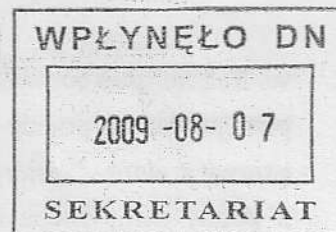




MINISTERSTWO FINANSÓW

Szef Służby Celnej

CA3/8164/17/EBE/09/8372BMI9



Warszawa, 3 sierpnia 2009 r.

Pani
Halina Pupacz
Prezes
Polskiej Izby Paliw Płynnych

Szanowna Pani Prezes,

W odpowiedzi na pisma skierowane do Ministra Finansów (data wpływu do Biura Ministra 3.07.2009 r. i 13.07.2009 r.) w sprawie kontroli prowadzonych przez organy podatkowe u dystrybutorów lekkiego oleju opałowego w zakresie warunków dla stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, uwzględniając opinię właściwego merytorycznie w tej kwestii departamentu, przedstawiam poniżej stanowisko w przedmiotowej sprawie.

Prowadzone przez organy podatkowe w toku kontroli podatkowej działania (w tym czynności dowodowe) w zakresie weryfikacji oświadczeń prowadzone są zgodnie z obowiązującymi przepisami powszechnie obowiązującego prawa, z uwzględnieniem obowiązującego orzecznictwa w przedmiotowej sprawie. Wyniki każdej kontroli poddawane są analizie pod kątem zasadności wszczęcia postępowania podatkowego, podczas której brane są pod uwagę wszelkie przesłanki wynikające z przepisów powszechnie obowiązującego prawa, a także orzecznictwa sądów administracyjnych. Organ podatkowy w toku kontroli podatkowych w zakresie spełnienia warunków korzystania przez dystrybutorów oleju opałowego z obniżonej stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego na cele grzewcze, dokonują oceny pobieranych przez nich oświadczeń pod względem formalnym, tj. spełnienia wymogów określonych w rozporządzeniach Ministra Finansów. Ponadto dokonują ich oceny pod względem materialnym, tzn. przeprowadzają identyfikację osób je składających, a także konfrontują (w ramach czynności sprawdzających, przesłuchań, oględzin) dane z oświadczeń z rzeczywistym wykorzystaniem oleju opałowego. Jednakże ostateczna ocena zasadności korzystania z obniżonej stawki podatku akcyzowego przez podmiot kontrolowany jest dokonywana na podstawie całego materiału dowodowego zebranego również w trakcie postępowania podatkowego. Przedstawione powyżej działania wynikają z uprawnień jakie posiadają organy podatkowe i organy kontroli skarbowej (naczelnicy urzędów celnych i dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej) do oceny zebranych

w trakcie postępowań dowodów, m.in. oświadczeń z punktu widzenia ogólnych zasad postępowań, a przede wszystkim zasady swobodnej oceny dowodów określonej w art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. z 2005 r., Nr 8 poz. 60 z późn. zm.). Ocena dowodów prowadzona jest pod kątem ich znaczenia i wartości dla toczącego się postępowania kontrolnego czy postępowania podatkowego.

Przepisy *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz.U. Nr 87, poz. 825 z późn. zm.), jak też przepisy zawarte we wcześniejszych *rozporządzeniach Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego* (Dz. U. Nr 148, poz. 1655 z późn. zm.) oraz z dnia 22 marca 2002 r. (Dz. U. Nr 27, poz. 269 z późn. zm.) nakładały na sprzedawcę oleju opałowego obowiązek pobierania od nabywców oświadczeń w określonej formie. Z ww. przepisów wyraźnie wynika, że zastosowanie obniżonej stawki podatku akcyzowego dla olejów opałowych uwarunkowane było przede wszystkim zużyciem tego wyrobu na cele opałowe, co wiązało się z koniecznością uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby były przeznaczone na cele opałowe, w formie określonej w § 4 ust. 2 *rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* oraz odpowiednio w § 6 ust. 2 ww. *rozporządzeń Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego*.

Powyższe przepisy wskazywały elementy niezbędne, które musiało zawierać oświadczenie. Wszystkie składniki tego oświadczenia były tak samo ważne. W przypadku nie złożenia oświadczenia lub w przypadku gdy oświadczenie nie zawierało wszystkich wymaganych danych, sprzedający nie mógł skorzystać z przysługującej mu ulgi. Oświadczenia składane przez odbiorców zawierały nie tylko dane adresowe, lecz również określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca, gdzie znajdowały się te urządzenia. W efekcie organy podatkowe i organy kontroli skarbowej są w stanie, na podstawie danych zawartych w oświadczeniach, zweryfikować, czy dana osoba w rzeczywistości wykorzystwała nabyty olej opałowy zgodnie z przeznaczeniem. Nie bez znaczenia w przyjętej metodologii kontroli jest również bogate orzecznictwo NSA i WSA w kwestii oświadczeń, według którego braki formalne skutkują nieuznawaniem preferencyjnej stawki podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży oleju opałowego. Orzecznictwo wskazuje na doniosłe znaczenie poprawności przyjmowanych oświadczeń, ich szczególnego znaczenia w systemie preferencji podatkowych. Korzystanie z obniżonej stawki podatku akcyzowego jest pewnym przywilejem, a nie obowiązkiem i aby móc z niego skorzystać należy dopełnić stosownych wymogów formalnych i materialnych, w tym wypadku odebrać od nabywcy oleju opałowego oświadczenie odpowiadające określonym w przepisach wymogom formalnym. Co więcej NSA (*Wyrok NSA I FSK 498/07 z 19.03.2008 (orzeczenie prawomocne)*) stoi na stanowisku, „iż nie można stwierdzonej przez organy wadliwości materialnej i formalnej oświadczeń konwalidować żadnymi innymi środkami dowodowymi (w tym np. zeznaniami świadków, jak często sugerują kontrolowani), skoro – z woli prawodawcy – ten właśnie dokument (spełniający określone wymogi) ma szczególne znaczenie dowodowe”.

Należy zatem uznać, iż sam fakt uzyskania oświadczenia zawierającego w swojej treści wszystkie elementy określone w ww. przepisach dawał podatnikowi prawo do stosowania obniżonej stawki akcyzy na przedmiotowe wyroby.

Wprowadzenie do porządku prawnego instytucji oświadczeń z założenia winno opierać się na zgodności zawartych w nich treści ze stanem faktycznym. A zatem złożenie przez nabywcę fałszywych oświadczeń uprawniało podatnika do odmowy sprzedaży ww. wyrobów z uwzględnieniem obniżonej stawki podatkowej, oczywiście o ile taką wiedzę sprzedający posiadał. Jednakże podkreślić należy, iż z przywołanych powyżej regulacji nie wynikał obowiązek ustalania prawdziwości i wiarygodności treści składanych przez nabywców ww. wyrobów oświadczeń.

Wobec faktu, iż przed 1 marca 2009 r. ustawodawca nie nałożył na sprzedającego obowiązku sprawdzania prawdziwości danych zawartych w składanych oświadczeniach, nie można było w stosunku do niego wyciągać konsekwencji podatkowych. Obowiązujące przepisy nie obligowały podatnika do odmowy sprzedaży oleju opałowego z zastosowaniem obniżonej stawki podatku akcyzowego, w sytuacji złożenia przez kupującego kompletnego pod względem formalnym i czytelnego oświadczenia. Natomiast nie złożenie przez nabywcę oświadczenia lub podanie w oświadczeniu niepełnych informacji, tj. niespełnienie wymogów formalnych określonych ww. przepisami stanowiło dla sprzedawcy podstawę do odmowy sprzedaży ww. wyrobów po cenie zawierającej stawkę akcyzy właściwą dla olejów przeznaczonych na cele opałowe.

Tym niemniej należy zauważyć, iż w stanie prawnym od 1 maja 2004 r. do 28 lutego 2009 r. sprzedający nie tylko nie miał obowiązku weryfikowania prawdziwości wymaganych oświadczeń, ale też nie miał ku temu stosownych instrumentów. W takim zaś przypadku, gdy w świetle zebranego w sprawie materiału dowodowego stwierdzono, że sprzedawca posiadał fałszywe oświadczenia o przeznaczeniu ww. wyrobów, a nie zdołano udowodnić sprzedawcy, iż wiedział o nieprawdziwości tych oświadczeń, wówczas nie może on ponosić ich konsekwencji. Każdy przypadek wymaga jednak indywidualnego rozpatrzenia przez organ podatkowy czy organ kontroli skarbowej.

Należy podkreślić raz jeszcze, iż ówczesne przepisy podatkowe nie nakładały na podatnika dokonującego sprzedaży ww. wyrobów z przeznaczeniem na cele opałowe, obowiązku merytorycznej weryfikacji treści składanych oświadczeń. Sprawdzenia danych zawartych w oświadczeniach można dokonać w ramach kontroli, postępowania kontrolnego lub postępowań podatkowych, prowadzonych przez uprawnione organy.

W zakresie wątpliwości dotyczącej stosowania stawki podatku akcyzowego w przypadku opisanym w przedmiotowym piśmie należy wyjaśnić, że w okresie od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r., w obowiązującym wówczas stanie prawnym, w przypadku nie złożenia oświadczeń o przeznaczeniu nabywanych olejów, miał zastosowanie przepis § 4 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz.825 z późn. zm.). Przepis § 4 ust. 5 w stosunku do oświadczeń odwoływał się do ustępów 1 i 3 tego paragrafu, gdzie w sposób jednoznaczny

określono zarówno podmioty zobowiązane do złożenia przedmiotowych oświadczeń, a także zakres danych jakie te oświadczenia powinny zawierać. Zatem złożenie oświadczenia niekompletnego, nie zawierającego wszystkich wskazanych elementów powodowało takie same skutki jak nie złożenie oświadczenia. Przepis § 4 ust. 5 wyraźnie wskazywał jakie stawki miały wówczas zastosowanie. Od maja 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. przedmiotowa stawka wynosiła 1141 zł od 1000 l, natomiast od 1 stycznia 2005 r. do 23 sierpnia 2005 r. – 1180 zł od 1000 l.

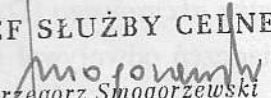
Ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. *o zmianie ustawy o podatku akcyzowym* (Dz.U. Nr 160, poz. 1341) wprowadzono przepis art. 65 ust. 1a stanowiący, iż w przypadku użycia olejów opałowych lub napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi: dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe – 2000,00 zł od 1000 l gotowego wyrobu, natomiast dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe – 1800,00 zł od 1000 kg gotowego wyrobu.

Odnosząc się zatem do przedstawionych wątpliwości czy podwyższone stawki akcyzy na oleje opałowe określone w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym miały zastosowanie w przypadku niedopełnienia wymogu składania oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 3 *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* – należy wskazać, że jak wynika z § 1 ww. rozporządzenia obniżenie stawek akcyzy może mieć miejsce tylko wówczas, gdy spełnione zostaną wszystkie warunki przewidziane w przepisach tego rozporządzenia.

Brak oświadczeń oznaczał niemożność obniżenia, stosownie do przepisów ww. rozporządzenia, stawek akcyzy i powodował sankcje, o których mowa w art. 65 ust. 1a *ustawy o podatku akcyzowym*. Jednak treść tego przepisu, w tym zwrot „nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych” nie pozostawiał wątpliwości co do wskazania przez ustawodawcę tylko przykładowych przepisów, nie wyłączających innych regulacji określających np. warunki obrotu olejami wyznaczonych w § 4 ww. *rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego*.

Przedstawiając powyższe, pragnę wyrazić nadzieję, że Pani Prezes uzna te wyjaśnienia za wyczerpujące.

2 powołaniem

SZEF SŁUŻBY CELNEJ
WZ. 
Grzegorz Smogorzewski
p.o. Zastępcy
Szefa Służby Celnej