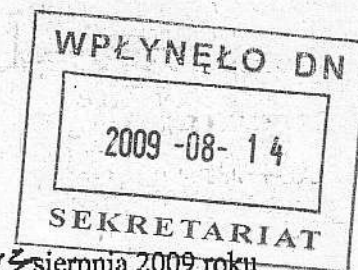




MINISTER FINANSÓW

AE 1/033/43/JQL/09/BMI 9-9211



Warszawa, dnia 14 sierpnia 2009 roku

**Pani  
Halina Pupacz  
Prezes Polskiej Izby  
Paliw Płynnych**

**ul. Słomińskiego 19 lok. 521  
00-195 Warszawa**

W związku z pismem z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie stosowania przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie *obniżenia stawek podatku akcyzowego* dotyczących składania oświadczeń o przeznaczeniu nabywanych olejów opałowych i olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowych uprawniającym do stosowania obniżonych stawek akcyzy, uprzejmie wyjaśniam, co następuje.

Zarówno obecne przepisy akcyzowe jak i te obowiązujące przed 1 marca 2009 r., zobowiązywały podatnika sprzedającego wyroby z przeznaczeniem do celów opałowych, przy spełnieniu określonych warunków, do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów uprawniającym do zastosowania obniżonych stawek akcyzy.

Oświadczenia powinny zawierać dane, których zakres do dnia 28 lutego 2009 r. wynikał z ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie *obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz. U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.), wydanego na podstawie ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o *podatku akcyzowym* (Dz. U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.). W rozporządzeniu szczegółowo określono zakres danych jakie powinny zawierać oświadczenia, a od 15 września 2005 r. również miesięczne zestawienia tych oświadczeń (zmiana wprowadzona rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. *zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego* (Dz. U. Nr 177, poz. 1473)), tryb ich uzyskiwania od nabywców oraz tryb i terminy przekazywania organom podatkowym. Wobec regulacji dotyczących oświadczeń wielokrotnie podejmowano działania zmierzające do doprecyzowania ich brzmienia i jednolitego ich stosowania.

W okresie od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r., w obowiązującym wówczas stanie prawnym, w przypadku niezłożenia oświadczeń o przeznaczeniu nabywanych olejów, miał zastosowanie przepis § 4 ust. 5 ww. rozporządzenia *w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego*.

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, niezawierającego wszystkich wskazanych przez prawodawcę elementów powodowało takie same skutki jak niezłożenie oświadczenia. Przepis § 4 ust. 5 wyraźnie wskazywał także jakie stawki miały wówczas zastosowanie. Od dnia 1 maja 2004 r. przedmiotowa stawka wynosiła 1141,00 zł od 1000 l, natomiast od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 23 sierpnia 2005 r. – 1180,00 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.

Przedmiotowa nowelizacja art. 65 ustawy *o podatku akcyzowym* w ustępie 1a wprowadziła więc sankcję w postaci podwyższonych stawek akcyzy w sytuacji niespełnienia warunków określonych w przepisach odrębnych.

Odnosząc się zatem do przedstawionych wątpliwości czy podwyższone stawki akcyzy na oleje opałowe określone w art. 65 ust. 1a ustawy 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 wyjaśnić, że - jak wynika z § 1 przywołanego rozporządzenia - obniżenie stawek akcyzy może mieć miejsce tylko wówczas, gdy spełnione zostaną wszystkie warunki przewidziane w przepisach tego rozporządzenia.

Brak powyższych oświadczeń oznaczał zatem zastosowanie stawek akcyzy określonych w art. 65 ust. 1a ustawy *o podatku akcyzowym*. 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 określone w § 4 w/w rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego.*

Należy podkreślić, iż 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 należy zauważyć, iż z przywołanych powyżej regulacji nic 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, nic 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 niezłożenie 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.

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.

Jednolita linia orzecznictwa w tym zakresie ukształtowała się w 2008 r. (wyroki NSA z dnia 8 stycznia 2008 r. sygn. akt I FSK 81/07, z dnia 19 marca 2008 r. sygn. akt I FSK 498/07, z dnia 1 kwietnia 2008 r. sygn. akt I FSK 1483/07, z dnia 22 kwietnia 2008 r. sygn. akt I FSK 390/07). Wcześniejsze rozstrzygnięcia, zwłaszcza orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych były rozbieżne.

Naczelny Sąd Administracyjny prezentuje w tym zakresie jednolity pogląd, iż tylko kompletnie wypełnione oświadczenia uprawniają sprzedawcę oleju opałowego do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego. Z uwagi na istniejącą – jednolitą linię

orzecznictwa NSA, organy podatkowe winny ją uwzględniać, adekwatnie do stwierdzonego stanu faktycznego i prawnego konkretnej sprawy.

Za logiczne i racjonalne należy uznać również podejście akceptujące fakt, gdy z oczywistych powodów nie każdy nabywca wyrobów z przeznaczeniem na cele opałowe jest w stanie podać w oświadczeniu nr PESEL, jak ma to miejsce np. w przypadku obcokrajowca.

Należy podkreślić, iż zgodnie z treścią przywołanych przepisów, obowiązkiem sprzedającego było uzyskanie od nabywcy oświadczenia określonej treści, załączenie go do dokumentów, złożenie miesięcznego zestawienia uzyskanych oświadczeń. Przyjmując od nabywców przedmiotowe oświadczenia sprzedający winien dokonać ich weryfikacji formalnej, tj. ocenić, czy zawierają one wszystkie wymagane przepisami dane.

Tym niemniej należy podkreślić, 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 udało się 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 skarbowy.

Należy wskazać 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 postępowania kontrolnego, prowadzonego przez uprawnione organy.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż tylko właściwy organ podatkowy czy skarbowy, na podstawie posiadanego materiału dowodowego i w oparciu o obowiązujące przepisy prawa jest w stanie prawidłowo ocenić stan faktyczny sprawy. Podatnikowi niezadowolonemu z podjętego rozstrzygnięcia przysługują określone środki odwoławcze.

Do wiadomości:  
Biuro Ministra  
w gmachu

*Z poważaniem*  
Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU  
*Andrzej Parafianowicz*  
Andrzej Parafianowicz