

Warszawa, 11 lipca 2017 r.

BAS-WAPM/WASiE-1414/17

TRYB PILNY

Pan Marek Kuchciński
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Opinia prawna o zgodności poselskiego projektu ustawy o Funduszu Dróg Samorządowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Zbigniew Dolata) z prawem Unii Europejskiej

Na podstawie art. 34 ust. 9 uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (Monitor Polski z 2012 r. poz. 32, ze zm.) sporządza się następującą opinię:

I. Przedmiot projektu ustawy

Projekt ustawy przewiduje utworzenie Funduszu Dróg Samorządowych (dalej: FDS), zasady gromadzenia środków FDS oraz zasady finansowania zadań ze środków FDS.

Podstawowym środkiem finansowym FDS ma być opłata drogowa, o której mowa w art. 27-36 projektu. Opłatą objęte ma być wprowadzanie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu wykorzystywanych do napędu silników spalinowych, przy czym w ustawie zdefiniowano zarówno samo wprowadzanie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu (art. 27 ust. 2 projektu), zakres przedmiotowy opłaty (art. 27 ust. 4 projektu) oraz podmioty obowiązane do zapłaty opłaty (art. 29 projektu). W ustawie zdefiniowano również moment powstania obowiązku zapłaty opłaty drogowej (art. 30 ust. 1 projektu), podstawę jej obliczania (art. 31 projektu), stawki opłaty i zasady ich waloryzacji (art. 32 projektu), obowiązki podmiotów obowiązanych do zapłaty opłaty drogowej (art. 34 projektu), organy właściwe do poboru opłaty i ich obowiązki w zakresie przekazywania opłaty do FDS (art. 33 i 35 projektu). Do opłaty drogowej będą miały zastosowanie przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 36, ze zm.).

FDS ma być utworzony w Banku Gospodarstwa Krajowego (dalej: BGK). FDS ma gromadzić środki finansowe na budowę i przebudowę dróg powiatowych i gminnych oraz mostów w ciągach dróg wojewódzkich oraz finansować te zadania. Projekt określa źródła środków FDS. Środki te mają pochodzić m.in. z przewidzianej projektem opłaty drogowej oraz wpływów z obligacji emitowanych przez BGK na rzecz FDS. Obligacje mogą być

emitowane z przeznaczeniem na finansowanie zadań wynikających z planu finansowego FDS oraz spłatę zobowiązań z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz wyemitowanych obligacji. Obligacje emitowane przez BGK na rzecz FDS i poręczane lub gwarantowane przez Skarb Państwa mają być papierami wartościowymi, w których BGK stwierdza, że jest dłużnikiem właściciela takiego papieru i zobowiązuje się wobec niego do spełnienia określonego świadczenia pieniężnego. Sprzedaż obligacji może być dokonywana w trybie: (1) oferty publicznej, o której mowa w art. 3 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1639, ze zm.; dalej: ustawa o ofercie publicznej), (2) oferty publicznej, o której mowa powyżej, obligacji, do których nie stosuje się przepisów ustawy o ofercie publicznej, (3) przetargów organizowanych przez BGK albo inny podmiot na podstawie umowy zawartej przez BGK z tym podmiotem, (4) proponowania nabycia obligacji w inny sposób. W przetargach, o których mowa w zdaniu poprzedzającym, będą mogły brać udział wyłącznie banki, instytucje kredytowe lub instytucje finansowe, w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2016 r. poz. 1988, ze zm.), a także ich oddziały, z którymi minister właściwy do spraw budżetu zawrze umowę przyznającą im prawo do składania ofert na przetargach obligacji skarbowych.

Postanowienia projektu są wzorowane na obowiązujących przepisach ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1057; dalej: u.a.p.)¹.

Ponadto projekt przewiduje zmiany w ustawach: z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2017 r. poz. 788), o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym, z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 198, ze zm.), z dnia 16 grudnia 2005 r. o finansowaniu infrastruktury transportu lądowego (Dz. U. Nr 267, poz. 2251, ze zm.).

Projekt zawiera przepisy przejściowe. Ustawa ma wejść w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia.

II. Stan prawa Unii Europejskiej w materii objętej projektem ustawy

Ze względu na przedmiot opiniowanego projektu ustawy należy zwrócić uwagę na:

- a) art. 63-66 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TfUE), które dotyczą swobody przepływu kapitału i płatności,
- b) art. 110 i 113 TfUE, które dotyczą podatków,

¹ Por. opinię Biura Analiz Sejmowych z dnia 13 lipca 2009 r. znak: BAS-WAL-1480/09.

- c) dyrektywę Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14 .1 2009 r., s. 12; dalej: dyrektywa 2008/118/WE lub dyrektywa).

Ad a) Odnosząc się do swobody przepływu kapitału należy również uwzględnić przepisy dyrektywy Rady nr 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 Traktatu (Dz. Urz. UE L 178 z 8.7.1988, s. 5; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne: Rozdział 10, Tom 1, s. 10; dalej: dyrektywa 88/361/EWG). Wprawdzie art. 67 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą został uchylony przez Traktat Amsterdamski, niemniej jednak, ponieważ traktaty nie definiują pojęcia przepływu kapitału, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) uznaje, że dyrektywa 88/361/EWG stanowi istotny instrument wyjaśniający znaczenie tego pojęcia². W załączniku do dyrektywy określono rodzaje przepływów kapitału, przy czym katalog ten nie ma charakteru zamkniętego. W pkt III załącznika (operacje odnoszące się do papierów wartościowych będących przedmiotem obrotu na rynku kapitałowym) do traktatowej kategorii przepływu kapitału zaliczono m.in. inwestycje w obligacje. Zgodnie z wyjaśnieniem pojęć zawartym we wskazanym załączniku, obligacje oznaczają zbywalne papiery wartościowe o dwuletnim lub dłuższym terminie wymagalności wykupu licząc od daty emisji, których stopa oprocentowania i warunki spłaty kwoty głównej oraz płatności odsetek są określone w momencie ich emisji.

Zgodnie z art. 63 TfUE zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. TSUE szeroko rozumie pojęcie środków krajowych ograniczających swobodę przepływu kapitału – zalicza do nich wszelkie przepisy krajowe, które mogą zakłócić lub uczynić mniej atrakcyjnym korzystanie z tej swobody przez obywateli Unii, niezależnie od tego, czy mają one charakter dyskryminujący, czy też nie. Jednocześnie TSUE dopuszcza możliwość wprowadzania przez państwa członkowskie ograniczeń w swobodzie przepływu kapitału. Aby przepisy krajowe utrudniające korzystanie ze swobody przepływu kapitału były zgodne z TfUE, muszą służyć osiągnięciu celu leżącego w interesie ogólnym, a także być właściwe dla zapewnienia realizacji tego celu i nie wykraczać poza zakres konieczny do jego osiągnięcia (zasada proporcjonalności)³.

² Wyrok z 26 kwietnia 2012 r. w sprawach połączonych od C-578/10 do C-580/10 *Staatssecretaris van Financiën*, pkt 28.

³ Wyrok z 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-89/09 *Komisja p. Republice Francuskiej*, pkt 44, wyrok z 10 listopada 2011 r. w sprawie C-212/09 *Komisja p. Republice Portugalskiej*, pkt 48, Wyrok z

Ad b i c) Nakładanie podatków i wszelkiego innego rodzaju danin publicznych należy zasadniczo do kompetencji państw członkowskich UE, przy czym musi się ono odbywać z zachowaniem wymogów określonych w traktatach i prawie wtórnym. W odniesieniu do zmian wynikających z opiniowanego projektu zastosowanie będą miały przede wszystkim postanowienia art. 110 i 113 TfUE.

W pierwszym ze wskazanych artykułów (art. 110 TfUE) wprowadzono zakaz podatkowej dyskryminacji towarów ze względu na ich pochodzenie (akapit pierwszy), uzupełniając go zakazem protekcjonizmu podatkowego towarów (produktów) pochodzenia krajowego (akapit drugi). Art. 110 TfUE stanowi więc uzupełnienie przepisów art. 28-30 i 34-36 TfUE, które definiują od strony prawnej swobodny przepływ towarów jako jedną z zasad rynku wewnętrznego (por. art. 26 ust. 2 TfUE)⁴. Celem przyjętych w traktacie rozwiązań „jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi w normalnych warunkach konkurencji poprzez wyeliminowanie wszelkich form ochrony mogącej wynikać z nakładania dyskryminujących podatków wewnętrznych na towary pochodzące z innych państw członkowskich”⁵. W odniesieniu do towarów przywożonych z za granicy służy on więc „zagwarantowaniu całkowitej neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji między produktami znajdującymi się już na rynku krajowym a produktami przywożonymi z za granicy”⁶.

Drugi z przywołanych wcześniej artykułów – art. 113 TfUE – umożliwia natomiast harmonizację ustawodawstw państw członkowskich, odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich. Może ona mieć miejsce tylko w zakresie, w jakim jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji. Decyzję o harmonizacji podejmuje Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym. W obecnym stanie prawnym harmonizacją objęte są – zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE – a) produkty energetyczne i energia elektryczna, b) alkohol i napoje alkoholowe, c) wyroby tytoniowe. Do produktów energetycznych

13 maja 2003 r. w sprawie C-98/01 *Komisja p. Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej*, pkt. 42-43, 47

⁴ Por. też A. Zalański [w:] A. Wróbel (red. naukowa), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, Wyd. Lex, Warszawa 2012, s. 486.

⁵ Por. wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C -313/05 *M. Brzeziński przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Warszawie*.

⁶ *Ibidem*

objętych harmonizacją zalicza się m.in. – zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10. 2003 r., s. 51; dalej: dyrektywa 2003/96/WE) – produkty oznaczone kodami CN 2710 oraz 2711 i 2901 (art. 2 ust. 1 lit. b) i c)). W grupie tej są więc benzyny silnikowe o kodach CN 2710 11 45 i 2710 11 49, oleje napędowe o kodzie 2710 19 41, gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe oraz gazowe węglowodory alifatyczne skroplone i w stanie gazowym, przeznaczone do napędu silników spalinowych, oznaczone kodami CN 2711 i CN 2901, których wprowadzanie na rynek krajowy objęte jest zakresem przedmiotowym projektowanej ustawy.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE, dla szczególnych celów, państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie pod warunkiem, że podatki te są zgodne ze wspólnotowymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej w zakresie określania podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień. Jak wynika z orzecznictwa TSUE⁷, oba warunki określone w art. 1 ust. 2 dyrektywy – szczególny cel pobrania podatku oraz zgodność z przepisami podatkowymi UE w zakresie podatku akcyzowego lub podatku VAT – mają charakter kumulatywny, a ich celem jest zapobieganie niepotrzebnemu utrudnianiu wymiany handlowej przez dodatkowe podatki pośrednie.

Dyrektywa 2008/118 uchylila i zastąpiła dyrektywę 92/12 ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r. Z brzmienia art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 i art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 wynika przy tym, że treść tych przepisów w istocie się nie różni. Z powyższego należy wywieść, że orzecznictwo Trybunału dotyczące tego ostatniego przepisu znajduje zastosowanie w odniesieniu do art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118⁸. W orzecznictwie TSUE zwraca się uwagę, że przepis ten, jako odstępstwo od ogólnej reguły, powinien być interpretowany zawężająco⁹.

⁷ Wyrok z dnia 5 marca 2015 r. w sprawie C-553/13 Tallinna Ettevõtlusamet przeciwko Statoil Fuel & Retail Eesti AS.

⁸ Wyrok z 5 marca 2015 r. w sprawie C-553/13 Tallinna Ettevõtlusamet, pkt 34.

⁹ Wyrok z 27 lutego 2014 r. w sprawie C-82/12 Transportes Jordi Besora SL, pkt 29. Na podkreślenie zasługuje jednak fakt, że nie jest to pogląd bezsporny. Przykładowo, w ocenie autora komentarza do dyrektywy 2008/118/WE błędne jest twierdzenie, jakoby uprawnienie państw członkowskich do ustanawiania podatków pośrednich stanowiło wyjątek od ogólnego zakazu ustanawiania podatków. W prawie Unii Europejskiej brak jest bowiem ogólnej normy zakazującej ustanawiania podatków na szczeblu krajowym. Przeciwnie, to państwa członkowskie przyznały UE część przysługujących im uprawnień, dzięki czemu Unia posiada kompetencje w zakresie harmonizacji podatków pośrednich. Wobec tego to raczej kompetencja UE w omawianej dziedzinie ma charakter wyjątku (K. Lasiński-Sulecki, Komentarz do dyrektywy 2008/118/WE w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, [w:] Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz, Lex 2014).

Zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE państwa członkowskie mogą, dla szczególnych celów, nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie¹⁰

III. Analiza przepisów projektu pod kątem ustalonego stanu prawa Unii Europejskiej

III.1. Przewidziana w art. 13 ust. 1 projektu możliwość określenia przez ministra właściwego do spraw budżetu kręgu podmiotów, które mogą uczestniczyć w przetargu na obligacje emitowane przez BGK na rzecz FDS stanowi administracyjny instrument ograniczający dostęp do rynku papierów wartościowych w Polsce¹¹. Autoryzacja, o której mowa w tym przepisie, warunkuje możliwość nabycia obligacji emitowanych przez BGK i poręczanych lub gwarantowanych przez Skarb Państwa. Zgodnie z orzecznictwem TSUE autoryzacja tego typu może zostać uznana za zgodną z prawem Unii Europejskiej jedynie wówczas, jeżeli opiera się na obiektywnych, znanych z góry i niedyskryminacyjnych kryteriach oraz jeżeli istnieją środki prawne umożliwiające kwestionowanie rozstrzygnięcia podjętego przez władzę publiczną¹².

TSUE uznał, że jeśli przepisy krajowe nie określają w sposób wyczerpujący kryteriów ograniczających swobody traktatowe, powoduje to pozostawienie organom szerokiego zakresu uznania, trudnego do poddania skutecznej kontroli sądowej¹³. W kolejnym orzeczeniu TSUE stwierdził, że niepewność co do okoliczności, w jakich uprawnienia ograniczające swobodę przepływu kapitału mogą być wykonywane, nadaje im dyskrecyjny charakter, zważywszy na zakres uznania, z którego korzystają organy krajowe. W takim przypadku zakres ten jest nieproporcjonalny do zamierzonych celów¹⁴.

Biorąc pod uwagę orzecznictwo TSUE należy uznać, że proponowane ograniczenie swobody przepływu kapitału może zostać uznane za niezgodne z art. 63 TfUE (swoboda przepływu kapitału), gdyż w żaden sposób nie określa obiektywnych kryteriów i celu projektowanych ograniczeń. Projektowany przepis pozostawia organowi szeroki zakres uznania, co może utrudniać lub nawet uniemożliwiać zainteresowanym podmiotom nabywanie obligacji BGK.

¹⁰ Poza wymogiem « szczególnego celu », któremu ma służyć podatek, art. 1 ust. 2 wymaga również, aby nakładany podatek był zgodny ze wspólnotowymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień.

¹¹ Analogiczne postanowienia obowiązują na podstawie art. 39s ust. 1 ustawy o autostradach płatnych oraz § 8 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2013 r. w sprawie warunków emitowania obligacji skarbowych oferowanych w sprzedaży hurtowej (Dz. U. poz. 1089), wydanego na podstawie art. 97 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870, ze zm.).

¹² Wyrok z 20 stycznia 2001 roku, *Analir and Others*, C – 205/99, pkt 38

¹³ Wyrok z 14 lutego 2008 r. w sprawie C-274/06 *Komisja p. Hiszpanii*, pkt 52.

¹⁴ Wyrok z 26 marca 2009 r. w sprawie C-326/07 *Komisja p. Włochom*, pkt 52.

Projekt nie poddaje również rozstrzygnięcia ministra skutecznej kontroli sądowej.

III.2. Należy zaznaczyć, że choć w projekcie mowa jest o opłacie, to jeżeli za cechę odróżniającą podatki od innych danin publicznych, przede wszystkim opłat, uznać nieekwiwalentność (nieodpłatność), co jest powszechnie aprobowane w doktrynie i literaturze przedmiotu¹⁵, to projektowaną opłatę drogową należy bezwzględnie uznać za rodzaj podatku pośredniego, do którego zastosowanie będą miały nie tylko postanowienia art. 110 TfUE, ale również jego art. 113 oraz dyrektywa 2008/118/WE, w tym jej art. 1 ust. 2, i dyrektywa 2003/96/WE.

Zgodnie z art. 27 ust. 1 projektu, opłacie drogowej podlegać ma wprowadzanie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu, wykorzystywanych do napędu silników spalinowych, przy czym przez wprowadzanie na rynek tych towarów (produktów) rozumie się czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym (por. art. 27 ust. 2 projektu). Są to więc m.in. produkcja paliw silnikowych i gazu, ich import, nabycie wewnątrzspółnotowe, wyprowadzenie ze składu podatkowego (por. art. 8 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – Dz. U. z 2017 r. poz. 43 ze zm.). Obowiązek podatkowy w opłacie drogowej ciążyć ma na: a) producencie, b) importerze, c) podmiocie dokonującym nabycia wewnątrzspółnotowego oraz d) innym podmiocie podlegającym na podstawie przepisów o podatku akcyzowym obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku akcyzowego od paliw silnikowych lub gazu (por. art. 29 ust. 1 projektu). Projektowana opłata obejmować więc będzie zarówno produkty (towary) krajowe, jak i sprowadzane z innych państw. Jednocześnie stawki opłaty, jak i zasady jej obliczania mają być jednakowe dla wszystkich towarów objętych jej zakresem przedmiotowym (por. art. 31 i 32 projektu), przy czym opłata ta nie zwiększa podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym z tytułu importu (por. art. 31 ust. 2 projektu). Tym samym należy stwierdzić, że zaproponowane w projekcie zasady obliczania opłaty nie zawierają postanowień dyskryminujących towary (produkty) innych państw członkowskich, ani faworyzujących towary krajowe. Jak wynika z orzecznictwa TSUE, postanowienia art. 110 TfUE (dawny art. 90 TWE) zostają naruszone, gdy

¹⁵ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich.*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995, s. 15, P.M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1990, s. 370 i n. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWE, Warszawa 2002, s. 162, A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 129, W. Wojtowicz (red.) *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 258.

„podatek nakładany na produkty przywożone z za granicy i podatek nakładany na podobne produkty krajowe są obliczane w różny sposób i zgodnie z innymi zasadami, co prowadzi – choćby tylko w niektórych przypadkach – do wyższego opodatkowania towaru przywiezionego z za granicy”¹⁶. Projekt w tym zakresie nie narusza więc art. 110 TfUE.

III.3. Rozstrzygnięcia wymaga także kwestia zgodności projektowanych rozwiązań z przepisami dyrektywy 2008/118/WE, która swym zakresem przedmiotowym obejmuje m.in. produkty energetyczne. Do tych ostatnich zalicza się m.in. benzyny silnikowe, oleje napędowe i gaz ziemny (mokry) o kodach CN 2710 11 45, 2710 11 49, 2710 19 41, 2711 i CN 2901 (por. art. 2 ust. 1 b) i c) dyrektywy 2003/96/WE). Tym samym należy stwierdzić, że opłatą drogową mają być objęte produkty energetyczne, do których ma zastosowanie dyrektywa 2008/118/WE i dyrektywa 2003/96/WE.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE dla szczególnych celów, państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie pod warunkiem, że podatki te są zgodne ze wspólnotowymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej w zakresie określania podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień. Harmonizując ogólne zasady dotyczące akcyz w UE postanowiono więc jednocześnie, że państwa członkowskie będą miały możliwość nakładania na wyroby akcyzowe innych podatków pośrednich. Nie jest to jednak uprawnienie bezwarunkowe. Muszą zostać spełnione dwa warunki. Po pierwsze, nałożenie (pobór) takiego podatku musi realizować cel szczególny, po drugie, podatek taki musi być zgodny z przepisami podatkowymi UE dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej (VAT) w zakresie określania podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku. Są to warunki kumulatywne, których celem jest zapobieganie niepotrzebnemu utrudnianiu wymiany handlowej przez dodatkowe podatki pośrednie¹⁷.

Analiza przyjętych w projekcie rozwiązań w zakresie określania podstawy opodatkowania (obliczania) opłaty, jej wymagalności i monitorowania (por. art. 30, 31, 34 projektu) oraz zwolnień z podatku (por. art. 29 ust. 2 projektu) pozwala stwierdzić, że projekt nie narusza postanowień art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE odnośnie do wymogu zgodności tej daniny „ze wspólnotowymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od

¹⁶ Por. wyrok w sprawie C-313/05, *op. cit.*

¹⁷ Por. wyrok TSUE C-553/13, pkt 36

wartości dodanej w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień”.

Drugą z przesłanek nałożenia na wyroby akcyzowe objęte zakresem przedmiotowym dyrektyw 2008/118/WE i 2003/96/WE innego podatku pośredniego przez państwo członkowskie jest szczególny cel poboru takiego podatku lub kilka szczególnych celów¹⁸.

Zgodnie z art. 28 projektu opłata drogowa ma stanowić w połowie przychód FDS oraz w połowie przychód Krajowego Funduszu Drogowego (dalej: KFD).

Jak wynika z art. 7 projektu, środki FDS mają być przeznaczone na: a) dofinansowanie budowy i przebudowy dróg powiatowych i gminnych, w tym budowę i przebudowę sieci wodociągowych lub kanalizacyjnych w rozumieniu art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz. U. z 2017 r. poz. 328), b) dofinansowanie budowy i przebudowy dróg powiatowych i gminnych oraz mostów w ciągach dróg wojewódzkich szczególnie istotnych dla zapewnienia bezpieczeństwa publicznego lub spójności sieci dróg publicznych.

Zgodnie z art. 39f ust. 1 u.a.p. środki KFD mogą być przeznaczone m.in. na finansowanie budowy i przebudowy dróg krajowych, realizowanych przez Generalnego Dyrektora Dróg Krajowych i Autostrad oraz przygotowanie, wdrożenie, budowę lub eksploatację systemu poboru opłat za przejazd autostradą. Środki te pochodzą m.in. z opłaty paliwowej, o której mowa w art. 37h-37q u.a.p.

Jak wynika z przytoczonych przepisów, zarówno opiniowanego projektu (w odniesieniu do FDS), jak i u.a.p. (w odniesieniu do KFD), celem ustanowienia nowej daniny, nazwanej w projekcie opłatą drogową, będącej formą podatku pośredniego, jest uzyskanie środków na finansowanie inwestycji drogowych oraz w zakresie sieci wodno-kanalizacyjnej, o których mowa w art. 7 projektu oraz art. 39f u.a.p. Inwestycje te należą do zadań publicznych, realizowanych przez organy władzy publicznej, zarówno samorządowej, jak i inne organy, przy czym – zgodnie z art. 163 Konstytucji RP – w zakresie niezastrzeżonym przez Konstytucję lub ustawy dla innych organów władzy publicznej realizuje je samorząd terytorialny. Zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 16 grudnia 2005 r. o finansowaniu infrastruktury transportu lądowego (Dz. U. Nr 267, poz. 2251, ze zm.; dalej: u.f.i.t.l.) zadania w zakresie budowy, przebudowy, remontu, utrzymania i ochrony dróg oraz zarządzania nimi

¹⁸ por. wyrok TSUE C-553/13.

finansowane są przez: a) ministra właściwego do spraw transportu drogowego – w odniesieniu do dróg krajowych, b) samorząd województwa – w odniesieniu do dróg wojewódzkich, c) samorząd powiatowy – w odniesieniu do dróg powiatowych oraz d) samorząd gminny (z budżetu gminy) – w odniesieniu do dróg gminnych. Co więcej, zadania w zakresie dróg gminnych, ulic, mostów, placów należą do zadań własnych gminy, a więc zaspokajających zbiorowe potrzeby wspólnoty gminnej, podobnie jak zadania w zakresie wodociągów i kanalizacji (por. art. 7 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym – Dz. U. z 2016 r. poz. 446, ze zm.). Ten sam charakter mają w istocie w odniesieniu do dróg powiatowych i wojewódzkich zadania powiatu i samorządu województwa (por. art. 4 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym – Dz. U. z 2016 r. poz. 814, ze zm. oraz art. 14 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa – Dz. U. z 2016 r. poz. 486, ze zm.).

Jak wynika z art. 167 ust. 1 Konstytucji RP, jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego, zasady ich ustalania i gromadzenia oraz ustalania i przekazywania subwencji ogólnych i dotacji celowych z budżetu państwa określa ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 198 ze zm.).

Podsumowując dotychczasowe ustalenia należy stwierdzić, że sprawy dróg publicznych, ich budowa, przebudowa, remont należą – zgodnie z obowiązującym w Polsce porządkiem prawnym – do kompetencji: a) ministra właściwego do spraw transportu, który działa za pośrednictwem Dyrektora Dróg Krajowych i Autostrad albo drogowych spółek specjalnego przeznaczenia (w odniesieniu do dróg krajowych), b) samorządu województwa (w odniesieniu do dróg wojewódzkich), c) samorządu powiatowego (w odniesieniu do dróg powiatowych) oraz d) samorządu gminnego (w odniesieniu do dróg gminnych). Finansowane są one z budżetu państwa, KFD oraz budżetów samorządowych (por. art. 3 i 5 u.f.i.t.l.). W tym też kontekście należy odczytywać ustanowienie nowej daniny – opłaty drogowej, która ma zasilać KFD oraz nowotworzony FDS. Tym samym przyjęcie projektowanej ustawy powiększy dotychczasowy katalog instrumentów prawnych pozyskiwania funduszy publicznych na budowę, przebudowę, remont dróg publicznych, zarówno samorządowych, jak i krajowych. Niewątpliwie projekt wprowadza więc szczególny sposób pozyskiwania środków publicznych na realizację określonych przez ustawodawcę celów publicznych. Chodzi w istocie o zwiększenie wpływów podatkowych gromadzonych w formach prawnych wskazanych w ustawie.

Otwartym w tym kontekście pozostaje pytanie, czy ustanowienie nowej daniny publicznej oraz przyjęte zasady jej gromadzenia i rozdysponowania wypełniają warunek celu szczególnego, o którym mowa w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE. Jak podkreśla się bowiem w literaturze przedmiotu nie może to być cel fiskalny.¹⁹

Dodatkowo zauważa się, przywołując orzecznictwo TSUE, że art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE „został wprowadzony do przepisów dyrektywy z uwagi na odmienne tradycje podatkowe państw członkowskich i częste uciekanie się do podatków pośrednich w celach pozabudżetowych”, przy czym "szczególny cel", o którym mowa w tym przepisie „należy rozumieć jako cel pozabudżetowy”²⁰.

Zaznaczyć również należy, że w orzecznictwie TSUE wskazuje się także, że odstępstwo od ogólnej reguły harmonizacji podatku akcyzowego, określone w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE powinno być interpretowane zawężająco

W wyroku C-553/13 TSUE stwierdził, że przepis ten należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, które wprowadzają podatek pośredni na wyroby akcyzowe w przypadku, gdy dochód z tego podatku jest przeznaczony na finansowanie zadań, które to zadania władza publiczna ma wypełniać i finansować niezależnie od wspomnianego podatku, nawet jeżeli wpływy z tego podatku będą wykorzystane wyłącznie w celu wykonywania tej działalności. Jak dalej zaznacza TSUE w tym wyroku „(a)by uprzednie przydzielenie wpływów z podatku nakładanego na wyroby akcyzowe pozwalało na stwierdzenie, że podatek ten wypełnia szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE, istotne jest, by podatek sam w sobie służył zapewnieniu realizacji przytoczonego szczególnego celu, a zatem aby istniał bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów z podatku a wspomnianym szczególnym celem. Wobec braku takiego mechanizmu uprzedniego przydzielania wpływów uznanie, że podatek nakładany na wyroby akcyzowe wypełnia szczególny cel w rozumieniu wspomnianego przepisu, jest możliwe jedynie wtedy, gdy jest on pomyślany pod względem swej struktury, między innymi opodatkowanej dziedziny lub stawki opodatkowania, w taki sposób, aby tak wpłynąć na zachowanie podatników, by umożliwić wypełnienie przytoczonego szczególnego celu, na przykład poprzez nałożenie wysokiego podatku na rozpatrywane produkty w celu zniechęcenia do ich konsumpcji.”

Przedmiotem tego wyroku była odpowiedź na pytanie prejudycjalne sądu estońskiego, dotyczące wykładni art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE. Spór

¹⁹ Por. K. Lasiński-Sulecki, Komentarz do dyrektywy 2008/118/WE w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, [w:] Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz, Lex 2014, pkt 2.

²⁰ *Ibidem*

sądowy dotyczył podatku nałożonego przez władze samorządowe Tallina na sprzedaż detaliczną paliwa płynnego, z którego dochody miały być przeznaczone na finansowanie organizacji transportu publicznego. Pozew został wniesiony przez firmę Statoil, która zażądała zwrotu zapłaconego podatku, uznając go za niezgodny z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE. TSUE w wydanym wyroku co prawda zauważył, że „o ile uprzednie przydzielanie wpływów z podatku na finansowanie przez organy regionalne przekazanych im kompetencji może stanowić okoliczność wymagającą uwzględnienia dla ustalenia istnienia szczególnego celu, o tyle taki rodzaj przydzielania wpływów, będący po prostu sposobem wewnętrznej organizacji budżetu państwa członkowskiego, nie może jako taki stanowić wystarczającego warunku w tym zakresie, gdyż każde państwo członkowskie może postanowić, niezależnie od realizowanego celu, że wpływy z podatku będą przydzielane na finansowanie określonych wydatków. W przeciwnym wypadku każdy cel mógłby być uznany za szczególny w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, co pozbawiałoby ustanowiony w tej dyrektywie zharmonizowany podatek akcyzowy wszelkiej skuteczności (*effet utile*) i byłoby sprzeczne z zasadą, wedle której przepis stanowiący odstępstwo taki jak wspomniany art. 1 ust. 2 powinien być interpretowany zawężająco (zob. analogicznie wyrok *Transportes Jordi Besora*, pkt 28, 29, a także przytoczone tam orzecznictwo).” (pkt 39)

Mając na uwadze przedstawione argumenty oraz system finansowania budowy, przebudowy, remontu dróg publicznych w Polsce, podział zadań i kompetencji w tym zakresie pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego i inne organy władzy publicznej należy stwierdzić, że opiniowany projekt w zakresie ustanowienia nowej daniny, nazwanej opłatą drogową, która ma stanowić przychód KFD i nowotworzonego FDS może budzić wątpliwości co do zgodności z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE. Można bowiem przyjąć, że danina ta (opłata, podatek) nie jest wprowadzana bowiem w szczególnym celu, o którym mowa w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE, rozumianym w sposób wynikający z orzecznictwa TSUE i w doktrynie, lecz jako szczególny środek zwiększenia wpływów podatkowych, które mają być przeznaczone na sfinansowanie celów wskazanych w Projekcie, które to cele i tak muszą być realizowane przez władze publiczne nawet, jeżeli nie wprowadzono by tej opłaty (podatku).

Z punktu widzenia warunków wynikających z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE, biorąc pod uwagę cele ustanowienia opłaty drogowej, właściwszym rozwiązaniem byłoby podwyższenie stawek podatku akcyzowego na wskazane w Projekcie towary (produkty) i przeznaczenie tych środków na KFD i FDS lub też zapewnienie finansowania budowy, przebudowy lub

remontu dróg w sposób przewidziany np. w art. 5 ustawy o finansowaniu infrastruktury transportu lądowego.

Tym niemniej nie można nie zauważyć, że możliwa jest również wykładnia odmienna art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE., która zastosował Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 stycznia 2017 r., sygn. I GSK 713/16, dotyczącym opłaty paliwowej. NSA przywołał w tym wyroku powszechne i jednolite orzecznictwo sądów administracyjnych, które wskazuje, że budowa i utrzymanie dróg wypełnia przesłankę "szczególnego celu" opłaty paliwowej. W tym samym wyroku NSA uznał, że warunki wprowadzenia do systemu podatkowego opłaty paliwowej jako dodatkowego podatku pośredniego, obciążającego oleje napędowe, wskazują na eksponowany przez Trybunał Sprawiedliwości UE bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów z opłaty paliwowej a założonym celem jej wprowadzenia²¹. Z uwagi na bliźniaczy charakter opłaty paliwowej i projektowanej opłaty drogowej, przyjęta w wyroku NSA interpretacja art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE mogłaby stanowić również punkt odniesienia dla oceny projektu. Należy jednak zauważyć, że stanowisko NSA nie może być – z uwagi na ustrojową pozycję tego sądu – traktowane jako przesądzające o zgodności projektu z prawem UE. Rozstrzygające znaczenie w tym zakresie ma ocena TSUE, który nie wypowiedział się na temat polskiej opłaty paliwowej i który w swoim orzecznictwie prezentuje rygorystyczne (zawężające) odczytanie przesłanki „szczególnego celu”.

Wobec powyższego, uwzględniając także przedstawione wcześniej zastrzeżenia dotyczące zgodności projektu z dyrektywą 2008/118/WE, należy podtrzymać uwagę, że projekt może budzić wątpliwości co do zgodności z prawem UE.

IV. Konkluzje

Poselski projekt ustawy o Funduszu Dróg Samorządowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw jest objęty zakresem regulacji prawa Unii Europejskiej.

Projekt może budzić wątpliwości co do zgodności z prawem Unii Europejskiej w zakresie, w jakim:

1. art. 13 ust. 1 projektu przewiduje możliwość określenia przez ministra właściwego do spraw budżetu kręgu podmiotów, które mogą uczestniczyć w przetargu na obligacje emitowane przez BGK na rzecz FDS, bez określenia obiektywnych kryteriów i celu ograniczania kręgu tych podmiotów może być uznany za niezgodny z art. 63 TfUE;
2. projekt przewiduje ustanowienie opłaty drogowej jako dodatkowego podatku pośredniego w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE. Ustanowienie takiego podatku jest dopuszczalne

²¹ C-533/16, pkt. 38-42

wyłącznie dla szczególnych celów i pod warunkiem, że podatek taki jest zgodny z przepisami podatkowymi UE. Wątpliwości dotyczą spełnienia pierwszego z przywołanych kryteriów.
W pozostałym zakresie projekt nie narusza prawa Unii Europejskiej.

Akceptował:
Dyrektor
Biura Analiz Sejmowych

Wojciech Arndt

Warszawa, 11 lipca 2017 r.

BAS-WASiE/WAPM-1415/17

TRYB PILNY

Pan
Marek Kuchciński
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Opinia prawna w sprawie stwierdzenia, czy poselski projekt ustawy o Funduszu Dróg Samorządowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Zbigniew Dolata) jest projektem ustawy wykonującej prawo Unii Europejskiej w rozumieniu art. 95a ust. 1 regulaminu Sejmu

Projekt ustawy przewiduje utworzenie Funduszu Dróg Samorządowych (dalej: FDS), zasady gromadzenia środków FDS oraz zasady finansowania zadań ze środków FDS.

Podstawowym środkiem finansowym FDS ma być opłata drogowa, o której mowa w art. 27-36 projektu. Opłatą objęte ma być wprowadzanie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu wykorzystywanych do napędu silników spalinowych, przy czym w ustawie zdefiniowano zarówno samo wprowadzanie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu (art. 27 ust. 2 projektu), zakres przedmiotowy opłaty (art. 27 ust. 4 projektu) oraz podmioty obowiązane do zapłaty opłaty (art. 29 projektu). W ustawie zdefiniowano również moment powstania obowiązku zapłaty opłaty drogowej (art. 30 ust. 1 projektu), podstawę jej obliczania (art. 31 projektu), stawki opłaty i zasady ich waloryzacji (art. 32 projektu), obowiązki podmiotów obowiązanych do zapłaty opłaty drogowej (art. 34 projektu), organy właściwe do poboru opłaty i ich obowiązki w zakresie przekazywania opłaty do FDS (art. 33 i 35 projektu). Do opłaty drogowej będą miały zastosowanie przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 36, ze zm.).

FDS ma być utworzony w Banku Gospodarstwa Krajowego (dalej: BGK). FDS ma gromadzić środki finansowe na budowę i przebudowę dróg powiatowych i gminnych oraz mostów w ciągach dróg wojewódzkich oraz finansować te zadania. Projekt określa źródła środków FDS. Środki te mają pochodzić m.in. z przewidzianej projektem opłaty drogowej oraz wpływów z obligacji emitowanych przez BGK na rzecz FDS. Obligacje mogą być emitowane z przeznaczeniem na finansowanie zadań wynikających z planu finansowego FDS oraz spłatę zobowiązań z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz wyemitowanych obligacji. Obligacje emitowane przez BGK na rzecz FDS i poręczane lub gwarantowane przez Skarb Państwa mają być papierami wartościowymi, w których BGK stwierdza, że jest dłużnikiem

właściciela takiego papieru i zobowiązuje się wobec niego do spełnienia określonego świadczenia pieniężnego. Sprzedaż obligacji może być dokonywana w trybie: (1) oferty publicznej, o której mowa w art. 3 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1639, ze zm.; dalej: ustawa o ofercie publicznej), (2) oferty publicznej, o której mowa powyżej, obligacji, do których nie stosuje się przepisów ustawy o ofercie publicznej, (3) przetargów organizowanych przez BGK albo inny podmiot na podstawie umowy zawartej przez BGK z tym podmiotem, (4) proponowania nabycia obligacji w inny sposób. W przetargach, o których mowa w zdaniu poprzedzającym, będą mogły brać udział wyłącznie banki, instytucje kredytowe lub instytucje finansowe, w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2016 r. poz. 1988, ze zm.), a także ich oddziały, z którymi minister właściwy do spraw budżetu zawrze umowę przyznająca im prawo do składania ofert na przetargach obligacji skarbowych.

Postanowienia projektu są wzorowane na obowiązujących przepisach ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1057; dalej: u.a.p.)¹.

Ponadto projekt przewiduje zmiany w ustawach: z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2017 r. poz. 788), o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym, z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 198, ze zm.), z dnia 16 grudnia 2005 r. o finansowaniu infrastruktury transportu lądowego (Dz. U. Nr 267, poz. 2251, ze zm.).

Projektowana ustawa miałaby wejść w życie w terminie 30 dni od dnia jej ogłoszenia (art. 43 Projektu).

Projekt nie zawiera przepisów, które mają na celu wykonanie prawa Unii Europejskiej. Projekt nie stanowi projektu ustawy wykonującej prawo Unii Europejskiej w rozumieniu art. 95a regulaminu Sejmu.

Dyrektor Biura Analiz Sejmowych



Wojciech Arndt

¹ Por. opinię Biura Analiz Sejmowych z dnia 13 lipca 2009 r. znak: BAS-WAL-1480/09.