

Realizacja dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego

SPIS TREŚCI

	strona
I. CZĘŚĆ OGÓLNA	3
1. Charakterystyka kontroli	3
2. Synteza ustaleń kontroli i ocena kontrolowanej działalności	6
3. Wnioski	14
II. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA	16
1. Charakterystyka uwarunkowań ekonomiczno-organizacyjnych i prawnych kontrolowanej działalności	16
A. Uwarunkowania ogólne	16
B. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym	18
C. Ustawa z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy	24
2. Ważniejsze ustalenia kontroli	31
A. Ważniejsze ustalenia kontroli w Ministerstwie Finansów	31
B. Ważniejsze ustalenia kontroli w urzędach skarbowych	54

C. Ważniejsze ustalenia kontroli w urzędach kontroli skarbowej	75
D. Ważniejsze ustalenia kontroli w urzędach celnych	84
III. POSTĘPOWANIE KONTROLNE I DZIAŁANIA PODJĘTE PO ZAKOŃCZENIU KONTROLI	88

ZAŁĄCZNIKI:

- Nr 1 - wykaz jednostek kontrolowanych,
- Nr 2 - wykaz zmian stawek podatku akcyzowego dla niektórych wyrobów
- Nr 3 - wykaz pism zalecających przyznawanie ulg w podatku akcyzowym,
- Nr 4 - decyzja Nr 2/ON Ministra Finansów z dnia 27 lipca 1995 r. w sprawie ograniczeń w udzielaniu ulg podatkowych
- Nr 5 - najistotniejsze zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i wydanych do ustawy przepisach wykonawczych.

I. CZĘŚĆ OGÓLNA

1. CHARAKTERYSTKA KONTROLI

Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła z własnej inicjatywy, uwzględniając propozycje Komisji Polityki Gospodarczej, Budżetu i Finansów Sejmu RP, kontrolę w zakresie realizacji dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego (Nr kontroli P 96/008).

Kontrolę, w której uczestniczyły: Departament Budżetu Państwa, Departament Handlu Zagranicznego i Służby Zagranicznej oraz 11 delegatur NIK, przeprowadzono w III/IV kw. 1996 r. w Ministerstwie Finansów, 21 urzędach skarbowych, 5 urzędach kontroli skarbowej i 7 urzędach celnych. Wykaz skontrolowanych jednostek stanowi załącznik Nr 1 do niniejszej Informacji.

Celem kontroli była ocena realizacji, przez kontrolowane jednostki, zadań określonych w:

- ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹,
- ustawie z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy², a w szczególności ocena:
 - terminowości przyjmowania i rejestracji zgłoszeń obowiązku podatkowego w akcyzie,
 - organizacji przyjmowania, weryfikacji i załatwiania wniosków producentów (importerów i innych podmiotów) o sprzedaż lub wydanie upoważnienia do wydania banderol podatkowych i sprzedaż banderol legalizacyjnych przez uprawnione urzędy skarbowe,
 - realizacji zadań dotyczących ustalania i poboru podatku akcyzowego, wielkości zaległości we wpłatach podatku akcyzowego i ich windykacji przez urzędy skarbowe,
- wykorzystywania uprawnień do udzielania ulg³ w podatku akcyzowym przez urzędy skarbowe,

¹ Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

² Dz.U. Nr 127, poz. 584.

³ Ulgi podatkowe - polegają ogólnie - na zaniechaniu dochodzenia lub ograniczeniu wielkości obciążenia podatkowego w określonych przypadkach.
 Pewne formy ulgowego traktowania podatników przewidują - nie stosując jednak terminu „ulga” - przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych
 Z uwagi na fakt, że w sprawozdawczości organów podatkowych kwoty dotyczące:
 - zaniechania w całości lub w części ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków,
 - umarzania zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę,
 - odraczania zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę,
 - odraczania terminów płatności podatków i rozkładania płatności na raty

- wykonywania zadań w zakresie kontroli podatkowej i skarbowej przeprowadzanych przez urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej, oraz efektów i skuteczności tej kontroli,
- wywiązywania się urzędów celnych z obowiązków płatnika podatku akcyzowego,
- praktycznego wykorzystania komputerów w pracy urzędów skarbowych i urzędów celnych.

Tematyka kontroli w części dotyczącej Ministerstwa Finansów obejmowała ocenę:

- organizacji wprowadzenia podatku akcyzowego i znaków skarbowych akcyzy,
- kosztów związanych z wprowadzeniem znaków skarbowych akcyzy,
- realizacji uprawnienia Ministra Finansów do udzielania ulg i zwolnień podatkowych (w podatku akcyzowym),
- osiągniętych przez budżet państwa wpływów z podatku akcyzowego.

Ocen tych dokonywano - stosownie do postanowień art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli - według kryteriów legalności, gospodarności, celowości i rzetelności.

Badaniami kontrolnymi objęto okres od 5 lipca 1993 r. do 30 czerwca 1996 r.

Wszystkie dane liczbowe zamieszczone w Informacji podane są w złotych po denominacji.

Zagadnienia związane z realizacją obowiązku oznaczania wyrobów spirytusowych i tytoniowych znakami skarbowymi akcyzy oraz funkcjonowaniem szczególnego nadzoru podatkowego były już przedmiotem kontroli NIK. Jej wyniki przedstawione zostały w "Informacji o wynikach kontroli realizacji obowiązku oznaczania wyrobów spirytusowych i tytoniowych znakami skarbowymi akcyzy oraz funkcjonowania szczególnego nadzoru podatkowego nad wytwarzaniem, importem i obrotem tymi wyrobami"⁴. Wyniki kontroli wykazały, m.in. że jakkolwiek w początkowym okresie wprowadzania znaków skarbowych akcyzy występowały określone mankamenty polegające np. na złej jakości produkowanych

występują jako „obniżki i ulgi wynikające z decyzji”, w niniejszej Informacji użytko określenia „ulgi podatkowe” dla ww. form ulgowego traktowania podatników.

⁴ NIK, Zespół Handlu Zagranicznego i Służby Zagranicznej, Warszawa, listopad 1994 r.

banderol, niedostatecznym nadzorze podatkowym, który stwarzał możliwość nielegalnego przedostania się na rynek pewnej ilości banderol przy oznaczaniu wyrobów stanowiących zapasy z okresu poprzedzającego wprowadzenie banderolowania, tym niemniej można stwierdzić, iż banderolowanie opakowań jednostkowych utrudniało wprowadzanie do obrotu wyrobów spirytusowych i tytoniowych pochodzących z nielegalnej produkcji bądź z przemytu.

Również realizacja dochodów budżetowych z produkcji i sprzedaży wyrobów spirytusowych i tytoniowych oraz wpłat składek na państwowe fundusze celowe i prawidłowość rozliczeń producentów z tych zobowiązań, była przedmiotem kontroli NIK. Jej wyniki przedstawione zostały w „Informacji o wynikach kontroli realizacji zobowiązań finansowych wobec budżetu państwa z tytułu produkcji i obrotu wyrobami spirytusowymi i tytoniowymi⁵. Wyniki kontroli wykazały, m.in. iż poza nielicznymi przypadkami - szczególnie wśród przedsiębiorstw państwowych - badane jednostki zrealizowały zobowiązania finansowe wobec budżetu państwa i gmin oraz funduszy celowych.

Najwyższa Izba Kontroli nie przeprowadzała dotychczas kontroli realizacji dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego w aspekcie przedstawionym w niniejszej Informacji. Jednak niektóre, szczegółowe zagadnienia objęte tematyką omawianej kontroli, były już przedmiotem badań kontrolnych NIK. Dotyczyły one zagadnień związanych z przyznawaniem podatnikom uznaniowych ulg i zwolnień podatkowych przez Ministra Finansów i organy podatkowe. Kontrola tych zagadnień przeprowadzona w II półroczu 1994 r. objęła działalność Ministerstwa Finansów (Departament Podatków Bezpośrednich i Opłat), 47 urzędów skarbowych i 19 izb skarbowych w latach 1992-1993 i w I półroczu 1994 r. w zakresie wydawanych decyzji o zaniechaniu ustalania i poboru, odraczania terminów płatności i rozkładania na raty, umarzania zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych i podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą⁶. Wyniki kontroli wskazywały, iż na wielkość udzielanych ulg przez aparat podatkowy w tych podatkach, zasadniczy wpływ miała polityka ulg prowadzona przez Ministerstwo Finansów. Negatywna ocena NIK dotyczyła oddziaływania Ministerstwa Finansów na decyzje urzędów skarbowych i izb skarbowych w drodze różnego rodzaju zaleceń, propozycji lub upoważnień, dotyczących ulg podatkowych. Ministerstwo Finansów nie prowadziło wyodrębnionego rejestru przyznanych ulg w podatkach dochodowych, co utrudniało ocenę skali i skutków finansowych tych zaleceń. W wyniku omawianej wyżej kontroli Najwyższa Izba Kontroli wnosila, m.in. o:

⁵ NIK, Departament Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa, luty 1997 r.

- prowadzenie przez Ministra Finansów pełnego rejestru ulg i zwolnień podatkowych,
- zaprzestanie stosowanej przez Ministra Finansów polityki wpływania na treść decyzji o ulgach podatkowych, wydawanych przez urzędy i izby skarbowe, drogą różnego rodzaju "upoważnień" i "zaleceń", natomiast wykorzystywanie - w razie potrzeby i w odpowiedniej formie - upoważnień dla Ministra Finansów, określonych w ustawie o zobowiązaniach podatkowych.

Obecna kontrola wykazała, iż wniosek NIK dotyczący prowadzenia rejestru ulg i zwolnień podatkowych został przez Ministerstwo Finansów zrealizowany. Rejestr wydanych ulg prowadzi Departament Organizacji i Nadzoru Podatkowego.

Jeśli chodzi o wniosek, dotyczący zaprzestania przez Ministerstwo Finansów wpływania na treść decyzji o ulgach wydawanych przez aparat podatkowy, to w świetle prezentowanych w niniejszej Informacji wyników kontroli, trudno uznać iż jest on realizowany, zgodnie z cytowanym niżej zapewnieniem Ministerstwa Finansów: *"Wniosek będzie realizowany w takim zakresie w jakim to w obecnej sytuacji jest możliwe ograniczając się do wydawania "upoważnień" lub "zaleceń" wyłącznie do niezbędnych przypadków, uzasadnionych m.in. zagrażającymi egzystencji podatnika mającego decydujący wpływ na rozwój i działalność regionu. Generalnie natomiast stosowane będzie wydawanie aktów prawnych o ogólnym charakterze"*.

2. SYNTEZA USTALEŃ KONTROLI I OCEN KONTROLOWANEJ DZIAŁALNOŚCI

2.1. Organizację wprowadzenia podatku akcyzowego i znaków skarbowych akcyzy Najwyższa Izba Kontroli ocenia - generalnie - pozytywnie. Z ustaleń kontroli wynika, że przy określaniu wysokości opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz stawek podatku akcyzowego dla wyrobów akcyzowych starano się przyjąć takie rozwiązania, które zakładały, że łączne kwoty tych podatków dla poszczególnych towarów i usług pozostawały na poziomie dotychczasowych obciążeń podatkiem obrotowym. Wprowadzenie tych podatków nastąpiło bez negatywnych skutków cenowych i budżetowych.

⁶ Informacja o wynikach kontroli wykonywania uprawnień przez resort finansów w zakresie wydawanych decyzji o zaniechaniu ustalania i poboru podatków. NIK, Zespół Finansów i Budżetu, Warszawa, maj 1995 r., (nr ewid. 23/95/32A/94).

2.2. Stałość, pewność i spójność prawa podatkowego jest zasadniczym warunkiem skutecznego oddziaływania podatków. Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia zbyt częste zmiany prawa i zbyt krótkie terminy między ogłoszeniem aktu normatywnego a datą jego wejścia w życie. Negatywne oceny dotyczą także nieprzestrzegania zasad tworzenia prawa.

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym była w ciągu 4 lat zmieniana siedmiokrotnie, a jeszcze liczniejsze były zmiany w przepisach wykonawczych do tej ustawy (np. 17 lub 19-krotnie).

Ustawa zawiera wiele upoważnień do wydawania przepisów przez Ministra Finansów. Zarządzenia Ministra Finansów, w znacznej mierze oparte na przesłankach uznaniowych, przyznawały zwolnienia i ulgi podatkowe wskazanym podmiotom (mimo że ustawa nie przewiduje zwolnień podmiotowych). Wielokrotne zmiany tych zarządzeń nie ograniczały się tylko do zmiany stawek, lecz dotyczyły także zakresu, techniki i formy płatności podatku akcyzowego (zał. nr 5 do informacji)

W okresie od II półrocza 1993 r. do I półrocza 1996 r. Minister Finansów wydał 75 rozporządzeń i zarządzeń dotyczących akcyzy, przy czym Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła nieprzestrzeganie obowiązującej procedury, wynikającej z regulaminu prac Rady Ministrów. Dwa zarządzenia Ministra Finansów dotyczące podatku akcyzowego były przedmiotem wniosków do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie ich niezgodności z konstytucją. W jednym przypadku Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodne z Konstytucją niektóre przepisy zarządzenia, drugie zarządzenie zostało zmienione przez Ministra Finansów przed wydaniem orzeczenia (s. 32-33 informacji).

2.3. W wyniku kolejnych zarządzeń Ministra Finansów, ustalających stawki podatku akcyzowego i zwolnienia od tego podatku, w okresie od II półrocza 1993 r. do I półrocza 1996 r. do budżetu państwa nie wpłynęła kwota co najmniej 254.300 tys. zł. W tej kwocie nie zostały uwzględnione skutki wszystkich ulg, wynikających z rozporządzeń i zarządzeń Ministra Finansów, w związku z brakiem pełnych danych w Ministerstwie Finansów (s. 33-34 informacji).

Jakkolwiek ustawowym zadaniem Ministra Finansów jest „inicjowanie polityki państwa w zakresie finansów publicznych”, to Minister Finansów jest faktycznym i jedynym kreatorem polityki państwa w zakresie podatku akcyzowego. Prawo budżetowe, wymaga porozumienia z Ministrem Finansów przy wydawaniu aktów normatywnych, wywołujących skutki finansowe

dla budżetu państwa. Natomiast Minister Finansów, projektując ulgi w podatku akcyzowym, nie przedstawiał szacunków dotyczących skutków finansowych projektowanych ulg dla budżetu państwa oraz nie przestrzegał obowiązującej procedury regulaminowej (s. 35 informacji).

2.4. Ulgi w podatku akcyzowym przyznawane były również w wyniku pism zalecających Ministerstwa Finansów. W okresie od II półrocza 1993 r. do I półrocza 1996 r., w wyniku ok. 62 pism zalecających (w tym 5 tajnych), kierowanych z Ministerstwa Finansów do organów podatkowych, nastąpiło zmniejszenie wpływów do budżetu państwa na kwotę 173.072,6 tys. zł, w tym 38.930,5 tys. zł stanowiła ulga dla General Motors Poland (s. 35-43 oraz załącznik nr 3 do informacji). W kwocie tej nie zostały uwzględnione ulgi dla urzędów celnych (będące następstwem pisma Ministra Finansów z 22 stycznia 1996 r., zalecającego umorzenie zaległości powstałych przed 15 stycznia 1995 r.), w związku z brakiem danych w Ministerstwie Finansów.

Nieuchylenie przez Ministra Finansów klauzuli tajności pism zalecających z 1993 r. (po ich realizacji) jest niezgodne z przepisami obowiązującymi w Ministerstwie Finansów (s. 36 informacji).

2.5. „Zalecenia” w sprawie ulg, zawierane w pismach Ministerstwa Finansów do urzędów skarbowych (dotyczące zarówno określonych imiennie podatników, jak też całych grup podatników) Najwyższa Izba Kontroli ocenia jako niezgodną z prawem ingerencję w tok postępowania podatkowego, zastępującą wykorzystywanie instrumentów zgodnych z ustawą o zobowiązaniach podatkowych i kodeksem postępowania administracyjnego.

Minister Finansów ma ustawowe prawo wydawania, ogłaszanych w Monitorze Polskim, zarządzeń o charakterze ogólnym, odnoszących się do określonych grup podatników. Konkretnym podatnikom, w konkretnych sytuacjach, mogą być przyznawane ulgi i zwolnienia podatkowe na podstawie decyzji organów podatkowych. Urzędy skarbowe, podejmując decyzje o ulgach podatkowych w trybie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, obowiązane są przeanalizować zasadność przyznania ulgi i wskazać jej uzasadnienie faktyczne. Jeżeli urząd skarbowy podejmuje decyzje na podstawie „zaleceń” Ministerstwa Finansów, to

faktycznym decydentem jest Ministerstwo Finansów, a zasadność przyznania ulgi nie jest przedmiotem analizy urzędu skarbowego, który nie czuje się za te decyzje odpowiedzialny.

Kontrola działalności 21 urzędów skarbowych wykazała, że większość decyzji o ulgach w podatku akcyzowym podejmowano na podstawie „zaleceń” Ministerstwa Finansów, bez analizowania i weryfikowania wniosku podatnika oraz jego kondycji finansowej (s. 59 i nast. informacji).

2.6. Dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego stanowiły ok. 14% dochodów ogółem.

W ustawie budżetowej na 1993 r. dochodów z akcyzy nie planowano, a zrealizowano w kwocie 3.120.320,6 tys. zł. W 1994 r. zaplanowano dochody z akcyzy w wysokości 10.050.000 tys. zł, a wykonano w kwocie 9.001.666 tys. zł, tj. 89,6%. Dochody z podatku akcyzowego w 1994 r. stanowiły 14,3% dochodów budżetowych. W 1995 r. dochody z podatku akcyzowego zaplanowano w wysokości 13.880.000 tys. zł, tj. o 54,2% wyższej, niż wykonanie 1994 r., a zrealizowano w wysokości 12.139.913 tys. zł, tj. 87,5% planowanej kwoty. Dochody z podatku akcyzowego w 1995 r. stanowiły 14,5% dochodów budżetowych. W układzie wykonawczym budżetu na 1996 r. zaplanowano dochody z akcyzy w wysokości 18.087.000 tys. zł. Do 30 czerwca 1996 r. dochody osiągnęły poziom 6.796.504 tys.⁷ zł, tj. 37,6% zaplanowanej wielkości (s. 42-43 informacji).

Z ustaleń kontroli wynika, iż zdecydowana większość tych wpływów pochodziła od 410 podatników podatku akcyzowego.

W poszczególnych, objętych kontrolą urzędach skarbowych, zarejestrowanych było w 1996 r. od 1 do 23 podatników podatku akcyzowego (w sumie 177 podatników). Wpływy z podatku akcyzowego od tych podatników wyniosły łącznie, w całym okresie kontrolowanym, 11.954.943,8 tys. zł, co odpowiadało 20% dochodów z podatku akcyzowego osiągniętych w analogicznym okresie przez budżet państwa.

Udział wpływów z podatku akcyzowego, w stosunku do ogółu wpływów podatkowych zrealizowanych przez kontrolowane urzędy wahał się średnio od 7,8 do 23,8%. Najwyższe

⁷ Wg stanu na 31 grudnia 1996 r. dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego wyniosły 15.524.000 tys. zł, co stanowi 85,8% wielkości planowanej.

wpływy z podatku akcyzowego dotyczyły krajowych wyrobów spirytusowych i wyrobów tytoniowych oraz paliw silnikowych.

W stosunku do zrealizowanych dochodów z podatku akcyzowego ogółem zaległości stanowiły na koniec poszczególnych lat od 0,7 % w 1993 r. do 1,1% wykonania dochodów w 1994 r. i 1995 r. Zaległości w poszczególnych grupach towarów akcyzowych nie przekraczały kilku procent dochodów, z wyjątkiem podatku akcyzowego od krajowych wyrobów winiarskich, stanowiących około 1,8% dochodów z podatku akcyzowego. Tu stan zaległości ukształtował się na poziomie 34% na koniec 1993 r. i nie uległ znaczącej zmianie na koniec 1995 r. (s. 44-46 informacji).

Wyniki kontroli urzędów skarbowych wskazują, iż z płatnością podatku akcyzowego zalegały głównie przedsiębiorstwa państwowe i spółki akcyjne ze 100% udziałem Skarbu Państwa, produkujące wyroby winiarskie.

W objętych kontrolą urzędach skarbowych zaległości we wpłatach podatku akcyzowego były relatywnie (np. w stosunku do podatku dochodowego) niewielkie i stanowiły średnio 1,5% kwoty wpływów z tego podatku oraz 1% zaległości podatkowych ogółem.

Ustalenia kontroli wskazują, iż podjęte przez urzędy skarbowe działania windykacyjne w stosunku do podmiotów zalegających z wpłatami podatku akcyzowego były często opieszale i mało skuteczne. W 6 (z 21 objętych kontrolą) urzędach upomnienia, a następnie tytuły wykonawcze, były wystawiane ze znacznym opóźnieniem - w stosunku do obowiązujących terminów, w krańcowych przypadkach sięgającym 25 miesięcy. Skuteczność egzekucji mierzona wskaźnikiem odzyskanych kwot w stosunku do kwoty zaległości kształtowała się średnio na poziomie 11-12% (s. 58-59).

2.7. Dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego od wyrobów importowanych wynosiły: w 1993 r. (II półrocze) - 391.086,5 tys. zł, w 1994 r. - 989.029,0 tys. zł, w 1995 r. - 1.294.390,8 tys. zł i w 1996 r. (I półrocze) - 605.840,3 tys. zł.

Udział wpływów z podatku akcyzowego od wyrobów importowanych w dochodach ogółem z tego podatku stanowił odpowiednio: 12,5%, 11,0%, 10,7% i 8,9%. Najwyższe wpływy budżet państwa osiągnął z importowanych paliw silnikowych.

W stosunku do zrealizowanych dochodów ogółem z podatku akcyzowego od towarów z importu, zaległości stanowiły średnio ok. 1% (w całym okresie kontrolowanym).

Wpływy z podatku akcyzowego od towarów z importu realizowane są przez urzędy celne, obowiązane do poboru tych podatków oraz ich wpłaty na rachunek urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę urzędu celnego za okresy pięciodniowe, w terminie 3 dni po upływie każdego okresu. Stosownie do określonej w art. 14 ustawy o zobowiązaniach podatkowych zasady odpowiedzialności płatnika - urzędy celne odpowiadały całym swym majątkiem za podatki pobrane w niższej wysokości lub niewpłacone w terminie, chyba że nastąpiło to z winy podatnika. Egzekwowanie tej odpowiedzialności przez urzędy skarbowe doprowadziło do paradoksalnej sytuacji obciążania wydatków budżetowych obowiązkiem wpłaty na dochody budżetowe.

Korespondencja w tej sprawie pomiędzy Prezesem GUC a Ministrem Finansów trwała od listopada 1992 r. do stycznia 1996 r. Zakończyło ją stanowisko Ministra zawarte w piśmie z dnia 22.01.1996 r. skierowanym do podległych izb skarbowych. W piśmie tym Minister Finansów informuje, iż „nie zgłasza zastrzeżeń, aby właściwe organy podatkowe umarzały zaległości urzędów celnych jako płatników podatku obrotowego, podatku VAT i podatku akcyzowego wraz z odsetkami w odniesieniu do zaległości powstałych do 15 stycznia 1995 r. w związku z niepobraniem przez te jednostki podatków od towarów sprowadzonych lub nadesłanych z zagranicy w prawidłowych wysokościach”.

W Ministerstwie Finansów brak danych o wysokości zaległości urzędów celnych umorzonych w wyniku realizacji tego pisma.

Z kontroli przeprowadzonej w urzędach celnych i urzędach skarbowych wynika, że w związku z nieterminowym przekazywaniem pobranych podatków przez niektóre urzędy celne, właściwe urzędy skarbowe od 1996 r. ustalały odsetki za zwłokę i każdorazowo z wpłaconej kwoty podatku dokonywały zarachowania wpłat na należne odsetki i podatek, zawiadamiając urząd celny. Zawiadomienia te nie znajdowały jednak odzwierciedlenia w ewidencji księgowej urzędów celnych („rozrachunki z budżetem”), a zobowiązań wynikających z tego tytułu urzędy celne nie wykazywały w obowiązującej sprawozdawczości budżetowej (s. 80 informacji).

Stwierdzone w czasie kontroli uchybienia w działalności urzędów celnych wiążące się z dochodami budżetu państwa, dotyczyły m.in.:

- przekraczania terminów likwidacji zajętych towarów, a tym samym opóźnienia wpłat na konto właściwego urzędu skarbowego. Zgodnie bowiem z art. 70 ust. 4 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne - 70% uzyskanych wpływów ze sprzedaży zajętych towarów, urzędy celne mają obowiązek odprowadzić do urzędu skarbowego,

- nieprawidłowości odpraw celnych samochodów sprowadzanych w ramach „mienia przesiedleńczego” w latach 1994-1995, występujących w UC w Białymstoku (s. 81 informacji).

Ponadto, w toku kontroli zagadnień dotyczących likwidacji wyrobów akcyzowych zajętych w postępowaniu karnym ustalono, iż niektóre urzędy celne posiadają środki płatnicze byłych KDL, które przeszły na rzecz Skarbu Państwa na podstawie prawomocnych wyroków sądu. Według informacji uzyskanej z NBP, działalność Komisji Likwidacji Depozytów Rzeczowych Państwa, za pośrednictwem której następowała likwidacja tych środków, została zawieszona i nie może być wznowiona z uwagi na brak przepisów prawa regulujących tryb postępowania związany z likwidacją depozytów. NBP oczekuje na wskazanie przez Ministerstwo Finansów jednostki uprawnionej do prowadzenia działalności w zakresie likwidacji tych depozytów. Zawieszenie działalności wymienionej wyżej Komisji oraz brak innych możliwości zbycia obcych środków płatniczych, spowodowało zablokowanie ich likwidacji przez urzędy celne (s. 83 informacji).

2.8. Łączne koszty poniesione przez budżet państwa w związku z wprowadzeniem obowiązku stosowania znaków skarbowych akcyzy, do dnia 31 lipca 1996 r. wyniosły 293.148,7 tys. zł. Na kwotę tę złożyły się: koszty związane z produkcją banderol (253.362 tys. zł), zwolnienia podatkowe udzielone podatnikom podatku akcyzowego w związku z zakupem urządzeń do banderolowania wyrobów spirytusowych, tytoniowych i winiarskich (39.507,5 tys. zł) oraz wydatki ze środków specjalnych na zakup odpowiednich urządzeń zabezpieczających dla urzędów skarbowych (279,2 tys. zł). Poniesione koszty związane z produkcją banderol tytoniowych i spirytusowych znacznie przekroczyły planowane przez Ministerstwo Finansów wielkości: średnioroczne 2,5 -krotnie, a globalnie 2-krotnie (s. 47 i 48 informacji).

W niektórych asortymentach znaków akcyzy skarbowej na wyroby spirytusowe i tytoniowe utrzymywała się nadwyżka wyprodukowanych w latach 1993 - 1996 banderol, przekraczająca rezerwę planową (15%). Dotyczyło to w szczególności banderol na importowane wyroby spirytusowe i tytoniowe.

Do wydawania upoważnień do odbioru banderol podatkowych oraz banderol legalizacyjnych - zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 18 lutego 1994 r. -

uprawnionych zostało 12 urzędów skarbowych (przed tą datą takie uprawnienia miały 4 urzędy).

Z ustaleń kontroli wynika, że we wszystkich 12 uprawnionych urzędach skarbowych, pracownicy tych urzędów naruszali przepisy ustawy, np. wydając pozytywne decyzje bez sprawdzenia koncesji na prowadzenie działalności, przy braku wpłat należności odpowiadającej wartości nabywanych banderol, po zdezaktualizowaniu dokumentacji, albo żądając od podatników nie przewidzianych ustawą dokumentów (s. 50-54 informacji).

2.9. Stosowanie przepisów dotyczących oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy podlegało szczególnemu nadzorowi podatkowemu.

Według danych Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów, w latach 1994-1996 (I półrocze), wszystkie (49) urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 344.558 kontroli jednostek obrotu handlowego i gastronomicznego w tym zakresie. W wyniku tych kontroli ujawniono w 7.901 przypadkach wyroby bez banderol (w 1994 r. - 4.852, w 1995 r. - 1.082, w I półroczu 1996 r. - 1.967), a w 921 przypadkach wyroby oznaczone fałszywymi banderolami (w 1994 r. - 475, w 1995 r. - 360, w I półroczu 1996 r. - 96). Do organów ścigania skierowano 7.587 zawiadomień o popełnieniu przestępstwa.

Według ustaleń NIK, w latach 1994 - 1996 skontrolowane przez NIK urzędy kontroli skarbowej (5) przeprowadziły, w tym zakresie, 35.487 kontroli, a urzędy skarbowe (21) - 1.575 kontroli. Do organów ścigania przekazano odpowiednio 808 i 44 sprawy.

Z analizy sposobu załatwiania tych spraw przez prokuratury wynika, iż tylko 15% spraw zostało skierowanych do sądu. W pozostałych sprawach prokuratury wydawały postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego, umorzeniu postępowania lub warunkowym umorzeniu postępowania, a 8,7% spraw pozostało bez odpowiedzi.

Urzędy kontroli skarbowej miały świadomość, iż kierowane do prokuratur zawiadomienia o przestępstwach wymienionych w art. 24-24 ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy dotyczą bardzo często niewielkich ilości wyrobów zakwestionowanych w trakcie kontroli. Stąd też tylko nieliczne kierowały do prokuratur zażalenia na odmowy wszczęcia postępowania przygotowawczego (s. 72 i nast. informacji).

2.10. Wykorzystanie w urzędach skarbowych i urzędach celnych komputerów do obsługi podatku akcyzowego jest, zdaniem NIK, niedostateczne.

Brak systemowego modułu rachunkowości uniemożliwiał prowadzenie pełnej, zautomatyzowanej sprawozdawczości w urzędach skarbowych.

W urzędach celnych istniejące oprogramowanie jest wynikiem działań doraźnych, realizowanych w ramach możliwości własnych poszczególnych urzędów celnych, natomiast prowadzone są prace nad Ogólnopolskim Systemem Informatycznym Administracji Celnej (OSIAC), który przewiduje obieg informacji pomiędzy oddziałami-posterunkami - urzędami celnymi - Głównym Urzędem Ceł. Rozważane są także możliwości włączenia agencji celnych do projektowanego systemu oraz wymiany danych z systemem POLTAX w urzędach skarbowych. Wstępne wersje systemu OSIAC miały być eksploatowane w wybranych jednostkach administracji celnej od kwietnia 1996 r., co jednak do zakończenia kontroli (wrzesień) nie nastąpiło.

2.11. W trakcie kontroli NIK odzyskano dla budżetu państwa kwotę 631,6 tys. zł. Ponadto w wyniku kontroli NIK w I US w Poznaniu ustalono zawyżenie podatku akcyzowego wobec podatników na kwotę 11,6 tys. zł.

Oszacowano również finansowe skutki dla budżetu państwa wielkości ulg w podatku akcyzowym wynikających z kolejnych zarządzeń Ministra Finansów w kwocie około 254.100,00 tys. zł oraz w wyniku realizacji przez urzędy skarbowe zaleceń Ministerstwa Finansów dotyczących zaniechania ustalania i poboru oraz umorzenia zaległości w podatku akcyzowym w kwocie co najmniej 173.072,6 tys. zł.

3. WNIOSKI

1. W wystąpieniach pokontrolnych Najwyższa Izba Kontroli przedstawiła, m.in. następujące wnioski, zmierzające do usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości:

1) do Ministra Finansów - w sprawie:

- a) nieprzekraczania zakresu uprawnień określonych w ustawach przy wydawaniu aktów wykonawczych do ustaw,
- b) przestrzegania obowiązującej procedury uzgadniania projektów aktów prawnych,
- c) przedstawiania szacunków skutków budżetowych przy projektowaniu regulacji prawnych dotyczących zaniechania ustalania i poboru podatku akcyzowego,
- d) przestrzegania obowiązujących przepisów dotyczących ochrony tajemnicy państwowej i służbowej,
- e) właściwego i zgodnego z prawem wykorzystywania uprawnień w zakresie sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych,
- f) zaniechania praktyki wpływania na treść decyzji o ulgach podatkowych, wydawanych przez urzędy i izby skarbowe, poprzez „upoważnienia”, „zalecenia” itp. dyspozycje, odnoszące się do poszczególnych podatników w sprawach indywidualnych,

2) do naczelników urzędów skarbowych - w sprawie:

- a) przestrzegania - w procesie wydawania decyzji w sprawach banderol - przepisów ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego 1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy,
- b) dokonywania szczegółowej analizy sytuacji finansowej i gospodarczej podmiotów wnoszących o udzielenie ulgi podatkowej poprzez wykorzystanie wszystkich upoważnień, jakimi w tym względzie dysponują urzędy skarbowe,
- c) wzmocnienia nadzoru nad pracą działów księgowości w zakresie terminowego dokonywania księgowania na kartach kontowych podatników,

3) do dyrektorów urzędów kontroli skarbowej - w sprawie przeanalizowania możliwości zwiększenia kontroli skarbowych podatku akcyzowego oraz wykorzystywania zażaleń na wydane przez prokuratury postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania i o umorzeniu postępowań przygotowawczych w sprawach kierowanych do tych organów;

- 4) do dyrektorów urzędów celnych - w sprawie przestrzegania przepisów instrukcji likwidacyjnej z dnia 22 września 1994 r., odprowadzania pobranych podatków do urzędów skarbowych w terminach określonych w art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz przyspieszenia likwidacji towarów pochodzących z przemytu.
2. Na podstawie ustaleń kontroli oraz w nawiązaniu do dotychczasowych wniosków, Najwyższa Izba Kontroli uważa za potrzebne podjęcie przez Ministra Finansów następujących działań:
- 1) rozważenie, czy wobec niewielkiej skuteczności postępowań i powszechnie stosowanych umorzeń w sprawach objętych w art. 20-24 ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, nie należałoby opracować projektu odpowiedniej zmiany tych przepisów.
 - 2) wprowadzenie odpowiednich zmian w § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego 1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy w celu uproszczenia procedury wydawania niewielkich ilości banderol legalizacyjnych.
 - 3) uregulowania, przez Ministra Finansów wraz z naczelnymi i centralnymi organami administracji rządowej, zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych, wymagają sprawy odprowadzania przez urzędy celne (jako jednostki budżetowe i jednocześnie płatnicy pobranych podatków) podatku akcyzowego przekazywanego z opóźnieniem urzędowi skarbowym,
 - 4) przeanalizowanie możliwości opracowania projektu odpowiednich zmian w przepisach art. 8 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, w celu określenia dostatecznie jasnych i precyzyjnych kryteriów podejmowania decyzji o ulgach podatkowych, a także wprowadzenie odpowiednich zmian w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych.
 - 5) uchylene „Decyzji Nr 2/ON Ministra Finansów z dnia 27 lipca w sprawie ograniczenia w udzielaniu ulg podatkowych” sankcjonującej praktykę „wydawania decyzji” w indywidualnych sprawach z zakresu administracji państwowej „przez departamenty Ministerstwa Finansów” jako aktu wewnętrznego urzędowania, sprzecznego z ustawami: z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych, z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, z dnia 14 czerwca 1960 r. - kodeks postępowania administracyjnego.

II. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA

1. CHARAKTERYSTYKA UWARUNKOWAŃ EKONOMICZNO-ORGANIZACYJNYCH I PRAWNYCH KONTROLOWANEJ DZIAŁALNOŚCI

A. Uwarunkowania ogólne

Obowiązujący przed wprowadzeniem ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jednofazowy podatek obrotowy, charakteryzował się, m.in. możliwością stosowania wielu różnych stawek podatkowych (w praktyce obowiązywały stawki od 1% do 68%), zależnie od towarów, których charakter lub znaczenie dla dochodów budżetu państwa wskazywały na konieczność stosowania niższych lub bardzo wysokich stawek podatku obrotowego.

Towary, do których opodatkowania stosowano wysokie stawki, były zazwyczaj towarami o wysokiej akumulacji zysku (tzn. dużej nadwyżce przychodów z ich sprzedaży nad kosztami wytwarzania, np. wyroby alkoholowe). Towary te określano mianem ponadstandardowych lub luksusowych.

Zastosowanie do tej grupy towarów podstawowej stawki podatku od towarów i usług (22%) stanowiłoby znaczne zmniejszenie ich obciążenia podatkiem i w efekcie spowodowałoby poważny spadek dochodów budżetu państwa.

Jednocześnie prywatyzowanie gospodarki (produkcja wódek, papierosów, import paliw przez firmy prywatne), powodowałoby, m.in. ograniczenie kontroli państwa nad obrotem tymi towarami.

W celu zabezpieczenia interesów państwa konieczne stało się więc wprowadzenie szczególnego rodzaju podatku od towarów i usług obejmującego opodatkowanie wyodrębnionej, stosunkowo wąskiej, grupy towarów oraz obowiązku oznaczania tych wyrobów specjalnymi znakami skarbowymi.

Rolę tę pełnią:

- podatek akcyzowy (akcyza), wprowadzony ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym;
- znaki skarbowe akcyzy, wprowadzone ustawą z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy.

Lista towarów objętych akcyzą w Polsce zawiera 20 grup towarowych.

Podmiotami, które zostały obciążone podatkiem akcyzowym są wyłącznie producenci i importerzy wyrobów akcyzowych.

Jedną z cech charakterystycznych akcyzy jest to, że posiada wiele odmian związanych ze sposobami jej obliczania i poboru (np. stawki procentowe, kwotowe, różnicowe; pobór - w niektórych przypadkach - przed dopuszczeniem wyrobów akcyzowych do obrotu na rynku).

Podstawową formą kontroli państwa nad obrotem wyrobami akcyzowymi jest obowiązek oznaczania ich specjalnymi znakami skarbowymi. Dotyczy on następujących wyrobów: paliwa do silników, olejów smarowych i specjalnych, wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego (z wyłączeniem drożdży) wyrobów winiarskich, piwa, wyrobów przemysłu tytoniowego.

Podmiotami zobowiązanymi do oznaczania ww. wyrobów znakami skarbowymi akcyzy są producenci i importerzy tych wyrobów oraz wszyscy, którzy dokonują ich pakowania, rozlewania lub rozważania w opakowania jednostkowe, przepakowywania, ponownego rozlania lub rozważania w inne opakowania jednostkowe. Obowiązek oznaczania wyrobów znakami akcyzy ciąży także na posiadaczu wyrobów akcyzowych nie oznaczonych, oznaczonych nieprawidłowo względnie nieodpowiednimi znakami akcyzy lub wyrobów z uszkodzonymi znakami akcyzy.

Znaki skarbowe akcyzy mają postać banderol, znaków cechowych lub odcisków pieczęci. Postacie znaków akcyzy wprowadzonych do stosowania, ich wzory oraz szczegółowe sposoby ich umieszczania na wyrobie określa Minister Finansów.

B. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym

Przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym

Zgodnie z art. 34 ust.1 ustawy, opodatkowaniu podatkiem akcyzowym (akcyzą) podlegają następujące czynności (wymienione w art. 2, a dotyczące tzw. "wyrobów akcyzowych" określonych w załączniku nr 6 do ustawy):

- sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- eksport (dotyczy tylko tych wyrobów, które przed dokonaniem eksportu zostały oznaczone znakami skarbowymi akcyzy) i import towarów lub usług,

- przekazanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usług na potrzeby reprezentacji i reklamy,
- przekazanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usług na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy,
- zamiana towarów, zamiana usług oraz zamiana usługi na towar i towaru na usługę,
- wydanie towarów lub świadczenie usług w zamian za wierzytelności,
- wydanie towarów lub świadczenie usług w miejsce świadczenia pieniężnego,
- darowizna towarów.

Akcyzie podlegają również nadmierne ubytki lub zawinione niedobory wyrobów akcyzowych takich jak: wyroby przemysłu spirytusowego i drożdżowego (z wyłączeniem drożdży), wyroby winiarskie, piwo, wyroby tytoniowe (art. 34 ust. 2).

Podmioty podlegające obowiązkowi podatkowemu

Ustawa stanowi, że obowiązek podatkowy w akcyzie ciąży na producencie oraz importerze wyrobów akcyzowych (art. 35 ust.1).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 listopada 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego⁸ określa, iż podatnikami podatku akcyzowego są również:

- podmioty, u których powstały różnice z tytułu ustalenia stawek podatku akcyzowego od spirytusu w formie różnicy cen lub jej części, np. w przypadku zużycia spirytusu na inny cel niż określono w zamówieniu,
- organy likwidacyjne, wymienione w rozporządzeniu Rady Ministrów z 8 marca 1967 r. w sprawie zbywania niektórych ruchomości stanowiących własność państwa lub podlegających sprzedaży przez organy administracji państwowej na podstawie przepisów szczególnych, tzn. przez urzędy skarbowe i urzędy celne.

Powstanie obowiązku podatkowego

Obowiązek podatkowy w akcyzie powstaje generalnie w przypadku wystąpienia przesłanek z art. 6 ustawy. Jednakże dla następujących wyrobów: półproduktów paliwowych z przeróbki ropy naftowej oraz paliwa do silników, wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego (z wyłączeniem drożdży), wyrobów winiarskich, piwa, wyrobów tytoniowych

⁸ Dz.U. Nr 135, poz. 663; zm. 1995 Dz.U. Nr 153, poz. 784; 1996 r. Dz.U. Nr 41, poz. 178.

i napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, obowiązek podatkowy powstaje nie później niż w dniu opuszczenia przez dany wyrób pomieszczenia producenta.

Z obowiązkiem podatkowym w akcyzie mamy więc do czynienia wówczas, gdy:

- producent wyrobu akcyzowego dokona jednej z czynności określonych w art. 2 ustawy,
- podatnik (importer) dokona importu z zagranicy (w tym także z wolnych obszarów celnych i składów celnych) co najmniej jednego z wyrobów akcyzowych.

W przypadku nadmiernych ubytków lub zawinionych niedoborów, obowiązek podatkowy powstaje z dniem ich powstania, a jeżeli tego dnia nie można ustalić - z dniem stwierdzenia tych ubytków.

Załączniki do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 listopada 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego i zarządzenia w sprawie stawek podatku akcyzowego⁹ dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku, uściślają niektóre pojęcia ustawowe, np. definicję sprzętu elektronicznego wysokiej klasy. Określają również szczegółowe symbole poszczególnych wyrobów według klasyfikacji zawartych w systematycznym wykazie wyrobów (SWW - produkcja krajowa) oraz w Scalonej Nomenklaturze Towarowej Handlu Zagranicznego PCN (import). Ponadto wymieniają niektóre wyroby zwolnione od podatku akcyzowego.

Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania w podatku akcyzowym jest różna. Przy obrocie wyrobami akcyzowymi podstawę opodatkowania stanowi wysokość obrotu. Przy imporcie natomiast podstawą jest wartość celna zwiększona o należne cło i podatek importowy. Podatek akcyzowy może być również liczony według stawek ustalonych kwotowo dla określonych wyrobów, wtedy podstawę stanowi ilość wyrobów akcyzowych np. liczba litrów wina.

Stawki

Stawki podatku akcyzowego określone są w ustawie jedynie jako stawki maksymalne dla poszczególnych wyrobów, odmiennie dla producentów i importerów. Sięgają one od 25% do 1900%.

⁹ M.P. Nr 61, poz. 684, Nr 68, poz. 765; z 1996 r. M.P. Nr 24, poz. 253.

Zróznicowanie maksymalnych stawek dla producentów i importerów wskazuje na przyjęcie odmiennego sposobu wkalkulowania podatku akcyzowego w cenę sprzedaży towarów i obliczania tego podatku; dla importerów tzw. rachunkiem "od stu", zaś dla producentów rachunkiem "w stu".

Zwolnienia od podatku

W przypadku podatku akcyzowego, z uwagi na zakres przedmiotowy towarów uznanych za wyroby akcyzowe - możliwość **z w o l n i e ń** od podatku wyszczególniona w art. 7 ustawy - jest znacznie ograniczona. Są to:

- przywóz z zagranicy towarów akcyzowych przeznaczonych do użytku urzędowego obcych przedstawicielstw dyplomatycznych, czy też osobistego szefów przedstawicielstw dyplomatycznych itp.,
- przywóz w określonych limitach ilościowych z zagranicy wyrobów spirytusowych, winiarskich i tytoniowych przywożonych przez podróżnego w wieku od lat 18,
- odsprzedaż używanych towarów akcyzowych (tzn. po upływie pół roku od nabycia), jeżeli sprzedaż jest dokonywana przez użytkownika tych towarów, a towary te nie stanowią składników majątku związanego z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, np. samochodu osobowego, broni palnej myśliwskiej.

Eksport wyrobów akcyzowych nie podlega akcyzie pod warunkiem, że towar przed wywiezieniem za granicę nie został oznaczony znakami skarbowymi akcyzy.

Ustawa nie przewiduje zwolnień **p o d m i o t o w y c h** od akcyzy. Jednakże - zgodnie z art. 40.1. - Minister Finansów w porozumieniu z Ministrem Spraw Zagranicznych może, w drodze rozporządzenia, zwolnić od podatku i akcyzy organizacje międzynarodowe, które na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej prowadzą działalność w interesie publicznym i są zwolnione od analogicznych podatków w innych krajach. Może również - w porozumieniu z Ministrem Spraw Zagranicznych - określić w drodze zarządzenia, zasady i tryb zwrotu podatku oraz akcyzy przedstawicielstwom dyplomatycznym, urządům konsularnym oraz członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - o ile zwrot taki wynika z porozumień międzynarodowych lub zasady wzajemności.

Termin i sposób zapłaty podatku

Podatek akcyzowy jest r o z l i c z a n y o s t a t e c z n i e za okresy miesięczne, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (z uwzględnieniem wstępnych wpłat dziennych). W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 listopada 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego ustalone zostały dwa terminy płatności podatku akcyzowego: wstępne dzienne wpłaty rozliczane po okresie miesiąca oraz za okresy miesięczne. Ponieważ art. 26 ust. 2 ustawy nakłada na podatnika obowiązek zapłacenia podatku VAT w terminach płatności podatku akcyzowego, ustalono dzienne wstępne okresy rozliczeń podatku akcyzowego jedynie dla tych wyrobów akcyzowych, które dostarczają największe kwoty do budżetu, a więc dla: paliw do silników, olejów smarowych, wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, piwa i wyrobów tytoniowych. Dla pozostałych wyrobów akcyzowych obowiązuje miesięczny okres rozliczeń podatku akcyzowego, tak jak dla podatku VAT w przypadku innych, nieakcyzowych towarów i usług.

Za podstawę obliczania dziennych wpłat podatku akcyzowego przyjęto średnią stawkę obciążenia tym podatkiem, jaka wynika z obrotów w ostatnim miesiącu poprzedzającym dany okres rozliczeniowy. Wpłaty dzienne są dokonywane przy zastosowaniu procentowej stawki obliczonej według następującego wzoru (z dokładnością do 0,01%):

$$\text{stawka \%} = \frac{PA}{Ws} * 100$$

gdzie: PA - oznacza kwotę podatku akcyzowego przypadającego do zapłaty w urzędzie skarbowym z miesiąca poprzedzającego ostatni miesiąc rozliczeniowy.

Ws - oznacza wartość sprzedaży wyrobów akcyzowych nie zawierającą podatku od towarów i usług z miesiąca poprzedzającego ostatni miesiąc rozliczeniowy.

Podatek za okresy dzienne stanowi iloczyn wartości sprzedaży w danym dniu: pomniejszonej o należny podatek od towarów i usług oraz stawki procentowej, wynikającej z powyższego wzoru.

Wpłaty powinny być dokonywane nie później niż do 25 dnia, licząc od dnia opuszczenia przez wyrób pomieszczenia producenta.

Zgodnie z § 21 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 listopada 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego, podatnicy, podejmujący działalność w zakresie wytwarzania

artykułów akcyzowych określonych w poz. 1, 2, 13, 15 i 17 załącznika Nr 6 do ustawy, rozliczają podatek akcyzowy za okres dwóch miesięcy kalendarzowych od dokonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu wyłącznie za okresy miesięczne. Obowiązek dokonywania wstępnych wpłat dziennych powstaje w pierwszym dniu trzeciego miesiąca kalendarzowego od dokonania po raz pierwszy czynności podlegających opodatkowaniu.

Powyższy przepis stosuje się odpowiednio w przypadku wznowienia wytwarzania tych wyrobów zawieszonego na okres dłuższy niż trzy miesiące.

Przy imporcie obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego, następuje w terminie i na warunkach określonych dla zapłaty cła, tzn. urząd celny obowiązany jest do poboru podatku akcyzowego i wpłaty tego podatku na rachunek urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę urzędu celnego za okresy pięciodniowe w terminie 3 dni po upływie każdego okresu. Urząd celny jest organem egzekucyjnym w zakresie egzekucji należności od podatku akcyzowego od importu towarów.

Jak wyżej wspomniano ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie przewiduje zwolnień podmiotowych w akcyzie. Jednak podatnikom, m.in. tego podatku, mogą być przyznawane ulgi i zwolnienia wynikające z ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy Minister Finansów może zarządzić zaniechanie w całości lub w części ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków w wypadkach gospodarczo lub społecznie uzasadnionych a także gdy wymagają tego inne szczególne okoliczności.

Organy podatkowe mogą zaniechać w całości lub w części ustalenia zobowiązań podatkowych i poboru podatków w wypadkach gospodarczo lub społecznie uzasadnionych w stosunku do poszczególnych podatników, zwłaszcza gdy pobranie podatku mogłoby zagrozić zdolności gospodarczej zakładu lub egzekucji podatnika w granicach określonych przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia.

W wydanym na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych¹⁰ również określono uprawnienia urzędów do zaniechania w całości lub w części ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków

pozostających w ich właściwości rzeczowej bez ograniczenia kwoty. Ponadto decyzje wydawane przez urzędy skarbowe w sprawie zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego i poboru podatku mogą dotyczyć jednego lub kilku lat podatkowych.

Ustawa z dnia 29 grudnia 1982 r. o urządzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych¹¹ w art. 1 stanowi, że do zadań Ministra Finansów należy inicjowanie polityki państwa w zakresie finansów publicznych i jej realizacja oraz zapewnienie koordynacji działań w sprawach gospodarowania publicznymi środkami finansowymi.

Do urzędów skarbowych jako organów administracji państwowej podlegających Ministrowi Finansów należą m.in.:

- ustalanie i pobór podatków i przyjmowanie zgłoszeń obowiązku podatkowego (rejestracja podatkowa) jednostek gospodarki uspołecznionej,
- wykonywanie kontroli podatkowej w zakresie niezbędnym do stwierdzenia istnienia obowiązku podatkowego oraz ustalenia zobowiązań podatkowych,
- prowadzenie dochodzeń w sprawach karnych skarbowych,
- wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, a także kar majątkowych (art. 9 ust. 4).

W zakresie podatku akcyzowego ustawa zawiera bardzo wiele upoważnień dla Ministra Finansów. Upoważnienia te dają Ministrowi Finansów szereg uprawnień o charakterze władczym, w znacznej mierze opartych na uznaniowych przesłankach. Przykładem mogą być działania Ministra Finansów polegające na przyznawaniu zarządzeniami zwolnień i ulg podatkowych wskazanym podmiotom (mimo iż ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, zwolnień p o d m i o t o w y c h nie przewiduje) oraz na wielokrotnym zmienianiu własnych, uprzednio wydanych, zarządzeń dotyczących ulg w podatku akcyzowym, nierzadko w celu “przemycenia” kolejnej ulgi.

Stalość, pewność i wewnętrzna spójność prawa podatkowego jest zasadniczym warunkiem skutecznego oddziaływania podatków. Nie służy temu celowi zmienianie 19 razy zarządzenia Ministra Finansów w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku czy zmienianie 17 razy

¹⁰ Dz.U. Nr 7, poz. 33.

rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego. Zmiany te, chociaż w większości skorelowane ze zmianą cen wyrobów spirytusowych (10 razy) i paliw silnikowych (8 razy), nie ograniczały się jednak tylko do zmiany stawek, lecz dotyczyły istotnych postanowień w sprawie zakresu, techniki i formy płatności podatku akcyzowego.

Tak częsta zmiana prawa (ustawa z dnia 8 stycznia o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zmieniana była w ciągu 4 lat siedmiokrotnie a jeszcze liczniejsze były zmiany w przepisach wykonawczych) i krótkie terminy upływające między ogłoszeniem aktu normatywnego a datą jego wejścia w życie, były jedną z głównych przyczyn utrudnień w pracy, jakie wymieniali naczelnicy objętych kontrolą urzędów skarbowych.

C. Ustawa z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy.

Prace legislacyjne nad ustawą o oznaczanie wyrobów znakami skarbowymi akcyzy - rozpoczęte w 1992 r., przerwane rozwiązaniem parlamentu w czerwcu 1993 r. - zostały ostatecznie zakończone w grudniu 1993 r. Na okres przejściowy, tj. do czasu ustawowego uregulowania zagadnień związanych z oznaczaniem wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, Minister Finansów rozporządzeniem z dnia 30 czerwca 1993 r.¹² wprowadził obowiązek oznaczania znakami akcyzy wyrobów spirytusowych i tytoniowych.

Ustawa o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy weszła w życie w dniu 21 lutego 1994 r. Ustawa szczegółowo i precyzyjnie określa warunki i zasady oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz przewiduje sankcje za naruszenie zasad (obowiązków) w niej określonych (art. 20-24 ustawy).

Przedmiot oznaczania znakami skarbowymi akcyzy

Ustawa przewiduje obowiązek oznaczania znakami akcyzy 7 grup wyrobów:

- paliw do silników,
- olejów smarowych i specjalnych,
- wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego (z wyłączeniem drożdży),

¹¹ Dz.U. z 1994 r. Nr 106, poz. 511; z 1995r. Nr 142, poz. 702 obowiązywała do 13 września 1996 r.

¹² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 1993 r. w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego nad wytwarzaniem, obrotem i importem niektórych wyrobów oraz podatku akcyzowego od tych wyrobów (Dz.U. Nr 59, poz. 275 i zmiany: Dz.U. Nr 69, poz. 333, Dz.U. Nr 81, poz. 381, Dz.U. Nr 134, poz. 655).

- wyrobów winiarskich,
- piwa,
- innych napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%,
- wyrobów przemysłu tytoniowego.

Szczegółowy wykaz wyrobów, których dotyczy obowiązek oznaczania znakami skarbowymi akcyzy znajduje się w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 1995 r. w sprawie wykazu wyrobów podlegających oznaczaniu znakami akcyzy, według SWW oraz PCN¹³

Podmioty zobowiązane do oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy

Ustawa określa następujące podmioty zobowiązane do oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy: producenci i importerzy wyrobów objętych tym obowiązkiem oraz podmioty dokonujące pakowania, rozlania lub rozważenia wyrobów w opakowania jednostkowe, przepakowania, ponownego rozlania lub rozważenia wyrobów w inne opakowania jednostkowe.

Ponadto obowiązek oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy ciąży także na posiadaczu wyrobów akcyzowych nie oznaczonych, oznaczonych nieprawidłowo lub nieodpowiednimi znakami lub też znakami uszkodzonymi (art. 4, ust. 2 ustawy).

Rodzaje oznaczeń (banderole)

Ustawa wprowadza pojęcie *b a n d e r o l i p o d a t k o w e j* i *b a n d e r o l i l e g a l i z a c y j n e j*. Zapłata za banderole podatkowe wydane producentom lub importerom wyrobów akcyzowych stanowi zaliczkę lub równowartość podatku akcyzowego.

Zapłata za banderole legalizacyjne jest swoistym rodzajem odpłatności o charakterze legalizacyjnym, stanowiącej - z punktu widzenia przepisów podatku dochodowego - koszt uzyskania przychodów.

Obowiązkiem stosowania banderol legalizacyjnych objęte zostały wyroby akcyzowe: rozważane, rozlewane, przepakowywane w opakowania jednostkowe, oznaczone w obrocie banderolami podatkowymi nieprawidłowo.

¹³ M.P. Nr 62, poz. 691 oraz z 1996 r. Nr 10, poz. 106 i nr 19, poz. 229.

Zgodnie z art. 2 ustawy, wyroby podlegające obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy nie mogą być wydane z zakładu produkcyjnego, sprowadzone z zagranicy lub wystąpić w obrocie na terytorium Polski bez ich uprzedniego, prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy. Wyroby te nie mogą również wystąpić z uszkodzonymi znakami akcyzy.

Zwolnienia z obowiązku oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy

Ustawodawca wprowadza zwolnienia z tego obowiązku w stosunku do wyrobów, które są:

- całkowicie niezdatne do użytku,
- próbkami do badań naukowych, laboratoryjnych lub jakościowych w ilościach zwolnionych na podstawie odrębnych przepisów z podatku akcyzowego,
- wytworzone na terytorium Polski i przeznaczone do wywozu za granicę, lecz tylko pod warunkiem pisemnego zawiadomienia właściwego urzędu kontroli skarbowej o zamiarze wywozu, w terminie co najmniej 7 dni przed dniem wydania wyrobów przez producenta do wywozu za granicę (eksport),
- przewożone przez terytorium Polski (tranzyt), pod warunkiem złożenia w urzędzie celnym dokonującym odprawy celnej zabezpieczenia majątkowego w trybie zabezpieczenia należności celnych, chyba że umowy międzynarodowe stanowią inaczej,
- wolne od cła, na podstawie przepisów prawa celnego, przy przywozie z zagranicy:
 - a) przez podróżnych - w zakresie norm ustalonych przez Ministra Współpracy Gospodarczej z Zagranicą,
 - b) jako próbki pełniące funkcje reklamowe lub akwizycyjne,
 - c) przez organizatorów lub uczestników międzynarodowych wystaw, targów, zawodów i konkursów - w związku z tymi imprezami, pod warunkiem wzajemności,
- wolne od cła, na podstawie przepisów prawa celnego - pod warunkiem wzajemności - przy przywozie z zagranicy do użytku:
 - a) urzędowego - obcych przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych oraz misji specjalnych w Polsce, a także organizacji międzynarodowych mających siedzibę lub placówkę w Polsce,

- b) osobistego - uwierzytelnionych w Polsce szefów przedstawicielstw dyplomatycznych państw obcych, osób należących do personelu dyplomatycznego tych przedstawicielstw i misji specjalnych, osób należących do personelu organizacji międzynarodowych oraz innych osób korzystających z przywilejów i immunitetów na podstawie ustaw, umów lub powszechnie uznanych zwyczajów międzynarodowych, jak również pozostających z nimi we wspólnocie domowej członków ich rodzin,
 - c) osobistego - urzędów konsularnych państw obcych oraz pozostających z nimi we wspólnocie domowej członków ich rodzin,
 - d) osobistego - osób nie korzystających z immunitetów, a należących do cudzoziemskiego personelu przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych oraz misji specjalnych w Polsce,
- wprowadzone do składów celnych i wolnych obszarów celnych, a przeznaczone do zbycia w sklepach wolnocłowych lub samolotach, na promach i statkach w rejsach zagranicznych, z zachowaniem warunków opisanych wcześniej, dotyczących wyrobów przeznaczonych przez producenta do wywozu za granicę (eksport).

Zasady umieszczania znaków skarbowych akcyzy

Zasady umieszczania znaków akcyzy na opakowaniach jednostkowych określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 lutego 1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy.

Generalnie, zasadniczym obowiązkiem podmiotów stosujących znaki akcyzy jest umieszczenie znaków akcyzy na opakowaniu jednostkowym wyrobu lub na wyrobie w taki sposób, aby zdjęcie znaku lub otwarcie opakowania w miejscu przeznaczonym do otwierania lub użycie wyrobu powodowało trwale i widoczne uszkodzenie znaku, chyba że znak akcyzy umieszczony jest bezpośrednio na wyrobie w sposób trwały.

Gdy naniesienie znaku akcyzy na wyrób możliwe jest jedynie w inny sposób niż to zostało określone w rozporządzeniu, to wówczas - w szczególnie uzasadnionych przypadkach, a zwłaszcza w razie stosowania rodzajowo innych (nietypowych) opakowań niż określone w załączniku nr 5 do rozporządzenia, znaki akcyzy mogą być z urzędu lub na wniosek uprawnionego podmiotu, na podstawie decyzji właściwego w sprawach znaków akcyzy urzędu skarbowego, umieszczane (przez czas oznaczony albo nieoznaczony) odmiennie niż w sposób ustalony w załączniku nr 5 do omawianego rozporządzenia, przy zachowaniu jednak ogólnych

zasad umieszczenia tych znaków na wyrobach podlegających obowiązkowi oznaczania. Decyzja urzędu skarbowego powinna określać rodzaj, nazwę i pochodzenie wyrobu, zawartość i rodzaj opakowania wyrobu, szczegółowo - odmienny sposób umieszczania banderoli na opakowaniu oraz czas obowiązywania decyzji.

Obowiązkiem podmiotów stosujących znaki akcyzy jest także:

- prowadzenie ewidencji wydanych, zużytych, uszkodzonych, zwróconych, utraconych oraz zniszczonych banderol - według wzoru stanowiącego załącznik nr 8 powołanego wyżej rozporządzenia,
- sporządzanie odpowiednich protokołów w razie utraty, zniszczenia lub uszkodzenia banderol,
- sporządzanie raportu dziennego przez producenta, w którym określona zostaje liczba i rodzaj banderol zużytych danego dnia do oznaczania opakowań jednostkowych wyrobów, a także liczbę i rodzaj banderol uszkodzonych, utraconych lub zniszczonych,
- uzyskanie - przez importera - od producenta zagranicznego rozliczenia z przekazanych mu znaków akcyzy,
- przechowywanie posiadanych znaków akcyzy w sposób zapewniający zabezpieczenie przed kradzieżą, zniszczeniem lub uszkodzeniem.

Postępowanie w sprawie o wydanie lub sprzedaż znaków skarbowych akcyzy

Pierwszym etapem postępowania o wydanie lub sprzedaż znaków akcyzy (banderol) jest złożenie przez zainteresowany podmiot we właściwym urzędzie skarbowym¹⁴ odpowiedniego wniosku¹⁵.

Wniosek ten musi zawierać następujące załączniki¹⁶:

¹⁴ Wykaz urzędów skarbowych właściwych w sprawach wydawania lub sprzedaży banderol lub wydawania upoważnień do wydania banderol oraz ich terytorialny zasięg działania stanowi załącznik nr 6 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego 1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy.

¹⁵ Wzór wniosku określony został w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 lutego 1994 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie oraz sprzedaż banderol lub wydanie upoważnień do wydania banderol (M.P. Nr 14, poz. 106; zm. z 1995 r. nr 61, poz. 687).

¹⁶ Podany wymóg dotyczy pierwszego wniosku. Przy składaniu kolejnych wniosków wystarczy oświadczenie wnioskodawcy, że informacje wynikające z uprzednio złożonych lub okazanych dokumentów oraz stany

- zaświadczenie właściwego urzędu skarbowego dotyczące zaległości podatkowych: w podatku dochodowym, od towarów i usług, obrotowym oraz akcyzowym,
- aktualny wypis z rejestru lub aktualne zaświadczenie z ewidencji działalności gospodarczej,
- odpis zezwolenia lub koncesji na produkcję, rozlewanie, import lub obrót wyrobami objętymi obowiązkiem uzyskania takiego zezwolenia,
- odpis umowy zawartej przez importera z podmiotem zagranicznym na dostawę wyrobów objętych obowiązkiem oznaczania znakami skarbowymi akcyzy,
- odpis dowodu stwierdzającego złożenie zabezpieczenia należności z tytułu podatków, gdy zabezpieczenie to jest wymagane na podstawie odrębnych przepisów,
- potwierdzony przez urząd kontroli skarbowej spis posiadanych wyrobów bez znaków skarbowych akcyzy lub ze znakami uszkodzonymi (art. 9 ust. 1 ustawy).

W postępowaniu przed właściwym urzędem skarbowym w sprawie o wydanie banderol podatkowych producenci (importerzy) są obowiązani do uprzedniego wpłacenia do tego urzędu odpowiedniej zaliczki na podatek akcyzowy, a w postępowaniu o sprzedaż banderol legalizacyjnych - uprzedniego wpłacenia należności odpowiadającej odpłatności za te banderole.

W razie odmowy wydania banderol podatkowych lub sprzedaży banderol legalizacyjnych, zaliczka lub należność podlega zwrotowi przez urząd skarbowy w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku przez podmiot, który wpłacił zaliczkę.

Urząd skarbowy odmówi wydania lub sprzedaży banderol wnioskodawcy, który nie wpłaci zaliczki lub należności albo nie dopełni obowiązku załączenia do wniosku wyżej wymienionych dokumentów. Urząd skarbowy może odmówić wydania banderol wnioskodawcy, który:

- ma zaległości w podatkach,
- jest postawiony w stan upadłości lub likwidacji, z wyjątkiem likwidacji przedsiębiorstwa państwowego w celu jego prywatyzacji.

prawne i faktyczne, których te dokumenty dotyczą, nie uległy zmianie. Wyjątek stanowi sytuacja, gdy pomiędzy złożeniem wniosków upłynęły 3 miesiące - wówczas wymagane jest zastosowanie procedury jak

Zwrot znaków skarbowych akcyzy

Zwracającemu nie wykorzystane i nie uszkodzone znaki akcyzy przysługuje zwrot wpłaconych zaliczek lub należności.

Zwrot wpłaconych zaliczek przysługuje także producentom w razie wystąpienia strat znaków akcyzy w procesie oznaczania wyrobów tymi znakami, lecz tylko w granicach dopuszczalnej normy strat i pod warunkiem przedstawienia protokołu potwierdzonego przez urząd kontroli skarbowej (szczególny nadzór podatkowy).

Przepisy karne

Ustawa określa znamiona 5 przestępstw za naruszenie przepisów ustawy. Są to występki zagrożone łącznie karą grzywny i pozbawienia wolności (art. 20-23) przy czym w przypadkach mniejszej wagi zagrożenie jest alternatywne (pozbawienie wolności albo grzywna - art. 20 ust. 2 i 22 ust. 2). Występek przewidziany w art. 24 zagrożony jest tylko karą grzywny. Ściąganie następuje z oskarżenia publicznego, a osądzają te czyny sądy powszechne.

Przepisy ustawy stanowią:

- Kto sprowadza z zagranicy, zbywa lub w jakikolwiek innych sposób wprowadza do obrotu wyroby objęte obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy bez znaków akcyzy, a także wyroby z przerobionymi, podrobionymi lub uszkodzonymi znakami akcyzy, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3 i grzywny od 10.000 zł do 5.000.000 zł.
W wypadku mniejszej wagi sprawca podlega karze pozbawienia wolności do roku albo grzywny od 2.000 zł do 200.000 zł, albo obu tym karom łącznie.
- Kto podrabia lub przerabia znak akcyzy, podlega karze pozbawienia wolności do 3 lat i grzywny od 5.000 zł do 5.000.000 zł.
- Kto posiada wyroby objęte obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy bez tych znaków w ilościach wskazujących na przeznaczenie do działalności handlowej, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3 i grzywny od 10.000 zł do 5.000.000 zł. Tej samej karze podlega również ten, kto prowadząc działalność gospodarczą posiada wyroby z podrobionymi lub przerobionymi znakami akcyzy.
W wypadku mniejszej wagi sprawca podlega karze pozbawienia wolności do roku albo grzywny do 2.000 zł do 200.000 zł, albo obu tym karom łącznie.

w przypadku pierwszego wniosku. Podyktowane jest to względami bezpieczeństwa, gdyż w tak długim okresie sytuacja gospodarcza podatnika może ulec znacznym przekształceniom.

- Kto zbywa lub w jakikolwiek inny sposób przekazuje znaki akcyzy innym podmiotom nieuprawnionym lub posiada znaki akcyzy bez dokumentu stwierdzającego ich wydanie lub zakup, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3 i grzywny od 5.000 zł do 5.000.000 zł. Tej samej karze podlega również ten, kto nabywa znaki akcyzy od nieuprawnionego podmiotu.
- Kto nie przechowuje znaków akcyzy w sposób określony przez Ministra Finansów, podlega karze grzywny od 1.000 zł do 100.000 zł. Tej samej karze podlega, kto nie prowadzi ewidencji lub prowadzi ją w sposób uniemożliwiający rozliczenie się z wykorzystanych znaków akcyzy.

2. WAŻNIEJSZE USTALENIA KONTROLI

A. Ważniejsze ustalenia kontroli w MINISTERSTWIE FINANSÓW

1. Wprowadzane zmiany w przepisach dotyczących podatku akcyzowego miały na celu m.in. zapobieganie przypadkom wykorzystywania przez podatników mało precyzyjnych przepisów, które pozwalały na zaniżanie podstawy opodatkowania akcyzą (np. sprzedaż alkoholu luzem i następnie ich usługowy rozlew) lub unikanie opodatkowania (np. nadmierne ubytki i zawinione niedobory spirytusu podlegały pierwotnie podatkowi akcyzowemu u producenta), wprowadzenie okresowych ulg obejmujących pewne czynności bądź towary (np. ulga w podatku od sprzedaży pierwszych 200 tys. hl piwa w każdym roku podatkowym), rozszerzenie zakresu podatku na poszczególne wyroby w ramach grupy objętej akcyzą lub objęcie akcyzą nowej grupy towarów (np. opakowań z tworzyw sztucznych). Jednak większość zmian aktów wykonawczych dotyczących podatku akcyzowego była związana ze zmianą cen wyrobów spirytusowych i paliw.

Np. w związku z 9 krotną zmianą cen wyrobów spirytusowych czystych (do 40%) zmieniano w kontrolowanym okresie akcyzę: od 14,95 zł za 100% alkoholu w 1 dcm³ w 1993r. (5.07.) do 42,40 zł za 100% alkoholu w 1 dcm³ w 1995r. (27.05), co stanowiło wzrost o 183,6%, natomiast akcyza na etylinę 94 była zmieniana 8 krotnie od 530 zł za tonę w 1993 r. (5.07.) do 876 zł za tonę w 1996r. (14.04.), tj. wzrosła o 65,3% (zał. nr 2).

Akty wykonawcze do ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w części dotyczącej akcyzy, zostały wydane z zachowaniem terminu 75 dniowego (od dnia wejścia w życie ustawy), tj. zgodnie z Uchwałą Sejmu z dnia 28 listopada 1992 r. w sprawie wprowadzenia podatku od towarów i usług oraz

podatku akcyzowego¹⁷. Nie były one jednak poddane procedurze wynikającej z 7 oraz 10 ust. 1 i 2 Uchwały Nr 20 Rady Ministrów z dnia 12 lutego 1991 r. w sprawie regulaminu prac Rady Ministrów¹⁸.

Niepoddanie projektów aktów wykonawczych obowiązującej procedurze, skutkowało - zdaniem Najwyższej Izby Kontroli - wydaniem przez Ministra Finansów dwóch niekonstytucyjnych zarządzeń dotyczących podatku akcyzowego, a mianowicie:

- zarządzenia Nr 47 Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 1993 r. w sprawie zaniechania ustalania w całości lub w części podatku akcyzowego należnego od niektórych podatników sprzedających wyroby akcyzowe¹⁹. Zarządzenie było przedmiotem wniosku Konfederacji Pracodawców Polskich z 11 października 1993 r. do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie jego niekonstytucyjności;

- zarządzenia Ministra Finansów z dnia 10 listopada 1995 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku²⁰, które było przedmiotem wniosku Konfederacji Pracodawców Polskich i grupy posłów o stwierdzenie niezgodności z art. 1,3,6,7,67 ust. 2 Konstytucji, art. 56 ust 3 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym²¹, art. 37 ust. 3 pkt. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz art. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej²².

Przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie wymienionych wyżej wniosków, Minister Finansów wydał nowe zarządzenia, uchylające zaskarżone. Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym²³ - nastąpiło umorzenie postępowania w przypadku wymienionym w punkcie 3.1., natomiast w przypadku wymienionym w punkcie 3.2. Trybunał Konstytucyjny orzekł 26 października 1996 r., że *"trzy przepisy ww. zarządzenia są niezgodne z Konstytucją"*.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 września 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego²⁴ było z kolei przedmiotem wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 26 października 1995 r. do Premiera RP o uchylenie przepisów, rozporządzenia,

¹⁷ M.P. Nr 39, poz. 285.

¹⁸ M.P. Nr 7, poz. 47 ze zm.

¹⁹ Dz. Urz. M.F. Nr 11, poz. 46.

²⁰ M.P. Nr 61, poz. 684, Nr 68, poz. 765; z 1996r. Nr 24, poz. 253.

²¹ Dz.U. Nr 84, poz. 426 ze zm.

²² Dz.U. Nr 41, poz. 324 ze zm.

²³ Dz.U. z 1991r. Nr 109, poz. 470 ze zm.

²⁴ Dz.U. Nr 105, poz. 516.

dotyczących objęcia podatkiem akcyzowym zestawów do odbioru programów satelitarnych. Zdaniem Rzecznika norma kompetencyjna zawarta w art. 37 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym pozwala Ministrowi Finansów objąć podatkiem akcyzowym sprzęt elektroniczny wysokiej klasy, natomiast nie pozwala na objęcie całego sprzętu satelitarnego. Po wymianie korespondencji pomiędzy Rzecznikiem Praw Obywatelskich a Ministrem Finansów przedmiot sporu przestał istnieć, gdyż rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 maja 1996 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie podatku akcyzowego²⁵ zniosło podatek od zestawów do odbioru programów satelitarnych.

2. W wyniku kolejnych zarządzeń Ministra Finansów ustalających stawki podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku wydanych na mocy ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, zarządzeń Ministra Finansów w sprawie zaniechania ustalania w całości lub części podatku akcyzowego należnego od niektórych podatników sprzedających wyroby akcyzowe, wydanych także na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych²⁶, do budżetu Państwa nie wpłynęła - w okresie 1993 (II półrocze) - 1996 (I półrocze) - kwota co najmniej 254,3 mln zł.

W wyżej wymienionej kwocie nie zostały uwzględnione, w związku z brakiem danych w Ministerstwie Finansów, ulgi wynikające m.in z:

- rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 marca 1993 r. w sprawie podatku akcyzowego²⁷, w którym w 7 wprowadzono ulgę dla dostawców oleju napędowego dla armatorów rybołówstwa morskiego,
- zarządzenia z dnia 28 listopada 1994 r. w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego od niektórych towarów²⁸, uchylającego zarządzenie w tej samej sprawie z dnia 28 października 1993 r.²⁹. Z zarządzeń tych wynika zaniechanie ustalania i poboru podatku, m.in. przy nieodpłatnym przekazywaniu rzeczy, które utraciły wartość handlową. Z ulgi tej korzystały głównie organy likwidacyjne (urzędy celne, urzędy skarbowe) przy sprzedaży spirytusu i wyrobów spirytusowych oraz skonfiskowanych wyrobów tytoniowych,

²⁵ Dz.U. Nr 58, poz. 265.

²⁶ Dz.U. z 1993r., Nr 108, poz. 486 ze zm.

²⁷ Dz.U. Nr 39, poz. 179.

²⁸ M.P. Nr 64, poz. 570.

²⁹ M.P. Nr 55, poz. 510, z 1994r. Nr 14, poz. 107.

- niepublikowanego zarządzenia Nr 91 Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1995 r., w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku akcyzowego od paliw lotniczych sprzedawanych jednostkom podległym Ministrowi Obrony Narodowej i Ministrowi Spraw Wewnętrznych,
- 3 ust. 3 pkt. 2,3,4 (dotyczącego zwolnień z podatku akcyzowego od sprzedaży niektórych produktów³⁰) kolejnych zarządzeń Ministra Finansów w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku, począwszy od zarządzenia z dnia 28 października 1994 r.³¹.

Obowiązek oznaczania, z dniem 1 stycznia 1994 r., wyrobów spirytusowych i tytoniowych znakami skarbowymi akcyzy (banderolami) wprowadzono (wobec rozwiązania parlamentu) rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 1993 r. w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego nad wytwarzaniem, obrotem i importem niektórych wyrobów oraz podatku akcyzowego od tych wyrobów.

W uzasadnieniu do projektu ww. rozporządzenia podano m.in., iż *“... Koszty jakie będzie musiał ponieść budżet dla wdrożenia projektowanego rozporządzenia, to przede wszystkim koszty zakupu i dystrybucji ok. 5,3 mld szt. banderol rocznie na kwotę do 40 mln zł oraz zmniejszenie wpływów budżetowych o np. nie pobrane podatki od producentów wyrobów spirytusowych i tytoniowych z tytułu nakładów inwestycyjnych tych producentów na zakup urządzeń do banderolowania (ok. 100 urządzeń) za kwotę do 12 mln zł...”*

Z dniem 1 kwietnia 1994 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 lutego 1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy, w którym wprowadzono m.in. od dnia 1 stycznia 1996 r. obowiązek banderolowania wyrobów winiarskich. W uzasadnienie projektu rozporządzenia podano m.in., iż *“... Przewidywane skutki finansowe w postaci ograniczonych wpływów i zwiększonych wydatków budżetowych w pierwszym roku wdrażania znaków na wina 1996 r. - z tytułu zastosowania obciążeń podatkowych dla*

³⁰ Zwolnienia dotyczą: sprzedaży benzyn bazowych etylin i olejów napędowych i ich komponentów rafineriom, zużywającym te produkty do dalszego przerobu; sprzedaży paliw silnikowych, a także olejów silnikowych wytwarzanych przez rafinerie ropy naftowej przy użyciu sprowadzanych z zagranicy komponentów (w zmiennej części); sprzedaży paliw silnikowych wytwarzanych przez podmioty inne, niż rafinerie ropy naftowej z benzyn bazowych, pirolitycznych produktów uzyskiwanych z przerobu ropy naftowej oraz związków tlenowych, a także wytwarzanych w drodze mieszania i przeklasyfikowania produktów naftowych, utrzymujących rezerwy państwowe administrowane przez Główny Zarząd Rezerw Państwowych (w zmiennej części).

³¹ M.P. nr 59, poz. 514.

przemysłu winiarskiego związanych przede wszystkim z zakupem urządzeń banderolujących oraz wydatków Ministerstwa na wytwarzanie znaków - nie powinny przekroczyć kwoty 18 mln zł...”,

Należy podkreślić, iż uzasadnienia do ww. projektów rozporządzeń, w których podano przewidywane uszczuplenia budżetu państwa, były wyjątkiem od reguły. Inne zarządzenia i rozporządzenia, dotyczące projektowanych ulg w podatku akcyzowym, w ogóle uzasadnień nie zawierały. Natomiast uzasadnienia do zarządzeń i rozporządzeń, z których wynikały dodatkowe dochody budżetu państwa, zawierały bardzo precyzyjne szacunki przewidywanych dochodów.

Z art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. - Prawo budżetowe³² wynika, że przedstawiane Radzie Ministrów projekty ustaw, rozporządzeń i uchwał, których skutkiem finansowym może być zwiększenie wydatków z budżetu państwa lub zmniejszenie dochodów budżetowych, wymagają określenia wysokości tych skutków i uprzedniego zaoopiniowania projektów właśnie przez Ministra Finansów. Tymczasem kontrola ustaliła, że Minister Finansów projektując ulgi w podatku akcyzowym nie przedstawiał szacunków dotyczących skutków finansowych projektowanych ulg dla budżetu państwa. Powyższe, oraz nieprzestrzeganie postanowień Uchwały Nr 20 Rady Ministrów oznaczać może, iż faktycznym i jedynym kreatorem polityki państwa w zakresie podatku akcyzowego jest Minister Finansów.

3. W okresie od 5 lipca 1993 r. do września 1996 r. w następstwie około 62 pism zalecających (w tym pięciu tajnych), kierowanych z Ministerstwa Finansów do podległego aparatu skarbowego, udzielono ulg w podatku akcyzowym, powodujących uszczuplenie budżetu państwa, na kwotę 173.072,6 tys. zł, w tym 38.930,5 tys. zł dla General Motors Poland. Ponadto, również w trybie pism zalecających, udzielono ulg z tytułu odroczeń i rozłożenia spłat na raty na kwotę 44.678,7 tys. zł. W kwocie udzielonych ulg ogółem nie uwzględniono ulg dla urzędów celnych, ze względu na brak stosownych danych w Ministerstwie Finansów. Ulgi dla urzędów celnych były następstwem pisma Ministra Finansów z dnia 22 stycznia 1996 r. zalecającego umorzenie zaległości urzędów celnych jako płatników podatku obrotowego, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego powstałych przed 15 stycznia 1995 r.³³

W związku z pięcioma tajnymi pismami Ministra Finansów zalecającymi udzielanie ulg w podatku akcyzowym rafineriom i CPN, kontrola ustaliła, iż pomimo realizacji ulg (ulgi

³² Dz.U. z 1993r. Nr 72 poz. 344 ze zm.

³³ Od 16 stycznia 1995r. zmienione zostały przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym poprzez dodanie m.in. art. 11a, który wprowadza wyjątek od zasady odpowiedzialności płatnika (urzędu celnego) za zaległości powstałe na skutek jego uchybień (Dz.U. z 1994r., Nr 132, poz. 670).

dotyczyły okresu od 10 września do 7 listopada 1993 r.), Minister Finansów nie uchylił klauzuli tajności ww. pism, co jest niezgodne z niepublikowanym zarządzeniem nr 53 Ministra Finansów z dnia 1 października 1990 r. w sprawie wykazu wiadomości stanowiących tajemnicę państwową w jednostkach organizacyjnych Ministerstwa Finansów, które stanowi, iż dokumenty kwalifikowane jako tajne pozostają nimi do czasu ich ogłoszenia lub realizacji.

"Zalecenia" w sprawie ulg, kierowane do podległego Ministrowi Finansów aparatu skarbowego, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, stanowiły ingerencję w zakres spraw powierzonych - ustawą z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych³⁴ i ustawą o zobowiązaniach podatkowych - izbom i urzędom skarbowym.

Pisma kierowane przez Ministerstwo do organów podatkowych w sprawie udzielania ulg uznaniowych w podatku akcyzowym dotyczyły zarówno określonych imiennie podatników, jak też całych grup podatników.

Od dnia 1 sierpnia 1995 r. Minister Finansów „Decyzją Nr 2/ON z dnia 27 lipca 1995 r. w sprawie ograniczenia w udzielaniu ulg podatkowych” (zał. nr 4 do Informacji), wprowadził specjalny tryb udzielania ulg w zakresie: zaniechania ustalania i poboru podatków, umarzania zaległości podatkowych, odraczania terminów płatności i rozkładania na raty zobowiązań podatkowych - niezależnie od wysokości kwoty, której dotyczy ulga. „Decyzja” ta sankcjonuje praktykę przyznawania ulg podatkowych indywidualnym podatnikom pismami „zalecającymi” kierowanymi z Ministerstwa Finansów do organów podatkowych.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli cytowana „Decyzja” jest sprzeczna z ustawą z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych, ustawą z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych oraz z kodeksem postępowania administracyjnego.

W 1993 r. umorzono lub zaniechano ustalania i poboru podatku akcyzowego - na kwotę 893,3 tys. zł, wskutek 3 pism zalecających, w tym Fabryce Samochodów w Lublinie - 799,1 tys. zł.

Ponadto w okresie od 10.09. do 7.11. 1993 r. Minister Finansów wystosował pięć, sygnowanych jako tajne pism, zalecających ulgi w podatku akcyzowym od rafinerii i Centrali Produktów Naftowych.

³⁴ Dz.U. z 1994r. Nr 106, poz.511 ze zm. Nowa ustawa z dnia 21 czerwca 1996r. o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych - Dz.U. Nr 106, poz. 489.

W 1994 r. wskutek 29 pism zalecających udzielono ulg z tytułu odroczeń i rozłożenia spłat na raty na kwotę 31.437,9 tys. zł, a z tytułu umorzenia oraz zaniechania ustalania i poboru - 15.250,6 tys. zł.

Największe umorzenia były udziałem Fabryki Samochodów w Lublinie - 4.603,1 tys. zł oraz Petrochemii Płock - 4.040 tys. zł, natomiast odroczenia - Zakładów Przemysłu Tytoniowego S.A. w Radomiu - 16.000 tys. zł.

W 1995 r. (do 31 lipca) ulgi, wynikłe z 20 pism zalecających, wyniosły z tytułu odroczeń i rozłożenia spłat na raty kwotę - 11.198,8 tys. zł, zaś z tytułu umorzenia, zaniechania ustalania i poboru - 11.652,9 tys. zł. Do końca roku 1995 wysłano 23 pisma zalecające, a ulgi z tytułu odroczeń i rozłożenia spłat na raty wyniosły 12.518,8 tys. zł, natomiast z tytułu umorzenia oraz zaniechania ustalania i poboru 14.420,5 tys. zł.

Największe ulgi w postaci umorzenia zostały udzielone Łódzkiej Wytwórni Papierosów S.A. - 5.762,6 tys. zł oraz Fabryce Samochodów w Lublinie - 3.109,6 tys. zł, natomiast w postaci rozłożenia na raty i odroczenia - Zakładom Przemysłu Tytoniowego S.A. w Radomiu - 4.000 tys. zł.

W I kwartale 1996 r. przyznano ulgę polegającą na umorzeniu zaległości powstałych do 15 stycznia 1995 r. w akcyzie (VAT i podatek obrotowy) dla wszystkich urzędów celnych. Do 15 stycznia 1995 r. urzędy skarbowe obciążały płatnika - urząd celny - za podatek pobrany od podatnika w kwocie niższej, niż należna i stąd zaległości. Ustawą z dnia 16 listopada 1994 r. w sprawie zmiany ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym odpowiedzialność przeszła na importera. Dla uniknięcia komplikacji spowodowanej bilansowaniem środków budżetowych, jak podano w uzasadnieniu, Minister Finansów zalecił urzędom skarbowym umorzyć zaległości urzędów celnych.

W II kwartale 1996 r. dokonano zaniechania ustalania i poboru akcyzy w stosunku do Zakładów Przemysłu Tytoniowego w Leżajsku na kwotę 18,2 tys. zł.

W okresie od 5 lipca 1993 r. do września 1996 r. największe ulgi powodujące uszczuplenie budżetu były udziałem: Fabryki Samochodów w Lublinie - 8.511,9 tys. zł, Łódzkiej Wytwórni Papierosów - 5.762,6 tys. zł, Petrochemii Płock - 4.040 tys. zł, ZPOW Milejów - 1.567,6 tys. zł, Petrochemii Gdańsk - 1.304,8 tys. zł oraz Sieradzkich Zakładów Przemysłu Owocowo-Warzywnego w Sieradzu - 1.247,2 tys. zł.

Od lipca 1993 r. do lipca 1996 r. udzielono ulg z tytułu odroczeń i rozłożenia spłat na raty na kwotę 44.678,7 tys. zł, natomiast 101.237,7 tys. zł, to kwota uszczuplenia budżetu z tytułu umorzeń i zaniechań ustalania i poboru.

W dniu 13 grudnia 1993 r. została podpisana umowa inwestycyjna pomiędzy General Motors Corporation Adam Opel AG (GMC) a Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej, reprezentowanym przez Ministra Przemysłu i Handlu i Ministra Finansów, którą ze strony polskiej podpisali Minister Przemysłu i Handlu i upoważniony przez Ministra Finansów Sekretarz Stanu. Zgodnie z art. 2 pkt 1 litera c umowy, zachęty inwestycyjne oferowane przez Rzeczpospolitą Polską dla utworzonej spółki General Motors Poland Sp. z o.o. (GMP) pokrywają się z zachętami zawartymi w Aneksie B do umowy. W punkcie 4 lit. b Aneksu B podano m.in. *”...w okresie obowiązywania niniejszej Umowy Inwestycyjnej (31 grudnia 2001r.), samochody montowane przez Spółkę (GMP) z importowanych części i podzespołów będą korzystały z 15% przewagi konkurencyjnej w zakresie podatku akcyzowego nad porównywalnymi pojazdami importowanymi. Powyższa przewaga konkurencyjna zostanie wdrożona z chwila gdy Spółka powiadomi Ministrów o zainstalowaniu w Spółce urządzeń produkcyjnych zezwalających na montaż 10.000 sztuk pojazdów rocznie...”* Ponadto określono, że *“...granica wartościowa, od której importowane samochody obciążane będą podatkiem akcyzowym poczynając od przewidzianego wyżej momentu rozpoczęcia przez Spółkę montażu (“Granica Wartościowa”), zostanie ustalona na poziomie ceny sprzedaży przez producenta samochodu Cinquecento 903 lub Polonez 1600 GLI (bądź porównywalnych modeli, które mogą być wdrożone do produkcji w przyszłości, wszystkie w wersji wyposażonej w katalizator), w zależności która z tych cen będzie wyższa, powiększonej o 10%, ale nie przekraczającej równowartości 5.750 ECU. Górny limit Granicy Wartościowej może podlegać rocznym analizom i korektom odzwierciedlającym zmiany cen samochodów importowanych, z zastrzeżeniem, że nie nastąpi żadne podwyższenie górnego limitu Granicy Wartościowej, którego skutkiem byłoby obniżenie względnego stopnia ochrony produkcji Spółki przed dokonania podwyższenia takiego górnego limitu (dla uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych, skutkiem podwyższenia takiego górnego limitu Granicy Wartościowej nie może być zwolnienie od obciążenia podatkiem akcyzowym samochodu, który dotychczas podlegał takiemu obciążeniu). Podstawą opodatkowania podatkiem akcyzowym samochodów importowanych będzie wartość celna powiększona o cło, niezależnie od tego czy samochód jest importowany w ramach kontyngentu...czy też poza tym kontyngentem...”* W punkcie 4 lit.

c Aneksu B postanowiono m.in., że *“...Minister Finansów niniejszym zapewnia GMC oraz Opla, że Spółka uzyska indywidualną decyzję przewidującą zwolnienie od podatku dochodowego w wysokości równej poczynionym do dnia 31 grudnia 1994 r. wkładom do kapitału zakładowego Spółki...”*

W czasie podpisywania umowy obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku akcyzowego, z którego wynikało, że samochody osobowe i osobowe specjalizowane produkcji krajowej, których cena jest wyższa od 8.000 ECU, są objęte podatkiem akcyzowym o stawce 10% (zał. 1 poz. 4 pkt 1 zarządzenia) oraz że pojazdy samochodowe i inne pojazdy mechaniczne importowane, przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, łącznie z samochodami osobowo-towarowymi i wyścigowymi, których wartość celna jest wyższa od równowartości 8.000 ECU, są objęte podatkiem akcyzowym o stawce 15%. Pozostałe samochody osobowe, zarówno krajowe jak importowane, są zwolnione od akcyzy.

Zobowiązanie finansowe GMC i Opel są zawarte w art. 2 pkt 1 lit b/ii umowy i mają brzmienie *“...Opel przewiduje, że wydatki kapitałowe poczynione przez Spółkę, niezbędne do osiągnięcia zdolności produkcyjnej określonej powyżej (10.000 sztuk rocznie) wyniosą około piętnastu do dwudziestu pięciu milionów Marek Niemieckich...”*

Po negocjacjach z Ministerstwem Finansów w dniu 18 maja 1995 r., spółka GMP odstąpiła od żądania wywiązania się strony polskiej w 1995 r. z zobowiązań dotyczących granicy wartościowej, od której pobierany jest podatek akcyzowy oraz od żądania zwolnienia z podatku importowego, wnosząc jedynie o zwolnienie z podatku akcyzowego od wszystkich sprzedanych samochodów, w tym tych sprzed osiągnięcia zdolności produkcyjnej 10.000 szt. samochodów rocznie.

W następstwie pisma zalecającego z dnia 28.12.1995 r. skierowanego przez Ministra Finansów do Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, zaniechano poboru podatku akcyzowego od firmy General Motors Poland (w okresie od 16.02.1995 r. do 30.09.1996 r.) w kwocie 38.930,5 tys. zł oraz w kwocie 26.695,8 tys. zł (do sierpnia 1996 r.) z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

Według opinii Departamentu Polityki Finansowej i Analiz Ministerstwa Finansów (notatka z dnia 7 lipca 1995 r.) *“...Przyrzeczenie zwolnienia z podatku dochodowego udzielone przez Ministra Finansów firmie General Motors Poland do wysokości wkładu*

(19.382.271,50 DEM) wniesionego przez udziałowca zagranicznego spółkę Adam Opel AD jest wysokim zwolnieniem i nie zostało określone żadnymi dodatkowymi warunkami...Udzielona spółce Adam Opel AD ulga w podatku dochodowym od osób prawnych ma charakter wakacji podatkowych; wadą tego rodzaju ulg jest brak charakteru proinwestycyjnego. Podmiot prowadzący działalność gospodarczą po uzyskaniu prawa do tego rodzaju ulgi nie jest zainteresowany dalszym, ponoszeniem nakładów inwestycyjnych (w okresie obowiązywania ulgi), lecz maksymalizacją zysku..."

Pismem z dnia 18 stycznia 1994 r. prezes Centralnych Piwnic Win Importowanych zwrócił się do Ministra Finansów z prośbą o pomoc w uzyskaniu ulgi poprzez zaniechanie podatku akcyzowego, co umożliwiłoby realizację korzystnego kontraktu z Rosją. W odpowiedzi z dnia 9 lutego 1994 r. Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów stwierdził m.in. *"...Stosownie do obowiązujących przepisów Centralne Piwnice Win Importowanych nie mają uprawnień do zakupu spirytusu rektyfikowanego po cenie 2.20 zł za 1 dcm³ 100%. O zezwolenie na jego zakup powinny wystąpić do Ministerstwa Finansów..."*

Jednakże, pomimo iż CPWI Spółka z o.o. nie wystąpiły ze stosownym wnioskiem, to jednak *"...główny problem został załatwiony decyzją nr PDC1/94 z dnia 23 lutego 1994 r. przez wpisanie CPWI na listę podmiotów uprawnionych do rozliczeń wg. zaliczeniowych cen zbytu. Sprawa przyspieszenia zwrotu VAT-u i akcyzy będzie załatwiona rozporządzeniem dla "solidnych eksporterów" (z pisma dyr. Departamentu PP Ministerstwa Finansów do Ministra Finansów).*

W załączniku nr 2 - wykaz jednostek, dla których ustala się urzędowe ceny zaliczeniowe spirytusu - do Decyzji Nr PDC/11/94 z dnia 23 lutego 1994 r. w sprawie cen spirytusu luzem, pod pozycją 37 zapisano podmiot - Centralne Piwnice Win Importowanych Spółka z o.o. Warszawa (CPWI). Podmioty wymienione w wykazie mają prawo zakupu spirytusu bez podatku akcyzowego.

Pismami z dnia 25.10 1993 r. i z dnia 24.01.1994 r., Minister Finansów zwrócił się do dyrektorów izb skarbowych, aby naczelnicy urzędów wydali decyzje w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku akcyzowego od producentów wyrobów spirytusowych i tytoniowych z tytułu nakładów inwestycyjnych tych producentów na zakup urządzeń do banderolowania. Ponadto wystosowano pismo PP6/110/93 zalecające dokonywanie zaniechań poboru podatku dochodowego od części dochodu stanowiącego równowartość podatku akcyzowego. Zaniechanie powinno nastąpić na podstawie udokumentowanych wydatków oraz stwierdzenia faktycznego dokonania zakupu stosowanych urządzeń. W następstwie tych zaleceń producenci wyrobów spirytusowych i tytoniowych nie wpłacili do budżetu w okresie

od 25 października 1993 r. do 30 listopada 1994 r. kwoty 22.902,5 tys. zł z tytułu zwolnień z podatku akcyzowego oraz 8.473,1 tys. zł z tytułu zwolnień z podatku dochodowego, tj. łącznie 31.375,6 tys. zł, wobec przewidywanych 12.000 tys. zł.

Najwięcej zwolnień w akcyzie dokonano w obrębie działania Izby Skarbowej w Poznaniu - na kwotę 3.4491,1 tys. zł, Krakowie - 2.026,8 tys. zł, w Warszawie - 1.938,7 tys. zł. Ministerstwo Finansów nie dysponowało informacją pozwalającą na określenie podmiotów, kwot oraz podstawy prawnej i faktycznej udzielonych ulg.

Największymi beneficjentami ulg w podatku dochodowym od osób prawnych były: Wrocławskie Przedsiębiorstwo Przemysłu Spirytusowego "Polmos" we Wrocławiu - 1.079,3 tys. zł, Szczecińska Wytwórnia Wódek "Polmos" w Szczecinie - 875,8 tys. zł, Krakowskie Zakłady Przemysłu Spirytusowego i Drożdżowego "Polmos" w Krakowie - 840,4 tys. zł i Lubuska Wytwórnia Wódek Gatunkowych "Polmos" w Zielonej Górze - 742,4 tys. zł.

Pismami z dnia 22.09.1995 r. i z dnia 27.05.1996 r. Minister Finansów zwrócił się do dyrektorów izb skarbowych, aby naczelnicy urzędów wydali decyzje w sprawie odciążeń podatkowych dla producentów wyrobów winiarskich z tytułu nakładów inwestycyjnych tych producentów na zakup urządzeń do banderolowania. W pierwszej kolejności, stosując odciążenie, należy wykorzystać umorzenia odsetek od zaległych podatków i zaległych podatków - akcyzowego i VAT. Odciążenie może być dokonane po uzyskaniu pozytywnej opinii urzędu kontroli skarbowej. O zastosowanych odciążeniach izby skarbowe z końcem miesiąca powinny poinformować Departament Podatków Pośrednich, wskazując podatnika, podając kwotę i rodzaj zastosowanego odciążenia oraz podstawę faktyczną i prawną.

Ulg podatkowe dla przemysłu winiarskiego od października 1995 r. do września 1996 r. osiągnęły kwotę 10.001,9 tys. zł (do 31 lipca 1996 r. kwota wynikająca z odciążeń wyniosła 8.131,9 tys. zł). Z informacji przekazywanych do Ministerstwa Finansów przez izby skarbowe (ze wskazaniem podatnika, kwoty i rodzaju zastosowanego odciążenia oraz podstawy faktycznej i prawnej) wynika, że największe ulgi przypadły w udziale: ZPS "Ostrowin" sp. z o.o z Ostrowa Wlkp. - 887,3 tys. zł, Spółce "VINPOL" z Torunia - 783,2 tys. zł, "Warwin" S.A. z Warki - 518,1 tys. zł, "Ambra" S.A. z Warszawy - 480,1 tys. zł.

Z tytułu odciążeń związanych z zakupem urządzeń do banderolowania wyrobów spirytusowych, tytoniowych i winiarskich, nie wpłynęła do budżetu do 31 lipca 1996 r. kwota 39.507,5 tys. zł.

Z ustaleń kontroli NIK przeprowadzonej m.in. w państwowych przedsiębiorstwach przemysłu spirytusowego i tytoniowego w II i III kwartale 1994 r. wynika, że refundowanie przez Ministerstwo Finansów kosztu zakupu urządzeń do banderolowania i urządzeń do przechowywania banderol nie zawsze było celowe³⁵.

Ogółem w okresie od 5 lipca 1993 r. do września 1996 r. w wyniku realizacji przez urzędy skarbowe zaleceń Ministerstwa Finansów, zaniechano ustalania i poboru podatku akcyzowego oraz umorzono zaległości na kwotę co najmniej 173.072,6 tys.zł.

Polecenia Ministra Finansów dotyczące sfinansowania z budżetu państwa kosztów związanych z wyposażeniem zakładów w urządzenia do banderolowania i przechowywania banderol, zostały przekazane izbom i urzędом skarbowym w formie pozaprawnej, tj. pismami zalecającymi naczelnikom właściwych urzędów skarbowych wydawanie decyzji w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku akcyzowego w części odpowiadającej wydatkom poniesionym na zakup i zainstalowanie ww. urządzeń.

Upoważnienie dla Ministra Finansów, zawarte w art. 8 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, powinno być realizowane przez Ministra Finansów tylko w drodze aktu normatywnego o charakterze ogólnym. Konkretnym podatnikom, w konkretnych sytuacjach, mogą być bowiem przyznawane ulgi i zwolnienia podatkowe na podstawie decyzji organów podatkowych, podejmowanych na podstawie art. 8 ust. 2 ww. ustawy. Postanowienia art. 8 ust. 1 ustawy nie dają Ministrowi Finansów uprawnień do wydawania indywidualnych decyzji w tym zakresie.

4. Z ustaleń corocznych kontroli budżetowych przeprowadzanych przez NIK w Ministerstwie Finansów wynika, że główną przyczyną niewykonania (w 1994 r. wykonanie stanowiło 89,6% planu, w 1995 r. - 87,5%) planu podatku akcyzowego było bądź odstępianie od wprowadzenia planowanej podwyżki cen (podatku) danej grupy wyrobów akcyzowych, bądź przesunięcie terminu wprowadzenia podwyżki. Np. w 1995 r. wprowadzono jedną podwyżkę cen paliw silnikowych o 10% przy planowanych dwóch podwyżkach po 8% każda oraz przesunięto podwyżkę cen detalicznych wyrobów spirytusowych z 20 lutego na 20 marca 1995 r.

Według Ministerstwa Finansów przyczyną, z powodu której wzrostowi akcyzy na alkohol czy papierosy nie odpowiada taki sam wzrost przychodów z podatku akcyzowego, jest przede wszystkim ograniczenie spożycia tych artykułów.

³⁵ "Informacja o wynikach kontroli realizacji obowiązku oznaczania wyrobów spirytusowych i tytoniowych

W 1993 r. wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów krajowych w kwocie 2.729.234,2 tys. zł stanowiły 87,5% całkowitych wpływów z podatku akcyzowego, w tym: z podatku od artykułów spirytusowych - 1.086.439,3 tys. zł (39,8%), z podatku od paliw silnikowych - 862.209,1 tys. zł (31,6%), z podatku od wyrobów tytoniowych - 493.514,8 tys. zł (18,1%) oraz z podatku od piwa - 232.947,5 tys. zł (8,5%).

W 1994 r. wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów krajowych w kwocie 8.012.637,0 tys. zł stanowiły 89,0% wpływów całkowitych, w tym: z podatku od artykułów spirytusowych - 3.149.125,8 tys. zł (39,3%), z podatku od paliw silnikowych - 2.521.910,0 tys. zł (31,5%), z podatku od wyrobów tytoniowych - 1.510.601,1 tys. zł (18,9%) oraz z podatku od piwa - 639.404,3 tys. zł (8,0%).

W 1995 r. wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów krajowych w kwocie 10.845.522,0 tys. zł stanowiły 89,3% wpływów całkowitych, w tym: z podatku od artykułów spirytusowych - 4.108.514,4 tys. zł (37,9%), z podatku od paliw silnikowych - 3.033.353,0 tys. zł (28,0%), z podatku od wyrobów tytoniowych - 2.672.066,4 tys. zł (24,6%) oraz z podatku od piwa - 791.144,9 tys. zł (7,3%).

W 1996 r. (do 30 czerwca) na kwotę 6.796.504 tys. zł wpływów z podatku akcyzowego złożyły się wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów krajowych w kwocie 6.190.663,8 tys. zł (91,1%) i wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów importowanych w kwocie 605.840,3 tys. zł (8,9%).

Liczba podatników podatku akcyzowego w podstawowych (ze względu na wielkość dochodów) branżach wynosiła około 410, w tym: przemysł spirytusowy - 44, przemysł paliwowy - 8 i importerzy paliw - 4, przemysł tytoniowy - 17, przemysł winiarski - około 200, przemysł piwowarski - około 100.

Liczba podatników w pozostałych branżach "akcyzowych" oraz importerów nie jest dokładnie znana.

5. Zaległości ogółem na koniec poszczególnych lat stanowiły od 0,7% wykonania za 1993 r. do 1,1% wykonania w 1994 r. i 1995 r. Zaległości w poszczególnych grupach towarów akcyzowych nie przekraczały kilku procent dochodów, z wyjątkiem podatku akcyzowego od krajowych wyrobów winiarskich. Tu stan zaległości ukształtował się na

poziomie 34% na koniec 1993 r. i nie ulegał znaczącej zmianie na koniec 1994 r. i 1995 r. Jednakże udział wpływów z podatku akcyzowego od wyrobów winiarskich nie przekraczał 2% wpływów z podatku akcyzowego od wyrobów krajowych.

Stan zaległości w ustawowych (planowanych) grupach podatkowych na koniec 1995 r. był następujący:

- w podatku akcyzowym od wyrobów krajowych - 137.120 tys. zł (w 1994 r. - 99.005 tys. zł) - wzrost o 38,5%,
- w podatku akcyzowym od wyrobów importowanych - 1.637 tys. zł (w 1994 r. - 1.305,6 tys. zł) - wzrost o 25,4%.

Zdaniem Ministerstwa Finansów istniały przynajmniej cztery przyczyny stabilnego i jednocześnie wysokiego udziału zaległości w podatku od wyrobów winiarskich:

1. *“... w płatności podatku akcyzowego od win zalegają przede wszystkim państwowe przedsiębiorstwa, w których poza produkcją win była prowadzona działalność w zakresie przetwórstwa owocowo-warzywnego. Przedsiębiorstwa te weszły w nowy system podatkowy z dużymi zaległościami w podatku obrotowym oraz z wysokimi kredytami pobranymi często jeszcze w latach 70-tych...”*
2. *“...działania podmiotów funkcjonujących w tak zwanej “szarej strefie”, które trudniąc się wytwarzaniem wątpliwej jakości wyrobów alkoholowych były konkurencją dla producentów win...”*
3. *“... konkurencja wewnątrz branży, która polegała na obniżeniu ceny poniżej poziomu wynikającego z kosztów produkcji....”*
4. *“...przemyt win, który stanowił nieuczciwą konkurencję dla win krajowych...”*

Z płatnościami podatku akcyzowego (na koniec grudnia danego roku) zalegały:
w 1993 r.:

- 54 podmioty gospodarcze w kwotach od poniżej tysiąca zł do 1.521,7 tys. zł, a największymi dłużnikami byli:
- Zakłady Piwowarskie Lwówek Śląski - 1.521,7 tys. zł,

- ZPOW Milejów - 1.173,3 tys. zł,
- ZPOW Przedsiębiorstwo Rolno-Przemysłowe w Chełmie - 1.117,5 tys. zł,
- Lubuska Wytwórnia Win w Zielonej Górze - 742,8 tys. zł,

w 1994 r.:

- 53 podmioty gospodarcze w kwotach od 100,1 tys. zł do 4.206 tys. zł, a największymi dłużnikami byli:
- ZPOW Przedsiębiorstwo Rolno-Przemysłowe w Chełmie - 4.206 tys. zł,
- Zakłady Piwowarskie Spółka z o.o. w Warce - 3.912,8 tys. zł,
- "WARSOWIN" Stołeczne Przedsiębiorstwo Winiarsko - Sp. - 3.051,2 tys. zł,

w 1995 r.:

- 59 podmiotów gospodarczych w kwotach od 151 tys. zł do 9.066 tys. zł, a największymi dłużnikami byli:
- Łódzkie Zakłady Przemysłu Spirytusowego "POLMOS" w Łodzi - 9.066 tys. zł,
- Zakłady Przemysłu Owocowo-Warzywnego SA w Dwikozach - 6.320 tys. zł,
- "WARSOWIN" Stołeczne Przedsiębiorstwo Winiarskie w Warszawie - 4.946 tys. zł,
- ZPOW Przedsiębiorstwo Rolno-Przemysłowe w Chełmie - 4.205 tys. zł,

w 1996 r. (stan na 30 czerwca):

- 101 podmiotów gospodarczych w kwotach od 154 tys. zł do 20.451 tys. zł, a największymi dłużnikami byli:
- Łódzkie Zakłady Przemysłu Spirytusowego "POLMOS" w Łodzi - 20.451 tys. zł,
- Ministerstwo Zdrowia i Opieki Społecznej - 14.124 tys. zł,
- Zakłady Przemysłu Owocowo-Warzywnego SA w Dwikozach - 6.614 tys. zł,
- ZPOW Przedsiębiorstwo Rolno-Przemysłowe w Chełmie - 4.206 tys. zł,

Pomijając łódzki „Polmos” i Ministerstwo Zdrowia i Opieki Społecznej³⁶ na czołowych pozycjach na liście dłużników znajdują się przedsiębiorstwa z branży winiarskiej. Oprócz działań opisanych wyżej przy omawianiu zaległości w podatku akcyzowym od wyrobów winiarskich, Ministerstwo Finansów z jednej strony zobowiązało podległy aparat skarbowy do odmawiania wydawania decyzji upoważniającej do odbioru banderol w przypadku pojawienia się nowych zaległości podatkowych, a z drugiej zalecono przeprowadzenie postępowań oddłużeniowych, w celu likwidacji zaległych zobowiązań podatkowych i odsetek, wobec dłużników płacących bieżące zobowiązania podatkowe. W najbardziej drastycznej sytuacji, mającej miejsce w Zakładzie Przetwórstwa Owocowo-Warzywnego Przedsiębiorstwo Rolno-Przemysłowe w Chełmie, Minister Finansów wystąpił do Wojewody Chełmskiego o rozważenie możliwości odwołania dyrektora tego Przedsiębiorstwa.

Minister Finansów w piśmie z dnia 21.12.1995 r. skierowanym do Wiceprezesa Rady Ministrów, Ministra Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej poinformował o stanie zaległości w podatkach Łódzkich Zakładów Przemysłu Spirytusowego „Polmos” (ŁZPS), które na dzień 27 listopada 1995 r. wzrosły do 12.643 tys. zł (w tym w podatku akcyzowym do 9.616 tys. zł). Przedstawiając powyższe, Minister Finansów zwrócił się do Ministra Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej z wnioskiem o rozważenie możliwości odwołania Dyrektora ŁZPS „Polmos” z zajmowanego stanowiska.

Ministerstwo Finansów podjęło szereg działań, które miały na celu minimalizację zaległości. Oprócz działań zapobiegawczych, takich m.in. jak pismo Prezesa Rady Ministrów z 5 lipca 1993 r. zobowiązujące organy założycielskie do wyciągania zdecydowanych wniosków dyscyplinujących, do odwołania ze stanowiska włącznie, w stosunku do dyrektorów przedsiębiorstw państwowych, w których powstaną zaległości w podatku VAT i akcyzowym, działań represyjnych jak uzależnienie wysokości premii dyrektorów izb skarbowych od udziału zaległości w podatkach pośrednich w kwocie wpływów ogółem, podniesiono cenę spirytusu przeznaczonego do produkcji wyrobów winopodobnych, objęto akcyzą rozlew wina, a od stycznia 1996 r. wprowadzono obowiązek banderolowania wyrobów winiarskich, *“...co w zasadniczy sposób ograniczyło przemysł i nielegalną produkcję wyrobów winiarskich...”* Podjęte działania spowodowały, że w 1996 r. przestały występować nowe zaległości w podatku akcyzowym od win.

³⁶ Dotyczy zadłużenia jednostek służby zdrowia podległych Ministerstwu Zdrowia i Opieki Społecznej. Długi tych jednostek wykupiły, m.in. „Polmosy”- stargardzki, sieradzki oraz zielonogórski. Dłużnikiem budżetu państwa pozostaje Ministerstwo Zdrowia i Opieki Społecznej.

6. Łączne koszty, do dnia 31 lipca 1996 r., związane z realizacją systemu zabezpieczającego - oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy - wyniosły 293.148,7 tys. zł. Na kwotę tę złożyły się: koszty związane z produkcją banderol - 253.362 tys. zł, zwolnienia podatkowe udzielone podatnikom podatku akcyzowego w związku z zakupem urządzeń do banderolowania wyrobów spirytusowych, tytoniowych i winiarskich - 39.507,5 tys. zł oraz wydatki ze środków specjalnych na zakup odpowiednich urządzeń zabezpieczających dla urzędów skarbowych - 279,2 tys. zł. Poniesione koszty związane z produkcją banderol tytoniowych i spirytusowych znacznie przekroczyły planowane przez Ministerstwo Finansów ielkości: średnioroczne 2,5-krotnie, a globalnie 2-krotnie.

Z wykonanych w Państwowej Wytwórni Papierów Wartościowych (PWPW) znaków akcyzy skarbowej na wyroby spirytusowe i tytoniowe w kolejnych latach 1993, 1994, 1995 i połowie 1996 - producenci i importerzy odebrali do połowy 1996 r.: 71% banderol na wyroby tytoniowe importowane, 89% banderol na krajowe wyroby tytoniowe, 18% banderol na importowane wyroby spirytusowe, 84% banderol na krajowe wyroby spirytusowe. Tym samym utrzymywała się, w niektórych asortymentach, nadwyżka wyprodukowanych w latach 1993 - 1996 banderol przekraczająca rezerwę planowaną w wysokości 15%.

O niewłaściwej jakości banderol produkowanych w PWPW, szczególnie w okresie od października 1993 r. do końca 1994 r., świadczą wyniki przeprowadzonej przez NIK kontroli m.in. w przedsiębiorstwach produkujących wyroby spirytusowe i wyroby tytoniowe.

Minister Finansów nie korzystał z uprawnień do kontroli jakie dawała mu umowa z PWPW (z aneksami) z dnia 28 października 1993 r. i np. przez blisko dwa lata (do lipca 1995 r.) nie można było rozliczyć kosztów za wadliwe banderole, a kontrola PWPW zakończona protokołem miała miejsce tylko raz - w dniu 17.10.1996 r., tj. w trakcie trwania kontroli NIK.

Wydatki Ministerstwa Finansów związane z produkcją i dystrybucją banderol w okresie 1993 r. - 31 lipca 1996 r. wyniosły 253.641,2 tys. zł, w tym ze środka specjalnego na wyposażenie i adaptację urzędów skarbowych - 279,2 tys. zł.

W poszczególnych latach wydatki wyniosły:

	1993	1994	1995	1996	1993-1996
wydatki na rzecz PWPW w zł	2 336 812,65	105 960 643,85	87 237 891,91	49 040 121,26	244 575 469,67
zwroty z PWPW w zł		180 631,51	2 074 596,70	77 086,50	2 332 314,71
kary zapłacone przez PWPW w zł		5 873,26	17 201,39	13 099,66	36 174,31
wydatki netto na rzecz PWPW w zł	2 336 812,65	105 774 139,08	85 146 093,82	48 949 935,10	242 206 980,65
wydatki netto na rzecz Drukarni Skarbowej w zł			2 464 926,23	8 690 143,00	11 155 069,23
sumaryczne wydatki netto na banderole w zł	2 336 812,65	105 774 139,08	87 611 020,05	57 640 078,10	253 362 049,88

Nie tylko wydatki w poszczególnych latach przekraczały, nawet 2,5-krotnie, szacowaną na 40 mln zł rocznie kwotę, ale także globalna kwota wydatków na banderole tytoniowe i spirytusowe znacznie przekroczyła wynikającą z ww. przewidywań kwotę 120 mln zł (=3x40 mln zł licząc w pełnych latach) wobec ponad 240 mln zł.

Struktura wydatków na rzecz PWPW była następująca:

- banderole podatkowe - 98,55%,
- banderole legalizacyjne - 0,91%,
- ekspertyzy - 0,24%,
- szkolenia i informatory - 0,07%,
- upoważnienia - 0,05%,
- magazynowanie, przechowywanie i wydawanie - 0,05%,

natomiast struktura wydatków na rzecz Drukarni Skarbowej:

- banderole podatkowe - 84,41%,
- banderole legalizacyjne - 13,09%,
- szkolenia i informatory - 1,39%,
- upoważnienia - 0,43%,
- magazynowanie, przechowywanie i wydawanie - 0,29%.

B. Ważniejsze ustalenia kontroli w URZĘDACH SKARBOWYCH

1. Zarządzeniem Nr 83 z dnia 19.12.1995 r. w sprawie struktury organizacyjnej izb skarbowych i urzędów skarbowych (zmieniającym zarządzenie Nr 23 z 29.03.1993 r. - nie publikowane), Minister Finansów ustalił, że w skład urzędu skarbowego wchodzi m.in. komórka organizacyjna d/s ewidencji i identyfikacji podatników (§ 4 ust. 1 pkt 12). Do zadań tej komórki należy w szczególności: przyjmowanie zgłoszeń identyfikacyjnych podatników oraz informacji o zmianie danych objętych tym zgłoszeniem, wydawanie decyzji administracyjnych w sprawie nadawania NIP, prowadzenie ewidencji podatników z nadanymi NIP, wprowadzanie i aktualizacja danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym oraz gromadzenie i przechowywanie danych stanowiących podstawę rejestracji i dokonywanych w niej zmian, przekazywanie danych o ewidencji i identyfikacji podatników do Krajowej Ewidencji Podatników.

Ustalenia kontroli NIK nie wykazały uchybień urzędów skarbowych w dostosowaniu ich struktury organizacyjnej i sposobu funkcjonowania do wymagań zarządzenia Ministra Finansów.

2. W wyniku kontroli urzędów skarbowych, przeprowadzonej pod kątem oceny zgodności ewidencji zgłoszeń rejestracyjnych i wydawania decyzji w sprawie nadania numerów identyfikacji podatkowej NIP podmiotom objętym obowiązkiem podatkowym akcyzy, z przepisami: ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego, ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników³⁷ oraz wytycznych Ministerstwa Finansów w tej sprawie, ustalono:

- w 13 (z 21) urzędach skarbowych objętych kontrolą nie stwierdzono odstępstw w prowadzonej ewidencji podatników od ww. przepisów prawa;
- w 8 (z 21) urzędach skarbowych o dużej ilości podatników (szczególnie VAT) wystąpiły, nieraz bardzo znaczne, opóźnienia w potwierdzaniu zgłoszeń rejestracyjnych i wydawaniu decyzji o nadaniu NIP. Nie wynikały one jednak z opieszałości urzędów, lecz z opóźnionego przekazania przez Ministerstwo Finansów właściwego programu komputerowego. Został on dostarczony w dniu 14.06.1993 r., podczas gdy wnioski rejestracyjne podatnicy złożyli - zgodnie z art. 46 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r.

³⁷ Dz.U. Nr 142, poz. 702.

o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym - na 14 dni przed wejściem ww. ustawy w życie, tj. w marcu 1993 r.

Spiętrzenie, nieraz kilkudziesięciu tysięcy wniosków (głównie podatników VAT) spowodowało, że opóźnienia w wydawaniu decyzji o nadaniu NIP, przekraczały - w krańcowych przypadkach - 5 miesięcy.

Ewidencja i rejestracja podatników podatku akcyzowego prowadzona jest w systemie komputerowym MiniPOLTAX. Jest to program zamknięty dla użytkownika i wszelkie ingerencje w program, jak również weryfikacja danych jest możliwa tylko przy użyciu programów dostarczonych z Ministerstwa Finansów.

3. Z ustaleń kontroli wynika, iż w objętych kontrolą urządach skarbowych uprawnionych do wydawania lub sprzedaży banderol, lub wydawania upoważnień do wydania banderol realizacja obsługi wnioskodawców przebiegała w następujący sposób:

- podmiot składał w urzędzie wniosek o wydanie lub sprzedaż banderol osobiście, za pośrednictwem poczty lub fax-em (w sporadycznych przypadkach, gdy chodzi o firmy z odległych województw, występujących o banderole podatkowe w sposób ciągły),
- przed złożeniem wniosku podmiot powinien był dokonać wpłaty za banderole w kasie urzędu lub w przypadku większych kwot na konto urzędu na pocztę lub w banku,
- oryginał wpłaty sprawdzany był w procesie postępowania przez przyjmującego wniosek lub najpóźniej w momencie odbioru decyzji, gdy dokumenty zostały przesłane pocztą,
- banderole wydawane były na podstawie oryginału upoważnienia,
- pokwitowana przez stronę kserokopia decyzji i upoważnień przechowywana była w opisanej teczce wraz z całością dokumentacji dotyczącej postępowania w sprawie o wydanie lub sprzedaż banderol,
- kopie decyzji kierowano do komórki księgowości w celu sprawdzenia zgodności wpłat, dokonanych na konto urzędu tytułem zapłaty za banderole z wydanymi decyzjami i dokonania przypisu,
- kserokopie upoważnień kierowano do komórki wydającej banderole, w celu wcześniejszego przygotowania odbioru.

Ponadto, zgodnie z zaleceniami wynikającymi z pisma Ministerstwa Finansów - Departamentu Podatków Pośrednich Nr PP 6/1106/94 z dnia 11.04.1994 r., urzędy w okresie objętym kontrolą przekazywały kserokopie wydanych decyzji i upoważnień:

- właściwemu urzędowi skarbowemu, w przypadku podmiotów pobierających banderole podatkowe,
- właściwemu dla siedziby (miejsca działalności) podatnika urzędowi kontroli skarbowej,
- Departamentowi Podatków Pośrednich Ministerstwa Finansów (do 30 czerwca 1995 r.)
 - na podstawie pisma Nr PP 6/3154/95 z dnia 21.06.1995 r. wstrzymano, z dniem 1 lipca 1995 r. obowiązek przysyłania decyzji i upoważnień do wydawania banderol,
- PWPW i Drukarni Skarbowej w Warszawie, w zależności od rodzaju banderol.

Ustalenia kontroli wskazują, iż urzędy skarbowe żądały - na podstawie wytycznych Ministerstwa Finansów - dodatkowych dokumentów, nie wymienionych w ustawie, tj.:

- ekspertyzy sporządzonej przez własne laboratorium firmy, potwierdzonej przez urząd kontroli skarbowej lub ekspertyzy innej wyspecjalizowanej jednostki, a dotyczącej wykazania rzeczywistej procentowej zawartości alkoholu zawartego w wyrobie (na podstawie pisma M.F. z dnia 20.11.1995 r. nr PP6/5147/95),
- oświadczenia wnioskodawcy wskazującego - czy wnioskowane znaki akcyzy dotyczą wyrobów produkowanych i rozlewanych (banderola podatkowa), czy tylko rozlewanych (banderola legalizacyjna na podstawie pisma M.F. z dnia 5 grudnia 1995 r. nr PP6/5448/95). Oświadczeń takich żądano od wszystkich firm występujących z wnioskiem o wydanie banderol podatkowych na wyroby winiarskie,
- upoważnienia do odbioru dokumentacji związanej z odbiorem banderol (na podstawie informacji przekazanej pracownikom urzędów skarbowych na naradzie szkoleniowej w M.F. w kwietniu 1994 r.). Dokument ten był wymagany w sytuacji, kiedy strona przysyłała pocztą wniosek, bez podania danych osoby upoważnionej do odbioru banderol.

W przypadku, gdy odbiorcą był właściciel firmy lub członek zarządu uprawniony do reprezentowania firmy na zewnątrz, upoważnienia nie wymagano.

W okresie do dnia 3.04.1995 r. w decyzjach urzędów skarbowych w sprawie wydawania decyzji dotyczących wydania banderol lub upoważnień do wydawania banderol, powoływano się na przepis art. 130 § 4 kpa („...decyzja podlega wykonaniu przed upływem terminu do wniesienia odwołania gdy jest zgodna z żądaniem wszystkich stron”).

Zmiana trybu wydawania decyzji w ww. sprawach nastąpiła - zgodnie z wytycznymi M.F. z dnia 28 marca 1995 r. - od dnia 4 kwietnia 1995 r. Od tego dnia urzędy skarbowe wydawanym decyzjom w sprawie banderol nadawały rygor natychmiastowej wykonalności, zgodnie z art. 108 § 2 kpa.

Z ustaleń kontroli wynika, iż w 7 (z 12) urzędach skarbowych uprawnionych do wydawania decyzji w sprawie banderol nastąpiło - z formalnego punktu widzenia - naruszenie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy. Polegało ono głównie na nieegzekwowaniu od wnioskodawców załączania do wniosków załączników wymaganych ww. ustawą.

Na przykład:

w Urzędzie Skarbowym w Rzeszowie:

- w 22 przypadkach załączniki do wniosków (zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej, odpis z rejestru handlowego) były nieaktualne, a różnice pomiędzy datą załącznika a datą złożenia wniosku sięgały od kilku miesięcy do kilku lat. Ponadto w jednym przypadku stwierdzono, że zaświadczenie o stanie zaległości podatkowych, wydane przez US w Stalowej Woli, w chwili składania wniosku było od 2 miesięcy nieważne (wniosek wpłynął do Urzędu 14 lipca 1994 r., zaświadczenie było ważne do 13 maja 1994 r.),
- w 11 przypadkach odpisy dokumentów (zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej, wyciąg z rejestru handlowego, dowód wpłaty lub przelewu, arkusz spisu z natury) nie były potwierdzone za zgodność z oryginałem,
- w 4 przypadkach w zaświadczeniach o stanie zaległości podatkowych brak było oznaczenia organu wydającego ten dokument,

Opisane braki w dokumentacji do składanych wniosków występowały niejednokrotnie łącznie, np.:

- w aktach do decyzji nr L.US.X-862/L/1/96 z 24 stycznia 1996 r. (PHS S.A. Rzeszów - teczka nr 364) stwierdzono nieaktualność złożonego zaświadczenia, brak potwierdzenia za zgodność z oryginałem do kserokopii dokumentu.

W dokumentacji dołączonej do 10 wniosków występowały łącznie po 2 braki, tak jak:

- w aktach do decyzji nr L.US.X-862/L/S/144/94 z 1 sierpnia 1994 r. (PPH "Witar") stwierdzono nieaktualność złożonego zaświadczenia oraz brak potwierdzenia za zgodność z oryginałem na kserokopii dokumentu, a identyczne wady posiadały akta dotyczące decyzji: nr L.US.X-862/L/S/160/94 z 28 września 1994 r. (Przedsiębiorstwo Handlu Spożywczego S.A.) nr L.US.X-862/L/S/175/94 z 22 grudnia 1994 r.,
- w aktach do decyzji nr L.US.X/862/L/S/188/95 z 12 września 1995 r. (PHS S.A. w Warszawie/Oddział w Rzeszowie) stwierdzono brak oznaczenia organu wydającego zaświadczenie o stanie zaległości podatkowych oraz brak potwierdzenia za zgodność z oryginałem na kserokopii dokumentu,
- w aktach do decyzji nr L.US.X-862/L/T/272/94 z 16 grudnia 1994 r. ("Sojda") stwierdzono nieaktualność złożonego zaświadczenia oraz braki w protokołach zdawczo-odbiorczych dotyczących zwrotu banderol legalizacyjnych, a takie same wady stwierdzono w aktach do decyzji nr L.US.X 862/L/T/283/95 z 14 listopada 1995 r. ("Janlat"),
- w aktach do decyzji nr L.US.X-862/L/S/140/94 i nr L.US.X-862/L/S/118/94 z 29 lipca 1994 r. (Motorest "Poraj") stwierdzono nieaktualność złożonego zaświadczenia oraz brak protokołu z ponownego oznaczenia wyrobów spirytusowych banderolami legalizacyjnymi.

W III Urzędzie Skarbowym w Szczecinie:

- Urząd nie prowadził rejestru wpływu wniosków o wydanie lub sprzedaż banderol lub wydanie upoważnień do wydania banderol,
- 5 decyzji spośród 25 (tj. 20%) zawierało oczywiste omyłki. Należały do nich decyzje z 5.01.96 r., z 10.01.96 r., z 16.01.96 r., z 13.02.96 r. i z 21.05.96 r.,
- wydano 2 decyzje (znak: III US.3.PPB/506/96 z 13.02.96 r.; III US.3.PPB/70/96 z 10.01.96 r.), podczas gdy wnioskodawcy (tj. RSOP Świdwin i PH Import - Eksport "TREZO-BIS") nie dokonali wpłat należności odpowiadających odpłatności za banderole legalizacyjne (zanieżona należność ogółem wynosiła 461,70 zł),
- w 19 przypadkach (tj. 73% zbadanych spraw) - do wniosku nie załączono aktualnego wpisu w rejestrze lub aktualnego zaświadczenia z ewidencji działalności gospodarczej.

W sytuacji gdy napływ wniosków o wydanie banderol lub upoważnień do ich wydania był duży (szczególnie nasilenie odnotowano w kwietniu 1994 r. i styczniu 1996 r.) terminy wydawania decyzji w tych sprawach przez urzędy skarbowe, niejednokrotnie przekraczały czas określony w art. 35 kpa. Na przykład w II US w Katowicach spośród 1154 wniosków, jakie napłynęły w styczniu 1996 r., 40,5% załatwiono po upływie miesiąca.

Z informacji uzyskanych od naczelników urzędów skarbowych uprawnionych do wydawania lub sprzedaży banderol lub wydania upoważnień do wydania banderol wynika, że zasadniczy wpływ na termin wydania decyzji w tej sprawie miała - poza okresowym zwiększeniem liczby wniosków - konieczność realizacji przepisu art. 9 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, tj. sprawdzenie przez urząd skarbowy czy wnioskodawca nie ma zaległości podatkowych. Wobec braku sieci komputerowej, informacje te uzyskiwane są najczęściej drogą pocztową. W tej sytuacji żądanie od wnioskodawców złożenia dodatkowych (poza ustawowych) dokumentów - wynikających z pism Ministerstwa Finansów - jeszcze bardziej wydłużyłoby proces wydawania decyzji w tych sprawach.

W praktyce więc - dla dobra sprawy - urzędy skarbowe odstępowały od żądania tych dokumentów. Ponadto, w odniesieniu do ekspertyz potwierdzających rzeczywistą zawartość alkoholu w produkowanym (importowanym) wyrobie winiarskim (pismo Ministerstwa Finansów z dnia 20.11.1995 r. Nr PP6/5147/95), podmioty występujące z wnioskiem odmawiały dostarczenia takiego dokumentu, podnosząc bezprawność jego żądania.

4. W przypadku zwrotów uszkodzonych banderol podatkowych i legalizacyjnych przez producentów bądź importerów wyrobów objętych oznakowaniem, urzędy skarbowe zobligowane były do stosowania procedury przyjętej przepisami ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego 1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy. Podstawą wydania decyzji przez US dotyczącej otrzymania przez podmiot nowych znaków akcyzy był protokół zdawczo-odbiorczy z Państwowej Wytwórni Papierów Wartościowych lub z Drukarni Skarbowej wyszczególniający zwrócone uszkodzone banderole, protokół w sprawie utraty (uszkodzenia) banderol potwierdzony przez inspektora szczególnego nadzoru podatkowego (UKS) stwierdzający nieprzekroczenie normatywu dopuszczalnych strat banderol w procesie oznaczania wyrobów, zestawienie banderol uszkodzonych i utraconych

potwierdzone również przez inspektora szczególnego nadzoru podatkowego. W okresie II półr. 1993 r. - I półr. 1996 r. w 8 US zanotowano zwroty 713.224 szt. banderol uszkodzonych lub utraconych o wartości 1.509,7 tys. zł. Podmioty gospodarcze zwracały także banderole nie wykorzystane w procesie oznakowania wyrobów (zwrócono 765.951 szt. o wartości 700,0 tys. zł) .

Zgodnie z przepisami art. 18 ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, zwracającemu nie wykorzystane i nie uszkodzone znaki akcyzy przysługuje bezwzględnie odpowiedni zwrot wpłaconych należności albo prawo otrzymania w zamian nowych znaków akcyzy. Kontrola NIK wykazała, że 3 urzędy (z 12) załatwiały opieszale opisane wyżej zwroty, podejmując decyzje w tych sprawach niejednokrotnie po upływie 2 m-cy.

Na przykład:

- W II US w Radomiu NIK ujawnił, iż mimo przyjęcia przez US w I półroczu 1996 r. od Zakładów Przemysłu Tytoniowego S.A. w Radomiu zniszczonych banderol na kwotę 101,5 tys. zł, nie zaewidencjonowano tej wartości na karcie kontowej podatnika (z winy pracowników tego urzędu). Dopiero w toku kontroli NIK, US wydał 4 decyzje o dokonaniu zwrotu kwoty stanowiącej równowartość zniszczonych banderol.
- W III US w Szczecinie w 9 przypadkach nie wydano decyzji o zwrocie należności za przyjęte banderole w ilości 6.031 szt., a w 5 przypadkach nie wydano w zamian nowych znaków akcyzy odpowiadających znakom zwróconym.
- Na skutek niedopatrzenia pracowników I Urzędu Skarbowego w Krakowie, do czasu kontroli NIK nie dokonywano zwrotów za utracone (uszkodzone) banderole dla Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Handlowo-Usługowego "Tomar" w Kielcach na kwotę 25 tys. zł za utracone w maju i czerwcu 1996 r. banderole na wyroby winiarskie.

Zgodnie z § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego 1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy, protokoły potwierdzające uszkodzenie, zniszczenie lub utratę banderol w procesie oznaczania wyrobów znakami akcyzy powinny zawierać m.in. dwa podpisy przedstawicieli producenta oraz podpis pracownika szczególnego nadzoru podatkowego. Zgodnie z § 9 ust. 1 tego rozporządzenia, protokoły zdawczo-odbiorcze,

potwierdzające zwrot przez jednostkę uszkodzonych lub niewykorzystanych zwrotów akcyzy powinny zawierać podpisy dwóch przedstawicieli producenta oraz dwóch przedstawicieli PWPW lub DS.

W aktach I US w Łodzi znajdowały się dokumenty, z których wynikało, że ww. wymogi cytowanego rozporządzenia nie zostały zachowane w przypadku np. protokołu PPHU "Drink-POL" z Piotrkowa Trybunalskiego i Łódzkiej Wytwórni Papierosów S.A.

5. W okresie 1993 r. (II półr.) - 1996 r. (I półr.) wpływy z podatku akcyzowego - w 21 objętych kontrolą urzędach skarbowych - wyniosły łącznie 11.954.943,8 tys. zł. Największe wpływy urzędy skarbowe uzyskiwały z podatku akcyzowego od krajowych wyrobów spirytusowych (36,4%), krajowych wyrobów tytoniowych (19,6%) oraz z krajowych i importowanych paliw silnikowych (15,2%).

Wielkość dochodów z podatku akcyzowego zrealizowanych przez urzędy skarbowe w kolejnych okresach objętych kontrolą obrazuje zestawienie:

Realizacja dochodów z podatku akcyzowego w tys. zł					
Wyszczególnienie	1993 II półr.	1994	1995	1996 I półr.	4:3 %
1	2	3	4	5	7
21 urzędów skarbowych	1.380.728,0	3.445.685,1	4.320.487,1	2.808.043,6	125,4

Największe dochody - głównie z akcyzy od paliw silnikowych - realizował I Urząd Skarbowy w Gdańsku: w 1993 r. (II półr.) - 320.250 tys. zł, w 1994 r. - 780.998 tys. zł, w 1995 r. - 668.317 tys. zł i w 1996 r. (I półr.) - 607.288 tys. zł, najmniejsze Urząd Skarbowy w Gryfinie, odpowiednio 5,5 tys. zł, 12,2 tys. zł, 1 tys. zł, 0,4 tys. zł. Na terenie objętym działaniem tego urzędu był zarejestrowany tylko jeden podatnik podatku akcyzowego.

6. Udział zaległości w wielkości zrealizowanych wpływów z podatku akcyzowego wynosił, w okresie objętym kontrolą, średnio 1,5%. Na przykład w I US w Łodzi stanowił 7,7%, w II US w Katowicach 0,004%, w I US w Krakowie 0,36%.

Udział zaległości w podatku akcyzowym w zaległościach podatkowych ogółem, w badanym okresie, kształtował się na poziomie średnio 1%. Na przykład: w I US w Łodzi zaległości z tyt. podatku akcyzowego stanowiły 2,4%, a w Katowicach - 0,009% ogółu zaległości podatkowych wykazywanych przez te Urzędy.

Zaznaczyć należy, iż w 5 urzędach skarbowych na 21 objętych kontrolą NIK - w całym badanym okresie - zaległości w podatku akcyzowym nie występowały.

W Urzędach Skarbowych: I w Białymstoku, I w Gdańsku, Poznaniu-Nowe Miasto wykazane zaległości dotyczyły niezrealizowania zapłaty podatku w formie potrąceń z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności wobec Skarbu Państwa, tj. w oparciu o art. 28 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Na przykład:

- Rafineria Gdańska S.A. wystąpiła do I Urzędu Skarbowego w Gdańsku z wnioskiem o zaliczenie na poczet zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego za m-c kwiecień 1995 r. kwoty 4.097.682,31 zł ze wzajemnej bezspornej i wymagalnej wierzytelności wobec Skarbu Państwa.

W/w wierzytelność Rafineria przejęła od Banku Komunalnego w Gdyni, w oparciu o umowę o przelew wierzytelności aptek wobec Skarbu Państwa z tytułu refundacji środków za sprzedane leki dla osób uprawnionych.

Urząd Skarbowy dokonał potrąceń ogółem z zobowiązań Rafinerii w łącznej kwocie 585.112,11 zł i obciążył Urząd Wojewódzki w Gdańsku, który do dnia kontroli, tj. 9 września 1996 r. nie wykonał zobowiązania podatkowego. Urząd nie naliczył i nie obciążał w/w jednostki odsetkami za zwłokę w spłacie³⁸.

- W Urzędzie Skarbowym Poznań - Nowe Miasto wierzyicielem kwoty 7.128 tys.zł. wobec Skarbu Państwa są Poznańskie Zakłady Przemysłu Spirytusowego "POLMOS" w Poznaniu, które za wymienioną kwotę wykupiły dług jednostek budżetowych (szkółka zdrowia, oświata). Kwota wierzytelności podlega kompensacie z wielkościami kwot należnych od wymienionego podatnika z tytułu podatku akcyzowego. Do dnia 10.06.1996 r. nie została spłacona.

³⁸ W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne Delegatury NIK w Gdańsku, I US w Gdańsku poinformował, pismem z dnia 27.11.96 r. iż „... w celu wyegzekwowania od Urzędu Wojewódzkiego zaległości z tytułu podatku akcyzowego, które powstały w wyniku dokonywanych potrąceń wierzytelności, Urząd wszczął radykalne postępowanie egzekucyjne. W wyniku tego postępowania na dzień 26.11.1996 r. ściągnięto do budżetu z ww. tytułu kwotę 585.112,11 zł”.

Przy czynnościach windykacyjnych urzędy skarbowe działały na podstawie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³⁹, zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 października 1991 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych⁴⁰ oraz z instrukcji nr 16/KS Ministra Finansów z dnia 25 października 1985 r. w sprawie prowadzenia rachunkowości podatków i niepodatkowych należności budżetowych przez urzędy skarbowe (niepublikowana). Zgodnie z § 46 instrukcji nr 16/KS, jeżeli podatnik nie zapłacił należności, księgowy sporządza po upływie 10 dni od terminu płatności upomnienie, a jeżeli zaległości objęte upomnieniem nie zostały w całości zapłacone, na kwoty zaległe po upływie 14 dni od dnia doręczenia upomnienia wystawia się tytuły wykonawcze.

Z ustaleń kontroli wynika, iż w 7 (z 21) objętych kontrolą urzędach skarbowych wysyłano upomnienia podatnikom zalegającym z płatnością podatku akcyzowego, a następnie wystawiano tytuły wykonawcze ze znacznym opóźnieniem, sięgającym w krańcowych przypadkach 25 miesięcy.

Bezpośrednią przyczyną opóźnień w wystawianiu tytułów wykonawczych było dokonywanie przypisów kwot wynikających z deklaracji podatkowych w kartotece kontowej po kilku miesiącach od chwili złożenia deklaracji przez podatnika.

Na przykład:

- w I US w Krakowie wystawiono 5 tytułów od 2 do 22 m-cy po wymaganym terminie, podobnie w Pierwszym US w Łodzi w stosunku do Łódzkiego Przeds. Prod. Leśnej "LAS" w 1995 r. wystawiono tytuł wykonawczy z 25-miesięcznym opóźnieniem,
- w I US w Poznaniu na skutek wadliwego obiegu dokumentów (jedną i tę samą deklarację sprawdzało pod różnymi względami 10 pracowników) wystawiano tytuły wykonawcze po upływie ok. 3 m-cy, zaś przypisy podatku akcyzowego dokonywano również ze znacznym opóźnieniem, tj. od 21 do 50 dni po upływie wymaganego terminu złożenia deklaracji,

³⁹ D.U. z 1991 r. nr 36, poz. 161 ze zm.

⁴⁰ M.P. Nr 38, poz. 272 ze zm.

- w US Czechowice-Dziedzice w wyniku nieterminowego dokonywania przez pracowników tego urzędu przypisów oraz opóźnionego księgowania wpłat podatku akcyzowego powstały nadpłaty na koniec 1994 r. i 1995 r. w wys. 5 tys. zł.

Skuteczność działań egzekucyjnych objętych kontrolą urzędów skarbowych mierzona udziałem kwot wyegzekwowanych w stosunku do zaległości w podatku akcyzowym, wynosiła średnio 12-12,5%.

Na przykład:

- I US w Krakowie wystawił w badanym okresie 24 tytuły wykonawcze na kwotę ogółem 1.356.398 tys. zł, z czego wyegzekwowano 4 tytuły wykonawcze na kwotę 152.463,0 tys. zł, tj. 11,2%.

W trakcie kontroli NIK stwierdzono, że przy wpłacie zaległego podatku akcyzowego w wysokości 22.747 zł, dokonanej w dniu 25 marca 1996 r. przez Konsorcjum Przemysłu Naftowego „PETROLEX” Spółkę z o.o. w Kwidzynie, odsetki za zwłokę zostały naliczone i pobrane w wysokości 12,6 tys.zł, podczas gdy należało naliczyć i pobrać je w wysokości 25,8 tys.zł.

W wyniku podjętych w trakcie kontroli działań Urzędu, Konsorcjum Przemysłu Naftowego „PETROLEX” Spółka z o.o. w Kwidzynie przekazała na konto Urzędu w dniu 6 września 1996 r. kwotę 13,2 tys.zł, stanowiącą należność z tytułu nie naliczonych odsetek.

Ustalono także, iż w I półroczu 1994 r. US w Łodzi-Polesie nieprawidłowo naliczył odsetki za zwłokę od nieterminowo regulowanych przez ŁWP S.A. zobowiązań podatkowych, co spowodowało uszczuplenie dochodów budżetu państwa w wysokości 15,1 tys.zł. Naliczenia te zostały skorygowane w czasie trwania kontroli, a należność - wynosząca wraz z odsetkami za zwłokę 33,3 tys.zł - wpłacona w dniu 14.10.1996 r.

7. Zgodnie z ustawą z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, urzędy skarbowe mogą - w stosunku do poszczególnych podatników - zaniechać w całości lub części ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków w wypadkach gospodarczo i społecznie uzasadnionych, a także gdy wymagają tego inne okoliczności (art. 8 ust. 2), umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe lub odsetki za zwłokę (art. 31 ust. 1), jak również odroczyć termin płatności podatku lub płatność rozłożyć na raty (art. 22 ust. 1).

Upoważnienie to powtórzone zostało w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów o zobowiązaniach podatkowych⁴¹. Według rozporządzenia, urzędy skarbowe - w zakresie ich właściwości rzeczowej - upoważnione są do:

- zaniechania w całości lub części ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków bez ograniczenia kwoty, przy czym decyzja w tej sprawie może dotyczyć jednego lub kilku lat podatkowych (§ 2 i § 3),
- odraczania terminów płatności i rozkładania na raty zobowiązań podatkowych bez ograniczenia kwoty i okresu spłaty (§ 5 pkt 1),
- umarzania zaległości podatkowych bez ograniczenia kwoty (§ 5 pkt 2).

Organy podatkowe podejmują decyzje o ulgach podatkowych w trybie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, który m.in. stanowi, że organy administracji państwowej z urzędu przestrzegają swojej właściwości rzeczowej i miejscowej.

Wydawane corocznie wytyczne Ministerstwa Finansów w sprawie działania izb i urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa zawierały dyrektywy, aby:

- przy rozpatrywaniu wniosków podatników o odroczenie płatności lub rozłożenie należności podatkowej na raty stosować zasadę wyjątkowości,
- poddać wnikliwej analizie zasadność wniosku, w celu ustalenia czy podmiot gospodarczy podejmuje działania zmierzające do poprawy sytuacji ekonomicznej, co umożliwi zapłatę należności w późniejszym terminie,
- zweryfikować wnioski podatników o ulgi podatkowe poprzez przeprowadzenie u wnioskodawców szczegółowych kontroli źródłowych, mających na celu ustalenie m.in. rzeczywistej kondycji finansowej podatnika.

Kontrola działalności 21 urzędów skarbowych wykazała, iż w przeważającej większości spraw dotyczących zaniechania, odraczania terminów płatności, rozkładania na raty i umarzania zaległości w podatku akcyzowym, urzędy skarbowe, podejmując decyzje, kierowały się głównie dyspozycjami zawartymi w pismach przekazywanych do nich z Ministerstwa Finansów z zaleceniami w konkretnych sprawach.

⁴¹ Dz.U. Nr 7, poz. 33.

Analiza dokumentów, na podstawie których wydawane były decyzje przyznające ulgi podatnikom, wykazała, iż urzędy skarbowe w znikomym stopniu korzystały z możliwości weryfikowania wniosków poprzez kontrole źródłowe u podatników, do czego zobowiązywały urzędy skarbowe postanowienia art. 49 pkt 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁴² oraz coroczne wytyczne Ministra Finansów.

Ustalenia kontroli wykazały, iż na rozmiary udzielonych ulg w podatku akcyzowym - choć w różnym stopniu - wpływała polityka prowadzona przez Ministerstwo Finansów.

Szczegółowej analizie realizacji wymienionych wyżej uprawnień do udzielania ulg podatkowych, poddano 38% objętych kontrolą urzędów skarbowych (I US Białystok, I US Gdańsk, US w Kwidzynie, II US Katowice, I US w Krakowie, III US w Lublinie, I US Łódź i US Łódź-Polesie).

Wyniki analizy wskazują, że urzędy te w okresie 1993 (II półr.) - 1996 (I półr.) wydały decyzje dotyczące następujących ulg w podatku akcyzowym:

- zaniechania ustalania i poboru podatku na kwotę 28.779,3 tys.zł, w tym 28.759,0 tys.zł, tj. 99,9% w oparciu o zalecenia Ministerstwa Finansów,
- umorzenia zaległości podatkowych na kwotę 7.053,0 tys. zł. Wszystkie decyzje wynikały z zaleceń Ministerstwa Finansów,
- odroczenia terminów płatności na kwotę 54.426,2 tys.zł, w tym na skutek interwencji Ministerstwa Finansów - 15.499,7 tys.zł, tj. 28,5% kwoty odroczeń,
- rozłożenia na raty płatności podatku na kwotę 6.049,8 tys.zł, z czego 4.974,4 tys.zł, tj. 82,2% w wyniku pism zalecających z Ministerstwa Finansów.

Na przykład:

I US w Białymstoku

Z analizy decyzji w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku akcyzowego wynika, że w 4 przypadkach wydano decyzje uwzględniając wytyczne Ministerstwa Finansów, które w stosunku do niektórych podmiotów odmiennie zalecały zastosowanie ulg, niż to wynikało z zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28.11.1994 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie zaniechania ustalania

⁴² Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.

i poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego od niektórych wyrobów. Dotyczyło to:

- decyzji z dnia 8.09.1994 r. nr USpp-16U/94, wydanej na potrzeby Urzędu Celnego w Białymstoku, przy sprzedaży spirytusu i wyrobów spirytusowych Sieradzkim Zakładom Przemysłu Owocowo-Warzywnego (w części przewyższającej 5 zł za 1 dm³ 100% spirytusu),
- decyzji z dnia 24.02.1995 r. nr USu.XIII-733/12/95, wydanej na potrzeby Przedsiębiorstwa Przemysłu Spirytusowego "Polmos" w Białymstoku, w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku akcyzowego za styczeń 1995 roku w kwocie 100.000 zł z tytułu nabycia od Agencji Rynku Rolnego spirytusu rektyfikowanego w cenie 24 zł za 10 dm³,
- decyzji z dnia 27.05.1995 r. nr USu.XIII-733/73/95, wydanej na potrzeby Urzędu Celnego w Białymstoku, przy sprzedaży spirytusu i wyrobów spirytusowych Sieradzkim Zakładom Przemysłu Owocowo-Warzywnego (w części przewyższającej 35 zł za 10 dm³ 100% spirytusu)⁴³.

Wszystkie podjęte przez Urząd Skarbowy w Białymstoku decyzje w sprawie ulg w podatku akcyzowym wydano w oparciu o fakty podane przez wnioskodawców oraz wytyczne Ministerstwa Finansów.

I US w Gdańsku

- w sprawie wydanych dla Rafinerii Gdańskiej S.A. - 4 decyzji dotyczących zaniechania ustalania i poboru podatku akcyzowego, z-ca Naczelnika Urzędu podała, iż *“Urząd wydał je uwzględniając pisma Ministerstwa Finansów, które polecały wydanie decyzji bądź wskazywały na pozytywne załatwienie*

⁴³ W pismach Ministerstwa Finansów z 1995 i 1996 r. skierowanych do wszystkich izb skarbowych, zalecano aby urzędy skarbowe wydawały decyzje w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w części przewyższającej 5 zł od 1 dm³ 100% i 35 zł od 10 dm³ 100% spirytusu zawartego w wyrobach spirytusowych pochodzących z konfiskat i sprzedawanych Sieradzkim Zakładom Przemysłu Owocowo-Warzywnego z przeznaczeniem do produkcji napojów alkoholowych o mocy do 18%. W związku z ww. pismami wszystkie urzędy celne, które sprzedawały spirytus i wyroby spirytusowe SZPOW, występowały do właściwych urzędów skarbowych o wydanie decyzji w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

wniosków. Urząd odstąpił od kontroli z uwagi na fakt, że Rafineria jest dużym i skomplikowanym podmiotem gospodarczym, a Urząd nie posiada wyspecjalizowanych pracowników kontroli”.

Urząd w decyzji z dnia 20 lipca 1993 r. podał, że:

"biorąc pod uwagę pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Podatku Obrotowego z dnia 11.06.1993 r. znak: PD 1-7201/26/93 postanowił zaniechać ustalania i poboru podatku akcyzowego należnego od sprzedaży paliw silnikowych (etyliny, oleje napędowe) w części odpowiadającej kwocie cła i podatku obrotowego, zapłaconego w Urzędzie Celnym od sprowadzonych z zagranicy przed dniem 5 lipca 1993 r. komponentów zużytych do wytworzenia tych paliw, pod warunkiem niedokonania obniżenia podatku od towarów i usług, o których mowa w Zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu obniżenia należnego podatku od towarów i usług o kwoty podatku obrotowego oraz ewidencji, której prowadzenie zwalnia od obowiązku dokonywania spisu z natury (M.P. Nr 24, poz. 243)".

Pismo Departamentu Podatku Obrotowego Ministerstwa Finansów z dnia 11.06.1993 r., na które powoływali się podatnik i Urząd, brzmiało: *"Ministerstwo Finansów informuje, iż nie zgłasza zastrzeżeń, aby właściwe urzędy skarbowe wydawały decyzje dotyczące zaniechania ustalania i poboru podatku akcyzowego należnego od sprzedaży paliw silnikowych (etyliny, oleje napędowe) w części odpowiadającej kwocie cła i podatku obrotowego zapłaconego przez rafinerie w urzędzie celnym od sprowadzanych z zagranicy, przed dniem 5 lipca br. komponentów zużytych do wytworzenia tych paliw".*

Urząd nie przeprowadził postępowania dowodowego, nie zażądał od podatnika - przed wydaniem decyzji - dokumentacji dotyczącej wysokości cła i podatku obrotowego zapłaconego przez Rafinerię od sprowadzonych z zagranicy przed dniem 5 lipca 1993 r. komponentów do wytworzenia paliw. Wartość ulgi z tytułu zaniechania ustalenia i poboru podatku akcyzowego wyniosła 4.939.700 zł. Decyzję podjęto w oparciu o art. 8 ust.

2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. Według stanu na koniec lipca 1993 r. zysk netto Rafinerii wynosił 31.856.200 zł.

- Urząd Celny w Gdańsku w dniu 12 stycznia 1996 r. wystąpił do US z wnioskiem o wydanie, w oparciu o pismo Ministerstwa z dnia 6.04.1995 r. (dotyczące okresu do dnia 31.12.1995 r.) - decyzji w zakresie zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego od sprzedaży SZPOW skonfiskowanych wyrobów alkoholowych.

Decyzją z dnia 19 lutego 1996 r. (przed otrzymaniem kolejnego pisma "zalecającego") I Urząd Skarbowy w Gdańsku odmówił zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego od sprzedaży spirytusu i wyrobów spirytusowych dla SZPOW.

W uzasadnieniu decyzji podano m.in., że *"wniosek Urzędu Celnego nie stanowi o istnieniu okoliczności uzasadniających zastosowanie ulgi. Powoływanie się na zwiększenie zapasów konfiskowanych wyrobów alkoholowych nie jest wystarczającą podstawą do pozytywnego rozpatrzenia wniosku"*.

Urząd, po otrzymaniu pisma Ministerstwa Finansów (po wydaniu ww. decyzji) - o treści: *"wyrażam zgodę aby właściwe urzędy skarbowe wydały decyzje w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w kwocie przewyższającej 35,00 zł od 10 dm³ 100% spirytusu, zawartego w wyrobach spirytusowych pochodzących z konfiskat i sprzedawanych przez organy likwidacyjne SZPOW, z przeznaczeniem do produkcji napojów alkoholowych o mocy do 18%. Decyzje te powinny dotyczyć okresu do 31 grudnia 1996 r."*, uchylił w całości - decyzją z dnia 27.04.1996 r. - decyzję z dnia 19 lutego 1996 r. i zaniechał ustalania i poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego od sprzedaży spirytusu i wyrobów spirytusowych SZPOW.

W uzasadnieniu decyzji podano m.in., że *"argumenty Urzędu Celnego zawarte we wniosku stanowią o istnieniu okoliczności uzasadniających zastosowanie ulgi. Przeznaczenie konfiskowanych wyrobów spirytusowych niewiadomego pochodzenia na sprzedaż zakładom, które dokonują przerobu alkoholi niepełnowartościowych przemawia za udzieleniem ulgi podatkowej."*

Nadmierne zapasy konfiskowanych alkoholi, a tym samym brak możliwości dopuszczenia ich do obrotu handlowego na polskim rynku stanowi o udzieleniu pomocy Urzędowi Celnemu w trybie art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych”.

III US w Lublinie

- W okresie od 1.01.1995 r. do 30.06.1996 r. zgodnie z pismami Ministerstwa Finansów m.in. z dnia 17.01.95 i 30.05.95 r., Urząd zaniechał ustalania i poboru podatku akcyzowego od montowanych w FS w Lublinie samochodów osobowych Peugeot 405, pierwotnie do 30.04.1995 r. a następnie do 31.12.1995 r.

Przed podjęciem decyzji o przedłużeniu Fabryce zwolnienia z podatku akcyzowego, Urząd nie posiadał danych o planowanej wielkości produkcji samochodów a tym samym i prognozowanej kwocie zaniechania. W związku z tym zwrócił się pismem z dnia 7.07.95 r. do Fabryki z prośbą o udostępnienie tych danych, a po ich uzyskaniu Urząd nie skorzystał z możliwości rozszerzenia rozpatrywanego w postępowaniu administracyjnym materiału dowodowego o wyniki kontroli źródłowej, podając w uzasadnieniu decyzji przedstawione przez podatnika argumenty.

Decyzją Nr P-1-733/45/95 z dnia 31.07.1995 r. zaniechał ustalania i poboru podatku akcyzowego od montowanych w FS samochodów osobowych Peugeot do dnia 31.12.1995 r. Kwota zaniechania wyniosła 4.740 tys.zł.

- Pismem z dnia 10.01.1995 r., (PP-4-7610/1/95 EK) Ministerstwo Finansów informuje izby skarbowe, że *“uważa za zasadne wydanie przez właściwe urzędy skarbowe decyzji w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku akcyzowego należnego od przedsiębiorstw przemysłu spirytusowego, które nabyły od Agencji Rynku Rolnego spirytus rektyfikowany w cenie 24,00 zł za 10 dm³ (cena pomniejszona o należny podatek od towarów i usług). Ulga w podatku akcyzowym, o której mowa powinna wynosić 0,20 zł od każdego dm³ 100% spirytusu nabytego od Agencji w wymienionej wyżej cenie”.*

Na podstawie wymienionego pisma III Urząd Skarbowy w Lublinie trzema kolejnymi decyzjami zaniechał ustalania i poboru podatku akcyzowego od spirytusu rektyfikowanego ziemniaczanego nabytego od Regionalnej Agencji

Rynku Rolnego w Lublinie przez Lubelskie Zakłady Przemysłu Spirytusowego i Drożdżowego POLMOS w Lublinie.

W uzasadnieniach decyzji podano, iż Urząd Skarbowy uwzględnił fakt, że Zakłady zostały upoważnione przez Ministerstwo Finansów do stosowania cen zaliczeniowych i zakupiły spirytus rektyfikowany po cenie urzędowej (tj. cenie netto 24,00 zł za 10 dm³) od Regionalnej Agencji Rynku Rolnego w Lublinie.

I US w Łodzi

- W okresie 10 m-cy 1994 r. wydano Ł.P.P.L. "LAS" 12 decyzji na kwotę 1.618,1 tys. zł, w tym 4 dotyczące płatności uprzednio już odroczonych w łącznej kwocie 738,4 tys. zł. Urząd wydawał decyzje odraczające płatności podatku akcyzowego począwszy od maja 1994 r. praktycznie na wszystkie kolejne miesiące, aż do października 1994 r., mimo że tylko w przypadku 2 decyzji "LAS" dotrzymał pierwotnie ustalonych terminów. Z uwagi na skumulowanie kolejnymi decyzjami Urzędu płatności odroczonych kwot w podatku akcyzowym, w m-cu grudniu 1994 r. Przeds. "LAS" przestało regulować należności wynoszące na koniec grudnia 1994 r. - 724,5 tys. zł. W dniu 1.04.1996 r. ŁPPL "LAS" postawione zostało w stan likwidacji a wielkość zaległości głównych w podatku akcyzowym na dzień 10.07.1996 r. wyniosła 1.247,0 tys. zł.

US Łódź-Polesie

- Urząd Skarbowy Łódź-Polesie wydawał decyzje o ulgach podatkowych Łódzkiej Wytwórni Papierosów S.A. w sprawie:
 - odroczenia terminów płatności i rozłożenia na raty zobowiązań podatkowych w 1994 r. 4 decyzje na kwotę 1.785,7 tys. zł, w 1995 r. - 9 decyzji na kwotę 16.857,6 tys. zł, I półr. 1996 r. - 2 decyzje na kwotę 1.221,6 tys. zł,
 - umorzenia zaległości podatkowych w 1994 r. - 1 decyzja na kwotę 1.000 tys. zł, w 1995 r. - 4 decyzje na kwotę 5.937,6 tys. zł,

- zaniechania w całości lub w części ustalenia zobowiązań podatkowych i poboru podatku w 1994 r. - 1 decyzja na kwotę 15,0 tys. zł, w 1995 r. - 2 decyzje na kwotę 22,1 tys. zł, I półr. 1996 r. - 1 decyzja na kwotę 0,4 tys. zł. Ogólna kwota zmniejszenia wpływów z podatku akcyzowego z tytułu przyznanych ulg wynosiła w 1994 r. - 1.015 tys. zł, w 1995 r. - 5.959,6 tys. zł i w I półr. 1996r. - 0,4 tys. zł.

Znaczna część decyzji dotyczących ulg podatkowych dla ŁWP S.A. była wynikiem realizacji indywidualnych wytycznych Ministerstwa Finansów przesłanych za pośrednictwem Izby Skarbowej w Łodzi, a mianowicie: pisma zalecające odroczenia płatności i rozłożenia na raty na ogólną kwotę 9.710,3 tys. zł (PP4-7617/3/94/EF z dnia 9.02.1994 r., PP4-760/356/94/EF z dnia 12.09.1994 r.), pisma zalecające umorzenie zaległości podatkowych w wysokości ogółem 6.762,6 tys. zł, z wyłączeniem kwot wynikających z zaliczek na banderole i podatku akcyzowego od papierosów "Prince" (PP4-760/336/94/EF z dnia 12.09.1994 r., PP4-7617/6/95/EF z dnia 6.02.1995 r., PP4-7617/18/95/EF z dnia 17.5.1995 r.).

Choć w treści pism Ministerstwa zawarto klauzulę, iż *"kolejnej ulgi udziela się w drodze specjalnego wyjątku, pod warunkiem, iż pozostałe należności regulowane będą terminowo"* - warunek ten nie był realizowany przez Ł.W.P. S.A., w rezultacie czego wzrastały zaległości w spłacie podatku akcyzowego z 33 tys. zł na koniec I półrocza 1994 r. do 3.557 tys. zł na koniec września 1996 r.

Z wyjaśnień naczelników urzędów skarbowych wynika m.in., iż decyzje o ulgach podatkowych w podatku akcyzowym były podejmowane bez korzystania z możliwości rozszerzenia rozpatrywanego w postępowaniu administracyjnym materiału dowodowego o wyniki np. kontroli źródłowej. Decyzje wydawano w oparciu o wniosek wnoszącego o ulgę i o dokumenty będące w posiadaniu urzędów skarbowych oraz o wskazania Ministerstwa Finansów zalecającego udzielenie ulgi. Wydając decyzje dotyczące zaniechania ustalania i poboru podatku akcyzowego np.

od sprzedaży paliw silnikowych, w części odpowiadającej kwocie cła i podatku obrotowego, urzędy skarbowe nie żądały od podatnika nawet dokumentacji dotyczącej wysokości zapłaconego cła i podatku obrotowego. Najczęstszym uzasadnieniem decyzji o przyznaniu ulgi podatkowej było sformułowanie: "... *uwzględniając wniosek Jednostki oraz pismo Ministerstwa Finansów z dnia, znak urząd postanowił jak w sentencji*".

8. Zgodnie z art. 9 ust. 4 pkt 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1982 r. o urządzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych, do zakresu działania urzędów skarbowych należy wykonywanie kontroli podatkowej w zakresie niezbędnym do stwierdzenia istnienia obowiązku podatkowego oraz ustalania zobowiązań podatkowych.

Realizacja zadań kontrolnych przypisana została wydzielonym komórkom kontroli - zgodnie z przepisami zarządzenia nr 14 Ministra Finansów w sprawie wewnętrznej struktury organizacyjnej izb i urzędów skarbowych (niepublikowane). Mimo tych umocowań prawnych w badanym okresie 5 (z 21) skontrolowanych urzędów skarbowych nie przeprowadziło kontroli ani w zakresie wywiązywania się z obowiązku opłacania podatku akcyzowego, ani w zakresie obowiązku oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy. Głównymi przyczynami niepodjęcia kontroli przez te urzędy było uznanie przez naczelników urzędów skarbowych, iż kontrole UKS przeprowadzone na terenie danego urzędu są wystarczające (np. I US w Gdańsku, I US we Wrocławiu) oraz brak wykwalifikowanych pracowników kontroli.

Pozostałe urzędy skarbowe w badanym okresie przeprowadziły 164 kontrole w zakresie obowiązku podatkowego - akcyzowego. W ich wyniku ustalono kwotę uszczupień budżetowych na 5.161,3 tys. zł. Przeprowadzono również 1.575 kontroli w zakresie oznakowania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy. W efekcie tych kontroli ukarano 21 podatników karami pieniężnymi zgodnie z art. 110 ustawy karnej skarbowej z 26 października 1971 r.⁴⁴ na kwotę 7,8 tys. zł. W badanym okresie skierowano do prokuratury 44 zawiadomienia o popełnieniu czynu wynikającego z przepisów art. art. 20 i 22 ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy. Prokuratury rejonowe wydały 5 postanowień o odmowie wszczęcia postępowania ze względu na znikomy stopień społecznego niebezpieczeństwa popełnionego czynu, umorzyły postępowanie

przygotowawcze wobec niestwierdzenia zaistnienia przestępstwa w 7 przypadkach, w pozostałych 32 przypadkach zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa pozostały bez odpowiedzi. Zawiadomienia do prokuratury o popełnieniu przestępstw kierowane były przykładowo w przypadkach:

- ujawnienia przez I US w Lublinie podczas kontroli Stacji Paliw "JET" 8 paczek (po 20 szt. papierosów w każdej paczce) bez znaków akcyzy, wprowadzenia do obrotu przez osobę fizyczną 7 butelek kremu pomarańczowego i 99 paczek papierosów różnych gatunków o łącznej wartości 156,48 zł,
- ujawnienia przez II US w Katowicach wprowadzenia do obrotu w lokalu gastronomicznym 3 butelek alkoholu bez oznaczeń znakami skarbowymi akcyzy,
- ujawnienia przez I US w Krakowie w Państwowym Przeds. Turystyczno-Gastronomicznym "Wierzynek" nieoznakowania banderolami wyrobów alkoholowych, powodującego uszczuplenia w podatku akcyzowym w kwocie 5 zł (sic!).

W związku z nieskutecznością zażaleń, Urząd Skarbowy w Białymstoku zorganizował w dniu 25.03.1995 r. - z udziałem przedstawicieli Prokuratury Wojewódzkiej i Rejonowej w Białymstoku - naradę na temat współdziałania w zakresie prawidłowego wykonywania postanowień ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy.

Na naradzie tej prokuratorzy stwierdzali, że zbyt surowe sankcje przewidziane w art. art. 20-24 ustawy mają istotny wpływ na wyniki postępowań przygotowawczych, które często kończą się umorzeniem bądź odmową wszczęcia postępowania. Ponadto ich zdaniem przyczynami podejmowania takich decyzji są: drobne ilości kwestionowanych wyrobów akcyzowych, niedostateczne dowody winy sprawców czynów karalnych, trudności w dokonaniu obiektywnej oceny (np. art. 22 - jaka ilość przesądza o tym, że wyroby przeznaczone są do dalszego obrotu). Wskazywano też na wątpliwości co do niektórych sformułowań ustawy, np. brak precyzyjnego określenia pojęcia uszkodzenia banderoli.

9. Zadaniem kontroli NIK było ustalenie stanu faktycznego wykorzystania komputerów do obsługi podatku akcyzowego przy realizacji zadań nałożonych przez Ministerstwo Finansów na urzędy. Z 21 urzędów objętych kontrolą NIK 3 z nich, tj. 14% nie wykorzystywało komputerów do prac związanych z podatkami (US w Czechowicach-

⁴⁴ Dz.U. z 1984r. Nr 22, poz. 103 ze zm.

Dziedzicach z powodu trudności lokalowych uniemożliwiających założenie jakiejkolwiek sieci, US w Leżajsku, US Gryfino - z powodu występowania tylko jednego podatnika podatku akcyzowego). W pozostałych 18 US komputery wykorzystywane są w następujący sposób:

- w zakresie ewidencji i rejestracji podatników (łącznie z nadawaniem NIP) w 100% US,
- w zakresie wydawania zezwoleń i upoważnień do wydania banderol oraz w zakresie obsługi zwrotów banderol nie wykorzystanych lub uszkodzonych, komputery wykorzystywane są w 7 US spośród 12 uprawnionych, tj. w 58% uprawnionych US,
- w zakresie sprawozdawczości połowa z kontrolowanych urzędów skarbowych korzysta z posiadanej bazy komputerowej,
- w zakresie rozliczania podatników 12 (z 21) urzędów skarbowych wykorzystuje komputery, w tym:
 - w 5 US skomputeryzowany jest wymiar podatkowy (liczenie przypisu i zwrotów), zaś 7 US wykorzystuje komputery do ewidencji deklaracji,
- rachunkowość (księgowość) podatkowa, obejmującą m.in. niepełną obsługę kont podatników ze wskazaniem przypisów, odpisów i kwot do wyegzekwowania oraz bilans kont syntetycznych i analitycznych, prowadzi w systemie komputerowym zaledwie 7 urzędów skarbowych,
- w zakresie zagadnień związanych z działalnością kontrolną 3 US (US Łódź-Polesie, US Rzeszów, II US Wrocław) wykorzystują komputery do typowania podatników do kontroli.

10. Według informacji uzyskanych od naczelników urzędów skarbowych objętych kontrolą, częstotliwość zmian przepisów nie sprzyjała stabilności i pełnej poprawności ich stosowania w praktyce. Zmiany przepisów dotyczące sfery podatku akcyzowego wymagały od pracowników i podatników szybkiego ich przyswajania.

Właściwą organizację pracy urzędów skarbowych uniemożliwiały także krótkie terminy upływające między ogłoszeniem przepisu a wprowadzeniem go w życie, np. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6.09.1995 r. zostało opublikowane w Dz.U. Nr 105 z dn. 14.09.1995 r. i weszło w życie z dniem 14.09.1995 r., rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 maja 1996 r. zostało opublikowane w Dz.U. Nr 58 z dnia 25 maja 1996 r. i weszło w życie z dniem 27 maja 1996 r.

Utrudnieniem pracy urzędów przejawiającym się w spiętrzeniu prac były również dodatkowe (pozaustawowe) zalecenia Ministra Finansów, m.in. konieczność żądania od podmiotów występujących z wnioskiem o wydanie banderol zaświadczeń i ekspertyz. Ponadto

urzędy skarbowe zgłaszały kontrolerom NIK brak uregulowań prawnych w przypadku, gdy towary nieobanderolowane znajdują się w składzie celnym.

C. Ważniejsze ustalenia kontroli w URZĘDACH KONTROLI SKARBOWEJ (UKS)

1. Obszarem działania kontroli skarbowej w okresie objętym kontrolą NIK, była szeroko rozumiana kontrola podatkowa, obejmująca w zakresie podatku akcyzowego: prawidłowość naliczania i terminowość odprowadzania dziennych i miesięcznych wpłat podatku akcyzowego, rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania, prawidłowość zastosowania stawek, a także terminowość składania deklaracji i dokonywania wpłat, oraz kontrola przestrzegania przepisów ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy w zakresie:

- czy wyroby spirytusowe, winiarskie i papierosy znajdujące się w obrocie są oznaczone znakami skarbowymi akcyzy,
- czy nałożone znaki akcyzy są autentyczne, tj. czy wykazują właściwości określone w komunikacie nr 11/94 Ministra Finansów z dnia 08.03.1994 r. w sprawie kolorowych wzorów banderol podatkowych i legalizacyjnych na opakowania jednostkowe importowanych i krajowych wyrobów tytoniowych (papierosów) i spirytusowych oraz niektórych właściwości i sposobów weryfikacji tych banderol⁴⁵ oraz komunikacie nr 43/95 Ministra Finansów z dnia 12.12.1995 r. w sprawie kolorowych wzorów banderol podatkowych i legalizacyjnych na opakowania jednostkowe importowanych i krajowych wyrobów winiarskich, kolorowych banderol na niektóre opakowania jednostkowe wyrobów tytoniowych oraz w sprawie niektórych właściwości i sposobów weryfikacji tych banderol⁴⁶,
- czy znaki skarbowe akcyzy są właściwie umieszczone na wyrobie, tj. zgodnie z załącznikiem nr 5 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19.02.1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy, a także czy znaki te nie są uszkodzone.

Podczas tych kontroli pracownicy dodatkowo ustalali, czy działalność gospodarcza prowadzona przez kontrolowanego została zgłoszona do ewidencji działalności gospodarczej

⁴⁵ Dz.Urz. M.F. Nr 8, poz. 23 ze zm.

⁴⁶ Dz.Urz. M.F. Nr 22, poz. 102 ze zm.

bądź zarejestrowana w sądzie, a także, czy obrót wyrobami alkoholowymi odbywa się na podstawie stosownych zezwoleń.

Kontroli poddawano też dowody zakupu (faktury) wyrobów podlegających banderolowaniu w celu ustalenia źródeł ich pochodzenia, jak też ewidencję podatkową (głównie księgi przychodów i rozchodów) w celu ustalenia terminowości zapisów zdarzeń gospodarczych (między innymi faktur zakupu poddanych kontroli).

Ponadto w ramach kontroli stosowania znaków skarbowych akcyzy pracownicy UKS (głównie służby szczególnego nadzoru podatkowego) potwierdzali zgodność spisów z natury wyrobów podlegających banderolowaniu ze stanem faktycznym. Dotyczy to przypadków,

kiedy występują w obrocie wyroby nie oznaczone, oznaczone nieprawidłowo, względnie nieodpowiednimi znakami akcyzy lub wyroby z uszkodzonymi znakami akcyzy, a ich posiadacz (np. właściciel sklepu) sporządzi taki spis i przedstawi go do potwierdzenia w UKS. Potwierdzony spis jest niezbędny przy składaniu wniosku o sprzedaż banderol legalizacyjnych.

W ramach kontroli stosowania znaków skarbowych akcyzy pracownicy nadzorowali też oznaczanie wyrobów banderolami legalizacyjnymi. Dotyczy to tych przypadków, gdy oznaczanie wyrobów znakami akcyzy występuje wskutek uszkodzenia znaków lub oznaczenia nieodpowiednimi znakami, jak również wystąpienia w obrocie wyrobów nieoznaczonych znakami akcyzy, a jednostka organizacyjna będąca posiadaczem tych wyrobów zgłosi je UKS.

Kontrolą realizacji obowiązku oznaczania wyrobów spirytusowych i tytoniowych (od 1 kwietnia 1994 r.) oraz wina i wyrobów winiarskich (od 1 stycznia 1996 r.) znakami skarbowymi akcyzy, urzędy kontroli skarbowej obejmowały zarówno producentów tych wyrobów, jak i jednostki handlowe i gastronomiczne dokonujące obrotu tymi wyrobami.

Kontrole przeprowadzane przez UKS w jednostkach obrotu detalicznego, hurtowego i gastronomii były w okresie 1994-1996 (I półr.) bardzo liczne. Stanowiły one w poszczególnych, objętych kontrolą UKS około 90% wszystkich kontroli skarbowych, dotyczących podatku akcyzowego i znaków skarbowych akcyzy, przeprowadzonych w kontrolowanym przez NIK okresie, u podatników i płatników podatku akcyzowego.

Łącznie w okresie od 1 kwietnia 1994 r. do 30 czerwca 1996 r. objęte kontrolą urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 35.487 kontroli stosowania znaków skarbowych akcyzy w jednostkach obrotu handlowego i gastronomii. W wyniku kontroli ujawniono:

- występowanie w obrocie wyrobów nie oznaczonych znakami akcyzy (łącznie 530 przypadków),
- niezgodność spisów wyrobów ze stanem faktycznym (557 przypadków),
- występowanie w obrocie wyrobów z uszkodzonymi banderolami lub niewłaściwie umiejscowionymi (641 przypadków),
- występowanie w obrocie wyrobów z fałszywymi banderolami (105 przypadków).

Udział ujawnionych nieprawidłowości w ilości przeprowadzonych kontroli dotyczących stosowania znaków skarbowych akcyzy, na przykładzie UKS w Warszawie, obrazuje poniższe zestawienie:

	Treść	1994 r.	1995 r.	I półr.1996 r.
1	Ilość przeprowadzonych kontroli ogółem	1027	1793	655
2	Ujawnione przypadki towarów bez zn.akcyz. % wskaźnik 2:1	116 11,3	63 3,5	88 13,4
3	Nieprawidłowe umieszczanie banderol na opakowania (banderole zniszczone i uszkodzone) % wskaźnik 3:1	56 5,4	67 3,7	35 3,8
4	Ilość przypadków fałszowania banderol % wskaźnik 4:1	35 3,4	36 2,0	13 2,0
5	Ilość przypadków niesporządzenia spisów wyrobów podlegających obowiązkowi banderolowania % wskaźnik 5:1	154 15,0	114 6,3	67 10,2

Zbliżone wskaźniki uzyskały pozostałe, objęte kontrolą NIK, urzędy kontroli skarbowej.

Z analizy liczby i tytułów ujawnionych naruszeń ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy wynika, iż w I półroczu 1996 r. wzrosła o 77% - w stosunku do 1995 r. - liczba przypadków występowania w obrocie wyrobów bez banderol oraz liczba nieprawidłowości związanych z dokumentacją i ewidencją towarów objętych banderolowaniem. Wiąże się to zapewne z wprowadzeniem od 1 stycznia 1996 r. obowiązku banderolowania wyrobów winiarskich.

Stwierdzone w czasie kontroli UKS nieprawidłowości dotyczyły wprowadzania do obrotu (lub posiadania) wyrobów spirytusowych i tytoniowych - najczęściej w niewielkich ilościach.

Na przykład:

UKS w Białymstoku:

- w czasie kontroli przeprowadzonej w dniu 16 czerwca 1996 r. w sklepie spożywczym w Zawykach gmina Suraz, stwierdzono na 3 opakowaniach papierosów uszkodzenie znaków akcyzy polegające na trwałym naklejeniu etykiet cenowych na banderole.

UKS w Lublinie:

- w czasie kontroli przeprowadzonej przez pracowników Wydziału Szczególnego Nadzoru Podatkowego (kontrola nr 4142/95) w sklepie spożywczym zakwestionowano 7 butelek wyrobów spirytusowych;
- w czasie kontroli w lodziarni ujawniono występowanie w obrocie 6 opakowań papierosów bez banderol.

W przypadkach, gdy ujawnione w trakcie kontroli UKS nieprawidłowości dotyczyły naruszenia np. art. 4 ust. 2 (niezgodność spisu towarów z ustalonym przez kontrolę stanem faktycznym) i art. 13 ust. 1 (niezałożenie ewidencji banderol) ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, urzędy kontroli skarbowej rozpoczynały postępowania karno-skarbowe.

Na przykład:

W toku kontroli przeprowadzonej przez Urząd Kontroli Skarbowej w Lublinie w PPS "Polmos" Warszawa Hurtownia w Mętowie k/Lublina w zakresie przestrzegania przepisów dotyczących stosowania i zużycia banderol inspektor k.s. stwierdził wykroczenie skarbowe zagrożone sankcją z art. 115 § 1 ustawy karnej-skarbowej z dnia 26.10.1971 r. Inspektor kontroli skarbowej przeprowadził dochodzenie karne przeciwko kierownikowi hurtowni w Mętowie i sporządził wnioski o ukaranie z ustawy karnej-skarbowej.

Organem orzekającym w sprawie był II Urząd Skarbowy w Lublinie, do którego przesłano akta sprawy w dniu 22.07.1994 r.

II Urząd Skarbowy orzekł, że kierownik jest winny wykroczenia skarbowego określonego w art. 115 § 1 ustawy karnej skarbowej, polegającego na tym, że *"nie dopełnił obowiązku sporządzenia spisu z natury wyrobów akcyzowych oznaczonych nieprawidłowo w ilości 20 butelek znajdujących się w hurtowni i nie przesłał spisu do UKS w celu potwierdzenia"*.

Za czyn ten na podstawie art. 115 § 1 ustawy karnej-skarbowej Urząd skazał obwinionego na karę pieniężną w wysokości 1.000 zł. Obwiniony skorzystał z przysługującego mu na podstawie art. 206 i 208 u.k.s. prawa złożenia odwołania.

Po rozpoznaniu odwołania - Izba Skarbowa w Lublinie zaskarżone orzeczenie zmieniła w ten sposób, że obniżyła karę pieniężną do kwoty 500 zł z zamianą w razie nieściągalności na zastępczą karę pozbawienia wolności przez 30 dni. W uzasadnieniu orzeczenia karnego odwoławczego nr RKO-76/95 z dnia 16.08.1995 r. IS podała *“biorąc jednakże pod uwagę obowiązującą w prawie karnym zasadę współmierności kary do charakteru czynu i stopnia jego społecznego niebezpieczeństwa a także fakt, że Skarb Państwa nie został w tym przypadku narażony na uszczuplenie podatkowe, Izba Skarbowa uznała za uzasadnione obniżenie kary pieniężnej do kwoty określonej w sentencji”*.

Efektem finansowym postępowań karnych skarbowych wszczętych przez objętę kontrolą urzędy kontroli skarbowej w okresie 1994-1996 (I półrocze) było nałożenie i wyegzekwowanie kar i grzywien w łącznej wysokości 309 tys. zł.

W pozostałych przypadkach, gdy ujawnione nieprawidłowości były zagrożone sankcjami wymienionymi w art. 20-24 ustawy o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, UKS odstępowały od postępowań karnych skarbowych i zgodnie z art. 256 § 2 kpk kierowały zawiadomienia do organów ścigania o fakcie popełnienia przestępstwa.

Liczbę zawiadomień i wyniki postępowań prokuratorskich w poszczególnych latach przedstawia zestawienie:

UKS	Rok	Liczba zawiadomień	Sposób załatwienia sprawy przez organy ścigania				
			postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania	umorzenia dochodzeń	warunkowe umorzenia	brak odpowiedzi	skierowanie aktu oskarżenia
Białystok	1994	53	17	15	1	-	20
	1995	37	3	7	10	-	16
	1996 I półr.	11	2	-	-	-	-
Lublin	1994	96	11	40	-	15	12
	1995	36	-	15	-	9	5
	1996 I półr.	43	-	11	-	18	10
Radom	1994	42	-	2	-	-	40
	1995	19	-	6	-	-	13
	1996 I półr.	14	-	6	-	-	8
	1994	51	-	13	2	-	2

Warszawa	1995	68	3	21	4	-	6
	1996	28	1	8	1	-	4
	I półr.						
Wrocław	1994	183	22	128	-	23	10
	1995	65	6	50	-	-	-
	1996	60	-	6	-	-	6
	I półr.						
		806	65	328	18	65	152

Jak wynika z zestawienia, w 8,1% spraw organy ścigania wydały postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego, 42,9% spraw zostało umorzonych lub warunkowo umorzonych, na 8,1% spraw brak było odpowiedzi a 18,9% spraw zakończono w prokuraturach skierowaniem aktu oskarżenia do sądu.

W uzasadnieniach postanowień o odmowie wszczęcia postępowania w latach 1994-1995 podawano, iż przyczyną odmowy było m.in.:

- brak pouczenia kontrolowanych o trybie postępowania z dowodami, których nie było w czasie podejmowania przez organy prokuratury czynności zabezpieczających,
- ujawnienie małej ilości towarów nieobanderolowanych (1 butelka alkoholu lub 2 paczki papierosów).

W przypadkach umorzeń postępowań przygotowawczych w uzasadnieniach podawano m.in.:

- brak cech przestępstwa w związku z naklejeniem metek cenowych na banderole,
- małe ilości towarów ujawnionych w obrocie, a posiadających uszkodzone banderole, które w trakcie postępowania uznano za legalne,
- znikomy stopień społecznego niebezpieczeństwa czynu.

Z analizy wniosków kierowanych do prokuratur przez objęte kontrolą UKS wynika, iż istotnie bardzo często dotyczyły one niewielkich ilości kwestionowanych towarów.

Na przykład: (z wniosku UKS w Białymstoku)

- w sprawie przeciwko J.D. - kierownicze sklepu toczyło się postępowanie w związku z ujawnieniem 4 butelek wódki z uszkodzonymi znakami akcyzy. Na 3 butelkach banderole były naderwane na długości 2 mm, na jednej banderola była krzywo naklejona. Podejrzana wyjaśniła, że uszkodzenia mogły powstać przy transporcie, rozładunku, ustawianiu butelek na półkę. Prokurator uznał te wyjaśnienia za wiarygodne. Wobec stwierdzenia o niepopelnieniu przez podejrzaną przestępstwa, dochodzenie umorzono;

- M.M. - właściciele sklepu w Białymstoku zarzucono posiadanie 9 paczek papierosów nie oznaczonych znakami akcyzy. Z wyjaśnień podejrzaney wynikało, że nastąpiło to przez nieuwagę. Odmowę wszczęcia postępowania prokurator uzasadnił znikomą szkodliwością czynu (mała ilość zakwestionowanych papierosów);
- kontrola przeprowadzona przez pracowników Wydziału Szczególnego Nadzoru Podatkowego UKS w Lublinie w sklepie spożywczym w zakresie stosowania i zużycia banderol ujawniła występowanie w obrocie handlowym wyrobów akcyzowych z banderolami podatkowymi, których autentyczność przy sprawdzaniu środkami technicznymi wykazanymi w protokole z dnia 06.10.1995 r. budziła wątpliwości: *"stwierdzono przy pomocy latarki UV odmienne i słabe świecenie, niewidoczny znak wodny..."*. Zakwestionowano 7 butelek wyrobów spirytusowych. UKS pismem z dnia 11.10.1995 r. skierował sprawę do Prokuratury Rejonowej w Puławach uzasadniając: *"wprowadzenie do obrotu handlowego wyrobów akcyzowych z podrobionymi znakami akcyzy zagrożone jest sankcją z art. 20 ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy"*.

Prokuratura Rejonowa w Puławach postanowieniem z dnia 31.01.1996 r. umorzyła dochodzenie *"wobec niepopelnienia przez podejrzaną zarzucanego jej czynu"*. W uzasadnieniu Prokuratura podała, że podejrzana *"nie posiada praktycznie możliwości dokonywania sprawdzenia zakupionego alkoholu pod względem autentyczności banderol..."*. Na postanowienie Prokuratury Rejonowej w Puławach UKS wniósł w dniu 25.04.1996 r. zażalenie z powodu *"przyjęcie błędnych przesłanek umorzenia dochodzenia"*. Zażalenie UKS nie zostało uwzględnione. Prokuratura Wojewódzka w Lublinie przesłała zawiadomienie utrzymujące w mocy postanowienie zaskarżone;

- w wyniku kontroli nr 436/94 przeprowadzonej przez UKS w Lublinie ujawniono 6 opakowań papierosów nie posiadających banderol.

Prokuratura Rejonowa w Lublinie odmówiła wszczęcia postępowania przygotowawczego. W uzasadnieniu podano, że *"tego rodzaju postępowanie aczkolwiek naganne, nie stanowi przestępstwa z uwagi na znikomy stopień jego społecznego niebezpieczeństwa"*.

W nielicznych przypadkach UKS wnosiły do organów ścigania zażalenie na odmowy wszczęcia postępowania przygotowawczego. Ustalenia kontroli NIK wskazują iż 99% zażeń nie zostało uwzględnionych.

Na przykład:

Urząd Kontroli Skarbowej w Białymstoku w 1994 r. przekazał prokuraturze 5 zażaleń na odmowy wszczęcia postępowania przygotowawczego. Żadne z nich nie zostało uwzględnione.

Ustalenia kontroli NIK świadczą, iż procedura wydawania niewielkiej liczby banderol legalizacyjnych jest nadmiernie sformalizowana.

Na przykład:

W czasie kontroli przeprowadzonej w dniu 16 czerwca 1996 r. w sklepie spożywczym w Zawykach gmina Suraz, stwierdzono na 3 opakowaniach papierosów uszkodzenie znaków akcyzy polegające na trwałym naklejeniu etykiet cenowych na banderole. Właściciel sklepu sporządził spis z natury (16 czerwca) po czym przedstawił go do potwierdzenia przez Urząd Kontroli Skarbowej, który działając w trybie art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 2 grudnia o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, 19.06.1995 r. oznaczył spis okrągłą pieczęcią urzędową, wpisał do rejestru i wydał zainteresowanemu stosowne potwierdzenie.

W dniu 27.06.1996 r. Urząd Skarbowy w Białymstoku, po rozpatrzeniu wniosku zainteresowanego z dnia 22.06.1996 r., wydał decyzję, mocą której postanowił wydać upoważnienie do odbioru 3 banderol legalizacyjnych. Upoważnienie zostało wystawione na specjalnym druku ścisłego zarachowania. Równocześnie 27.06.1996 r. Urząd Skarbowy wydał postanowienie o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności w trybie art. 108 § 2 kpa - *"ze względu na wyjątkowo ważny interes strony"*. Sporządzony został odrębny dokument w postaci protokołu zdawczo-odbiorczego 3 banderol o łącznej wartości 30 groszy. Kopie dokumentów (5 kart) przekazane zostały do UKS.

4 lipca 1996 r. właściciel sklepu zawiadomił UKS o wyznaczeniu terminu banderolowania na dzień 13.VII.1995 r. 13 lipca 1995 r. dwaj pracownicy szczególnego nadzoru podatkowego brali udział w ww. czynności oznaczenia 3 paczek papierosów banderolami legalizacyjnymi.

Zaznaczyć należy, iż wyżej opisana procedura wynika z § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego 1994 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy.

Znacznie bardziej efektywne (pod względem finansowym), niż kontrole oznaczania wyrobów znakami akcyzy w obrocie towarowym i gastronomii, były kontrole przeprowadzane przez Urzędy Kontroli Skarbowej u producentów (importerów) wyrobów akcyzowych. Przedmiotem tych kontroli, poza prawidłowością oznaczania wyrobów znakami akcyzy, była m.in. prawidłowość rozliczeń tych podmiotów z budżetem państwa w zakresie podatku akcyzowego.

W wyniku stwierdzonych w trakcie kontroli nieprawidłowości, polegających m.in. na zaniżaniu stawek podatku akcyzowego oraz na nieterminowym regulowaniu należności z tytułu tego podatku, objęte kontrolą NIK urzędy kontroli skarbowej ustaliły uszczuplenia budżetu skutkujące przypisami na kwotę ogółem 11.299.837 zł.

Efekty finansowe kontroli skarbowych dotyczących podatku akcyzowego obrazuje zestawienie:

UKS	Liczba kontroli	Kwoty przypisów w zł			
		1993/II półr.	1994	1995	1996/I półr.
1	2	3	4	5	6
Białystok	35	225 000	198 000	107 000	35 000
Lublin	248	434 891	1 814 179	2 453 320	9 834
Radom	114	24 962	498 448	50 478	-
Warszawa	148	4 510	606 750	3 094 921	1 398 164
Wrocław	87	3 120	13 551	303 392	24 317
Razem	632	692 483	3 130 928	6 009 111	1 467 315

D. Ważniejsze ustalenia kontroli w URZĘDACH CELNYCH

1. Ustalenia kontroli urzędów celnych i urzędów skarbowych świadczą, iż Urzędy Celné w Gdyni, Gdańsku i Rzepinie nie odprowadzały w terminie - na konto właściwych urzędów skarbowych - pobranego podatku akcyzowego.

Na przykład:

- UC w Gdyni w I kw. 1996 r. 33,8% pobranego podatku akcyzowego przekazał z opóźnieniem dochodzącym do 31 dni po upływie obowiązującego terminu,
 - UC w Gdańsku pismem z dnia 17.03.1995 r. wystąpił do Urzędu Skarbowego w Gdańsku o umorzenie należnych odsetek w łącznej wysokości 1.012.551,10 zł, uzasadniając swoje wystąpienie m.in. tym, że jako jednostka budżetowa nie posiada własnych środków finansowych i możliwości zapłaty odsetek.
- Urząd Skarbowy w dniu 29.09.1995 r. wydał 2 decyzje wymiarowe, określające kwotę należnych odsetek z tytułu nieterminowego przekazania podatków: za 1992 r. - 634.903,24 zł i za 1993 r. - 377.647,90 zł.

Urząd Celny w dniu 17.10.1995 r. wniósł odwołanie do Izby Skarbowej w Gdańsku o uchylenie ww. decyzji. Izba Skarbowa zaskarżone decyzje utrzymała w mocy i odwołania Urzędu Celnego oddaliła (decyzja z 15.12.1995 r. i 19.12. 1995 r.).

Urząd Skarbowy po rozpatrzeniu kolejnego wniosku Urzędu Celnego w Gdańsku (z dnia 23.02.1996 r.) postanowił umorzyć zaległości z tytułu

należnych odsetek za zwłokę, wynikających z nieterminowego przekazania pobranych podatków w łącznej kwocie 1.012.551,10 zł (decyzja z dnia 19.03.1996 r.).

W uzasadnieniu decyzji podano m.in., iż po ponownym przeanalizowaniu zebranych dokumentów Urząd postanowił uznać argumentację Urzędu Celnego. Za pozytywnym załatwieniem wniosku przemawia fakt, że środki pieniężne na zapłacenie należnych odsetek pochodziłyby ze środków Skarbu Państwa, a w konsekwencji trafiłyby do takiego samego źródła, przez co cała operacja byłaby zbilansowana. Nieterminowe przekazywanie pobranych podatków z powodu dużej liczby podmiotów dokonujących obrotu towarowego w imporcie oraz oddalenie poszczególnych oddziałów od siedziby Urzędu Celnego stanowią o trudnościach wzajemnych rozliczeń między podległymi jednostkami. Powyższe okoliczności wykazały, że stwierdzone fakty uchybienia terminów wpłat pobranych zobowiązań przez Urząd Celny były niezależne od sposobu jego postępowania. Ponadto w uzasadnieniu podano, że Urząd wydając decyzję kierował się zaleceniami Izby Skarbowej oraz wytycznymi Ministerstwa Finansów z dnia 22.01.1996 r.

- UC w Rzepinie w I półr. 1996 r. opóźnił przekazanie pobranego podatku do urzędu skarbowego w m-cu styczniu, marcu i maju.

W związku z nieterminowym przekazywaniem pobranych podatków przez UC w Rzepinie, właściwy urząd skarbowy ustalał odsetki za zwłokę i każdorazowo z wpłaconej kwoty podatku dokonywał zarachowania wpłaty na należne odsetki i podatek. Urząd Celny otrzymywał stosowne zawiadomienia o sposobie zarachowania wpłaty. Według decyzji Urzędu Skarbowego w Słubicach wysokość zobowiązań UC z powyższego tytułu wyniosła na 30 czerwca 1996 r. 7.718,10 zł.

Urząd Celny w Rzepinie nie ujmował w ewidencji księgowej "rozrachunki z budżetem" otrzymywanych z Urzędu Skarbowego decyzji o zobowiązaniach podatkowych, zobowiązań tych nie wykazywał także w obowiązującej sprawozdawczości budżetowej.

Z wyjaśnień kierownictwa UC w Rzepinie wynika, że problem zaległości podatkowych z tytułu niezapłaconych odsetek był znany zarówno Ministerstwu Finansów jak i Głównemu Urzędowi Ceł. Niewykazanie w sprawozdawczości zaległych zobowiązań z tytułu podatków odbywało się za wiedzą i zgodą Głównego Urzędu Ceł.

Prawie we wszystkich objętych kontrolą urzędach celnych, likwidacja zatrzymanych (zajętych) towarów akcyzowych drogą sprzedaży, następowała ze znacznym opóźnieniem. Z § 3 instrukcji likwidacyjnej, stanowiącej załącznik do pisma okólnego Nr 5 Prezesa GUC

z dnia 22 września 1994 r. wynika, że *"... zbycie lub przekazanie towarów do sprzedaży komisowej powinno nastąpić w ciągu 2 miesięcy od otrzymania przez komórkę finansową prawomocnego rozstrzygnięcia lub decyzji o przepadku rzeczy, a w stosunku do zwolnionych spod zajęcia po upływie terminu od podjęcia towarów z depozytu. Dyrektor urzędu celnego z ważnych przyczyn może przedłużyć termin sprzedaży o 2 miesiące"*.

Na przykład:

- w Urzędzie Celnym w Gdyni w 1995 r. ustalony w instrukcji likwidacyjnej termin dokonania likwidacji zajętych wyrobów akcyzowych (alkohol i wyroby tytoniowe) przekroczony został w 27,3% przypadkach do 150 dni;
- w Urzędzie Celnym w Białymstoku, w okresie objętym kontrolą, likwidacji wyrobów akcyzowych dokonywano około roku po upływie terminu wynikającego z cyt. wyżej Instrukcji likwidacyjnej:
 - sprzedaż 385.057 paczek papierosów w dniu 2.09.1994 r. była realizacją orzeczeń z przełomu 1993/1994 r.,
 - sprzedany w dniu 21.03.1996 r. alkohol podlegał likwidacji na mocy orzeczeń, które do wykonania wpłynęły w lutym 1995 r.

Opóźnienia w likwidacji towarów akcyzowych (drogą sprzedaży) powodują, iż należne z tego tytułu kwoty równie późno wpływają na dochody budżetowe. Kwota uzyskanych ze sprzedaży przez Urząd Celny w Gdyni ww. wyrobów akcyzowych wyniosła 180.098,79 zł (z tego dla budżetu - 172.068,35); ogólny przychód ze sprzedaży towarów podlegających likwidacji w kontrolowanym okresie, wyniósł w UC w Białymstoku 6.461.049 zł, w tym z wyrobów akcyzowych 4.048.409 zł.

Prawidłowość zwolnień z należności celnych i podatkowych oraz sposób ustalania wartości celnej samochodów osobowych były przedmiotem kontroli bądź analiz w Urzędzie Celnym w Białymstoku:

- Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku, w dniach od 10 maja do 17 sierpnia 1995 r.,
- Generalnego Inspektoratu Celnego - analiza z dnia 16 stycznia 1996 r.
- Biura Kontroli Wewnętrznej Głównego Urzędu Cei w okresie od 25 marca do 4 kwietnia 1996 r.
- Działu Kontroli Wewnętrznej Urzędu w dniach 4-16 października 1995 r.

Na przykład Generalny Inspektorat Celny prowadził postępowanie w sprawie sprowadzenia do Polski 49 samochodów osobowych zakupionych w USA w firmie SAGA ENTERPRISES, której właścicielami byli Marek S. i Daniel S. Stwierdzono m.in. przypadki

antydatowania dokumentów zakupu samochodów w USA - a także podejrzenie fałszerstwa dokumentów. Dochodzenie w tej sprawie prowadzi Prokuratura Wojewódzka w Białymstoku.

Materiały dochodzenia Generalnego Inspektoratu Celnego przekazane Urzędowi Celnemu w Białymstoku w styczniu 1996 r. wykazały m.in.:

- odprawienie przez Urząd Celny w ramach mienia przesiedlenia 5 samochodów będących własnością Marka S. i 5 samochodów należących do Iwony R., mimo że z dokumentów własności tych pojazdów z USA (z adnotacją: "SALVAGE") wynika, iż samochody te, jako uszkodzone, nie mogły być przez ww. osoby użytkowane w USA, zaś wymóg użytkowania pojazdu w kraju, z którego następuje przesiedlenie, był w świetle art. 14 ust. 1 pkt 7 Prawa celnego koniecznym warunkiem zwolnienia z cła i z należności podatkowych,
- potraktowanie jako osób przesiedlających się Marka S. i Iwony R., mimo że - jak to ustalił Generalny Inspektorat Celny - osoby te do kraju na stałe nie powróciły.

Generalny Inspektorat Celny wystąpił w dniu 9 lutego 1996 roku do Głównego Urzędu Cei o stwierdzenie nieważności 5 decyzji w sprawach samochodów sprowadzonych przez Sławomira S.

Prezes Głównego Urzędu Cei w wydanych w dniu 20.10.1995 r. 5 decyzjach administracyjnych odstąpił od stwierdzenia nieważności decyzji zawartych w dowodach odpraw celnych, uzasadniając, że *"decyzja dyrektora Urzędu została wydana z naruszeniem prawa, albowiem bez należytego wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy. Naruszenia tego (...) nie można określać jednak jako rażące naruszenie prawa"*. Prezes GUC stwierdził też *"że skoro dokumenty dotyczące własności samochodu mogły budzić wątpliwości w momencie zgłoszenia pojazdu do odprawy celnej funkcjonariusz celny powinien wyjaśnić tę okoliczność przed zwolnieniem od cła pojazdu"*.

Wiceprezes Głównego Urzędu Cei Generalny Inspektor Celny dnia 26 czerwca 1996 r. w piśmie adresowanym do dyrektora Urzędu Celnego stwierdził *"iż na obszarze właściwości UC w Białymstoku, w latach 1994-1995 dopuszczono się niepokojąco dużej ilości nieuzasadnionych zwolnień pojazdów samochodowych z należności celnych i podatkowych na podstawie art. 14 ust. 1 pkt 7 Prawa celnego"* i zażądał przedstawienia w terminie do dnia 16 lipca 1996 r. szczegółowych wyjaśnień m.in. w sprawach Marka S. i Iwony R.

Dyrektor Urzędu Celnego w piśmie z dnia 12.07.1996 r. odpowiedział, iż decyzje wydane w sprawach Marka S. i Iwony R. są decyzjami ostatecznymi, a ich uchylenie nie może mieć miejsca, gdyż zdaniem Dyrektora Urzędu nie nastąpiło rażące naruszenie prawa, co potwierdzają decyzje GUC wydane w 5 sprawach Sławomira S. Natomiast gdyby okazało się

i zostało to potwierdzone orzeczeniami odpowiednich organów, iż dowody w sprawie okazały się fałszywe - Urząd wznowi postępowanie w trybie art. 145 kpa.

Także inne kontrole - w tym wewnętrzne - wykazały na przykład, iż w 7 sprawach dokonano zwolnień z należności celnych i podatkowych, mimo że samochody nie były zarejestrowane w kraju pobytu osoby przesiedlającej się, a z dokumentów zakupu wynikało, że były one przeznaczone na eksport do Polski.

Kontrola odpraw celnych samochodów sprowadzonych do kraju w ramach mienia przesiedleńczego oraz stanowiących zagraniczne darowizny na rzecz Kościołów, przeprowadzona od 10.05. do 17.08.1996 r. przez Urząd Kontroli Skarbowej w Białymstoku wykazała - zdaniem inspektora kontroli skarbowej - że *"urzędnicy celni nie korzystali w pełni z możliwości weryfikacji wartości celnej, przewidzianej przepisami art. 27-30 Prawa celnego"*.

Ustosunkowując się do "wyniku kontroli" inspektora kontroli skarbowej dyrektor Urzędu Celnego stwierdził, iż zastosowanie metod porównawczych określonych w art. 27-30 Prawa celnego w sytuacji, gdy samochody były uszkodzone, może budzić zastrzeżenia. Nierealne jest bowiem - jak stwierdza Dyrektor Urzędu - znalezienie dla celów porównawczych dwóch takich samych pojazdów, identycznie uszkodzonych.

Dyrektor Urzędu Celnego w Białymstoku, w związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami m.in. dotyczącymi odpraw celnych samochodów, dokonał z dniem 1 stycznia 1996 r. zmiany na stanowisku Naczelnika Oddziału Celnego w Białymstoku, odwołał też kierownika zmiany w tymże oddziale oraz dokonał zmian kadrowych na stanowiskach pracy związanych z odprawami samochodów dla osób fizycznych.

Wyniki kontroli NIK wskazują, iż w 1996 r. osoba powracająca do kraju korzystała ze zwolnień celnych i podatkowych tylko w przypadku sprowadzenia jednego samochodu osobowego - zgodnie z obowiązującym od 28.10.1995 r. nowym brzmieniem art. 14 ust. 1 pkt 7 Prawa celnego.

W toku kontroli zagadnień dotyczących likwidacji wyrobów akcyzowych zajętych w postępowaniu karnym, kontrolujący zostali poinformowani o poważnych problemach Urzędu Celnego w Cieszynie w zakresie zbycia środków płatniczych byłych KDL, które przeszły na rzecz Skarbu państwa na podstawie prawomocnych orzeczeń lub wyroków sądu.

Według stanu na 23.10.1996 r. wartość posiadanych i orzeczonych na rzecz Skarbu Państwa dewiz byłych KDL znajdujących się w dyspozycji Urzędu wynosi:

- | | | |
|----------------------|---|------------------------|
| - korony czeskie | - | na kwotę 321.263,00 zł |
| - korony słowackie | - | na kwotę 28.739,00 zł |
| - forinty węgierskie | - | na kwotę 200,00 zł. |

Brak możliwości zbycia obcych środków płatniczych spowodował zablokowanie likwidowanych przez Urząd Celny depozytów.

III. DZIAŁANIA PODJĘTE PO ZAKOŃCZENIU KONTROLI

Wyniki przeprowadzonych kontroli zostały przedstawione w protokołach kontroli. Kierownicy kontrolowanych jednostek nie zgłosili zastrzeżeń co do ustaleń w nich zawartych.

W 18 jednostkach, z 33 skontrolowanych, odbyły się narady pokontrolne, w trakcie których omówiono stwierdzone nieprawidłowości i kierownicy skontrolowanych jednostek przyjęli stosowne wnioski.

W związku z kontrolą, do Ministra Finansów, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, nauczelników urzędów skarbowych oraz dyrektorów urzędów celnych, przesłano wystąpienia pokontrolne, w których przedstawione zostały oceny wynikające z ustaleń opisanych w protokołach kontroli, a także uwagi i wnioski. Kierownicy kontrolowanych jednostek nie zgłosili zastrzeżeń do wystąpień pokontrolnych.

W odpowiedziach na wystąpienia pokontrolne poinformowano Najwyższą Izbę Kontroli o przyjęciu ocen i uwag oraz o przystąpieniu do realizacji wniosków pokontrolnych.

Dyrektor Departamentu
Budżetu Państwa

Warszawa, dnia 16 maja 1997 r.

Wojciech JASIŃSKI

Akceptuję:
Dyrektor Generalny
Najwyższej Izby Kontroli

Józef MIKOSA

Z a t w i e r d z a m:
PREZES
Najwyższej Izby Kontroli

Janusz Wojciechowski
1997-05-16

6. Akty prawne

.DU 1993.011.050 - PASSIM, 3

DU 1967.009.041, 19

DU 1969.013.096, 79

DU 1988.041.324, 34

DU 1991.100.442, 64

DU 1992.084.426, 34

DU 1993.039.179, 35

DU 1993.059.275, 26, 36

DU 1993.127.584, 3, 13, 15, 16, 17, 26, 55, 57, 58, 72, 73, 75, 77, 78, 79, 81, 82

DU 1994.026.092, 12

DU 1994.026.093, 15, 16, 29, 30, 37, 58, 59, 75, 82

DU 1994.132.670, 38, 40

DU 1995.007.033, 24, 63

DU 1995.105.516, 35, 74

DU 1995.135.663, 20

DU 1995.142.702, 52

DU 1996.058.265, 35, 74

Dz. Urz. MF 1993.011.046, 34

Dz. Urz. MF 1995.022.102, 75

Dz. Urz. MF 1994.008.023, 75

instrukcja nr 16/KS Ministra Finansów z dnia 25 października 1985 r. w sprawie prowadzenia rachunkowości podatków i niepodatkowych należności budżetowych przez urzędy skarbowe (nie publikowana), 61

j.t.DU 1980.009.026, 8, 16, 39, 52, 55, 57, 63, 82, 87

j.t.DU 1984.022.103, 72, 78

j.t.DU 1991.036.161, 61

j.t.DU 1991.109.470, 35

j.t.DU 1993.072.344, 7, 34, 35, 37

j.t.DU 1993.108.486, 6, 8, 11, 16, 23, 35, 38, 39, 45, 60, 63, 67, 68

j.t.DU 1994.071.312, 11, 28, 86, 87

j.t.DU 1994.106.511, 16, 25, 38, 39, 71

MP 1991.007.033, 61

MP 1991.007.047, 34, 37

MP 1992.039.285, 34

MP 1993.024.243, 67

MP 1993.055.510, 36

MP 1994.014.106, 31

MP 1994.059.514, 36

MP 1994.064.570, 36

MP 1995.061.684, 19, 20, 21, 22, 34

MP 1995.062.691, 27

zarządzenie nr 53 Ministra Finansów z dnia 1 października 1990 r. w sprawie wykazu wiadomości stanowiących tajemnicę państwową w jednostkach organizacyjnych Ministerstwa Finansów (nie publikowane), 38

zarządzenie Nr 23 z 29.03.1993 r. w sprawie struktury organizacyjnej izb skarbowych i urzędów skarbowych (nie publikowane), 52

zarządzenie Nr 83 z dnia 19.12.1995 r. w sprawie struktury organizacyjnej izb skarbowych i urzędów skarbowych (nie publikowane), 52