



# Agencja Rezerw Materiałowych

Prezes

Warszawa, dnia      marca 2016 r.

## DECYZJA

Prezesa

Agencji Rezerw Materiałowych

Nr BPI – 11/I/16

w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty  
zapasowej

Na podstawie art. 10 ust. 1 i ust. 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 584), zwanej dalej „u.s.d.g.” w związku z art. 21b ust. 1 i ust. 14 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 1695, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o zapasach”, Prezes Agencji Rezerw Materiałowych stwierdza, że stanowisko T. z siedzibą w K. przedstawione we wniosku z dnia 3 lutego 2016 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 8 lutego 2016 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej – **jest nieprawidłowe.**



## UZASADNIENIE

T. z siedzibą w K. – zwana dalej „Wnioskodawcą”, wystąpił do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych z wnioskiem z dnia 3 lutego 2016 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 8 lutego 2016 r., „o wydanie pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej” dotyczącym dwóch odrębnych stanów faktycznych. W dniu 4 lutego 2016 r. Wnioskodawca uiszczył opłatę od wniosku o wydanie interpretacji w wysokości 40 złotych, tj. od opisu jednego stanu faktycznego.

Pismem z dnia 23 lutego 2016 r. Prezes Agencji Rezerw Materiałowych wezwał Wnioskodawcę do uzupełnienia braków formalnych wniosku, tj. do uiszczenia opłaty w wysokości 40 zł. od wydania interpretacji drugiego stanu faktycznego.

Pismem z dnia 3 marca 2016 r. Wnioskodawca zawiadomił Organ o uiszczeniu, w dniu 26 lutego 2016 r., kwoty 40 zł tytułem opłaty za wydanie pisemnej interpretacji.

### **We wniosku Wnioskodawca przedstawił opis następującego stanu faktycznego.**

Wnioskodawca dokonuje dostaw wewnątrzspółnotowych gazu płynnego do Unii Europejskiej. W przypadku tych transakcji Wnioskodawca głównie kupuje gaz od podmiotów krajowych na terenie Polski w procedurze zawieszzonego poboru akcyzy.

W tym przypadku faktura zakupu jest wystawiona przez sprzedawcę z Polski na rzecz Wnioskodawcy, a następnie Wnioskodawca sprzedając gaz do podmiotu mającego siedzibę w innym państwie UE wystawia na jego rzecz FV, gdzie widnieje jako sprzedawca.

Transport produktu odbywa się w cysternach samochodowych lub kolejowych w oparciu o procedury zawieszenia poboru akcyzy ze składu podatkowego w Polsce do składu podatkowego w innym kraju UE.

Podmiotem rozpoczynającym przemieszczenie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy jest podmiot prowadzący skład podatkowy na terytorium państwa Polskiego. Podmiotem odbierającym wyroby akcyzowe w procedurze zawieszenia poboru akcyzy jest podmiot prowadzący skład podatkowy na terytorium innego państwa UE.

Dokumentacja związana z dokonywaną transakcją (dawniej ADT, teraz e-AD) jest wystawiana przez skład podatkowy w kraju na ostatecznego odbiorcę w innym kraju UE. Jest on uwzględniany w tym dokumencie jako „odbiorca” towaru. Również list przewozowy jest wystawiony na ostatecznego odbiorcę mającego siedzibę poza RP. Wnioskodawca nie prowadzi składu podatkowego i nie jest podatnikiem podatku akcyzowego.

Transakcja ta wykazywana jest jako wewnątrzspółnotowa dostawa towarów w sprawozdaniach Wnioskodawcy dla celów podatku VAT.

**W oparciu o opis stanu faktycznego Wnioskodawca przedstawił swoje stanowisko.**

Wnioskodawca wyraża opinię, że podobnie jak w przypadku dotyczącym nabyć wewnątrzspółnotowych, tak samo w przypadku tych transakcji „nabyła ona prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”. Dlatego zdaniem Wnioskodawcy, może on na podstawie art. 2 pkt 10 oraz art. 5 ust. 6 ustawy o zapasach pomniejszych o ilości wynikające z ww. dostawy wewnątrzspółnotowej wielkość przywozu gazu płynnego stanowiący podstawę obliczenia wymaganej na dany rok kalendarzowy ilości zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw a tym samym dokonać stosownego obniżenia należnej opłaty zapasowej.

W tym miejscu należy wskazać, że dla obliczenia wysokości opłaty zapasowej zastosowanie znajduje wzór wskazany w art. 21b ust. 5 ustawy o zapasach. Jedną ze zmiennych niezbędnych dla określenia wysokości opłaty jest wielkość przywozu gazu płynnego (LPG) dokonanego w danym miesiącu kalendarzowym, pomniejszoną o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym, wyrażoną w jednostkach wagowych.

W art. 5 ust. 6 pkt 1 ustawy o zapasach wskazano, że wielkość produkcji paliw lub przywozu ropy naftowej lub paliw stanowiące podstawę obliczenia wymaganej na dany rok kalendarzowy ilości zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw oraz obliczenia opłaty zapasowej pomniejsza się odpowiednio o ilości ropy naftowej lub paliw wywiezionych z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W ocenie Wnioskodawcy, w konsekwencji uznania, że to Wnioskodawca jako nabywca towaru ponosi ciężar daniny publicznej w postaci opłaty zapasowej, związanej z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towaru, to również w przypadku wywiezienia takiego towaru z terytorium RP na terytorium innego państwa członkowskiego UE, niezależnie od tego na którym podmiocie ciąży obowiązek z tytułu podatku akcyzowego, podmiotem dokonującym „wywozu” jest Wnioskodawca, a co za tym idzie ma ona prawo do pomniejszenia ilości zapasów obowiązkowych, a tym samym pomniejszenia wysokości opłaty zapasowej o ilość gazu płynnego wywiezionego z terytorium RP.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.**

Zgodnie z art. 3 ust. 1- 3 oraz ust. 4 ustawy o zapasach, w celu zapewnienia zaopatrzenia Rzeczypospolitej Polskiej w ropę naftową i produkty naftowe w sytuacji wystąpienia zakłóceń w ich dostawach na rynek krajowy oraz wypełniania zobowiązań międzynarodowych, tworzy się zapasy ropy naftowej i produktów naftowych, zwane "zapasami interwencyjnymi". Zapasy interwencyjne obejmują zapasy:

- 1) obowiązkowe ropy naftowej lub paliw, tworzone i utrzymywane przez producentów i handlowców;
- 2) agencyjne ropy naftowej i paliw, tworzone i utrzymywane przez Agencję Rezerw Materiałowych.

Zapasy interwencyjne zaspokajają zapotrzebowanie na ropę naftową i paliwa w ilości odpowiadającej co najmniej iloczynowi 90 dni i średniego dziennego przywozu netto ekwiwalentu ropy naftowej w poprzednim roku kalendarzowym. Zapasy interwencyjne powiększa się o rezerwę na poczet zapasów niedostępnych z przyczyn technicznych oraz ubytków podczas przemieszczania zapasów interwencyjnych; rezerwa ta wynosi 10% tworzonych i utrzymywanych zapasów interwencyjnych. Stosownie do art. 21a ust. 1 ustawy o zapasach, zapasy agencyjne nie mogą być mniejsze niż różnica pomiędzy ilością zapasów interwencyjnych określoną w art. 3 ust. 3 i 4 a ilością zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw. Art. 21b ust. 1 ustawy o zapasach stanowi, że koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy, uiszczając opłatę zapasową.

Zgodnie z art. 21b ust. 5 ustawy o zapasach producenci i/lub handlowcy opłatę zapasową dla gazu płynnego (LPG) oblicza się według wzoru:

$$O_L = (G_h \text{ lub } G_{pr}) \times Z$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

$O_L$  - opłatę zapasową dla gazu płynnego (LPG);

$G_h$  - wielkość przywozu gazu płynnego (LPG) dokonanego w danym miesiącu kalendarzowym, pomniejszoną o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym, wyrażoną w jednostkach wagowych;

$G_{pr}$  - wielkość produkcji gazu płynnego (LPG) w danym miesiącu kalendarzowym pomniejszoną o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym, wyrażoną w jednostkach wagowych;

$Z$  - stawkę opłaty za tonę gazu płynnego (LPG) określoną w przepisach wydanych na podstawie ust. 9.

Przepis art. 2 pkt 19 ustawy o zapasach konstytuuje definicję legalną handlowca, zgodnie z którą jest nim przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw. Z kolei przywozem jest, zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy o zapasach, sprowadzenie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu. Nabyciem wewnątrzwspólnotowym w myśl przepisu art. 2 pkt 9 ustawy o zapasach jest przemieszczenie ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego z terytorium innego państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym. Importem zaś, zgodnie z przepisem art. 2 pkt 12 ustawy o zapasach, jest import ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym.

Przez pojęcie paliw, na podstawie art. 2 pkt 3 ustawy o zapasach, należy rozumieć produkty naftowe określone w art. 2 pkt 2 lit. f-n, w tym również zawierające dodatki bez względu na ich ilość. Produkty naftowe wymienione w art. 2 pkt 2 lit. f-n, to, odpowiednio, gaz płynny (LPG), benzyny silnikowe, benzyny lotnicze, paliwa typu benzyny do silników odrzutowych, paliwa typu nafty do silników odrzutowych, inne nafty, oleje napędowe, lekkie oleje opałowe i pozostałe oleje napędowe, ciężkie oleje opałowe, określone w załączniku B rozdział 4 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z dnia 22 października 2008 r. w sprawie statystyki energii (Dz. Urz. UE L 304 z 14.11.2008, str. 1, z późn. zm.).

Ażeby powstał obowiązek zapłaty opłaty zapasowej musi zaistnieć jedno ze zdarzeń opisanych w ustawie o zapasach dotyczących przywozu. Mianowicie musi nastąpić nabycie wewnątrzwspólnotowe lub import przez przedsiębiorcę, który tym samym, dokonując jednej z powyższych czynności uzyskuje status handlowca. W systemie zapasów interwencyjnych ropy naftowej lub paliw pierwszą czynnością, która rodzi obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej jest przemieszczenie wyrobu podlegającego opłacie zapasowej z terytorium państwa członkowskiego UE na terytorium RP. Podobnie rzecz się ma w przypadku importu, gdzie obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej powstaje z chwilą dokonania importu ropy naftowej

lub paliw poprzez przywóz wyrobów akcyzowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym, nabycie wewnątrzwspólnotowe oznacza **przemieszczenie** wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych **z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju**. Jak wskazuje się w doktrynie - na gruncie ustawy o podatku akcyzowym „*.../ za eksport, wewnątrzwspólnotową dostawę lub wewnątrzwspólnotowe nabycie uznaje się fizyczne przemieszczenie wyrobu z terytorium jednego państwa do drugiego. W konsekwencji, czynnością opodatkowaną akcyzą będzie każde przemieszczenie wyrobu z jednego państwa członkowskiego do drugiego, np. przemieszczenie wyrobów z magazynu w jednym państwie do magazynu znajdującego się w innym państwie. W efekcie, pomimo iż nie wystąpi transakcja w rozumieniu ekonomicznym (np. sprzedaż) przemieszczenie przez podatnika wyrobów akcyzowych pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi, będzie podlegać opodatkowaniu akcyzą.*”<sup>1</sup>. Zwracając uwagę na szereg problemów praktycznych przy ustaleniu, kto powinien zostać uznany za podatnika dokonującego dostawy lub nabycia wewnątrzwspólnotowego Szymon Parulski wskazuje, iż „*w prostym przypadku, kiedy podmiotem przemieszczającym wyrób akcyzowy jest jego właściciel, wskazanie podatnika nie jest problematyczne.*” Natomiast w sytuacji, gdy podmiotem przemieszczającym jest podmiot trzeci niebędący właścicielem wyrobu, podatnikiem powinien być podmiot odpowiedzialny za przemieszczenie wyrobu akcyzowego np. zlecający przemieszczenie wyrobu akcyzowego<sup>2</sup>.

Mając powyższe na uwadze wskazać należy, iż ustalenie, który przedsiębiorca jest handlowcem, a zatem wykonuje działalność gospodarczą w zakresie sprowadzania paliw w ramach nabycia wspólnotowego (fizycznego przemieszczenia z terytorium innego państwa UE na terytorium RP) można posłużyć się wskazanymi powyżej kryteriami przyjmowanymi na gruncie ustawy o podatku akcyzowym (właściciel,

---

<sup>1</sup> Sz. Parulski, *Komentarz do art. 2 ustawy o podatku akcyzowym* [w:] Sz. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, LEX, 2010.

<sup>2</sup> Ibidem.

podmiot zlecający przemieszczenie). Należy jednak pamiętać, iż są to kryteria pomocnicze (niewynikające wprost z ustawy), zaś przemieszczenie ze swej istoty nie musi być powiązane z transakcją w rozumieniu ekonomicznym.

Przepis art. 5 ust. 6 ustawy o zapasach stanowi, że wielkość produkcji paliw lub przywozu ropy naftowej lub paliw stanowiące podstawę między innymi obliczenia opłaty zapasowej pomniejsza się odpowiednio o ilości:

- 1) ropy naftowej lub paliw wywiezionych z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) paliw przeznaczonych na międzynarodowy bunkier morski,
- 3) paliw wyprodukowanych z olejów odpadowych,
- 4) ropy naftowej lub paliw przeznaczonych na odtworzenie zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw,
- 5) paliw przeznaczonych na zużycie własne przez producenta w procesie technologicznym przerobu ropy,
- 6) paliw wyprodukowanych z ropy naftowej, kondensatu gazu ziemnego (NGL) i innych węglowodorów wydobytych w kraju lub z obszaru morskiego należącego do krajowej strefy ekonomicznej,
- 7) biokomponentów dodanych do paliw przez producenta w procesie ich produkcji - pod warunkiem potwierdzenia tych ilości dokumentami określonymi w przepisach wydanych na podstawie ust. 6a.

W związku z powyżej przytoczonymi przepisami prawa oraz odnosząc się do schematu prowadzenia działalności opisanego we wniosku stanu faktycznego oraz jego uzasadnienia Organ wskazuje przede wszystkim na sprzeczność między stanem faktycznym a jego uzasadnieniem. Otóż w stanie faktycznym Wnioskodawca opisuje schemat transakcyjny, którego przedmiotem są dostawy wewnątrzwspólnotowe z terytorium kraju na terytorium krajów Unii Europejskiej paliw zakupionych na rynku krajowym, tj. od podmiotów polskich. Z kolei z uzasadnienie odnosi się do pomniejszych paliw, które najpierw były przedmiotem nabycia wewnątrzwspólnotowego a następnie dostaw wewnątrzwspólnotowych.



W związku z powyższym Organ w niniejszej decyzji odniósł się przede wszystkim do opisu stanu faktycznego wskazanego przez Wnioskodawcę, następnie odnosząc się w pewnym zakresie jedynie do uzasadnienia.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że transakcje zakupu/sprzedaży paliw na terytorium kraju (nie stanowiące nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu) nie podlegają obowiązkowi uiszczenia opłaty zapasowej. Ażeby powstał obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej musi zaistnieć jedno ze zdarzeń opisanych w ustawie o zapasach dotyczących przywozu. Musi nastąpić nabycie wewnątrzwspólnotowe lub import. W takim przypadku, gdy handlowiec dokona dostawy wewnątrzwspólnotowej tego wolumenu paliwa zastosowanie będzie miał przepis art. 5 ust. 6 pkt 1 ustawy o zapasach, tj. będzie możliwe pomniejszenie podstawy do uiszczenia opłaty zapasowej o wielkość przywozu, który w danym okresie rozliczeniowym (danym miesiącu) będzie przedmiotem wywozu (dostawa wewnątrzwspólnotowa lub eksport). A zatem, jeśli Wnioskodawca w danym okresie rozliczeniowym (w danym miesiącu) dokona wyłącznie zakupu paliwa na rynku krajowym i następnie dokona wywozu (dostawy wewnątrzwspólnotowej lub eksportu) tego paliwa, to od zakupionego paliwa na rynku krajowym nie można dokonać pomniejszeń, o których mowa w art. 5 ust. 6 pkt 1 ustawy o zapasach.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Nadmienia się, że niniejsza interpretacja traci ważność w przypadku zmiany któregokolwiek z elementów przedstawionego stanu faktycznego lub zmiany stanu prawnego.

Mając na uwadze powyższe, orzeczono jak w sentencji.

**Od niniejszej decyzji przysługuje odwołanie**

do Ministra Energii, w terminie 14 dni od daty jej doręczenia, za pośrednictwem Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych – 00-844 Warszawa, ul. Grzybowska 45.

.....

Wykonano w 3 egz.

Egz. Nr 1 – adresat (ZPO+KPA);

Egz. Nr 2 – BPI;

Egz. Nr 3 – a/a.