



Agencja Rezerw Materiałowych

Prezes

Warszawa, dnia grudnia 2015 r.

.....

.....

.....

DECYZJA
Prezesa
Agencji Rezerw Materiałowych
Nr BPI – 30 F / 15
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 z późn. zm.), 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 A. z siedzibą w T. przedstawione we wniosku z dnia 2 grudnia 2015 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 4 grudnia 2015 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej – **jest nieprawidłowe.**



UZASADNIENIE

A. z siedzibą w T.,– zwana dalej „Wnioskodawcą”, wystąpiła do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych z wnioskiem z dnia 7 grudnia 2015 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 7 grudnia 2015 r., o wydanie „interpretacji indywidualnej”. W dniu 7 grudnia 2015 r. Wnioskodawca uiścił opłatę od wniosku o wydanie interpretacji w wysokości 40 złotych.

We wniosku Wnioskodawca przedstawił opis następującego zdarzenia przyszłego.

Wnioskodawca jest podmiotem z siedzibą w Estonii prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży paliw płynnych (jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów). W związku z prowadzoną działalnością gospodarczą Wnioskodawca zarejestrowany jest w Estonii jako podatnik VAT. We wszelkich transakcjach dotyczących sprzedaży paliw ciekłych tj. oleju napędowego, benzyn innych niż benzyny lotnicze, gazu LPG Wnioskodawca posługiwać się będzie Estońskim numerem VAT i taki też numer będzie podawać na fakturach sprzedaży wyżej wymienionych paliw.

Decyzją Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki Wnioskodawcy zostały udzielone koncesje:

- Na obrót paliwami ciekłymi (numer:)
- Na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą (numer:)

W ramach prowadzonej działalności sprzedaży paliw płynnych Wnioskodawca zamierza uczestniczyć w wewnątrzwspólnotowych transakcjach trójstronnych, dokonywanych pomiędzy trzema podmiotami, które zarejestrowane są na potrzeby VAT w trzech różnych krajach należących do Unii Europejskiej. Dostawa towarów realizowana będzie przy założeniu następujących warunków:

- 1) Wnioskodawca nabywa paliwa płynne od kontrahenta zarejestrowanego na potrzeby VAT w innym niż Estonia i Polska kraju Unii Europejskiej, w którym też położona jest siedziba tego kontrahenta (dalej: „Dostawca”).

- 2) Następnie Wnioskodawca dokonuje dostawy nabytych paliw płynnych na rzecz kontrahenta zarejestrowanego na potrzeby VAT w Polsce, gdzie położona jest jego siedziba (dalej: „Odbiorca”).
- 3) Każda z transakcji – sprzedaż paliwa do Wnioskodawcy i sprzedaż paliwa przez Wnioskodawcę uznawana będzie za odrębną transakcję i dokumentowana odrębną fakturą, na której Wnioskodawca będzie posługiwał się numerem VAT właściwym dla miejsca położenia siedziby tj. estońskim.
- 4) Transport paliw następował będzie bezpośrednio od Dostawców do Odbiorców Wnioskodawcy, z pominięciem Wnioskodawcy.
- 5) Transport paliw będzie organizowany przez i będzie odbywał się na rzecz pierwszego podmiotu w łańcuchu dostaw (Dostawcy) lub też Wnioskodawcy.
- 6) Może się zdarzyć, że ze względów logistycznych lub organizacyjnych transport wyjątkowo zleci Odbiorca, przy czym będzie on w takich wypadkach działał na rzecz Wnioskodawcy ze względu na fakt, że podmiotem odpowiedzialnym za transport będzie zawsze Wnioskodawca, koszt transportu ponoszony wstępnie przez Odbiorcę będzie mu w takich przypadkach rekompensowany przez Wnioskodawcę poprzez odpowiednie obniżenie całkowitej kwoty należności z tytułu danej dostawy. W takich przypadkach powyższe postanowienia znajdują się w treści odpowiedniego pisemnego porozumienia pomiędzy Odbiorcą a Wnioskodawcą i tym samym miejscem dostawy towarów przez Wnioskodawcę do Odbiorcy będzie terytorium Polski. Co znajduje swoje oparcie zarówno w przepisach ustawy o VAT jak również w interpretacjach indywidualnych wydanych przez Ministra Finansów RP (np. IPPP3/443-1045/13-2/LK; ITPP2/443-1397/11/A; IPTPP2/443-284/13-4/IRI IPP3/443-791/10-2/KC; ILPP2/443-1049/08-2/MN; ITPP2/443-915a/09/RS).
- 7) Rozliczenia powyższych transakcji na gruncie podatku od towarów i usług będą dokonywane w ramach uproszczonej transakcji trójstronnej zdefiniowanej w art. 135 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT. Z tytułu art. 136 ust. 1 ustawy o VAT Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do rejestracji VAT w Polsce na potrzeby sprzedaży uprzednio wymienionych paliw ciekłych (olej napędowy, benzyny inne niż benzyny lotnicze, gaz LPG), VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w Polsce będzie rozliczany przez

Odbiorców paliw, posługujących się polskim numerem VAT zgodnym z miejscem zakończenia transportu i położenia swojej siedziby.

- 8) Wnioskodawca posługuje się tym samym numerem VAT na potrzeby transakcji zakupu oraz sprzedaży uprzednio wymienionych paliw ciekłych z Dostawcami i Odbiorcami tj. numerem estońskim.
- 9) Dokumentacja dostawy towarów na rzecz Odbiorców w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej będzie dokonywana zgodnie z przepisami właściwymi dla kraju siedziby Wnioskodawcy tj. zgodnie z przepisami estońskimi.
- 10) Zakończenie transportu i przekazanie własności towaru na rzecz Odbiorcy będzie miało miejsce u zarejestrowanego odbiorcy tj. w miejscu poboru akcyzy w Polsce.
- 11) Realizacja powyższych transakcji będzie się także wiązała z powstaniem obowiązku podatkowego w akcyzie z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych. Wszelkie obowiązki z tym związane dopełni Wnioskodawca poprzez dokonanie zapłaty akcyzy z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego paliw do Polski. Wnioskodawca będzie realizował obowiązek akcyzowy za pośrednictwem zarejestrowanego odbiorcy, świadczącego usługi na rzecz Wnioskodawcy. Wyroby akcyzowe będą przemieszczane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, zarejestrowany odbiorca będzie wpłacał należny podatek akcyzowy na konto właściwej izby celnej. Na kwotę zapłaconej akcyzy Wnioskodawca otrzyma fakturę wystawioną przez zarejestrowanego odbiorcę. Wnioskodawca nie będzie podlegał obowiązkowi samodzielnego zgłoszenia rejestracyjnego w podatku akcyzowym.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał 3 pytania:

- 1) Czy w przedstawionym opisie zdarzenia przyszłego Wnioskodawca będzie zobowiązany do tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych paliw ciekłych?
- 2) Czy w przedstawionym opisie zdarzenia przyszłego Wnioskodawca będzie podlegał obowiązkowi uiszczania opłaty zapasowej?

- 3) Czy w przypadku niewywiązywania się Nabywców kupujących paliwa od Wnioskodawcy z obowiązków uiszczenia opłaty zapasowej i utrzymywania zapasów obowiązkowych jakie na nich ciążą Wnioskodawca podlega jakiegokolwiek odpowiedzialności za niedopełnienia podmiotów trzecich?

W oparciu o opis zdarzenia przyszłego Wnioskodawca przedstawił swoje stanowisko.

- 1) Wnioskodawca nie będzie podlegał obowiązkowi tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych paliw ciekłych zgodnie z przepisami ustawy o zapasach.
- 2) Wnioskodawca nie będzie podlegał obowiązkowi obliczania oraz uiszczenia opłaty zapasowej zgodnie z przepisami ustawy o zapasach.
- 3) W ocenie Wnioskodawcy oba powyższe obowiązki będą spoczywały na Nabywcach paliw, nie jest zatem możliwe na gruncie przepisów prawa polskiego i europejskiego, żeby Wnioskodawca odpowiadał za ewentualne naruszenie przepisów przez podmioty trzecie.

Wnioskodawca przedstawił uzasadnienie swojego stanowiska.

- 1) Odnosząc się do art. 5 ust. 1 ustawy o zapasach, producenci i handlowcy są zobowiązani do tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych paliw. Natomiast obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej wynika z art. 21b ust. 1 ustawy o zapasach, który mówi o tym, że koszty tworzenia i utrzymywania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy.
- 2) Żeby wykazać, który podmiot w łańcuchu transakcji obowiązany jest do tworzenia zapasów obowiązkowych oraz ponoszenia kosztów tworzenia zapasów agencyjnych poprzez uiszczenie opłaty zapasowej, należy odnieść się do definicji legalnej pojęcia „handlowiec”. Z definicji handlowca w ustawie o zapasach wywieść można zamknięty zbiór podmiotów, na których ciąży obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej i utrzymywania zapasów, wynikający z przepisów ustawy.
Zgodnie z art. 2 pkt 19 ustawy o zapasach handlowcem jest przedsiębiorca, który wykonuje działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw.

Z kolei w art. 2 pkt 14 ustawodawca w sposób jednoznaczny zdefiniował pojęcie „przywóz paliw”.

Przywozem więc będzie sprowadzenie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu.

Wnioskodawca nie zamierza nabywać paliw poza krajami członkowskimi Unii Europejskiej, stąd należy w pierwszej mierze wykluczyć pojęcie importu jako niepowiązane z prezentowanym modelem łańcucha transakcji.

Nabycie wewnątrzwspólnotowe definiuje zaś art. 2 pkt 9 ustawy o zapasach i jest nim 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.

Należy zwrócić uwagę na pewną niespójność definicji nabycia wewnątrzwspólnotowego jakiej ustawodawca używa w odniesieniu do systemu zapasów interwencyjnych w porównaniu do tej skonstruowanej na użytek ustawy o podatku akcyzowym. Jednakże, analizując obowiązki wynikające z ustawy o zapasach należy odnosić się do definicji, jakie ustawodawca w niej zawarł – definicje te mają charakter definicji legalnych i muszą być stosowane przy wykładni (wliczając w to wykładnię rozszerzającą) ustawy.

Zatem ustawodawca nakłada obowiązek ponoszenia opłaty zapasowej oraz tworzenia i utrzymywania zapasów na podmiot, dokonujący przemieszczenia ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego z terytorium innego państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym. Ustawodawca obowiązki wynikające z ustawy łączy nierozdzielnie z czynnością fizycznego sprowadzenia ropy naftowej lub paliw na terytorium RP. Natomiast wskazanie przepisów ustawy o podatku akcyzowym w nawiązaniu do terminu nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz pojęcia przywozu, zawartych w ustawie

o zapasach, nie oznacza wiązania obowiązków tworzenia zapasów oraz uiszczania opłaty zapasowej z obowiązkiem podatkowym zapłaty akcyzy.

Co więcej, zważyć należy, że obowiązki wynikające z ustawy o zapasach są niezależne od tego czy przemieszczenie towaru następuje w procedurze zawieszenia poboru akcyzy czy też poza nią, jak również nie ma znaczenia fakt, kto jest podmiotem zobowiązanym do uiszczania akcyzy. Istotnym faktem jest tylko to, że obowiązkom podlega podmiot dokonujący przemieszczenia na własną rzecz ropy naftowej lub paliw na terytorium RP.

Wnioskodawca jako podmiot pośredniczący w transakcji trójstronnej dokonuje (lub zleca) przemieszczenia towaru wyłącznie na zlecenie Odbiorcy, zatem Odbiorca w świetle przepisów dokonuje nabycia wewnątrzwspólnotowego i przemieszczenia towaru, dokonując tym samym przywozu paliw i jako handlowiec podlega obowiązkom uiszczania opłaty zapasowej oraz utrzymywania zapasów obowiązkowych paliw.

Powyższa definicja handlowca bezdyskusyjnie nie dotyczy Wnioskodawcy, gdyż Wnioskodawca nie dokonuje przywozu paliw a prezentowany model transakcji będzie stanowił dla niego wewnątrzwspólnotowa dostawę towarów. Zatem Wnioskodawca nie podlega obowiązkom wynikającym z ustawy o zapasach.

- 3) Należy odnieść się też do genezy i charakteru ustawy o zapasach. Ustawa o zapasach zaimplementowała dyrektywę Rady Europy 2009/119/WE z dnia 14 września 2009 r., która nakłada na państwa członkowskie obowiązek utrzymywania minimalnych zapasów ropy naftowej lub produktów ropopochodnych (za Dz. Urz. UE L 265 z dnia 9 października 2009 r.), a także dokonała implementacji Porozumienia o Międzynarodowym Programie Energetycznym (Paryż, dnia 18 listopada 1974 r. ze zmianami z dnia 30 listopada 2007 r.).

Zgodnie z tym, podmioty podlegające obowiązkom wynikającym z ustawy o zapasach to podmioty, których działalność powoduje zwiększenie obowiązku Polski w zakresie tworzenia i utrzymywania zapasów paliw. Zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 dyrektywy, państwa członkowskie przyjmują odpowiednie przepisy ustawowe, wykonawcze, lub administracyjne, w celu zapewnienia najpóźniej do 31 grudnia 2012 r. aby całkowite zapasy naftowe utrzymywane w każdym

momencie we Wspólnocie Europejskiej na ich użytek odpowiadały co najmniej: 90 dniom średniego dziennego przywozu netto lub 61 dniom średniego dziennego zużycia krajowego, w zależności od tego, która wartość jest wyższa.

Z tego wynika, iż każdy podmiot krajowy dokonujący przywozu na terytorium kraju przyczynia się do zwiększenia obowiązku tego państwa członkowskiego w zakresie zapasów naftowych w oparciu o wspomnianą dyrektywę i tym samym będzie podmiotem zobowiązanym do uiszczania opłaty zapasowej.

Wnioskodawca, będąc podmiotem pośredniczącym w transakcji trójstronnej, mając siedzibę na terenie Unii Europejskiej w kraju innym niż Polska, dokonuje wyłącznie wewnątrzspółnotowej dostawy towarów na rzecz podmiotu polskiego. Zatem to podmiot krajowy przemieszcza produkt (ropę naftową lub paliwa) i wprowadza go na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tym samym dokonując przywozu i zwiększając zobowiązania Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie tworzenia i utrzymywania zapasów paliw.

Oczywistym jest, że tak jak nie można obciążyć obowiązkami uiszczania opłaty zapasowej i utrzymywania zapasów zagranicznego producenta (rafinerii), tak też nie można na gruncie prawa polskiego obciążyć tymi obowiązkami pośrednika mającego siedzibę w Estonii i który nie dokonuje przywozu paliw w świetle przepisów ustawy o zapasach.

Status handlowca na gruncie ustawy o zapasach będzie miał więc wyłącznie podmiot polski, zaś pozostałe podmioty uczestniczące w łańcuchu dostaw takiego statusu mieć nie będą, a tym samym nie będą podlegać obowiązkom wynikającym z ustawy o zapasach.

W związku z powyższym Wnioskodawca wnosi o potwierdzenie prawidłowości zaprezentowanego stanowiska.

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.

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. Z przepisu art. 2 pkt 3 lit. f.-n wynika natomiast, iż paliwami są 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.).

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 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.

Koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy uiszczając opłatę zapasową (art. 21b ust. 1 ustawy o zapasach). Stosownie do treści przepisu art. 21b ust. 2 opłatę zapasową dla paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) oblicza się według przywołanego wcześniej 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 pkt 3, 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 pkt 3, 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 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.”¹. Zwracając uwagę na szereg problemów praktycznych przy ustaleniu, kto powinien zostać uznany za podatnika dokonującego dostawy lub nabycia wewnątrzspółnotowego 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 akcyzowego².

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 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.

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

² Ibidem.

Ustawa o zapasach określa podmioty zobowiązane do uiszczenia opłaty zapasowej – są nimi „producenci” i „handlowcy”. Przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą w zakresie sprowadzenia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ropy naftowej lub paliw w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego (czyli przedsiębiorca, którego działalność gospodarcza obejmuje sprowadzanie na terytorium RP w ramach fizycznego przemieszczenia ropy naftowej lub paliw z terytorium innego państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej) jest niewątpliwie handlowcem w rozumieniu przepisów ustawy o zapasach zobowiązanym do uiszczania opłaty zapasowej. Z punktu widzenia ustawy o zapasach istotne dla powstania obowiązku uiszczenia opłaty zapasowej jest, by sprowadzenie ropy naftowej lub paliw odbyło się „w ramach” czynności nabycia wewnątrzwspólnotowego czyli przemieszczenia, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym.

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, 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.

Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, iż Wnioskodawca będący podmiotem z siedzibą w Estonii prowadzi działalność gospodarczą, w zakresie sprzedaży paliw płynnych. Jest również zarejestrowany w Estonii jako podatnik VAT. Ponadto Wnioskodawca uzyskał w Polsce koncesję na obrót paliwami ciekłymi (OPC) oraz na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą (OPZ). Cały system prowadzenia działalności gospodarczej opisany w zdarzeniu przyszłym opiera się na tzw. uproszczonej transakcji trójstronnej zdefiniowanej w art. 135 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).

Powyższe oznacza to, iż dochodzi do fizycznego przemieszczenia paliwa na terytorium RP z terytorium innego państwa członkowskiego UE, a tym samym do nabycia wewnątrzspółnotowego paliw w rozumieniu art. 2 pkt 9 w zw. z art. 2 pkt 3 w zw. z treścią art. 2 pkt 2 lit. f – n ustawy o zapasach. Oznacza to, iż mamy w przedmiotowym przypadku do czynienia ze sprowadzaniem tych paliw w ramach nabycia wewnątrzspółnotowego, a zatem również z przywozem paliw w rozumieniu art. 2 pkt 14 ustawy o zapasach.

Z powyższego ponadto wynika, że to Wnioskodawca jest inicjatorem i organizatorem transakcji w wyniku których dochodzi do fizycznego przemieszczenia paliw na terytorium RP. Fizyczne przemieszczanie paliw odbywa się w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej polegającej na transgranicznym obrocie paliwami (z punktu widzenia ustawy o zapasach – polegającej na przywozie paliw na terytorium RP). A zatem działalność Wnioskodawcy przyczynia się do zwiększenia obowiązku RP w zakresie zapasów interwencyjnych. Obrót paliwami z zagranicą obejmujący przywóz paliw na terytorium RP w rozumieniu ustawy o zapasach jest przedmiotem działalności Wnioskodawcy, o czym świadczy również uzyskana przez Wnioskodawcę koncesja OPZ. Oznacza to, iż w opisanym zdarzeniu przyszłym należy uznać, że to Wnioskodawca jest handlowcem w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy o zapasach obowiązującym do uiszczania opłaty zapasowej. Na fakt ten nie ma wpływu okoliczność, iż Wnioskodawca jest jedynie pośrednikiem handlowym w transakcjach związanych z przywozem paliw ciekłych skoro ustawa o zapasach wiąże obowiązek zapłaty opłaty zapasowej z wykonywaniem działalności gospodarczej w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw (ich fizycznego przemieszczania). Działalności w zakresie przywozu nie wykonują odbiorcy lecz właśnie Wnioskodawca. W związku z czym, nie można przyjąć, jak wskazał Wnioskodawca, że to jego kontrahenci polscy będą zobowiązani do uiszczania opłaty zapasowej.

W związku z powyższym, na zadane przez Wnioskodawcę w punkcie 2 wniosku trzy pytania należy odpowiedzieć w sposób następujący:

Ad. 1)

Zgodnie z art. 10 ust. 1 u.s.d.g. przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie.

Zgodnie z kolei z przepisem art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.) do danin publicznych zalicza się podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw.

Z powyższego zatem wynika, że przedmiotem interpretacji indywidualnej, o której mowa w art. 10 ust. 1 u.s.d.g. mogą być sprawy, które odnoszą się do zakresu i zastosowania wyłącznie przepisów, z których wynika obowiązek dokonania przez przedsiębiorcę świadczenia pieniężnego o charakterze publicznoprawnym, innego niż podatek (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 grudnia 2011 r., sygn. akt VII SA/Wa 1644/11). Przepis ten zatem nie obejmuje swym zakresem interpretacji indywidualnych innych przepisów, z których wynikają obowiązki o charakterze niepieniężnym. Obowiązek o charakterze pieniężnym należy rozumieć w ten sposób, że podmiot jest zobowiązany do uiszczenia oznaczonej sumy pieniężnej. Z kolei niepieniężnym obowiązkiem będzie wtedy, gdy podmiot zobowiązany jest do dokonania określonych czynności faktycznych.

W związku z powyższym wniosek Spółki w części, w której wprost dotyczy zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których z kolei wynika obowiązek tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw, pozostaje poza zakresem interpretacji, o której mowa w art. 10 ust. 1 u.s.d.g., albowiem obowiązek ten nie ma charakteru pieniężnego.

Ad. 2)

W związku ze stanowiskiem Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych przedstawionym w niniejszej decyzji należy stwierdzić, że w przedstawionym schemacie działalności gospodarczej, Wnioskodawca jest zobowiązany do uiszczania opłaty zapasowej zgodnie z przepisami ustawy o zapasach, tj. art. 21b.

Ad. 3)

W kontekście odpowiedzi Organu zawartej w pkt. „Ad 2)” odpowiedź na to pytanie Wnioskodawcy jest bezprzedmiotowa.

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.