

Maciej Brachowicz

# Maksymalna stawka za wszelką cenę

## Przykład stosowania podatku akcyzowego od oleju opałowego w latach 2005–2009



**Maciej Brachowicz**

*Absolwent ekonomii na Akademii Ekonomicznej w Krakowie i prawa na Uniwersytecie Jagiellońskim.  
Doradca polityczny grupy Europejskich Konserwatystów i Reformatorów w Parlamencie Europejskim.*

### **The maximum rate at any cost**

#### **A case of applying the excise tax on heating oil in the period 2005–2009**

*This paper focuses on the role of linguistic, functional and theological interpretation applied by Polish administrative courts. The paper touches upon decisions taken by fiscal authorities and some courts, including the Supreme Administrative Court, to punish sellers who did not present valid declarations with disproportionately high rates of the excise tax. These declarations are filled in by purchasers of heating oil. In the author's view this rate should be restricted to very limited cases when, for instance, it is proven that heating oil has not been in fact used for the purposes it was designed to be used. Obviously in such a case it is the purchaser who is obliged to pay this rate of tax. In case it has not been proven and a seller is not able to present a valid declaration confirming purchaser's intention to use heating oil for heating purposes, there is a tax rate which was disregarded both by fiscal authorities and courts. That avoidance led to situation in which entrepreneurs are obliged to pay PLN 1,768 per 1000 litres of additional excise tax instead of PLN 1 for the same amount.*

Przedmiotem artykułu jest analiza stanu prawnego obowiązującego od września 2005 r. do końca lutego 2009 r. w zakresie podatku akcyzowego nakładanego na tzw. olej opałowy lekki (dalej: o.o.), wykorzystywany do ogrzewania domów i lokali oraz w urządzeniach grzewczych, takich jak suszarnie rolnicze. Akcy-

za płacona jest przez sprzedawcę wyrobu obciążonego tym podatkiem i uwzględniona jest w cenie towaru. W pewnych przypadkach, w tym w przypadku opisywanym w tym artykule, zastosowanie określonej stawki akcyzy uzależnione jest od warunków, których niedopełnienie skutkuje nałożeniem wyższej stawki przez urzędy

skarbowe lub celne. Będę dowodził, że w opisywanym przypadku prawo obowiązujące do niedawna było bardzo ułomne, co prowadziło do sprzecznych jego interpretacji przez organy administracji i sądy.

Mimo że regulacje te zostały już uchylone, wciąż wywołują negatywne konsekwencje dla przedsiębiorców – w wyniku błędnej interpretacji przyjętej przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA). Badany okres nie jest, rzecz jasna, jedynym, którego skutki prawne rozciągają się poza okres obowiązywania prawa, ale ze względu na wyjątkowo silną rozbieżność między interpretacją prawa przyjętą przez przedsiębiorców (potwierdzoną przez część sądów), a tą przyjętą przez urzędy i ostatecznie przez NSA, a także ze względu na wzmożoną aktywność urzędów kontrolnych w tym okresie, niesprawiedliwe konsekwencje nieprecyzyjnych regulacji z okresu 2005–2009 są wyjątkowo znaczące.

### Wprowadzenie

Olej opałowy lekki produkowany jest z założeniem wykorzystania go w instalacjach grzewczych. Jest jednym z popularniejszych środków grzewczych stosowanych w gospodarstwach domowych – ocenia się, że około 3 mln Polaków korzysta z tego źródła ciepła<sup>1</sup>. Jego właściwości techniczne pozwalają jednak na wykorzystanie go w silnikach samochodów ciężarowych oraz pojazdów rolniczych, w związku z czym zastosowanie obniżonej stawki akcyzy uzależnione jest od złożenia przez nabywcę oświadczenia potwierdzającego wolę wykorzystania o.o. do celów grzewczych. W przeciwnym razie prawo przewiduje wyższą stawkę akcyzy; była ona różnie konstruowana w różnych okresach.

Podstawowym aktem prawnym w przedmiotowym zakresie i w badanym okresie była ustawa o podatku akcyzowym z 23 stycznia 2004 r. (Dz.U. Nr 29, poz. 257; dalej: ustawa). W art. 65 ust. 1 przewidywała ona, iż „stawka akcyzy na paliwa silnikowe i oleje opałowe wynosi 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu” (stawki akcyzy będą w tym artykule zawsze podawane w przeliczeniu na 1000 litrów gotowego wyrobu). Jednocześnie ust. 2 tego samego artykułu przewidywał, że:

„Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżyć

stawki akcyzy określone w ust. 1 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania, uwzględniając: 1) przebieg realizacji budżetu; 2) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników; 3) potrzebę ochrony środowiska naturalnego, a także udział w tych wyrobach komponentów wytwarzanych z surowców odnawialnych”.

Realizując to upoważnienie, Minister Finansów (MF) wydał rozporządzenie z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825; dalej: rozporządzenie). Na podstawie § 3 ust. 1 rozporządzenia stawka na odpowiednio oznaczony o.o. „przeznaczony na cele grzewcze” została ustalona na poziomie 197 zł. Jej zastosowanie w przypadku sprzedaży osobom fizycznym uzależnione zostało od oświadczenia nabywcy, stwierdzającego, iż nabywane wyroby przeznaczone są na cele opałowe (§ 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia). Oświadczenie to powinno zawierać m.in. imię i nazwisko, PESEL, NIP oraz adres zamieszkania nabywcy, określenie ilości nabywanego oleju, rodzaj i typ urządzenia grzewczego oraz datę i podpis nabywcy. W przypadku, gdy oleje opałowe „są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu”, § 3 ust. 3 przewidywał specjalną stawkę akcyzy w wysokości 1141 zł.

W początkowym okresie prawodawca przyjął zatem system, w którym stawka ustawowa na olej opałowy i stawka na olej napędowy były identyczne, dopiero rozporządzenie obniżyło stawkę na o.o. – pod warunkiem uzyskania przez sprzedawcę oświadczenia o określonej treści. W razie sprzedaży o.o. przeznaczonego na cele inne niż grzewcze lub niedopełnienia obowiązków nałożonych na sprzedawcę rozporządzenie przewidywało specjalną stawkę, różną od obydwu powyższych. Ten dosyć spójny logicznie system miał wkrótce przejść daleko idące zmiany, znacznie utrudniające rozeznanie prawne w temacie.

Wspomniane rozporządzenie zostało zmienione w okresie jego obowiązywania czternaście razy, sześć zmian odnosiło się do oleju opałowego. Pierwsza z nich nastąpiła w rozporządzeniu MF z 30 maja 2005 r. (Dz.U. Nr 96, poz. 814), kiedy to stawka preferencyjna została podniesiona przez ministra Mirosława

<sup>1</sup> Zob. „Paliwa Płynne” 2011, nr 10, s. 25.

wa Gronickiego ze 197 zł do 1028 zł. Rozporządzenie posługiwało się także inną terminologią, stanowiąc, iż stawka ta obowiązuje w przypadku o.o. „wykorzystywanego do celów opałowych”. Olej, który do tych celów nie został wykorzystany, na podstawie § 3 ust. 3 rozporządzenia po zmianach został obłożony stawką 1104 zł. Tym samym, choć stawka preferencyjna na o.o. została znacząco podniesiona, stawka za sprzedaż obciążoną wadą została nieznacznie obniżona, do poziomu niewiele przekraczającego stawkę preferencyjną, co odbierało systemowi spójność.

Rozporządzenie z 30 maja 2005 r. nie odniosło praktycznie żadnych skutków, gdyż wywołało gwałtowny sprzeciw zarówno polityków, jak i przedsiębiorców. Zostało ono szybko uchylone rozporządzeniem z 9 czerwca 2005 r. (Dz.U. Nr 103, poz. 865), które ustaliło stawkę preferencyjną na poziomie 233 zł, powracając do wcześniejszej terminologii uzależniającej stawkę akcyzy od „przeznaczenia” o.o. i spełnienia innych wymogów nałożonych rozporządzeniem.

W tym samym czasie toczyły się prace nad zmianą ustawy o podatku akcyzowym, które miały odnieść się do problemu przestępczości na rynku paliw. Choć zdaniem ministra Gronickiego „zrównanie stawek [na olej opałowy i napędowy], jako kompleksowe rozwiązanie systemowe, jest jedną z najskuteczniejszych form walki z patologią na rynku paliw”, zrezygnowano z wprowadzania owego zrównania „wobec braku poparcia ze strony środowisk politycznych”<sup>2</sup>. Jako przyczynę podano także brak „mechanizmów ochronnych” dla instytucji użyteczności publicznej oraz użytkowników indywidualnych. Przeciw zrównaniu opowiedziały się Konfederacja Pracodawców Polskich<sup>3</sup> (KPP) oraz Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych<sup>4</sup> (OPZZ). Konfederacja Pracodawców zwracała dodatkowo uwagę, że choć projekt ustawy pozostawia

stawkę akcyzy na poziomie ustalonym w rozporządzeniu z 30 maja 2005 r. (233 zł), to jednak utrzymuje przedsiębiorców i nabywców w niepewności, „bowiem wciąż pozostawia możliwość ingerencji MF w wysokość stawek akcyzy”.

Przedstawiony przez Komisję Finansów Publicznych Sejmu projekt zmian w ustawie<sup>5</sup> szedł zatem wbrew oczekiwaniom zarówno MF, jak i KPP. Ustawą z 28 lipca 2005 r. (Dz.U. Nr 160, poz. 1341) zmieniono ustęp 1 w art. 65 ustawy, utrzymując stawkę akcyzy na paliwa silnikowe na poziomie 2000 zł i wprowadzając nową stawkę akcyzy na o.o. – w wysokości 233 zł, a więc identycznej jak w rozporządzeniu z 30 maja. Jednocześnie dodano w art. 65 kluczowy ust. 1a:

„W przypadku użycia olejów opałowych (...), 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 (...) 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu”.

Utrzymano też ust. 2 tego artykułu, delegujący MF prawo do obniżenia stawek określonych w ustawie.

Nie mniej istotne zmiany wprowadzone zostały rozporządzeniem z 13 września 2005 r. (Dz.U. Nr 177 poz. 1473). Stawka preferencyjna na o.o. została wtedy ustalona na poziomie 232 zł, a więc tylko o 1 zł niższym od poziomu stawki ustawowej na każde 1000 litrów gotowego wyrobu! Jednocześnie rozporządzeniem tym uchylono w całości ustęp 3 § 3 rozporządzenia, który ustalał stawkę specjalną w przypadku sprzedaży z naruszeniem przepisów rozporządzenia lub sprzedaży o.o. przeznaczonego na cele inne niż opałowe. Pozostałe trzy zmiany rozporządzenia wydane do końca 2005 r. nie miały istotnego znaczenia dla opisywanego przypadku.

### Podstawowe problemy

Istniejący od września 2005 r. do marca 2009 r. system podatków akcyzowych w handlu o.o. skutkował znaczącymi problemami w jego stosowaniu. W efek-

2 Komunikat MF z 13 czerwca 2005 r., <http://mf.gov.pl/dokument.php?const=1&dzial=153&id=44642&typ=news> (dostęp: 11 czerwca 2011).

3 Pismo prezydenta KPP Andrzeja Malinowskiego z 7 czerwca 2005 r. do Lecha Czapli, zastępcy Szefa Kancelarii Sejmu, KPP/4772/06.05/HM/AA.

4 Pismo przewodniczącego OPZZ Jana Guza z 14 czerwca 2005 r. do Lecha Czapli, zastępcy Szefa Kancelarii Sejmu, OPZZ/P/980/2005.

5 Druk nr 4124 z 3 czerwca 2005 r., FPB-020-05-05.

cie ani przedsiębiorcy, ani organy podatkowe nie były w stanie precyzyjnie określić, jakie skutki pociąga za sobą sprzedaż o.o., gdy nie jest udokumentowana zgodnie z wymogami rozporządzenia, a ściśle jego § 4 ust. 1 i 2. W praktyce obok przypadków braku oświad-

życia o.o. w 2007 r. przez gospodarstwa domowe, które wyniosło około 450 tys. ton<sup>7</sup>, a poziomem zużycia w 2010 r., kiedy wyniosło ono jedynie 105 tys. ton<sup>8</sup> (w roku 2008<sup>9</sup> i 2009<sup>10</sup> – po 300 tys. ton). Komentatorzy nie są zgodni co do przyczyn tego zjawiska; jedni

## W praktyce obok przypadków braku oświadczeń zdarzają się często błędy w oświadczeniach pobieranych od nabywców.

czeń zdarzają się często błędy w oświadczeniach pobieranych od nabywców. Zdarza się także, że nabywcy kwestionują ilość pobieranego o.o. wypisywanego na oświadczeniach lub nawet sam fakt dokonania takiego zakupu, jeżeli obawiają się, że nie będą w stanie udowodnić jego zużycia na cele grzewcze. Czasami wręcz nabywcy podają fałszywe dane na oświadczeniach. Oprócz przypadków działania na rynku paliw zorganizowanych grup przestępczych mamy także do czynienia z przypadkami sprzedawców, którzy w zaufaniu do nabywców sprzedają o.o., nie wnikając w to, na co oni go zużywają.

O skali problemu mogą świadczyć dane podawane przez Polską Izbę Paliw Płynnych, według której z usług dystrybutorów oleju opałowego korzysta codziennie około 500 tys. klientów. Ogromne zainteresowanie tym środkiem grzewczym wynika zarówno z prowadzonej przez lata kampanii, mającej go promować jako tani i efektywny środek grzewczy, jak i rzeczywiście niskiej ceny, która oczywiście kusi także nieuczciwych nabywców, stosujących go do celów innych niż grzewcze. W ostatnim czasie mamy w związku z tym do czynienia ze wzmożonymi kontrolami dotyczącymi sprzedaży dokonywanymi nawet do pięciu lat wstecz. Jak duża jest skala tych kontroli, niech świadczy fakt, że do końca 2011 r. skontrolowano już około 80% firm działających w tej branży<sup>6</sup>.

Trudno określić skalę nieuprawnionego korzystania z o.o. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego istnieje wyraźna różnica między poziomem

uznają, że stało się tak za sprawą częstych zmian cen o.o., które skłoniły gospodarstwa domowe do wymiany systemów grzewczych na opalane gazem lub węglem, inni natomiast wskazują na zmiany w prawie, które, oprócz tych bezpośrednio dotyczących o.o. (o których piszę), wprowadziły także możliwość odliczania przez rolników części kosztów zakupu oleju napędowego, co zmniejszyło zachętę do wykazywania niezgodnego z prawdą zużycia o.o. do celów grzewczych<sup>11</sup>.

Nie ulega wątpliwości, że system naliczania i poboru podatku akcyzowego od o.o., który obowiązywał do 2009 r., był wadliwy i zachęcał do nieuczciwych zachowań, ale sposób, w jaki postanowiono temu zaradzić, był niesprawiedliwy i polegał na niedającej się pogodzić z duchem i literą prawa interpretacji jego przepisów. Organy podatkowe z biegiem czasu zaczęły bowiem przyjmować interpretację, zgodnie z którą, w przypadku błędów w oświadczeniach bądź w razie zaprzeczenia przez nabywcę faktu zakupu, sprzedawca zobowiązany jest dopłacić wysokość akcyzy

7 Zob. [http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL\\_pbi\\_zuzycie\\_paliw\\_nosnikow\\_energii\\_2007.pdf](http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL_pbi_zuzycie_paliw_nosnikow_energii_2007.pdf) (dostęp: 29 maja 2012).

8 Zob. [http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL\\_se\\_zuzycie\\_paliw\\_nosnikow\\_energii\\_2010.pdf](http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL_se_zuzycie_paliw_nosnikow_energii_2010.pdf) (dostęp: 29 maja 2012).

9 Zob. [http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL\\_pbi\\_zuzycie\\_paliw\\_nosnikow\\_energii\\_2008.pdf](http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL_pbi_zuzycie_paliw_nosnikow_energii_2008.pdf) (dostęp: 29 maja 2012).

10 Zob. [http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL\\_se\\_zuzycie\\_paliw\\_nosnikow\\_energii\\_2009.pdf](http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL_se_zuzycie_paliw_nosnikow_energii_2009.pdf) (dostęp: 29 maja 2012).

11 Zob. [http://biznes.gazetaprawna.pl/artykuly/358106,gwaltownie\\_spada\\_zuzycie\\_oleju\\_opalowego.html](http://biznes.gazetaprawna.pl/artykuly/358106,gwaltownie_spada_zuzycie_oleju_opalowego.html) (dostęp: 29 maja 2012).

6 Zob. „Paliwa Płynne” 2011, nr 10, s. 25.

do stawki określonej w art. 65 ust. 1a ustawy, a więc 2000 zł. Uznawały także, wbrew wcześniejszym deklaracjom, że przedsiębiorca był w tym okresie uprawniony i zobowiązany do kontroli wiarygodności danych na oświadczeniach. Wojewódzkie sądy administracyjne (WSA) podzieliły się w swoich opiniach, jednakże NSA przyjął interpretację organów podatkowych. Jak będą dowodził, nieuprawnioną.

Zasadnicze dwa pytania, przed którymi stajemy, są następujące: (1) jaką stawkę akcyzy powinny stosować organy podatkowe wobec sprzedawców przedstawiających oświadczenia niespełniające warunków przewidzianych w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 22 kwietnia 2004 r.?, (2) czy w przypadku wątpliwości co do faktu dokonania sprzedaży, bądź ilości sprzedanego o.o., organy podatkowe powinny wyjaśniać sprawę w celu nałożenia akcyzy za faktyczne zużycie o.o. na cele inne niż grzewcze przez nabywcę, czy też mogą nałożyć ją na sprzedawcę jako gwaranta, że olej sprzedano z takim przeznaczeniem? Niejako na marginesie rozważań pojawiać się będzie także pytanie, czy sprzedawca miał prawo do kontroli potwierdzającej tożsamość nabywcy.

Aby odpowiedzieć na te pytania, zinterpretujmy przepisy według wykładni literalnej, funkcjonalnej i celowościowej, wskazując na podstawowe błędy w rozumowaniu sądów i organów podatkowych.

### Wykładnia literalna

Kluczowa dla dalszych rozważań jest interpretacja art. 65 ust. 1a ustawy – w przypadkach, gdy brak oświadczenia, gdy nabywca kwestionuje zakup lub ilość zakupionego oleju, albo gdy w oświadczeniu występują błędy dotyczące danych nabywcy. Czy w takim przypadku urząd podatkowy ma prawo uznać, że spełniona została jedna z przesłanek wymienionych w artykule i naliczyć sprzedawcy podatek akcyzowy od o.o. w wysokości 2000 zł?

Według interpretacji urzędów celnych i skarbowych – do której poszczególne urzędy dochodziły powoli i w różnych okresach – przepis art. 65 ust. 1a ustawy pozwala na taką wykładnię. Trend ten został wzmocniony po pierwszych orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych, do których należało to z Wrocławia z 2008 r.: „Pojęcie »użycia« oleju, o jakim mowa w przywołanym przepisie, jest pojęciem sze-

rokiem i obejmuje różne formy wykorzystania oleju, w tym w postaci jego sprzedaży (według potocznego znaczenia »użyć, używać«, to posłużyć się czymś, zastosować coś jako środek, zużytkować<sup>12</sup>)” (I SA/Wr 1495/07). Wkrótce ta wykładnia stała się dominująca wśród urzędów, a ten sam sąd potwierdził ją w kolejnym roku (I SA/Wr 115/09).

Niemniej jednak sądy orzekały także przeciw tej wykładni. Dla przykładu WSA w Krakowie uznał, że „brak stosownego oświadczenia nie oznacza automatycznie, że sprzedany olej został przeznaczony na cel inny niż grzewczy. Ponadto analiza treści art. 65 ust. 1a w zw. z art. 4 ust. 2 pkt 10 ustawy<sup>13</sup> prowadzi do wniosku, że przepis ten odnosi się nie do podatnika, który dokonuje sprzedaży, ale do podmiotu, który nabył wyrób opodatkowany niższą stawką akcyzy. W przypadku zużycia więc przez nabywcę wyrobu akcyzowego dla celów innych niż wskazany w przepisach szczególnych oraz w oświadczeniu staje się on podatnikiem akcyzy w związku z tym, iż zadeklarowany przez niego sposób wykorzystania nabytych wyrobów nie miał w rzeczywistości miejsca” (I SA/Kr 1516/07).

Ze względu na jasność sformułowań na szczególne podkreślenie zasługuje wyrok WSA w Rzeszowie: „W ocenie sądu powoływany przepis nie uzasadnia możliwości zrównania sprzedaży oleju opałowego bez wymaganych oświadczeń z ich użyciem niezgodnie z przeznaczeniem. (...) W szczególności nieusprawiedliwione jest interpretowanie przez organy podatkowe pojęcia »użycia oleju« w sposób szeroki, obejmujący swoim zakresem różne formy wykorzystania o.o., w tym w postaci jego sprzedaży. Wręcz przeciwnie, sankcyjny charakter przepisu zobowiązuje do jego ścisłego interpretowania, a zatem ograniczenia możliwości zastosowania podwyższonych stawek podatku jedynie do przypadków użycia – w ścisłym znaczeniu – o.o. niezgodnie z przeznaczeniem” (I SA/Rz 323/10). Trudno się nie zgodzić z oceną sądu, że art. 65 ust. 1a ustawy ma w istocie charakter sankcyjny, albowiem na

12 *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. III, Warszawa 1981, s. 644.

13 „Za sprzedaż wyrobów akcyzowych na terenie kraju uważa się również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z ich przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy”.

jego podstawie podmiot decyzji podatkowej ma zapłacić podatek o 1768 zł na 1000 litrów wyrobu wyższy, choć rozporządzenie przyznało mu preferencję w wysokości 1 zł na 1000 litrów od stawki podstawowej!

W podobnym duchu wypowiedział się WSA w Białymstoku: „Art. 65 ust. 1a ustawy, z uwagi na sankcyj-

pisów ustawy (...) oraz przepisów rozporządzenia z dnia 22 kwietnia 2004 r.” (I GSK 906/09)<sup>14</sup>. Sędziowie NSA uznali, że lepsze wskazówki da interpretacja funkcjonalna (zresztą wątpliwa, o czym poniżej) i przeszli do porządku dziennego nad ewidentnie sankcyjnym charakterem art. 65 ust. 1a ustawy.

**Przeznaczenie odnosi się do końcowej fazy użycia, gdzie produkt służy do tego, do czego został zaprojektowany. Sprzedaż, choć jest oczywiście formą użycia, nie ma nic wspólnego z przeznaczeniem, jest jedynie formą przeniesienia własności.**

ny charakter, w pierwszej kolejności należy interpretować przy zastosowaniu wykładni literalnej. Tylko taka wykładnia odpowiada standardom interpretacji przepisów represyjnych. Analiza treści ww. przepisu prowadzi do wniosku, że ustawodawca podatkowy nie sankcjonuje na gruncie ustawy zachowania w postaci nieodbierania oświadczeń o przeznaczeniu o.o. Ponadto, co jest istotne, w przypadku stwierdzenia niezłożenia oświadczenia ustawodawca nie odesłał do odpowiedniego stosowania art. 65 ust. 1a ustawy” (I SA/Bk 590/07). Podsumowując, zdaniem WSA w Białymstoku przesłanki zastosowania stawki z art. 65 ust. 1a należy rozumieć dosłownie, bez możliwości „szerokiej interpretacji”.

Wydaje się, że wobec powyższych wniosków trudno znaleźć na gruncie wykładni literalnej przekonujące argumenty przeciwne. Być może właśnie dlatego NSA prawie w ogóle się do niej nie odnosił, wskazując, iż „redakcja art. 65 ust. 1a ustawy może budzić wątpliwości interpretacyjne w sytuacji posłużenia się w tym samym przepisie, tak jak i w art. 65 ust. 1, tożsamym pojęciem »oleju opałowego przeznaczonego na cele grzewcze« przy równoczesnym zróżnicowaniu stawki akcyzy za litr wyrobu gotowego tak samo określonego. Wątpliwości te, w ocenie NSA, niweluje analiza prze-

Aby zakończyć kwestię wykładni literalnej, warto zwrócić uwagę na jeden punkt, na który nie zwrócił uwagi żaden z sądów. Urzędy i sądy, będące zwolennikami „szerokiej interpretacji”, skupiły się jedynie na słowie „używać”, podczas gdy ustawa odnosi się do „użycia niezgodnie z przeznaczeniem”. W tym sformułowaniu element „przeznaczenie” jest co najmniej tak samo istotny jak „użycie”. Według słownikowej definicji „przeznaczenie” oznacza „praktyczny cel, do którego coś jest przeznaczone”<sup>15</sup> lub, podobnie, „konkretny cel, któremu dana rzecz służy”<sup>16</sup>. Przeznaczenie odnosi się zatem do końcowej fazy użycia, gdzie produkt służy do tego, do czego został zaprojektowany. Sprzedaż, choć jest oczywiście formą użycia, nie ma nic wspólnego z przeznaczeniem, jest jedynie formą przeniesienia własności. Oczywiście producent wyprodukował towar „z przeznaczeniem” go do sprzedaży, a pośrednik kupił go „z przeznaczeniem” odsprzedaży

<sup>14</sup> Dziś można już uznać to za ustaloną linię orzeczniczą, którą NSA podtrzymał m.in. w następujących orzeczeniach: I GSK 869/09; GSK 243/10; GSK 811/10; GSK 706/10 i inne.

<sup>15</sup> *Słownik języka polskiego PWN*, red. E. Sobol, Warszawa 2003.

<sup>16</sup> *Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, t. 2, Warszawa 1998.

po cenie wyższej, ale „przeznaczenie” w tym kontekście odnosi się do istoty działalności podmiotów gospodarczych, a nie do istoty produktu. Istotą o.o. jest zużycie go w celach grzewczych. Jeżeli zatem ktoś używa go do celów innych niż grzewcze, niwelując możliwość użycia go zgodnie z przeznaczeniem (sprzedaż takiej możliwości nie niweluje), wtedy i tylko wtedy można powiedzieć, że zachodzą przesłanki „użycia o.o. niezgodnie z przeznaczeniem”. Takie jest najbardziej precyzyjne, jak również powszechne rozumienie tych słów i sądy oraz władze skarbowe nie powinny go zmieniać. Zgodnie z teorią racjonalnego prawodawcy należy także wierzyć, że takie znaczenie tych słów miał na myśli ustawodawca, gdyż gdyby pod tymi słowami miały się kryć inne znaczenia, nie mógłby liczyć, że podmioty, do których ten przepis był adresowany, będą go przestrzegać, skoro rozumieją go zgoła odmiennie, zgodnie z potocznym i słownikowym ich znaczeniem.

### Wykładnia funkcjonalna

W rozstrzygnięciach sądów przychyłających się do szerokiej interpretacji użycia o.o. wykładnia funkcjonalna pełni rolę równie istotną jak wykładnia literalna. Nie wystarczy bowiem stanąć na stanowisku, iż użycie oleju opałowego obejmowało jego sprzedaż, trzeba jeszcze dowieść, że charakter nałożonych na sprzedawcę obowiązków uzasadniał przerzucenie na niego sankcji za brak odpowiedniej kontroli obrotem o.o. Obowiązki te zostały określone w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia:

„Podatnik sprzedający [o.o.] jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży (...) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej – do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe (...). Oświadczenie (...) powinno zawierać co najmniej: (1) imię i nazwisko nabywcy, PESEL, NIP; (2) adres zamieszkania nabywcy; (3) określenie ilości nabywanego o.o.; (4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w pkt 2; (5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych; (6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie”.

Dodać należy, że w ocenie sądów oświadczenie spełniało wskazane wyżej warunki tylko wtedy, jeżeli było prawidłowe zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym, czyli zawierało wszystkie dane zgodnie z prawdą. Jakie konsekwencje miały dla sprzedawcy braki formalne lub materialne oświadczeń? Zdaniem NSA „następstwem braku oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia, jest zastosowanie stawki podatku w oparciu o przepis art. 65 ust. 1a ustawy” (I GSK 906/09, podobnie w I GSK 869/09).

Dokładniejsze uzasadnienie tego punktu widzenia odnaleźć można w wyroku WSA w Gliwicach, który powoływał się przy tym na orzeczenie NSA<sup>17</sup> wydane na podstawie poprzedniej ustawy o podatku akcyzowym: „wymóg uzyskiwania oświadczeń jest jednym ze sposobów kontroli nad obrotem olejami opałowymi, które mogły być wykorzystywane na cele inne niż opałowe, pozwalającym jednocześnie na weryfikację wykorzystania oleju. Dysponując danymi nabywcy organy podatkowe mogą stwierdzić, czy o.o. nabyty na cele opałowe został faktycznie wykorzystany na te cele. Fikcyjne dane nabywcy uniemożliwiały jego identyfikację, a tym samym ustalenie czy o.o. został wykorzystany na cele grzewcze” (III SA/GI 640/09). Stanowisko NSA i części WSA jest zatem konsekwencją specyficznego systemu kontroli przeznaczenia o.o. w Polsce, w którym dominującą rolę odgrywa sprzedawca, a więc podmiot rynkowy. Praktyka wykazała, że przy takim założeniu organy podatkowe, w momencie powzięcia wiedzy o nieprawidłowościach (np. o niezgodności ilości sprzedanego o.o. pomiędzy treścią oświadczenia a zeznaniami nabywcy), wykazywały nikłą chęć badania faktycznego zużycia<sup>18</sup> o.o., gdyż mogły łatwo nałożyć wyższą akcyzę na sprzedawcę bez konieczności kontroli nabywcy.

System, w którym głównym podmiotem kontrolującym został sprzedawca, był jednak (i wciąż jest)

<sup>17</sup> I FSK 719/06.

<sup>18</sup> Nie oznacza to, że w pewnych przypadkach faktycznie nie dochodziło do karania osób rzeczywiście zużywających o.o. niezgodnie z przeznaczeniem, jak to miało miejsce np. w stanach faktycznych spraw o sygnaturach I GSK 841/10 lub I GSK 1226/11, ale bez wątpienia takich spraw byłoby więcej, gdyby prawo nie zachęcało urzędników do zakończenia kontroli po wykryciu pierwszych nieprawidłowości.

wynikiem decyzji ustawodawcy i sądy oraz organy podatkowe nie miały innego wyjścia, jak działać zgodnie z nim. Pytanie natomiast, czy w badanym tu okresie system ten był w pełni spójny oraz czy wobec przedsiębiorców można było wyciągać tak daleko idące konsekwencje. Warto podkreślić, że zarówno poprzednia ustawa o podatku akcyzowym<sup>19</sup>, jak i następująca po niej, i obowiązująca do dziś<sup>20</sup>, zawierały przepisy uprawniające sprzedawcę do kontroli dokumentów potwierdzających tożsamość nabywcy. W ustawie z 2004 r. takiej regulacji zabrakło, niemniej jednak „NSA nie podziela stanowiska, iż brak było w ówczesnym stanie prawnym możliwości weryfikacji danych podawanych przez nabywcę. Na uzyskanie danych osobowych pozwalały bowiem przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2002 Nr 101, poz. 926 ze zm.)” (I GSK 906/09). Ustawa o ochronie danych osobowych stanowi, że „stosuje się ją do podmiotów niepublicznych realizujących zadania publiczne” (art. 3 ust. 2), a przetwarzanie danych jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy „jest to niezbędne do zrealizowania uprawnienia lub spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa” (art. 23 ust. 1, pkt 2) lub „jest to niezbędne do wykonania określonych prawem zadań realizowanych dla dobra publicznego” (art. 23 ust. 1 pkt 4).

Jakkolwiek przepisy te dają podstawę prawną do wymagania dowodów tożsamości przez podmioty prywatne, to wydaje się, że w regulacji tego typu jak ustawa o podatku akcyzowym, gdzie podmioty

gospodarcze mają pełnić tak istotną rolę w systemie kontroli, powinien się znaleźć osobny przepis nadający sprzedawcy takie uprawnienie<sup>21</sup>. Sprzedaż o.o. jest przede wszystkim działalnością gospodarczą, nieukierunkowaną na realizację „zadania publicznego” czy „dobra publicznego” w rozumieniu ustawy o ochronie danych osobowych. Nie dziwi zatem, że według wiceministra finansów Andrzeja Parafianowicza w badanym okresie sprzedawca „nie tylko nie miał obowiązku weryfikowania prawdziwości wymaganych oświadczeń, ale też nie miał ku temu stosownych instrumentów”<sup>22</sup>. Podobne stanowisko zajął inny wiceminister finansów, szef Służby Celnej, Jacek Kapica w piśmie do marszałka Sejmu Bronisława Komorowskiego: „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 materiału dowodowego stwierdzono, że sprzedawca posiadał fałszywe oświadczenia o przeznaczeniu ww. wyrobów, a nie zdołano udowodnić sprzedawcy, iż wiedział o nieprawidłowości tych oświadczeń, wówczas nie może ponosić konsekwencji”<sup>23</sup>. Także WSA w Białymstoku uznał, że „niezasadne są argumenty organów podatkowych zarzucające skarżącemu niedołożenie staranności w działaniu, w tym przykładowo poprzez niesprawdzenie, czy osoby nabywające o.o. posiadają urządzenia grzewcze spalające ten rodzaj paliwa. Skarżący nie miał takiego obowiązku, ale przede wszystkim nie miał takiego prawa. (...) Podsumowując, nabywca, składając oświadczenie o posiadaniu pieca olejowego i przeznaczeniu oleju na cele opałowe, przejmuje na siebie odpowiedzialność za niezetelność tego oświadczenia, a także za dalsze czynności dotyczące wyrobu akcyzowego niezgodne

19 Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50), której art. 35a wprowadzony w życie ustawą z dnia 4 grudnia 2002 r. (Dz.U. Nr 213, poz. 1803) stanowił: „Sprzedawca wyrobów akcyzowych (...) może żądać od nabywcy okazania dowodu osobistego lub innego dowodu identyfikującego nabywcę, w przypadkach, gdy przepisy nakładają na nabywcę obowiązek złożenia oświadczenia o przeznaczeniu tych wyrobów”.

20 Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11), której art. 89. ust. 9 stanowi: „Osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej nabywająca wyroby akcyzowe (...) jest obowiązana do okazania sprzedawcy dokumentu, o którym mowa w ust. 8 pkt 1, w celu potwierdzenia jej tożsamości”. Ustęp 8 tego artykułu określa zawartość oświadczenia – regulacja ta została przeniesiona na poziom ustawy i została poszerzona m.in. o numer dowodu osobistego.

21 Warto dodać, że w cytowanym przez WSA w Gliwicach orzeczeniu NSA (I FSK 719/06) sąd wywodzi obowiązek kontroli zgodności materialnej oświadczeń przez sprzedawcę z art. 35a ustawy z 1993 r., który *explicite* uprawniał go do takiej kontroli.

22 Pismo wiceministra finansów Andrzeja Parafianowicza do prezesa Polskiej Izby Paliw Płynnych Haliny Pupacz z 13 sierpnia 2009 r.

23 Sygnatura pisma AE1/0602/16/JQL/09/BMI9-15723.



z jego przeznaczeniem. Przyjęcie odmiennego rozwiązania oznaczałoby odpowiedzialność sprzedawcy o.o. za nierzetelne oświadczenia (woli i wiedzy) osób trzecich – nabywców oleju opałowego” (I SA/Bk 590/07).

przecież stawki z art. 65 ust. 1 ustawy, jak twierdził WSA w Kielcach<sup>24</sup>. Rozporządzenie nie może bowiem uchylać przepisów ustawy – jako akt niższego rzędu. Wprowadziło ono jedynie stawkę niższą od ustawo-

## Przyjęcie interpretacji NSA prowadzi do sytuacji, w której podmioty gospodarcze otrzymują drogą rozporządzenia preferencję w wysokości 1 zł na 1000 litrów o.o., gdy jednak nie wypełnią warunków niezbędnych do otrzymania tej preferencji, muszą dopłacić 1768 zł brakującego podatku akcyzowego.

Mimo to ostatecznie zwyciężyła interpretacja, zgodnie z którą sprzedawca był odpowiedzialny także za materialną zgodność oświadczenia z wymogami rozporządzenia. Nie rozstrzygając w tym miejscu sporu o meritum tego zagadnienia, należy zauważyć, że obowiązująca w badanym okresie regulacja prawna w tym zakresie była co najmniej niedbała, nie precyzując zakresu obowiązków i uprawnień sprzedawców, prowadząc do bardzo rozbieżnych interpretacji, zarówno wśród podmiotów publicznych, jak i prywatnych.

Nawet jeżeli rozstrzygniemy powyższy spór po myśli NSA, to i tak nie sposób zgodzić się z opinią, że błędy materialne w oświadczeniach skutkować powinny nałożeniem stawki z art. 65 ust. 1a ustawy. Jest to nie tylko sprzeczne z wykładnią literalną, ale także z wykładnią funkcjonalną obowiązujących wówczas przepisów. W błędzie jest m.in. WSA w Kielcach, który orzekł, że „w stanie prawnym obowiązującym od września 2005 r. (...) wprowadzone zostały dwie stawki akcyzy na olej opałowy” (I SA/Ke 57/11 i 63/11). Należy bowiem stwierdzić, że w tym okresie obowiązywały trzy stawki: dwie ustawowe (233 zł i 2000 zł) oraz jedna wynikająca z rozporządzenia (232 zł). Stawka preferencyjna z rozporządzenia nie uchyliła

wej, a jej stosowanie uzależniło od określonych warunków. Wątpliwości w tej sprawie nie pozostawia § 1 rozporządzenia, w którym stwierdza się, że określa ono „obniżenie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów akcyzowych (...), w tym warunki ich stosowania”. Rozporządzenie mogło zatem określić tylko obniżenie w stosunku do stawki ustawowej, która dla o.o. określona została w art. 65 ust. 1. Niespełnienie warunków stosowania preferencji, przy braku innych przepisów regulujących sankcję, powinno zatem skutkować stosowaniem stawki ustawowej, poza przypadkami ściśle określonymi w art. 65 ust. 1a. Rozporządzenie nie uchyliło stawki ustawowej.

Na podsumowanie tej części analizy stwierdzić należy, że przyjęcie interpretacji NSA prowadzi do sytuacji, w której podmioty gospodarcze otrzymują drogą rozporządzenia preferencję w wysokości 1 zł na 1000 litrów o.o., gdy jednak nie wypełnią warunków niezbędnych do otrzymania tej preferencji, muszą dopłacić 1768 zł brakującego podatku akcyzowego. Takie rozwiązanie można określić jedynie jako wyjątkowo

<sup>24</sup> Stanowisko takie zostało dosłownie wypowiedziane przez przewodniczącą składu sędziowskiego podczas rozprawy, na której autor był obecny.

rażącą niesprawiedliwość, do której niestety przyczyniają się polskie urzędy i sądy.

### Wykładnia celowościowa

Bez wątpienia dwoma głównymi celami przedmiotowych regulacji było zapewnienie taniego środka grzewczego oraz jednoczesna walka z nadużyciami na rynku paliw. Były to również cele do pewnego stopnia sprzeczne ze sobą – różnica w stawce akcyzy, mająca zwiększyć atrakcyjność cenową o.o. wobec paliw silnikowych, stanowi także silny bodziec dla grup przestępczych oraz nieuczciwych nabywców. Z tej perspektywy obowiązujące w badanym okresie przepisy nie zapewniały prawidłowej równowagi między tymi dwoma celami, jednakże organy podatkowe i sądy wychodziły zdecydowanie za daleko w swojej próbie zaradzenia problemowi przez rozszerzającą interpretację.

Przed wszystkim zauważyć należy, że preferencja w wysokości 1 zł na 1000 litrów o.o. nie zachęcała sprzedawców do staranności w zbieraniu oświadczeń, w związku z czym w trakcie dokonywania sprzedaży mogło dochodzić do wielu nieprawidłowości związanych z błędami w adresach, określaniem typów pieców itp. Jednocześnie sprzedawcy byli zupełnie usprawiedliwieni w przypuszczaniu, że zwykłe błędy w zbieraniu oświadczeń nie spełniają przesłanek określonych w art. 65 ust. 1a ustawy, charakteryzujących się zamiarem działania bezprawnego. Trudno bowiem przypadkiem sprzedać o.o. nieprawidłowo oznaczony, przypadkiem sprzedać go za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, czy też przypadkowo zużyć go na cele inne niż opałowe. Określone w art. 65 ust. 1a przesłanki odnoszą się do procederów charakterystycznych dla działalności przestępczej popełnianej przez grupy zorganizowane, aktywne na rynku paliw.

Oczywiście nie oznacza to, że wśród poszczególnych sprzedawców, oprócz przypadków zwykłego zaniedbania, nie ma osób sprzedających o.o. ze świadomością, że jest on wykorzystywany na cele inne niż grzewcze, a dane podawane w oświadczeniach nie odpowiadają prawdzie (czasami wręcz mogą być fałszowane przez sprzedawcę). Ta świadomość ma ogromne znaczenie z punktu widzenia sankcji, o czym pisał w odpowiedzi na interpelację poselską cytowany już minister Jacek Kapica: „złożenie przez nabywcę

fałszywych oświadczeń uprawniało sprzedawcę do odmowy sprzedaży ww. wyrobów z uwzględnieniem obniżonej stawki akcyzy, o ile taką wiedzę sprzedający posiadał. Sprzedawcy, który nie skorzystał ze swych uprawnień, choć okoliczności przeprowadzonej transakcji wyraźnie wskazywały na nierzetelność klienta, wadliwość czy fikcyjność oświadczeń, jeżeli zostało to wykazane w postępowaniu organów podatkowych, mógł być postawiony zarzut niedopełnienia obowiązków, a w konsekwencji sprzedawca ponosił odpowiedzialność za nierzetelność uzyskanych od nabywców oświadczeń”<sup>25</sup>.

Sprzedawcy tacy uczestniczą świadomie w łamaniu prawa i można by do nich zastosować następujący fragment z orzeczenia NSA: „w skrajnych przypadkach pogląd [o niestosowaniu stawki z art. 65 ust. 1a ustawy] generowałby sytuacje, w których nieprawdziwe dane podane do oświadczenia wyłączałyby możliwość ustalenia osoby nabywcy i skontrolowania przeznaczenia o.o., przy równoczesnym wyłączeniu odpowiedzialności sprzedawcy” (I GSK 906/09). Pytanie brzmi: czy „skrajne przypadki” odnoszą się do sytuacji, kiedy sprzedawca fałszuje oświadczenia, czy też NSA rozumie przez to każdy przypadek nieprawidłowości? Nie jest natomiast prawdą, że niestosowanie art. 65 ust. 1a ustawy spowodowałoby pełne „wyłączenie odpowiedzialności sprzedawcy”. Sprzedawca w każdym przypadku udokumentowanej nieprawidłowości odpowiada do różnicy pomiędzy stawką ustawową a stawką preferencyjną i jest winą prawodawcy, że na pewnym etapie wynosiła ona tylko 1 zł.

Warto przyjrzeć się pobieżnie określeniu sankcji w okresie poprzedzającym okres badany w tym artykule, a także po nim następującym. W okresie wejścia w życie ustawy do jej nowelizacji w 2005 r. obowiązywała stawka akcyzy na o.o. w wysokości 2000 zł. Stawka preferencyjna określona rozporządzeniem wynosiła najpierw 197 zł, a następnie wzrosła do 233 zł, stanowiąc zachętę dla sprzedawcy do wypełnienia warunków stosowania preferencji. Jednocześnie rozporządzenie w § 3 ust. 3 przewidywało stawkę *sui generis* (1141 zł), którą stosowało

<sup>25</sup> Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Jacka Kapicy, na interpelację nr 23519 złożoną 12 lipca 2011 r. przez posłów Łukasza Borowiaka i Klaudiusza Balcerzaka.

się w przypadkach nieprawidłowego oznaczenia o.o., przeznaczenia na cele inne niż opałowe lub niespełnienia warunków określonych w rozporządzeniu. Paragraf 4 ust. 5 stanowił, iż „w przypadku niezłożenia oświadczeń (...) przepisy § 3 ust. 3 stosuje się odpowiednio”. Rozporządzenie zrównywało zatem przypadki działania ewidentnie przestępczego oraz błędów w oświadczeniach (przy założeniu, że sprzedawca odpowiadał za materialną zgodność oświadczenia z prawdą), jednakże warto zauważyć, że wysokość preferencji była w tym przypadku znacznie wyższa od wysokości sankcji. Prawodawca usprawiedliwiał zatem sankcję poprzez wysoką preferencję, którą otrzymywali sprzedawcy i jakkolwiek zrównanie tych sytuacji trudno zrozumieć, to system ten, z punktu widzenia uczciwych sprzedawców wystawionych na niebezpieczeństwo nierzetelności nabywców, był zrozumiały, kara za błędy była bowiem niższa niż preferencja.

W obowiązującej obecnie ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 z późn. zm.) stawki oraz warunki ich stosowania zostały ujęte w samym akcie, bez konieczności wydawania rozporządzenia, co było wyjściem „naprzeciw podnoszonym przez środowiska gospodarcze postulatom odnośnie do istniejącej w dotychczasowym stanie prawnym tymczasowości stawek akcyzy i wiążącą się z tym niepewnością gospodarczą”<sup>26</sup>. Stawka akcyzy na o.o. wynosi 232 zł (art. 89 ust. 1 pkt 10). W przypadku użycia o.o. „do napędu silników spalinowych”, użycia ich, gdy nie spełniają przepisów dotyczących znakowania i barwienia oraz sprzedaży ich ze zbiorników podłączonych do odmierzaczy paliw, stawka wynosi 1822 zł (art. 89 ust. 4 pkt 1). Ustawa nie podaje, jaką stawkę należy zastosować w przypadku braku oświadczeń lub w przypadku występujących w nich błędów, ale warto pamiętać, że jak wspomniano powyżej, przewiduje ona *explicite* prawo sprzedawcy do kontroli dokumentów tożsamości nabywcy (art. 89 ust. 9). Do tego przewiduje, że sprzedawca ma obowiązek zastosować stawkę 1822 zł, jeżeli nabywca „odmawia okazania” dowodu tożsamości, dane zawarte w oświadczeniu „są niekompletne, nieczytelne lub nie zgadzają się” z da-

<sup>26</sup> Uzasadnienie projektu ustawy, druk nr 1083 z 6 października 2008 r., RM-10-142-08, s. 66.

nymi wynikającymi z dowodu tożsamości, „adres, pod który sprzedawca dostarczył wyroby akcyzowe, jest inny, niż wskazane w oświadczeniu nabywcy miejsce (adres), gdzie znajdują się urządzenia grzewcze” lub „ilość i rodzaj nabywanych wyrobów akcyzowych są inne niż wskazane w oświadczeniu” (art. 89 ust. 1 pkt 10). Można zatem wnioskować, że w przypadkach braku oświadczenia lub błędu w nim sprzedawca zostanie obciążony stawką 1822 zł, co jest znacznym wzrostem w stosunku do stawki na o.o., jednakże w zamian sprzedawca ma tym razem jasno określone prawa i obowiązki w trakcie dokonywania sprzedaży, co skutkuje silną motywacją do przestrzegania przewidzianych prawem warunków sprzedaży objętej preferencyjną stawką podatku.

Zrozumieć można obawy organów podatkowych i części sądów, iż obowiązujący od września 2005 r. do marca 2009 r. system nie zachęcał do przestrzegania wymogów dotyczących dokumentacji sprzedaży, premiując nieuczciwych sprzedawców („skrajne przypadki”). Jednakże sposób, w jaki organy i sądy postanowiły zaradzić temu problemowi, stanowił nadużycie z punktu widzenia sprzedawców, którzy zostali wprowadzeni w błąd przez nieuczciwych nabywców, i co gorsza zniechęcił urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy celne do kontroli ostatecznego zużycia oleju opałowego, umożliwiając uniknięcie odpowiedzialności przez nieuczciwych nabywców, tym samym działając przeciw jednemu z głównych celów ustawy, jakim była walka z osobami, które zużywają o.o. niezgodnie z przeznaczeniem.

### Pytanie konstytucyjne

Regulacje określające podatek akcyzowy w obrocie o.o. obowiązujące na podstawie ustawy z 1993 r. stały się przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego (wyrok z 7 września 2009 r., P 94/08) o ich zgodności z art. 2, 84 i 217 Konstytucji na podstawie pytania prawnego skierowanego przez NSA. Choć sprawa ta nie znajduje bezpośredniego zastosowania dla badanego w artykule przypadku, warto się jej przyjrzeć z przyczyny, o której poniżej.

Na początek jednak warto podkreślić, dlaczego fakt, że TK uznał zgodność ówczesnych przepisów z Konstytucją, nie ma bezpośredniego przełożenia na system obowiązujący następnie. Ustawa z 1993 r.

określała maksymalne stawki akcyzy w stosunku do ceny sprzedaży w wysokości 80% dla paliw silnikowych oraz 25% dla „pozostałych wyrobów” (art. 37 ust. 1). Wydane na podstawie tej ustawy rozporządzenie przewidywało, że w razie nieuzyskania przez sprzedającego o.o. oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu nabywanego wyrobu, do o.o. stosuje się wyższą stawkę akcyzy przewidzianą dla olejów napędowych<sup>27</sup>. Zdaniem NSA stanowiło to naruszenie zasady wyłączności ustawowej w zakresie prawa daninowego, gdyż stawki określone w rozporządzeniu przekraczały wysokość 25%. NSA uznał zatem, że o.o. należy zaliczyć do „pozostałych wyrobów”, choć wśród sądów opinie na ten temat były rozbieżne. TK uznał w tym kontekście, że „nie należy do jego kompetencji rozstrzyganie, czy o.o. (...) powinien być zakwalifikowany do kategorii wyrobów akcyzowych »paliwa do silników«, czy też do »pozostałych wyrobów«. Wskazany problem nie dotyczy bowiem badania hierarchicznej zgodności przepisów aktów normatywnych, lecz wykładni ustawy. Dokonywanie wykładni ustawy należy do kompetencji sądów w toku procesu stosowania prawa” (3.3). Zasadnicze pytanie prawne, które zadał NSA, nie znajduje zatem zastosowania w przypadku regulacji z 2004 r., która nie określała procentowo maksymalnej stawki akcyzy w zależności od kategorii wyrobu akcyzowego.

W tym samym orzeczeniu TK uznał jednak, że „w drodze rozporządzenia mogą być uregulowane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku” (3.1). Pytanie: czy stanowisko zajęte przez WSA w Kielcach, a milcząco także przez NSA, nie stanowi naruszenia wyłączności ustawowej w materii prawa podatkowego? Gdyby przyjmując, że rozporządzenie z 22 kwietnia 2004 r. w wersji zmienionej we wrześniu 2005 r. uchylilo stawkę podstawową z ustawy, to tym samym należy uznać, że rozszerzyło zakres stosowania stawki sankcyjnej z art. 65 ust. 1a, a więc wprowadziło istotną zmianę w konstrukcji podatku akcyzowego drogą aktu niższego rzędu od ustawy. Zgodnie ze stanowiskiem TK takie działanie byłoby zatem naruszeniem Konstytucji w jej art. 84 i 217.

<sup>27</sup> Rozporządzenie z dnia 22 marca 2002 r. (Dz.U. Nr 27, poz. 269 z późn. zm.), § 6 ust. 5.

## Konkluzje

Obowiązujący od września 2005 r. do marca 2009 r. system regulacji określających obrót olejami opałowymi oraz zakres zobowiązań podatkowych z tym związany cierpiał na poważne mankamenty w postaci:

- braku jasnego określenia uprawnienia sprzedającego do kontroli zgodności materialnej danych podawanych w oświadczeniach przez nabywców o.o.;
- braku jasnego określenia stawki należnego podatku akcyzowego ze strony sprzedawcy w przypadku braków formalnych lub materialnych oświadczeń nabywców o.o.;
- określenia stawek podstawowych i preferencyjnych w obrocie o.o. w wysokości, która nie stanowiła zachęty do dokładnej kontroli oświadczeń ze strony sprzedawców.

Przyjęty przez organy kontroli skarbowej i organy celne, a ostatecznie także przez NSA sposób konwalidacji tych mankamentów jest wysoce kontrowersyjny z punktu widzenia wykładni literalnej, funkcjonalnej oraz celowościowej. Także jego zgodność z Konstytucją budzi poważne wątpliwości.

Opór budzą także praktyczne skutki, które ten sposób konwalidacji niesie za sobą. Jak zauważył NSA, pogląd, według którego zastosowanie art. 65 ust. 1a ustawy uzależnione jest od ustalenia, czy miało miejsce użycie o.o. niezgodnie z przeznaczeniem, „byłby trafny tylko wówczas, gdyby postępowanie dotyczyło nabywcy o.o., który złożył sprzedającemu o.o. oświadczenie o jego przeznaczeniu na cele opałowe, a następnie zużył go na inne cele. Stroną takiego postępowania byłby wówczas nabywca, a nie sprzedawca o.o.” (I GSK 906/09). Problem w tym, że praktyczną konsekwencją przyjętego modelu jest zrównanie w traktowaniu sytuacji, w których sprzedawca fałszuje oświadczenia, i sytuacji, w których nabywca wprowadza go w błąd lub nawet wypiera się, że faktycznie dokonany zakup miał miejsce. W rzeczywistości bowiem urzędy podatkowe zaczęły obciążać stawką 2000 zł sprzedawcę w każdym przypadku nieprawidłowości (także w przypadku, gdy nabywca wyrzeka się faktycznego zakupu), lekceważąc oczywisty fakt, że również nabywca może mieć interes w zaprzeczeniu dokonania zakupu, jeżeli nie jest w stanie wykazać

faktycznego zużycia o.o. na cele opałowe. Dokonana przez urzędy i sądy interpretacja okazała się zatem wielką niesprawiedliwością z punktu widzenia wielu uczciwych sprzedawców, doprowadzając niektórych z nich do bankructwa lub na jego krawędź.

liw? I czy na pewno będzie mniej korzystna z punktu widzenia wpływów podatkowych państwa?

Obecny system jest, jak już zaznaczono powyżej, bardziej spójny od systemu obowiązującego w badanym okresie, niemniej jednak można pokusić się

## Dokonana przez urzędy i sądy interpretacja okazała się wielką niesprawiedliwością z punktu widzenia wielu uczciwych sprzedawców, doprowadzając niektórych z nich do bankructwa lub na jego krawędź.

Na podstawie powyższych rozważań można wysnuć dwie konkluzje wykraczające daleko poza zakres przedmiotowego sporu. Po pierwsze, widać wyraźnie, że 20 lat po upadku komunizmu w praktyce działania urzędów i sądów w Polsce przedsiębiorca wciąż jest traktowany z wysoką podejrzliwością, jako potencjalny przestępca. Po drugie, im bardziej komplikuje się system prawny, tym więcej nieprawidłowości w nim się pojawia. Próby zaradzenia im przez kolejne regulacje tylko pogarszają sytuację. Jeden z autorów stwierdził wręcz, że „luki prawne istnieją tylko ze względu na precyzyjne przepisy prawne”<sup>28</sup>.

Może zatem czas przemyśleć samą podstawę systemu, który przez próbę zapobieżenia każdej sytuacji możliwego nadużycia wprowadza system kontroli o dominującej roli podmiotów gospodarczych, które nie są w stanie się z niego w pełni wywiązać i ponoszą dotkliwą karę za swoje błędy (podobnych kar nie ponoszą urzędy, które odpowiadają za to z natury swojej działalności)? System przyjęty w Polsce należy do najbardziej uciążliwych dla przedsiębiorców w Europie, można się zatem zastanowić, co skłoniło inne państwa do przyjęcia systemów, które teoretycznie charakteryzują się luźniejszą kontrolą. Czy taka sytuacja z natury musi prowadzić do zwiększenia nadużyć na rynku pa-

o kilka ogólnych uwag *de lege ferenda*, które powinny stanowić stałą podstawę regulacji dotyczących podatku akcyzowego w handlu o.o.:

- po pierwsze, stawki akcyzy na olej opałowy i napędowy powinny być określone ustawowo;
- po drugie, powinna obowiązywać specjalna stawka na o.o., nakładana na sprzedawcę w sytuacji wykazania jego niestaranności, która byłaby wyraźnie niższa od stawki podatku akcyzowego na olej napędowy, ale wystarczająco wyższa od stawki na o.o., aby zachęcać sprzedawców do staranności w kontroli nabywców;
- po trzecie, prawo powinno wyraźnie rozróżniać sytuacje, w których sprzedawca działa w pełnej świadomości sprzedaży o.o. na cele inne niż grzewcze, od sytuacji zwykłej niestaranności;
- po czwarte, ciężar kontroli z urzędów skarbowych i celnych powinien zostać przerzucony na nabywców, którzy są w stanie zużyć o.o. niezgodnie z jego przeznaczeniem; uniemożliwiłoby to przerzucanie odpowiedzialności na bezbronnych sprzedawców; w takiej sytuacji nabywca mógłby zostać obciążony podatkiem akcyzowym w wysokości podatku na olej napędowy (to samo mogłoby dotyczyć sprzedawcy, któremu udowodniono by sprzedaż ze świadomością, że o.o. nie będzie przeznaczony na cele grzewcze);

<sup>28</sup> P.K. Howard, *The Death of Common Sense. How Law is Suffocating America*, Random House, New York 1994, s. 43.

- po piąte, obowiązki nabywcy i sprzedawcy, a także uprawnienia sprzedawcy względem nabywcy powinny zostać wyraźnie ujęte w ustawie regulującej zasady naliczania podatku akcyzowego.

Powyższe rozwiązania pozwoliłyby uniknąć niejasności i arbitralności decyzji urzędniczych, które w ostatnich latach stały się prawdziwą zgorą przedsiębiorców działających na tym rynku. Niestety, obecnie obowiązująca ustawa realizuje jedynie postulat pierwszy (art. 89 ust. 1 pkt 10) oraz ostatni (art. 89 ust. 5–7, 9 i 10). Postulat drugi nie jest spełniony, gdyż ustawa z 2008 r. przewiduje jedynie jedną stawkę dla przypadków naruszeń związanych z nieprawidłowością sprzedaży (art. 89 ust. 4 pkt 1), wynoszącą 1822 zł, a więc

wyższą o 1590 zł, za 1000 litrów. Jak pokazuje najnowszą praktyka, urzędy domagają się tej stawki nawet w przypadku minimalnego braku formalnego (np. braku numeru dowodu osobistego na oświadczeniu), który nie uniemożliwia identyfikacji nabywcy poprzez pozostałe dane (adres, PESEL), co narusza postulat trzeci. Co więcej, nie wystarczają nawet zapewnienia nabywcy, że o.o. nabył i zużył zgodnie z oświadczeniem, co pokazuje, że sprzedawcy pozostają głównym obiektem zainteresowania urzędników wbrew temu, że mają wciąż niewielki wpływ na decyzję nabywcy o faktycznym przeznaczeniu zakupionego towaru.

Choć zatem ustawa o podatku akcyzowym z 2008 r. stanowi postęp w stosunku do regulacji badanej w tym artykule, lekcja z błędów mających wpływ na życie wielu przedsiębiorców nie została do końca odrobiona.