

Zaufany przedsiębiorca w systemie SENT- znaczenie statusu AEO dla zarządzania ryzykiem w międzynarodowym obrocie towarowym

System Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT) stanowi jeden z podstawowych instrumentów administracji skarbowej służących monitorowaniu przewozu towarów szczególnie narażonych na oszustwa podatkowe. W praktyce jego funkcjonowanie wykracza jednak poza cele fiskalne, oddziałując na organizację międzynarodowych łańcuchów dostaw oraz poziom bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

Dynamiczny rozwój międzynarodowych łańcuchów dostaw powoduje konieczność poszukiwania rozwiązań umożliwiających pogodzenie dwóch wartości pozostających często w napięciu: bezpieczeństwa obrotu oraz swobody przepływu towarów. Państwo dąży do zapewnienia skuteczności poboru należności publicznoprawnych oraz eliminacji oszustw podatkowych, podczas gdy przedsiębiorcy oczekują ograniczenia obciążeń administracyjnych i przewidywalności procedur. Jednym z najważniejszych instrumentów realizacji polityki uszczelniania systemu podatkowego w Polsce stał się System Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT), funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów. Z kolei na poziomie prawa Unii Europejskiej podobną funkcję w zakresie bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu pełni instytucja Upoważnionego Przedsiębiorcy (AEO), uregulowana w Unijnym Kodeksie Celnym. Choć SENT oraz AEO powstały dla realizacji odmiennych celów normatywnych, oba mechanizmy wykorzystują analizę ryzyka jako podstawowe narzędzie działania administracji publicznej. Powstaje zatem pytanie, czy przedsiębiorca, który uzyskał status wiarygodnego partnera administracji celnej, powinien korzystać z określonych ułatwień również podczas wykonywania obowiązków wynikających z systemu SENT.

1. Geneza i funkcje systemu SENT

System Elektronicznego Nadzoru Transportu został wprowadzony do polskiego porządku prawnego jako jeden z elementów szerokiego pakietu reform uszczelniających system podatkowy. Bezpośrednim impulsem do jego ustanowienia była obserwowana w poprzednich latach skala oszustw podatkowych, w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, związanych z obrotem tzw. towarami wrażliwymi. Zjawiska takie jak karuzele podatkowe, fikcyjny obrót paliwami, nielegalny handel alkoholem czy wyłudzenia zwrotu podatku VAT powodowały znaczne uszczuplenia dochodów budżetu państwa, jednocześnie prowadząc do zakłócenia zasad uczciwej konkurencji na rynku. W uzasadnieniu projektu ustawy podkreślano, że dotychczasowe instrumenty kontroli skarbowej okazały się niewystarczające wobec dynamicznego rozwoju transgranicznego transportu drogowego oraz coraz bardziej złożonych modeli organizacji łańcuchów dostaw. Ustawodawca uznał zatem za konieczne stworzenie systemu umożliwiającego bieżące monitorowanie przemieszczania określonych kategorii towarów jeszcze na etapie ich przewozu, a nie dopiero po zakończeniu transakcji i przeprowadzeniu kontroli podatkowej. W ten sposób ciężar działań administracji został przesunięty z następczej kontroli podatkowej na działania o charakterze prewencyjnym i analitycznym.

Istotą systemu SENT jest obowiązek elektronicznego zgłoszenia przewozu określonych ustawowo towarów oraz bieżącej aktualizacji informacji dotyczących realizowanego transportu. Zgłoszenie obejmuje dane identyfikujące podmioty uczestniczące w obrocie, przewożony towar, środek transportu, miejsce rozpoczęcia i zakończenia przewozu

oraz przewidywaną trasę przejazdu. System wykorzystuje rozwiązania teleinformatyczne umożliwiające organom Krajowej Administracji Skarbowej monitorowanie zgodności rzeczywistego przebiegu transportu z informacjami przekazanymi przez uczestników przewozu. Charakterystyczną cechą konstrukcji prawnej systemu SENT jest rozproszenie obowiązków pomiędzy wszystkich uczestników procesu logistycznego. Ustawodawca przypisał określone obowiązki zarówno podmiotowi wysyłającemu, podmiotowi odbierającemu, jak i przewoźnikowi, uznając, że efektywność monitorowania zależy od współdziałania wszystkich uczestników przewozu. Każdy z tych podmiotów odpowiada za prawidłowość przekazywanych danych w zakresie własnych obowiązków ustawowych, a ich niewykonanie lub nienależyte wykonanie może skutkować nałożeniem wysokich administracyjnych kar pieniężnych. Konstrukcja ta odzwierciedla współczesne tendencje w prawie administracyjnym, polegające na współodpowiedzialności uczestników obrotu gospodarczego za realizację obowiązków publicznoprawnych.

W kolejnych latach obowiązywania ustawy zakres przedmiotowy systemu SENT ulegał systematycznemu rozszerzeniu. Początkowo monitorowanie obejmowało przede wszystkim paliwa ciekłe, oleje smarowe oraz alkohol skażony, jednak kolejne nowelizacje doprowadziły do objęcia obowiązkami również innych kategorii towarów charakteryzujących się podwyższonym ryzykiem nieprawidłowości podatkowych lub zagrożeń dla bezpieczeństwa publicznego. Do katalogu towarów monitorowanych włączono między innymi wybrane odpady, paliwa opałowe, susz tytoniowy, określone produkty chemiczne oraz niektóre towary rolno-spożywcze. Rozszerzaniu zakresu przedmiotowego towarzyszył rozwój narzędzi technicznych wykorzystywanych do monitorowania przewozów, w tym obowiązek geolokalizacji środków transportu przy wykorzystaniu urządzeń lokalizacyjnych lub odpowiednich aplikacji mobilnych. W doktrynie wskazuje się, że SENT stopniowo przestał pełnić wyłącznie funkcję fiskalną, stając się elementem szerszego systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej. Dane gromadzone w systemie służą nie tylko przeciwdziałaniu wyłudzeniom podatkowym, lecz również analizie ryzyka, planowaniu kontroli, identyfikacji nielegalnego obrotu towarami oraz wspieraniu współpracy pomiędzy organami Krajowej Administracji Skarbowej, organami celnymi, Policją, Strażą Graniczną i Inspekcją Transportu Drogowego. Oznacza to, że funkcje systemu wykraczają obecnie poza klasycznie rozumiany nadzór podatkowy, wpisując się w koncepcję zintegrowanego nadzoru nad bezpieczeństwem łańcuchów dostaw. Nie bez znaczenia pozostaje również aspekt prewencyjny systemu. Sama świadomość przedsiębiorców, że przewóz określonych kategorii towarów podlega elektronicznemu monitorowaniu oraz może zostać zweryfikowany w czasie rzeczywistym, wpływa na ograniczenie skłonności do podejmowania działań niezgodnych z prawem. SENT pełni zatem funkcję zarówno kontrolną, jak i prewencyjną, zwiększając transparentność obrotu gospodarczego i wzmacniając skuteczność administracji skarbowej.

2. Charakter prawny certyfikatu wiarygodnego przedsiębiorcy (AEO)

Instytucja Upoważnionego Przedsiębiorcy (Authorized Economic Operator- AEO) została wprowadzona do prawa Unii Europejskiej jako element wspólnej polityki celnej, której celem jest zapewnienie równowagi pomiędzy bezpieczeństwem międzynarodowego łańcucha dostaw a swobodą przepływu towarów. Geneza programu AEO wiąże się z globalnymi zmianami w podejściu do bezpieczeństwa handlu międzynarodowego po wydarzeniach z początku XXI wieku, kiedy administracje celne zaczęły odgrywać coraz większą rolę nie tylko w poborze należności celnych, lecz również w ochronie bezpieczeństwa ekonomicznego i

infrastruktury krytycznej państw. Na gruncie prawa Unii Europejskiej podstawę normatywną instytucji AEO stanowią przepisy Unijnego Kodeksu Celnego oraz rozporządzeń delegowanych i wykonawczych Komisji Europejskiej. Regulacje te implementują standardy opracowane przez Światową Organizację Celną (World Customs Organization) w ramach programu SAFE Framework of Standards, którego podstawowym założeniem jest rozwój partnerstwa pomiędzy administracjami celnymi a przedsiębiorcami uczestniczącymi w międzynarodowych łańcuchach dostaw.

Status AEO ma charakter dobrowolny i jest przyznawany przedsiębiorcy na jego wniosek po przeprowadzeniu szczegółowego audytu przez właściwy organ celny. Przedsiębiorca ubiegający się o uzyskanie statusu musi wykazać, że jego działalność spełnia szereg kryteriów odnoszących się zarówno do zgodności z przepisami prawa, jak i organizacji przedsiębiorstwa. Kryteria te obejmują w szczególności przestrzeganie przepisów prawa celnego i podatkowego, posiadanie odpowiedniego systemu prowadzenia ewidencji handlowej oraz transportowej umożliwiającego przeprowadzanie skutecznych kontroli, odpowiednią sytuację finansową gwarantującą stabilność działalności gospodarczej, wykazanie odpowiednich kwalifikacji zawodowych lub kompetencji związanych z prowadzeniem działalności celnej, a także spełnienie wymagań dotyczących bezpieczeństwa fizycznego obiektów, ochrony informacji oraz zabezpieczenia łańcucha dostaw. Procedura przyznawania statusu AEO ma charakter kompleksowej oceny systemu zarządzania przedsiębiorstwem. Organ celny nie ogranicza się do weryfikacji formalnego spełnienia wymagań ustawowych, lecz dokonuje analizy funkcjonujących w przedsiębiorstwie procedur wewnętrznych, mechanizmów kontroli, sposobów zarządzania ryzykiem oraz poziomu kultury zgodności z prawem. Z tego względu uzyskanie statusu AEO jest powszechnie postrzegane jako potwierdzenie wysokiego poziomu wiarygodności przedsiębiorcy wobec administracji publicznej.

Podkreśla się, że program AEO odzwierciedla zmianę filozofii działania administracji celnej. Model oparty wyłącznie na intensywnych kontrolach zastępowany jest koncepcją selektywnego nadzoru, w której częstotliwość oraz zakres kontroli uzależnione są od poziomu ryzyka przypisanego konkretnemu przedsiębiorcy. W rezultacie administracja może koncentrować swoje zasoby na podmiotach stwarzających największe zagrożenie dla interesów fiskalnych lub bezpieczeństwa obrotu, natomiast przedsiębiorcy wykazujący wysoki poziom zgodności z prawem korzystają z określonych ułatwień proceduralnych. Do najważniejszych korzyści wynikających z posiadania statusu AEO zalicza się mniejszą liczbę kontroli fizycznych i kontroli dokumentów, pierwszeństwo przeprowadzania kontroli w przypadku ich zarządzenia, możliwość wskazania miejsca kontroli, łatwiejszy dostęp do uproszczeń celnych oraz wzrost wiarygodności przedsiębiorcy w relacjach z partnerami handlowymi. Szczególne znaczenie ma również uznawalność statusu AEO przez administracje celne państw, z którymi Unia Europejska zawarła umowy o wzajemnym uznawaniu programów zaufanych przedsiębiorców, co przyczynia się do usprawnienia międzynarodowego obrotu gospodarczego.

Nie jest on klasycznym zezwoleniem administracyjnym warunkującym możliwość prowadzenia działalności gospodarczej, lecz szczególnym statusem publicznoprawnym, którego uzyskanie wiąże się z przyznaniem określonych preferencji w zamian za utrzymywanie wysokich standardów zgodności z prawem. Konstrukcja ta wpisuje się w rozwijającą się koncepcję responsive regulation, zgodnie z którą intensywność oddziaływania administracji powinna być uzależniona od stopnia przestrzegania prawa przez podmiot regulowany. W praktyce gospodarczej status AEO coraz częściej postrzegany jest nie tylko jako instrument prawa celnego, lecz także jako element strategii zarządzania

przedsiębiorstwem oraz budowania przewagi konkurencyjnej. Certyfikat zwiększa wiarygodność przedsiębiorcy wobec kontrahentów, instytucji finansowych oraz partnerów logistycznych, potwierdzając stosowanie wysokich standardów bezpieczeństwa i zgodności z prawem. W konsekwencji jego znaczenie wykracza poza sferę prawa celnego, wpływając na funkcjonowanie przedsiębiorstw uczestniczących w globalnych łańcuchach dostaw oraz rozwój międzynarodowego obrotu gospodarczego

3. SENT i AEO jako komplementarne instrumenty zarządzania ryzykiem w administracji skarbowej

Pomimo odmiennych podstaw normatywnych oraz różnego zakresu zastosowania, system SENT i instytucja Upoważnionego Przedsiębiorcy (AEO) realizują zbliżoną filozofię regulacyjną, której istotą jest zarządzanie ryzykiem w obrocie gospodarczym. Współczesne prawo administracyjne coraz częściej odchodzi od modelu powszechnej i jednolitej kontroli wszystkich uczestników rynku na rzecz selektywnego nadzoru, opartego na analizie prawdopodobieństwa wystąpienia naruszeń prawa. Zarówno ustawodawca krajowy, jak i unijny przyjmują założenie, że efektywność administracji publicznej zależy nie od liczby przeprowadzanych kontroli, lecz od ich właściwego ukierunkowania. System SENT stanowi przykład zarządzania ryzykiem skoncentrowanego na konkretnym zdarzeniu gospodarczym, jakim jest przewóz towarów objętych obowiązkiem monitorowania. Analiza ryzyka prowadzona przez organy Krajowej Administracji Skarbowej dotyczy przede wszystkim określonego transportu, jego uczestników, rodzaju przewożonego towaru, przebiegu trasy oraz zgodności przekazywanych danych z informacjami zgromadzonymi w innych systemach administracji publicznej. Mechanizm ten ma charakter dynamiczny, ponieważ ocena ryzyka następuje w czasie rzeczywistym i może prowadzić do podjęcia natychmiastowych działań kontrolnych jeszcze w trakcie wykonywania przewozu. Odminną konstrukcję przyjęto w programie AEO. Przedmiotem oceny nie jest pojedyncza operacja gospodarcza, lecz całokształt działalności przedsiębiorcy, jego organizacja wewnętrzna oraz zdolność do zapewnienia zgodności z przepisami prawa celnego i podatkowego. Certyfikacja AEO opiera się na założeniu, że przedsiębiorca stosujący skuteczne mechanizmy compliance oraz odpowiednio zarządzający ryzykiem wewnętrznym stwarza znacznie mniejsze prawdopodobieństwo naruszenia prawa niż podmiot nieposiadający takich procedur. W konsekwencji administracja celna może ograniczyć intensywność kontroli wobec przedsiębiorców posiadających status AEO, koncentrując swoje zasoby na podmiotach ocenianych jako bardziej ryzykowne.

Pomimo różnic konstrukcyjnych oba instrumenty opierają się na wspólnych założeniach metodologicznych. W pierwszej kolejności wykorzystują analizę ryzyka jako podstawowe kryterium podejmowania decyzji administracyjnych. Zarówno w systemie SENT, jak i w programie AEO odstępuje się od przypadkowego wyboru podmiotów do kontroli na rzecz selekcji opartej na danych, analizach statystycznych oraz ocenie prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości. Drugim wspólnym elementem jest daleko posunięta cyfryzacja procesów administracyjnych. System SENT funkcjonuje niemal wyłącznie w środowisku teleinformatycznym, umożliwiając elektroniczne zgłaszanie przewozów, ich aktualizację oraz bieżące monitorowanie. Również procedury związane z uzyskaniem i utrzymaniem statusu AEO wykorzystują zaawansowane systemy informatyczne administracji celnej, elektroniczną wymianę informacji oraz zintegrowane bazy danych. Digitalizacja obu instrumentów zwiększa skuteczność nadzoru przy jednoczesnym ograniczeniu kosztów administracyjnych. Na podkreślenie zasługuje także funkcja zwiększania transparentności działalności

gospodarczej. Zarówno przedsiębiorca objęty obowiązkami SENT, jak i podmiot posiadający status AEO zobowiązani są do zapewnienia wysokiej jakości dokumentacji oraz możliwości prześledzenia przebiegu procesów logistycznych. Transparentność ta służy nie tylko celom kontrolnym, lecz również wzmacnia bezpieczeństwo całego łańcucha dostaw. Istotnym elementem wspólnym obu rozwiązań jest również stopniowe odchodzenie od klasycznego modelu relacji administracja–przedsiębiorca opartego wyłącznie na kontroli i sankcjach na rzecz modelu współpracy. Program AEO wprost opiera się na budowaniu partnerstwa pomiędzy administracją celną a przedsiębiorcami spełniającymi wysokie standardy zgodności z prawem. W przypadku SENT element ten jest mniej widoczny, jednak również tutaj analiza ryzyka ma umożliwiać bardziej racjonalne planowanie działań kontrolnych oraz ograniczenie ingerencji wobec podmiotów prawidłowo realizujących obowiązki ustawowe.

Nie oznacza to jednak, że oba instrumenty mają identyczny charakter prawny. Różnice dotyczą przede wszystkim funkcji regulacyjnej oraz sposobu oddziaływania na przedsiębiorców. System SENT ma charakter obowiązkowy i obejmuje wszystkich uczestników przewozu towarów wskazanych w ustawie. Niewykonanie obowiązków związanych ze zgłoszeniem przewozu lub aktualizacją danych zagrożone jest wysokimi administracyjnymi karami pieniężnymi, co nadaje systemowi wyraźnie represyjny charakter. Program AEO funkcjonuje natomiast jako mechanizm dobrowolny, wykorzystujący przede wszystkim pozytywne bodźce ekonomiczne i organizacyjne. Przedsiębiorca sam decyduje o przystąpieniu do programu, a zachętą są ułatwienia proceduralne oraz zwiększona przewidywalność współpracy z administracją celną. W konsekwencji można stwierdzić, że SENT oraz AEO nie stanowią konkurencyjnych modeli nadzoru administracyjnego, lecz wzajemnie się uzupełniają. Pierwszy z nich zapewnia bieżącą kontrolę przepływu towarów szczególnie narażonych na nadużycia, drugi natomiast umożliwia identyfikację przedsiębiorców, którzy ze względu na wysoki poziom zgodności z prawem zasługują na bardziej partnerski model współpracy z administracją. Z perspektywy efektywności działania państwa zasadne wydaje się zatem większe wykorzystanie informacji wynikających z certyfikacji AEO podczas wykonywania zadań związanych z funkcjonowaniem systemu SENT.

4. Znaczenie statusu AEO dla przedsiębiorcy realizującego obowiązki wynikające z systemu SENT

Przedsiębiorca posiadający status AEO podlega wcześniej szczegółowej ocenie przeprowadzanej przez administrację celną. Weryfikacja obejmuje między innymi strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa, procedury bezpieczeństwa, sposób prowadzenia dokumentacji, system zarządzania ryzykiem, poziom zabezpieczenia infrastruktury logistycznej, kwalifikacje personelu oraz historię przestrzegania przepisów prawa. Uzyskanie certyfikatu oznacza zatem, że przedsiębiorca został uznany za podmiot charakteryzujący się wysokim poziomem rzetelności i zdolności do zapewnienia zgodności prowadzonej działalności z obowiązującymi regulacjami. W tym kontekście powstaje pytanie o zasadność nieuwzględniania statusu AEO podczas realizacji obowiązków wynikających z systemu SENT. Skoro administracja celna dysponuje szczegółową wiedzą dotyczącą funkcjonowania przedsiębiorcy, przeprowadziła kompleksowy audyt jego działalności oraz uznała stosowane procedury za zgodne z wysokimi standardami bezpieczeństwa, pomijanie tych ustaleń przy planowaniu działań kontrolnych w ramach SENT może prowadzić do nieefektywnego wykorzystania zasobów administracyjnych.

Problem ten należy rozpatrywać również przez pryzmat zasady proporcjonalności wyrażonej w prawie Unii Europejskiej oraz w Konstytucji RP. Nakładanie na przedsiębiorców posiadających status AEO identycznego poziomu obowiązków kontrolnych jak na podmioty wcześniej nieweryfikowane może prowadzić do nadmiernej ingerencji administracji publicznej w działalność gospodarczą. Nie oznacza to oczywiście całkowitego zwolnienia takich przedsiębiorców z obowiązków wynikających z ustawy SENT, lecz raczej konieczność odpowiedniego uwzględnienia poziomu ryzyka związanego z ich działalnością przy planowaniu kontroli oraz analizie zgłoszeń. Na znaczenie statusu AEO wskazują również badania ekonomiczne dotyczące funkcjonowania międzynarodowych łańcuchów dostaw. Wynika z nich, że przedsiębiorstwa posiadające certyfikat osiągają wyższy poziom efektywności operacyjnej, ograniczają koszty związane z procedurami celnymi, zwiększają przewidywalność realizowanych dostaw oraz budują większe zaufanie partnerów handlowych. Certyfikacja wpływa także na poprawę jakości zarządzania ryzykiem wewnętrznym oraz rozwój kultury compliance, co przekłada się na zmniejszenie prawdopodobieństwa naruszeń prawa. Z perspektywy administracji publicznej wykorzystanie informacji wynikających z certyfikacji AEO mogłoby przyczynić się do bardziej efektywnego planowania działań kontrolnych w systemie SENT. Pozwoliłoby to skoncentrować zasoby kontrolne na podmiotach stwarzających rzeczywiste zagrożenie dla interesów fiskalnych państwa, przy jednoczesnym ograniczeniu obciążeń administracyjnych wobec przedsiębiorców o potwierdzonej wiarygodności.

5. Podsumowanie

System SENT oraz instytucja Upoważnionego Przedsiębiorcy (AEO) stanowią dwa odrębne, lecz funkcjonalnie powiązane instrumenty zarządzania ryzykiem w obrocie międzynarodowym. Pierwszy z nich koncentruje się na monitorowaniu konkretnych przewozów i przeciwdziałaniu nadużyciom podatkowym w czasie rzeczywistym, drugi natomiast służy identyfikacji przedsiębiorców gwarantujących wysoki poziom zgodności z prawem oraz bezpieczeństwa międzynarodowych łańcuchów dostaw. Pomimo różnic konstrukcyjnych oba rozwiązania opierają się na wspólnych założeniach, takich jak analiza ryzyka, cyfryzacja procesów administracyjnych oraz dążenie do zwiększenia efektywności działań organów publicznych. Obowiązujący stan prawny nie zapewnia jednak odpowiedniego poziomu współdziałania pomiędzy tymi instrumentami. Brak mechanizmów uwzględniających status AEO przy realizacji obowiązków wynikających z systemu SENT prowadzi do powielania czynności kontrolnych, zwiększenia kosztów zgodności po stronie przedsiębiorców oraz nieoptymalnego wykorzystania zasobów administracji. W konsekwencji przedsiębiorca, który przeszedł kompleksową procedurę certyfikacyjną i został uznany za wiarygodnego partnera administracji celnej, nie uzyskuje wymiernych korzyści w obszarze monitorowania przewozu towarów.

Z punktu widzenia zasad proporcjonalności, efektywności administracji oraz ochrony wolności działalności gospodarczej pożądane wydaje się stopniowe zbliżanie obu systemów. Nie oznacza to rezygnacji z obowiązków wynikających z ustawy o SENT ani ograniczenia skuteczności działań kontrolnych, lecz wykorzystanie informacji już zgromadzonych przez administrację publiczną w celu bardziej precyzyjnego zarządzania ryzykiem. Integracja systemów teleinformatycznych, wykorzystanie wyników audytów AEO oraz ustawowe uwzględnienie statusu certyfikowanego przedsiębiorcy jako jednego z kryteriów analizy ryzyka mogłyby znacząco zwiększyć efektywność nadzoru przy jednoczesnym ograniczeniu zbędnych obciążeń administracyjnych. W perspektywie dalszego rozwoju prawa krajowego

oraz unijnego można oczekiwać stopniowego przechodzenia od modelu opartego na powszechnej kontroli do modelu inteligentnego nadzoru administracyjnego, wykorzystującego dane, analizę ryzyka i wzajemne zaufanie pomiędzy administracją a przedsiębiorcami. W tym modelu status AEO powinien odgrywać rolę nie tylko instrumentu prawa celnego, lecz także jednego z elementów kompleksowego systemu oceny wiarygodności przedsiębiorcy funkcjonującego we wszystkich obszarach administracji skarbowej, w tym również w systemie SENT.

Autorka: Zofia Zielińska

Aplikantka radcowska w Trans Lawyers



www.translawyers.eu