



Warszawa, 18 marca 2013 r.

**Pan Paweł Wojtunik**

Centralne Biuro Antykorupcyjne

Al. Ujazdowskie 9

00-583 Warszawa

Szanowny Panie,

pozwalamy sobie przesłać na Pana ręce doniesienie o możliwości popełniania przestępstw przez urzędników Ministerstwa Finansów.

Oto treść zawiadomienia.

## **ZAWIADOMIENIE O MOŻLIWOŚCI POPEŁNIANIA PRZESTĘPSTW PRZEZ URZĘDNIKÓW MINISTERSTWA FINANSÓW.**

Ministerstwo Finansów pracuje nad rozciągnięciem zasad solidarnej odpowiedzialności podatników (która już jest zawarta w obowiązujących przepisach prawnych) na nowe stany faktyczne. Zwłaszcza w stosunku do towarów szczególnych, jakimi są paliwa, złom czy stal.

**Nie negując oczywistych faktów istnienia zorganizowanych grup przestępczych a nawet mafii, należy wskazać, że to działalność Ministerstwa Finansów, które stanowi przepisy, przestępstwa te umożliwia, co, w obliczu definicji pojęcia „mafia” – częstokroć używanego przez urzędników kontroli skarbowej i prokuratorów, powinno już wiele lat temu wzbudzić zainteresowanie przynajmniej kontroli wewnętrznej w Ministerstwie Finansów. Mafia bowiem to zorganizowana grupa przestępcza, która współpracuje z politykami i urzędnikami. Nie ma mafii bez urzędników i polityków. Bez urzędników i polityków zorganizowana grupa przestępcza pozostaje zorganizowaną grupą przestępczą, a nie mafią.**

Na początku przemian ustrojowych mieliśmy aferę z opodatkowaniem niektórych towarów sprowadzanych przez osoby fizyczne lub nadesłanych tym osobom z zagranicy. Potem ze zwolnieniem od podatku

### **Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej, a potem z opodatkowaniem Zakładów Pracy Chronionej. Najbardziej kuriozalna była historia z trzydniowym *vacatio legis* w podatku obrotowym na przełomie lutego i marca 1991 roku.

Słynna „mafia paliwowa” korzystała z luk w zakresie opodatkowania olejów przepracowanych, technologicznych, opałowych i żeglugowych, a obecnie korzysta z przepisów dotyczących trzymiesięcznego rozliczenia podatku VAT oraz z tytułu zapasów obowiązkowych.

Może więc Minister Finansów zamiast „przyglądać” się podatnikom powinien „przyjrzeć się” swoim urzędnikom. Może niech odpowiedzą, jakie było *ratio legis* takich oto przepisów, zwłaszcza, że niektórzy z nich nadal w Ministerstwie pracują:

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1989 roku w sprawie opodatkowania podatkiem obrotowym niektórych towarów sprowadzanych przez osoby fizyczne lub nadesłanych tym osobom z zagranicy<sup>1</sup> wprowadziło zwolnienie od opodatkowania osób zagranicznych. Osoby te zaczęły więc sprowadzać do Polski bez opodatkowania wyroby, które dziś określa się mianem akcyzowych, na skalę gospodarczą. Dopiero po trzech miesiącach, rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 1990 roku<sup>2</sup> zamknięto tę furtkę, otwierając natychmiast inną: od podatku importowego zwolniono towary, na które w taryfie celnej ustalono zerowe stawki celne. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1989 roku w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy<sup>3</sup> ustalało zaś, że import towarów z krajów rozwijających się objęty był właśnie taką uprzywilejowaną stawką celną. Wówczas do Polski zaczął płynąć strumień towarów z Lesotho i Mauretanii, w których to państwach importowane dobra nie były oczywiście wytwarzane. Stanowiły one jedynie kraj tranzytowy i to często tylko na papierze.

Kolejną możliwość stworzyło rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 roku w sprawie zwolnienia od podatku obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej.<sup>4</sup> Spowodowało to gwałtowny wzrost ilości nowych podmiotów gospodarczych, których działalność sprowadziła się do tego, iż stawały się importerami towarów, które z dużą marżą sprzedawały podmiotom już działającym, które z kolei sprzedawały je prawie po kosztach nabycia. Zwolnienie przysługiwało na okres jednego roku, dwóch lub pięciu lat w zależności od rodzaju podejmowanej działalności gospodarczej. Było ono udzielane pod warunkiem, że podatnik w okresie objętym zwolnieniem i dwóch lat po tym okresie nie zaprzestanie na stałe wykonywania działalności gospodarczej. Wyjaśnienie pojęcia „stałego zaprzestania działalności” znalazło się w rozporządzeniu Ministra Finansów z

---

<sup>1</sup> Dz.U. Nr 75, poz. 450

<sup>2</sup>Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie opodatkowania podatkiem obrotowym niektórych towarów sprowadzanych przez osoby fizyczne lub nadesłanych tym osobom z zagranicy (Dz.U. Nr 20, poz. 122)

<sup>3</sup>Dz.U. Nr 75, poz. 448

<sup>4</sup>Dz.U. Nr 35, poz. 203

## Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

dnia 8 lipca 1991 roku.<sup>5</sup> Na jego podstawie uznano, że stałe zaprzestanie wykonywania działalności gospodarczej uważa się „likwidację działalności gospodarczej” oraz jej przerwanie przez zaniechanie dokonywania zakupów i sprzedaży towarów handlowych, produkcji wyrobów albo świadczenia usług na okres co najmniej trzech kolejnych miesięcy. Spowodowało to, że przez dwa lata po okresie zwolnienia wiele podmiotów co trzy miesiące dokonywało zakupu lub sprzedaży małej partii towarów, lub wykonywało jakąś usługę, co często miało charakter czynności prawnej pozornej, a więc w świetle art. 83 par. 1 Kodeksu Cywilnego - nieważnej.

Podobny mechanizm funkcjonował w przypadku zakładów pracy chronionej działających w oparciu o przepisy ustawy z dnia 9 maja 1991 roku o zatrudnieniu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych.<sup>6</sup> Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 16 czerwca 1993 roku w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej<sup>7</sup> spowodowało, że zakłady te zaczęły masowo importować towary z zagranicy nakładając wysoką marżę przy ich odsprzedaży w Polsce, a ich nabywcy z powrotem je eksportowali z zerową stawką podatku VAT, co rodziło prawo do odzyskania z urzędów skarbowych kwoty VAT zapłaconego z tytułu prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Obostrzenia wprowadzono dopiero zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 1995 roku,<sup>8</sup> gdy na jaw wyszła inna ulga związana z możliwością odpisu od podstawy opodatkowania darowizn dla osób fizycznych.

Wielce charakterystyczny był czterodniowy okres *vacatio legis* dla Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 lutego 1991 roku w sprawie stawek podatku obrotowego od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy oraz zwolnień od tego podatku<sup>9</sup> uchylającego rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1990 roku oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 1990 roku w sprawie opodatkowania podatkiem obrotowym niektórych towarów sprowadzonych przez osoby fizyczne lub nadesłanych tym osobom z zagranicy<sup>10</sup> nowelizowanego wcześniej dwukrotnie.<sup>11</sup> Zostało ono opublikowane 25 lutego 1991 roku, ale wejść miało w życie dnia 2 marca 1991 roku. Dziwnym trafem w ciągu czterech dni na przełomie lutego i marca 1991 roku na wszystkich przejściach granicznych porobiły się duże kolejki samochodów czekających na odprawę celną. Oczywiście z technicznego punktu widzenia mało który przedsiębiorca, który dowiedział się w dniu 25 czy 26 lutego o nowych stawkach podatkowych obowiązujących od 2 marca miał możliwość zorganizowania zaopatrzenia od początku - złożenie zamówienia, odebranie towaru i zorganizowanie transportu. W ostatnim dniu lutego na przejścia graniczne

---

<sup>5</sup>Rozporządzenie Ministra Finansów zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnienia od podatku obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 64, poz. 276)

<sup>6</sup>Dz.U. Nr 46, poz. 201

<sup>7</sup>M.P. Nr 32 poz. 330

<sup>8</sup>Zarządzenie Ministra Finansów w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej (M.P. Nr 64 poz. 700)

<sup>9</sup>Dz.U. Nr 15, poz. 69

<sup>10</sup>Dz.U. Nr 20, poz. 122

<sup>11</sup>Dz.U. Nr 60, poz. 349 oraz Dz. U. z roku 1991 Nr 5, poz. 21

## Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiżdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

zaczęło jednak zjeżdżać o wiele więcej samochodów niż kilka dni wcześniej. Może był to przypadek, a może nie. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 lutego 1991 roku zostało zresztą znowelizowane już po 15 dniach rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 12 marca 1991 roku.<sup>12</sup> Tym razem wyznaczono już termin vacatio legis w sposób zgodny z zasadami na 14 dni od daty ogłoszenia, co tym bardziej skłania do postawienia pytania o powody i zasadność wyznaczenia dość niekonwencjonalnego terminu vacatio legis przy okazji pierwotnego wprowadzania tego rozporządzenia w życie dwa tygodnie wcześniej. Zresztą już 1 sierpnia uchylono to rozporządzenie na podstawie nowego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 1991 roku.<sup>13</sup> Tym razem okresu vacatio legis nie było w ogóle. Rozporządzenie z dnia 26 lipca opublikowano 31 lipca, a weszło w życie 1 sierpnia. Zachowano jednak przywileje tych podatników, którzy zdążyli na granicę przed dniem 2 marca 1991 roku, czyli przed wcześniejszą nowelizacją przepisów stwierdzając, że do sprzedaży towarów sprowadzonych z zagranicy przed dniem 2 marca 1991 roku stosuje się zasady opodatkowania podatkiem obrotowym obowiązujące do tego dnia. Jednakże na 5 dni, do dnia 5 sierpnia 1991 roku, zwolniono jeszcze od podatku obrotowego orzeszki ziemne, wody mineralne, mydło, kostki szklane, krany, łożyska, transformatory i maszyny elektryczne. Na zapałki, jachty, broń, zapalniczki i kamery video utrzymano przez te 5 dni jeszcze stawkę 25% zamiast nowowprowadzonej stawki 40%, a na karty do gry 25% zamiast 65%. Jaki był powód, że jeszcze przez 5 dni po wprowadzeniu, tym razem bez żadnego vacatio legis, nowych stawek podatkowych, zwolnione od opodatkowania były orzeszki ziemne, a nie były orzechy brazylijskie i orzechy nerkowca, że kamery video korzystały jeszcze przez te 5 dni ze stawki obniżonej, a nie korzystały magnetowidy i magnetofony, że korzystały jachty, a nie korzystały inne jednostki pływające. W żaden logiczny sposób nie można niestety tego wytłumaczyć.

Bardzo ciekawa wydaje się sprawa opodatkowania dochodów uzyskiwanych z funduszy PHARE i innych funduszy zagranicznych, z których, zdaje się, wynagrodzenia otrzymywało wielu pracowników Ministerstwa Finansów. Generalnie zwolnienie tych funduszy z opodatkowania w Polsce było zgodne z oczekiwaniami Komisji Europejskiej, która nie życzyła sobie, aby środki pomocy w jakikolwiek sposób, a więc także pośredni za pomocą instrumentów podatkowych, trafiały do polskiego budżetu. Sprawa ta, choć z pozoru błaha, miała kilka bardzo frapujących aspektów, na które należałoby zwrócić uwagę również w kontekście historycznym. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1991 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>14</sup> w par. 12 ust. 1 pkt. 7 zwalniało od podatku „dochody osób fizycznych przybyłych do Rzeczypospolitej Polskiej na pobyt czasowy, otrzymywane z funduszy pochodzących z międzypaństwowych instytucji finansowych oraz ze środków przeznaczonych przez państwa obce na podstawie umów zawartych przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej lub ministra za zgodą Rady Ministrów z tymi instytucjami i państwami za pracę wykonywaną w Polsce. Rozporządzenie Ministra

---

<sup>12</sup> Dz.U. Nr 20, poz. 86

<sup>13</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie stawek podatku obrotowego od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy oraz zwolnień od tego podatku (Dz.U. Nr 68, poz. 290)

<sup>14</sup> Dz.U. z dnia 30 grudnia 1991 roku Nr 124, poz. 553

## Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

Finansów z dnia 22 czerwca 1994 roku zmieniające rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>15</sup> dodało do treści par. 12 ust 1 pkt. 7 dodatkowy wymóg, aby środki pochodzące z międzypaństwowych instytucji finansowych były „bezzwrotne”. Co prawda, rozporządzenie to zmieniało przepisy podatkowe w trakcie roku podatkowego, ale podatnicy zdążyli się już do tego przyzwyczaić. Zmiana ta nie wywołała więc dużego zamieszania.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 marca 1995 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>16</sup> w par. 9 ust 1 pkt 7 dalszym ciągu zwalniało od podatku „dochody osób fizycznych przybyłych do Rzeczypospolitej Polskiej na pobyt czasowy, uzyskane za pracę wykonywaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z bezzwrotnych środków pochodzących z funduszy międzynarodowych instytucji finansowych oraz z bezzwrotnych środków przyznanych przez państwa obce na podstawie umów zawartych z tymi instytucjami i państwami przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej, właściwego ministra lub agencję rządową”. Jednocześnie jednak w punkcie 7a zwalniano także od podatku „dochody osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, uzyskane na cele tej działalności ze źródeł i na zasadach określonych w punkcie 7” – czyli z tych samych, bezzwrotnych środków pochodzących z funduszy międzynarodowych instytucji finansowych. Jako że cudzoziemcy nie mogą prowadzić w Polsce działalności gospodarczej jako osoby fizyczne, przepis ten adresowany był do Polaków. Z pewnością ciekawe byłoby ustalenie zakresu podmiotowego podatników, którzy skorzystali ze zwolnienia z tego właśnie tytułu. Zastanawiające było tylko to, dlaczego wymogiem nie opodatkowania tych przychodów było ich uzyskiwanie przez osoby prowadzące działalność gospodarczą. Wymóg ten z pewnością komplikował sytuację. Dlatego przy okazji nowelizacji przepisów dokonanej na podstawie art. 1 pkt 7 lit. h ustawy z dnia 21 listopada 1996 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>17</sup>, podniesiono to zwolnienie podatkowe do rangi ustawowej, rezygnując jednocześnie z wymogu prowadzenia przez podatników korzystających ze zwolnienia z działalności gospodarczej i powracając do pierwotnego brzmienia przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1991 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych co do „zwrotnego” charakteru środków, z których pochodzą przychody podlegające zwolnieniu. Art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych otrzymał brzmienie zwalniające z podatku „przychody pochodzące z międzypaństwowych instytucji finansowych lub ze środków przeznaczonych przez rządy obcych państw na podstawie umów zawartych z tymi instytucjami lub państwami przez Radę Ministrów, właściwego ministra lub agencje rządowe oraz odsetki od tych przychodów lub środków lokowanych na bankowych rachunkach terminowych”. Nie trudno dostrzec, że novum jest nie tylko rezygnacja przez prawodawcę z wymogu prowadzenia przez podatnika korzystającego z tego zwolnienia działalności gospodarczej, ale także objęcie zwolnieniem przychodów z środków

---

<sup>15</sup> Dz.U. Nr 76, poz. 345

<sup>16</sup> Dz.U. 1995 nr 35 poz. 173

<sup>17</sup> Dz. U. Nr 137, poz. 638

## Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

„zwrotnych”, czyli de facto pożyczek, jak również odsetek od tych przychodów. Najciekawsze są jednak dalsze poczynania Ministerstwa Finansów w tej sprawie. Otóż w piśmie z dnia 23 stycznia 1997 roku<sup>18</sup> Ministerstwo Finansów potwierdziło wyraźnie, że zwolnienie to dotyczy przychodów, których źródłem finansowania są środki pochodzące z międzypaństwowych instytucji finansowych lub ze środków przyznanych przez rządy obcych państwa, “zarówno o charakterze zwrotnym jak i bezzwrotnym”. Stwierdziło także, że “wolny od podatku dochodowego jest przychód osób fizycznych pochodzących bezpośrednio od osoby prawnej, dysponującej środkami pomocowymi”, czyli de facto otrzymywanymi przez zwolnionego od podatku podatnika w sposób pośredni - nie bezpośrednio z międzynarodowej instytucji finansowej lecz za pośrednictwem podmiotu dysponującego środkami przyznanymi przez tę instytucję. Jednakże w dniu 28 października 1997 roku Ministerstwo Finansów przesłało do wszystkich Izb Skarbowych pismo<sup>19</sup>, w którym informowało, że dochody osób fizycznych i prawnych, które wykonują prace zlecone przez beneficjanta pomocy międzynarodowej bądź też bezpośredniego wykonawcę celu jakiemu taka pomoc ma służyć, nie mogą korzystać ze zwolnienia podatkowego. Pikanterii sprawie dodaje fakt, że oba pisma podpisane są przez tę samą osobę. Być może dlatego Ministerstwo Finansów samokrytycznie przyznało, że jego „dotychczasowe wyjaśnienia w omawianym zakresie mogły spowodować nieprawidłowości w rozliczeniach podatników”. Zalecenia wydane w tej sprawie były bardziej interesujące. Zalecono urzędowi skarbowym, aby na indywidualne wnioski podatników na podstawie art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, wydawały decyzje o umorzeniu odsetek od zaległości podatkowych powstałych w wyniku nie zapłacenia podatku od dochodu uzyskanego z tytułu wykonania prac na rzecz podmiotów korzystających ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 25 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast w przypadku, gdy zaliczki z tego tytułu na podatek dochodowy powinny być pobierane i wpłacane przez płatnika zalecono, aby na tej samej podstawie prawnej wydawać decyzje o umorzeniu zaległości podatkowych. Jeżeli więc podatku nie zapłacił podmiot zobowiązany do bezpośredniego rozliczenia z urzędem skarbowym miał być zwolniony z odsetek, a jeżeli podatku nie zapłacił płatnik - miał być zwolniony od całej zaległości podatkowej. Wszystko to działo się jednak w poprzednim okresie „błędów i wypaczeń”, jeśli jeszcze ktoś pamięta co to znaczy. W sukurs podatnikom przyszedł natomiast nowy Minister Finansów, który w piśmie z dnia 23 lutego 1998 roku<sup>20</sup> poinformował Dyrektorów Izb Skarbowych i Urzędów Kontroli Skarbowej, że sformułowania zawarte w przepisach ustawowych mają „bardzo szerokie znaczenie”, a sposób ich przekazywania „w praktyce bywa różnorodny”, więc nawet podatnicy wykonujące prace podzleczone ze środków pomocowych korzystają ze zwolnienia podatkowego. Ciekawe jest to, że pismo Ministerstwa Finansów z dnia 28 października 1997 roku zaczynało się od stwierdzenia, że jest odpowiedzią na „liczne pytania”, a pismo z dnia 23 lutego 1998 roku, a więc wydane już po 4 miesiącach od poprzedniego, mówiło o „napływających nadal wątpliwościach”. Skoro

---

<sup>18</sup> PO 5/AMR-0100/97

<sup>19</sup> PO4/AK-802-636/97

<sup>20</sup> PO 4/AK-802-79/1/98

## Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

więc w ciągu 4 miesięcy wątpliwości było tak wiele, to można wysnuć wniosek, że sprawa nie dotyczyła wąskiej grupy osób i błahych kwot lecz miała niebagatelne znaczenie społeczno-gospodarcze. Alternatywnie – sprawa dotyczyła wąskiej grupy osób, nie miała żadnego znaczenia dla gospodarki, ale miała istotne znaczenie dla tych osób.

Jeszcze bardziej zdumiewająca były zmiany opodatkowania produktów rafinacja ropy naftowej – głównie różnego rodzaju olejów – a więc jednego z tych towarów „newralgicznych”, w odniesieniu do których mają obowiązywać nowe zasady odpowiedzialności solidarnej podatników, które przewiduje projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy ordynacja podatkowa z dnia 1 marca 2013 roku.

Zaczęło się od opodatkowania olejów silnikowych wytwarzanych z udziałem komponentów pochodzących z regeneracji olejów przepracowanych/zużytych. Działając na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 37 ust. 3 pkt. 1 ustawy o z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (dalej: „ustawa VAT”)<sup>21</sup> Minister Finansów w drodze zarządzenia z dnia 16 listopada 1993 roku w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku<sup>22</sup> zwolnił od podatku “oleje napędowe do silników szybkoobrotowych, wytwarzane z udziałem komponentów uzyskiwanych z regeneracji zużytych olejów smarowych, w których udział komponentów uzyskanych z regeneracji w produkcie gotowym wynosi minimum 10%”. Była w Polsce jedna rafineria posiadająca instalację mogącą przeprowadzić „regenerację” olejów zużytych. Przyznał to rząd polski podczas negocjacji akcesyjnych. Była to Rafineria w Jedliczach. Zwolnienie podatkowe miało więc charakter podmiotowy. Jednakże zgodnie z objaśnieniem zawartym w przypisie do tabeli stanowiącej Załącznik Nr 3 do przedmiotowego zarządzenia Ministra Finansów, zwolnienie to dotyczyło „producentów posiadających specjalistyczne instalacje do regeneracji olejów przepracowanych”. Ministerstwo Finansów w objaśnieniu stanowiącym przypis do załącznika do zarządzenia otworzyło furtkę do korzystania ze zwolnienia różnym podmiotom gospodarczym w bardzo różnym zakresie. Objasnienie to ulegało nadzwyczaj częstym zmianom, które miały charakter nieraz bardzo dwuznaczny.

W zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 października 1994 roku w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku<sup>23</sup> w przypisie do Załącznika Nr 3 określającym warunki podmiotowe dla podatników mogących skorzystać ze zwolnienia od podatku przy produkcji olejów napędowych wprowadzono nowy wymóg dla producentów chcących skorzystać ze zwolnienia podatkowego. Miało ono dotyczyć “producentów posiadających specjalistyczne instalacje do regeneracji olejów przepracowanych, składające się co najmniej z destylacji i rafinacji”. Do wcześniejszego

---

<sup>21</sup> Dz.U. nr 11. poz. 50 z późn. zm.

<sup>22</sup> M.P. Nr 59, poz. 554

<sup>23</sup> M.P. Nr 59, poz. 514

## Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

wymogu „posiadania specjalistycznych instalacji” dodano wymóg techniczny dotyczący charakteru tychże instalacji – miały one służyć co najmniej do destylacji i rafinacji.

W zarządzeniu Ministra Finansów w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku z dnia 8 lutego 1995 roku<sup>24</sup>, a więc już po 3 miesiącach i 10 dniach od poprzedniego zarządzenia, wprowadzono kolejne ograniczenie korzystania ze zwolnienia podatkowego mające charakter bardziej podmiotowy. Znowu w przypisie do Załącznika Nr 3 stwierdzono, że zwolnienie podatkowe dotyczy “producentów wytwarzających paliwa silnikowe z ropy naftowej oraz posiadających specjalistyczne instalacje do regeneracji olejów przepracowanych, składające się co najmniej z destylacji i rafinacji”. Oznaczało to, że ze zwolnienia podatkowego mogli skorzystać nie wszyscy producenci paliw silnikowych spełniający dotychczasowe warunki (to znaczy posiadający specjalistyczne instalacje do regeneracji olejów przepracowanych, składające się co najmniej z destylacji i rafinacji) ale tylko ci, którzy wytwarzali paliwa silnikowe z ropy naftowej.

Kolejną zmianę wprowadzono zarządzeniem Ministra Finansów w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku z dnia 6 września 1995 roku<sup>25</sup>, a więc znowu po upływie zaledwie siedmiu miesięcy. Krąg podmiotów uprawnionych do stosowania zwolnienia od podatku przy sprzedaży olejów napędowych do silników szybkoobrotowych, wytwarzanych z udziałem komponentów uzyskiwanych z regeneracji zużytych olejów smarowych, w których udział komponentów uzyskanych z regeneracji w produkcie gotowym wynosi minimum 10% ograniczono do “producentów wytwarzających paliwa silnikowe z ropy naftowej, posiadających zorganizowany w kraju system zbiórki olejów przepracowanych oraz posiadających i stosujących specjalistyczne technologie do oczyszczania, destylacji i rafinacji olejów przepracowanych”. Zmiana ponownie zawężyła krąg podmiotów uprawnionych do korzystania ze zwolnienia podatkowego do producentów, którzy spełniali wymogi dotychczasowe oraz dodatkowo “posiadających zorganizowany w kraju system zbiórki olejów przepracowanych”, a także nie tylko “posiadających” ale i “stosujących” specjalistyczne “technologie”, (a nie “instalacje”, jak poprzednio), które miały służyć nie tylko do “destylacji i rafinacji”, ale również do “oczyszczania” olejów przepracowanych. Wprowadzenie wymogu posiadania systemu zbiórki olejów przepracowanych dość łatwo daje się wytłumaczyć proekologiczną genezą analizowanych przepisów. Prawodawca chciał promować tych producentów, którzy zbierają oleje przepracowane, powodując ich mniejsze przenikanie do środowiska. Prawodawca podkreślił także, że nie wystarczy system taki posiadać, trzeba go jeszcze “stosować”, co wydaje się dość zrozumiałe z punktu widzenia proekologicznego znaczenia omawianego zwolnienia podatkowego. W związku z tymi zmianami stwierdzić jednak należy, iż używany przez prawodawcę język był bardzo

---

<sup>24</sup> M.P. Nr 14, poz. 172

<sup>25</sup> M.P. Nr 45, poz. 512

### Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes



nieprecyzyjny. Trudno dociec jaka miała być prawna różnica pomiędzy używanym wcześniej pojęciem “instalacje”, a użytym w zarządzeniu z dnia 6 września 1995 roku pojęciem “technologie”. Zgodnie z definicjami zawartymi w Słowniku Języka Polskiego PWN, technologia to “nauka o metodach obróbki i przeróbki materiałów”, podczas gdy “instalacja” to “zespół urządzeń technicznych” służących jakiemuś celowi. Do zastosowania pewnych technologii niezbędne są wręcz odpowiednie instalacje, dlatego dokonana przez prawodawcę nowelizacja obowiązującego przepisu w tym punkcie była kompletnie niezrozumiała, przez co podatna na różne interpretacje i nadinterpretacje.

Najciekawsze zmiany zaczęły zachodzić po roku 1998. Z uwagi na wymogi nowej Konstytucji przepisy dotyczące podatku akcyzowego od paliw do silników spalinowych, znajdujące się dotychczas w zarządzeniach w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku, wprowadzono do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego, łącząc je z przepisami dotyczącymi olejów silnikowych, które przez cały czas zawarte były właśnie w rozporządzeniach w sprawie podatku akcyzowego. Trudno jednak mówić o unifikacji obowiązujących przepisów, gdyż różnice warunków zwolnień podatkowych pozostawiono dość istotne. A szczególnie ciekawe jest to, że najczęściej zmieniał się wówczas... PRZYPISY! Oznaczone były gwiazdką i zapisane małymi literkami pod tabelą będącą załącznikiem do rozporządzenia do ustawy!!!

W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 roku w sprawie podatku akcyzowego<sup>26</sup> utrzymano zwolnienie od podatku zarówno dla olejów napędowych, jak i olejów silnikowych wytwarzanych z udziałem komponentów uzyskiwanych z regeneracji olejów smarowych. Wymogi dotyczące przedmiotu zwolnienia w obu przypadkach różnią się nieznacznie. W przypadku olejów napędowych zwolnienie dotyczy olejów “wytwarzanych z udziałem komponentów uzyskiwanych z regeneracji olejów smarowych, w których udział komponentów uzyskanych z regeneracji zużytych olejów smarowych, w produkcie gotowym wynosi minimum 10%” W przypadku natomiast olejów silnikowych zwolnienie dotyczy olejów “wytwarzanych z udziałem komponentów uzyskiwanych z regeneracji zużytych olejów smarowych, w których udział komponentów z regeneracji, w produkcie gotowym stanowi minimum 10%”. Oba przepisy, mimo użycia w nich aż siedmiu różnych słów w różnej kolejności, oznaczają dokładnie to samo, co świadczy jedynie o absolutnym niechlujstwie językowym prawodawcy, ale nie ma żadnego znaczenia prawnego. Znaczenie prawne ma natomiast wymóg podmiotowy dotyczący producentów tych olejów, zawarty w przypisach. Wprowadzone zmiany dotyczące wymogów podmiotowych producentów korzystających ze zwolnienia podatkowego trudno nazwać kosmetycznymi, gdyż są one bardzo daleko idące. Zwolnienie od podatku olejów napędowych dotyczyć miało „producentów wytwarzających paliwa silnikowe z ropy naftowej, posiadających zorganizowany w kraju system zbiórki olejów przepracowanych oraz będących właścicielami specjalistycznych instalacji i stosujących specjalistyczne technologie do oczyszczania, destylacji i rafinacji

---

<sup>26</sup> Dz.U. Nr 2, poz. 3

### Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego  
Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj  
Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

olejów przepracowanych do olejów bazowych.” W stosunku do wcześniej obowiązujących warunków korzystania ze zwolnienia wprowadzono wymóg „bycia właścicielem” specjalistycznych instalacji. Wymóg dokonywania „rafinacji” zmieniono na wymóg dokonywania „rerafinacji”, a podlegać tym procesom technologicznym miały nie wszystkie oleje przepracowane, ale oleje przepracowane do olejów bazowych. Według nowego brzmienia producenci korzystający ze zwolnienia podatkowego specjalistyczne technologie musieli „stosować”, choć już nie musieli ich „posiadać”, jak było w poprzednio obowiązującym zarządzeniu, co jako jedyne można akurat łatwo zrozumieć, gdyż trudno stosować coś, czego się nie posiada. Zwolnienie od podatku olejów silnikowych dotyczyło zaś „producentów będących właścicielami specjalistycznych instalacji i stosujących specjalistyczne technologie do rerafinacji olejów przepracowanych do olejów bazowych”. W przypadku olejów silnikowych zniesiony został więc wymóg, aby ich producenci musieli wytwarzać paliwa z ropy naftowej, który został utrzymany w stosunku do producentów olejów napędowych. Musieli oni jednak być „właścicielami”, a nie tylko posiadać, jak było dotychczas, specjalistyczne instalacje. W przypadku producentów olejów napędowych technologie musiały służyć do oczyszczania, destylacji i rerafinacji, a w przypadku producentów olejów silnikowych tylko do rerafinacji, a nie koniecznie do oczyszczania i destylacji, jak było wymagane poprzednio. W tym czasie działały się na rynku rzeczy, można powiedzieć zdumiewające. Polska stała się krajem przodującym ekologicznie z uwagi na ilość „zbieranych” olejów przepracowanych. W stosunku do olejów świeżych wprowadzanych na rynek ilość olejów zebranych przewyższała proporcje, które udaje się osiągnąć krajom skandynawskim. Szczególnie ciekawy był fakt, że cena olejów przepracowanych zaczęła przewyższać cenę netto (bez akcyzy) olejów świeżych. Nasilało się zjawisko „fabrykowania” olejów zużytych, o czym Ministerstwo Finansów było informowane przez część producentów.

Dopiero w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 1999 roku zmieniającym rozporządzenie w sprawie podatku akcyzowego z dnia 16 grudnia 1998 roku (rozporządzenie z dnia 5 stycznia 1998 roku zdążono zmienić jednak w sposób nie dotyczący analizowanego zagadnienia olejów przepracowanych) określono wymogi stawiane producentom już w samej treści rozporządzenia, a nie jak dotąd w przypisie do załącznika. Dodano także w ust. 3 przepis określający definicję olejów przepracowanych, której wcześniej nie było. Te ograniczenia podmiotowe obowiązywały tylko przez dwa miesiące (sic!) do dnia 30 sierpnia, gdyż od 1 września weszły w życie przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 sierpnia 1999 roku o zmienianiu rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego.<sup>27</sup> Najistotniejsze w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 sierpnia 1999 roku było jednak wprowadzenie jako warunków korzystania ze zwolnienia podatkowego zasad dotyczących dokumentacji zakupu olejów przepracowanych. Dopiero te zmiany pozwoliły powstrzymać zjawisko „fabrykowania” olejów przepracowanych.

Z opodatkowaniem innego rodzaju paliw także działały się rzeczy przedziwne. W latach 1999-2002 „wyroby akcyzowe” skatalogowane były w załączniku nr 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i

---

<sup>27</sup> Dz.U. Nr 70, poz. 789

### Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego  
Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj  
Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

usług oraz podatku akcyzowym.<sup>28</sup> W katalogu tym od dnia 15.01.1995 roku, w poz. 1 wymienione były „półprodukty paliwowe z przeróbki ropy naftowej oraz paliwa do silników”. Dopiero od dnia 1.01.2003 roku w związku z kolejną nowelizacją ustawy, do wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 5 w poz. 1 zaliczono: „produkty rafinacji ropy naftowej oraz wszystkie towary przeznaczone do użytku jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych bez względu na symbol PKWiU”. Literalna wykładnia nowego prawa, w zestawieniu z zasadą wnioskowania a contrario, pozwalała stwierdzić, że do końca 2002 roku do wyrobów akcyzowych, a w szczególności paliw, nie były w ogóle zaliczane paliwa wytwarzane przez mieszanie komponentów. Taką wykładnię potwierdziła pośrednio treść Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22.12.2000 roku w sprawie podatku akcyzowego<sup>29</sup>, które w § 2 stwierdzało, że „stawki podatku akcyzowego określone w poz. 1 załącznika nr 1 do Rozporządzenia mają zastosowanie również do sprzedaży paliw silnikowych wytwarzanych w kraju w drodze mieszania lub przeklasyfikowania produktów naftowych (...) oraz dotyczą podatków wytwarzających oleje napędowe z udziałem komponentów pochodzących z przerobu olejów przepracowanych w procesach innych niż regeneracja”. W § 12a ust 1 pkt. 1 lit b i d Rozporządzenia dodanym Rozporządzeniem z dnia 26.10.2001 roku<sup>30</sup> stwierdzono, że zwolnienie od podatku akcyzowego nie dotyczy podmiotów sprzedających „paliwa silnikowe, które zostały przez nich wytworzone w drodze mieszania lub przeklasyfikowania produktów naftowych (...) a nadto nie dotyczy sprzedaży wyrobów akcyzowych, które podlegały opodatkowaniu i od których nie zapłacono podatku akcyzowego”. Tym samym w § 12 a ust 1 pkt. 1 lit b – bez podstawy ustawowej – poszerzono definicję paliw silnikowych jako wyrobu akcyzowego o paliwa wytworzone w drodze mieszania komponentów. Zabieg taki był jednak wprost sprzeczny z art. 217 Konstytucji RP, który stanowi, że „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.” Co więcej, nawet zmiana ustawy nie rozwiązała problemu, gdyż z literalnego brzmienia przepisu: („wszystkie towary przeznaczone do użytku jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych”) można było wnosić, że wyrobem akcyzowym jest... olej roślinny, który z całą pewnością „może” posłużyć za „paliwo” w starszych silnikach diesla. Zważywszy zaś na wymagania normy oleju napędowego dotyczące dopuszczalnej zawartości wody, gdyby ktoś nabyłby olej napędowy o lepszych parametrach niż dopuszcza norma i dodał do niego wodę do granicy normy, przez co olej ten nie straciłby swoich właściwości i nadal mieściłby się w normie przewidzianej dla oleju napędowego, należałoby za produkt akcyzowy uznać... wodę, która posłużyła do jego rozcieńczenia. Skierowany przez podatków do Ministerstwa Finansów w maju 2002 roku wniosek o wydanie urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego, w szczególności pozycji nr 1 załącznika nr 6 do ustawy z dnia 8 stycznia 1993 roku w sprawie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w brzmieniu ustalonym ustawą

<sup>28</sup> Dz.U. 1993 r. Nr 11. poz. 50 z późn. zm.

<sup>29</sup> Dz.U. Nr 19 poz. 1259

<sup>30</sup> Dz.U. Nr 126 poz. 1388

## Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

z dnia 15 lutego 2002 roku o zmianie ustawy podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy Kodeks Wykroczeń w związku z § 2 ustęp 1 punkt 1 oraz pozycją nr 1 załącznika nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 roku w sprawie podatkowego akcyzowego nie został przez Ministerstwo Finansów rozpoznany. Chodziło o ustalenie, czy wskazane w pozycji nr 1 załącznika nr 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego „(...) wszystkie towary przeznaczone do użycia jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych” sprzedawane w kraju są zwolnione z opodatkowania podatkiem akcyzowym, a jeżeli nie to jaką stawkę podatku akcyzowego należy zastosować do opodatkowania podatkiem akcyzowym tychże wyrobów akcyzowych. Zgodnie z art. 34 ustęp 1 ustawy, opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegały czynności określone w art. 2 ustawy dotyczące towarów wymienionych w załączniku nr 6 ustawy. Jednakże w dniu 26 marca 2002 roku weszła w życie zmiana ustawy, która zmieniła między innymi pozycję 1 załącznika nr 6 do ustawy w ten sposób, iż:

- do dnia 25 marca 2002 roku pozycja ta obejmowała: „Produkty naftowe i syntetyczne paliwa płynne” (SWW 024),
- od dnia 26 marca 2002 roku pozycja 1 obejmuje: „Produkty naftowe i syntetyczne paliwa płynne (SWW 024) oraz wszystkie towary przeznaczone do użycia jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych”.

Zgodnie z § 2 ustęp 1 punkt 1 rozporządzenia, stawki podatku akcyzowego zostały obniżone dla wyrobów akcyzowych sprzedawanych w kraju do wysokości określonej w załączniku nr 1 do Rozporządzenia (z wyjątkiem wyrobów z pozycji nr 13 i 19 załącznika nr 6 do Ustawy).

Zgodnie z pozycją nr 1 załącznika nr 1 do rozporządzenia w podpozycjach nr 1) – 7) nie zostały wskazane „wszystkie towary przeznaczone do użycia jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych” można było uznać, że przynależały one do podpozycji nr 8), jako „pozostałe”, co implikowało, iż były wolne od opodatkowania podatkiem akcyzowym. Wniosek ten uzasadniony był konstrukcją pozycji nr 1 załącznika nr 1 do rozporządzenia, jak i podstawowym założeniem konstruowania systemu podatkowego z uniknięciem podwójnego opodatkowania. Gdyby bowiem „wszystkie towary przeznaczone do użycia jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych” nie byłyby zwolnione spod opodatkowania, dochodziłoby do podwójnego opodatkowania podatników sprzedających w kraju paliwa silnikowe. Ministerstwo Finansów uznało jednak, że nie jest to zagadnienie istotne, które wymagałoby zajęcia oficjalnego stanowiska w trybie art. 14 par. 1 pkt. 2 w związku z art. 14 par. 6 ustawy Ordynacja Podatkowa i przekazało wystąpienia podatników do właściwych Izb Skarbowych na podstawie art. 14 par. 4 ustawy Ordynacja Podatkowa. Tym samym Ministerstwo Finansów uchyliło się od rozstrzygnięcia istotnego problemu prawnego, który, jak się okazało po latach wywoływał istotne konsekwencje podatkowe i budżetowe. Informacja o zakresie stosowania prawa podatkowego, o której mowa w art. 14 par. 4 ustawy Ordynacja Podatkowa było bowiem czym innym, niż urzędowa interpretacja

### Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego  
Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj  
Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

dokonana na podstawie art. 14 par. 1 pkt. 2, gdyż do informacji udzielanej w trybie art. 14 par. 4 ustawy nie odnosi się dyspozycja art. 14 par. 6 ustawy.

Zdumiewająca jest także historia opodatkowania olejów opałowych i żeglugowych.

W drodze zarządzenia z dnia 16 listopada 1993 roku w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku<sup>31</sup> Minister Finansów określił stawkę podatku akcyzowego na „oleje napędowe do silników, oleje opałowe lekkie z wyjątkiem olejów do silników okrętowych” (w wysokości 2.700 tys. zł/t) ale tylko od olejów sprowadzanych (nadsyłanych) z zagranicy (zał. nr 4 do zarządzenia). Podkreślić należy, że stawki podatku na oleje opałowe produkowane w kraju w ogóle nie było (zał. nr 3). Nie było też stawki dla ciężkich olejów opałowych – ani produkowanych w kraju, ani sprowadzanych (nadsyłanych) z zagranicy!

W kolejnych zarządzeniach Ministra Finansów:

- z dnia 28 października 1994 roku w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku<sup>32</sup>,
- z dnia 8 lutego 1995 roku w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku<sup>33</sup>,
- z dnia 6 września 1995 roku w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku<sup>34</sup>,
- z dnia 1 listopada 1995 roku w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku<sup>35</sup>,
- z dnia 5 lutego 1997 roku w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku<sup>36</sup>

zmieniła się jedynie stawka podatku akcyzowego i określenie oleju sprowadzanego (nadsyłanego) z zagranicy na olej importowany. Nie zmieniła się natomiast sama zasada – podatkiem akcyzowym został

---

<sup>31</sup> M.P. nr 59, poz. 554

<sup>32</sup> M.P. nr 59, poz. 514

<sup>33</sup> M.P. Nr 14, poz. 172

<sup>34</sup> M.P. Nr 45, poz. 512

<sup>35</sup> M.P. nr 61, poz. 684

<sup>36</sup> M.P. nr 7, poz. 57

## Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

objęty jedynie olej opałowy lekki sprowadzany (nadsyłany), a w kolejnych zarządzeniach importowany z zagranicy. Oleje opałowe lekkie produkowane w kraju i oleje opałowe ciężkie bez względu na to, czy były produkowane w kraju, czy sprowadzane (nadsyłane) lub importowane z zagranicy nie były objęte podatkiem akcyzowym.

W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 roku w sprawie podatku akcyzowego<sup>37</sup> nie przewidziano w ogóle opodatkowania olejów opałowych. Kolejną zmianę przyniosły § 2a i 2b dodane przez § 1 pkt 1 rozporządzenia z dnia 26 czerwca 1998 roku<sup>38</sup> zmieniającego z dniem 1 sierpnia 1998 roku rozporządzenie o podatku akcyzowym z dnia 5 stycznia 1998 roku. Wprowadzały one stawkę podatku akcyzowego dla wyrobów wymienionych w poz. 1 pkt. 5 zał. nr 1 do rozporządzenia oraz w poz. 16 pkt. 4 i w poz. 17 załącznika nr 3 do rozporządzenia (czyli olejów opałowych lekkich) jeśli „nie są zabarwione na czerwono”. Oznaczało to, de facto, że oleje opałowe nadal nie były objęte akcyzą, chyba że nie zostały zabarwione na czerwono – co było wynikiem podejrzenia, że oleje opałowe lekkie nie zabarwione na czerwono sprzedawane były na stacjach paliwowych jako oleje napędowe.

Obowiązek barwienia oleju opałowego wprowadzono dopiero po pięciu latach obowiązywania ustawy VAT! Domagali się tego krajowi producenci – Petrochemia Płock SA i Rafineria Gdańska SA – w pismach kierowanych do Ministerstwa Finansów, zaniepokojeni dysproporcją w sprzedaży oleju napędowego i zwiększonym importem oleju opałowego – zwłaszcza w okresie letnim. Jednakże zawarte w przepisach rozporządzenia z dnia 26 czerwca 1998 roku określenie „jeśli nie są zabarwione na czerwono” w żaden sposób nie rozwiązywało problemu, gdyż nie wskazywało sposobu barwienia i nie wprowadzało obowiązku znaczenia (markowania) olejów opałowych, a barwniki dość łatwo podlegały wytrąceniu. Co więcej, olej opałowy z wytrąconym barwnikiem sprzedawany był do Rafinerii Południowych, jako olej przepracowany, a cena jego skupu bywała wyższa niż cena świeżego oleju opałowego.

Z treści przepisu zawartego w poz. 16 załącznika nr 4 do rozporządzenia czyli tabeli stawek podatku akcyzowego dla niektórych importowanych towarów można było wnosić, że oleje opałowe są olejami napędowymi wykorzystywanymi jedynie do celów opałowych, gdyż przepis ten miał następujące brzmienie: „oleje napędowe w przypadku gdy import dotyczy oleju zabarwionego na czerwono, przeznaczonego na cele opałowe”.

Co istotne, z punktu widzenia kolejnych zmian, obowiązek barwienia dotyczył jedynie olejów opałowych, z których 85% lub więcej objętościowo destylowało w temperaturze 350 st.C.

Nie można przyjąć, iż treść załącznika stanowiącego tabelę określającą wysokość stawek podatkowych nie miała konstytutywnego znaczenia dla kształtowania obowiązku podatkowego, gdyż to właśnie w załączniku nr 1 do tego samego rozporządzenia, a nawet w przypisie (!!!) do tabeli będącej załącznikiem do

---

<sup>37</sup> Dz.U. nr 2, poz. 3

<sup>38</sup> Dz.U. nr 80 poz. 519

## Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

rozporządzenia określono bardzo precyzyjnie warunki stosowania zwolnienia podatkowego dla olejów napędowych wytwarzanych z udziałem komponentów pochodzących z regeneracji zużytych olejów smarowych.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 roku w sprawie podatku akcyzowego<sup>39</sup> także nie zawierało żadnych dodatkowych warunków dotyczących znakowania olejów opałowych. Dopiero od 1 października 1999 roku, wprowadzono obowiązek dodawania do oleju opałowego nieusuwalnego „markera” (znacznika). Jednakże dopiero w 2005 roku wprowadzono obowiązek stosowania znacznika o nazwie katalogowej Solvent Yellow 124 (SY 124), który został wprowadzony do stosowania w Unii Europejskiej decyzją Komisji Wspólnot Europejskich z dnia 13 lipca 2001 roku (2001/574/WE). Co prawda Polska została członkiem Unii dopiero 1 maja 2004 roku, ale nie było żadnych przeszkód wprowadzenia do stosowania takiego samego znacznika jak w Unii Europejskiej znacznie wcześniej, a jednak tego, z jakichś powodów nie zrobiono. Zresztą już po przystąpieniu Polski do Unii wprowadzenie obowiązku stosowania SY 124 zajęło rok. Został on nałożony na producentów i importerów oleju opałowego 30 maja 2005 roku. Natomiast oleje żeglugowe, które miały zbliżone parametry, ale zwiększoną zawartość siarki, nie musiały być ani barwione, ani znakowane aż do końca maja 2005 roku.

Nawet wówczas przepisy podatkowe były tworzone w sposób pozostawiający „furtki” do nie stosowania barwników i markerów. Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 roku w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych oraz olejów opałowych dla celów kontroli obrotu oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 09 czerwca 2005 roku zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego istniał obowiązek znakowania i barwienia olejów opałowych, z których 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C oraz których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa niż 890kg/m<sup>3</sup>, bez względu na symbol PKWiU, sklasyfikowane w pozycji CN 2710 oraz oleje napędowe, oznaczone symbolem PKWiU 23.20.15, objęte kodami CN 2710 19 41, 2710 19 45 lub 2710 19 49 – wykorzystywane do celów opałowych lub do celów żeglugi.

Użycie przez prawodawcę wyrazu „oraz” przesądziło o koniunkcji zdań. W logice formalnej użycie faktora koniunkcji oznacza, iż „warunkiem wystarczającym i zarazem koniecznym prawdziwości zdania jest prawdziwość obu zdań składowych”. A zatem wprowadzoną przez prawodawcę regulację prawną należało rozumieć w ten sposób, iż znakowaniu i barwieniu podlegają oleje opałowe, które spełniają łącznie następujące kryteria:

- których 30% lub więcej objętościowo destyluje w 350°C oraz;
- których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa od 890kg/m<sup>3</sup>, bez względu na symbol PKWiU,
- sklasyfikowane w pozycji CN 2710.

---

<sup>39</sup> Dz.U. nr 157, poz. 1035

## Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego  
Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj  
Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

W związku z powyższym, jeżeli jakiś wyrób nie spełniał choćby jednej z tych przesłanek, nie podlegał obowiązkowi znakowania i barwienia. Z wyjaśnień Ministerstwa Finansów zawartych w dokumencie p.t. „Zmiany w akcyzie na paliwa“ wynikało, iż „W związku z docierającymi do Ministerstwa Finansów informacjami, iż na rynku olejów opałowych ciężkich pojawiają się oleje opałowe, które tylko z nazwy są olejami opałowymi ciężkimi, opodatkowanymi stawką akcyzy w wysokości 60,00 zł/1.000 kg, a w rzeczywistości są to oleje opałowe lekkie, których parametry destylacji nieznacznie niższe od przyjętej granicy 50% w temperaturze 350° C, obniżono granicę destylacji do 30% w temperaturze 350°C.(...) Rozporządzenie wprowadza obniżenie objętościowej granicy destylacji do 30% (aktualna granica destylacji wynosi 50%) w temperaturze 350°C i określenie drugiego parametru wyróżniającego oleje opałowe lekkie, tj. gęstości w temperaturze 15°C na poziomie niższym niż 890 kg/m<sup>3</sup>, przy jednoczesnym zrównaniu stawki akcyzy na olej opałowy lekki do poziomu stawki jak dla oleju napędowego.”<sup>40</sup>

Znamienne jest, że – jak wynikało z informacji Ministerstwa Finansów – rozporządzenie z dnia 30 maja 2005 roku zostało wprowadzone „w celu dalszego ograniczania szarej strefy w obrocie paliwami”. Uderza jednak użycie w odniesieniu do parametrów destylacji określenia „nieznacznie” niższych od 50% w temperaturze 350°C. Wydawać by się mogło, że różnica 20 punktów procentowych (i nawet więcej) nie jest wcale „nieznaczna”. Jednak kluczowe znaczenie miał więc drugi parametr: gęstości. Tymczasem, z uwagi na użycie w treści rozporządzenia koniunkcji („oraz”) natychmiast pojawiły się na rynku produkty, których nieznacznie mniej niż 30% destylowało w temperaturze 350°C, co nie zmieniało ich właściwości, a radykalnie zmieniło stawkę podatku akcyzowego. Dopiero po kilku miesiącach Ministerstwo Finansów zmieniło przepisy, po publikacjach prasowych na ten temat.

**Czy Minister Finansów gotów jest ponieść „solidarną odpowiedzialność” za twórców tych przepisów? Niestety, niektórzy z nich nadal pracują w Ministerstwie Finansów i współtworzą przepisy o solidarnej odpowiedzialności podatników za (nie)przestrzeganie stworzonych przez siebie przepisów, których przestrzegać po prostu nie sposób. Czy to tylko głupota, czy działanie celowe, które ma zostać po raz kolejny „przykryte” nagonką na uczciwych podatników, aby w tym czasie przestępcy mogli się „przegrupować” i rozpocząć działalność w innym obszarze?**

Z poważaniem,

Robert Gwiazdowski

Przewodniczący Rady Nadzorczej

Cezary Kaźmierczak

Prezes

---

<sup>40</sup>Źródło: <http://www.mf.gov.pl>

### Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego  
Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj  
Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes





**Do wiadomości:**

Pan Premier, Donald Tusk

Pan Minister, Jacek Rostowski

Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego

**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes