

Sygn. akt

POSTANOWIENIE

Dnia 21 czerwca 2011 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w składzie następującym:

Przewodniczący	sędzia WSA Piotr Pietrasz (spr.)
Sędziowie	sędzia WSA Urszula Barbara Rymarska sędzia WSA Wojciech Stachurski
Protokolant	Beata Borkowska

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu **21 czerwca 2011 r.**

sprawy ze skargi P

Spółka jawna w A

na decyzję **Dyrektora Izby Celnej w B**

z dnia **stycznia 2011 r.** Nr

w przedmiocie **podatku akcyzowego za miesiące od marca do grudnia 2009 r.**

postanawia

1. skierować pytanie prawne do Trybunału Konstytucyjnego: „Czy art. 89 ust. 5 i ust. 16 ustawy z dnia 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.) jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP z dnia 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78 poz. 483 ze zm.) w zakresie, w jakim dopuszcza zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, w przypadku, gdy oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego?”
2. zawiesić postępowanie sądowe do czasu udzielenia odpowiedzi na postawione pytanie.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
Starszy sekretarz sądowy

Beata Rusiecka

Sygn. akt

UZASADNIENIE

I. Stan faktyczny

1. Zaskarżoną decyzją z stycznia 2011 r. nr Dyrektor Izby Celnej w B utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w S z października 2010 r. nr określającą Spółce jawnej P (zwana dalej „Spółką”) zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za miesiące od marca do grudnia 2009 r.

Jak wynika z uzasadnienia decyzji organu drugiej instancji, przeprowadzone w Spółce postępowanie kontrolne i podatkowe w zakresie prawidłowości obrotu olejem opałowym w okresie od marca do grudnia 2009 r., ujawniło, że Spółka dokonała w badanym okresie w ramach prowadzonej działalności gospodarczej sprzedaży litrów oleju napędowego EKOTERM przeznaczonego na cele opałowe bez zachowania ustawowych warunków do stosowania stawki obniżonej w wysokości 232 zł/1000 l, ze względu na przeznaczenie tego wyrobu. W trakcie postępowania kontrolnego stwierdzono, że Spółka w przypadku każdej sprzedaży badanego wyrobu energetycznego pobierała oświadczenia, które zawierały braki formalne, tj. nie zawierały daty i miejsca złożenia oświadczenia, numeru dowodu tożsamości, podpisu nabywcy (oświadczenia podpisane były przez inną osobę) oraz zawierały nieczytelne podpisy. Ustalono również, że Spółka część zakupionego oleju napędowego EKOTERM w ilości litrów przeznaczyła na potrzeby własne do ogrzania budynków hurtowni materiałów budowlanych w A przy ul.

W wyniku analizy materiału dowodowego zebranego w trakcie kontroli podatkowej i postępowania podatkowego Naczelnik Urzędu Celnego w S decyzją z października 2010 r. nr określił Spółce zobowiązanie w podatku akcyzowym za miesiące od marca do grudnia 2009 r. W uzasadnieniu organ pierwszej instancji wyjaśnił, że w związku z tym, iż Spółka nie spełniła warunków określonych w art. 89 ust. 5-15, to stosownie do art. 8 ust. 2 pkt 3 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11

z późn. zm.), dalej powoływana w skrócie: „u.p.a”, obowiązek podatkowy z tytułu całej sprzedaży wyrobów akcyzowych powstał z zastosowaniem stawki w wysokości 1822,00 zł/1000 l, czyli takiej jak przy użyciu wyrobów, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a., do napędu silników spalinowych, a nie jak to zrobiła Spółka z zastosowaniem stawki w wys. 232,00 zł/1000 l (art. 89 ust. 1 pkt 9 u.p.a.).

Nie godząc się z powyższym rozstrzygnięciem Spółka złożyła odwołanie, w którym zarzuciła naruszenie przepisów prawa materialnego: (1) art. 86 ust. 16 w zw. z art. 89 ust. 5, art. 89 ust. 6, art. 89 ust. 8 u.p.a.; (2) art. 2 Dyrektywy Rady 2003/96/WE z 27 października 2003r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej oraz przepisów prawa procesowego (Dz. Urz. UE L z 2003 r. Nr 283), powoływana dalej jako „Dyrektywa”, oraz naruszenie przepisów prawa procesowego, w tym art. 120, 121, 122, 124 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), dalej powoływana w skrócie: „o.p”:

Po rozpatrzeniu odwołania Dyrektor Izby Celnej w B decyzją z stycznia 2011 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu organ zaznaczył, że to nie przepis dotyczący użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem był podstawą do określenia zobowiązania podatkowego, a przepis art. 89 ust. 16 u.p.a., który stanowi o powstaniu obowiązku podatkowego w związku z niedochowaniem warunków określonych ustawą do stosowania stawki obniżonej ze względu na przeznaczenie wyrobu energetycznego. W związku z powyższym organ stwierdził, że zarzut strony, iż organ podatkowy bezpodstawnie obciążył podatnika podatkiem akcyzowym z zastosowaniem stawki jak dla oleju opałowego wykorzystywanego do celów napędowych, nie przedstawiając dowodów na użycie do napędu silników spalinowych oleju przeznaczonego do celów grzewczych jest bezpodstawny.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 2 Dyrektywy, Dyrektor Izby Celnej wyjaśnił, że z treści ww. artykułu wynika, że w przypadku przeznaczenia do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania, produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w niniejszej Dyrektywie, podlegają podatkowi zgodnie z wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego. Natomiast z art. 21 ust. 4 Dyrektywy wynika,

że państwa członkowskie mogą także przewidzieć, iż podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną stają się wymagalne, gdy zostanie ustalone, że warunek dla końcowego zużycia, ustanowiony w przepisach krajowych do celów obniżonego poziomu opodatkowania lub zwolnienia, nie jest lub przestaje być spełniany. Ustawa o podatku akcyzowym w art. 89 ust. 16 określa, iż w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1, czyli 1822,00 zł/1.000 litrów. Mając powyższe na uwadze organ odwoławczy stwierdził, że przepisy krajowe w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrobów akcyzowych, co do których naruszone zostały warunki do stosowania stawki obniżonej ze względu na przeznaczenie wyrobu nie naruszają przepisów Dyrektywy. Przepisy art. 89 ust. 5-15 ustawy o podatku akcyzowym wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych.

Odnosząc się do zarzutów naruszenia art. 120, art. 121, art. 122 i art. 124 o.p. organ odwoławczy stwierdził, że są bezpodstawne. Zaznaczył przy tym, że strona nie sprecyzowała zarzutów naruszenia art. 122 i 124 o.p.

2. Na powyższe rozstrzygnięcie skarżąca Spółka złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku wnosząc jednocześnie o uchylenie zaskarżonej decyzji. Skarżonemu rozstrzygnięciu zarzuciła:

I. naruszenie przepisów prawa materialnego:

- 1) wspólnotowego, poprzez naruszenie art. 2 ust. 3 i art. 21 ust. 4 Dyrektywy;
- 2) krajowego, poprzez naruszenia art. 89 ust.16 w zw. z art. 89 ust. 5, art. 89 ust.6, art. 89 ust. 7, art. 89 ust. 8 u.p.a. oraz art. 2 Konstytucji RP.

II. naruszenie przepisów prawa procesowego, poprzez naruszenie art.120, 121, 122, 124 o.p.

W uzasadnieniu skargi Spółka podniosła, że przepis art. 21 Dyrektywy mówi o „warunkach dla końcowego zużycia”, natomiast żadną miarą wskazany przepis nie odnosi się do „warunków spełnienia wymagań formalnych”, czyli posiadania kompletnych oświadczeń. Kwestionowane oświadczenia zawierają jedynie uchybienia o charakterze formalnym pozostające bez wpływu na możliwość identyfikacji nabywcy. Zdaniem strony skarżącej rygorystyczna interpretacja przepisów ustawy o podatku akcyzowym prezentowana przez organy podatkowe jest nieuzasadniona, bowiem wywodzą one z treści tych przepisów więcej uprawnień niż

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Celnej w E wniósł o jej oddalenie.

II. Zagadnienie konstytucyjne

4

Wydając decyzje, będące przedmiotem kontroli Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, organy podatkowe stosowały szereg przepisów ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r., w tym w szczególności art. 89 ust. 1 pkt 4, art. 89 ust. 5, 6, 7, 8 i 16, to jednak przesądzające znaczenie dla nałożenia na podatnika stawki podatku wynikającej z art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a. (sankcyjnej) miały przepisy art. 89 ust. 5 i 16 wskazanej ustawy.

W stanie prawnym, do którego odnosi się zaskarżona decyzja (marzec – grudzień 2009 r.) zastosowane przez organy podatkowe przepisy prawa materialnego miały treść, którą przedstawiono poniżej.

Otóż zgodnie z art. 89 ust. 4. pkt 1 u.p.a., w przypadku użycia wyrobów, o których mowa w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, do napędu silników spalinowych, użycia ich, gdy nie spełniają warunków określonych w szczególnych przepisach w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, a także ich posiadania w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw lub sprzedaży z takiego zbiornika, stosuje się odpowiednio stawkę 1.822,00 zł/1.000 litrów, a w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest równa lub wyższa od 890 kilogramów/metr sześcienny - 2.047,00 zł/1.000 kilogramów. Zgodnie zaś z art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i 15 u.p.a. stawki akcyzy na wyroby energetyczne wynoszą: (pkt 9) dla olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi - 232,00 zł/1.000 litrów, (pkt 10) dla olejów opałowych o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 69: a) z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C lub których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi - 232,00 zł/1.000 litrów, b) pozostałych, niepodlegających obowiązkowi barwienia i znakowania na podstawie przepisów szczególnych - 60,00 zł/1.000 kilogramów, (pkt 15) dla pozostałych paliw opałowych: a) w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest:

- niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny - 232,00 zł/1.000 litrów,
- równa lub wyższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny - 60,00 zł/1.000 kilogramów,

b) natomiast dla paliw gazowych -1,18 zł/gigadżul (GJ).

W myśl postanowień art. 89 ust. 5 u.p.a., sprzedawca wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, jest obowiązany w przypadku sprzedaży:

- 1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych lub będą sprzedane z przeznaczeniem do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15;
- 2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15; oświadczenie to powinno być załączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu potwierdzającego tę sprzedaż.

Zgodnie z art. 89 ust. 6 u.p.a., oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 1, z zastrzeżeniem ust. 7, powinno być dołączone do kopii faktury oraz powinno zawierać:

- 1) dane dotyczące nabywcy;
- 2) określenie ilości i rodzaju oraz przeznaczenia nabywanych wyrobów;
- 3) wskazanie rodzaju, typu oraz liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia;
- 4) datę i miejsce złożenia oświadczenia;
- 5) czytelny podpis składającego oświadczenie.

Zgodnie zaś z art. 89 ust. 7 u.p.a., oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 1, jeżeli jest czytelnie podpisane, może być również złożone na wystawianej fakturze, ze wskazaniem rodzaju, typu oraz liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia.

Z kolei w myśl postanowień art. 89 ust. 8 u.p.a., oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 2, powinno zawierać:

- 1) imię i nazwisko nabywcy, numer dowodu osobistego lub nazwę i numer innego dokumentu stwierdzającego tożsamość nabywcy;
- 2) adres zameldowania nabywcy oraz adres zamieszkania, jeżeli jest inny od adresu zameldowania;

- 3) określenie ilości, rodzaju oraz przeznaczenia nabywanych wyrobów;
- 4) określenie liczby posiadanych urządzeń grzewczych, w których mogą być wykorzystane te wyroby oraz miejsc (adresów), gdzie znajdują się te urządzenia;
- 5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych;
- 6) datę i miejsce sporządzenia oświadczenia oraz czytelny podpis składającego oświadczenie.

Zgodnie z postanowieniami art. 89 ust. 16 u.p.a., w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5 - 15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1. Zatem naruszenie postanowień art. 89 ust. 5 -15 u.p.a. wywołuje konsekwencje w postaci zastosowania stawki akcyzy przewidzianej w sytuacji użycia wyrobów, o których mowa w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, do napędu silników spalinowych, użycia ich, gdy nie spełniają warunków określonych w szczególnych przepisach w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, a także ich posiadania w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw lub sprzedaży z takiego zbiornika i wynoszącą 1.822,00 zł/1.000 litrów, a w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest równa lub wyższa od 890 kilogramów/metr sześcienny - 2.047,00 zł/1.000 kilogramów.

Ze względu na wysokość, stawka wynosząca 1.822,00 zł/1.000 litrów jest niewątpliwie stawką sankcyjną, związaną z naruszeniem warunków stosowania „podstawowych” stawek akcyzy, mających zastosowanie do wyrobów energetycznych przeznaczonych na cele opałowe. Podkreślenia wymaga to, że przesłanką przyjęcia w obliczeniu podatku stawki sankcyjnej jest, między innymi, naruszenie instrumentalnych obowiązków związanych z udokumentowaniem transakcji sprzedaży wyrobów energetycznych, przewidzianych w art. 89 ust. 6, 7, 8 u.p.a., sprowadzających się do odebrania od nabywcy oświadczenia spełniającego wszystkie warunki przewidziane w ww. przepisach prawa.

Uwzględniając przedstawione powyżej rozwiązania prawne, a zwłaszcza postanowienia art. 89 ust. 16 u.p.a., nasuwa się istotna wątpliwość, a mianowicie czy nieprawidłowości w odbieranych oświadczeniach o opałowym przeznaczeniu wyrobów, które stwierdziły organy w postępowaniu podatkowym zakończonym decyzją poddaną kontroli sądu w niniejszej sprawie, jak: brak daty i miejsca złożenia oświadczenia, brak numeru dowodu tożsamości nabywcy, nieczytelny podpis nabywcy, czy też podpisanie oświadczenia przez osobę inną niż nabywca, jednakże

z upoważnienia nabywcy - powinny stanowić podstawę do zastosowania stawki sankcyjnej, przewidzianej w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a.

2. Dokonując interpretacji postanowień art. 89 ust. 5 i 16 u.p.a. zasadne wydaje się sięgnięcie do uzasadnienia projektu ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym - Druk nr 1083 z 6 października 2008 r., Rządowy projekt ustawy o podatku akcyzowym (<http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/wgdruku/1083>). W projekcie normy prawne ujęte aktualnie w art. 89 ust. 5 i ust. 16 ustawy, zamieszczone były w art. 85 ust. 5 i ust. 13.

Z uzasadnienia projektu ustawy o podatku akcyzowym wynika, że przepisy art. 85 ust. 5 – 12 wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych. Na sprzedawców, importerów i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego olejów przeznaczonych do celów opałowych nałożono szczególne obowiązki w zakresie oświadczeń o przeznaczeniu wyrobów uprawniającym do zastosowania obniżonych stawek akcyzy. Szczegółowo określono zakres danych, jakie powinny zawierać oświadczenia i miesięczne zestawienie tych oświadczeń, tryb ich uzyskiwania od nabywców, tryb i terminy składania organom podatkowym oraz terminy przechowywania kopii tych oświadczeń. W przypadku podmiotów, które nabywają oleje opałowe w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, przewidziano możliwość złożenia stosownych oświadczeń w wystawionej fakturze VAT.

Z kolei w odniesieniu do art. 85 ust. 13 projektu, który treścią odpowiada art. 89 ust. 16 ustawy wskazano, że przepis ten ma charakter dyscyplinujący podatników, odwołuje się bowiem, w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-12, do sankcyjnych stawek określonych w ust. 4.

Uwzględniając argumentację przedstawioną w uzasadnieniu projektu ustawy o podatku akcyzowym można dojść do wniosku, że wskazane rozwiązania prawne wprowadzają preferencyjne zasady opodatkowania olejów opałowych, poprzez zastosowanie stawek podatkowych niższych niż w odniesieniu do olejów wykorzystywanych do napędu. Stworzono instrumenty gwarantujące zapewnienie właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych. Ich istota wyraża się we właściwym udokumentowaniu przeznaczenia wyrobów

oświadczeniem składanym przez nabywcę. Jednocześnie niewypełnienie obowiązków instrumentalnych związanych z udokumentowaniem przeznaczenia wyrobów obwarowane jest zastosowaniem sankcyjnej stawki podatkowej.

3. Art. 89 ust. 16 u.p.a. zawiera regulację prawną sankcji podatkowej, co zostało potwierdzone także w uzasadnieniu projektu ustawy o podatku akcyzowym.

Istota sankcji podatkowej wiąże się z tym, że związek publicznoprawny nakładając na podmioty mu podległe obowiązki podatkowe musi jednocześnie mieć możliwość egzekwowania realizacji obowiązków, których już samo istnienie (możliwość ich ewentualnego zastosowania) winna skłaniać wszystkich zobowiązanych do dobrowolnego ich wykonywania. Tym zaś, co ma zapewnić wykonywanie obowiązków podatkowych przez niektórych dla dobra wszystkich obywateli są tzw. sankcje prawne (J. Małecki, Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT (w:) Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998, s. 155), które w sferze opodatkowania stanowią swoistą odpowiedzialność podmiotów opodatkowania tytułem niewykonywania określonych obowiązków. Jeżeli zatem obowiązek nie został wykonany przez podatnika sankcja prawna może dotknąć tego właśnie podatnika. Przestanką stosowania takiej sankcji nie jest wina, lecz sam fakt naruszenia ustanowionych w prawie nakazów lub zakazów ujętych w przepisach podatkowych. Dla zastosowania sankcji w prawie podatkowym nie mają znaczenia przyczyny i powody naruszania nakazów lub zakazów ujętych w przepisach. Przestanką odpowiedzialności podatkowoprawnej są bowiem określone fakty, zdarzenia zaistniałe obiektywnie w świecie zewnętrznym, stwarzające zdaniem normodawcy zagrożenia dla interesu finansowego związku publicznoprawnego (zob. M. Mazurkiewicz, Sankcje prawno - finansowe, w: M. Weralski (red.), System instytucji prawno - finansowych PRL, t. I, Instytucje ogólne, Wrocław 1982, s. 354. Na temat sankcji podatkowych zob. także: H. Dzwonkowski, Sankcje podatkowe, Warszawa 1997, P. Majka, Sankcje w prawie podatkowym, Warszawa 2011, s.119 i n.).

Uwzględniając powyższe rozważania na temat sankcji podatkowej nie budzi wątpliwości zaliczenie konstrukcji prawnej wynikającej z art. 89 ust. 16 u.p.a. do katalogu sankcji podatkowych. W przypadku określonym w tym przepisie już sam fakt naruszenia obowiązku przewidzianego w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 u.p.a., czyli

uzyskania określonych oświadczeń od nabywców, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych lub będą sprzedawane do celów opałowych. Co więcej, również niewypełnienie któregokolwiek z wymogów określonych w art. 89 ust. 6 lub 8 u.p.a. w odniesieniu do treści wskazanych oświadczeń, ze względu na postanowienia art. 89 ust. 16 u.p.a., wywołuje skutek w postaci obligatoryjnego zastosowania sankcyjnej stawki podatkowej.

4. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z dnia 17 maja 2011 r., sygn. akt I SA/Bd 220/11 (www.nsa.gov.pl), w stanie prawnym dotyczącym 2009 r. wskazał na konieczność dokonywania podziału wad oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 5 u.p.a., na istotne i o charakterze nieistotnym. Sąd wskazał jako wady istotne następujące nieprawidłowości: dotyczące danych osobowych, adresu zamieszkania nabywcy czy ilości nabytego oleju, które nie mogły być eliminowane w toku postępowania podatkowego. Natomiast nieistotne wadliwości oświadczeń mogły być uzupełnione w postępowaniu podatkowym. Jeżeli oświadczenie nie zawiera istotnych danych lub zawiera niekompletne dane, to w skutkach traktować je należy jak brak oświadczenia. Jeżeli jednak braki oświadczenia są nieistotne i pomimo pewnych wadliwości nie można zakwestionować istnienia oświadczenia o oznaczonej treści złożonego przez uprawnioną osobę oraz możliwa jest weryfikacja tej treści, a w konsekwencji także ustalenie przez organ prawdy materialnej, to należy w tym zakresie przeprowadzić postępowanie wyjaśniające. W szczególności Sąd ten wskazał, że brak kodu pocztowego, jak również brak miejsca złożenia oświadczenia, przy jednoczesnym nie kwestionowaniu przez organ istnienia pozostałych, istotnych jego składników, nie może dyskwalifikować oświadczenia i stanowić podstawy do traktowania go w skutkach podatkowych tak, jakby nie zostało ono w ogóle złożone.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 244/10 (www.nsa.gov.pl), dotyczącym wprowadzie stanu prawnego obowiązującego w 2006 r., wskazał, że braki w oświadczeniach, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.), dotyczących przeznaczenia oleju opałowego na cele opałowe, wywołują skutek w postaci utraty przez sprzedawcę tego oleju prawa do obniżenia stawki podatku akcyzowego. Sąd ten wskazał jednak, że tego rodzaju skutek może wywołać jedynie brak elementów

koniecznych oświadczenia, to jest danych umożliwiających identyfikację nabywcy, miejsca jego zamieszkania, typu i usytuowania urządzenia grzewczego, kontrolę rzeczywistego wykorzystania oleju, daty jego nabycia, czy potwierdzającego transakcję podpisu nabywcy. Elementów, których zamieszczenie w oświadczeniu - w zamierzeniu prawodawcy - miało umożliwić kontrolę zasadności skorzystania z przyznanej preferencji przez nabywcę oleju opałowego.

W opinii Naczelnego Sądu Administracyjnego na charakter prawny i istotę oświadczenia nie wpływają natomiast zwykłe błędy, nieistotne wady i techniczne usterki takiego dokumentu, które w każdym wypadku winny być poddawane przez organ orzekający indywidualnej ocenie w aspekcie wywierania, bądź możliwości wywarcia realnego skutku w zakresie obowiązku podatkowego, takich jak braki w zakresie numerów identyfikacji podatkowej lub numerów PESEL, w sytuacji gdy nabywcy przesłuchani w charakterze świadków potwierdzili autentyczność oświadczeń oraz fakt dostarczenia im oleju opałowego.

Naczelny Sąd Administracyjny dokonując oceny, jaki skutek podatkowy wywierają oświadczenia potwierdzone przez nabywcę, ale zawierające pewne błędy i nieistotne wady o charakterze technicznym, odwołał się do podobieństw w zakresie warunków, jakim powinny odpowiadać faktury VAT, aby mogły stanowić podstawę do obniżenia podatku należnego o wynikający z nich podatek naliczony. W obu przypadkach ustawodawca powiązał określony skutek materialnoprawny (prawo do obniżenia podatku, prawo zastosowania stawki 0 %, nie powstanie obowiązku akcyzowego) z posiadaniem sformalizowanego dokumentu (faktury VAT oraz oświadczenia nabywcy). Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że nie wszystkie braki faktury pozbawiają ją funkcji odliczeniowej. Wyrażono m.in. pogląd, że brak daty wystawienia faktury nie pozbawia jej skutków prawnych (wyrok NSA z 28.01.2000 r., I SA/Gd 1722/97). Nie dyskwalifikują faktury także takie wady, jak brak pełnego adresu kupującego albo pełnej jego nazwy, albo wreszcie błędy w numerze NIP (wyrok NSA z 17.11.1997 r., I SA/Wr 758/97). Nie uznano też za istotny błąd faktury braku przekreślenia na fakturze słowa "kopia" (wyrok NSA z 6.06.1997 r., I SA/Ka 622/97). Natomiast za braki dyskwalifikujące fakturę, jako podstawę obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, niektóre składy NSA uznawały: brak jednostek miary towaru, jego ilości i ceny jednostkowej, a także brak w postaci niewskazania symbolu SWW, przy jednoczesnym oznaczeniu towaru w sposób uniemożliwiający zweryfikowanie prawidłowości zastosowania stawki

podatkowej (wyroki z 16.06.1997 r., I SA/Ka 624/97; z 19.09.1997 r., III SA 242/96, por. także wyrok WSA w Białymstoku z 29.06.2005 r., I SA/Bk 128/05).

Zasadniczo należy podzielić przedstawione powyżej poglądy dotyczące konieczności uwzględnienia wad istotnych i nieistotnych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego i odmiennych skutków wywoływanych przez te wady. Jednakże taki podział dokonany na gruncie art. 89 ust. 16 u.p.a. stoi w bezpośredniej sprzeczności z treścią tego przepisu, która jest jasna oraz nie wymaga szczególnych zabiegów interpretacyjnych dla odtworzenia normy prawnej z niego wynikającej.

Rozwiązanie zawarte w art. 89 ust. 16 u.p.a. sprowadza się do nałożenia sankcji w postaci zastosowania stawki podatkowej, która wynosi 1.822,00 zł/1.000, w szczególności ze względu na niedopełnienie obowiązków instrumentalnych w postaci złożenia kompletnego oświadczenia, które zawiera wszystkie elementy wskazane w art. 89 ust. 6 lub 8 u.p.a. Nie można zatem nasuwających się wątpliwości związanych z zastosowaniem art. 89 ust. 16 u.p.a. usunąć poprzez dokonanie stosownej wykładni tego przepisu, w tym także tzw. wykładni prokonstytucyjnej. Zarówno precyzyjna i zrozumiała treść przedmiotowej regulacji jak też przytoczone wcześniej uzasadnienie projektu ustawy o podatku akcyzowym wskazują, że sankcyjna stawka podatkowa ma zastosowanie w każdym przypadku, gdy oświadczenie o opałowym przeznaczeniu wyrobu energetycznego nie spełnia wszystkich wymogów określonych w art. 89 ust. 6 lub 8 u.p.a.

Nie można jednak tracić z pola widzenia tego, że kluczowym warunkiem dla zapewnienia prawidłowości opodatkowania olejów opałowych podatkiem akcyzowym jest kontrola zużycia takiego oleju, w ramach której możliwe jest: po pierwsze, identyfikacja nabywcy oraz po drugie, istnienie oświadczenia nabywcy o opałowym przeznaczeniu nabywanego wyrobu akcyzowego. Samo zatem stwierdzenie, że oświadczenie takie zawiera wady nieistotne z punktu widzenia identyfikacji nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego, nie powinno w opinii Sądu powodować skutków w postaci zastosowania sankcyjnej stawki podatkowej. Z punktu widzenia kontroli obrotu olejem opałowym decydujące znaczenie ma bowiem ustalenie tożsamości (identyfikacji) nabywcy oraz istnienie oświadczenia tego nabywcy o opałowym przeznaczeniu nabywanego wyrobu akcyzowego.

Oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 u.p.a. powinny umożliwiać kontrolę dystrybucji oleju opałowego i jego faktycznego przeznaczenia na cele

opałowe. Dopiero brak takich oświadczeń nabywcy lub posiadanie przez sprzedawcę oświadczeń nieprawidłowych, nierzetelnych lub niepełnych, które uniemożliwiają zarówno ich weryfikację, jak też weryfikację obrotu olejem opałowym i jego faktycznego przeznaczenia, powinno powodować konieczność zastosowania podwyższonej stawki podatkowej, przewidzianej dla wyrobów wykorzystywanych do napędu silników.

5. Idea zasady proporcjonalności wiąże się z miarkowaniem działań organów władzy publicznej i minimalizacją ich ingerencji w sferę praw i wolności jednostki. Zasada proporcjonalności zwana jest także zasadą współmierności, miarkowania oraz adekwatności (zob. D. Kijowski, Zasada adekwatności w prawie administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1999, Nr 4, s. 59, J. Zapolska, Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2008, s. 9). Odnosi się ona do etapu tworzenia, a także stosowania prawa. Istotne znaczenie odgrywa na gruncie prawa konstytucyjnego i publicznego. Kierowana jest bowiem zasadniczo do ustawodawcy (prawodawcy) oraz organów administracji publicznej. Zasada proporcjonalności nakazuje tym podmiotom zapewnienie aby między celem regulacji prawnej lub indywidualnej ingerencji administracyjnej, a stosowanymi środkami postępowania zachowana była zgodność i wyważone proporcje.

Z zasadą proporcjonalności wiążą się trzy rodzaje nakazów, a mianowicie, po pierwsze, nakaz odpowiedniości (przydatności), wymagający by dany środek był przydatny do realizacji danego celu; po drugie, nakaz konieczności (niezbędności) związany z indywidualizowaniem ingerencji i sprowadzeniem jej do poziomu najłagodniejszego oraz po trzecie, nakaz proporcjonalności, zgodnie, z którym cel powinien być proporcjonalny do podejmowanych środków (proporcjonalność *sensu stricte*) (D. Kijowski, Zasada adekwatności w prawie administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1999, Nr 4, s. 59). Tak pojmowana zasada proporcjonalności stanowi istotne kryterium oceny konstytucyjności oraz legalności działań władzy publicznej, wzmacniając jednocześnie system ochrony praw i wolności jednostki (Z. Kmiecik, Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego, Warszawa 2000, s. 113).

Oddziaływanie zasady proporcjonalności skutkuje tym, że stosowanie regulacji prawnych lub ingerencji administracyjnych, które – ze względu na właściwości normowanej materii – należy ocenić jako niecelowe, czy też pozorne, jest zakazane

(D. Kijowski, Zasada proporcjonalności (adekwatności) jako miernik dopuszczalności ingerencji państwa w prawa i wolności obywateli. Ekspertyza sporządzona dla Rzecznika Praw Obywatelskich, „Biuletyn RPO. Materiały”, Warszawa 1990, s. 64). Zasada proporcjonalności znajduje zastosowanie wszędzie tam, gdzie organ administracyjny dysponuje uprawnieniem do nałożenia określonego obowiązku albo też ograniczenia określonego prawa.

Zasada proporcjonalności jest zasadą konstytucyjną. Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Podkreślić należy, że art. 31 ust. 3 Konstytucji RP nie ma wprost zastosowania do wszystkich sytuacji, mogących powodować naruszenie pozycji prawnej danej jednostki, dlatego że dotyczy wyłącznie konstytucyjnych wolności i praw. W związku z powyższym należy przyjąć, że zasada proporcjonalności w obecnym stanie prawnym może być wywodzona zarówno z art. 2 Konstytucji RP, wyrażającego zasadę demokratycznego państwa prawnego, jak i z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej (zob. J. Zapolska, op. cit., s. 253). Skoro bowiem Rzeczypospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej, to ze wszech miar uzasadnione jest przetransformowanie konstytucyjnej zasady proporcjonalności także w odniesieniu do praw i wolności niższych rangą prawną. Oznacza to, że wynikające z przepisów prawa podatkowego obowiązki, w tym także o charakterze sankcyjnym, są dopuszczalne tylko wtedy i tylko w takim zakresie, w jakim służyć będą do osiągnięcia wynikającego z ustawy celu prowadzonych działań, gdy będą do tego niezbędne, i gdy będą stanowiły dla ich adresata uciążliwość proporcjonalną względem doniosłości społecznej tego celu (zob. też: Prawo do dobrej administracji, „Biuletyn RPO. Materiały”, 2008, Nr 60, s. 59).

Przechodząc na grunt regulacji w zakresie podatku akcyzowego należy zwrócić uwagę, że do zasady proporcjonalności odwołuje się wprost Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego w punkcie 37 preambuły. Z przepisu tego wynika mianowicie, że zgodnie z zasadą proporcjonalności określoną w art. 5 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską dyrektywa ta nie wykracza poza to, co jest konieczne

do osiągnięcia tego celu. Zatem za sprawą wskazanego punktu 37 preambuły Dyrektywy zasada proporcjonalności jest również zasadą podatku akcyzowego. W konsekwencji zasada ta winna być respektowana przez unormowania krajowe.

6. Przechodząc do rozwiązań zawartych w art. 89 ust. 5 i ust. 16 u.p.a. stwierdzić trzeba, że nie może ulegać wątpliwości, iż przepisy te, dotyczące stawki podatkowej w podatku akcyzowym, powinny respektować zasadę proporcjonalności. O respektowaniu powyższej zasady można natomiast rozważać wówczas, gdy zostanie zachowana symetria między interesami zarówno wierzyciela publicznoprawnego jak i podatników, tak by żadna ze stron nie była ani nazbyt stratną ani też bezzasadnie uposażoną (zob. też wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1172/08, www.nsa.gov.pl).

Rozważając o zasadzie proporcjonalności w opodatkowaniu podatkiem akcyzowym wyrobów energetycznych należy uwzględnić zarówno uprawnienie ustawodawcy do różnicowania stawek podatkowych jak również zakres tego uprawnienia. Analiza treści art. 89 u.p.a. daje wszelkie podstawy do stwierdzenia, iż ustawodawca różnicuje wysokość stawek podatkowych w zależności od przeznaczenia wyrobu energetycznego. Zgodnie zaś z art. 5 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. U. UE. L.03.283.51 ze zm.) pod warunkiem przestrzegania minimalnych poziomów opodatkowania przewidzianych tą dyrektywą i pod warunkiem, że są one zgodne z prawem wspólnotowym, Państwa Członkowskie mogą stosować, pod kontrolą fiskalną, zróżnicowane stawki opodatkowania, między innymi, wówczas gdy zróżnicowane stawki zależą od ilościowych poziomów zużycia energii elektrycznej i produktów energetycznych wykorzystywanych do ogrzewania.

Z drugiej strony, zgodnie z postanowieniami art. 21 ust. 4 ww. Dyrektywy Państwa Członkowskie mogą także przewidzieć, że podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną stają się wymagalne, gdy zostanie ustalone, że warunek dla końcowego zużycia, ustanowiony w przepisach krajowych do celów obniżonego poziomu opodatkowania lub zwolnienia, nie jest lub przestaje być spełniany.

W opinii Sądu ustawodawca określając zróżnicowane stawki podatkowe oraz wprowadzając mechanizmy ochronne przed wykorzystywaniem wyrobów energetycznych przeznaczonych na cele opałowe niezgodnie z tym celem, czego konsekwencją może być w szczególności uszczuplenie należności podatkowych, naruszył zasadę proporcjonalności. Jeżeli bowiem ustawa przewidziała w odniesieniu do wyrobów wykorzystywanych do ogrzewania stawkę podatkową w wysokości 232,00 zł/1.000 litrów to zastosowanie stawki 1.822,00 zł/1.000 litrów wyłącznie z powodu nieprawidłowości w odbieranych oświadczeniach o opałowym przeznaczeniu wyrobów, które stwierdziły organy w postępowaniu podatkowym zakończonym decyzją poddaną kontroli Sądu w niniejszej sprawie, jak: brak daty i miejsca złożenia oświadczenia, brak numeru dowodu tożsamości nabywcy, nieczytelny podpis nabywcy, czy też podpisanie oświadczenia przez osobę inną niż nabywca, jednakże z upoważnienia nabywcy - świadczy ponad wszelką wątpliwość o braku zachowania proporcji pomiędzy instytucjami gwarantującymi interesy wierzyciela publicznoprawnego oraz gwarantującymi interesy jednostki. Tylko ze względu na uchybienia *de facto* natury instrumentalnej, sprzedawca jest narażony na zapłacenie podatku przy zastosowaniu stawki niemal ośmiokrotnie wyższej niż zarezerwowana dla wyrobów wykorzystywanych do celów grzewczych. Dodać warto, że taka sama sankcja dotyka również podmiot, który faktycznie zużywa wyroby opałowe, do napędu silników spalinowych.

Na gruncie sankcji finansowej (podatkowej) nakaz proporcjonalności zmusza do przeprowadzenia oceny, czy została zachowana proporcja pomiędzy dolegliwością, a celem regulacji. Należy zatem udzielić odpowiedzi na pytanie, czy analizowana regulacja prawna daje gwarancje osiągnięcia zamierzonych skutków i czy rzeczywiście nieodzowne jest sięganie aż po tak dolegliwe sankcje finansowe w sytuacji naruszenia instrumentalnych obowiązków związanych z umożliwieniem kontroli obrotu olejem opałowym, jeżeli jednak na podstawie treści wadliwego oświadczenia można zidentyfikować nabywcę oleju opałowego oraz dokument taki zawiera oświadczenie woli takiego nabywcy (lub osoby przez niego upoważnionej) o opałowym przeznaczeniu nabytego wyrobu energetycznego.

Wprowadzenie obowiązku odbierania oświadczeń o przeznaczeniu danego wyrobu, o których mowa w art. 89 ust 5 u.p.a., a także wprowadzenie surowych sankcji, poprzez zastosowanie stawki podatkowej adekwatnej dla paliw silnikowych, podyktowane jest ochroną wierzyciela podatkowego przed uchylaniem się

od opodatkowania w następstwie wykorzystywania wyrobów opałowych do innych celów, w tym zwłaszcza jako paliw silnikowych. Instrument prawny w postaci ujętej w art. 89 ust. 16 u.p.a. sankcji podatkowej nie jest jednak adekwatny do zamierzonego celu w przypadku, gdy uchybienie odnosi się wyłącznie do obowiązku o charakterze instrumentalnym i nie ma wątpliwości co do tego, że sprzedawca wyrobu energetycznego dysponuje rzetelnymi oświadczeniami, z których ponad wszelką wątpliwość wynika, że paliwo opałowe zostało użyte do celów opałowych, zgodnie z celem uprawniającym do stosowania obniżonej stawki akcyzy, zaś na podstawie treści takiego dokumentu można zidentyfikować nabywcę jak też dokument taki zawiera oświadczenie tego nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego. Ponadto, co należy podkreślić, fakt iż dokument zawiera informacje identyfikujące nabywcę, umożliwia kontrolę dokumentu i obrotu olejem opałowym w postępowaniu dowodowym.

7. Mając na uwadze dotychczasowe rozważania wady oświadczeń o opałowym przeznaczeniu oleju opałowego, takie jak: brak daty i miejsca złożenia oświadczenia, brak numeru dowodu tożsamości nabywcy, czy też nieczytelny podpis nabywcy, w przypadku, gdy nie ma wątpliwości co do tożsamości nabywcy, jako że nie powodują sytuacji, w której nie można ustalić tożsamości (zidentyfikować) nabywcy, nie powinny stanowić samoistnej przyczyny zastosowania sankcji podatkowej. Również podpisanie oświadczenia przez osobę inną niż nabywca, jeżeli znane są dane identyfikujące taką osobę i jeżeli osoba taka była upoważniona przez nabywcę, nie powinno stanowić podstawy do zastosowania stawki sankcyjnej. Należy zwrócić uwagę, że wskazane wyżej nieprawidłowości, w myśl postanowień art. 89 ust. 16 u.p.a. obligują organ podatkowy do zastosowania stawki sankcyjnej nawet wówczas, gdy w toku postępowania wyjaśniającego potwierdzone zostaną wszystkie dane identyfikujące podmiot oraz czynność nabycia oleju opałowego, określone w art. 89 ust. 6 i 8 u.p.a., a także jeżeli w przypadku złożenia oświadczenia przez osobę działającą z upoważnienia nabywcy, przeznaczenie opałowe nabywanego wyrobu potwierdzi sprzedawca oraz nabywca.

W opinii Sądu nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego jest mechaniczne i rygorystyczne uregulowanie sytuacji prawnej zobowiązanego i zastosowanie sankcyjnej stawki podatkowej, w sytuacji gdy wady oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego nie mają, a nawet nie mogą mieć,

znaczenia w zakresie przeprowadzenia kontroli takiego oświadczenia, w sytuacji gdy oświadczenie zawiera dane identyfikujące nabywcę oraz zawiera oświadczenie nabywcy (lub osoby przez niego upoważnionej) o opałowym przeznaczeniu oleju, co wyraża się podpisem tej osoby, ewentualne zaś wady oświadczenia można wyeliminować w toku postępowania podatkowego. W opinii Sądu nie chodzi tu w zasadzie o wyeliminowanie wad oświadczenia ale o przeprowadzenie weryfikacji tego oświadczenia oraz transakcji związanej z obrotem olejem opałowym. Weryfikacja takiego oświadczenia jest natomiast możliwa jeżeli takie oświadczenie zawiera podstawowe informacje związane z daną transakcją, a mianowicie dane nabywcy, jego adres oraz podpis, a także ilość nabywanego wyrobu. Zauważyć bowiem należy, że nawet posiadanie przez sprzedawcę oświadczenia spełniającego wszystkie wymogi określone w art. 89 ust. 5, 6 i 8 u.p.a. nie stanowi przeszkody w zastosowaniu stawki sankcyjnej w przypadku, gdy okaże się, że sprzedaż wyrobu energetycznego nabywcy wskazanemu w oświadczeniu w rzeczywistości nie miała miejsca.

Istota oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 5 u.p.a. winna sprowadzać się zatem do zapewnienia kontroli obrotu olejem przeznaczonym na cele opałowe, a nie do kreowania dodatkowych znamion podatkowoprawnego stanu faktycznego, których zaistnienie pociąga za sobą skutki w postaci podwyższonej stawki podatkowej, z czym niewątpliwie mamy do czynienia na gruncie art. 89 ust. 16 u.p.a.

Należy zwrócić uwagę na charakter obowiązku w postaci odbierania oświadczenia o opałowym przeznaczeniu wyrobu energetycznego. Otóż jest to obowiązek o charakterze instrumentalnym. Jest to obowiązek, który w istocie nie wiąże się bezpośrednio z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu. Naruszenie tego obowiązku nie wpływa bezpośrednio na realizację podstawowego obowiązku podatkowego jakim jest poniesienie ciężaru podatkowego. Jest to bowiem obowiązek, którego celem jest zapewnienie możliwości sprawnej weryfikacji obrotu wyrobami energetycznymi przeznaczonymi na cele opałowe.

W opinii Sądu art. 89 ust. 5 i ust. 16 u.p.a., w zakresie w jakim dopuszcza zastosowanie stawki akcyzy określonej art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a., w przypadku, gdy oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 u.p.a. zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości (identyfikacji) nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu, narusza postanowienia art. 2 i 31 ust. 3 Konstytucji RP, poprzez to, że godzi w zasadę proporcjonalności.

8. Od udzielenia odpowiedzi w kwestii zgodności art. 89 ust. 5 i ust. 16 u.p.a. z art. 2 i 31 ust. 3 Konstytucji RP w zakresie w jakim dopuszcza zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a., w przypadku, gdy oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 u.p.a. zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości (identyfikacji) nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego, zależy rozstrzygnięcie sprawy objętej skargą do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku. Problem ten podniesiony został w skardze. W opinii Sądu rozpoznającego skargę na decyzję podatkową, jej rozstrzygnięcie wymaga w pierwszej kolejności przesądzenia przedstawionej wątpliwości. Zastosowanie wobec podatnika stawki sankcyjnej podatku akcyzowego, wynikającej z art. 89 ust. 4 pkt 1 w związku z art. 89 ust. 16 u.p.a., w zaskarżonej decyzji związane było z przyjęciem przez orzekające w sprawie organy naruszenia postanowień art. 89 ust. 6 i 8 u.p.a. i przyjęcia, że oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 u.p.a. ze względu na to, że brak jest w nich daty i miejsca złożenia oświadczenia, brak jest numeru dowodu tożsamości nabywcy, podpis nabywcy jest nieczytelny lub też oświadczenie podpisała osoba inna niż nabywca, jednakże upoważniona przez nabywcę – uzasadniają zastosowanie konsekwencji wynikających z art. 89 ust. 16 u.p.a. W przypadku uznania art. 89 ust. 5 i 16 u.p.a. za niezgodne z Konstytucją RP, w zakresie w jakim dopuszczają możliwość zastosowania sankcji podatkowej przewidzianej w art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a., w przypadku gdy oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości (identyfikacji) nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego, brak byłoby natomiast prawnych możliwości do wydania takiej decyzji.

Dlatego też Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku, na podstawie art. 193 Konstytucji RP oraz art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) postanowił jak w sentencji.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Starszy sekretarz sądowy

Beata Rusiecka