/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/32878128BD>, dostęp: 17.07.2023.
- <sup>28</sup> Zob. m.in. wyroki NSA
  - 1) z dnia 14 października 2021 r., II GSK 885/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0356E813A8>, dostęp: 17.07.2023;
  - 2) z dnia 18 listopada 2021 r., II GSK 1203/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A2636492EF>, dostęp: 17.07.2023;
  - 3) z dnia 7 grudnia 2021 r., II GSK 2186/21, dok. cyt.;
  - 4) z dnia 2 lutego 2022 r., II GSK 2179/21, dok. cyt.;
  - 5) z dnia 15 marca 2022 r.:
    - a) II GSK 100/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E2B7DE-DAC7>, dostęp: 17.07.2023,
    - b) II GSK 101/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6C358F0888>, dostęp: 17.07.2023,
    - c) II GSK 111/22, dok. cyt.;
  - 6) z dnia 1 kwietnia 2022 r., II GSK 266/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C57866589F>, dostęp: 17.07.2023;
  - 7) z dnia 18 listopada 2022 r., II GSK 1265/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E6E44FB506>, dostęp: 17.07.2023;
  - 8) z dnia 13 stycznia 2023 r.:
    - a) II GSK 497/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E0CB40264A>, dostęp: 17.07.2023,
    - b) II GSK 806/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C47F23E098>, dostęp: 17.07.2023,
    - c) II GSK 815/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F34600C-D1A>, dostęp: 17.07.2023,
    - d) II GSK 865/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/06250CA15C>, dostęp: 17.07.2023;
  - 9) z dnia 14 lutego 2023 r., II GSK 1000/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4A6CF5E914>, dostęp: 17.07.2023.
- <sup>29</sup> D. Zalewski, *Przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania podatkowego po kontroli SENT*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 2, s. 17.
- <sup>30</sup> M. Culepa, *Termin na wszczęcie postępowania nie budzi już wątpliwości*, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/orzeczenia/artykuly/8745764,-termin-wszczecie-postepowania.html>, dostęp: 7.07.2023.
- <sup>31</sup> Postanowienie NSA z dnia 3 lipca 2023 r., II GPS 1/23, dok. cyt.
- <sup>32</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 259.
- <sup>33</sup> Postanowienie NSA z dnia 3 lipca 2023 r., II GPS 1/23, dok. cyt.
- <sup>34</sup> Tamże.
- <sup>35</sup> II GSK 1265/21, dok. cyt.
- <sup>36</sup> II GSK 639/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DD309BC182>, dostęp: 17.07.2023.
- <sup>37</sup> Tamże.
- <sup>38</sup> II GPS 1/23, dok. cyt.
- <sup>39</sup> W chwili opracowania niniejszej publikacji projekt ustawy został skierowany do opinii Biura Legislacyjnego Sejmu. Przebieg procesu legislacyjnego, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/agent.xsp?symbol=RPL&Id=RM-0610-83-23>, dostęp: 17.07.2023.
- <sup>40</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia nieprawidłowości w obrocie niektórymi towarami oraz usprawnienia funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/dok?OpenAgent&9-020-1315-2023>, dostęp: 12.07.2023.

## Bibliografia

## Literatura

Musolf G., *Ustawa o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów. Realizacja obowiązków w systemie SENT. Komentarz*, wyd. 2, LEX/el. 2021, <https://sip.lex.pl/#commentary/587775566/658442?keyword=musolf&toHit=1&cm=SFIRST>, dostęp: 4.07.2023.

Zalewski D., *Przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania podatkowego po kontroli SENT*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 2.

## Źródła internetowe

Culepa M., *Termin na wszczęcie postępowania nie budzi już wątpliwości*, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/orzeczenia/artykuly/8745764,termin-wszczecie-postepowania.html>, dostęp: 7.07.2023.

Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia nieprawidłowości w obrocie niektórymi towarami oraz usprawnienia funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej, przebieg procesu legislacyjnego, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/agent.xsp?symbol=RPL&ld=RM-0610-83-23>, dostęp: 17.07.2023.

#### Akty prawne

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 104.

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615.

Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1556.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 259.

#### Orzecznictwo

Postanowienie NSA z dnia 3 lipca 2023 r., II GPS 1/23, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DC6C14268A>, dostęp: 7.07.2023.

Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 18 grudnia 2001 r., III ZP 25/01, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia/1/iii%20zp%2025-01.pdf>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2022 r., II GSK 266/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C57866589F>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2022 r., II GSK 2179/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3085A9E147>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II GSK 1123/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9B7429F412>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II GSK 1124/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2A2DE10BA0>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II GSK 1126/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BC83577067>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II GSK 1783/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/78435C41C1>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II GSK 1952/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F12FD2F467>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II GSK 1953/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5EAC42EE41>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2021 r., II GSK 2186/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3DD44D1747>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., I FSK 279/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4F820390AE>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., II GSK 1196/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F5AA868439>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2023 r., II GSK 497/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E0CB40264A>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2023 r., II GSK 806/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C47F23E098>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2023 r., II GSK 815/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F34600CD1A>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2023 r., II GSK 865/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/06250CA15C>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2023 r., II GSK 1000/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4A6CF5E914>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 14 października 2021 r., II GSK 885/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0356E813A8>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 15 marca 2022 r., II GSK 100/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E2B7DEDAC7>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 15 marca 2022 r., II GSK 101/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6C358F0888>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 15 marca 2022 r., II GSK 111/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/32878128BD>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2021 r., II GSK 2364/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7B9B468896>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2021 r., II GSK 1203/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A2636492EF>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2022 r., II GSK 1265/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E6E44FB506>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 18 września 2019 r., II GSK 639/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DD309BC182>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2021 r., II GSK 1956/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EEFB61CE35>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2021 r., II GSK 1957/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7CF5D33122>, dostęp: 17.07.2023.

Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2021 r., II GSK 1993/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/206CC6D79D>, dostęp: 17.07.2023.

#### Inne źródła

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów, druk sejmowy nr 1244 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/2B8F449D4D2EDD-CFC12580B4005502AB/%24File/1244-uzas.docx>, dostęp: 4.07.2023.

Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia nieprawidłowości w obrocie niektórymi towarami oraz usprawnienia funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/dok?OpenAgent&9-020-1315-2023>, dostęp: 12.07.2023.