



**Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli
Wojciech Misiąg**

Warszawa, dnia 13 grudnia 2011 r.

**Pan
Jan Vincent-Rostowski
Minister Finansów**

KBK-4114-01-01/2011
I/11/001

Szanowny Panie Ministrze!

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, zwanej dalej ustawą o NIK, Najwyższa Izba Kontroli skontrolowała Ministerstwo Finansów w zakresie stosowania zaleceń Komisji Europejskiej w procesie stanowienia prawa podatkowego od 1 stycznia 2006 r. do 30 czerwca 2011 r. Wyniki kontroli zostały przedstawione w protokole kontroli, którego podpisania odmówił Minister Finansów w dniu 21 listopada 2011 r. Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 60 ustawy o NIK, przekazuje Panu Ministrowi niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości, wdrażanie przez Ministra Finansów zaleceń Komisji Europejskiej w zakresie dostosowywania polskich uregulowań z zakresu VAT i podatku akcyzowego do przepisów unijnych.

Ocenę pozytywną uzasadniają:

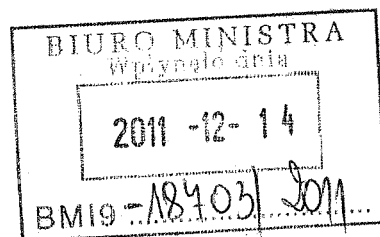
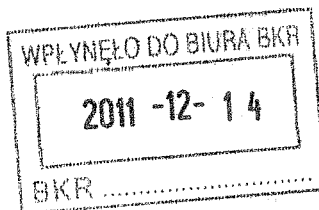
- rzetelne wykonanie wyroków wydanych przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości,
- rzetelne monitorowanie zagrożeń wynikających z wniosków producentów energii elektrycznej o zwrot akcyzy oraz skuteczne wspomaganie organów podatkowych w postępowaniach przed sądami administracyjnymi.

Nieprawidłowości w zakresie objętym kontrolą dotyczyły:

- ponad trzyletniego opóźnienia w dostosowaniu systemu opodatkowania akcyzą energii elektrycznej do wymogów dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących

¹ Dz.U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1701 ze zm.

BM12/13/2011/NIK/WP



opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (dyrektywa energetyczna²),

- opóźnienia w dostosowaniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, ograniczających odliczanie VAT przy zakupie samochodów poniżej 3,5 tony używanych w działalności gospodarczej oraz zakazujących odliczania VAT od paliwa do tych samochodów, do wymogów dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ (dyrektywa VAT)⁴.

I. Komisja Europejska (KE) wszczęła, w okresie objętym kontrolą NIK, 19 formalnych postępowań w związku z uznaniem naruszenia przez Rzeczpospolitą Polską zobowiązań traktatowych w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

W czterech sprawach, po wniesieniu skarg przez Komisję Europejską, zapadły wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS), w tym trzy niekorzystne dla Polski. Komisja podjęła decyzję o zamknięciu dziewięciu postępowań (sześciu po dostosowaniu przez Polskę przepisów krajowego prawa podatkowego do prawa wspólnotowego, dwóch po uzyskaniu od strony polskiej wyjaśnień, a jedno postępowanie zostało zamknięte w związku z uzyskaniem czasowego odstępstwa stosowania przepisów wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie będącym przedmiotem tego postępowania). Pozostałych sześć postępowań nie zostało w badanym okresie zakończonych.

Wykonując wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wprowadzono niezbędne zmiany w polskim ustawodawstwie podatkowym:

- a) zgodnie z wyrokiem ETS z 28 października 2010 r. w sprawie stawek VAT na ubranka i obuwiu dziecięce ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach⁵ podwyższono stawki VAT na odzież i dodatki odzieżowe dla niemowląt oraz obuwiu dziecięce z 8% do 23%,
- b) zgodnie z wyrokiem ETS z 6 maja 2010 r. w sprawie świadczenia usług okazjonalnego międzynarodowego autobusowego transportu pasażerskiego ustawą z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym⁶, z dniem 1 stycznia 2011 r., kwestionowane przez KE przepisy zostały uchylone,
- c) zgodnie z wyrokiem ETS z 12 lutego 2009 r. w sprawie opodatkowania akcyzą energii elektrycznej ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁷, która weszła

² Dz.U.UE.L.03.283.51.

³ Dz.U.UE.L.06.347.1.

⁴ Poprzedzonej Szóstą Dyrektywą Rady (77/388/EWG) z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U.UE.L.77.145.1). Z dniem 1 stycznia 2011 r. ustawą z 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. Nr 247, poz. 1652) uchylony został ust. 3-7a w art. 86 i pkt 3 w art. 88 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054) oraz dodany art. 86a i 88a.

⁵ Dz.U. Nr 64, poz. 332.

⁶ Dz.U. Nr 247, poz. 1652.

⁷ Dz.U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.

w życie z dniem 1 marca 2009 r. wdrożono m.in. regulacje zawarte w dyrektywie energetycznej.

Do zakończenia kontroli NIK nie stwierdzono, by Komisja Europejska wystąpiła z wnioskiem do ETS o nałożenie na Polskę kary ryczałtowej lub kary okresowej według stawki dziennej za niezgodność polskich uregulowań w zakresie VAT lub podatku akcyzowego z przepisami unijnymi.

II. System opodatkowania energii elektrycznej podatkiem akcyzowym dostosowany został do wymogów unijnych po upływie trzech lat i dwóch miesięcy od daty zawartej w dyrektywie energetycznej. Zdaniem NIK było to działanie nierzetelne.

2.1. Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym⁸ nie uwzględniała uniformowań zawartych w dyrektywie energetycznej. Dyrektywą Rady 2004/74/WE z 29 kwietnia 2004 r. zmieniającą dyrektywę 2003/96/WE w zakresie możliwości stosowania przez określone Państwa Członkowskie czasowych zwolnień lub obniżek poziomu opodatkowania na produkty energetyczne i energię elektryczną⁹ ustanowiono dla RP okres przejściowy na dostosowanie systemu opodatkowania energii elektrycznej do ram wspólnotowych. Od 1 stycznia 2006 r. system powinien spełniać wymogi dyrektywy energetycznej.

Zgodnie z art. 21 ust. 5 dyrektywy energetycznej podatki od energii elektrycznej stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. Stosownie do polskich uregulowań, podatek akcyzowy od energii elektrycznej uiszczali producenci energii. Wymogi zawarte w dyrektywie energetycznej wdrożone zostały do polskiego systemu prawnego z dniem 1 marca 2009 r. przepisami ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

Opóźnienia we wdrożeniu dyrektywy energetycznej do polskiego systemu opodatkowania energii elektrycznej zostały spowodowane długotrwałym i nieskutecznym przebiegiem uzgodnień międzyresortowych, zmianami koncepcji wdrożenia dyrektywy energetycznej oraz kilkakrotnym wznawianiem prac nad projektem ustawy, w tym w związku z upływem IV i V kadencji Sejmu.

2.2. Prace nad projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, w zakresie dostosowania polskich uregulowań opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej do wymogów unijnych, podjęto w II półroczu 2004 r. Ministerstwo Finansów zgłosiło projekt ustawy do Programu prac Rządu na 2005 r. Projekt, po akceptacji przez Kierownictwo Ministerstwa Finansów, skierowany został 18 lutego 2005 r. do uzgodnień wewnątrzresortowych, a następnie do uzgodnień międzyresortowych i właściwych podmiotów gospodarczych. Analiza zgłoszonych uwag i opinii, rozstrzyganie spornych kwestii, zwłaszcza w zakresie stawki podatku akcyzowego powodowały wydłużenie procesu uzgodnień. Projekt przekazany został Sekretarzowi Komitetu Europejskiego Rady Ministrów w dniu 27 czerwca 2005 r. Kolejne uwagi resortów i rozbieżność stanowisk spowodowały konieczność kolejnych uzgodnień.

⁸ Dz.U. z 2004 r. Nr 29, poz. 257 ze zm.

⁹ Dz.U.UE.L.04.157.87.

W grudniu 2005 r. projekt wycofany został z dalszych prac. Na przełomie 2005/2006 r. podjęto decyzję opracowania, zamiast nowelizacji, nowej ustawy o podatku akcyzowym.

Na początku 2006 r. zmodyfikowano rozwiązania, nad którymi pracowano w 2005 r. Komitet Europejski Rady Ministrów na posiedzeniu 28 lutego 2006 r. zobowiązał Ministerstwo Finansów do pilnego przedłożenia pod obrady Rady Ministrów projektu ustawy wdrażającej przepisy dyrektywy energetycznej. Przez cały 2006 rok trwały w Ministerstwie Finansów prace nad projektem ustawy. Pismem z 12 października 2006 r. Komisja Europejska przedstawiła Polsce zarzuty formalne niedostosowania systemu opodatkowania energii elektrycznej akcyzą do ram wspólnotowych. Do końca 2006 r. Minister Finansów nie podjął decyzji o skierowaniu opracowanego projektu do uzgodnień międzyresortowych, choć jego rozpatrzenie zgłoszono do Planu pracy Rady Ministrów na drugie półrocze 2006 r. Komisja Europejska w piśmie z 21 marca 2007 r. przekazała uzasadnioną opinię, podtrzymując zarzuty o niedostosowaniu polskich unormowań do wymogów unijnych. W dniu 12 września 2007 r. Minister Finansów przedłożył projekt ustawy na posiedzenie Stałego Komitetu Rady Ministrów. Nadal występowały rozbieżności stanowisk, zwłaszcza pomiędzy Ministrem Finansów a Ministrem Gospodarki. W październiku 2007 r. Komisja Europejska wniosła skargę do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Projekt nie został rozpatrzony przez Radę Ministrów w 2007 r. i nie został skierowany pod obrady Sejmu V kadencji.

Na początku 2008 r. przyspieszono prace nad projektem ustawy o podatku akcyzowym. Opracowano harmonogram prac nad projektem, terminy uzgodnień oraz termin rozpatrzenia przez Radę Ministrów. Rada Ministrów przyjęła projekt ustawy w dniu 30 września 2008 r. i skierowała go do Sejmu RP. Sejm uchwalił ustawę o podatku akcyzowym w dniu 6 grudnia 2008 r.

2.3. Niezgodność polskich uregulowań w zakresie opodatkowania akcyzą energii elektrycznej spowodowała żądania producentów energii elektrycznej o zwrot zapłaconego podatku akcyzowego.

Pan Jacek Kapica Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, w złożonych wyjaśnieniach stwierdził, że "Niedostosowanie w terminie prawa krajowego do przepisów prawa wspólnotowego zagrażało stabilności finansowej państwa".

Do końca czerwca 2011 r. producenci energii elektrycznej złożyli do organów podatkowych 791 wniosków z żądaniami zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego na kwotę 6.933,4 mln zł. Kwota ewentualnych odsetek oszacowana została na 2.587,4 mln zł.

Już w 2007 r. pojawiły się pierwsze wnioski o zwrot podatku akcyzowego od energii elektrycznej w związku z niezgodnością polskich przepisów z art. 21 ust. 5 dyrektywy energetycznej i argumentacją, że zapłacona akcyza stanowi nadpłatę i podlega zwrotowi. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, w podjętej uchwale 13 lipca 2009 r. stwierdził, że art. 72 Ordynacji podatkowej „nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym, także wtedy gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru”.

Naczelny Sąd Administracyjny, w pełnym składzie Izby Gospodarczej uchwalił 22 czerwca 2011 r., że „W rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰, nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego”. Powyższa uchwała oznacza, iż organy podatkowe nie będą zobowiązane do zwrotu podatku, w przypadku gdy udowodnią, że ciężar podatku został przeniesiony przez podatnika w cenie wyrobu na nabywcę końcowego.

2.4. Za opóźnienie wdrożenia dyrektywy energetycznej są odpowiedzialne osoby zajmujące stanowisko Ministra Finansów w latach 2004–2007, a w szczególności:

- Mirosław Gronicki zajmujący stanowisko od 21 lipca 2004 r. do 30 października 2005 r.,
- Zyta Gilowska zajmująca stanowisko od 7 stycznia 2006 r. do 23 czerwca 2006 r. i od 22 września 2006 r. do 15 listopada 2007 r.,

Pozostałe osoby, zajmujące stanowisko Ministra Finansów w latach 2005–2006, pełniły tę funkcję zbyt krótko, żeby mogły w istotnym stopniu wpłynąć na przebieg prac nad dostosowaniem przepisów ustawy o podatku akcyzowym do wymogów unijnych.

III. Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia monitorowanie i analizowanie przez Ministerstwo Finansów orzecznictwa Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego w przedmiocie nadpłat podatku akcyzowego od energii elektrycznej w związku z brakiem od 1 stycznia 2006 r. do 28 lutego 2009 r. transpozycji art. 21 ust. 5 dyrektywy energetycznej. NIK ocenia pozytywnie bieżące przekazywanie podległym jednostkom stanowiska Ministerstwa Finansów do wniosków o zwrot akcyzy składanych przez producentów energii. Sprzyjało to jednolitemu stosowaniu prawa przez organy podatkowe w postępowaniach wobec podatników i w postępowaniach przed sądami administracyjnymi.

IV. Opóźnienie w dostosowaniu przepisów ustawy o VAT (naruszenie nr 2005/4855) do przepisów wspólnotowych było, w ocenie NIK, działaniem nierzetelnym i spowodowało w latach 2009–2010 konieczność wypłacenia podatnikom 49,0 mln zł tytułem odsetek. Wypłacone podatnikom odsetki stanowiły uszczuplenie środków publicznych.

Ograniczenie odliczania VAT przy zakupie samochodów osobowych poniżej 3,5 tony używanych w działalności gospodarczej oraz zakaz odliczania VAT od paliwa do tych samochodów zawarte w ustawie o podatku od towarów i usług zostało uznane przez Komisję Europejską za niezgodne z uregulowaniami unijnymi. Komisja Europejska sformułowała zarzuty formalne w wezwaniu z 12 października 2006 r. oraz w uzasadnionej opinii z 5 czerwca 2008 r. Zarzuty KE potwierdził Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 22 grudnia 2008 r. w sprawie o sygnaturze akt C-414/07. Orzeczenie zostało wydane w trybie prejudycjalnym, na wniosek złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w postępowaniu ze skargi Magoora Sp. z o.o.

Przepisy polskiej ustawy o podatku od towarów i usług kwestionowane przez Komisję Europejską zostały uchylone z dniem 1 stycznia 2011 r., tj. po dwóch latach od wyroku Trybunału w sprawie C-414/07 i po ponad czterech latach od przedstawienia przez Komisję

¹⁰ Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

Europejską zarzutów formalnych. W opinii NIK, rozpoczęcie 17 lutego 2009 r. przez Ministerstwo Finansów starań w sprawie uzyskania, na podstawie art. 395 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, upoważnienia do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 168 niniejszej dyrektywy w zakresie ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego od zakupu pojazdów samochodowych było, pomimo uzyskania upoważnienia w dniu 27 września 2010 r., działaniem spóźnionym.

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi Najwyższa Izba Kontroli wnioskuje o:

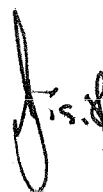
- 1) dostosowywanie przepisów prawa podatkowego do przepisów unijnych w sposób zapewniający uniknięcie zgłaszania uzasadnionych roszczeń przez podatników,
- 2) dalsze monitorowanie rozstrzygnięć w sprawie wniosków producentów energii elektrycznej o zwrot akcyzy oraz o zwrot VAT od samochodów do 3,5 tony i zużywanego do nich paliwa.

Na podstawie art. 62 ust. 1 ustawy o NIK, proszę Pana Ministra o przedstawienie, w terminie 14 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, informacji o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków bądź o działaniach podjętych w celu realizacji wniosków lub przyczyn niepodjęcia takich działań.

Zgodnie z treścią art. 61 ust. 1 i 2 ustawy o NIK, w terminie 7 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego przysługuje Panu Ministrowi prawo zgłoszenia na piśmie do Kolegium Najwyższej Izby Kontroli umotywowanych zastrzeżeń w sprawie ocen, uwag i wniosków zawartych w tym wystąpieniu.

W razie zgłoszenia zastrzeżeń, zgodnie z art. 62 ust. 2 ustawy o NIK, termin nadesłania informacji, o którym mowa wyżej, liczy się od dnia otrzymania ostatecznej uchwały Kolegium NIK.

Z poważaniem



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
WARSZAWA 1
Skrytka pocztowa P-14
00-950 Warszawa

CBF-4114-01-01/2011

Pan
Pan Vincent-Rostowski
Minister Finansów

MINISTERSTWO FINANSÓW
KANCELARIA GŁÓWNA

Wpł. 2011 -12- 14

Dep. zał.

ZA ZWROTU
POTWIERDZENIE

