

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

DEPARTAMENT BUDŻETU I FINANSÓW

KBF-41021/2002

Nr ewid. 137/2003/P02/016/KBF

INFORMACJA

**o wynikach kontroli realizacji dochodów budżetu
państwa z podatku akcyzowego**

SPIS TREŚCI

	str.
I. CZĘŚĆ OGÓLNA	2
1. <i>Charakterystyka kontroli.....</i>	<i>2</i>
2. <i>Synteza ustaleń kontroli i ocena kontrolowanej działalności.....</i>	<i>3</i>
3. <i>Wnioski</i>	<i>12</i>
II. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA	13
1. <i>Charakterystyka stanu prawnego kontrolowanej działalności.....</i>	<i>13</i>
<i>Zasady obniżania podatku akcyzowego.....</i>	<i>19</i>
<i>Znaki skarbowe akcyzy.....</i>	<i>20</i>
<i>Szczególny nadzór podatkowy.....</i>	<i>23</i>
2. <i>Charakterystyka uwarunkowań ekonomiczno - organizacyjnych kontrolowanej działalności</i>	<i>25</i>
3. <i>Ważniejsze ustalenia kontroli</i>	<i>29</i>
III. PRZEBIEG POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO I DZIAŁAŃ PODJĘTYCH PO ZAKOŃCZENIU KONTROLI	46
ZAŁĄCZNIK NR 1.....	1
Wykaz skontrolowanych podmiotów	1

Załącznik – Wykaz skontrolowanych podmiotów

I. CZĘŚĆ OGÓLNA

1. Charakterystyka kontroli

Kontrola oznaczona nr P/02/016 – „*Realizacja dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego*”, była kontrolą planową i przeprowadzona została z własnej inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli.

Celem kontroli było dokonanie oceny realizacji dochodów z tytułu podatku akcyzowego, a w szczególności:

- zasad ustalania stawek podatkowych oraz wpływu stawek podatkowych na wielkość sprzedaży towarów akcyzowych i wysokość dochodów budżetowych osiąganych z tytułu podatku akcyzowego,
- systemu poboru podatku przez organy podatkowe i celne oraz rzetelności prowadzonych postępowań podatkowych,
- skuteczność egzekwowania przez urzędy skarbowe i celne zaległości w podatku akcyzowym,
- nadzoru nad producentami wyrobów akcyzowych, zwłaszcza wyrobów alkoholowych i tytoniowych.

Oceny dokonane zostały z uwzględnieniem kryteriów legalności, celowości, gospodarności i rzetelności.

Celem kontroli przeprowadzanej u przedsiębiorców była ocena wykonywania przez nich zobowiązań podatkowych wobec budżetu państwa, w tym w szczególności z tytułu podatku akcyzowego.

Badaniami kontrolnymi, które przeprowadzono w Ministerstwie Finansów, 32 urzędach skarbowych, 8 urzędach kontroli skarbowej, 8 izbach celnych (do 30 kwietnia 2002 r. urzędach celnych) oraz u 30 przedsiębiorców – podatników podatku akcyzowego – objęto okres od 1 stycznia 1999 r. do 30 czerwca 2002 r. Wykaz skontrolowanych podmiotów stanowi załącznik nr 1 do niniejszej informacji.

W trakcie kontroli w urzędach skarbowych wykorzystano narzędzie wspomagające postępowanie kontrolne – *ACL for Windows*. Przy pomocy programu

ACL na podstawie pobranych z baz danych urzędów skarbowych (systemów POLTAX, POLTAX-2B lub KSG oraz EGAPOLTAX) danych, dokonano analizy prawidłowości i terminowości ewidencjonowania w poszczególnych komórkach organizacyjnych urzędu decyzji i deklaracji podatkowych (w tym w szczególności terminowości dokonywania przypisów należności podatkowych na kartach kontowych podatników) oraz terminowości podejmowania czynności windykacyjnych (w szczególności wystawiania tytułów wykonawczych) wobec zaległości w podatku akcyzowym.

2. Synteza ustaleń kontroli i ocena kontrolowanej działalności

*W ocenie Najwyższej Izby Kontroli wykonanie dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego w latach 1999 – 2002 było na ogół zbliżone do wielkości planowanych. Wykonanie dochodów z podatku akcyzowego w 1999 r. wyniosło 25.208 mln zł, a w 2000 r. 27.312 mln zł i stanowiło odpowiednio 99,8% i 93,9% prognozy przyjętej w ustawie budżetowej. W 2001 r. wykonanie dochodów, które wyniosło 28.860,5 mln zł w większym stopniu odbiegało od prognozy ponieważ stanowiło 92,9% planu po zmianach oraz 87% wg ustawy budżetowej z dnia 1 marca 2001 r. W 2002 r. wykonanie dochodów z podatku akcyzowego wyniosło **31.489,8 mln zł** i stanowiło **96,9%** prognozowanych dochodów na cały rok.*

W okresie objętym kontrolą udział dochodów z podatku akcyzowego w dochodach budżetu państwa utrzymywał się na stałym poziomie i wynosił ok. 20,0%, przy czym wzrastał udział dochodów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych oraz wyrobów tytoniowych, natomiast obniżały się dochody od wyrobów spirytusowych.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że funkcjonowanie systemu poboru podatku akcyzowego przez organy podatkowe i celne było w zasadzie prawidłowe. Stwierdzono jednak występowanie nieprawidłowości w zakresie tworzenia aktów wykonawczych regulujących szczegółowe zasady funkcjonowania podatku akcyzowego, w tym w szczególności dotyczące ustalania, innych niż określone w ustawie, podmiotów zobowiązanych do płacenia akcyzy i uregulowania istotnych elementów zwolnień w tym podatku, na podstawie

wewnętrznych wytycznych nie będących źródłem prawa powszechnie obowiązującego. Ponadto stwierdzono, że przepisy które miały zapobiegać nadużyciom w obrocie paliwami płynnymi weszły w życie zbyt późno, co spowodowało istotne trudności w nadzorze nad obrotem tymi paliwami. Najwyższa Izba Kontroli zwraca również uwagę na wzrost zaległości w podatku akcyzowym oraz na niedostateczną skuteczności w ich egzekwowaniu.

1. Wysokość stawek w podatku akcyzowym w latach 1999 – 2002, według uzasadnień do prognozy dochodów ustalanych w kolejnych ustawach budżetowych oraz rozporządzeniach w sprawie podatku akcyzowego, miała zapewnić wzrost dochodów budżetowych. Ponadto podwyżki stawek akcyzy miały spowodować ograniczenie i zmianę struktury spożycia wyrobów alkoholowych, dostosować stawki opodatkowania wyrobów tytoniowych i paliw do wymogów obowiązujących w Unii Europejskiej, a ponadto chronić polski przemysł samochodowy. W ocenie NIK nie wszystkie założone cele zostały osiągnięte.

Zdaniem NIK podwyżki stawek akcyzy na wyroby spirytusowe przyczyniły się do obniżenia dochodów budżetu państwa z tego tytułu. Najwyższe dochody zostały zrealizowane w roku 1998 i wyniosły 4.812.503,2 tys. zł. W kolejnych latach dochody z tego tytułu obniżały się i w 2001 stanowiły nominalnie 87,3% dochodów z 1998 r. (4.199.756,4 tys. zł). Wzrost cen wyrobów spirytusowych, będący następstwem podwyższania stawek akcyzy, sprzyjał przemytowi przygranicznemu tych wyrobów ponieważ ceny alkoholu w większości krajów sąsiednich kształtowały się na dużo niższym poziomie i stanowiły ok. 50% ceny podobnych wyrobów w Polsce. Zaobserwowano również rozwój przestępczości zorganizowanej związanej z przemytem wyrobów spirytusowych. Wartość ujawnionego przemytu alkoholu wzrosła z 69.300 tys. zł w 1999 r. do 89.108 tys. zł w 2001 r.

Zwiększanie opodatkowania akcyzą papierosów należących do najpopularniejszych kategorii cenowych, dla osiągnięcia do końca 2005 r. 57% obciążenia podatkowego wymaganego w Unii Europejskiej, wpłynęło na

rozwój zorganizowanego przemytu oraz spadek sprzedaży papierosów. Świadczy o tym wzrost z 40.660 tys. zł do 88.423 tys. zł, tj. o 117,5 % wartości ujawnionego w 2001 r. przemytu papierosów w porównaniu do roku 1999. Sprzedaż papierosów przez producentów obniżyła się z 94.224 mln szt. w 1999 r. do 83.167 mln szt. w 2001 r., tj. o 11,7%. Ponadto należy oczekiwać, że w kolejnych latach, z uwagi na konieczność dalszego podwyższania stawki podatku, dochody z akcyzy na wyroby tytoniowe będą się obniżały. Podwyższanie stawek akcyzy na piwo i paliwa nie powodowało obniżanie się dochodów z tego tytułu. (str. 25-30)

2. W ocenie NIK urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy skarbowe w niedostatecznym stopniu kontrolowały bazary, targowiska oraz w punkty handlowe i gastronomiczne oferujące do sprzedaży towary podlegające oznaczeniu znakami skarbowymi akcyzy. Spośród skontrolowanych 8 urzędów kontroli skarbowej oraz 32 urzędów skarbowych jedynie 3 urzędy kontroli skarbowej (we Wrocławiu, Olsztynie i Szczecinie) zintensyfikowały kontrole bazarów i targowisk. W pozostałych urzędach kontroli skarbowej zakres i częstotliwość takich kontroli były niedostateczne, zwłaszcza że 30 urzędów skarbowych nie przeprowadziło w latach 1999 – 2002 (I półrocze) żadnych kontroli dotyczących oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy. (str. 41-42)
3. W okresie objętym kontrolą obniżyła się skuteczności egzekwowania należnego budżetowi państwa podatku akcyzowego. W 1999 r. zaległości wyniosły 281.233,1 tys. zł, a w 2001 roku wzrosły do 786.132,4 tys. zł, tj. o 179,5%. Na koniec I półrocza 2002 r. zaległości wyniosły już 943.088,8 tys. zł i stanowiły aż 335,3% zaległości z roku 1999. Pogorszeniu uległa też relacja zaległości do zrealizowanych dochodów z podatku akcyzowego, z 1,1% w 1999 r. do 2,7% w 2001 r.

Skutecznej windykacji zaległości podatkowych nie sprzyjała również opieszałość – zarówno urzędów skarbowych jak i urzędów celnych – w wystawianiu tytułów wykonawczych. Pomimo iż w większości

skontrolowanych urzędów skarbowych nie stwierdzono istotnych opóźnień w ewidencjonowaniu wpływających dokumentów (decyzji i deklaracji podatkowych) oraz księgowaniu należności na kartach kontowych podatników, to w 13 urzędach skarbowych i 5 urzędach celnych 378 tytułów wykonawczych (tj. 43,3% tytułów wykonawczych wystawionych w tych urzędach na zaległości w podatku akcyzowym) na łączną kwotę 10.039,6 tys. zł, wystawiono w terminach przekraczających 30 dni od daty płatności podatku lub wysłania upomnień.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca również uwagę, że znaczny wzrost zaległości w podatku akcyzowym, który odnotowano w latach 2001 – 2002 w dwóch skontrolowanych urzędach celnych (Urzędzie Celnym w Rzepinie i Urzędzie Celnym w Szczecinie) był konsekwencją wwozu na polski obszar celny, głównie przez obywateli państw byłego ZSRR, samochodów osobowych w ramach tranzytu i niezakończenia stosownej procedury związanej z udokumentowaniem wywozu samochodu. Zaległości podatkowe z tego tytułu wynosiły na koniec kwietnia 2002 r. w UC w Szczecinie ok. 1,5 mln zł, zaś w UC w Rzepinie ponad 7 mln zł, a dochodzenie należności jest praktycznie niemożliwe ponieważ nie zostały zawarte stosowne umowy międzynarodowe dotyczące wzajemnej pomocy w zakresie egzekucji należności podatkowych i celnych. (str.32)

4. Spośród 30 skontrolowanych przedsiębiorców, w tym 10 zakładów spirytusowych, zaległości w podatku akcyzowym w łącznej kwocie 43,5 mln zł wystąpiły na koniec 1999 r. u 7 przedsiębiorców. Na koniec 2000 r. zaległości wzrosły do 89,7 mln zł i posiadało je 8 przedsiębiorców, a na koniec 2001 r. zanotowano dalszy wzrost zaległości do 118,1 mln zł. Największe zaległości wystąpiły u producentów wyrobów spirytusowych i stanowiły na koniec 1999 r. 87,4% ogółu zaległości w podatku akcyzowym w skontrolowanych podmiotach gospodarczych (38 mln zł), a na koniec 2001 r. wzrosły do 87,8% (103,7 mln zł). Wysokie obciążenie wyrobów spirytusowych podatkiem akcyzowym, który stanowił ok. 80% kosztów uzyskania przychodów, nie było w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, jedynym powodem pogłębiania się

trudności finansowych producentów i wzrostu ich zaległości podatkowych. Stwierdzono bowiem, że producenci którzy w wyniku podziału znaków towarowych otrzymali znane i cenione marki (np. „Wódki Wyborowej”, Wódki Luksusowej”, „Krakusa” czy „Żubrówki”), nie mieli trudności w terminowym regulowaniu zobowiązań podatkowych. (str. 30-31)

5. Skontrolowane urzędy skarbowe udzieliły w latach 1999 – 2002 (I półrocze) 169 ulg w spłacie podatku akcyzowego na łączną kwotę 501.517,3 tys. zł, z tego 4 ulg polegających na zaniechaniu poboru podatku na łączną kwotę 352,3 tys. zł, 2 ulg polegających na umorzeniu zaległości podatkowych w wysokości 28.636,9 tys. zł, 38 ulg polegających na odroczeniu terminu płatności podatku w kwocie 81.829,8 tys. zł, 17 ulg polegających na rozłożeniu na raty należnego podatku w wysokości 31.402,1 tys. zł i 108 ulg polegających na rozłożeniu na raty zaległości podatkowych w łącznej kwocie 359.296,2 tys. zł.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli działania organów podatkowych ograniczające się do stosowania indywidualnych ulg podatkowych nie zawsze przyniosły spodziewane efektów zmierzające do poprawy sytuacji finansowej podatników. W 2001 r. umorzono zaległości w wysokości 28.581,7 tys. zł jednemu z przedsiębiorstw branży spirytusowej. Pomimo tej ulgi przedsiębiorstwo nadal nie wpłacało należnego podatku akcyzowego i na koniec czerwca 2002 r. jego zaległości w akcyzie wynosiły 9.127,2 tys. zł.

W ocenie NIK, także udzielenie przez trzy urzędy skarbowe ulg podatkowych polegających na rozłożeniu na raty zaległości podatkowych było niecelowe, ponieważ wcześniejsza pomoc w spłacie zobowiązań podatkowych nie przyniosła spodziewanych efektów, a ponadto warunki spłaty rat nie były dotrzymanywane. Łączna kwota zaległości, wobec których bezpodstawnie wstrzymywano prowadzenie czynności egzekucyjnych, wydając kolejne decyzje o rozłożeniu zaległości na raty wynosiła 73.126,9 tys. zł. (str. 33-34)

6. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli istotne nieprawidłowości wystąpiły przy wydawaniu aktów wykonawczych regulujących szczegółowe zasady w podatku akcyzowym.

Minister Finansów w rozporządzeniach w sprawie podatku akcyzowego wydanych w latach 1998 - 2001 określał przypadki, w których podatnikami akcyzy były osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych, o czym stanowił art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Z tego powodu w latach 2000 - 2002 Naczelny Sąd Administracyjny uchylał decyzje podatkowe w sprawach ustalenia zobowiązań podatkowych innych podmiotów niż określonych w ustawie, gdyż nakładanie podatków, w tym określanie podmiotów, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych powinno następować wyłącznie w drodze ustawy. W okresie tym Ministerstwo Finansów nie posiadało jednak danych dotyczących uchylanych decyzji oraz negatywnych następstw finansowych wynikających z konieczności dokonania zwrotu podatków wraz z należnymi odsetkami z tytułu orzeczeń NSA. Dopiero wejście w życie z dniem 31 października 2001 r. ustawy z dnia 18 września 2001 r. zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym rozszerzyło katalog podmiotów na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy.

W kolejnych rozporządzeniach Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego, w okresie od 18 grudnia 2000 r. do 31 grudnia 2001 r., zwolniono od podatku akcyzowego sprzedaż oleju napędowego i opałowego dokonywaną przez producenta tego paliwa, na zamówienie czterech, imiennie wskazanych firm, które zaopatrywały armatorów transportu morskiego oraz rybołówstwa morskiego. W ocenie NIK, imienne ustalenie podmiotów upoważnionych do zaopatrywania w paliwo, wykraczało poza zakres upoważnienia ustawowego określonego w art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (obowiązującego do 1 października 2002 r.). Upoważnienie to dawało jedynie możliwość wprowadzania w drodze rozporządzeń Ministra Finansów przedmiotowych

zwolnień od akcyzy oraz wskazania grup podatników beneficjentów tego zwolnienia.

W roku 2002 zastosowane zostało inne rozwiązanie. Jednakże – zdaniem NIK – również ta nowa regulacja nie była prawidłowa, gdyż zawierała subdelegację dla dwóch ministrów do określenia istotnego elementu zwolnienia od akcyzy w akcie kierownictwa wewnętrznego nie będącego przepisem powszechnie obowiązującym. Zwolniona została od podatku akcyzowego sprzedaż oleju napędowego i opałowego, dokonywana przez producenta tego paliwa na zamówienie podmiotów wyznaczonych przez ministra właściwego do spraw rolnictwa w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw gospodarki morskiej i określonych imiennie w „Wytycznych dla okręgowych inspektorów rybołówstwa morskiego w sprawie zasad sprzedaży oleju napędowego armatorom rybołówstwa morskiego”. (str. 38-40)

7. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że pełne uregulowania prawne regulujące obrót paliwami opałowymi, które umożliwiają ograniczenie nadużyć w tym zakresie, wprowadzono dopiero w 2002 r., pomimo tego że już w 1999 podległe Ministrowi Finansów służby skarbowe sygnalizowały istotne trudności w zakresie skutecznej kontroli barwienia i znakowania markerem olejów opałowych, postulując wprowadzenie nowych uregulowań prawnych, w tym objęcie szczególnym nadzorem podatkowym znakowania paliwa, upoważnienie policji do badania paliwa ze zbiorników w pojazdach samochodowych i ciągnikach rolniczych, wprowadzenie sankcji karnych w stosunku do osób używających olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem. Pomimo uregulowania tych zagadnień, kontrola próbek paliwa ze zbiorników pojazdów mechanicznych nie była wykonywana przez policję, gdyż w 2002 r. nie przewidziano zakupów urządzeń służących do pobierania i analizowania próbek paliwa oraz środków ochrony indywidualnej.

Spośród 8 skontrolowanych urzędów kontroli skarbowej, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, 6 właściwie wywiązywało się z obowiązków

dotyczących kontroli obrotu paliwami, natomiast 2 z nich nie posiadały dostatecznego przygotowania technicznego lub organizacyjnego do kontroli obrotu paliwami opalowymi.

Zdaniem NIK również brak jednoznacznego stanowiska Ministerstwa Finansów w sprawie autoryzacji jednostek badawczych utrudnia kontrolę obrotu paliwami. Stwierdzono bowiem, że od 5 kwietnia 2001 r. do listopada 2002 r. (tj. zakończenia kontroli przez NIK) Ministerstwo Finansów nie zajęło stanowiska w sprawie wskazania – autoryzacji jednostek, przeprowadzających badania oleju napędowego, których wyniki badań byłyby wiążące dla stron postępowania kontrolnego. W sprawie tej Urząd Kontroli Skarbowej w Kielcach wystąpił do Ministerstwa, gdyż w I kwartale 2001 r. przeprowadził kontrole skarbowe w dwóch firmach prowadzących stacje paliw, stwierdzając w oferowanym tam do sprzedaży oleju napędowym występowanie znacznika, używanego do oznaczania oleju opałowego, w wielkościach przekraczających normę. Zostało to potwierdzone badaniami wykonanymi na zlecenie UKS przez Laboratorium Badawcze Centralnego Laboratorium Naftowego w Warszawie. Właściciele skontrolowanych firm złożyli zastrzeżenia do protokołów kontroli, zlecając wykonanie badań tożsamyh próbek oleju innej jednostce badawczej. Wyniki tych badań wykazały występowanie nieusuwalnego znacznika w wielkości dopuszczalnej.

W ocenie NIK nielegalnej sprzedaży detalicznej paliwa sprzyjało również, wprowadzone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 października 2000 r w sprawie podatku akcyzowego¹ na okres przejściowy, do końca 2002 roku, zwolnienie z podatku akcyzowego paliw w zbiornikach wbudowanych fabrycznie do środków przewozowych przeznaczonych do działalności gospodarczej i nie określenie limitu wielkości zbiorników. Umożliwiono tym samym wwóz na polski obszar celny tańszych paliw zza wschodniej granicy w ilościach znacznie przekraczających ilości niezbędne do przejechania przez terytorium Polski, gdyż zbiorniki fabrycznie

¹ DzU nr 91, poz. 1012

zamontowane w pojazdach mają pojemność nawet 1000 l, zaś do Niemiec można wwieźć jedynie 200 l.

Ponadto ustalono, że Główny Urząd Cel decyzją z dnia 14 sierpnia 2001 r. zalecił podległym służbom celnym zaprzestanie każdorazowego pobierania i badania próbek olejów opałowych i napędowych przeznaczonych do celów opałowych, pochodzących z krajów stref wolnego handlu. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że bez zbadania technicznych cech tego typu paliwa, tj. obecności bezbarwnego znacznika oraz czerwonego barwnika charakteryzującego olej opałowy i napędowy przeznaczony na cele opałowe, nie jest możliwe sprawdzenie prawidłowości zadeklarowanego podatku akcyzowego, ponieważ stawki podatkowe dla olejów opałowych i napędowych przeznaczonych na cele opałowe są kilkakrotnie niższe niż dla innych paliw. Ponadto ograniczenia w badaniu i pobieraniu próbek mogą stanowić obszar ewentualnych zachowań korupcyjnych pracowników służb celnych. (str. 40)

8. W wyniku kontroli Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła również, w dwóch urzędach skarbowych uszczuplenie dochodów budżetowych na łączną kwotę 7.291,2 tys. zł, poprzez bezpodstawne zaliczenie jej na dochody środków specjalnych, stanowiących źródło premii pracowników organów skarbowych. W Trzecim Urzędzie Skarbowym w Lublinie dokonano odpisu na środki specjalne 20% od kwoty 854,3 tys. zł (170,9 tys. zł), uzyskanej w sposób nie przewidziany w § 3 zarządzenia nr 4 Ministra Finansów z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie rodzajów wpływów budżetowych uznawanych za dodatkowe, sposobu ich rozdysponowania oraz zasad przyznawania premii². Za podstawę tego odpisu przyjęto bowiem kwotę przekazaną w celu uregulowania zobowiązania powstałego na podstawie postanowienia Urzędu Skarbowego o kompensacie zobowiązania podatkowego z odkupioną wiarytelnością wobec Lubelskiego Urzędu Wojewódzkiego.

W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Białymstoku wydano 9 decyzji określających zaległości podatkowe w łącznej kwocie 35.601,4 tys. zł,

² Dz. Urz. Min. Fin nr 3, poz. 16

od której to kwoty 20% (7120,3 tys. zł) odpisano na środki specjalne. Decyzje wydane zostały pomimo, że opóźnienie we wpłacie należnych zaliczek dziennych wynosiło od 1 do maksimum 3 dni. Decyzje wydawano uchybiając podstawowym zasadom postępowania podatkowego, gdyż Urząd w żadnym przypadku nie wyznaczył stronie 3 dniowego terminu na zapoznanie się z aktami sprawy, przewidzianego w art. 200 Ordynacji podatkowej, zaś w 4 przypadkach nie wydał nawet postanowienia o wszczęciu postępowania. W ocenie NIK, gdyby zachowano obowiązujące procedury wydanie tych decyzji okazałoby się całkowicie bezprzedmiotowe. Równocześnie rażące naruszenie przepisów Ordynacji podatkowej jest, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, jedną z przesłanek uniemożliwiających uznanie działania urzędu jako przyczyniającego się do uzyskania dodatkowych wpływów budżetowych. Organy podatkowe nie mogą bowiem uzyskiwać korzyści wynikających z czynności podjętych z rażącym naruszeniem prawa.

Ponadto stwierdzono, że Urząd Skarbowy w Poddębicach uznawał za dodatkowe wpływy budżetowe, uprawniające do dokonywania odpisów na środki specjalne, wpłacone z opóźnieniem kwoty zaliczek na podatek akcyzowy w łącznej wysokości 7.263,6 tys. zł. W ocenie NIK, Urząd nie wykazał się bezpośrednim działaniem dla pozyskania dodatkowych wpływów z podatku, gdyż jedynie wszczynał postępowania kontrolne, które były umarzone, gdy podatnik dokonywał wpłat zaległych zaliczek wraz z należnymi odsetkami. (str. 43)

W wyniku kontroli stwierdzono nieprawidłowości finansowe na łączną kwotę 53.042,8 tys. zł. Na kwotę tę złożyły się:

- a) uszczuplenia w dochodach w łącznej kwocie 44.436,4 tys. zł,
- b) inne nieprawidłowości finansowe w łącznej kwocie 2.035,6 tys. zł,
- c) kwoty wydatkowane z naruszeniem prawa w łącznej wysokości 6.570,8 tys. zł.

3. Wnioski

Niezależnie od wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych, Najwyższa Izba Kontroli uznaje za celowe:

1. *podjęcie działań mających na celu zawarcie stosownych umów umożliwiających – w ramach wzajemnej pomocy prawnej – egzekwowanie należności podatkowych i celnych od obywateli innych państw;*
2. *wydawanie przepisów wykonawczych do ustaw podatkowych z odpowiednim wyprzedzeniem i po starannym uzgodnieniu ich treści w ramach obowiązujących przepisów*
3. *przywrócenie zasady każdorazowego pobierania i badania przez organy celne próbek olejów opałowych i napędowych przeznaczonych do celów opałowych, pochodzących z krajów stref wolnego handlu;*
4. *przyspieszenie zakupu wszelkich niezbędnych urządzeń służących do pobierania i analizowania próbek paliwa ze zbiorników pojazdów mechanicznych, w celu umożliwienia policji wykonywania kontroli w tym zakresie.*

II. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA

1. Charakterystyka stanu prawnego kontrolowanej działalności

Zakres opodatkowania, podmiot i przedmiot podatku akcyzowego

W zakresie podatku akcyzowego podstawowe zasady dotyczące tego podatku zawarte zostały w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym³ zwanej dalej ustawą oraz w rozporządzeniach Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego, w odniesieniu do poszczególnych lat, tj. za 1999 r. w rozporządzeniu z 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego⁴, za 2000 r. w rozporządzeniu z 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego⁵ zmienionego m.in. rozporządzeniem w sprawie podatku akcyzowego z 28 marca 2000 r.⁶, za 2001 r. w rozporządzeniu z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego⁷, za 2002 r. w rozporządzeniu z dnia 19 grudnia 2001 r.⁸, które zostało

³ Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.

⁴ Dz.U. z 1998 r. Nr. 157, poz.1035

⁵ Dz.U. z 1999 r. Nr. 106, poz. 1197

⁶ Dz.U. z 2000 r. Nr 21, poz. 267

⁷ Dz.U. z 2000 r. Nr 119, poz. 1259

⁸ Dz.U. z 2001 r. Nr 148, poz. 1655

uchylone z dniem 26 marca 2002 r. rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego zwanym dalej rozporządzeniem⁹.

Podatkiem akcyzowym są objęte wyroby określone w załączniku nr 6 do ustawy, w tym m.in.:

- produkty naftowe i syntetyczne paliwa oraz wszystkie towary przeznaczone do użycia jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych,
- energia elektryczna,
- broń palna myśliwska oraz broń gazowa,
- wyposażenie specjalistyczne obiektów działalności rozrywkowej jak np. rulety, automaty hazardowe, maszyny i urządzenia losujące,
- samochody osobowe,
- jachty pełnomorskie, łodzie żaglowe oraz z silnikiem i dostosowaniem do silników (z wyłączeniem łodzi rybackich, roboczych i ratowniczych),
- sprzęt elektroniczny wysokiej klasy oraz kamery wideo,
- wyroby przemysłu spirytusowego i drożdżowego, wyroby winiarskie oraz wyroby tytoniowe,
- środki upiększające i wyroby perfumeryjne.

Zgodnie z art. 34 ust. 1 ustawy, opodatkowaniem podatkiem akcyzowym podlegają przede wszystkim następujące czynności (wymienione w art. 2):

- sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- eksport i import tych towarów i usług,
- przekazanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usług na potrzeby reprezentacji i reklamy,
- przekazanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usług przede wszystkim na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy,
- zamiana towarów, zamiana usług oraz zamiana usługi na towar i towaru na usługę,

⁹ Dz.U. z 2002 r. Nr 27, poz. 269

- wydanie towarów lub świadczenie usług w miejsce świadczenia pieniężnego,
- darowizna towarów.

Ustawa stanowi, że obowiązek podatkowy w akcyzie ciąży na producencie, importerze, sprzedawcy wyrobów akcyzowych, podmiocie świadczącym usługi w zakresie wyrobów akcyzowych, nabywcy wyrobów akcyzowych, od których nie pobrano podatku akcyzowego lub pobrano w kwocie niższej niż należna, podmiocie zużywającym spirytus własnej produkcji lub nabyty po cenach nie zawierających najwyższej stawki podatku akcyzowego, podmiocie u którego stwierdzono nadmierne ubytki lub zawinione niedobory wyrobów akcyzowych (art. 35 ust. 1)

Obowiązek podatkowy w akcyzie powstaje generalnie w przypadku wystąpienia przesłanek określonych w art. 6 ustawy, tj. z chwilą wydania, przekazania, dokonania zamiany lub też darowizny towaru. Dla produktów naftowych, wyrobów alkoholowych, tytoniowych obowiązek podatkowy powstaje w momencie przemieszczenia tych wyrobów poza teren zakładu w którym zostały wyprodukowane, również w przypadku gdy nie dokonano czynności określonych w art. 2 ustawy. Ponadto w podatku akcyzowym obowiązują jeszcze inne szczególne uregulowania dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego. Dotyczy to wystąpienia nadmiernych ubytków wyrobów alkoholowych i tytoniowych (art. 35 ust. 3 ustawy), posiadania importowanych wyrobów akcyzowych, od których nie zapłacono akcyzy (art. 35 ust. 6 pkt 2 ustawy), zużycia zakupionego spirytusu na inny cel niż to określono w zamówieniu (art. 35 ust. 5 ustawy).

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

- producent wyrobu akcyzowego dokona jednej z czynności określonych w art. 2 ustawy, lub tylko dokona przemieszczenia niektórych z tych wyrobów poza teren zakładu, w którym zostały wyprodukowane,
- podatnik (importer) dokona importu z zagranicy co najmniej jednego z wyrobów akcyzowych.

Akcyzie podlegają również ubytki lub zawinione niedobory wyrobów akcyzowych takich jak spirytus, wyroby tytoniowe, winiarskie, piwo.

Za nadmierne ubytki lub zawinione niedobory wyrobów akcyzowych uważa się ubytki (niedobory) powstałe w czasie produkcji, magazynowania, przerobu, zużycia, zmniejszone o powstające w czasie tych czynności dopuszczalne ubytki (niedobory) obliczone na podstawie obowiązujących norm. Wysokość dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych dla poszczególnych producentów ustalają dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej z uwzględnieniem warunków technicznych podatnika.

W przypadku nadmiernych ubytków lub zawinionych niedoborów, obowiązek podatkowy powstaje w przypadku wystąpienia tych ubytków i niedoborów w czasie produkcji, magazynowania, przerobu, zużycia lub przewozu wyrobów alkoholowych. Obowiązek podatkowy w przypadku wystąpienia nadmiernych ubytków lub zawinionych niedoborów powstaje z dniem ich zaistnienia, a jeżeli tego dnia nie można ustalić - z dniem stwierdzenia tych ubytków. Maksymalne normy dopuszczalnych ubytków (niedoborów) powstających w czasie produkcji, magazynowania, przerobu lub zużycia spirytusu, piwa i wyrobów winiarskich określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1999 r. w sprawie wysokości norm maksymalnych dopuszczalnych ubytków (niedoborów) niektórych wyrobów akcyzowych¹⁰.

Stawki podatku akcyzowego oraz podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania w podatku akcyzowym przy obrocie wyrobami akcyzowymi stanowi u podatnika krajowego wysokość obrotu, natomiast przy imporcie podstawą tą jest wartość celna zwiększona o należne cło.

Stawki podatku akcyzowego określone są w ustawie jako stawki maksymalne dla poszczególnych wyrobów, odmiennie dla producentów i importerów. Sięgają one od 25% do 1900%. W przypadku kwotowego ustalenia stawek akcyzy podstawą opodatkowania jest ilość wyrobów akcyzowych. Inne formy określania stawek akcyzy określa art. 37 ust. 3 ustawy. Zasady określania stawek w stosunku do nadmiernych

¹⁰ Dz.U. z 1999 r. Nr 111, poz. 1288

ubytków i zawinionych niedoborów określone zostały w § 10 ust. 3 - 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego.

Terminy płatności akcyzy

Na podstawie art. 10 ustawy podatnicy są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe dla podatku akcyzowego za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Kategorie podatników podatku akcyzowego do których nie stosuje się tego obowiązku określone zostały w art. 10 ust. 3a ustawy.

Podatnicy płacą generalnie podatek akcyzowy za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek właściwego urzędu skarbowego (§ 21 rozporządzenia).

Natomiast na podstawie § 22 rozporządzenia podatnicy wytwarzający wyroby akcyzowe takie jak produkty naftowe, wyroby alkoholowe, tytoniowe uiszczają podatek akcyzowy:

- wstępnie za okresyienne,
- za okresy miesięczne.

Podatek za okresyienne stanowi kwotę podatku akcyzowego należnego w dniu powstania obowiązku podatkowego, obliczoną według obowiązujących stawek. Wpłaty tych kwot powinny być dokonywane nie później niż 25 dnia po dniu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Podatek akcyzowy jest rozliczany ostatecznie za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym podatku, z uwzględnieniem wstępnych wpłat dziennych. Wpłatyienne są zmniejszane o kwoty zaliczki na podatek akcyzowy, wpłaconej na nabycie banderol podatkowych oraz o kwoty przysługujących podatnikowi zwolnień i pomniejszeń podatku akcyzowego § 23 ust.1 rozporządzenia. Niewpłacona w terminie ienna wpłata, nawet w sytuacjach, w których nie upłynął termin rozliczenia iennego, powoduje powstanie zaległości podatkowej.

Przypadki w których organ podatkowy, ze względu na ważny interes podatnika, na jego wniosek, może odroczyć termin płatności podatku oraz rozłożyć na raty zapłatę podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę określone zostały w art. 48 ustawy – Ordynacja podatkowa¹¹.

Importerzy wyrobów akcyzowych płacą akcyzę w terminach i na zasadach określonych dla zapłaty cła, tzn. w ciągu 7 dni od dnia, w którym urząd celny powiadomi podatnika o wysokości należności podatkowych. Organy celne są płatnikami podatków należnych z tytułu importu towarów (art. 11 ustawy). Podatnik ma obowiązek obliczyć wysokość kwot tych podatków i zamieścić je w zgłoszeniu celnym. Organ celny powinien sprawdzić te obliczenia i w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości dokonać odpowiedniego wpisu w zgłoszeniu celnym. Organ celny ma również obowiązek powiadomić podatnika o wysokości należności podatkowych z tytułu podatku akcyzowego i od dnia tego powiadomienia ustala się termin zapłaty podatku. Podatnik kwestionujący wysokość kwoty określonej przez urząd celny lub też samo istnienie obowiązku podatkowego z tytułu importu, może w terminie miesiąca od dnia pobrania przez urząd celny podatku, wystąpić do właściwego dla siebie urzędu skarbowego z żądaniem prawidłowego określenia należności lub uznania nieistnienia obowiązku podatkowego.

W przypadku gdy urząd celny nie pobrał podatku lub pobrał go w niewłaściwej wysokości urząd skarbowy ma prawo wydać decyzję ustalającą dodatkowe kwoty. Również urząd skarbowy wydaje decyzję o zwrocie niesłusznie pobranych podatków.

Organ celny jest zobowiązany do poboru podatków należnych z tytułu importu towarów oraz wpłaty tych podatków na rachunek urzędu skarbowego, właściwego ze względu na siedzibę organu celnego, za okresy pięciodniowe, w terminie 5 dni po upływie każdego okresu. Organ celny zobowiązany jest do zabezpieczenia kwoty podatku akcyzowego w wypadkach i trybie stosowanym przy zabezpieczeniu należności celnych na podstawie przepisów Kodeksu Celnego.

¹¹ Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.

Zasady obniżania podatku akcyzowego

Podatek akcyzowy jest co do zasady podatkiem jednofazowym. Jednak gdy produkcja wyrobów akcyzowych obejmuje kilka faz, w celu uniknięcia wielokrotnego opodatkowania stosowana jest zasada obniżania kwoty należnego podatku akcyzowego o kwotę akcyzy zawartą w cenach towarów wytworzonych we wcześniejszych fazach produkcji i zużytych do wyprodukowania sprzedawanych wyrobów akcyzowych. Przypadki, w których przysługuje podatnikowi prawo do obniżenia należnego podatku akcyzowego o podatek akcyzowy zapłacony przy nabyciu lub imporcie określonych towarów określono w § 14, 15 oraz § 18 ust. 1 rozporządzenia. Dotyczy to podatników sprzedających samochody osobowe przed ich pierwszą rejestracją dokonywaną na terytorium RP, nabywających komponenty służące do wytwarzania paliw, dokonujących przed sprzedażą rozlewu i leżakowania wyrobów winiarskich, wytwarzających napoje alkoholowe będące mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, a także podatku akcyzowego należnego od sprzedaży soli.

Przypadki w których podatnikom podatku akcyzowego przysługuje prawo do zwiększenia naliczonego podatku od towarów i usług o kwotę podatku akcyzowego określone zostały w § 16, 17, 19 oraz 20 rozporządzenia.

Zgodnie z § 25 rozporządzenia podatnik może obniżyć należny podatek akcyzowy lub zwiększyć podatek naliczony pod warunkiem, że posiada dowód, iż zapłacił kwoty podatku akcyzowego, wynikające z faktur i faktur korygujących, a w przypadku dokumentów celnych - kwoty podatku akcyzowego wynikające z tych dokumentów.

W § 18 ust. 4 rozporządzenia określono sytuację w których importerom piwa przysługuje zwrot podatku akcyzowego. Zwrotu tego dokonuje po spełnieniu przez podatnika warunków określonych w § 18 ust.4 i 5, w drodze decyzji administracyjnej właściwy urząd skarbowy na wniosek podatnika.

Czynności zwolnione od podatku akcyzowego zostały określone w § 11 rozporządzenia. W § 12 rozporządzenia ust. 1 określono podmioty sprzedające określone kategorie wyrobów, na których ciąży obowiązek zapłaty podatku

akcyzowego, natomiast w § 12 ust. 2 rozporządzenia określono podatników, którzy podlegają zwolnieniu z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym. Natomiast okresowe zwolnienia (za poszczególne lata) określonych wyrobów od podatku akcyzowego zawarte są ponadto w § 26 rozporządzenia. Akcyzie nie podlega również sprzedaż wyrobów akcyzowych na eksport, z wyjątkiem wyrobów, które przed dokonaniem eksportu zostały oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów znakami skarbowymi akcyzy (art. 38 ustawy).

Znaki skarbowe akcyzy

Ustawa z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy¹² określa warunki i zasady oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy. Ustawa przewiduje obowiązek oznaczania znakami akcyz 7 grup wyrobów:

- paliw do silników,
- olejów smarowych i specjalnych,
- wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego - z wyłączeniem drożdży,
- wyrobów winiarskich,
- piwa,
- innych napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%,
- wyrobów przemysłu tytoniowego.

Wyroby te nie mogą być wydane z zakładu produkcyjnego, sprowadzone z zagranicy lub wystąpić w obrocie bez ich uprzedniego, prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy. Obowiązek oznaczania wyrobów znakami akcyzy ciąży na producentach lub importerach tych wyrobów, a także odnosi się do czynności takich jak pakowanie, rozlewanie i przepakowanie tych wyrobów. Wyroby nie podlegające obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy określono w art. 5 ustawy o znakach akcyzy. Ustawa ta w art. 7 przewiduje dwa rodzaje banderol – podatkowe wydane producentom (importerom) wyrobów akcyzowych z tytułu zapłaty zaliczki na podatek akcyzowy, gdzie wartość wydanych banderol powinna stanowić

¹² Dz.U. z 1993 r. Nr 127, poz. 584 ze zm.

równowartość wpłaconej zaliczki oraz banderole legalizacyjne sprzedawane przedsiębiorcom nie będącym podatnikami podatku akcyzowego. Banderole te wydawane są w urzędach skarbowych, określonych w wykazie sporządzanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W sprawie o wydanie banderol podatkowych toczy się przed właściwym urzędem skarbowym postępowanie, w którym producenci (importerzy) są obowiązani do uprzedniego wpłacenia do tego urzędu odpowiedniej zaliczki na podatek akcyzowy oraz kwoty stanowiącej co najmniej 80% kosztów wytworzenia banderoli podatkowych. Zgodnie z art. 8 ust 2 ustawy w razie odmowy wydania banderoli podatkowych lub sprzedaży banderoli legalizacyjnych zaliczka i kwota kosztów lub należności wpłaconych przez podatnika podlega zwrotowi przez urząd skarbowy, do którego została wpłacona, w terminie 7 od dnia złożenia wniosku przez podmiot, który wpłacił tę zaliczkę i kwotę kosztów lub należność.

Na podstawie art. 9 ustawy o znakach akcyzy producent (importer) lub inny uprawniony podmiot składając wniosek we właściwym urzędzie skarbowym o wydanie lub sprzedaż banderol zobowiązany jest do złożenia takich dokumentów jak przede wszystkim: zaświadczenie właściwego urzędu skarbowego, dotyczące zaległości w podatkach dochodowych, od towarów i usług, oraz akcyzowym, aktualny wypis z rejestru lub aktualne zaświadczenie z ewidencji działalności gospodarczej, odpis zezwolenia (koncesji) na produkcję, rozlewanie, import lub obrót wyrobów objętych obowiązkiem uzyskania takiego zezwolenia, odpis umowy zawartej przez importera z podmiotem zagranicznym na dostawę wyrobów oraz odpis pozwolenia właściwego organu na przywóz tych wyrobów z zagranicy. 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, stanowiącej równowartość żądanych banderol oraz kwoty stanowiącej co najmniej 80% kosztów wytworzenia banderol podatkowych. Przypadki, w których urząd skarbowy zobowiązany jest odmowy wydania lub sprzedaży banderol wnioskodawcy oraz w których urząd może odmówić wydania tych banderol określono w art. 9 ust. 4 i 5 ustawy.

Zgodnie z art. 5 ust. 3 ustawy wyroby przeznaczone przez producenta do wywozu za granicę mogą być wydane przez niego bez znaków akcyzy pod warunkiem pisemnego zawiadomienia właściwego urzędu kontroli skarbowej o zamiarze wywozu, w terminie co najmniej 7 dni przed dniem wydania wyrobów. Zawiadomienie powinno określać rodzaj i ilość wyrobów przeznaczonych na eksport. Urząd kontroli skarbowej może zarządzić konwojowanie wywożonych wyrobów na koszt producenta. Wyroby przewożone przez terytorium RP nie są oznaczane znakami akcyzy, pod warunkiem złożenia w urzędzie celnym dokonującym odprawy celnej zabezpieczenia majątkowego. W razie niezachowania terminu przewozu tych wyrobów urząd skarbowy właściwy ze względu na siedzibę urzędu celnego wydaje decyzję ustalającą wysokość zobowiązań podatkowych w podatku akcyzowym, orzekając równocześnie o zaliczeniu złożonego zabezpieczenia na poczet należnych podatków.

Zgodnie z § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2001 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy na podatnikach ciąży obowiązek ewidencji wydanych, zużytych, uszkodzonych, utraconych, zwróconych oraz zniszczonych banderol oraz wykazywania na bieżąco wydanych banderol oraz ich zużycia i strat. Zgodnie z § 8 i 12 rozporządzenia utrata lub uszkodzenie banderol musi być potwierdzone stosownym protokołem a banderole uszkodzone i niewykorzystane są zwracane właściwemu w sprawie banderol urzędowi. Dopuszczalne miesięczne straty banderol określa § 13 rozporządzenia.

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 znakami uszkodzonymi.

Szczególny nadzór podatkowy

Zasady wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego określone zostały w art. 35b – 35h ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej¹³ oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 października 2000 r. w sprawie zakresu i zasad wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego¹⁴, które określa wyroby akcyzowe objęte szczególnym nadzorem podatkowym (§ 4), zakres i zasady wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego w stosunku do poszczególnych wyrobów akcyzowych (do spirytusu § 5 - 11, do piwa § 20 - 23, do wyrobów winiarskich § 24 - 28, do oleju opałowego i napędowego § 29 - 30), zakres i zasady wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego przy oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy (§ 31 - 35) oraz w kasynach gry (§ 36 - 41). Do trybu przeprowadzania szczególnego nadzoru podatkowego odnoszą się § 43 - 47 rozporządzenia.

Celem kontroli skarbowej jest m.in. ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych.

Szczególny nadzór podatkowy polega na kontroli (art. 35b ust. 2):

- czynności związanych z produkcją i obrotem wyrobami akcyzowymi,
- ilości i jakości wyrobów akcyzowych, przebiegu procesów technologicznych i ruchu towarowego dotyczącego tych wyrobów, ich wydajności, ubytków i zużycia,
- otwarcia i zamknięcia stołów gry w kasynach oraz obliczania rezultatów gier,
- dokumentacji prowadzonej w zakresie ww. spraw.

Kontroli podlegają osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, które prowadzą działalność polegającą na produkcji, imporcie, eksporcie i obrocie oraz czynnościach bezpośrednio z nimi

¹³ Dz.U. z 1999 r. Nr 54, poz. 572 ze zm.

¹⁴ Dz.U. z 2000 r. Nr 97, poz. 1057 ze zm.

związanych, dotyczących przede wszystkim wyrobów spirytusowych, piwa, wyrobów winiarskich i innych napojów alkoholowych przed powstaniem obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym.

Środki specjalne

Rodzaje wpływów budżetowych uznawane za dodatkowe oraz sposób ich rozdysponowania określa zarządzenie nr 4 Ministra Finansów z dnia 29 marca 2001 r.¹⁵ w sprawie rodzajów wpływów budżetowych uznawanych za dodatkowe, sposobu ich rozdysponowania oraz zasad przyznawania premii wydane na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych.

Zgodnie z § 2 zarządzenia środki specjalne gromadzone są w izbach skarbowych, a ich źródłem jest odpis w wysokości 20 % dodatkowych wpływów podatkowych i niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów j.s.t. uzyskanych w wyniku bezpośredniego działania izb i urzędów skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej.

Na podstawie § 3 zarządzenia za dodatkowe wpływy budżetowe, od których może być dokonany odpis na środek specjalny uznaje się między innymi. :

1) różnice między kwotami:

- podatku wykazanego w deklaracji, a podatku wynikającego z decyzji określającej lub ustalającej jego wysokość,
- nadpłaty wykazanej w deklaracji, a jej rzeczywistą wysokością, jeżeli nadpłata została wykazana w wysokości wyższej od należnej,
- zwrotu podatku wykazanego w deklaracji a jego rzeczywistą wielkością, jeżeli zwrot podatku został wykazany w wysokości wyższej od należnej,

2) pełna określona lub ustalona decyzją kwota podatku, w przypadku

- niezłożenia deklaracji oraz niewpłacenia podatku przez podatnika,
- niewpłacenia przez podatnika zadeklarowanego podatku,

3) pełna kwota nadpłaty wykazanej nienależnie w deklaracji,

¹⁵ Dz.Urz. MF z 2001 r. Nr 3 poz.16

4) pełna kwota zwrotu podatku wykazanego nienależnie w deklaracji,

a także kwoty podatków uiszczone w następstwie:

- skorygowania deklaracji przez podatnika dokonanego z inicjatywy organu podatkowego lub w wyniku kontroli skarbowej
- wpłaty dokonanej w toku wszczętego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej albo skarbowej w fazie przed wydaniem decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej (w przypadku niezgodności kwot podatku wykazanych przez podatnika w deklaracji podatkowej ze stanem rzeczywistym, organ podatkowy wydaje, na podstawie art. 21 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa , decyzję określającą wysokość zaległości podatkowej).

Przepisy karne – skarbowe

Zasady odpowiedzialności karnej z tytułu przestępstw i wykroczeń przeciwko przepisom regulującym obrót wyrobami akcyzowymi zawarte zostały w art. 63 - 73 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, a zasady dotyczące odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami w art. 85 - 97 K.K.S.

2. Charakterystyka uwarunkowań ekonomiczno - organizacyjnych kontrolowanej działalności

Wysokość stawek w podatku akcyzowym w latach 1999 – 2002, według uzasadnień prognoz dochodów w kolejnych ustawach budżetowych oraz rozporządzeń w sprawie podatku akcyzowego, miała zapewnić wzrost dochodów budżetowych. Ponadto podwyżki stawek akcyzy miały spowodować ograniczenie spożycia wyrobów alkoholowych, dostosować stawki opodatkowania wyrobów tytoniowych i paliw do wymogów Unii Europejskiej oraz chronić polski przemysł samochodowy.

W ocenie NIK nie wszystkie założone cele zostały osiągnięte. Podwyżki stawek akcyzy na wyroby spirytusowe przyczyniły się do obniżenia dochodów budżetu państwa z tego tytułu.

Dochody z podatku akcyzowego w Polsce w latach 1993-2001 przedstawiały się następująco:

Rok	Dochody z podatku akcyzowego					
	Ogółem	Od paliw	Od wyrobów spirytusowych	Od piwa	Od wyrobów tytoniowych	Pozostałe
	tys. zł (ceny bieżące)					
1993	3.120.320,6	994.511,1	1.104.792,3	233.148,7	495.193,7	292.674,8
1994	9.001.666,0	3.332.183,4	3.165.419,4	641.988,2	1.531.641,8	330.433,2
1995	12.139.912,0	4.074.203,0	4.134.925,6	800.419,9	2.700.238,8	430.124,7
1996	15.524.000,0	5.576.430,0	4.577.596,9	931.417,9	3.852.370,6	586.184,6
1997	17.890.195,7	6.556.505,4	4.720.024,3	1.181.237,4	4.563.795,1	868.633,5
1998	21.068.527,2	8.763.605,0	4.812.503,2	1.260.550,1	5.249.214,6	982.654,3
1999	25.208.140,3	11.571.710,0	4.636.141,3	1.523.510,5	6.345.091,7	1.131.686,8
2000	27.311.994,4	13.023.550,2	4.420.098,4	1.766.869,7	6.355.981,6	1.745.494,5
2001	28.860.492,1	13.643.108,3	4.199.756,4	2.029.824,7	7.305.174,3	1.682.628,4
Rok poprzedni = 100						
1994	288,5	335,1	286,5	275,4	309,3	112,9
1995	134,9	122,3	130,6	124,7	176,3	130,2
1996	127,9	136,9	110,7	116,4	142,7	136,3
1997	115,2	117,6	103,1	126,8	118,5	148,2
1998	117,8	133,7	102,0	106,7	115,0	113,1
1999	119,6	132,0	96,3	120,9	120,9	115,2
2000	108,3	112,5	95,3	116,0	100,2	154,2
2001	105,7	104,8	95,0	114,9	114,9	96,4

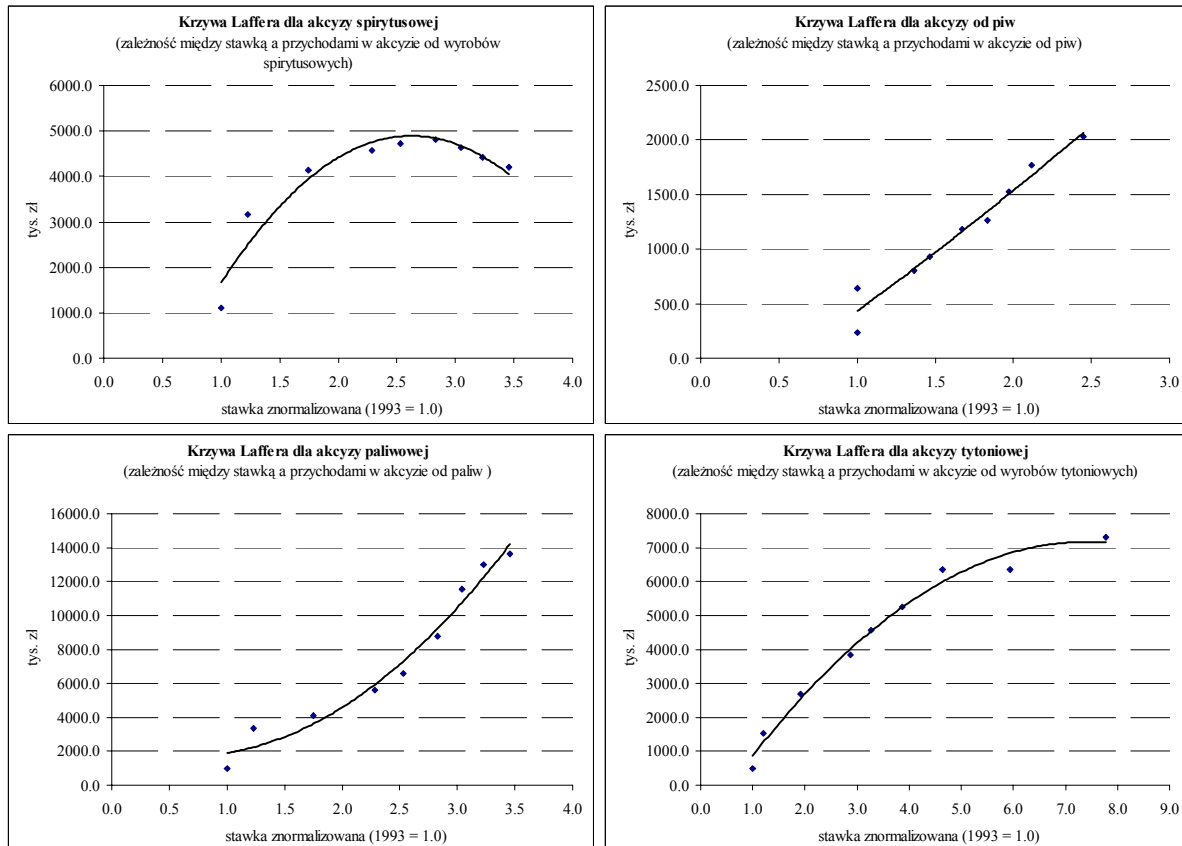
Znormalizowane¹⁶ średnioroczne stawki akcyzy dla poszczególnych grup towarowych przedstawiały się w latach 1994 – 2002 następująco:

Lata	Znormalizowane średnioroczne stawki akcyzy na:							
	paliwa	wyroby spirytusowe	piwo	wyroby tytoniowe	paliwa	wyroby spirytusowe	piwo	wyroby tytoniowe
	1993=1,0				Rok poprzedni = 100			
1994	1.1	1.2	1.0	1.2	109.4	123.2	100.0	119.3
1995	1.2	1.7	1.4	1.9	112.5	142.0	136.2	159.9
1996	1.5	2.3	1.5	2.9	123.8	130.8	107.6	150.7
1997	1.8	2.5	1.7	3.3	120.1	110.7	114.0	113.5
1998	2.4	2.8	1.8	3.9	131.1	111.8	109.8	118.4
1999	3.0	3.0	2.0	4.6	127.0	107.5	107.4	120.0
2000	3.6	3.2	2.1	5.9	119.4	106.1	107.5	127.9
2001	4.2	3.5	2.4	7.8	114.6	107.0	115.5	131.3
2002	4.4	3.2	2.6	8.1	105.0	92.8	104.5	104.0

¹⁶ Normalizacja polega na ustaleniu początkowej stawki z 1993 r. na poziomie 1,0, a następnie na podstawie miesięcznego harmonogramu zmian stawek wyznaczana jest zmiana średnioroczna stawki. Tak wyznaczone dynamiki przekłada się na stawkę znormalizowaną.

W oparciu o przedstawione dane dokonano szacowania krzywej Laffera¹⁷, dokonując odwzorowania dochodów z akcyzy w zależności od stawek, na podstawie danych rzeczywistych.

Odwzorowanie dochodów z akcyzy względem stawki na danych rzeczywistych



Przy braku korekty o efekt dochodowy poziom stawek dający najwyższe (optymalne) wpływy z akcyzy został przekroczony w wyrobach spirytusowych (1998-1999) i tytoniu (2001). W pozostałych grupach poziom taki nie został osiągnięty, tj. wzrost stawek będzie generował większe przychody.

Analiza kształtu krzywych Laffera w poszczególnych grupach towarów objętych akcyzą wskazuje również, że:

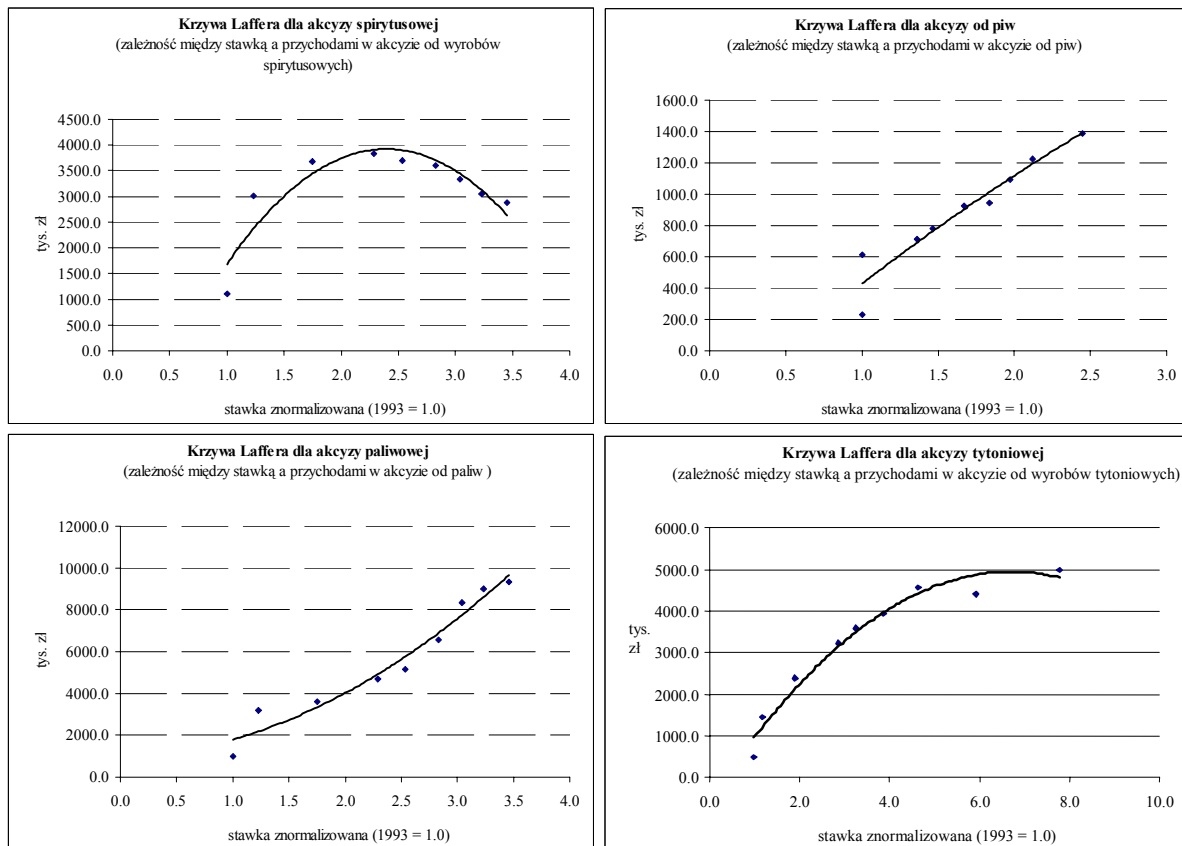
¹⁷ Krzywa Laffera przedstawia zależność między wpływami z podatku (y), a stawką podatkową (x) jako funkcję $y = f(x)$. Technika szacowania sprowadza się do estymacji krzywej trendu przy tak określonej funkcji. Ze względu na teoretyczny kształt krzywej Laffera (odwrotna litera U) jako postać estymowanej funkcji trendu przyjęto wielomian stopnia 2 (funkcja kwadratowa o wykresie paraboli).

- w przypadku akcyzy od wyrobów spirytusowych krzywa Laffera jest stosunkowo zwarta (smukła), tj. maksymalne wpływy zostały osiągnięte już przy znormalizowanej stawce w wysokości ok. 2,5 – oznacza to, że wpływy akcyzowe w tej grupie są stosunkowo wrażliwe na zmiany stawki;
- w przypadku akcyzy od wyrobów tytoniowych krzywa Laffera jest stosunkowo rozciągnięta (spłaszczona), tj. maksymalne wpływy zostały osiągnięte przy znormalizowanej stawce w wysokości dopiero ok. 8,0 – oznacza to, że wpływy akcyzowe w tej grupie są stosunkowo mniej wrażliwe na zmiany stawki;
- w przypadku akcyzy paliwowej mamy do czynienia z rosnącymi przyrostami wpływów w reakcji na wzrost stawki znormalizowanej – oznacza to, że znajdujemy się dopiero w okolicach punktu, po przekroczeniu którego przyrosty wpływów będą coraz mniejsze, ale nadal dodatnie, tj. jest to dopiero początkowy fragment krzywej Laffera;
- w przypadku akcyzy od piw krzywa Laffera jest prostą, tj. zależność między wpływami a stawką ma charakter liniowy – oznacza to, że przyrosty wpływów w reakcji na jednostkowe zmiany stawki znormalizowanej są stałe, co jest sprzeczne z założeniem krzywej Laffera, według którego powinny być one malejące przy zbliżaniu się do poziomu optymalnego opodatkowania; uzasadnieniem tej anomalii jest zmiana preferencji konsumentów, zastępujących stopniowo konsumpcję wyrobów spirytusowych konsumpcją piwa – powoduje to stopniowe zmniejszanie popytu na wyroby spirytusowe przy jednoczesnym zwiększaniu popytu na piwo (efekt substytucyjny).

Po uwzględnieniu korekty eliminującej efekt dochodowy¹⁸ wnioski są analogiczne – przy czym punkt przegięcia pojawia się nieco wcześniej: w przypadku wyrobów spirytusowych w latach 1996-1997, a dla wyrobów tytoniowych w 2000 r.

¹⁸ Odwzorowanie wpływów z akcyzy względem stawki po wyeliminowaniu wpływu wzrostu dochodów społeczeństwa na wzrost zakupu towarów podlegających akcyzie (tj. zmian wpływów z akcyzy wynikających ze zmiany zasobności konsumentów). Jest to ujęcie bardziej poprawne metodologicznie, ponieważ krzywa Laffera powinna być szacowana w warunkach stałego dochodu kupujących, a przy zmianie jedynie stawki (krzywa Laffera przedstawia zmiany wpływów z podatku *tylko* z tytułu zmiany stawki).

Odzworowanie dochodów z akcyzy względem stawki po wyeliminowaniu efektu dochodowego



3. Ważniejsze ustalenia kontroli

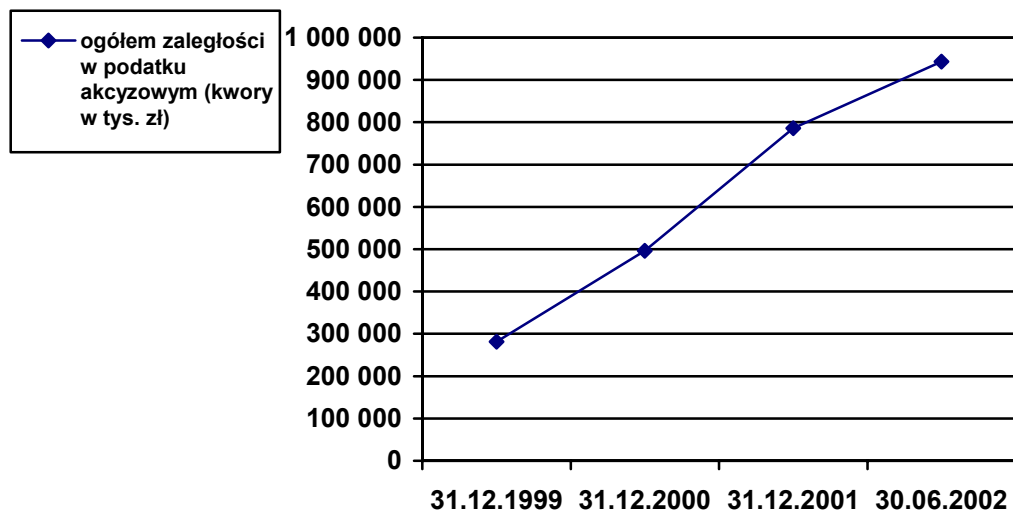
a) *Pobór i egzekucja należnego budżetowi państwa podatku akcyzowego.*

W okresie objętym kontrolą obniżyła się skuteczność egzekwowania należnego budżetowi państwa podatku akcyzowego. Wykonanie dochodów z podatku akcyzowego w 1999 r. wyniosło 25.208 mln zł, a w 2000 r. 27.312 mln zł i stanowiło odpowiednio 99,8% i 93,9% prognozy przyjętej w ustawie budżetowej. W 2001 r. wykonanie dochodów, które wyniosło 28.860,5 mln zł w jeszcze większym stopniu odbiegało od prognozy ponieważ stanowiło 92,9% planu po zmianach oraz 87% wg ustawy budżetowej z dnia 1 marca 2001 r.

Wysokość i dynamika zaległości ogółem w podatku akcyzowym wskazują na systematyczne pogarszanie się w okresie objętym kontrolą skuteczności

egzekwowania należnego budżetowi państwa podatku akcyzowego. W 1999 r. zaległości wyniosły 281.233,1 tys. zł, a w 2001 roku wzrosły do 786.132,4 tys. zł, tj. o 179,5%. Na koniec I półrocza 2002 r. zaległości wyniosły już 943.088,8 tys. zł i stanowiły aż 335,3% zaległości z roku 1999.

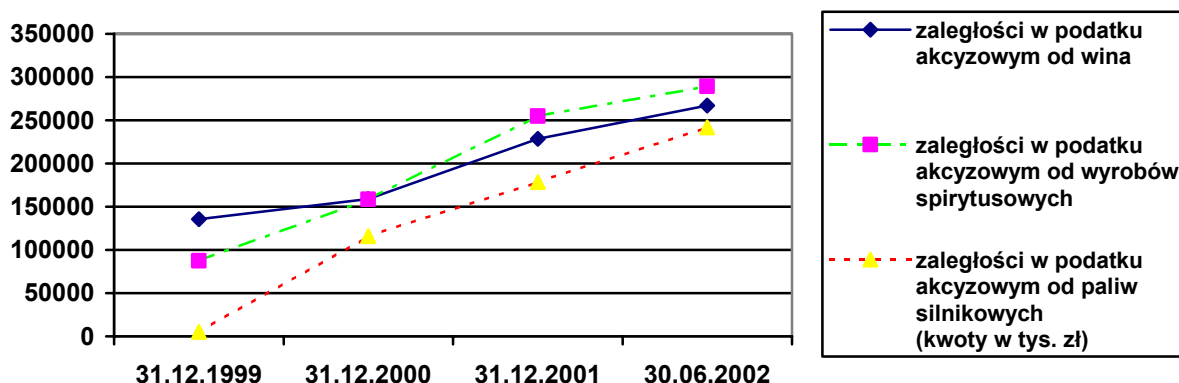
Dynamikę zaległości w latach 1999 – 2002 (I półrocze) obrazuje poniższy wykres:



Pogorszeniu uległa także relacja zaległości do zrealizowanych dochodów z podatku akcyzowego, z 1,1% w 1999 r. do 2,7% w 2001 r.

Wzrost nieuregulowanych należności w podatku akcyzowym wystąpił przede wszystkim u podatników prowadzących produkcję wyrobów spirytusowych. Zaległości tych podatników zwiększyły się z 87.429,7 tys. zł w 1999 r. do 254.839,2 tys. zł w 2001 r. i 289.118,8 tys. zł na koniec I półrocza 2002 r. Wskaźnik mierzony relacją zaległości do dochodów z podatku akcyzowego od tych wyrobów wzrósł z 1,9% w 1999 r. do 6,1% w 2001 r. Znaczne kwoty zaległości występowały również w podatku akcyzowym od wina i wzrosły ze 135.381,4 tys. zł na koniec 1999 r., do 158.792,3 tys. zł na koniec 2000 r. i 228.600,2 tys. zł na koniec 2001 r., a na koniec I półrocza 2002 r. wyniosły 267.174,4 tys. zł. Zaległości w podatku akcyzowym od paliw silnikowych wynosiły odpowiednio: 5.216,1 tys. zł, 115.790,7 tys. zł, 178.694,0 tys. zł i 241.848,2 tys. zł).

Dynamikę zaległości w latach 1999 – 2002 (I półrocze), w trzech omówionych kategoriach, obrazuje poniższy wykres:



Spośród 30 skontrolowanych przedsiębiorców, w tym 10 zakładów spirytusowych, zaległości w podatku akcyzowym w łącznej kwocie 43,5 mln zł wystąpiły na koniec 1999 r. u 7 przedsiębiorców. Na koniec 2000 r. zaległości wzrosły do 89,7 mln zł i posiadało je 8 przedsiębiorców, a na koniec 2001 r. zanotowano dalszy wzrost do 118,1 mln zł. Największe zaległości wystąpiły u producentów wyrobów spirytusowych i stanowiły na koniec 1999 r. 87,4% ogółu zaległości w podatku akcyzowym w skontrolowanych podmiotach gospodarczych (38 mln zł), a na koniec 2001 r. wzrosły do 87,8% (103,7 mln zł). Wysokie obciążenie wyrobów spirytusowych podatkiem akcyzowym, który stanowił ok. 80% kosztów uzyskania przychodów, nie było w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, jedynym powodem pogłębiania się trudności finansowych producentów i wzrostu ich zaległości podatkowych. Stwierdzono bowiem, że producenci którzy w wyniku podziału znaków towarowych otrzymali znane i cenione marki (np. „Wódki Wyborowej”, Wódki Luksusowej”, „Krakusa” czy „Żubrówki”), nie mieli trudności w terminowym regulowaniu zobowiązań podatkowych.

Skutecznej windykacji zaległości podatkowych nie sprzyjała opieszałość – zarówno urzędów skarbowych jak i urzędów celnych – w wystawianiu tytułów wykonawczych. Pomimo iż w większości skontrolowanych urzędów skarbowych nie stwierdzono istotnych opóźnień w ewidencjonowaniu wpływających dokumentów (decyzji i deklaracji podatkowych) oraz księgowaniu należności na kartach kontowych podatników, to w 13 urzędach skarbowych i 5 urzędach celnych 378 tytułów

wykonawczych (tj. 43,3% tytułów wykonawczych wystawionych w tych urzędach na zaległości w podatku akcyzowym) na łączną kwotę 10.039,6 tys. zł, wystawiono w terminach przekraczających 30 dni od daty płatności podatku lub wysłania upomnień.

Na przykład:

- w *Urzędzie Skarbowym Warszawa – Praga* na 46 tytułów wykonawczych wystawionych na zaległości w podatku akcyzowym, 26 wystawiono po upływie 30 dni od daty płatności podatku lub wysłania upomnienia. Opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych sięgały nawet 418 dni. Na przykład zaległości w kwocie 90,2 tys. zł objęte zostały tytułami wykonawczymi po 352 dniach;
- w *Drugim Urzędzie Skarbowym w Białymstoku* spośród ogółem 45 tytułów na kwotę 203,9 tys. zł, 32 tytuły wykonawcze na kwotę 95,5 tys. zł wystawiono po upływie 30 dni od daty płatności podatku lub wysłania upomnienia. Opóźnienia sięgały od 34 do nawet 735 dni od terminu płatności podatku, a zarazem od 27 do 170 dni od dokonania przypisu na karcie kontowej podatnika;
- w *Urzędzie Celnym w Rzepinie* analiza 25 spraw (54%) dotyczących zaległości w podatku akcyzowym, na które wystawiono tytuły wykonawcze, wykazała znaczne opóźnienia w ich wystawianiu wynoszące od 469 dni do 1.059 dni od momentu powstania obowiązku zapłaty długu celnego. Podobnie opóźnienia występowały w wystawianiu nakazów płatniczych, sporządzano je po upływie od 7 do 790 dni od chwili powstania długu celnego. Również doręczanie dłużnikom upomnień (w 60% badanych spraw) następowało z opóźnieniem sięgającym od 568 do 839 dni.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca przy tym uwagę, iż długotrwałe i przewlekłe prowadzenie postępowań windykacyjnych (m.in. z powodu opieszałości w wystawianiu tytułów wykonawczych jak również nieuzasadnionych przerw i beczynności w postępowaniu egzekucyjnym) powoduje systematyczne narastanie odsetek, które w istotny sposób zwiększając wielkość zadłużenia prowadzą często do bezskuteczności egzekucji.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła również, że znaczny wzrost zaległości w podatku akcyzowym, który odnotowano w latach 2001 – 2002 w dwóch skontrolowanych urzędach celnych (Urzędzie Celnym w Rzepinie i Urzędzie Celnym

w Szczecinie) był konsekwencją wwozu na polski obszar celny, głównie przez obywateli państw byłego ZSRR, samochodów osobowych w ramach tranzytu i niezakończenia stosownej procedury związanej z udokumentowaniem wywozu samochodu. Zaległości podatkowe z tego tytułu wynosiły na koniec kwietnia 2002 r. w UC w Szczecinie ok. 1,5 mln zł, zaś w UC w Rzepinie ponad 7 mln zł, a dochodzenie należności jest praktycznie niemożliwe ponieważ nie zostały zawarte stosowne umowy międzynarodowe dotyczące wzajemnej pomocy w zakresie egzekucji należności podatkowych i celnych.

Skontrolowane urzędy skarbowe udzieliły w latach 1999 – 2002 (I półrocze) 169 ulg w spłacie podatku akcyzowego na łączną kwotę 501.517,3 tys. zł, z tego 4 ulg polegających na zaniechaniu poboru podatku na łączną kwotę 352,3 tys. zł, 2 ulg polegających na umorzeniu zaległości podatkowych w wysokości 28.636,9 tys. zł, 38 ulg polegających na odroczeniu terminu płatności podatku w kwocie 81.829,8 tys. zł, 17 ulg polegających na rozłożeniu na raty należnego podatku w wysokości 31.402,1 tys. zł i 108 ulg polegających na rozłożeniu na raty zaległości podatkowych w łącznej kwocie 359.296,2 tys. zł.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli działania organów podatkowych ograniczające się do stosowania indywidualnych ulg podatkowych nie zawsze przynosiły spodziewane efekty zmierzające do poprawy sytuacji finansowej podatników. W 2001 r. umorzono zaległości w wysokości 28.581,7 tys. zł producentowi wódek, SWW Polmos w Szczecinie. Pomimo tej ulgi przedsiębiorstwo nadal nie wpłacało należnego podatku akcyzowego i na koniec czerwca 2002 r. jego zaległości w akcyzie wynosiły 9.127,2 tys. zł.

W ocenie NIK, także udzielanie przez Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie, Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu oraz przez Urząd Skarbowy Warszawa – Praga ulg podatkowych polegających na rozłożeniu na raty zaległości podatkowych było niecelowe, ponieważ wcześniejsza pomoc w spłacie zobowiązań podatkowych nie przyniosła spodziewanych efektów, a ponadto warunki spłaty rat nie były dotrzymywane.

I tak:

- *Urząd Skarbowy Warszawa – Praga przyznał P.P. Warszawska Wytwórnia Wódek „Koneser”, ulgi, pomimo, że przedsiębiorstwo nie wywiązywało się z obowiązków wynikających z wcześniejszych decyzji o udzieleniu ulg. Między innymi w 2002 r. rozłożono na raty zaległości w podatku akcyzowym w kwocie 1.515,6 tys. zł, pomimo że zaległość ta była już przedmiotem ulg w 2001 r. i 2002 r., a przedsiębiorca nie wywiązał się z terminów płatności rat. Podobnie zaległości w kwocie 3.852 tys. zł były w 2002 r. dwukrotnie przedmiotem ulg. W tym samym czasie sytuacja ekonomiczna podatnika ulegała stałemu pogarszaniu. Łączna kwota zaległości tego podatnika objęta ulgami podatkowymi, które następnie nie były spłacane wynosiła 31.273 tys. zł. Ponadto stwierdzono, że Urząd, wydając decyzje temu podatnikowi naruszył art. 25 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców¹⁹, ponieważ nie wystąpił do Prezesa Urzędu Ochrony konkurencji i Konsumentów o wydanie opinii dotyczącej projektu decyzji o udzieleniu kolejnej pomocy przedsiębiorcy, w sytuacji gdy jej wartość wraz z poprzednio udzieloną pomocą przekroczyła 1 mln EURO. Przedsiębiorca ten uzyskał od Urzędu w ciągu kolejnych trzech lat pomoc publiczną w wysokości 6.570.789,60 zł z tytułu niższych opłat za nieterminowe regulowanie zobowiązań podatkowych w wyniku wydanych decyzji o odroczeniu płatności podatku i rozłożeniu na raty zaległości podatkowych;*
- *Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie wydał dla jednego z podatników, SWW Polmos 50 decyzji o rozłożeniu na raty zaległości w podatku akcyzowym w kwocie 40.962,7 tys. zł, których płatność była już poprzednio rozkładana na raty, a podatnik częściowo lub całkowicie nie dotrzymał warunków ustalonych w decyzjach;*
- *Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu udzielił podatnikowi P.P.H Deliker AMJ pomocy polegającej na rozłożeniu na raty zaległości w podatku akcyzowym (ujawnionych przez urząd kontroli skarbowej) w łącznej kwocie 891,2 tys. zł, bez należytego zbadania jego sytuacji ekonomicznej. Pomoc ta okazała się nieefektywna bowiem zaległości nie były spłacane, a kolejna kontrola uks wykazała powstanie nowych zaległości na kwotę 372,8 tys. zł.*

¹⁹ Dz. U. Nr 60, poz. 704 ze zm.

Łączna kwota zaległości, wobec których bezpodstawnie wstrzymywano prowadzenie czynności egzekucyjnych, wydając kolejne decyzje o rozłożeniu zaległości na raty wynosiła 73.126,9 tys. zł.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła również, że do lipca 1999 r. na podstawie „Wytycznych w sprawie odciążeń podatkowych krajowego przemysłu winiarskiego w związku z wprowadzeniem znaków akcyzy (banderol) na wyroby winiarskie” z 1995 roku, Ministerstwo Finansów zalecało stosowanie umorzeń zaległości oraz zaniechanie ustalania lub poboru podatku akcyzowego. W 1999 r. umorzono w tym trybie zaległości w wysokości 1.277,9 tys. zł oraz odsetki w kwocie 590,1 tys. zł, a także zaniechano ustalania i poboru podatku akcyzowego na kwotę 1.405,5 tys. zł (co stanowiło 74,0% ogółem kwoty ulg dotyczących zaniechania ustalania i poboru w roku 1999). Dopiero Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów Pan Jan Rudowski w dniu 14 lipca 1999 r. polecił zaniechać stosowania tych „Wytycznych”, potwierdzając tym samym stanowisko Najwyższej Izby Kontroli, która kilkakrotnie wносиła o zaniechanie bezprawnego ingerowania w postępowanie w sprawie ulg prowadzone przez organy podatkowe.

b) Wydawanie aktów wykonawczych dotyczących podatku akcyzowego.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli istotne nieprawidłowości wystąpiły przy wydawaniu aktów wykonawczych regulujących szczegółowe zasady w podatku akcyzowym.

I tak:

- *Minister Finansów w rozporządzeniach w sprawie podatku akcyzowego wydanych w latach 1998 - 2001 określał przypadki, w których podatnikami akcyzy były osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych, o czym stanowił art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Z tego powodu w latach 2000 - 2002 Naczelny Sąd Administracyjny uchylał decyzje podatkowe w sprawach ustalenia zobowiązań podatkowych innych podmiotów niż określonych w ustawie, gdyż nakładanie podatków, w tym określanie podmiotów, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych powinno następować wyłącznie*

- w drodze ustawy. W okresie tym Ministerstwo Finansów nie posiadało jednak danych dotyczących uchylanych decyzji oraz negatywnych następstw finansowych wynikających z konieczności dokonania zwrotu podatków wraz z należnymi odsetkami z tytułu orzeczeń NSA. Dopiero wejście w życie z dniem 31 października 2001 r. ustawy z dnia 18 września 2001 r. zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym rozszerzyło katalog podmiotów na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy;
- w kolejnych rozporządzeniach Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego, w okresie od 18 grudnia 2000 r. do 31 grudnia 2001 r., zwolniono od podatku akcyzowego sprzedaż oleju napędowego i opałowego dokonywaną przez producenta tego paliwa, na zamówienie czterech, imiennie wskazanych firm, które zaopatrywały armatorów transportu morskiego oraz rybołówstwa morskiego. W ocenie NIK, imienne ustalenie podmiotów upoważnionych do zaopatrywania w paliwo, wykraczało poza zakres upoważnienia ustawowego określonego w art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (obowiązującego do 1 października 2002 r.). Upoważnienie to dawało jedynie możliwość wprowadzania w drodze rozporządzeń Ministra Finansów przedmiotowych zwolnień od akcyzy oraz wskazania grup podatników beneficjentów tego zwolnienia.

W roku 2002 zastosowane zostało inne rozwiązanie. Jednakże – zdaniem NIK – również ta nowa regulacja nie była prawidłowa, gdyż zawierała subdelegację dla dwóch ministrów do określenia istotnego elementu zwolnienia od akcyzy w akcie kierownictwa wewnętrznego nie będącego przepisem powszechnie obowiązującym. Zwolniona została od podatku akcyzowego sprzedaż oleju napędowego i opałowego, dokonywana przez producenta tego paliwa na zamówienie podmiotów wyznaczonych przez ministra właściwego do spraw rolnictwa w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw gospodarki morskiej i określonych imiennie w „Wytocznych dla okręgowych inspektorów rybołówstwa morskiego w sprawie zasad sprzedaży oleju napędowego armatorom rybołówstwa morskiego”.

Ponadto NIK stwierdziła, że w okresie od 18 grudnia 2000 r. do 31 grudnia 2001 r. Minister Finansów zwolnił od podatku akcyzowego sprzedaż oleju napędowego i opałowego dokonywaną przez producenta tego paliwa, na zamówienie czterech imiennie wskazanych firm, pomimo że w jednej z nich i w spółkach z nią powiązanych prowadzono czynności kontrolne przy współpracy Wydziału XIX Biura

ds. Przestępczości Zorganizowanej Komendy Głównej Policji i prokuratury, a prowadzone kontrole wskazały na poważne nieprawidłowości. Istotne jest przy tym, że Departament Kontroli Skarbowej, który bezpośrednio nadzoruje te kontrole, nie miał możliwości zajęcia stanowiska w powyższej sprawie w ramach opiniowania projektów rozporządzeń. Świadczy to zdaniem NIK o braku właściwej koordynacji prac prowadzonych przez różne jednostki organizacyjne Ministerstwa Finansów, co jest szczególnie ważne w tak dużym i realizującym trudne zadania resorcie.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli przepisy wykonawcze regulujące zasady poboru podatku akcyzowego wydane zostały, w latach 1999 – 2002, z naruszeniem zasad dotyczących przygotowania i uzgadniania aktów prawnych. W szczególności Ministerstwo Finansów naruszało przepisy Uchwały nr 13 z dnia 25 lutego 1997 – Regulamin Pracy Rady Ministrów, Zarządzenia Nr 7 Ministra Finansów z dnia 2 czerwca 1999 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Ministerstwu Finansów ze zm. oraz Instrukcji z dnia 21 czerwca 1983 r. w sprawie postępowania przy opracowywaniu i uzgadnianiu w Ministerstwie aktów prawnych (...).

I tak:

- *przygotowane w latach 1999 – 30 czerwca 2002 r. rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego oraz ich zmiany, w 11 przypadkach nie zostały poprzedzone uzgodnieniami wewnątrzresortowymi, a w 2 przypadkach (z dnia 1 oraz 22 marca 2002 r.) międzyresortowymi. Ponadto w wielu przypadkach wyznaczony termin zgłoszenia opinii uniemożliwił przeprowadzenie nawet niezbędnej analizy przedłożonych do zaopiniowania projektów;*
- *w przypadku 6 projektów przesłanych do uzgodnień międzyresortowych, wyznaczony termin do zajęcia stanowiska był krótszy niż 7 dni. Dla dwóch projektów termin zgłoszenia opinii wyznaczono w tym samym dniu, dla innych dwóch projektów wyznaczono 1 dzień, a dla projektu z 15 grudnia 2000 r. - 2 dni. Resorty w swoich opiniach wskazywały, że krótki termin utrudniał im zajęcie stanowiska.*

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli właściwe uregulowania dotyczące produkcji i obrotu towarami akcyzowymi powinny zapobiegać powstawaniu w tym zakresie nadużyć. Żeby to osiągnąć konieczne jest wykorzystanie doświadczeń

właściwych służb, w tym również szczególnego nadzoru podatkowego, znających specyfikę technologii produkcji i przetwórstwa wyrobów akcyzowych. Zasadność powyższej tezy potwierdza m.in. fakt, że Ministerstwo Finansów nie zgłosiło uwag do projektu rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 18 czerwca 2001 r. w sprawie środków dopuszczonych do skażania spirytusu, nie zasięgając wcześniej w tej sprawie opinii odpowiednich służb znających problematykę technologii produkcji i przetwórstwa wyrobów spirytusowych.

Tymczasem na podstawie informacji (uzyskanej w sierpniu 2001 r.) z Urzędu Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy, Departament Kontroli Skarbowej w dniu 16 października 2001 r., a Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej w dniu 18 grudnia 2001 r. zwrócili się do Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi o usunięcie alkoholu metylowego z listy skaźników, gdyż skaźnik ten nie zmienia smaku, zapachu ani barwy skażonego spirytusu. „Rozcieńczalnik” skażony alkoholem metylowym trafiał masowo na targowiska, do gastronomii i innych miejsc sprzedaży. Zmiana przepisów w sprawie skreślenia alkoholu metylowy z listy skaźników została wprowadzona z dniem 2 kwietnia 2002 r.

Już w 1999 Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów sygnalizował istotne trudności w zakresie skutecznej kontroli barwienia i znakowania markerem olejów opałowych, postulując wprowadzenie nowych uregulowań prawnych, w tym objęcie szczególnym nadzorem podatkowym znakowania paliwa, upoważnienie policji do badania paliwa ze zbiorników w pojazdach samochodowych i ciągnikach rolniczych, wprowadzenie sankcji karnych w stosunku do osób używających olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem. Oleje opałowe i napędowe zostały objęte szczególnym nadzorem podatkowym w zakresie ich znakowania od dnia 23 listopada 2000 r. i dopiero po wejściu w życie tych uregulowań możliwa była kontrola wywiązywania się z obowiązku barwienia i oznaczania markerem oleju opałowego i napędowego przeznaczonego na cele opałowe. Wcześniej kontrole takie odbywały się sporadycznie, a ponadto były nieskuteczne.

Nowe uregulowania prawne umożliwiające kontrolę wykorzystania zabarwionego oleju opałowego lub napędowego, dzięki nałożeniu na nabywców tego

oleju obowiązku składania oświadczeń, weszły w życie z dniem 1 lutego 2002 r., przy czym kontrola próbek paliwa ze zbiorników pojazdów mechanicznych nie jest nadal wykonywana, pomimo że rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji w sprawie szczegółowego trybu kontroli rodzaju paliwa używanego do napędu pojazdów mechanicznych²⁰ weszło w życie 30 września 2002 r. Policja wskazuje, że nie jest przygotowana do wykonywania tych zadań, gdyż na 2002 r. nie zaplanowano środków na zakup odpowiedniego wyposażenia, w tym urządzeń służących do pobierania próbek paliwa, zestawów do wykonywania prób kwasowych, pojemników na próbki przekazywane do analizy oraz środków ochrony indywidualnej. Komendant Główny Policji zwrócił się do Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z prośbą o przedłożenie wniosku o przyznanie, z rezerwy budżetowej, środków w wysokości 750 tys. zł, z przeznaczeniem na zakup tych urządzeń.

Również w urzędach kontroli skarbowej stwierdzono, że 2 z nich nie posiadały dostatecznego przygotowania technicznego (Urząd Kontroli Skarbowej we Wrocławiu) lub organizacyjnego (Urząd Kontroli Skarbowej w Krakowie) do kontroli obrotu paliwami opałowymi. UKS we Wrocławiu dopiero w 2002 r. zakupił sprzęt umożliwiający badanie zawartości w olejach opałowych i napędowych nieusuwalnego znacznika i barwnika. W 2001 r. Urząd korzystał ze sprzętu udostępnianego mu przez Urząd Celny. Urząd Kontroli Skarbowej w Krakowie z uwagi na trudności organizacyjno – kadrowe nie przeprowadzał w 2000 r. kontroli olejów opałowych i napędowych pod względem zawartości nieusuwalnego znacznika i barwnika, zaś w I półroczu 2002 r. ograniczył liczbę takich kontroli do 1/3 przeprowadzonych w 2001 r. Pozostałe skontrolowane urzędy kontroli skarbowej, w ocenie NIK, właściwie wywiązywały się z obowiązków dotyczących kontroli obrotu paliwami.

Ponadto stwierdzono, że do listopada 2002 r. (tj. zakończenia kontroli przez NIK) Ministerstwo Finansów nie zajęło stanowiska w sprawie wskazania – autoryzacji jednostek, przeprowadzających badania oleju napędowego, których wyniki badań byłyby wiążące dla stron postępowania kontrolnego, pomimo iż w dniu 5 kwietnia

²⁰ DzU nr 160, poz. 1334

2001 r., Urząd Kontroli Skarbowej w Kielcach wystąpił do Ministerstwa o rozwiązanie tej kwestii. UKS w Kielcach przeprowadził w I kwartale 2001 r. kontrole skarbowe w dwóch firmach prowadzących stacje paliw, stwierdzając w oferowanym tam do sprzedaży oleju napędowym występowanie znacznika SY 124 w wielkościach przekraczających normę (co oznaczało, że paliwo to stanowiło lub zawierało olej opałowy). Zostało to potwierdzone badaniami wykonanymi na zlecenie UKS przez Laboratorium Badawcze Centralnego Laboratorium Naftowego w Warszawie. Właściciele skontrolowanych firm złożyli zastrzeżenia do protokołów kontroli, zlecając wykonanie badań tożsamy próbek oleju innej jednostce badawczej. Wyniki tych badań wykazały występowanie nieusuwalnego znacznika w wielkości dopuszczalnej. W związku z tym inspektor kontroli skarbowej przeprowadzający kontrole odstąpił od dalszych czynności. Zdaniem NIK brak jednoznacznego stanowiska Ministerstwa Finansów w sprawie autoryzacji jednostek badawczych utrudnia kontrolę obrotu paliwami.

Nielegalnej sprzedaży detalicznej paliwa sprzyjało wprowadzone, rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 października 2000 r w sprawie podatku akcyzowego²¹ na okres przejściowy, do końca 2002 roku, zwolnienie z podatku akcyzowego paliw w zbiornikach wbudowanych fabrycznie do środków przewozowych przeznaczonych do działalności gospodarczej i nie określenie limitu wielkości zbiorników. Umożliwiono tym samym wwóz na polski obszar celny tańszych paliw zza wschodniej granicy w ilościach znacznie przekraczających ilości niezbędne do przejechania przez terytorium Polski, gdyż zbiorniki fabrycznie zamontowane w pojazdach mają pojemność nawet 1000 l, zaś do Niemiec można wwieźć jedynie 200 l.

W wyniku kontroli stwierdzono również, że Główny Urząd Ceł decyzją z dnia 14 sierpnia 2001 r. zalecił podległym służbom celnym zaprzestanie każdorazowego pobierania i badania próbek olejów opałowych i napędowych przeznaczonych do celów opałowych, pochodzących z krajów stref wolnego handlu. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że bez zbadania technicznych cech tego typu paliwa,

²¹ DzU nr 91, poz. 1012

tj. obecności bezbarwnego znacznika oraz czerwonego barwnika charakteryzującego olej opałowy i napędowy przeznaczony na cele opałowe, nie jest możliwe sprawdzenie prawidłowości zadeklarowanego podatku akcyzowego, ponieważ stawki podatkowe dla olejów opałowych i napędowych przeznaczonych na cele opałowe są kilkakrotnie niższe niż dla innych paliw. Ponadto ograniczenia w badaniu i pobieraniu próbek mogą stanowić obszar ewentualnych zachowań korupcyjnych pracowników służb celnych.

c) Inne ustalenia kontroli.

Wzrost cen wyrobów spirytusowych, będący następstwem podwyższania stawek akcyzy, sprzyjał przemytowi przygranicznemu tych wyrobów. Ceny alkoholu w większości krajów sąsiednich kształtowały się na dużo niższym poziomie, np. w Czechach i Słowacji stanowiły ok. 50% ceny podobnych wyrobów w Polsce. Zaobserwowano również rozwój przestępczości zorganizowanej związanej z przemytem wyrobów spirytusowych. Wartość ujawnionego przemytu alkoholu wzrosła z 69.300 tys. zł w 1999 r. do 89.108 tys. zł w 2001 r.

Zwiększanie opodatkowania akcyzą papierosów należących do najpopularniejszych kategorii cenowych, dla osiągnięcia do końca 2005 r. 57% obciążenia podatkowego wymaganego w Unii Europejskiej, wpłynęło na rozwój zorganizowanego przemytu oraz spadek sprzedaży papierosów. Świadczy o tym wzrost z 40.660 tys. zł do 88.423 tys. zł, tj. o 117,5 % wartości ujawnionego w 2001 r. przemytu papierosów, w porównaniu do roku 1999. Sprzedaż papierosów przez producentów obniżyła się z 94.224 mln szt. w 1999 r. do 83.167 mln szt. w 2001 r., tj. o 11,7%.

W okresie latach 1999 - 2002 (do 30 kwietnia) skontrolowane urzędy celne ujawniły łącznie 67.822 przypadki przemytu wyrobów akcyzowych o szacunkowej wartości 164,1 mln zł, przy czym wartość ujawnionego przemytu w 1999 r. wynosiła 42,4 mln zł, w 2000 r. – 49,4 mln zł, a w 2001 r. już 60,0 mln zł. Wśród przemyconych towarów dominowały wyroby tytoniowe (łącna wartość 78,4 mln zł) i spirytusowe (łącna wartość 50,2 mln zł).

Pomimo wzrostu ujawnionego przemytu towarów akcyzowych, w tym zwłaszcza alkoholu i papierosów, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy skarbowe, w niedostatecznym stopniu kontrolowały bazy, targowiska oraz w punkty handlowe i gastronomiczne oferujących do sprzedaży towary podlegające oznaczeniu znakami skarbowymi akcyzy. Spośród skontrolowanych 8 urzędów kontroli skarbowej oraz 32 urzędów skarbowych jedynie 3 urzędy kontroli skarbowej (we Wrocławiu, Olsztynie i Szczecinie) zintensyfikowały kontrole bazarów i targowisk. W pozostałych urzędach kontroli skarbowej zakres i częstotliwość takich kontroli były niedostateczne, zwłaszcza że 30 urzędów skarbowych nie przeprowadziło w latach 1999 – 2002 (I półrocze) żadnych kontroli dotyczących oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy.

Na przykład:

- *Urząd Kontroli Skarbowej w Kielcach kontrole na bazarach i targowiskach w zakresie obrotu wyrobami akcyzowymi, przeprowadzał tylko w 2000 r. (208 kontroli co stanowiło 3,4% ogółu kontroli przeprowadzonych w tym okresie przez uks) na polecenie Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów. W pozostałych latach objętych kontrolą (1999, 2001 i I pół. 2002) kontroli na bazarach i targowiskach w zakresie handlu wyrobami akcyzowymi nie przeprowadzano;*
- *Urząd Kontroli Skarbowej w Krakowie w okresie objętym kontrolą przeprowadził 208 kontroli na bazarach i targowiskach, przy czym Ośrodek Zamiejscowy w Tarnowie przeprowadził 52,9% wszystkich kontroli, zaś Ośrodek Zamiejscowy w Nowym Sączu, pomimo przygranicznego usytuowania szczególnie uzasadniającego celowość tego typu kontroli, jedynie 1,4% (w latach 1999, 2000 i w I półroczu 2002 r. nie przeprowadzono żadnej takiej kontroli);*
- *Urząd Kontroli skarbowej w Warszawie przeprowadził co prawda łącznie 1.336 kontroli bazarów i targowisk w zakresie obrotu wyrobami akcyzowymi, jednak na jednym z największych targowisk w Europie mieszczącym się na Stadionie Dziesięciolecia, przeprowadzono jedynie 2 kontrole (w 2001 r.). Kontrolerzy NIK, wraz z pracownikiem uks przeprowadzili oględziny bazaru na Stadionie Dziesięciolecia, w wyniku czego stwierdzono, że około 80 obcokrajowców proponowało do sprzedaży klientom bazaru*

zagraniczne wyroby spirytusowe i tytoniowe (od jednej do kilkunastu sztuk). Wyroby te nie posiadały polskich znaków skarbowych akcyzy.

W wyniku kontroli Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła również, w dwóch urzędach skarbowych – w I Urzędzie Skarbowym w Białymstoku i III Urzędzie Skarbowym w Lublinie – uszczuplenie dochodów budżetowych na łączną kwotę 7.291,2 tys. zł, poprzez bezpodstawne zaliczenie jej na dochody środków specjalnych, stanowiących źródło premii pracowników organów skarbowych.

I tak:

- *w Trzecim Urzędzie Skarbowym w Lublinie dokonano odpisu na środki specjalne 20% od kwoty 854,3 tys. zł (170,9 tys. zł), uzyskanej w sposób nie przewidziany w § 3 zarządzenia nr 4 Ministra Finansów z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie rodzajów wpływów budżetowych uznawanych za dodatkowe, sposobu ich rozdysponowania oraz zasad przyznawania premii. Za podstawę tego odpisu przyjęto bowiem kwotę przekazaną w celu uregulowania zobowiązania powstałego na podstawie postanowienia Urzędu Skarbowego o kompensacie zobowiązania podatkowego z odkupioną wierzytelnością wobec Lubelskiego Urzędu Wojewódzkiego;*
- *w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Białymstoku wydano 9 decyzji określających zaległości podatkowe w łącznej kwocie 35.601,4 tys. zł, od której to kwoty 20% (7120,3 tys. zł) odpisano na środki specjalne. Decyzje wydane zostały pomimo, że opóźnienie we wpłacie należnych zaliczek dziennych wynosiło od 1 do maksimum 3 dni. Decyzje wydawano uchybiając podstawowym zasadom postępowania podatkowego, gdyż Urząd w żadnym przypadku nie wyznaczył stronie 3 dniowego terminu na zapoznanie się z aktami sprawy, przewidzianego w art. 200 Ordynacji podatkowej, zaś w 4 przypadkach nie wydał nawet postanowienia o wszczęciu postępowania. W ocenie NIK, gdyby zachowano obowiązujące procedury wydanie tych decyzji okazałoby się całkowicie bezprzedmiotowe. Rażące naruszenie przepisów Ordynacji podatkowej jest, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, jedną z przesłanek uniemożliwiających uznanie działania urzędu jako przyczyniającego się do uzyskania dodatkowych wpływów budżetowych. Organy podatkowe nie mogą bowiem uzyskiwać korzyści wynikających z czynności podjętych z rażącym naruszeniem prawa.*

Ponadto stwierdzono, że Urząd Skarbowy w Poddębicach uznawał za dodatkowe wpływy budżetowe, uprawniające do dokonywania odpisów na środki specjalne, wpłacone z opóźnieniem kwoty zaliczek na podatek akcyzowy w łącznej wysokości 7.263,6 tys. zł. W ocenie NIK, Urząd nie wykazał się bezpośrednim działaniem dla pozyskania dodatkowych wpływów z podatku, gdyż jedynie wszczynał postępowania kontrolne, które były umarzane, gdy podatnik dokonywał wpłat zaległych zaliczek wraz z należnymi odsetkami.

Stwierdzono również przypadki innych nieprawidłowości, a mianowicie:

c) w urzędach skarbowych:

- *w Urzędzie Skarbowym w Sieradzu nie naliczono opłaty prolongacyjnej w wysokości 598,6 tys. zł przypadającej od odroczonej płatności podatku akcyzowego w wysokości 7.023,4 tys. zł;*
- *w trzech urzędach skarbowych (w Drugim Urzędzie Skarbowym w Toruniu, Urzędzie Skarbowym w Żywcu oraz Drugim Urzędzie Skarbowym w Radomiu) stwierdzono przypadki opieszałości we wszczynaniu postępowania podatkowego i wydawaniu decyzji po przeprowadzonych kontrolach;*
- *w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu stwierdzono brak dostatecznego nadzoru i kontroli nad przyjmowaniem wniosków i wydawaniem decyzji o sprzedaży znaków skarbowych akcyzy. Między innymi trzy (z 40 skontrolowanych wniosków) przyjęto i rozpatrzono pozytywnie, pomimo że poza zaświadczeniem o zaległościach podatkowych brak było pozostałych dokumentów wymaganych przepisami art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy (m.in. aktualnego wypisu z rejestru lub aktualnego zaświadczenia z ewidencji działalności gospodarczej, odpisu zezwolenia – koncesji – na produkcję, rozlewanie, import lub obrót wyrobami objętymi obowiązkiem uzyskania takiego zezwolenia). Ponadto rejestr wniosków o sprzedaż banderol prowadzono w sposób uniemożliwiający weryfikację kompletności złożonych wniosków;*

d) w urzędach kontroli skarbowej:

- *w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Szczecinie stwierdzono uchybienia polegające na nieprzeprowadzaniu lub wykonywaniu w znacznie mniejszym zakresie, niż wymagany regulaminem pracy komórki stałego nadzoru podatkowego, kontroli ruchu osobowego,*

pojazdów opuszczających teren Wytwórni, przy której zlokalizowana była komórka stałego nadzoru oraz zabezpieczenia mienia, a także nieegzekwowaniu (w okresie objętym kontrolą) od Wytwórni obowiązku pisemnego powiadomienia o zamiarze oznaczania wyrobów znakami akcyzy, określonego w § 31 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 października 2000 r. w sprawie zakresu i zasad wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego;

- w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Katowicach stwierdzono uchybienia polegające między innymi na nie uaktualnianiu regulaminu pracy komórki stałego nadzoru podatkowego, pomimo zmiany podmiotu i profilu produkcji, funkcjonowaniu tzw. „placówki zamiejscowego stałego nadzoru podatkowego w Browarze w Żywcu”, pomimo że w browarach nie jest prowadzony stały nadzór podatkowy, przydzielaniu zadań dla pracowników szczególnego nadzoru podatkowego wykonywanych poza komórkami stałego nadzoru podatkowego, w oparciu o telefoniczne uzgodnienia, co było niezgodne z zarządzeniem Dyrektora Urzędu;*

e) w 6 urzędach celnych (w Rzepinie, Wrocławiu, Szczecinie, Gdyni, Przemyślu i Cieszynie) stwierdzono uchybienia przy likwidacji zajętych towarów, polegające między innymi na nieprzeprowadzaniu publicznej licytacji zbywanych towarów.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła także przypadek nieuzasadnionej zwłoki Ministerstwa Finansów w udzieleniu odpowiedzi na pismo Izby Skarbowej w Szczecinie (Ośrodek Zamiejscowy w Koszalinie) z lipca 2000 r., dotyczące wskazania rzeczoznawcy w sprawie określenia zawartości ekstraktu brzezki podstawowej w piwie aromatyzowanym „COOLER”. Odpowiedź w tej sprawie została udzielona dopiero po roku, pomimo, że Izba Skarbowa w swoim piśmie wskazywała, że wyrokami z dnia 10 maja 2000 r. Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie po rozpoznaniu sprawy Koszalińskich Zakładów Piwowarskich „BROK” uchylił decyzje Izby i nakazał dokonanie zwrotu nadpłaty podatku akcyzowego w łącznej kwocie 234,7 tys. zł za miesiące czerwiec i lipiec 1999 r., gdyż nie zostały wszechstronnie wyjaśnione okoliczności sprawy dotyczące zawartości ekstraktu brzezki podstawowej w piwie aromatyzowanym „COOLER”, stanowiącej podstawę ustalenia stawki podatku akcyzowego. Koszalińskie Zakłady Piwowarskie „BROK” wystąpiły z kolejnymi 8 wnioskami w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku akcyzowego (za okres od czerwca 1999 r. do lutego 2000 r.)

w łącznej kwocie 2.812,4 tys. zł. Urząd Skarbowy nie czekając na odpowiedź z Ministerstwa Finansów, zwrócił wnioskowaną przez podatnika kwotę, lecz zmuszony był wypłacić odsetki za zwłokę, które naliczone na dzień 21 listopada 2000 r. wyniosły 1.286,3 tys. zł.

Druk znaków skarbowych akcyzy

W latach 1999 – I półrocze 2002 wydatki poniesione na druk i dystrybucję znaków skarbowych akcyzy wyniosły łącznie 452.564,2 tys. zł, przy czym wydatki te w kolejnych latach zmniejszały się i w 2001 roku stanowiły 77,0% wydatków poniesionych w roku 1999. Na druk znaków akcyzy Ministerstwo Finansów, zgodnie z procedurami wynikającymi z ustawy o zamówieniach publicznych, w dniu 29 listopada 2000 r. zawarło umowę z Polską Wytwórnią Papierów Wartościowych S.A.

III. PRZEBIEG POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO I DZIAŁAŃ PODJĘTYCH PO ZAKOŃCZENIU KONTROLI

Kontrolę przeprowadzono w okresie III – IV kwartał 2002 r. w 79 jednostkach.

Wyniki kontroli zostały przedstawione w protokołach kontroli oraz omówione na 13 naradach pokontrolnych w badanych jednostkach.

Na podstawie ustaleń zawartych w protokołach kontroli sformułowano 79 wystąpień pokontrolnych do kierowników jednostek kontrolowanych oraz dodatkowo 1 do kierownika jednostki nadrzędnej.

Kierownicy jednostek kontrolowanych oraz jednostek nadrzędnych zgłosili, w trybie art. 61 ust. 1 ustawy o NIK, w 6 przypadkach zastrzeżenia do ocen i wniosków zawartych w skierowanych do nich wystąpieniach pokontrolnych.

Zawarte w wystąpieniach pokontrolnych wnioski, zmierzające do poprawy realizacji ustawowych zadań przez te jednostki dotyczyły przede wszystkim:

a) w Ministerstwie Finansów:

- *zapewnienia, przy opracowywaniu projektów rozporządzeń w sprawach podatkowych, zebrania uwag i sugestii jednostek organizacyjnych Ministerstwa oraz innych resortów zainteresowanych powstającą regulacją,*
- *przestrzegania, przy określaniu w rozporządzeniach warunków zastosowania ulg – zwolnień w podatku akcyzowym, ustawowego zakresu upoważnienia, wynikającego z ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym,*
- *podjęcia działań egzekucyjnych w stosunku do dłużników w celu ograniczenia skali zaległości w podatku akcyzowym,*
- *udzielania bez zbędnej zwłoki odpowiedzi na pisma organów podatkowych;*

b) w urzędach skarbowych:

- *zwiększenie efektywności windykacji zaległości podatkowych w podatku akcyzowym, między innymi poprzez skrócenie terminów wystawiania tytułów wykonawczych,*
- *zaniechanie przyznawania kolejnych ulg podatkowych podatnikom, którzy nie dotrzymują terminów wpłat określonych we wcześniejszych decyzjach i których sytuacja finansowa nie wskazuje, aby udzielone ulgi spowodowały pełne wywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych w najbliższej przyszłości,*
- *zaniechanie dokonywania odpisów na środki specjalne w sytuacjach gdy Urząd nie wykazał się bezpośrednim działaniem dla pozyskania dodatkowych wpływów budżetowych,*
- *zwiększenie liczby kontroli u podatników podatku akcyzowego;*

c) w urzędach kontroli skarbowej:

- *zwiększenie częstotliwości kontroli bazarów i targowisk;*

d) w izbach celnych:

- *podjęcie działań zmierzających do wyeliminowania przypadków opóźnień w wystawianiu tytułów wykonawczych na zaległości w podatku akcyzowym,*
- *przestrzeganie zasad oraz terminów przy likwidacji zajętych wyrobów akcyzowych.*

W odpowiedzi na wystąpienia pokontrolne, badane jednostki poinformowały o usunięciu stwierdzonych nieprawidłowości lub podjęciu działań zmierzających do ich usunięcia.

Na przykład:

a) *Minister Finansów poinformował m.in., że:*

- *uznaje za konieczne wzmocnienie roli konsultacji wewnętrznych i międzyresortowych. Wykorzystywanie informacji posiadanych przez różne może być pomocne w stanowieniu przepisów prawnych. Zadanie to tym skuteczniej będzie mogło być wykonywane, iż z dniem 10.10.2002 r., w strukturach pionu celnego Ministerstwa Finansów powołany został Departament Podatku Akcyzowego, skupiający całokształt problematyki związanej z podatkiem akcyzowym, począwszy od zadań legislacyjnych, a na szczególnym nadzorze podatkowym kończąc;*
- *rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 216, poz. 1829) dokonano niezbędnych zmian w zakresie stosowania ulg i zwolnień podatkowych, których zastosowanie zostało uzależnione od wydania odrębnych przepisów w sprawie zasad sprzedaży oleju napędowego armatorom rybołówstwa morskiego;*
- *w zaleceniach dla Dyrektorów Izb Skarbowych na 2003 r. Ministerstwo Finansów wyraźnie wskazuje na konieczność monitorowania zaległości w podatku akcyzowym i ich bezwzględne egzekwowanie;*

b) *Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Lublinie poinformował, że odpis na środki specjalne w kwocie 170,9 tys. zł uznany za niezgodny z wymogami art. 7 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych został*

w rozliczeniu za IV kwartał 2002 r. skorygowany poprzez zmniejszenie podstawy naliczania;

- c) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie poinformował m.in., że w grudniu 2002 r. pracownicy szczególnego nadzoru podatkowego we współpracy z funkcjonariuszami Komendy Stołecznej Policji przeprowadzili kontrole osób oferujących do sprzedaży na terenie bazaru „EUROPA” wyroby spirytusowe i papierosy nie oznaczone znakami skarbowymi akcyzy i w wyniku tych kontroli zabezpieczono 720 paczek papierosów i 186 but. wyrobów spirytusowych. W powyższym zakresie planowane są dalsze kontrole, których intensywność wzrośnie po zakończeniu organizacji w strukturze Urzędu Kontroli Skarbowej Oddziału realizacyjnego, którego pracownicy będą posiadali uprawnienia do stosowania środków przymusu bezpośredniego.

**Dyrektor
Departamentu Budżetu i Finansów**

Waldemar Długolecki

Zatwierdzam:

**Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli**

Jacek Jezierski

Warszawa, 26 maja 2003 r.

Wykaz skontrolowanych podmiotów

1. **Ministerstwo Finansów**
2. **Urząd Skarbowy Warszawa - Praga**
 1. **Urząd Skarbowy w Sierpcu**
 2. **Pierwszy Urząd Skarbowy w Białymstoku**
 3. **Drugi Urząd Skarbowy w Białymstoku**
 4. **Pierwszy Urząd Skarbowy w Bydgoszczy**
 5. **Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu**
 6. **Urząd Skarbowy w Starogardzie Gdańskim**
 7. **Drugi Urząd Skarbowy w Gdyni**
 8. **Pierwszy Urząd Skarbowy w Bielsku - Białej**
 9. **Urząd Skarbowy w Żywcu**
 10. **Pierwszy Urząd Skarbowy w Kielcach**
 11. **Urząd Skarbowy Kraków - Śródmieście**
 12. **Urząd Skarbowy w Myślenicach**
 13. **Trzeci Urząd Skarbowy w Lublinie**
 14. **Urząd Skarbowy w Biłgoraju**
 15. **Urząd Skarbowy w Sieradzu**
 16. **Urząd Skarbowy w Poddębicach**
 17. **Urząd Skarbowy w Elblągu**
 18. **Pierwszy Urząd Skarbowy w Opolu**
 19. **Urząd Skarbowy w Kędzierzynie - Koźlu**
 20. **Urząd Skarbowy w Krotoszynie**
 21. **Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu**
 22. **Urząd Skarbowy w Jaśle**
 23. **Urząd Skarbowy w Krośnie**
 24. **Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie**
 25. **Pierwszy Urząd Skarbowy w Koszalinie**
 26. **Drugi Urząd Skarbowy w Radomiu**
 27. **Urząd Skarbowy w Żyrardowie**

- 28. Pierwszy Urząd Skarbowy we Wrocławiu**
 - 29. Urząd Skarbowy Wrocław - Śródmieście**
 - 30. Pierwszy Urząd Skarbowy w Zielonej Górze**
 - 31. Urząd Skarbowy w Krośnie Odrzańskim**
 - 32. Urząd Kontroli Skarbowej w Warszawie**
 - 33. Urząd Kontroli Skarbowej w Katowicach**
 - 34. Urząd Kontroli Skarbowej w Kielcach**
 - 35. Urząd Kontroli Skarbowej w Krakowie**
 - 36. Urząd Kontroli Skarbowej w Olsztynie**
 - 37. Urząd Kontroli Skarbowej w Opolu**
 - 38. Urząd Kontroli Skarbowej w Szczecinie**
 - 39. Urząd Kontroli Skarbowej we Wrocławiu**
 - 40. Urząd Celny w Białymstoku obecnie Izba Celna w Białymstoku**
 - 41. Urząd Celny w Gdyni obecnie Izba Celna w Gdyni**
 - 42. Urząd Celny w Cieszynie obecnie Izba Celna w Cieszynie**
 - 43. Urząd Celny w Olsztynie obecnie Izba Celna w Olsztynie**
 - 44. Urząd Celny w Przemyślu obecnie Izba Celna w Przemyślu**
 - 45. Urząd Celny w Szczecinie obecnie Izba Celna w Szczecinie**
 - 46. Urząd Celny w Wrocławiu obecnie Izba Celna we Wrocławiu**
 - 47. Urząd Celny w Rzepinie obecnie Izba Celna w Rzepinie**
- oraz 30 przedsiębiorców – podatników podatku akcyzowego**