



Agencja Rezerw Materiałowych

Prezes

Warszawa, dnia grudnia 2016 r.

DECYZJA

Prezesa

Agencji Rezerw Materiałowych

Nr BPI – 40/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 2016 r. poz. 1829), 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 2016 r. poz. 1899, z późn.zm.), zwanej dalej „*ustawą o zapasach*”, Prezes Agencji Rezerw Materiałowych stwierdza, że stanowisko P z siedzibą w W przedstawione we wniosku z dnia 28 listopada 2016 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 2 grudnia 2016 r. o *wydanie interpretacji indywidualnej* – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

P z siedzibą w W – zwany dalej „Wnioskodawcą”, wystąpił do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych wnioskiem z dnia 28 listopada 2016 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 2 grudnia 2016 r. o *wydanie interpretacji indywidualnej*. W dniu 28 listopada 2016 r. Wnioskodawca uiścił kwotę 40 zł tytułem opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej



Agencja Rezerw Materiałowych
00–844 Warszawa, ul. Grzybowska 45
tel. 22 36 09 100, fax 22 36 09 101
kancelaria@arm.gov.pl, www.arm.gov.pl



Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe.

Spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji oleju smarowego - maszynowego.

Olej smarowy - maszynowy jest produkowany przez Spółkę w drodze mieszania (blendowania) następujących składników:

- oleju napędowego mniej niż 85% (kod CN 2710 19 43),
- olejów bazowych mniej niż 30% (kod CN 2710 19 99),
- oleju roślinnego (np. oleju rzepakowego) mniej niż 10% (kod CN 1514 19 10).

Produkcja odbywa się w składzie podatkowym w przeznaczonym do tego zbiorniku wyposażonym w odpowiednią instalację do blendowania.

W efekcie produkcji powstaje wyrób gotowy będący homogeniczną mieszaniną stanowiącą olej smarowo - maszynowy przeznaczony do stosowania w zakładach ceramicznych, przemyśle cementowym lub budowlanym (np. do form budowlanych).

Wyrób gotowy charakteryzuje się następującymi właściwościami fizyko - chemicznymi:

- Gęstość w 15°C : 820-920 kg/m³
- Temperatura zapłonu: > 62°C
- Liczba zmydlenia: > 4 mg KOH/g
- Lepkość kinematyczna w 50°C: <4 mm²/s
- Skład frakcyjny:
 - do temperatury 250°C destyluje < 64,8 %(v/v)
 - do temperatury 350°C destyluje < 84,8 %(v/v)

Wyrób gotowy jest klasyfikowany według Nomenklatury Scalonej do symbolu CN 2710 19 99 - Pozostałe oleje smarowe oraz pozostałe oleje.

Składniki do produkcji takie jak: olej napędowy oraz oleje bazowe Spółka nabywa w rafineriach na terenie Unii Europejskiej i sprowadza do Polski w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru do swojego składu podatkowego.

Wyroby gotowe w postaci oleju smarowego Spółka dostarcza w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w ramach wewnątrzwspólnotowych dostaw towaru do odbiorców w innych niż Polska krajach członkowskich Unii Europejskiej.

Interpretacji podlegają następujące przepisy:

- art. 2. pkt 2) lit. l). oraz lit. p); art. 2 pkt 3), pkt 9), pkt 10), pkt 14), pkt 15), pkt 18), pkt 19); art. 5. ust. 6 oraz art. 21 b 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 (dalej nazywanej „Ustawą”);

- art. 1, art. 7-9 Dyrektywy Rady 2008/118WE z dnia 16 grudnia 2008r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U.L.2009.9.12);

- art. 2 ust. 1 lit. b) Dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. U.L.2003.285.51).

W związku z powyżej opisanym stanem faktycznym Wnioskodawca sformułował do tut. Organu pytanie:

Czy w przedstawionym stanie faktycznym Spółka jest zobowiązana do uiszczania opłaty zapasowej od oleju napędowego nabywanego w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowych i sprowadzanego do składu podatkowego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy i zużywanego w tym składzie podatkowym do produkcji oleju smarowego, który następnie jest wywożony w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy w procedurze zawieszono poboru akcyzy do innego kraju członkowskiego w Unii Europejskiej?

W oparciu o opis stanu faktycznego Wnioskodawca przedstawił swoje stanowisko.

Dyrektywa Rady 2009/119/WE z dnia 14 września 2009r. nakładająca na państwa członkowskie obowiązek utrzymywania minimalnych zapasów ropy naftowej lub produktów ropopochodnych (Dz.U.U.E.L.2009.265.9), dalej jako: „Dyrektywa Rady 2009/119/WE” stanowi w art. 3., iż państwa członkowskie przyjmują odpowiednie przepisy w celu zapewnienia, aby całkowite zapasy naftowe utrzymywane w każdym momencie we Wspólnocie 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.

Cele Dyrektywy Rady 2009/119/WE realizuje ustawa z dnia 16 lutego 2007r. 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 ze zm.), dalej jako „Ustawa”.

Ustawa nakłada na producentów oraz handlowców obowiązek tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych ropy naftowej oraz paliw oraz ponoszenia kosztów tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych poprzez uiszczanie opłaty zapasowej.

W rozumieniu Ustawy przez producenta rozumie się przedsiębiorcę wykonującego działalność gospodarczą w zakresie produkcji paliw, w tym także zlecającego taką produkcję innym podmiotom, z wyłączeniem usługowej produkcji paliw na rzecz innych podmiotów (art. 2 pkt 18). Ustawy).

Produkcja paliw zgodnie z art. 2 pkt 8). Ustawy oznacza 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.

Stosownie do art. 2. pkt. 19) ustawy przez handlowca rozumie się:

a) przedsiębiorcę wykonującego samodzielnie lub za pośrednictwem innego podmiotu działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw,

b) osobę fizyczną, osobę prawną i jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, która nie prowadząc działalności gospodarczej w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw, samodzielnie lub za pośrednictwem innego podmiotu wykonuje działalność polegającą na przywozie ropy naftowej lub paliw i zużywa je na potrzeby własne z wyłączeniem przywozu paliw w standardowych zbiornikach, o których mowa w art. 33 ust.1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, z późn. zm.), lub rozporządza nimi poprzez jakąkolwiek czynność prawną lub faktyczną.

Przywóz oznacza sprowadzenie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu (art. 2 pkt. 14 Ustawy).

Przez nabycie wewnątrzwspólnotowe rozumie się 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 (art. 2. pkt 9 Ustawy).

W świetle art. 2. pkt 14. oraz pkt 9. Ustawy Spółka dokonuje przywozu do Polski produktów naftowych w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego.

Zważywszy, iż Spółka dokonuje przywozu produktów naftowych w postaci oleju napędowego, który zgodnie z art. 2 pkt 3). Ustawy w związku z art. 2 pkt 2). lit. l) oraz lit. m) Ustawy należy traktować jako paliwo Spółka mieści się tym samym w definicji handlowca, o której mowa w art. 2 pkt 19 lit. b) Ustawy.

Zgodnie z art. 21 b ust. 1 Ustawy producenci i handlowcy ponoszą koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych, uiszczając opłatę zapasową.

Założeniem ustawodawcy było, aby koszt tworzenia zapasów obowiązkowych obciążał tych przedsiębiorców, których działalność przyczynia się do zwiększenia zobowiązania państwa w zakresie zapasów naftowych, o których mowa w Dyrektywie Rady 2009/119/WE w zakresie jakiej odpowiada ich udziałowi w „konsumpcji wewnętrznej” (patrz: uzasadnienie do rządowego projektu Ustawy - druk Sejmowy 1238 z dnia 11-12-2006r., str. 33). Analogicznie należy przyjąć odnośnie obowiązku zapłaty opłaty zapasowej.

Spółka nie jest producentem paliw w rozumieniu art. 2 pkt 18 w związku z art. 2 pkt 8) Ustawy, gdyż w wyniku przeprowadzanych przez nią procesów produkcyjnych powstaje wyrób gotowy, który nie stanowi paliwa w rozumieniu art. 2 pkt 3 Ustawy. Wyrób gotowy stanowi produkt naftowy w postaci smaru, o którym mowa w art. 2 pkt 2) lit. p) Ustawy. Spółka nie ma więc obowiązku zapłaty opłaty zapasowej jako Producent na podstawie art. 21 b ust. 2a lub ust. 2b lub ust. 3. Ustawy.

Spółka jest w związku z przywozem oleju napędowego do Polski handlowcem w rozumieniu art. 2 pkt 19) Ustawy, zasadniczo powinna więc podlegać obowiązkowi zapłaty opłaty zapasowej, zgodnie z art. 21 b ust. 1. Ustawy.

Stosownie do art. 21 b. ust. 2. Ustawy Spółka jest więc obowiązana obliczać opłatę zapasową jako handlowiec według wzoru:

$$O_z = W_h \times u$$

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, pomniejszona o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym wyrażona w jednostkach wagowych, z uwzględnieniem współczynników określonych w obwieszczeniu wydanym na podstawie art. 4. przeliczona 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. 5 ust. 6 Ustawy 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:

- 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.

Producenci i handlowcy, zgodnie z art. 21 b ust. 12 Ustawy, są obowiązani wpłacać opłatę zapasową w terminie do ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła produkcja lub przywóz paliw, na rachunek Funduszu, o którym mowa w art. 28a.

Dla powstania zobowiązania w opłacie zapasowej nie ma znaczenia, czy po zakończeniu transportu nabywane wewnątrzspółnotowo paliwo znajduje się w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (np. zostało dostarczone do składu podatkowego), czy też z chwilą dostarczenia paliwa do miejsca przeznaczenia procedura zawieszenia poboru akcyzy zakończyła się (np. przywóz paliwa przez zarejestrowanego odbiorcę), czy też paliwo zostało przywiezione do Polski w procedurze z zapłaconą akcyzą. Powszechnie przyjmuje się, że opłata zapasowa jest należna za miesiąc, w którym nastąpiło faktyczne przemieszczenie paliwa z kraju członkowskiego Unii Europejskiej do Polski.

Opłata zapasowa faktycznie obciąża obrót produktami ropopochodnymi, przede wszystkim paliwami. Koszt tej opłaty producenci i handlowcy przerzucają w cenie produktów ropopochodnych na klientów. Opłata zapasowa ma więc charakter cenotwórczy. Bezpośrednio wpływa na cenę towarów nią objętych. W przypadku, gdy opłata zapasowa obciąża paliwo, które podlega dalszemu przetworzeniu i jako składnik wyrobu gotowego jest przeznaczona do dostarczenia na inne niż polski rynki bezpośrednio wpływa również na to, czy taki produkt gotowy będzie konkurencyjny w

stosunku do podobnych produktów, które nie są obciążone w kraju ich wytworzenia podobnymi opłatami jak opłata zapasowa.

Obciążenia przedsiębiorców podatkami pośrednimi mogą zakłócać konkurencję i swobodę przepływu towarów i usług na jednolitym unijnym rynku. Fakt wpływu podatków pośrednich na swobodę przepływu towarów i usług i ewentualnych zakłóceń jakie mogą wywoływać na jednolitym rynku jest zasadniczym powodem harmonizacji podatków pośrednich w ramach Unii Europejskiej.

Zgodnie z klauzulą (2) Preambuły do Dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej Dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U.UE.L.2009.9.12) w celu zapewnienia właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego warunki poboru podatku akcyzowego od wyrobów objętych dyrektywą 92/12/EWG, zwanych dalej „wyrobami akcyzowymi”, muszą pozostać zharmonizowane.

Klauzula (4) Preambuły do Dyrektywy Rady 2008/118WE stanowi, że dla szczególnych celów wyroby akcyzowe mogą podlegać innym podatkom pośrednim. W takim przypadku państwa członkowskie powinny jednakowo stosować się do głównych elementów przepisów wspólnotowych dotyczących podatków pośrednich, aby nie zagrozić pozytywnemu wpływowi takich przepisów.

W związku z tym, że dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest, aby pojęcie i warunki wymagalności akcyzy były takie same we wszystkich państwach członkowskich, należy doprecyzować na poziomie Wspólnoty, kiedy wyroby akcyzowe zostają dopuszczone do konsumpcji i kto jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego (Klauzula (8) Preambuły do Dyrektywy Rady 2008/118WE).

Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. a) Dyrektywy Rady 2008/118WE w związku z art. 2 ust. 1 lit. b) Dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U.UE.L.2003.283.51) towary takie jak: oleje napędowe czy oleje smarowe są produktami energetycznymi, a w konsekwencji również wyrobami akcyzowymi. Wobec tego ich opodatkowanie podatkami pośrednimi podlega harmonizacji w ramach Unii Europejskiej.

Stosownie do art. 1 ust. 2 Dyrektywy Rady 2008/118/WE dla szczególnych celów państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie pod warunkiem, że podatki te są zgodne ze wspólnotowymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczenia podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień.

Według art. 7 ust. 1. oraz ust. 2. Dyrektywy Rady 2008/118/WE podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim. Zgodnie z tą dyrektywą „dopuszczenie do konsumpcji” oznacza:

- a) opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami;
- b) przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa wspólnotowego i ustawodawstwa krajowego;
- c) produkcja wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w tym produkcja niezgodna z przepisami;
- d) import wyrobów akcyzowych, w tym import niezgodny z przepisami, chyba że natychmiast po dokonaniu importu wyroby te zostaną objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

Osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego, który stał się wymagalny w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, które opuściły procedurę zawieszenia poboru akcyzy jest uprawniony prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany odbiorca lub każda inna osoba zwalnająca wyroby akcyzowe, lub w imieniu której wyroby te są zwalniane z procedury zawieszenia poboru akcyzy oraz - w przypadku niezgodnego z przepisami opuszczenia składu podatkowego - każda inna osoba, która uczestniczyła w takim zwolnieniu (art. 8 ust. 1 lit a) pkt (i) Dyrektywy Rady 2008/118/WE).

Podsumowując: państwa członkowskie mogą opodatkować wyroby akcyzowe innym niż akcyza podatkiem pośrednim tylko w szczególnych, nefiskalnych celach i po spełnieniu kryteriów stosownych konstrukcyjnych samego podatku. Dodatkowy podatek powinien zatem:

- 1) spełniać warunek "szczególnego celu" (tak jak ten cel jest rozumiany na gruncie dyrektywy 92/12/EWG np. ochrona środowiska, ochrona zdrowia, oszczędność energii);
- 2) być zgodny z przepisami podatkowymi stosowanymi do podatku akcyzowego lub VAT, jeżeli chodzi o:
 - a) określenie podstawy opodatkowania,
 - b) obliczenie podatku,
 - c) wymagalność (ściągalność) podatku oraz
 - d) kontrolowanie podatku (w: *B. Brzeziński, Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności, Krzysztof Rutkowski, Rozdział III. Akcyza, Wątpliwości dotyczące zgodności konstrukcji opłaty paliwowej z prawem UE, Wolters Kluwers 2016*)

Zdaniem Spółki przepisy Ustawy odnoszące się m.in. do wymagalności opłaty zapasowej nie są zgodne z odpowiednimi w tym zakresie przepisami dotyczącymi akcyzy i wobec tego podatek ten nie może być stosowany w Polsce.

W stanie faktycznym wniosku o interpretację Spółka sprowadza w procedurze zawieszenia poboru akcyzy olej napędowy do swojego składu podatkowego w Polsce ze składów podatkowych w innych niż Polska krajach członkowskich Unii Europejskiej.

Sprowadzony przez Spółkę olej napędowy podlega wraz z innymi składnikami blendowaniu. Proces ten odbywa się w położonym w Polsce składzie podatkowym Spółki. W jego wyniku powstaje produkt gotowy w postaci oleju smarowego.

Produkt gotowy jest następnie wywożony z Polski w procedurze zawieszenia poboru akcyzy do odbiorców z innych niż Polska krajów członkowskich Unii Europejskiej.

Zarówno olej napędowy przeznaczony do produkcji oleju smarowego jak i następnie produkt gotowy w postaci oleju smarowego nie są przeznaczone do konsumpcji na terenie Polski. W czasie przywozu do Polski, magazynowania oraz przetwarzania olej napędowy znajduje się w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Również olej napędowy zawarty w produkcie gotowym w postaci oleju smarowego jest wysyłany

z Polski do innych krajów członkowskich Unii Europejskiej w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Olej napędowy sprowadzany przez Spółkę dla potrzeb produkcji oleju smarowego w żadnym momencie nie jest w rozumieniu przepisów akcyzowych dopuszczany do konsumpcji na terenie Polski. Przez cały czas jest objęty procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Na Spółce nie ciąży obowiązek zapłaty w Polsce podatku akcyzowego od sprowadzonego oleju napędowego.

Zgodnie z aktualną praktyką opłata zapasowa staje się wymagalna w momencie, w którym paliwo zostało sprowadzone na terytorium Polski, a nie kiedy zostało dopuszczone do konsumpcji, tj. kiedy opuściło na terenie Polski procedurę zawieszenia poboru akcyzy.

Przepisy Ustawy w takim zakresie w jakim nakładają na handlowca lub producenta obowiązek zapłaty opłaty zapasowej od wyrobów akcyzowych znajdujących się w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, a więc na wyroby akcyzowe nie dopuszczone do konsumpcji na terenie Polski są sprzeczne z art. 1 ust. 2 Dyrektywy Rady 2008/188/WE w związku z art. 7 ust. 1. oraz ust. 2. Dyrektywy Rady 2008/118/WE.

Zgodnie z tymi przepisami unijnymi państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie pod warunkiem, że podatki te są zgodne ze wspólnotowymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczenia podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji, tj. zasadniczo w momencie i kraju, w którym wyrób akcyzowy opuszcza procedurę zawieszenia poboru akcyzy.

W stanie faktycznym sprawy przepisy Ustawy takie jak: art. 2 pkt 2) lit. l); art. 2 pkt 3), 9), 14); art. 2 pkt 19). lit. b). oraz art. 21 b Ustawy, nakładające na Spółkę obowiązek zapłaty opłaty zapasowej od sprowadzanego do Polski w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego oleju napędowego znajdującego się w procedurze zawieszono poboru akcyzy, w sytuacji gdy ten olej napędowy nie jest przeznaczony i nie zostanie dopuszczony do konsumpcji na terenie Polski a zostanie wykorzystany jako składnik wyrobu gotowego w postaci oleju smarowego, który

zostanie wywieziony z Polski w procedurze zawieszzonego poboru akcyzy należy zdaniem Spółki uznać za sprzeczne m.in. z art. 1 ust. 2 w związku z art. 7 ust. 1 i 2 Dyrektywy Rady 2008/118/WE.

Przepisy Ustawy regulujące kwestie wymagalności opłaty zapasowej (obowiązku podatkowego) pozostają w oczywistej sprzeczności z precyzyjnymi, jasnymi, bezwarunkowymi przepisami Dyrektywy Rady 2008/118/WE w tym zakresie.

Wobec powyższego organy państwa stosujące Ustawę powinny odmówić stosowania takich sprzecznych z Dyrektywą Rady 2008/118/WE przepisów.

Spółka uważa, iż nie podlega ona na podstawie art. 21 b Ustawy obowiązkowi zapłaty opłaty zapasowej od oleju napędowego, który sprowadzi w procedurze zawieszzonego poboru akcyzy do swojego składu podatkowego w Polsce i który zużyje do wyprodukowania oleju smarowego, który następnie wywiezie z Polski w procedurze zawieszzonego poboru akcyzy do innego niż Polska kraju członkowskiego Unii Europejskiej, gdyż przepisy: art. 2 pkt 2) lit. I); art. 2 pkt 3), 9), 14); art. 2 pkt 19). lit. b). oraz art. 21 b Ustawy nakładające obowiązek zapłaty opłaty zapasowej od paliw, które nie zostały dopuszczone do konsumpcji na terenie Polski, tj. znajdują się w procedurze zawieszzonego poboru akcyzy są sprzeczne m.in. z art. 1 ust. 2 w związku z art. 7 ust. 1 i 2 Dyrektywy Rady 2008/118/WE.

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. Opłatę zapasową dla paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), zgodnie z art. 21b ust. 2 ustawy o zapasach oblicza się według wzoru:

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

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 pkt 3, 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 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;

W myśl 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. Stosownie do art. 2 pkt 8 ustawy o zapasach, przez

pojęcie produkcji paliw rozumie się 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 lit.a ustawy o zapasach stanowi, że handlowcem jest przedsiębiorca wykonujący samodzielnie lub za pośrednictwem innego podmiotu 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. 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.).

Zgodnie z treścią przepisu § 6 pkt 7 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, podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej stanowią paliwa oznaczone następującymi kodami CN: oleje napędowe – 2710 19 43, 2710 20 11. Tym samym wszelkie wyroby, które będąc paliwami w rozumieniu ustawy o zapasach na podstawie odrębnych przepisów i reguł klasyfikowane są w ramach

wskazanych w rozporządzeniu kodów CN, stanowią podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej.

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 paliw poprzez przywóz wyrobów akcyzowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju. Natomiast odnośnie obowiązku zapłaty opłaty zapasowej w przypadku produkcji paliw, zdarzeniem wywołującym powstanie obowiązku jej uiszczenia jest wyprodukowanie paliwa w rozumieniu art. 2 pkt 3 w związku z art. 2 pkt 2 lit. I ustawy o zapasach. Z treści wniosku wynika, że w efekcie produkcji powstaje wyrób gotowy będący homogeniczną mieszaniną stanowiącą olej smarowo - maszynowy przeznaczony do stosowania w zakładach ceramicznych, przemyśle cementowym lub budowlanym (np. do form budowlanych), który jest klasyfikowany według Nomenklatury Scalonej do symbolu CN 2710 19 99 - Pozostałe oleje smarowe oraz pozostałe oleje. Zatem produkt nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach. W związku z tym, Wnioskodawca w tym zakresie w ramach wykonywanej działalności gospodarczej opisanej we wniosku nie jest zobowiązany do uiszczania opłaty zapasowej.

Przenosząc powołane powyżej przepisy na grunt przedstawionego stanu faktycznego należy stwierdzić, że Wnioskodawca będzie zobowiązany do uiszczania opłaty zapasowej od przywozu (tj. nabycia wewnątrzwspólnotowego oleju). Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności nabywa olej napędowy o kodzie CN 2710 19 43 i z tego tytułu, zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy o zapasach w związku z art. 2 pkt 9 ustawy o zapasach, należy uznać wnioskodawcę za handlowca w rozumieniu art. 2 pkt 19 lit.a ustawy o zapasach. Ponadto nabywany olej napędowy jest paliwem w rozumieniu art. 2 pkt 3 w związku z art. 2 pkt 2 lit. I ustawy o zapasach, którego właściwości fizykochemiczne określone są w załączniku B rozdziału 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.), które dodatkowo jest oznaczone jednym z kodów CN wskazanych w rozporządzeniu o CN, skutkującym powstaniem obowiązku zapłaty opłaty zapasowej. Z punktu widzenia ustawy o zapasach, a także obowiązków jakie nakłada ustawa na przedsiębiorców dokonujących przywozu nie jest istotny cel na jaki paliwo to zostało przeznaczone oraz ilość sprowadzonego paliwa.

Dodatkowo należy podkreślić, iż ustawa o zapasach jest autonomiczną regulacją w stosunku do ustawy akcyzowej. Cel tej regulacji - określony w jej art. 3 ust. 1 – w przeciwieństwie do ustawy o podatku akcyzowym, nie ma charakteru fiskalnego. Jest nim zapewnienie zaopatrzenia Rzeczypospolitej Polskiej w ropę naftową i produkty naftowe w sytuacji wystąpienia zakłóceń w ich dostawach na rynek krajowy oraz wypełniania zobowiązań międzynarodowych. Rozwiązania szczegółowe oparto o obowiązujące prawo Unii Europejskiej (przede wszystkim dyrektywę Rady 2009/119/WE z dnia 14 września 2009 r. *nakładającą na państwa członkowskie obowiązek utrzymywania minimalnych zapasów ropy naftowej lub produktów ropopochodnych* (Dz. Urz. UE L 265 z 09.10.2009, str. 9, dalej „dyrektywa 2009/119/WE”) oraz prawo międzynarodowe (Porozumienie o Międzynarodowym Programie Energetycznym, sporządzone w Paryżu dnia 18 listopada 1974 r., ze zmianami z dnia 30 listopada 2007 r.).

Podmioty, na które ustawa o zapasach nakłada określone obowiązki - w tym przede wszystkim obowiązek uiszczania opłaty zapasowej, to podmioty, których działalność powoduje zwiększenie obowiązku Polski w zakresie tworzenia i utrzymywania zapasów naftowych. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 1 i 2 dyrektywy 2009/119/WE państwa członkowskie przyjmują odpowiednie przepisy ustawowe, wykonawcze lub administracyjne, w celu zapewnienia, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2012 r., aby całkowite zapasy naftowe utrzymywane w każdym momencie we Wspólnocie 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. Średni dzienny przywóz netto, który należy uwzględnić, obliczany jest na podstawie wielkości przywozu wyrażonego w ekwiwalencie ropy naftowej w poprzedzającym roku kalendarzowym, ustalonego zgodnie z metodą i procedurami określonymi w załączniku I do dyrektywy 2009/119/WE.

Z punktu widzenia prawa Unii Europejskiej nie ma znaczenia, czy przywóz polega na imporcie czy na nabyciu wewnątrzspółnotowym, czy odbywa się w systemie zawieszenia poboru akcyzy, czy też nie, czy dokonują go podmioty mające siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium zobowiązanego państwa członkowskiego UE lub jakiegokolwiek państwa członkowskiego UE. Dla systemu zapasów interwencyjnych najistotniejsze znaczenie ma odpowiedź na pytanie, czyja działalność w istocie przyczynia się do zwiększenia zobowiązania państwa w zakresie zapasów naftowych, o których mowa w dyrektywie 2009/119/WE.

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.