

Prawo i praktyka

Sankcja za nieterminowe zestawienia

22.12.2011, Artur Nowak Jan Czerwiński

Sprzedawcy olejów opałowych muszą sporządzać i przekazywać do urzędów celnych miesięczne zestawienia oświadczeń odbiorców o ich przeznaczeniu na takie cele. W przeciwnym razie zapłacą wysoki podatek

Wkrótce rozstrzygnie się, czy jest to zgodne z konstytucją. 5 grudnia 2011 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu skierował w tej sprawie pytanie prawne do **Trybunału Konstytucyjnego (I SA/Wr 1184/11)**.

Zapytał, czy art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy z 6 grudnia 2008 o podatku akcyzowym jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 konstytucji w zakresie, w jakim warunkuje zastosowanie stawki akcyzy na olej opałowy, określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy akcyzowej, od spełnienia warunku z art. 89 ust. 14 tej ustawy.

Oświadczenia...

Sprawa dotyczy zagadnienia mającego ogromne znaczenie dla dużej grupy przedsiębiorców zajmujących się obrotem olejami opałowymi.

Sprzedawcy oleju opałowego dla zastosowania niższej stawki akcyzy ze względu na przeznaczenie towarów muszą dopełnić kilku obowiązków. Jednym z nich jest uzyskiwanie oświadczeń od nabywców o tym, że nabywane oleje będą przeznaczone na cele opałowe. Oświadczenia te są podstawowym dowodem dokumentującym zużycie oleju na cele opałowe, a nie na cele napędowe.

...i ich zestawienia

Oprócz tego, zgodnie z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym, sprzedawca ma obowiązek sporządzić i przekazać do właściwego naczelnika urzędu celnego miesięczne zestawienie oświadczeń w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonał sprzedaży.

W razie niewykonania tego obowiązku w ogóle lub we wskazanym terminie organ podatkowy, stosownie do art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, powinien zastosować stawkę podatku w wysokości określonej dla użycia olejów opałowych na cele napędowe, tj. 1822/1000 litrów lub 2047,00 zł /1000 kg, której wysokość powoduje, że można ją z pełnym przekonaniem określić jako sankcyjną.

Dodać należy, że przepisy wykonawcze do poprzednio obowiązującej ustawy o podatku akcyzowym przewidywały podobny wymóg składania miesięcznego zestawienia oświadczeń. Nie był on jednak obwarowany tego rodzaju represjami, tj. brak złożenia zestawienia nie skutkowało zastosowaniem sankcyjnej stawki akcyzy.

Wielu przedsiębiorców zajmujących się obrotem olejami opałowymi nie dostrzegło zmiany wprowadzonej od 1 marca 2009 (dotyczy to zwłaszcza mniejszych firm, posiadających jedną lub kilka stacji paliwowych).

Wystarczy nie złożyć w terminie

Na tym tle pojawiło się mnóstwo sporów z organami podatkowymi. Po 1 marca 2009 wszystkie kontrole obrotu olejem opałowym zaczynają się od zbadania kwestii terminowego złożenia zestawienia oświadczeń. Gdy organ stwierdzi niezłożenie zestawienia w terminie, nie jest badane rzeczywiste przeznaczenie oleju na podstawie oświadczeń odebranych od nabywców.

Prowadzi to do tego, że nawet jeżeli sprzedawca zgromadzi prawidłowe formalnie oświadczenia, które wskazują na nabycie oleju na cele opałowe, i tak musi zapłacić akcyzę według stawki sankcyjnej, tak jakby olej został zużyty na cele napędowe.

Obowiązujące od 1 marca 2009 przepisy dotyczące obowiązku terminowego składania zestawienia oświadczeń mogą budzić istotne wątpliwości konstytucyjne. Chodzi przede wszystkim o proporcjonalność zastosowanego przez ustawodawcę środka.

Pomimo spełnienia materialnoprawnego wymogu dla zastosowania niższej stawki akcyzy ze względu na przeznaczenie towaru, tj. umożliwienia kontroli obrotu i użycia olejów na cele opałowe, podatnik musi zapłacić akcyzę według drastycznie wysokiej stawki, wyłącznie z uwagi na niedopełnienie jednego z obowiązków formalnoewidencyjnych w postaci terminowego złożenia miesięcznego zestawienia oświadczeń.

Rozbieżne orzecznictwo

W orzecznictwie sądów administracyjnych zarysowały się dotychczas dwa stanowiska.

Zgodnie z pierwszym, reprezentowanym przykładowo przez orzeczenia **WSA w Gdańsku (z 8 lipca 2010, I SA/Gd 469/10)** czy **WSA Gliwicach (z 9 marca 2011, III SA/GL 1605/10)**, uzależnienie zastosowania niższej stawki akcyzy z uwagi na przeznaczenie wyrobu od spełnienia wymogu złożenia zestawienia oświadczeń nie budzi wątpliwości konstytucyjnych.

Niższa stawka jest bowiem ulgą podatkową, którą należy interpretować ściśle. W konsekwencji zatem brak złożenia zestawienia oświadczeń prowadzi do konieczności opodatkowania stawką sankcyjną.

W tym miejscu warto tylko podkreślić, że bez wątpienia w analizowanym przypadku nie mamy do czynienia z ulgą podatkową. Oleje przeznaczone na cele opałowe oraz oleje przeznaczone na cele napędowe to, naszym zdaniem, różne wyroby, do których zastosowanie mają różne stawki akcyzy.

Taki podział wynika jednoznacznie z dyrektywy Rady 2003/96/WE z 27 października 2003 w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (DzUrz UE L z 2003 r. nr 283, poz. 51).

To wyłącznie instrument kontrolny

Przeciwnie stanowisko, zaprezentowane przez **WSA w Olsztynie (wyrok z 11 maja 2011, I SA/OI 201/11)**, sprowadza się do uznania, że jedynym warunkiem dla zastosowania niższej stawki akcyzy na olej opałowy ze względu na przeznaczenie jest jego użycie na taki cel, potwierdzone oświadczeniem nabywcy.

Obowiązek terminowego składania miesięcznego zestawienia oświadczeń nie jest warunkiem zastosowania niższej stawki podatku. Jest to bowiem obowiązek o charakterze ewidencyjno-informacyjnym, który nie może przesądzać o powstaniu obowiązku i zobowiązania podatkowego.

Wymóg składania miesięcznych oświadczeń jest instrumentem mającym wyłącznie ułatwić kontrolę podatkową sprzedaży oleju opałowego, a nie wpływać na elementy konstrukcyjne podatku. Ponadto nie można zapominać, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem wydania wyrobów akcyzowych nabywcy.

Oznacza to, że o zastosowaniu niższej stawki decyduje wyłącznie stan istniejący w momencie powstania obowiązku podatkowego, a w tym zakresie kluczowe znaczenie ma fakt otrzymania oświadczenia od nabywcy, a nie to, czy sprzedawca złożył miesiąc później zestawienie oświadczeń.

Nieproporcjonalny środek

Naszym zdaniem dobrze się stało, że WSA we Wrocławiu zdecydował się wystąpić z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego. Jak można wywnioskować z treści pytania, u jego podstaw leżała wątpliwość dotycząca proporcjonalności zastosowanego środka do celu.

Jak wynika z uzasadnienia przepisów wprowadzających obowiązek składania miesięcznego zestawienia oświadczeń, ich celem było usprawnienie kontroli obrotu olejem opałowym oraz zdyscyplinowanie w tym zakresie sprzedawców olejów o przeznaczeniu opałowym.

Jest kwestią oczywistą, że cel ten można osiągnąć w różny sposób i bez wątpienia niekoniecznie w taki, który prowadzi do ponoszenia przez sprzedawców olejów opałowych dodatkowych kosztów działalności gospodarczej, pozostających bez faktycznego związku z celami, które i tak mogą być osiągnięte (należyta kontrola obrotu i użycia olejów opałowych).

Po pierwsze, powstaje pytanie, czy sankcje karnoskarbowe nie byłyby tu wystarczające. Po drugie, w prawie podatkowym znane są rozwiązania pozwalające stosować stawkę sankcyjną (tj. drastycznie wyższą niż podstawowa), ale dopiero po wyczerpaniu cywilizowanej i niebudzącej wątpliwości konstytucyjnych procedury. Mamy tu na myśli rozwiązanie zawarte w ustawach o podatkach dochodowych (art. 9a ust. 4 i art. 19 ust. 4 ustawy o CIT oraz art. 25a ust. 4 i art. 30d ust. 1 ustawy o PIT).

Karna stawka w podatku dochodowym

Jak wynika z art. 9a ust. 4 ustawy o CIT (i analogicznego art. 25a ust. 4 ustawy o PIT), „na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej podatnicy są obowiązani do przedłożenia dokumentacji, o której mowa w ust. 1 – 3, w terminie siedmiu dni od dnia doręczenia żądania tej dokumentacji przez te organy”.

Z kolei według art. 19 ust. 4 ustawy o CIT (i odpowiednio art. 30d ust. 1 ustawy o PIT) „jeżeli organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej określą, na podstawie art. 11, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji, o których mowa w art. 9a, a podatnik nie

przedstawi tym organom wymaganej przez te przepisy dokumentacji podatkowej – różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez te organy opodatkowuje się stawką 50 proc.”.

Jak z tego wynika, 50-proc. sankcyjna stawka jest stosowana dopiero po wyczerpaniu procedury wezwania podatnika do złożenia dokumentacji transakcji z podmiotami powiązаныmi i trudno tę regulację uznać za niezgodną z ustawą zasadniczą. Naszym zdaniem pomiędzy tym rozwiązaniem normatywnym a obowiązkiem składania zestawienia oświadczeń i grożącą sankcją zachodzą istotne podobieństwa, przemawiające za uznaniem, że regulacja prawna przyjęta w ustawie o podatku akcyzowym jest niezgodna z konstytucją.

W naszym przekonaniu nie ulega wątpliwości, że rozwiązanie legislacyjne zawarte w przepisach dotyczących podatków dochodowych jest zgodne z zasadą proporcjonalności, ponieważ sankcyjna stawka podatku jest stosowana dopiero w przypadku niewykonania obowiązku formalnego na żądanie organów podatkowych, a nie automatycznie i niezależnie od faktu, że osiągnięty został cel regulacji. De lege ferenda zastosowanie podobnego rozwiązania w odniesieniu do miesięcznego zestawienia oświadczeń byłoby bardzo pożądane.

Co na to Trybunał

Ten wniosek znajduje także oparcie w orzecznictwie **TK, w szczególności w orzeczeniu z 13 marca 2007 (K 8/07)**, w którym Trybunał orzekł o niekonstytucyjności normy wprowadzającej automatyczną sankcję w postaci utraty mandatu radnego w wypadku braku złożenia oświadczenia majątkowego w oznaczonym terminie.

Wskazał w szczególności, że kontrolowana regulacja charakteryzuje się niezrozumiałym rygoryzmem co do charakteru sankcji, a jednocześnie nie gwarantuje żadnej procedury weryfikacyjnej pozwalającej na sanację ewentualnego błędu.

Jak zauważył TK, zwiększonemu rygoryzmowi w zakresie sankcji powinno natomiast odpowiadać lepsze „oprządkowanie proceduralne”. W konsekwencji Trybunał wskazał, że niezrozumiały kontrast celów i środków jest jednym z aspektów braku proporcjonalności kontrolowanej normy.

Warto w tym miejscu, w celu podsumowania, przytoczyć fragment uzasadnienia tego orzeczenia, który naszym zdaniem w dobry sposób oddaje konstytucyjną wadliwość również art. 89 ust. 16 w związku z art. 89 ust. 14 ustawy o podatku akcyzowym:

„Tak więc automatyzm sankcji wygaśnięcia mandatu nie jest konieczny po to, aby uzyskać samo złożenie oświadczenia (zakreślenie terminu, wezwanie do złożenia) i tym samym aby zostały zrealizowane zamierzenia ustawodawcy związane z obowiązkiem składania oświadczeń majątkowych (ratio legis obowiązku składania oświadczeń). Oznacza to naruszenie proporcjonalności ze względu na brak konieczności tak drastycznej ingerencji ustawodawcy”.

—Artur Nowak jest radcą prawnym, partnerem w Dziale Doradztwa Podatkowego Domański Zakrzewski Palinka

—Jan Czerwiński jest starszym konsultantem podatkowym w tym dziale