



Agencja Rezerw Materiałowych

Prezes

Warszawa, dnia lutego 2016 r.

DECYZJA

Prezesa

Agencji Rezerw Materiałowych

Nr BPI – 2// 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 O z siedzibą w P przedstawione we wniosku z dnia 11 stycznia 2016 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 18 stycznia 2015 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej – **jest nieprawidłowe.**



Agencja Rezerw Materiałowych

00-844 Warszawa, ul. Grzybowska 45

tel. 22 36 09 100, fax 22 36 09 101

bpi@arm.gov.pl, www.arm.gov.pl



UZASADNIENIE

O z siedzibą w P – zwany dalej „Wnioskodawcą”, wystąpił do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych z wnioskiem z dnia 11 stycznia 2016 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 18 stycznia 2016 r., o wydanie „interpretacji indywidualnej”. W dniu 14 stycznia 2015 r. Wnioskodawca uiścił opłatę od wniosku o wydanie interpretacji w wysokości 40 złotych.

We wniosku Wnioskodawca przedstawił opis następującego stanu faktycznego.

Wnioskodawca prowadzi działalność produkcyjną i badawczą.

W ramach działalności produkcyjnej Wnioskodawca zajmuje się wytwarzaniem produktów naftowych, wyrobów z tworzyw sztucznych oraz chemikaliów ochronnych.

Wnioskodawca ze względu na rodzaj wyrobów jakie produkuje, a także komponentów jakie kupuje na potrzeby prowadzonej produkcji, podlega obowiązkom nakładanym na podmioty gospodarcze przez ustawę 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 (zwanej dalej „ustawą o zapasach”) i jako producent jest zobowiązana do utrzymywania zapasów obowiązkowych oraz obliczania i uiszczania w należnej wysokości opłaty zapasowej, o której mowa w art. 21b ustawy o zapasach.

Wnioskodawca sprowadza z poza granic kraju, na potrzeby produkcji, komponent benzynowy o kodzie CN 2710 12 25 oraz komponent paliwowy o kodzie CN 2710 19

21, a także paliwa typu nafty do silników odrzutowych również o kodzie CN 2710 19 21.

Wymienione komponenty są surowcami do produkcji benzyn lotniczych o kodzie CN 2710 12 31 w których składzie jest komponent benzynowy o kodzie CN 2710 12 25, a także wyrobów z udziałem komponentu paliwowego takich jak paliwa lotnicze o kodzie CN 2710 19 21 oraz wyroby o przeznaczeniu innym niż paliwa lotnicze, ale które również będą z zakresu wyrobów o kodzie CN 2710 19 21 lub nafty o kodzie CN 2710 19 25. Oznacza to, że również wyroby gotowe produkowane przez Wnioskodawcę są wymienione w § 6 rozporządzenia w sprawie wykazu surowców, jako te które m. in. stanowią podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej.

Artykuł 21b ustawy o zapasach wskazuje sposób obliczenia opłaty zapasowej z użyciem wzoru, do którego podstawia się odpowiednie wartości „ W_h lub W_{pr} ” co w rozumieniu ustawy oznacza:

W_h – sumę wielkości przywozu paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) dokonanego w danym miesiącu kalendarzowym,

W_{pr} – wielkość produkcji paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) w danym miesiącu kalendarzowym.

Obie ilości można pomniejszyć zgodnie z art. 5 ust. 6 ustawy, a ponadto zgodnie z art. 21b ust. 3, producent paliw, może pomniejszyć wielkość wyprodukowanych przez siebie paliw o ilości paliw nabyte od innych producentów lub handlowców, od których ci, dokonali już stosownego uiszczenia opłaty zapasowej.

Powstaje zatem wątpliwość na gruncie wspomnianych przepisów, czy Wnioskodawca powinien naliczać opłatę zapasową zarówno od surowców i paliw importowanych przez Wnioskodawcę na potrzeby produkcji wyrobów, jak i od wyrobów gotowych objętych obowiązkiem naliczania opłaty zapasowej, czy tylko

od wyrobów gotowych jako, że przedmiotem działalności firmy jest produkcja paliw zgodnie z definicją producenta zawartą w ustawie o zapasach? Jeżeli jednak Wnioskodawca ma obowiązek naliczać i uiszczać opłatę zapasową zarówno od ilości importowanych wyrobów podlegających przepisom ustawy jak i od ilości produkowanych wyrobów podlegających tym przepisom, to czy Wnioskodawca ma prawo do zastosowania odliczenia, o którym mowa w art. 21b ust. 3, także od tej części surowców, które sama sprowadza spoza granic kraju na potrzeby własnej produkcji i których ilość sprowadzona zostanie uwzględniona w podstawie wyliczenia opłaty zapasowej.

W związku z powyższym stanem faktycznym Wnioskodawca postawił dwa pytania:

1. Czy obliczając wielkość należnej opłaty zapasowej, Wnioskodawca do wyliczenia tej wielkości powinien brać zarówno ilość wyrobów importowanych, których przywozu dokonał na potrzeby użycia do produkcji własnych wyrobów jak i ilość wyprodukowanych wyrobów?
2. Czy jeżeli odpowiedź na pytanie pierwsze jest twierdząca, to Wnioskodawca ma prawo dokonać pomniejszenia ilości wyprodukowanych wyrobów zgodnie z art. 21b ust. 3 ustawy także od tej części surowców, które sam sprowadza spoza granic kraju na potrzeby własnej produkcji?

W oparciu o opis zdarzenia przyszłego Wnioskodawca przedstawił swoje stanowisko.

Ad1. Nie, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że wyliczanie należnej opłaty zapasowej przez niego nie powinno odbywać się łącznie od ilości importowanej wyrobów przywiezionych na potrzeby produkcji i ilości wyprodukowanej przez firmę wyrobów.

W artykule 21b ust. 1 podany jest wzór, który należy stosować do wyliczenia wielkości opłaty zapasowej. Wzór ten wygląda następująco:

$$O_z = (W_h \text{ lub } W_{pr}) \times U$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

O_z - opłatę zapasową dla paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG);

- W_h - sumę wielkości przywozu paliw z wyłączeniem 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, z uwzględnieniem współczynników określonych w obwieszczeniu wydanym na podstawie art. 4, przeliczoną na ekwiwalent ropy naftowej przez pomnożenie jej przez współczynnik 1,065;
- W_{pr} - wielkość produkcji paliw z wyłączeniem 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 uwzględnieniem współczynników określonych w obwieszczeniu wydanym na podstawie art. 4, przeliczoną na ekwiwalent ropy naftowej przez pomnożenie jej przez współczynnik 1,065;
- U - stawkę opłaty za tonę ekwiwalentu ropy naftowej określoną w przepisach wydanych na podstawie ust. 9;

Jak można zauważyć, we wzorze wielkości przywozu W_h i produkcji W_{pr} , rozdzielone są spójnikiem „lub”, który oznacza alternatywę i powyższe równanie będzie spełnione zarówno w przypadku, gdy oba warunki zostaną podstawione do wzoru, ale także już w przypadku, gdy tylko jeden z tych warunków zostanie spełniony, czyli gdy do wzoru zostanie podstawiona tylko jedna z rozdzielonych spójnikiem „lub” wartości. Aby określić, którą z wartości należy podstawić do wzoru lub czy istnieją przypadki podmiotów, które są obowiązane wyliczać opłatę zapasową podstawiając obie wartości należy posłużyć się definicjami zawartymi w art. 2 ustawy. Ponieważ wzór ten dotyczy handlowca i producenta, odnosząc się do ustawowych definicji handlowca i producenta można określić, co jest przedmiotem działalności podmiotu i co zatem należy podstawić do wzoru.

W art. 2 ustawy definicja handlowca stanowi, że handlowiec to przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw, a producent to przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą w zakresie

produkcji paliw, w tym także zlecającego taką produkcję innym podmiotom, z wyłączeniem usługowej produkcji paliw na rzecz innych podmiotów.

Produkcja paliw zgodnie z definicją ustawową to działalność polegająca na wytwarzaniu paliw w procesie przerobu ropy naftowej, kondensatu gazu ziemnego (NGL), półproduktów rafineryjnych i innych węglowodorów lub przetwarzanie paliw poprzez procesy mieszania komponentów, w tym paliw, w wyniku których powstaje co najmniej jedno z paliw albo wzrasta całkowita ilość jednego z nich.

Należy zauważyć również, że ustawa o zapasach definiuje również samo pojęcie paliw, jako produkty naftowe określone w pkt 2 lit. f – n, ustawy, w tym również zawierające dodatki bez względu na ich ilość, a zatem zgodnie z wymienionymi punktami:

- f) gaz płynny (LPG),
- g) benzyny silnikowe,
- h) benzyny lotnicze,
- i) paliwa typu benzyny do silników odrzutowych,
- j) paliwa typu nafty do silników odrzutowych,
- k) inne nafty,
- l) oleje napędowe,
- m) lekkie oleje opałowe i pozostałe oleje napędowe,
- n) ciężkie oleje opałowe.

Wnioskodawca jest producentem paliw i nie prowadzi działalności handlowej nie związanej z produkcją własnych wyrobów, przedmiotem której byłby wyroby sprowadzane z zagranicy. Oprócz ustawy o zapasach, działalność w zakresie produkcji paliw posiada szereg innych obowiązków nałożonych na podmioty mocą ustaw regulujących ten rodzaj działalności. Jednym z najważniejszych warunków jest

posiadanie koncesji na obrót z zagranicą, Wnioskodawca nie posiada takiej koncesji, aby móc sprowadzić wyrób paliwowy z zagranicy, a wszelki obrót z zagranicą jest dokonywany w ramach posiadanej koncesji na wytwarzanie paliw płynnych.

Z definicji przytoczonych powyżej wynika, że pojęcie „przywozu” mieści się w definicji działalności handlowca, a nie mieści się w zakresie działalności producenta, który nie jest jednocześnie handlowcem czyli nie sprowadza paliw w celach handlowych, lecz jako składniki swoich wyrobów. Nawet, gdy importuje lub dostarcza te wyroby wewnątrzspółnotowo, to robi to w ramach głównej działalności, czyli produkcji wyrobów, tak długo wykorzystuje te wyroby do wytworzenia produkowanych przez siebie wyrobów. W takiej sytuacji, podstawą do obliczenia wielkości opłaty zapasowej jest tylko wielkość wyprodukowanych przez producenta paliw. Należy zauważyć również, że gdyby producent podstawił do wzoru zarówno ilość paliw sprowadzonych na potrzeby produkcji jak i wyprodukowanych z ich udziałem, okazałoby się, że opłata zapasowa byłaby naliczana podwójnie, raz od surowców wykorzystanych przy produkcji, a drugi raz od wyrobu gotowego, który w dużej części składa się z tych właśnie surowców. Sama ustawa o zapasach zawiera mechanizm, który zapobiega podwójnemu naliczeniu opłaty zapasowej i zgodnie z art. 21b ust. 3 zezwala producentowi paliw przy obliczaniu opłaty, jeżeli część paliw pochodzi z przetworzenia przez mieszanie innych paliw nabytych od innego producenta lub handlowca, na przyjęcie za podstawę obliczenia opłaty, różnicę pomiędzy ilością produktu końcowego i tą ilością paliw, która stanowiła podstawę obliczenia i zapłaty opłaty zapasowej przez poprzedniego producenta lub handlowca.

Uwzględniając zasadę racjonalności ustawodawcy w tworzeniu prawa należy stwierdzić, że sytuacja dyskryminująca część podmiotów uczestniczących w rynku nie może mieć miejsca i nigdy nie jest celem ustawodawcy, aby część podmiotów dyskryminować, dlatego należy uznać, że przy obliczaniu opłaty zapasowej producent nie będący jednocześnie handlowcem uwzględnia tylko wielkość wyprodukowanych przez siebie paliw z należnymi i właściwie zgodnie z przepisami ustawy udokumentowanymi pomniejszeniami. Gdyby bowiem producent musiał dodatkowo brać jako podstawę obliczania także część „przywozu”, która jest później

przeprodukowana, to musiałby mieć możliwość skorzystania z pomniejszenia ilości wyrobów, na takiej samej zasadzie jaką mają producenci wykorzystujący paliwa zakupione od innych podmiotów, które już taką opłatę naliczyły i uiściły (art. 21b ust. 3). Nawet wykorzystanie w omawianym przypadku przepisu według art. 21b ust. 3 nie spełni takiej roli, ponieważ nie będzie możliwe do zrealizowania nigdy dla części wyrobów, które zostały zużyte i sprowadzone w tym samym miesiącu co wyroby z nich wyprodukowane, ponieważ nigdy nie będzie możliwe w takich sytuacjach spełnienie warunku zawartego w art. 21b ust. 3, a tym samym wystawienie prawidłowego oświadczenia zgodnego z art. 21b ust. 4. Wykorzystanie przepisu według art. 21b ust. 3 będzie możliwe tylko w przypadku paliw wyprodukowanych przez Wnioskodawcę, od których opłata zostanie naliczona i odprowadzona i dopiero po tym fakcie z przyczyn technologicznych, na przykład w celu poprawy jakości, paliwo to zostanie ponownie przez Wnioskodawcę przeprodukowane.

Należy jeszcze zwrócić uwagę, że ustawa zawiera zawężenie w ramach ogólnej kategorii produktów naftowych wymienionych w art. 2 pkt 2, czyli o ile definicja przywozu mówi o produktach naftowych, to do obliczenia opłaty zapasowej bierze się pod uwagę paliwa zdefiniowane jako produkty naftowe z zakresu art. 2 pkt 2 od f do n. zatem nie wszystkie wyroby sprowadzone przez producenta czy handlowca z zakresu produktów naftowych w rozumieniu art. 2 pkt 2 będą podstawą do obliczenia opłaty zapasowej lecz tylko te z zakresu art. 2 pkt 2 od f do n.

Ad2. Tak, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że w przypadku, gdy odpowiedź na pytanie 1 zadane w niniejszym wniosku jest twierdząca, to zgodnie z zasadą racjonalności ustawodawcy w tworzeniu prawa należy stwierdzić, że sytuacja dyskryminująca część podmiotów uczestniczących w rynku nie może mieć miejsca i nigdy nie jest celem ustawodawcy, aby część podmiotów dyskryminować, dlatego należy uznać, że przy obliczaniu opłaty zapasowej producent, który musi uwzględniać w obliczaniu opłaty zapasowej również ilość paliw sprowadzonych zgodnie z definicją ustawową „przywozu”, na potrzeby produkcji paliw jako surowce do ich wyprodukowania, może pomniejszyć ilość paliw branych jako podstawę do obliczania opłaty zapasowej zgodnie z art. 21b ust. 3, a dodatkowo musi spełnić

obowiązek dokumentacyjny zawarty w art. 21b ust. 4, czyli wystawić samemu sobie oświadczenie zgodne z art. 21b ust. 4.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 i 2 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 dalej "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.

Przepis art. 21b ust. 1 ustawy o zapasach stanowi, że koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy uiszczając opłatę zapasową. Stosownie do treści przepisu art. 21b ust. 2 opłatę zapasową dla paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) oblicza się według wzoru:

$$Oz = (Wh \text{ lub } Wpr) \times U,$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

Oz - opłatę zapasową dla paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG),

Wh - sumę wielkości przywozu paliw z wyłączeniem 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, z uwzględnieniem współczynników określonych w obwieszczeniu wydanym na podstawie art. 4, przeliczoną na ekwiwalent ropy naftowej przez pomnożenie jej przez współczynnik 1,065,

Wpr - wielkość produkcji paliw z wyłączeniem 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 uwzględnieniem współczynników określonych w obwieszczeniu wydanym na podstawie art. 4, przeliczoną na ekwiwalent ropy naftowej przez pomnożenie jej przez współczynnik 1,065,

U - stawkę opłaty za tonę ekwiwalentu ropy naftowej określoną w przepisach wydanych na podstawie ust. 9.

Zgodnie z treścią przepisu art. 2 pkt 18 ustawy o zapasach producentem jest przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą w zakresie produkcji paliw, w tym także zlecający taką produkcję innym podmiotom, z wyłączeniem usługowej produkcji paliw na rzecz innych podmiotów. Przepis art. 2 pkt 8 tej ustawy o zapasach stanowi, iż produkcja paliw to wytwarzanie paliw w procesie przerobu ropy naftowej, kondensatu gazu ziemnego (NGL), półproduktów rafineryjnych i innych węglowodorów lub przetwarzanie paliw poprzez procesy mieszania komponentów, w tym paliw, w wyniku których powstaje co najmniej jedno z paliw albo wzrasta całkowita ilość jednego z nich.

Przepis art. 2 pkt 19 ustawy o zapasach konstryuuje 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 wewnątrzspółnotowego lub importu. Nabyciem wewnątrzspółnotowym 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.

Zgodnie z art. 2 pkt 3 ustawy o zapasach paliwa to produkty naftowe określone w pkt 2 lit. f-n, w tym również zawierające dodatki bez względu na ich ilość, a zatem paliwami są: 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.). Szczegółowy wykaz wyżej wymienionych paliw, które są podstawą do obliczenia opłaty zapasowej wskazuje § 6 rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 8 grudnia 2014 r. w sprawie szczegółowego wykazu surowców oraz produktów naftowych objętych systemem zapasów interwencyjnych oraz wykazu paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej (Dz. U. z 2014 r. poz. 1806) – dalej „rozporządzenie o CN”.

Ażeby powstał obowiązek zapłaty opłaty zapasowej musi zaistnieć jedno ze zdarzeń opisanych w ustawie o zapasach dotyczących przywozu. Mianowicie musi nastąpić nabycie wewnątrzspółnotowe lub import paliw (w rozumieniu art. 2 pkt 3 ustawy o zapasach) 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. Natomiast

w przypadku produkcji paliw obowiązek zapłaty opłaty zapasowej powstaje z chwilą wyprodukowania paliwa (w rozumieniu art. 2 pkt 3 ustawy o zapasach).

W opisywanym we wniosku stanie faktycznym należałoby uznać, że Wnioskodawca jest zarówno handlowcem, jak również producentem paliw. Po pierwsze dokonuje przywozu (importu jak wskazuje wniosek) paliw o kodzie CN 2710 12 25 (§ 6 pkt 5 rozporządzenia o CN) oraz o kodzie CN 2710 19 21 (§ 6 pkt 8 rozporządzenia o CN).

W związku z powyższym, z tytułu przywozu paliw, o których mowa w art. 2 pkt 2 lit f – n ustawy o zapasach, *ex lege*, powstaje obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej w miesiącu następującym po miesiącu, w którym dokonano przywozu, tj. art. 21b ust. 2 w zw. z art. 2 pkt 14 ustawy o zapasach, w związku z art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. To z kolei oznacza, że, jak wskazano powyżej, Wnioskodawca staje się handlowcem w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy o zapasach.

Wnioskodawca jest również producentem w rozumieniu art. 2 pkt 18 ustawy o zapasach, tj., jak sam wskazuje, zajmuje się wytwarzaniem produktów naftowych i podstawowym asortymentem wchodzącym w skład grupy produktów naftowych są benzyny lotnicze o kodzie CN 2710 12 31 (§ 6 pkt 3 rozporządzenia o CN).

W związku z powyższym, z tytułu produkcji paliw, o których mowa w art. 2 pkt 2 lit f – n ustawy o zapasach, *ex lege*, powstaje obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej w miesiącu następującym po miesiącu, w którym dokonano produkcji paliw, tj. art. 21b ust. 2 w zw. z art. 2 pkt 8 ustawy o zapasach, w związku z art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. To z kolei oznacza, że, jak wskazano powyżej, Wnioskodawca staje się producentem w rozumieniu art. 2 pkt 18 ustawy o zapasach.

Analiza stanu faktycznego opisanego przez Wnioskodawcę we wniosku, w kontekście przepisów ustawy o zapasach oraz Ordynacji podatkowej oznacza, że na pierwsze z pytań Wnioskodawcy – „Czy obliczając wielkość należnej opłaty

zapasowej, Wnioskodawca do wyliczenia tej wielkości powinien brać zarówno ilość wyrobów importowanych, których przywozu dokonał na potrzeby użycia do produkcji własnych wyrobów jak i ilość wyprodukowanych wyrobów?” – należy odpowiedzieć twierdząco, tzn. obliczając wielkość należnej opłaty zapasowej Wnioskodawca powinien brać do tych wyliczeń zarówno przywóz paliw na terytorium kraju, jak również produkcję paliw.

Ustawa o zapasach nakłada obowiązki w zakresie uiszczania opłaty zapasowej od przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w zakresie przywozu oraz produkcji. Przy czym obie formy działalności mogą być prowadzone przez jednego i tego samego przedsiębiorcę. Zatem, jeden i ten sam przedsiębiorca, zgodnie z przepisami ustawy o zapasach, może być zobowiązany do uiszczania opłaty zapasowej z dwóch tytułów, tj. od działalności związanej z przywozem, jak również od działalności związanej z produkcją.

W przypadku zaś pytania Wnioskodawcy – *„Czy jeżeli odpowiedź na pytanie pierwsze jest twierdząca, to Wnioskodawca ma prawo dokonać pomniejszenia ilości wyprodukowanych wyrobów zgodnie z art. 21b ust. 3 ustawy także od tej części surowców, które sam sprowadza spoza granic kraju na potrzeby własnej produkcji?”* – należy odpowiedzieć negatywnie, tzn. brak jest podstaw do zastosowania tego przepisu w przypadku, gdy zobowiązany z tytułu przywozu i produkcji jest jeden przedsiębiorca.

Przepis art. 21b ust. 3 stanowi, że producent paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), przetwarzający je poprzez procesy mieszania, które nabył od poprzedniego producenta lub handlowca i których ilość stanowiła podstawę obliczenia i zapłaty opłaty zapasowej przez poprzedniego producenta lub handlowca, oblicza opłatę zapasową, przyjmując za podstawę jej obliczenia różnicę pomiędzy ilością produktu końcowego i tą ilością paliw, która stanowiła podstawę obliczenia i zapłaty opłaty zapasowej przez poprzedniego producenta lub handlowca. Sama konstrukcja tego przepisu wskazuje, że w transakcji muszą wystąpić dwa podmioty. Jeden

przedsiębiorca, który dokonał przywozu paliw na terytorium kraju lub dokonał produkcji paliw, które to zdarzenia były dla tego przedsiębiorcy podstawą do obliczenia wysokości opłaty zapasowej oraz drugi przedsiębiorca, którego działalnością jest produkcja paliw, do wyprodukowania których nabył inne paliwa, od przedsiębiorcy, który już uiścił należną opłatę zapasową. Ponadto art. 21b ust. 3 ustawy o zapasach należy czytać wraz z art. 21b ust. 4 ustawy o zapasach, według którego w przypadku, o którym mowa w ust. 3, poprzedni producent lub handlowiec przekazuje producentowi paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), przetwarzającemu je przez procesy mieszania oświadczenie o obliczeniu i zapłacie opłaty zapasowej zawierające w szczególności: nazwę i adres producenta lub handlowca; numer identyfikacyjny w krajowym rejestrze urzędowym podmiotów gospodarki narodowej (REGON), numer identyfikacji podatkowej (NIP) producenta lub handlowca, jeżeli takie posiada; ilość sprzedanych paliw stanowiącą podstawę obliczenia i zapłaty opłaty zapasowej; wysokość oraz termin zapłaty opłaty zapasowej. Przepis ten *explicite* został ograniczony do sytuacji, w której doszło do przeniesienia własności paliw pomiędzy przedsiębiorcami – w takiej sytuacji producent płaci opłatę od „wartości dodanej”. Zatem, w stanie faktycznym opisanym przez Wnioskodawcę, zastosowanie *analogi legis* nie wydaje się dopuszczalne zważywszy, iż brak jest analogicznej regulacji dla producenta, który nie nabył przetwarzanych paliw od poprzedniego producenta lub handlowca. Wnioskodawca, w swoim uzasadnieniu, domaga się w istocie przyznania takiego samego uprawnienia w zakresie obliczania opłaty zapasowej jakie posiada producent paliwa, które przetwarzane paliwa nabył od poprzedniego producenta lub handlowca. Tymczasem analogia *legis* nie powinna być wykorzystywana do kreowania uprawnień nieprzewidzianych przepisami prawa.

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.