

Sygnatura IBPP3/443-779/11/DG

Data 2011.10.11

Autor Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Temat Podatek akcyzowy (ustawa z dnia 6.12.2008r.) --> Wyroby akcyzowe-przepisy szczegółowe. Podstawa opodatkowania i stawki akcyzy. --> Wyroby energetyczne i energia elektryczna --> Stawki akcyzy na wyroby energetyczne

Istota interpretacji - Data wystawienia oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego.

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 2 i § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z dnia 7 lipca 2011r. (data wpływu 11 lipca 2011r.), o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie daty wystawienia oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego - **jest nieprawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 11 lipca 2011r. do tut. organu wpłynął ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku akcyzowego o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie daty wystawienia oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego.

**W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący zaistniały stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe.**

Wnioskodawca sprzedawał w przeszłości jak także w okresie bieżącym i w przyszłości zamierza kupować i sprzedawać oleje opałowe lekkie, ciężkie i pozostałe. Urząd Celný w N. w formie ustnej poinformował go, że oświadczenia dotyczące przeznaczenia oleju opałowego opisane w „Ustawie z 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym” - Dz.U. nr 3 z 12 stycznia 2009 r. poz.11, artykuł 89 , ustęp 1 pkt 5,6,7,14 powinny być opatrzone datą wystawienia tożsamą z datą sprzedaży produktu. Niestety na nasze pisemne zapytanie wysłane do Urzędu Celnego w N. dotyczące wyjaśnienia tej kwestii do dnia dzisiejszego Wnioskodawca nie otrzymał odpowiedzi. Ze względu na fakt, iż potencjalne braki formalne (m.in. błędna data oświadczenia) w oświadczeniach pobieranych przy sprzedaży oleju opałowego mogą skutkować opłatą akcyzy o znacznie wyższej stawce, Wnioskodawca uważa, że wyjaśnienie tej kwestii za bardzo istotne. Wnioskodawca informuje jednocześnie, że jego firma przy obrocie olejami opałowymi zarówno składa oświadczenia o przeznaczeniu tychże olei jak i je pobiera.

**W związku z powyższym zadano następujące pytania:**

Z jaką datą może być wystawione oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego opisane w art. 89 „Ustawy z 6 grudnia 2008 r o podatku akcyzowym” - Dz.U. nr 3 z 12 stycznia 2009 r. poz.11.

Zdaniem Wnioskodawcy, w obrocie olejami opałowymi firma kupująca olej opałowy w momencie zamówienia oleju opałowego dokonuje jednocześnie czynności prawnych wskazujących, że produkt ten zostanie zużyty zgodnie z jego przeznaczeniem tj. na cele grzewcze (na użytek własny bądź do dalszej odsprzedaży). Ustawodawca natomiast nakłada na podmioty dodatkowy obowiązek wystawiania oświadczeń w formie papierowej i zachowywania ich celem możliwości skontrolowania czy faktycznie oleje opałowe zostały zużyte zgodnie z ich przeznaczeniem - „Ustawa z 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym” - Dz.U. nr 3 z 12 stycznia 2009 r. poz.11, artykuł 89 ustęp 1. Jednocześnie ustawodawca w przepisach szczegółowych ww. artykułu pkt 6 podpunkt 2 nakłada obowiązek określenia ilości i rodzaju oraz przeznaczenia nabywanych wyrobów, co jest możliwe wyłącznie po otrzymaniu danych załadunkowych danego oleju od sprzedającego. Ze względu na specyfikę sprzedaży tj. sprzedaż olejów opałowych w systemie ciągłym (zarówno w porach nocnych jak także podczas sobót, niedziel i dni świątecznych), często informacje o ilości załadowanego produktu kupujący może otrzymać najwcześniej dzień lub nawet 2-3 dni po załadunku. W „Ustawie z 6 grudnia 2008 r o podatku akcyzowym” - Dz.U. nr 3 z 12 stycznia 2009 r. poz.11, artykuł 89, ustęp 1 pkt 7 ustawodawca daje możliwość uzyskania oświadczenia na wystawionej fakturze sprzedaży pod pewnymi dodatkowymi warunkami tj. jeżeli jest ona czytelnie podpisana. Złożenie oświadczenia na fakturze jest możliwe dopiero po jej otrzymaniu a sprzedający ponadto ma prawo wystawić fakturę sprzedaży do 7 dni od daty sprzedaży, poza tym w ogólnych przepisach cywilno-prawnych przyjęte jest, że obieg dokumentacji drogą pocztową trwa do 7 dni. Stąd w ocenie Wnioskodawcy ustawodawca sam dopuszcza możliwość złożenia oświadczenia nawet minimum 14 dni po dacie sprzedaży produktu. Analizując „Ustawę z 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym” - Dz.U. nr 3 z 12 stycznia 2009 r. poz.11, artykuł 89, ustęp 1 art. pkt 14 Wnioskodawca stoi na stanowisku, że data wystawienia oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego jest limitowana wyłącznie datą obowiązku przekazania informacji do właściwego Urzędu Celnego o dokonanej sprzedaży i przesłaniu zestawień otrzymanych oświadczeń, tj. do dnia 25-tego miesiąca następującego po dacie sprzedaży.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego uznaje się za nieprawidłowe.**

Z treści wniosku wynika, iż kwestia będąca przedmiotem niniejszego rozstrzygnięcia dotyczy daty złożenia przez nabywcę, sprzedawcy oleju opałowego przeznaczonego do celów opałowych, oświadczeń uprawniających do zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy. W przedstawionym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym Spółka stoi na stanowisku, że ustawodawca dopuszcza możliwość złożenia oświadczenia nawet 14 dni po dacie sprzedaży produktu, natomiast data wystawienia oświadczenia limitowana jest wyłącznie datą obowiązku przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego zestawienia otrzymanych oświadczeń tj. do dnia 25 dnia miesiąca następującego po dacie sprzedaży.

Odnosząc się do powyższego stwierdza się co następuje:

Zgodnie z art. 89 ust. 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2011r. Nr 108, poz. 626.), dalej zwanej ustawą, 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.

Stosownie do art. 89 ust. 6 ustawy oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 1, powinno być dołączone do kopii faktury oraz powinno zawierać:

1. dane dotyczące nabywcy, w tym nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania, a także NIP lub REGON;
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.

Wymienione oświadczenie, 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 - art. 89 ust. 7 ustawy).

Natomiast oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 2, powinno zawierać:

1. imię i nazwisko, numer dowodu osobistego lub nazwę i numer innego dokumentu stwierdzającego tożsamość, numer PESEL nabywcy lub pełnoletniej osoby zameldowanej pod tym samym adresem co nabywca;
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.

W myśl art. 89 ust. 16 w. ustawy w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy.

W tym miejscu wyjaśnić należy, iż przepisy dotyczące oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego do celów opałowych wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy

ze względu na przeznaczenie. Na sprzedawców olejów opałowych przeznaczonych do celów opałowych nałożono szczególne obowiązki w zakresie uzyskiwania od nabywców oświadczeń o przeznaczeniu wyrobów, których wypełnienie uprawnia do zastosowania stawek akcyzy właściwych dla paliw opałowych oraz szczegółowo określono zakres danych jakie powinny zawierać oświadczenia. Dopiero uzyskanie przez sprzedawcę oświadczenia spełniającego wymogi określone w przepisach umożliwi zastosowanie stawki preferencyjnej. Zatem, najpóźniej w chwili sprzedaży wyrobu Spółka powinna otrzymać od nabywcy oświadczenie, które w zakresie swojej treści będzie dokumentem kompletnym, tj. dokumentem zawierającym wszystkie wymagane elementy, w tym ilość wyrobu.

Natomiast, jak jednoznacznie wynika z treści wniosku, Spółka w chwili sprzedaży nie będzie dysponowała prawidłowo wypełnionym przez nabywcę oświadczeniem, które upoważniałoby do zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy. Bowiem założeniem przedstawionego przez Wnioskodawcę sposobu dokumentowania preferencyjnego obrotu jest dostarczanie Spółce oświadczeń po dokonaniu sprzedaży czyli po przeniesieniu posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot.

Powyższe działanie należy ocenić jako nieprawidłowe, gdyż dopiero otrzymanie przez Spółkę kompletnego oświadczenia stanowi warunek zastosowania przez sprzedawcę preferencyjnej stawki akcyzy, a więc decyduje o uprawnieniu do stosowania niższej stawki podatku akcyzowego. Należy bowiem stwierdzić, że składane przez nabywcę oświadczenia mają charakter materialnoprawny.

Ocenę tutejszego organu potwierdza również art. 89 ust. 10 ustawy, zgodnie z którym w sytuacji gdy np. dane zawarte w oświadczeniu są niekompletne lub też ilość wyrobów nabywanych jest inna niż wskazana w oświadczeniu, sprzedawca obowiązany jest odmówić sprzedaży tych wyrobów lub zastosować stawkę akcyzy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy. Zatem, treść tego przepisu potwierdza, że oświadczenie o przeznaczeniu nabywanego oleju opałowego, co do zasady, powinno być w posiadaniu sprzedawcy jeszcze przed dokonaniem owej sprzedaży.

Przedstawione stanowisko tutejszego organu znajduje także oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 4 listopada 2010r. o sygn. I SA/Gd 721/10 (wyrok prawomocny) Sąd stwierdził: „Skoro uzyskanie od nabywcy oleju wskazanego oświadczenia warunkuje dopuszczalność przyznania niższej stawki podatku logicznym jest, że musi ono zostać złożone sprzedawcy jeszcze przed dokonaniem czynności sprzedaży, a tym bardziej przed dokonaniem wydania towaru umowy, kiedy to rozstrzyga się kwestia wysokości właściwej stawki podatku akcyzowego. Natomiast niezłożenie w ogóle, bądź złożenie oświadczenia niekompletnego – zawierającego chociażby jeden brak, nie pozwala na łagodniejsze pod względem podatkowym traktowanie jego nabywcy. Wskazana zasada ma charakter bezwzględny, ustawodawca nie przewidział od niej odstępstw takich jak chociażby późniejsze uzupełnienie oświadczenia, dlatego nie można zastosować obniżonej stawki podatku w przypadku chybienia temu obowiązkowi”.

Mając powyższe na uwadze zauważyć należy, iż oświadczenie, jest dokumentem określającym jaka ilość oleju opałowego będzie przedmiotem opodatkowanej preferencyjną stawką podatku akcyzowego. Tym samym ilość oleju musi być znana przed dokonaniem transakcji sprzedaży (przeniesieniem posiadania lub własności oleju opałowego na nabywcę). Skoro nabywca ma zadeklarować swój zamiar, to powinien on zostać wyrażony zawsze przed dokonaniem sprzedaży tak, aby sprzedawca (podatnik) mógł zastosować właściwą stawkę podatku. Wszakże cena uzależniona jest od zastosowania stawki akcyzy, która może zostać

obniżona jedynie w sytuacji, gdy nabywca przedłożył uprzednio wymagane oświadczenie. Wobec tego, na gruncie ustawy o podatku akcyzowym, sprzedaż oleju opałowego z zastosowaniem obniżonej stawki będzie możliwa jedynie w momencie uprzedniego uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu wyrobu do celów opałowych, z uwzględnieniem wszystkich elementów wskazanych w przepisach. W sytuacji, gdy przedmiotowy olej opałowy zostanie sprzedany przed uzyskaniem oświadczenia, iż zakupione wyroby zostaną przeznaczone na cele opałowe lub do dalszej odsprzedaży na cele opałowe, nie zostanie spełniony warunek określony w art. 89 ust. 5 pkt 1 ustawy do zastosowania preferencyjnej stawki podatku.

Zatem Spółka zamierzając zastosować stawkę właściwą dla paliw opałowych powinna posiadać w chwili sprzedaży w pełni wypełnione przez nabywcę oleju oświadczenie.

W ocenie organu, gdyby ustawodawca zamierzał umożliwić przedsiębiorcom składanie oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego w późniejszym terminie, to wskazałby takie rozwiązanie w przepisach ustawy. Zatem, w przypadku braku takiego rozwiązania nie jest możliwe w tej kwestii zastosowanie wykładni rozszerzającej. Przy tym należy zauważyć, iż zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem sądowym wszelkiego rodzaju przywileje podatkowe są w swojej istocie odstępstwem od jednej z głównych zasad podatkowych, a mianowicie zasady sprawiedliwości podatkowej, przejawiającej się w powszechności opodatkowania oraz równości podatkowej. Rzeczą zupełnie wyjątkową jest zatem sytuacja, w której pewna grupa podmiotów korzysta z uprawnień, których nie posiada większość. Z powyższego wynika, że wszelkiego rodzaju uprzywilejowanie w systemie prawa podatkowego jako wyjątek, odstępstwo od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości opodatkowania) nie może być oderwane od zasad wykładni gramatycznej i odbywać się według wykładni rozszerzającej. Zasadą jest bowiem, jak to sformułowano w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 1997 r. (III RN 22/97 - OSNAPU 1998 nr 5 poz. 142), ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe.

Odnosnie wskazanego przez Wnioskodawcę prawa do złożenia oświadczenia przez nabywcę na wystawianej fakturze, o którym mówi art. 89 ust. 7 ustawy, stwierdzić należy, iż jest to uprawnienie nabywcy, a nie obowiązek. Mając na uwadze powyżej przedstawioną wykładnię przepisów (zgodną z orzecznictwem sądowym) sytuacja ta będzie miała zastosowanie zatem tylko w przypadku gdy faktura zawierająca stosowne oświadczenie zastała wystawiona przed dokonaniem sprzedaży (przeniesieniem posiadania lub własności oleju opałowego na nabywcę). Ponadto zauważa się, iż takiego uprawnienia nie ma w sytuacji gdy sprzedawca dokonuje sprzedaży osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej.

Odnosząc się zaś do zastosowania preferencyjnej stawki podatku po warunkiem wypełnienia dyspozycji zawartej w art. 89 ust. 14 ustawy tj. sporządzenia i przekazania do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w ust. 5, zauważa się, iż warunek ten jest niezależny od warunku związanego z uzyskaniem od nabywcy stosownego oświadczenia.

Inaczej mówiąc dla zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy dla oleju opałowego przeznaczonego do celów opałowych wymagane jest uzyskanie przez sprzedawcę stosownego oświadczenia przed dokonaniem sprzedaży jak oraz sporządzenia i przekazania właściwemu naczelnikowi urzędu celnego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, miesięcznego zestawienia otrzymanych oświadczeń.

Reasumując, podmiot sprzedający olej opałowy i zamierzający zastosować stawkę właściwą dla oleju opałowego przeznaczonego do celów opałowych powinien uzyskać od nabywcy oświadczenie zawierające wszystkie określone w ustawie elementy (w tym datę jego wystawienia) najpóźniej z chwilą dokonania sprzedaży. W ramach przepisów podatkowych określających wymogi dotyczące składanych oświadczeń, nie określono procedury późniejszego, czyli po sprzedaży wyrobu, otrzymania oświadczenia. Zatem, w przypadku niespełnienia warunków określonych dla przedmiotowych oświadczeń, w tym wystawienie oświadczenia po dacie sprzedaży będzie miała zastosowanie stawka akcyzy określona w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym oraz zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, ul. Rakowicka 10, 31-511 Kraków po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a 43-300 Bielsko-Biała.