



Agencja Rezerw Materiałowych

Prezes

Warszawa, dn.

kwiecień 2019 r.

DECYZJA

Prezesa

Agencji Rezerw Materiałowych

Nr 1/I/2019

**w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty
zapasowej**

Na podstawie art. 104 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 2096, z późn. zm.) dalej „k.p.a.” w związku z art. 10 ust. 1 i ust. 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, z późn. zm.), zwanej dalej „u.s.d.g.” w związku z art. 196 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz. U. z 2018 r. poz. 650) w związku z art. 21 b 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 2018 r. poz. 1323), zwanej dalej „ustawą o zapasach” – w związku z wnioskiem z dnia 2 stycznia 2017 r. H o udzielenie interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej na podstawie art. 10 u.s.d.g., doręczonym w dniu 4 stycznia 2017r.,

odmawiam wydania wnioskowanej interpretacji.

UZASADNIENIE

Hj, zwana dalej „Wnioskodawcą”, wystąpiła do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych z wnioskiem z dnia 2 stycznia 2017 r., doręczonym w dniu 4 stycznia 2017 r. o udzielenie pisemnej interpretacji w trybie art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Wnioskodawca w dniu 3 stycznia 2017 r. uiścił opłatę od wniosku w wysokości 40 zł.

We wniosku Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny.



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 wykonuje w Polsce działalność gospodarczą polegającą na produkcji w składzie podatkowym wyrobów z wykorzystaniem m.in. olejów opałowych ciężkich zaklasyfikowanych do kodu CN 2710 19 62. Powyższe oleje opałowe ciężkie są wykorzystywane jako półprodukty do wyrobu końcowego produktu, który nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach (preparatu smarowego o kodzie CN 2710 19 99). Przedmiotowy olej opałowy ciężki każdorazowo posiada następujące parametry fizykochemiczne:

- 1) gęstość zawsze niższą niż 0,9 kg/l;
- 2) lepkość kinematyczną zawsze niższą niż 10 cSt w temperaturze 80°C;
- 3) zawartość siarki poniżej 1%.

Spółka nabywa przedmiotowy półprodukt w innych krajach UE i dokonuje jego przywozu w procedurze zawieszzonego poboru akcyzy do składu podatkowego, gdzie wykorzystywane są do produkcji preparatów smarowych niebędących paliwami w rozumieniu ustawy o zapasach. Na prowadzenie działalności gospodarczej w tym zakresie nie jest wymagana koncesja na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą oraz koncesja na obrót paliwami ciekłymi w Polsce z uwagi na fakt, że wskazane powyżej oleje opałowe ciężkie nie stanowią paliw ciekłych w rozumieniu przepisów ustawy Prawo energetyczne i na żadnym etapie prowadzonej działalności nie występuje obrót przedmiotowym olejem opałowym ciężkim na terytorium RP (Wnioskodawca nie sprzedaje oleju opałowego ciężkiego na terenie RP, lecz zużywa go do produkcji innych wyrobów niebędących paliwami i dokonuje dostaw tych wyrobów do odbiorców na terenie innych krajów UE).

W związku z powyższym Wnioskodawca zwrócił się z wnioskiem o udzielną odpowiedź na pytanie, czy w opisanym stanie faktycznym będzie obowiązany do wnoszenia opłaty zapasowej określonej w art. 21b ustawy o zapasach.

W oparciu o opis stanu faktycznego Wnioskodawca przedstawił swoje stanowisko:

Wnioskodawca podnosi, że z art. 2 pkt 2 lit. n ustawy o zapasach, w związku z treścią załącznika B rozdział 4 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z dnia 22 października 2008r. w sprawie statystyki energii (Dz. Urz. UE L 304 z 14.11.2008r., str. 1, z późn. zm., dalej: „rozporządzenie nr 1099/2008”) wynika, że ciężkie oleje opałowe to wszystkie resztkowe (ciężkie) oleje opałowe (w tym otrzymane w wyniku mieszania) o lepkości kinematycznej

powyżej 10cSt w temperaturze 80°C i temperaturze zapłonu zawsze powyżej 50°C a gęstości zawsze wyższej niż 0,9 kg/l, w tym ciężkie oleje opałowe o niskiej zawartości siarki – poniżej 1%. Stosownie do § 6 pkt 3 rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 8 grudnia 2014r. w sprawie szczegółowego wykazu surowców oraz produktów naftowych objętych systemem zapasów interwencyjnych oraz wykazu paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej (Dz. U. poz. 1806, z późn. zm.), dalej: „rozporządzenia w sprawie wykazu paliw”, podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej stanowią oleje opałowe ciężkie oznaczone kodem CN 2710 19 62. W ocenie Wnioskodawcy w przypadku przywozu półproduktów zakwalifikowanych do kodu CN 2710 19 62 – oleje opałowe ciężkie – i wykorzystywanych do produkcji wyrobów nie będących paliwami, nie wystąpi po jego stronie obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej ze względu na to, że półprodukty te nie posiadają parametrów fizykochemicznych określonych w załączniku B rozdział 4 rozporządzenia nr 1099/2008 i w konsekwencji nie stanowią paliwa w rozumieniu art. 2 ust. 3 ustawy o zapasach. Tym samym Wnioskodawca nie spełnia również definicji handlowca, ponieważ nie wykonuje działalności gospodarczej w zakresie przywozu paliw.

Wnioskodawca podkreślił również, że w stosunku do podobnych wyrobów Prezes Agencji Rezerw Materiałowych w decyzji nr BPI-1//16 potwierdził zasadność stanowiska Spółki wskazując, że aby dany produkt mógł zostać uznany za paliwo w rozumieniu ustawy o zapasach, musi spełniać przesłanki przewidziane dla danego rodzaju paliwa określone w rozporządzeniu nr 1099/2008 a w przypadku gdy ich nie spełnia nie może zostać uznany za paliwo i w efekcie stanowić podstawy do naliczenia opłaty zapasowej. Podobne stanowisko było zdaniem Wnioskodawcy wyrażane również w innych rozstrzygnięciach wydawanych przez Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych innym podmiotom stosującym w swojej działalności wyroby ropopochodne do celów innych niż napędowe i opałowe. Wnioskodawca stoi zatem na stanowisku, że we wskazanym schemacie prowadzonej działalności nie jest zobowiązany do wnoszenia opłaty zapasowej z tytułu nabycia i przywozu opisanego wyżej półproduktu oleju opałowego ciężkiego zaklasyfikowanego do kodu CN 2710 19 62, bowiem nie spełnia on definicji handlowca, a także producenta określonych w ustawie o zapasach.

Pismem z dnia 17 stycznia 2017r. znak: B, doręczonym w dniu 20 stycznia 2017r. Prezes Agencji Rezerw Materiałowych poinformował Wnioskodawcę, że na

podstawie art. 10 u.s.d.g. w zw. z art. 61 § 1 k.p.a. zostało wszczęte postępowanie w sprawie i wezwał Wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku o sprawozdanie z badań laboratoryjnych dla przywożonych przez Wnioskodawcę produktów klasyfikowanych do kodu CN 27101962, z uwzględnieniem następujących parametrów fizykochemicznych: skład frakcyjny, lepkość kinematyczna w 40°C i 80°C, gęstość w temperaturze referencyjnej 15°C, zawartość siarki. Prezes Agencji Rezerw Materiałowych poinformował jednocześnie, że powyższe informacje są mu niezbędne do prawidłowego rozpatrzenia wniosku i wydania w tym zakresie stosownego rozstrzygnięcia. Organ pouczył Wnioskodawcę m.in., że w przypadku braku uzupełnienia wniosku w wyznaczonym terminie, na podstawie art. 64 k.p.a. sprawa zostanie pozostawiona bez rozpoznania.

Pismem z dnia 25 stycznia 2017 r., które wpłynęło do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych dniu 1 lutego 2017 r. Wnioskodawca przesłał sprawozdanie z badań laboratoryjnych dla przywożonych przez niego produktów kwalifikowanych do kodu CN 2710 19 62.

W dniu 3 lutego 2017 r. Prezes Agencji Rezerw Materiałowych wydał decyzję nr BPI-3/II/17 w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej, w której stwierdził, iż stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe. Decyzja doręczona została Wnioskodawcy w dniu 8 lutego 2017r.

W decyzji Organ wskazał w szczególności, że definicje zawarte w załączniku B rozdział 4 rozporządzenia nr 1099/2008 odwołują się do cech fizykochemicznych produktów naftowych oraz ich możliwego zastosowania. Na mocy rozporządzenia w sprawie wykazu paliw podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej stanowią między innymi paliwa oznaczone następującymi kodami CN: oleje napędowe – 2710 19 43, 2710 20 11, lekkie oleje napędowe i pozostałe oleje napędowe – 2710 19 46, 2710 19 47, 2710 19 48, 2710 20 15, 2710 20 17, 2710 20 19, ciężkie oleje opałowe – 2710 19 62, 2710 19 64, 2710 19 68, 2710 20 31, 2710 20 35, 2710 20 39, 2710 20 90. 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 – nabycie wewnątrzspółnotowe lub import przez przedsiębiorcę, który

dokonując jednej z tych czynności uzyskuje status handlowca. Z kolei zdarzeniem wywołującym powstanie obowiązku uiszczenia opłaty zapasowej jest wyprodukowanie paliwa w rozumieniu art. 2 pkt 3 w zw. z art. 2 pkt 2 ustawy o zapasach. Z treści wniosku i jego uzupełnienia wynika, że Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą na produkcji w składzie podatkowym produktu preparaty smarowe o kodzie CN 2710 19 62. Wnioskodawca w tym zakresie w ramach wykonywanej działalności gospodarczej opisanej we wniosku nie jest zobowiązany do uiszczania opłaty zapasowej. Wnioskodawca będzie zobowiązany do uiszczania opłaty zapasowej od przywozu tj. nabycia wewnątrzwspólnotowego oleju - z przedstawionego stanu faktycznego wynika bowiem, że Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności nabywa ciężki olej opałowy o kodzie CN 2710 19 62 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. W ocenie Organu Wnioskodawca słusznie zauważył, że aby powstał obowiązek zapłaty opłaty zapasowej przywożony produkt musi posiadać kod CN, który zgodnie z rozporządzeniem w sprawie wykazu paliw rodzi obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej, a jego parametry fizykochemiczne pozwalają zakwalifikować dany produkt do paliw zgodnie z definicją zawartą w rozporządzeniu nr 1099/2008. Nie można jednak zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że skoro dwa parametry: lepkość oraz gęstość sprowadzanego produktu, klasyfikowanego przez Wnioskodawcę do ciężkich olejów napędowych odbiegają od wartości określonej dla tej grupy produktowej w ww. rozporządzeniu to na Wnioskodawcy nie ciąży obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej. Należy bowiem wskazać, że przywołane przez Wnioskodawcę parametry określające lepkość kinematyczną poniżej 10 cSt w temperaturze 80°C i gęstość poniżej 0,9 kg/l nie mogą stanowić jedyne kryterium zaszeregowania danego produktu do paliw w rozumieniu ustawy o zapasach. W omawianym przypadku zarówno lepkość kinematyczna, jak również gęstość stanowią jedynie graniczny podział pomiędzy produktami klasyfikowanymi do średnich i ciężkich destylatów ropy naftowej. Dlatego też Organ przy kwalifikowaniu danego produktu do paliw objętych obowiązkiem uiszczania opłaty zapasowej przeanalizował również pozostałe właściwości fizykochemiczne sprowadzanego przez Wnioskodawcę produktu pod kątem spełniania przez ten produkt wymagań określonych w załączniku B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Na podstawie przesłanych przez Wnioskodawcę

raportów z kontroli jakościowej produktu należy stwierdzić, że zarówno skład frakcyjny, lepkość kinematyczna w temperaturze 40°C, gęstość w 15°C oraz zawartość siarki wypełniają definicję olejów napędowych określoną w załączniku B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Przywożony przez Wnioskodawcę produkt należy więc zakwalifikować do paliw w rozumieniu ustawy o zapasach, co skutkuje powstaniem obowiązku zapłaty opłaty zapasowej. Jednocześnie należy zaznaczyć, że z punktu widzenia ustawy o zapasach, a także obowiązków, jakie nakłada ta ustawa na przedsiębiorców dokonujących przywozu, nie jest istotny cel na jaki paliwo to zostało przeznaczone. W związku z powyższym oświadczenie Wnioskodawcy, że paliwo jest wykorzystywane jako półprodukt do produkcji preparatu smarowego nie może stanowić przesłanki do zwolnienia nabywanego produktu z obowiązku uiszczenia opłaty zapasowej.

W dniu 27 lutego 2017 r do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych wpłynęło odwołanie Wnioskodawcy od decyzji Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych Nr BPI-3/I/17 z dnia 3 lutego 2017 r. w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej.

Pełnomocnik Wnioskodawcy zarzucił decyzji Organu I instancji naruszenie:

- art. 10 ust. 2 w zw. z art. 10 ust. 3 u.s.d.g. poprzez wydanie decyzji w oparciu o dodatkowe ustalenia organu w sytuacji gdy organ powinien wydać interpretację przepisów prawa w oparciu o stan faktyczny przedstawiony przez Stronę;
- art. 21b ust. 1 w zw. z art. 2 pkt 3, pkt 18 i pkt 19 ustawy o zapasach poprzez błędne przyjęcie, że Strona jest zobowiązana do uiszczania opłaty paliwowej w sytuacji gdy sprowadzony przez Stronę produkt nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach;
- art. 7 k.p.a. poprzez nieprawidłowe wyjaśnienie przez Organ stanu faktycznego sprawy;
- art. 77 § 1 k.p.a. poprzez brak prawidłowego zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego w zakresie w jakim został on przedstawiony we wniosku, a także w sposób nieuprawniony został zgromadzony w sprawie przez Organ;
- art. 107 § 3 k.p.a. poprzez brak wskazania w uzasadnieniu decyzji obligatoryjnych elementów wymaganych przepisami prawa; w istocie uzasadnienie decyzji zawiera wyłącznie lakoniczne określenie nieprawidłowo ocenionego i w sposób nieprawidłowy ustalonego przez Organ stanu

faktycznego, brak jest również wskazania przez Organ podstawy prawnej, która umożliwiłaby zakwalifikowanie produktu przywożonego przez Stronę jako oleju napędowego

i wniósł o zmianę zaskarżonej decyzji i stwierdzenie, że stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wniosku z dnia 2 stycznia 2017r. jest prawidłowe, ewentualnie o uchylenie zaskarżonej decyzji i przekazanie organowi I instancji do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu odwołania Wnioskodawca podkreślił, że przepisy art. 10 ust. 2 i 3 u.s.d.g. jasno wskazują, że zakres przedmiotowy interpretacji określa przedsiębiorca we wniosku poprzez określenie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Organ wydający interpretację nie posiada kompetencji do prowadzenia jakiegokolwiek postępowania dowodowego w takiej sprawie lub do dokonywania jakichkolwiek ustaleń wbrew przedstawionemu przez Wnioskodawcę stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu. Powołując się na poglądy doktryny i orzecznictwa wnioskodawca zaakcentował brak uprawnienia Organu do podważania stanu faktycznego, uzupełniania go lub zmieniania – stan faktyczny objęty wnioskiem nie może być przedmiotem postępowania dowodowego a rolą organu jest ocena stanowiska strony w spornej kwestii a nie przedstawianie poglądów i wykładni przepisów odnoszących się do różnych sytuacji faktycznych.

Wnioskodawca zaakcentował, że we wniosku został przedstawiony określony stan faktyczny, w oparciu o który Wnioskodawca zadał Organowi konkretne pytanie w zakresie konieczności ponoszenia opłaty zapasowej. Organ w toku postępowania przeprowadził postępowanie dowodowe żądając od Wnioskodawcy wyników badań laboratoryjnych a po ich przedstawieniu dokonał oceny stanu faktycznego obejmującego również te parametry produktu i dokonał zmiany klasyfikacji oleju opałowego ciężkiego na olej napędowy. Tym samym Prezes Agencji Rezerw Materiałowych naruszył przepis art. 10 ust. 2 i 3 u.s.d.g. poprzez nieuprawnione ingerowanie w stan faktyczny opisany we wniosku. Organ w istocie przeprowadził postępowanie dowodowe i w oparciu o pozyskane dowody dokonał zmiany stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę poprzez zmianę klasyfikacji wyrobu i w oparciu o tak ustalony stan faktyczny dokonał błędnej w ocenie Wnioskodawcy interpretacji przepisów prawa. Jednocześnie Wnioskodawca podniósł m.in., że nie uzyskał odpowiedzi na postawione Organowi pytanie w odniesieniu

do zaprezentowanego stanu faktycznego, lecz odpowiedź na pytanie dotyczące zmodyfikowanego przez Organu stanu faktycznego.

Wnioskodawca odniósł się również do ustaleń Organu, w myśl których stanowisko Wnioskodawcy jest błędne, albowiem wskazane przez Organu w uzasadnieniu decyzji parametry fizykochemiczne przywożonego produktu wypełniają definicję olejów napędowych określoną w załączniku B rozporządzenia nr 1099/2008 stwierdzając, że nie zgadza się z nimi, albowiem już sam Organu w uzasadnieniu decyzji podniósł, że aby dany produkt mógł być uznany za paliwo w rozumieniu ustawy o zapasach musi spełniać przesłanki dla danego rodzaju paliwa określone w ww. rozporządzeniu. Wobec powyższego badanie przywożonego przez Wnioskodawcę produktu pod kątem spełniania przez niego właściwości dla olejów napędowych w sytuacji gdy produkt ten został zakwalifikowany jako ciężki olej opałowy jest bezzasadna. Z definicji produktów określonych w załączniku B rozporządzenia nr 1099/2008 wynika, że w przypadku produktów przywożonych przez Wnioskodawcę nie wystąpi możliwość uznania ich za olej napędowy. Wynika to z faktu, że rozporządzenie nr 1099/2008 wyraźnie wskazuje w zawartych w nim definicjach na przeznaczenie olejów napędowych oraz lekkich olejów opałowych do celów napędowych i opałowych, podczas gdy przywożone przez Wnioskodawcę oleje opałowe ciężkie nie mają i nie mogą mieć takich zastosowań. Wnioskodawca zaakcentował, że Organu w sposób niezrozumiały w kontekście brzmienia definicji olejów napędowych określonego w załączniku B rozporządzenia nr 1099/2008 za wyznacznik możliwości zakwalifikowania do grupy olejów napędowych uznaje parametry takie jak lepkość kinematyczną w 40°C czy też gęstość w 15°C. Są to parametry fizykochemiczne, którymi nie posługuje się powyższe rozporządzenie w stosunku do zakwalifikowania do grupy olejów napędowych. Za niezrozumiałe Wnioskodawca uznał również argumenty Organu, że wprawdzie nabywany przez Wnioskodawcę olej opałowy ciężki zaklasyfikowany został do kodu CN 2710 19 62 (ze względu na parametry fizykochemiczne), ale ze względu na niespełnienie przesłanek określonych w definicji zawartej w rozporządzeniu nr 1099/2008 za taki nie może być uznany, to jednak może być uznany za olej napędowy, chociaż nie posiada nie tylko parametrów fizykochemicznych określonych dla olejów napędowych w rozporządzeniu nr 1099/2008, ale także parametrów fizykochemicznych określonych dla olejów napędowych w Nomenklaturze Scalonej (dział 2710 uwaga 2e parametry destylacji –

w przypadku olejów napędowych co najmniej 85% lub więcej destyluje w 350°C). W ślad za takim tokiem rozumowania Organ należałoby założyć, że możliwa jest sytuacja, w której produkty klasyfikowane według Nomenklatury Scalonej do konkretnych kodów olejów opałowych ciężkich kod CN 2710 19 62 mogłyby być uznawane za oleje napędowe klasyfikowane zgodnie z powyższą Nomenklaturą Scaloną do kodów np. 2710 19 43. Taka interpretacja jest jednak całkowicie sprzeczna z brzmieniem ustawy o zapasach, która definiuje produkty jako paliwa nie tylko przez odwołanie się do klasyfikacji towarowej określonej w Nomenklaturze Scalonej, ale również do konkretnych definicji tych towarów zawartych w załączniku B rozporządzenia nr 1099/2008. Należy bowiem zauważyć, że nie jest możliwe, aby jeden produkt mógł zostać zaklasyfikowany do dwóch oddzielnych kategorii produktów. Dokonanie prawidłowej oceny danego produktu wymaga uwzględnienia nie tylko kodu CN, lecz także przyporządkowania go do danej grupy produktów określonych w załączniku B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Skoro zatem olej opałowy ciężki nabywany przez Wnioskodawcę został zaklasyfikowany do kodu CN 2710 19 62 (czego organ nie kwestionuje) ze względu na swoje właściwości fizykochemiczne to aby mógł on zostać uznany za paliwo w rozumieniu ustawy o zapasach, musi spełniać wymagania określone dla ciężkich olejów opałowych określone w rozporządzeniu nr 1099/2008. W sytuacji zaś gdy takich wymagań nie spełnia, próba dokonywania przyporządkowania tego produktu do olejów napędowych na podstawie parametrów, które nie zostały wskazane tak w rozporządzeniu nr 1099/2008, jak też w dziale 27 Nomenklatury Scalonej, uznać należy za nieprawidłowe i niedopuszczalne.

Nadto, Wnioskodawca zauważył, że Organ pomija fakt, że sprowadzony produkt stanowi wyrób ropopochodny i dlatego niewątpliwie możliwe jest, aby spełniał on pewne wybrane cechy fizykochemiczne przewidziane dla olejów napędowych. Istotne jest jednak, że produkt ten ze względu na właściwości fizykochemiczne został zaklasyfikowany do kodu CN 2710 19 62 i w oparciu o ten fakt należy dokonywać oceny pod kątem spełnienia wymagań definicji wskazanej w art. 2 pkt 2 ustawy o zapasach. Powyższe stanowisko ma znajdować również potwierdzenie, zdaniem Wnioskodawcy, we wskazanych w odwołaniu decyzjach Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych.

Pismem z dnia 3 marca 2017 r. znak: B, Prezes Agencji Rezerw Materiałowych przekazał odwołanie Wnioskodawcy do Ministra Energii, jako organu II instancji w przedmiotowej sprawie.

Minister Energii decyzją Nr 21/09/2017 z dnia 21 września 2017 r. nr DRO.II.4413.16.2017 IK:79476 uchylił zaskarżoną decyzję Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych z dnia 3 lutego 2017r. Nr BPI-3/II/17 w całości i przekazał sprawę Prezesowi Agencji Rezerw Materiałowych do ponownego rozpatrzenia.

Organ II instancji podkreślił, że przedsiębiorca żądający udzielenia interpretacji ma obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego tak, aby sam mógł zająć stanowisko wobec prezentowanego stanu rzeczy, a uprawniony organ mógł udzielić na tej podstawie jednoznacznej odpowiedzi. Zgodnie jednak z art. 64 § 2 k.p.a., jeżeli wniosek nie czyni zadość wymaganiom ustalonym w przepisach prawa, należy wezwać wnoszącego do usunięcia braków w terminie siedmiu dni z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie podania bez rozpoznania. W ocenie Ministra Energii załączone przez Wnioskodawcę za pismem z dnia 25 stycznia 2017 r. sprawozdanie z badań laboratoryjnych należy uznać za uzupełnienie wniosku o udzielenie interpretacji. Organ II instancji wywiódł, że Prezes Agencji Rezerw Materiałowych rozpatrywał wniosek w zakresie stanu faktycznego, jaki został przedstawiony przez Wnioskodawcę we wniosku z dnia 17 stycznia 2017r., który został uzupełniony w piśmie z dnia 25 stycznia 2017r. Za bezpodstawny należy uznać zatem zarzut Pełnomocnika Wnioskodawcy, że Organ naruszył art. 10 ust. 2 w zw. z ust. 3 u.s.d.g. poprzez wydanie decyzji w oparciu o dodatkowe ustalenia organu podczas gdy Organ powinien wydać interpretację przepisów prawa w oparciu o stan faktyczny przedstawiony przez Wnioskodawcę. Minister Energii nie podzielił również argumentu Wnioskodawcy o naruszeniu art. 7 k.p.a. poprzez nieprawidłowe wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy oraz o naruszeniu art. 77 § 1 k.p.a. poprzez brak prawidłowego zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego w zakresie w jakim został on przedstawiony przez Wnioskodawcę we wniosku, a także w sposób nieuprawniony został zgromadzony w sprawie, albowiem w sprawie z wniosku o wydanie interpretacji na podstawie art. 10 u.s.d.g. organ nie może przeprowadzić postępowania dowodowego w celu ustalenia okoliczności faktycznych. Wbrew stanowisku Pełnomocnika Wnioskodawcy, w ocenie Ministra Energii Prezes Agencji Rezerw Materiałowych nie przeprowadził postępowania dowodowego w sprawie –

działanie Organu sprowadzało się do przedstawienia swego poglądu co do rozumienia przepisów prawa, w oparciu o stan faktyczny przedstawiony przez Wnioskodawcę, a zatem nie mogło dojść do naruszenia art. 77 § 1 k.p.a. Szczegółowa analiza decyzji prowadziła jednak, w ocenie Organu II instancji, do wniosku o słuszności zarzutu naruszenia przez Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych art. 107 § 3 k.p.a. w zakresie, w jakim Wnioskodawca zarzucił brak wskazania w uzasadnieniu decyzji obligatoryjnych elementów wymaganych przepisami prawa, w tym brak wskazania podstawy prawnej, która umożliwiłaby zakwalifikowanie produktu przewożonego przez Wnioskodawcę jako oleju napędowego. Z treści uzasadnienia zaskarżonej decyzji wynika, że Organ nie podzielił stanowiska Wnioskodawcy, że skoro dwa parametry: lepkość oraz gęstość sprowadzanego produktu, klasyfikowanego przez Wnioskodawcę do ciężkich olejów napędowych odbiegają od wartości określonej dla tej grupy produktowej w załączniku B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008, to na Wnioskodawcy nie ciąży obowiązek wynikający z konieczności uiszczenia opłaty zapasowej od przywożonych paliw. Następnie Organ I instancji wskazał, że przywołane przez Wnioskodawcę parametry określające lepkość kinematyczną i gęstość nie mogą stanowić jedynego kryterium zaszeregowania danego produktu do paliw w rozumieniu ustawy o zapasach. Zdaniem Organu I instancji, w omawianym przypadku zarówno lepkość kinematyczna, jak również gęstość stanowią jedynie graniczny podział między produktami klasyfikowanymi do średnich i ciężkich destylatów ropy naftowej. Organ nie wyjaśnił jednak, dlaczego uznał, że parametry określające lepkość kinematyczną poniżej 10 cSt w temperaturze 80°C i gęstość poniżej 0,9 kg/l nie mogą stanowić jedynego kryterium zaszeregowania danego produktu do paliw w rozumieniu ustawy o zapasach. Nie uzasadnił również, co należy rozumieć przez stwierdzenie, że parametry techniczne produktu (lepkość kinematyczna i gęstość) stanowią jedynie graniczny podział pomiędzy produktami klasyfikowanymi do średnich i ciężkich destylatów. W istocie, dokonał w tym miejscu wykładni przepisów art. 2 pkt 2 i 3 ustawy o zapasach w związku z treścią załącznika B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Przeprowadzenie wykładni w kluczowej w sprawie kwestii wymagało jednak określenia metody wykładni oraz jej rezultatu wraz z uzasadnieniem. Brak tych elementów należało uznać za naruszenie art. 8 § 1 k.p.a., art. 11 k.p.a. a także art. 107 § 3 k.p.a. W konsekwencji, z uwagi na lakoniczne i niejasne uzasadnienie stanowiska Organu, nie jest możliwe wykonanie kontroli instancyjnej w tym zakresie.

Minister Energii podkreślił również, że definicje zawarte w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008 mają charakter ramowy a z uwagi na cel wydania tego aktu prawnego, jakim jest ustanawianie wspólnych ram statystyki energii we Wspólnocie, posiadają czasami bardzo ogólną treść. Należy więc pamiętać, że kwestia zrekonstruowania normy prawnej na podstawie przepisów ustawy o zapasach oraz rozporządzenia nr 1099/2008 każdorazowo wymaga przeprowadzenia wykładni. Prawo wspólnotowe nie stanowi systemu prawnego opartego na precyzyjnej regulacji prawnej, która posługuje się terminami o z góry ustalonej treści a elementem specyficznym dla prawa unijnego jest jego wielojęzyczność i zasada równości językowej. Wielojęzyczność oznacza, że tekst w jednym języku może być konfrontowany z pozostałymi wersjami językowymi. Nadto, prawo wspólnotowe zawiera wiele luk, niejasnych sformułowań, które często mają charakter techniczny i których odczytanie wymaga czegoś więcej aniżeli prostego odwołania się do brzmienia interpretowanego przepisu. Wykładnia celowościowa jest znakiem rozpoznawczym nie tylko trybunału, ale i prawa unijnego. Ma ona pełnić przeciwwagę dla niedoskonałości interpretacji językowej. Z tego powodu wspólnotowe podejście do metod interpretacji może różnić się od krajowego, powodując, że prawnicy krajowi muszą odpowiednio adaptować swoje przyzwyczajenia i nawyki. Mając na uwadze powyższe uwagi wskazujące na obiektywne trudności w wykładni norm prawa UE, Organ I instancji, dokonując wykładni przepisów ustawy o zapasach oraz rozporządzenia nr 1099/2008, powinien być dokładnie i jednoznacznie przedstawić sposób jej przeprowadzenia, w taki sposób, aby spełniony został obowiązek wyjaśnienia podstawy prawnej decyzji (art. 113 § 3 k.p.a.) zgodnie z zasadą przekonywania (art. 11 k.p.a.) oraz zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej (art. 8 k.p.a.), co umożliwi również kontrolę instancyjną organowi odwoławczemu. Minister Energii zauważył, że powyższe uwagi mają także zastosowanie do motywu rozstrzygnięcia, na mocy którego Prezes Agencji Rezerw Materiałowych uznał, że przywożony przez Wnioskodawcę produkt należy zakwalifikować do paliw w rozumieniu ustawy o zapasach, co skutkuje powstaniem obowiązku zapłaty opłaty zapasowej – brak jest bowiem w uzasadnieniu decyzji wskazania przyczyn, dla których Organ I instancji uznał, że skład frakcyjny, lepkość kinematyczna w temperaturze 40°C, gęstość w 15°C oraz zawartość siarki wypełniają definicję olejów napędowych w rozumieniu rozporządzenia nr 1099/2008.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 21b ust. 1 w zw. z art. 2 pkt 3, pkt 18 i pkt 19 ustawy o zapasach Minister Energii zauważył, że w żadnej z kategorii olejów napędowych określonych w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008 nie występują parametry lepkości kinematycznej w temperaturze 40°C, gęstości w 15°C oraz zawartość siarki. A zatem i w tym zakresie uzasadnienie narusza art. 113 § 3 k.p.a. w zw. z art. 11 k.p.a. i art. 8 § 1 k.p.a. a niezrozumiałe w tym zakresie uzasadnienie stanowiska Organu I instancji uniemożliwia wykonanie kontroli instancyjnej przez Ministra Energii. Jednocześnie konwalidacja decyzji poprzez skorygowanie wadliwego uzasadnienia przez organ odwoławczy oznaczałoby w istocie skonstruowanie go od nowa. Takie działanie organu, w ocenie Ministra Energii, spowodowałoby naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego (art. 15 k.p.a.). Prezes Agencji Rezerw Materiałowych został zobowiązany, by w toku ponownego rozpoznania sprawy sporządzić uzasadnienie swojego rozstrzygnięcia w sposób odpowiadający wymogom opisanym w art. 107 § 3 k.p.a. i takiego uzasadnienia swojej decyzji, by motywy podjętego rozstrzygnięcia były czytelne zarówno dla Wnioskodawcy, jak i dla Organu II instancji. Dokonując wykładni przepisów ustawy o zapasach oraz rozporządzenia nr 1099/2008 powinien on dokładnie i jednoznacznie przedstawić sposób jej przeprowadzenia w taki sposób, aby spełniony został obowiązek wyjaśnienia podstawy prawnej decyzji (art. 113 § 3 k.p.a.) zgodnie z zasadami wyrażonymi w art. 11 k.p.a. i art. 8 § 1 k.p.a.

W dniu 25 października 2017 r. Prezes Agencji Rezerw Materiałowych wydał decyzję nr BPI-15/1/17, w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej, w której stwierdził, iż stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe.

Prezes Agencji Rezerw Materiałowych stwierdził w szczególności, że definicje zawarte w załączniku B rozdział 4 rozporządzenia nr 1099/2008 odwołują się do cech fizykochemicznych produktów naftowych oraz ich możliwego zastosowania. Przepis art. 3 ust. 5 ustawy o zapasach stanowi natomiast, że minister właściwy do spraw energii określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy wykaz m.in. paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej, biorąc pod uwagę klasyfikację Nomenklatury Scalonej (kody CN) według załącznika I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. L 256 z 07.09.1987r., str. 1), strukturę zużycia paliw na rynku krajowym

oraz zobowiązania międzynarodowe Rzeczypospolitej. Na podstawie powyższego rozporządzenia zostało wydane rozporządzenie Ministra Gospodarki. Prezes Agencji Rezerw Materiałowych podkreślił, że problematykę przyporządkowania określonych produktów naftowych do poszczególnych kodów CN reguluje rozporządzenie Rady (EWG) Nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987r. Przyporządkowanie kodów CN do poszczególnych kategorii paliw, jak również parametry fizykochemiczne określone w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2658/87 różnią się od kodów CN przyporządkowanych w wykazie paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej wyszczególnionym w rozporządzeniu Ministra Gospodarki z dnia 8 grudnia 2014r., jak również parametrów fizykochemicznych określonych w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Organ wskazał również, że ustawodawca zdecydował o wprowadzeniu do ustawy o zapasach definicji ustawowych produktów naftowych oraz poszczególnych paliw niezależnie od definicji przyjętych w ramach innych przepisów prawa. Definicje te zostały wprowadzone do polskiego porządku prawnego w ramach wdrożenia dyrektywy Rady 2009/119/WE z dnia 14 września 2009r. nakładającej na państwa członkowskie obowiązek utrzymywania minimalnych zapasów ropy naftowej lub produktów ropopochodnych (Dz. Urz. UE L 265 z 09.10.2009r., str. 9). Z jej art. 3 ust. 1 wynika, że 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. Zgodnie z art. 2 lit. i dyrektywy 2009/119/WE zapasy naftowe to zapasy produktów energii wymienionych w pkt 3.1 akapit pierwszy załącznika C do rozporządzenia nr 1099/2008., który to akapit wymienia określone kategorie produktów wskazując, że stosuje się do nich definicje zawarte w załączniku B rozdział 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Oznacza to, że w procesie interpretacji tych przepisów nie jest uzasadnione odsyłanie czy analogie do innych aktów prawnych. Nadto, w doktrynie i orzecznictwie powszechne jest stanowisko, że przy stosowaniu wykładni językowej jako dominującej metody interpretacji przepisów zwłaszcza prawa podatkowego pierwszeństwo przyznaje się definicjom legalnym tekstu prawnego. W ocenie Wnioskodawcy produkt nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach, jednak w ocenie Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych przywołane przez Wnioskodawcę parametry określające lepkość kinematyczną poniżej 10 cSt

w temperaturze 80°C i gęstości poniżej 0,9 kg/l definiowane są jedynie w pkt 16 załącznika B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Nie mogą więc stanowić jedyne kryterium zaszeregowania danego produktu do paliw w rozumieniu ustawy o zapasach, bowiem paliwem są wszystkie produkty naftowe określone w art. 2 pkt 2 lit. f-n ustawy o zapasach, których parametry fizykochemiczne pozwalają zakwalifikować dany produkt do paliw zgodnie z definicją zawartą w pkt 8, 10, 10.1, 11, 12, 13, 13.1, 14, 15, 15.1, 15.2, 16, 16.1 oraz 16.2 rozporządzenia nr 1099/2008. Dokonując oceny czy dany produkt jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach nie można ograniczać się jedynie do porównania wybranych parametrów fizykochemicznych danego produktu z jedną kategorią paliwa zdefiniowaną w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Oceniając dany produkt Wnioskodawca, dysponując pełną wiedzą o parametrach jakościowych sprowadzanego produktu, powinien dokonać kompleksowego porównania jego właściwości fizykochemicznych ze wszystkimi definicjami przedstawionymi w rozporządzeniu nr 1099/2008, określającymi paliwa wyszczególnione w art. 2 pkt 2 lit. f-n ustawy o zapasach i dopiero gdy parametry fizykochemiczne tego produktu nie będą się mieściły w definicjach określonych dla poszczególnych kategorii paliw, produkcja lub przywóz tego produktu nie będzie rodzić obowiązku uiszczenia opłaty zapasowej. W ocenie Organu potwierdzenie, w oparciu o powyższe zasady, czy przedmiotowy produkt nie jest paliwem wymagałoby przeprowadzenia szczegółowego postępowania dowodowego i wykraczałoby poza zakres wniosku. Jednocześnie, z punktu widzenia ustawy o zapasach, a także obowiązków nakładanych ustawą nie jest istotny cel, na jaki paliwo zostało przeznaczone.

W dniu 3 stycznia 2018 r do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych wpłynęło odwołanie Wnioskodawcy od decyzji Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych Nr BPI-15/I/17 z dnia 25 października 2017 r. w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej.

W odwołaniu Wnioskodawca zarzucił decyzji Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych naruszenie:

- art. 10 ust. 2 w zw. z art. 10 ust. 3 u.s.d.g. poprzez wydanie decyzji w oparciu o dodatkowe ustalenia organu w sytuacji gdy organ powinien wydać interpretację przepisów prawa w oparciu o stan faktyczny przedstawiony przez Stronę;

- art. 21b ust. 1 w zw. z art. 2 pkt 3, pkt 18 i pkt 19 ustawy o zapasach poprzez błędne przyjęcie, że Strona jest zobowiązana do uiszczania opłaty paliwowej w sytuacji gdy sprowadzony przez Stronę produkt nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach;
- art. 107 § 3 k.p.a. poprzez brak wskazania w uzasadnieniu decyzji obligatoryjnych elementów wymaganych przepisami prawa; w istocie uzasadnienie decyzji zawiera wyłącznie lakoniczne określenie nieprawidłowo ocenionego i w sposób nieprawidłowy ustalonego przez Organ stanu faktycznego, brak jest również wskazania przez Organ podstawy prawnej, która umożliwiłaby zakwalifikowanie produktu przywożonego przez Stronę jako oleju napędowego;
- art. 138 § 2 k.p.a. poprzez wydanie przedmiotowej decyzji z pominięciem istotnych okoliczności, które zostały wskazane przez Ministra Energii w decyzji z dnia 21 września 2017r., do których uwzględnienia organ I instancji przy rozpatrywaniu sprawy był zobowiązany

i wniósł o zmianę zaskarżonej decyzji i stwierdzenie, że stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wniosku z dnia 2 stycznia 2017r. jest prawidłowe, ewentualnie o uchylenie zaskarżonej decyzji i przekazanie sprawy organowi I instancji do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu odwołania Wnioskodawca podkreślił, że przepisy art. 10 ust. 2 i 3 u.s.d.g. jasno wskazują, że zakres przedmiotowy interpretacji określa przedsiębiorca we wniosku poprzez określenie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Organ wydający interpretację nie posiada kompetencji do prowadzenia jakiegokolwiek postępowania dowodowego w takiej sprawie lub do dokonywania jakichkolwiek ustaleń wbrew przedstawionemu przez Wnioskodawcę stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu. Powołując się na poglądy doktryny i orzecznictwa wnioskodawca zaakcentował brak uprawnienia Organu do podważania stanu faktycznego, uzupełniania go lub zmieniania – stan faktyczny objęty wnioskiem nie może być przedmiotem postępowania dowodowego a rolą organu jest ocena stanowiska strony w spornej kwestii a nie przedstawianie poglądów i wykładni przepisów odnoszących się do różnych sytuacji faktycznych.

Wnioskodawca zaakcentował, że we wniosku został przedstawiony określony stan faktyczny, w oparciu o który Wnioskodawca zadał Organowi konkretne pytanie w zakresie konieczności ponoszenia opłaty zapasowej. Organ w toku postępowania

przeprowadził postępowanie dowodowe żądając od Wnioskodawcy wyników badań laboratoryjnych a po ich przedstawieniu dokonał oceny stanu faktycznego obejmującego również te parametry produktu i dokonał zmiany klasyfikacji oleju opałowego ciężkiego na olej napędowy. Tym samym Prezes Agencji Rezerw Materiałowych naruszył przepis art. 10 ust. 2 i 3 u.s.d.g. poprzez nieuprawnione ingerowanie w stan faktyczny opisany we wniosku. Organ w istocie przeprowadził postępowanie dowodowe i w oparciu o pozyskane dowody dokonał zmiany stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę poprzez zmianę klasyfikacji wyrobu i w oparciu o tak ustalony stan faktyczny dokonał błędnej w ocenie Wnioskodawcy interpretacji przepisów prawa. Jednocześnie Wnioskodawca podniósł m.in. że nie uzyskał odpowiedzi na postawione organowi pytanie w odniesieniu do zaprezentowanego stanu faktycznego, lecz odpowiedź na pytanie dotyczące zmodyfikowanego przez organ stanu faktycznego.

Wnioskodawca zaakcentował, że ustalenia Organu, stosownie do których stanowisko Wnioskodawcy jest błędne, gdyż wskazane w uzasadnieniu decyzji parametry fizykochemiczne przywołanego przez Wnioskodawcę produktu mogą wypełniać definicję któregośkolwiek z produktów naftowych określonych w art. 2 pkt 2 lit. f-n, których parametry fizykochemiczne pozwalają zakwalifikować dany produkt do paliw zgodnie z definicjami określonymi w poszczególnych punktach załącznika B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008, jest nieprawidłowe, bowiem sam Organ w uzasadnieniu decyzji wskazuje, że aby dany produkt mógł być uznany za paliwo w rozumieniu ustawy o zapasach, musi spełniać przesłanki określone w załączniku B rozdział 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Wobec powyższego badanie przywołanego przez Wnioskodawcę produktu pod kątem spełniania przez niego właściwości dla jakiegokolwiek paliwa w sytuacji gdy produkt ten został zakwalifikowany jako ciężki olej opałowy, jest bezzasadne. Z definicji produktów określonych w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008 wynika, że w przypadku produktów przywołanych przez Wnioskodawcę nie wystąpi możliwość uznania ich za olej napędowy. Wynika to z faktu, że rozporządzenie nr 1099/2008 wyraźnie wskazuje w zawartych w nim definicjach na przeznaczanie olejów napędowych oraz lekkich olejów opałowych do celów napędowych i opałowych, podczas gdy przywołane przez Wnioskodawcę oleje opałowe ciężkie nie mają i nie mogą mieć takich zastosowań. Za niezrozumiałe Wnioskodawca uznał argumenty Organu, że wprawdzie nabywany przez Wnioskodawcę olej opałowy ciężki zaklasyfikowany

został do kodu CN 2710 19 62 (ze względu na parametry fizykochemiczne), ale ze względu na niespełnienie przesłanek określonych w definicji zawartej w rozporządzeniu nr 1099/2008 za taki nie może być uznany to jednak może być uznany za jakiegokolwiek paliwo, chociaż nie posiada nie tylko parametrów fizykochemicznych określonych dla olejów napędowych w rozporządzeniu nr 1099/2008, ale także parametrów fizykochemicznych określonych dla olejów napędowych w Nomenklaturze Scalonej (dział 2710 uwaga 2e parametry destylacji – w przypadku olejów napędowych co najmniej 85% lub więcej destyluje w 350°C). W ślad za takim tokiem rozumowania Organu należałoby założyć, że możliwa jest sytuacja, w której produkty klasyfikowane według Nomenklatury Scalonej do konkretnych kodów olejów opałowych ciężkich kod CN 2710 19 62 mogłyby być uznawane za oleje napędowe klasyfikowane zgodnie z powyższą Nomenklaturą Scaloną do kodów np. 2710 19 43. Taka interpretacja jest jednak całkowicie sprzeczna z brzmieniem ustawy o zapasach, która definiuje produkty jako paliwa nie tylko przez odwołanie się do klasyfikacji towarowej określonej w Nomenklaturze Scalonej, ale również do konkretnych definicji tych towarów zawartych w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Należy bowiem zauważyć, że nie jest możliwe, aby jeden produkt mógł zostać zaklasyfikowany do dwóch oddzielnych kategorii produktów. Dokonanie prawidłowej oceny danego produktu wymaga uwzględnienia nie tylko kodu CN, lecz także przyporządkowania go do danej grupy produktów określonych w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Skoro zatem olej opałowy ciężki nabywany przez Wnioskodawcę został zaklasyfikowany do kodu CN 2710 19 62 (czego organ nie kwestionuje) ze względu na swoje właściwości fizykochemiczne to aby mógł on zostać uznany za paliwo w rozumieniu ustawy o zapasach, musi spełniać wymaganie określone dla ciężkich olejów opałowych określone w ww. rozporządzeniu. W sytuacji zaś gdy takich wymagań nie spełnia, próba dokonywania przyporządkowania tego produktu do olejów napędowych na podstawie parametrów, które nie zostały wskazane tak w rozporządzeniu nr 1099/2008, jak też w dziale 27 Nomenklatury Scalonej, uznać należy za nieprawidłowe i niedopuszczalne.

Nadto, Wnioskodawca zauważył, że Organ pomija fakt, że sprowadzony produkt stanowi wyrób ropopochodny i dlatego niewątpliwie możliwe jest, aby spełniał on pewne wybrane cechy fizykochemiczne przewidziane dla olejów napędowych. Istotne jest jednak, że produkt ten ze względu na właściwości fizykochemiczne został

zaklasyfikowany do kodu CN 2710 19 62 i w oparciu o ten fakt należy dokonywać oceny pod kątem spełnienia wymagań definicji wskazanej w art. 2 pkt 2 ustawy o zapasach. Powyższe stanowisko ma znajdować również potwierdzenie, zdaniem Wnioskodawcy, we wskazanych w odwołaniu decyzjach Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych.

Wnioskodawca podniósł również, że zgodnie z art. 138 § 2 in fine k.p.a. Organ II instancji przekazując sprawę do ponownego rozpatrzenia powinien wskazać, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy. W niniejszej sprawie Minister Energii w decyzji z dnia 21 września 2017r. wskazał takie okoliczności, które jednak zostały zignorowane przez Organ I instancji. Minister Energii wskazał, że Prezes Agencji Rezerw Materiałowych nie wyjaśnił podstawowych kwestii dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy. Wobec powyższego w dalszym ciągu nie jest jasne, na jakiej podstawie Organ I instancji podtrzymuje swoje stanowisko w sprawie, jakoby lepkość kinematyczna, jak również gęstość stanowiły jedynie graniczny podział pomiędzy produktami sklasyfikowanymi do średnich i ciężkich destylatów ropy naftowej. Zwłaszcza, że w żadnej z kategorii olejów napędowych jako parametry klasyfikujące nie występują parametry lepkości kinematycznej w temperaturze 40°C, gęstości w 15°C oraz zawartości siarki. Rozstrzygnięcie nadal nie jest zrozumiałe i wskazuje na niewywiązanie się z zaleceń Organu II instancji. Nie sposób stwierdzić, na jakiej podstawie Organ I instancji wymaga ustalenia, czy dany produkt spełnia jakąkolwiek definicję paliwa wynikającą z art. 2 pkt 2 lit. f-n w sytuacji gdy produkt ten ze względu na właściwości fizykochemiczne został zaklasyfikowany do kodu CN 2710 19 62 i w oparciu o ten fakt należy dokonywać oceny pod kątem spełnienia wymagań definicji wskazanej w art. 2 pkt 2 ustawy o zapasach. Organ I instancji jest związany prawnie wskazanymi przez organ odwoławczy okolicznościami, jakie należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy a Organ I instancji w żaden sposób nie wziął okoliczności podnoszonych w sprawie przez organ odwoławczy pod uwagę przy wydawaniu decyzji i całkowicie je przemilczał.

Pismem z dnia 10 stycznia 2018r. znak: BPIoz.523.2.2017/45.SPJ.551/3837, Prezes Agencji Rezerw Materiałowych przekazał odwołanie Wnioskodawcy do Ministra Energii, jako organu II instancji w przedmiotowej sprawie.

Minister Energii decyzją Nr 6/03/2018 z dnia 6 marca 2018 r. nr DRO.II.4413.16.2018 IK:79476 uchylił zaskarżoną decyzję Prezesa Agencji

Rezerw Materiałowych z dnia 25 października 2017 r. Nr BPI-15/I/17, w całości i przekazał sprawę Prezesowi Agencji Rezerw Materiałowych do ponownego rozpatrzenia.

Organ II instancji stwierdził, że zaskarżona decyzja obarczona jest wadą wewnętrzną sprzeczności, która powoduje, że sprawa nie została w sposób jednoznaczny merytorycznie rozstrzygnięta. Powyższe uniemożliwia Organowi odwoławczemu prawidłowe wykonanie kontroli instancyjnej oraz konwalidacji zaskarżonej decyzji poprzez jej uchylenie i orzeczenie co do istoty sprawy. W sentencji decyzji Prezes Agencji uznał za nieprawidłowe stanowisko Spółki, zgodnie z którym w przypadku przywozu przez nią oleju opałowego ciężkiego o kodzie CN 2710 19 62, który każdorazowo posiada parametry fizykochemiczne określone we wniosku, nie wystąpi po jej stronie obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej, ponieważ olej ten nie posiada parametrów fizykochemicznych określonych w załączniku B rozdział 4 rozporządzenia nr 1099/2008. W ocenie Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych potwierdzenie, czy przedmiotowy produkt nie jest paliwem, wymagałoby przeprowadzania szczegółowego postępowania dowodowego i wykraczałoby poza zakres wniosku.

Minister Energii stwierdził, że logiczna struktura rozumowania Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych jest następująca:

- 1) aby uznać, że produkt opisany przez Wnioskodawcę nie jest paliwem, należy ustalić, czy nie spełnia on wszystkich warunków, które określone są w punktach 8, 10, 10.1, 11, 12, 13, 13.1 14, 15, 15.1, 15.2 16, 16.1 oraz 16.2 załącznika B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008;
- 2) parametry określające lepkość kinematyczną poniżej 10 cSt w temperaturze 80°C i gęstość poniżej 0,9 kg/l, definiowane są jedynie w pkt 16 załącznika B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008 (definicja ciężkiego oleju opałowego);
- 3) zatem stwierdzenie, że przedmiotowy produkt nie jest paliwem wymagałoby kompleksowego porównania właściwości fizykochemicznych w odpowiednimi definicjami zawartymi w rozporządzeniu nr 1099/2008;
- 4) wymagałoby więc przeprowadzenia szczegółowego postępowania dowodowego, co wykraczałoby poza zakres wniosku.

Minister Energii zauważył, że nie dostrzega błędu w rozumowaniu Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych, jednak stwierdza, że z wynika z niego również logicznie inny

wniosek – jeżeli w niniejszej sprawie nie jest możliwe ustalenie, w oparciu o przedstawiony przez Spółkę stan faktyczny, że produkt nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach, oznacza to, że postępowanie w przedmiocie wydania interpretacji nie może być wszczęte z uwagi na obiektywny brak możliwości udzielenia przez organ interpretacji. Należy zatem rozważyć zasadność wydania, na podstawie art. 61a k.p.a., postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania. W ocenie Organu II instancji możliwa jest sytuacja, gdy organ nie może wydać interpretacji z uwagi na zakres stanu faktycznego, który został przedstawiony przez Wnioskodawcę – skoro celem wniosku jest uzyskanie interpretacji w formie decyzji, to jest to wniosek, o którym mówi art. 61a k.p.a. W niniejszej sprawie Prezes Agencji Rezerw Materiałowych obowiązany był rozważyć, czy zachodzi przesłanka odmowy wszczęcia postępowania na podstawie powołanego przepisu. Niemniej, należy również zauważyć, że Organ I instancji mógł rozważyć ponowne zwrócenie się do Wnioskodawcy o uzupełnienie przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, jeżeli umożliwiłoby to wydanie decyzji merytorycznej w zakresie wniosku. Mając powyższe na uwadze należy w ocenie Organu odwoławczego zauważyć, że istnieje sprzeczność w decyzji Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych, który z jednej strony uzasadnił, że do ustalenia, czy produkt opisany przez Wnioskodawcę nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach, niezbędne jest przeprowadzenie postępowania dowodowego, jednak z drugiej strony Prezes Agencji w sentencji decyzji orzekł, że stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe, mimo że do stwierdzenia powyższego, jak wynika z rozumowania Organu I instancji, konieczne jest przeprowadzenie postępowania dowodowego. Skutkiem powyższego sentencja decyzji jest sprzeczna z uzasadnieniem i niezrozumiała, co narusza art. 107 § 4 w zw. z art. 8 § 1 k.p.a. i 11 k.p.a. Powyższe powoduje również, że w ocenie Organu odwoławczego sprawa nie została w sposób jednoznaczny merytorycznie rozstrzygnięta, zatem zasadnym było uchylenie zaskarżonej decyzji i przekazanie Prezesowi Agencji Rezerw Materiałowych do ponownego rozpatrzenia. Przy ponownym rozpatrzeniu sprawy Organ I instancji przedstawi jasne stanowisko w zakresie wskazanych przez Ministra Energii wątpliwości oraz wyda jednoznaczne rozstrzygnięcie, którego uzasadnienie będzie zgodne z treścią rozstrzygnięcia. Oddalając zarzut naruszenia art. 10 ust. 2 i 3 u.s.d.g. Organ II instancji stwierdził brak możliwości oceny zasadności zarzutu naruszenia art. 21b ust. 1 w zw. z art. 2 pkt 3, pkt 18 i pkt 19 ustawy o zapasach z uwagi na wewnętrzną sprzeczność

decyzji, bowiem wniosek nie został jednoznacznie rozstrzygnięty. Minister Energii częściowo podzielił zarzut naruszenia art. 107 § 3 k.p.a., ponieważ uzasadnienie decyzji jest sprzeczne z jej rozstrzygnięciem – uznał jednak, że należy zauważyć, że chybiony jest zarzut braku wskazania podstawy prawnej, która umożliwiłaby zaklasyfikowanie produktu wskazanego przez Wnioskodawcę jako oleju napędowego. Zaskarżona decyzja nie zawiera bowiem takiej klasyfikacji. Za uzasadniony Minister Energii uznał również zarzut naruszenia art. 138 § 2 k.p.a., ponieważ Prezes Agencji Rezerw Materiałowych obowiązany był do sporządzenia uzasadnienia swojego rozstrzygnięcia w sposób odpowiadający wymogom opisanym w art. 107 § 3 k.p.a.

W dniu 11 kwietnia 2018 r. Prezes Agencji Rezerw Materiałowych wydał decyzję nr 11/I/18 i na podstawie art. 105 § k.p.a umorzył w całości postępowania w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej z wniosku Spółki z dnia 2 stycznia 2017 r.

Prezes Agencji Rezerw Materiałowych wskazał w szczególności, że paliwa zgodnie z art. 2 pkt 3 ustawy o zapasach to produkty naftowe określone w art. 2 pkt 2 lit. f-n tej ustawy, 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 nr 1099/2008.

Prezes Agencji w uzasadnieniu swojego rozstrzygnięcia podkreślił, iż definicja legalna paliw w ustawie o zapasach jest definicją zakresową, w sposób enumeratywny odsyłającą do definicji w rozporządzeniu nr 1099/2008, którego przepisy podlegają wykładni językowej. Definicja legalna paliwa nie odwołuje się do przepisów unijnych o Nomenklaturze Scalonej, dlatego nie należy jej utożsamiać z wykazem zawartym w rozporządzeniu w sprawie wykazu paliw, ani o ten wykaz poszerzać.

Na mocy § 6 pkt 9 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, podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej stanowią min. ciężkie oleje opałowe oznaczone kodami CN 2710 19 62.

Prezes Agencji Rezerw Materiałowych podkreślił, iż z wniosku Spółki wynika, że sprowadzany przez nią produkt tj. olej opałowy ciężki, pomimo objęcia kodem CN dla określonej kategorii paliw, nie posiada jednocześnie właściwości przewidzianych dla tej konkretnej kategorii stosownie do definicji ujętej w ustawie o zapasach. W związku z powyższym na podstawie art. 64 § 2 k.p.a. organ I instancji wezwał Wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku poprzez przesłanie dodatkowych informacji w zakresie właściwości produktu. W odpowiedzi Wnioskodawca przesłał raport z kontroli nr 03/59/IRE/2017 zawierający wyniki analizy chemicznej produktu. W ocenie Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych jego analiza prowadzi jednak do wniosku, że wobec braku określenia w nim innych parametrów fizykochemicznych produktu, w tym pełnego składu frakcyjnego, organ I instancji nie jest w stanie przeprowadzić merytorycznej oceny przedmiotowego wniosku w zakresie jednoznacznego stwierdzenia, czy dany produkt jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach. Ocena stanowiska Wnioskodawcy wymagałaby, zdaniem organu Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych, przeprowadzenia szczegółowego postępowania dowodowego.

Organ I instancji podniósł również, że w takich przypadkach ma zastosowanie art. 61 a k.p.a. Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 9 września 2014 r. sygn. akt II GSK 999/13, wykładnia a contrario przepisów z art. 10 i art. 10a u.s.d.g., regulujących tryb wydawania interpretacji w innych sprawach niż sprawy podatkowe, uprawnia do twierdzenia, iż do postępowania w tych sprawach mają zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, a zatem także art. 61 a k.p.a. Zgodnie z art. 61 a § 1 k.p.a. gdy żądanie, o którym mowa w art. 61, zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z innych uzasadnionych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ administracji publicznej wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Celem regulacji zawartej w art. 61 a k.p.a. jest odróżnienie postępowania wstępnego polegającego na wszczęciu lub odmowie wszczęcia postępowania administracyjnego od postępowania właściwego, które kończy się rozstrzygnięciem sprawy co do istoty przez wydanie decyzji. Skoro celem wniosku złożonego w trybie art. 10 ust. 1 u.s.d.g. jest uzyskanie od organu administracji publicznej interpretacji w formie decyzji, to jest to wniosek o jakim stanowi art. 61 k.p.a. Treść tegoż wniosku konstituuje bowiem postępowanie o udzielenie interpretacji w formie decyzji administracyjnej. Aczkolwiek interpretacja ta nie rozstrzyga o prawach i obowiązkach, jedynie stanowi potwierdzenie istnienia lub

nieistnienia określonych uprawnień i obowiązków w sferze prawa poprzez wskazanie prawidłowego stanowiska w sprawie, wraz z uzasadnieniem prawnym, tym samym nie jest pozbawiona składników władztwa. Przepis art. 61 a k.p.a. przewiduje nie tylko formę odmowy wszczęcia postępowania administracyjnego, ale też i instytucję odmowy wszczęcia postępowania, w sytuacji gdy organ uzna, że występuje bezwzględna przeszkoda do jego wszczęcia, czyniąca wszczęcie postępowania niedopuszczalnym.

W ocenie organu I instancji nie bez znaczenia pozostawała również informacja zawarta w wezwaniu z dnia 17 stycznia 2017 r., w którym organ poinformował Wnioskodawcę, iż w razie braku jego uzupełnienia sprawa zostanie pozostawiona bez rozpoznania. Z tego względu w ocenie organu I instancji postępowanie wszczęte wnioskiem w dnia 2 stycznia 2017 r. należało umorzyć na podstawie art. 105 § 1 k.p.a. Prezes Agencji Rezerw Materiałowych uznał, iż niezależnie od przyjętego rozstrzygnięcia, pozostawienie sprawy bez rozpoznania i umorzenie postępowania, ma charakter formalny i wywiera tożsamy skutek w postaci nierozstrzygnięcia sprawy co do meritum, a różnica odnosi się wyłącznie do momentu powzięcia oceny, że w sprawie zachodzi przypadek bezprzedmiotowości.

W dniu 27 kwietnia 2018 r. pełnomocnik Spółki wniósł do Ministra Energii – z zachowaniem terminu ustawowego odwołanie od ww. decyzji Prezesa Agencji z dnia 11 kwietnia 2018 r., nr 11/I/2018.

W odwołaniu pełnomocnik Spółki zarzucił decyzji Prezesa Agencji z dnia 11 kwietnia 2018 r. naruszenie:

- art. 10 ust. 2 w zw. z art. 10 ust. 3 u.s.d.g. poprzez wydanie przedmiotowej decyzji w oparciu o dodatkowe ustalenia organu nieobejmujące wszystkich istotnych okoliczności, w szczególności wyników badań produktu w zakresie składu frakcyjnego nieobejmującego początku i końca destylacji, do przedstawienia których organ był zobowiązany wezwać Stronę;

- art. 21 b ust. 1 w zw. z art. 2 pkt 3, pkt. 18 i pkt 19 ustawy o zapasach poprzez błędne przyjęcie, iż niniejsze postępowanie jest bezprzedmiotowe w sytuacji gdy sprowadzony przez Stronę produkt nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach;

- art. 7 w zw. z art. 77 w zw. z art. 8 § 1 k.p.a. poprzez działanie pozostające w sprzeczności ze wskazanymi podstawowymi zasadami postępowania administracyjnego, w szczególności poprzez niewyjaśnienie w sposób dokładny

stanu faktycznego sprawy, a także prowadzenie postępowania w sposób niebudzący zaufania Strony do władzy publicznej, poprzez wydanie rozstrzygnięcia w oparciu wezwanie do złożenia raportu z badania produktu nieobejmującego istotnych okoliczności takich jak parametry składu frakcyjnego nieprzedstawiające początku końca destylacji, i umorzenie postępowania z uwagi na nieprzedstawienie raportu obejmującego te parametry;

- art. 105 § 1 k.p.a. poprzez umorzenie postępowania w sytuacji gdy z uwagi na zakres zadanego pytania przez Stronę, niniejsze postępowanie nie stało się bezprzedmiotowe;

- art. 138 § 2 k.p.a. poprzez wydanie przedmiotowej decyzji z pominięciem istotnych okoliczności, które zostały wskazane przez Ministra Energii w decyzji z dnia 6 marca 2018 r., nr 20/09/2017, do których uwzględnienia organ I instancji przy rozpatrywaniu niniejszej sprawy był zobowiązany, co w konsekwencji powinno skutkować wezwaniem Strony do przedstawienia wyników badań przedmiotowego produktu z uwzględnieniem wszystkich parametrów wynikających z definicji paliw zawartej w rozporządzeniu nr 1099/2008.

Spółka wniosła o zmianę zaskarżonej decyzji Prezesa Agencji z dnia 11 kwietnia 2018 r. i o stwierdzenie, iż stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z dnia 2 stycznia 2017 r. o wydanie pisemnej Interpretacji jest prawidłowe oraz o ewentualne jej uchylenie i przekazanie sprawy organowi I instancji do ponownego rozpatrzenia.

Minister Energii orzekł o utrzymaniu w całości zaskarżonej decyzji, argumentując, że zgodnie z obowiązującym w dniu złożenia wniosku art. 10 ust. 1 „ u.s.d.g.” przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie. Przepis art. 10 ust. 3 u.s.d.g. stanowi natomiast, iż przedsiębiorca we wniosku o wydanie interpretacji jest obowiązany przedstawić stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie. Zgodnie natomiast z art. 10 ust. 5 u.s.d.g. udzielenie interpretacji następuje w drodze decyzji, od której przysługuje odwołanie. Interpretacja zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska w sprawie wraz

z uzasadnieniem prawnym oraz pouczeniem o prawie wniesienia środka zaskarżenia.

Ponadto opłata zapasowa jest niewątpliwie daniną publiczną w rozumieniu art. 10 ust. 1 u.s.d.g. Treść wniosku o wydanie interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej w tym elementy, które winien zawierać stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, do których przedstawienia przedsiębiorca jest obowiązany determinują przywołane poniżej przepisy statuujące obowiązek zapłaty opłaty zapasowej.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa państwa i zakłóceń na rynku naftowym (Dz. U. z 2016 r. poz. 1323) 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 („zapasy interwencyjne”), które 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.

Z art. 21 b ust. 1 ustawy o zapasach wynika natomiast, iż koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy, uiszczając opłatę zapasową. 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 1099/2008. Natomiast definicje zawarte w załączniku A, do którego odsyła obecnie załącznik B rozdział 4 rozporządzenia w sprawie statystyki energii, odwołują się do obiektywnych cech produktów naftowych - przede wszystkim do ich cech fizykochemicznych oraz ich obiektywnego, a nie faktycznego przeznaczenia.

Jak wynika ze stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę we wniosku prowadzi on działalność gospodarczą, polegającą na produkcji w składzie podatkowym wyrobów z wykorzystaniem m.in. olejów opałowych ciężkich zaklasyfikowanych do kodu CN 2710 19 62. Powyższe oleje opałowe ciężkie są wykorzystywane jako półprodukty do wyrobu końcowego produktu, który nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach (preparaty smarowe kod CN 2710 19 99). Jak wskazał Wnioskodawca przedmiotowy olej opałowy ciężki „každorazowo posiada” następujące parametry fizykochemiczne: gęstość zawsze niższą niż 0,9 kg/l; lepkość kinematyczną zawsze niższą niż 10 cSt w temperaturze 80°C; zawartość siarki poniżej 1 %. Jak wynika zaś z rozporządzenia nr 1099/2008 w sprawie statystyki energii ciężki olej opałowy to: „wszystkie resztkowe (ciężkie) oleje opałowe (w tym otrzymane w wyniku mieszania). Lepkość kinematyczna wynosi powyżej 10 cSt w temperaturze 80 °C, temperatura zapłonu zawsze przekracza 50 °C, a gęstość jest zawsze wyższa niż 0.9 kg/l. Olej opałowy stanowi zbiór produktów, do którego należą olej opałowy o niskiej i wysokiej zawartości siarki”.

Mając powyższe na uwadze Minister Energii uznał za prawidłowe stanowisko wyrażone w decyzji Prezesa Agencji z dnia 11 kwietnia 2018 r., zgodnie z którym wobec braku określenia we wniosku o wydanie interpretacji parametrów fizykochemicznych, w tym pełnego składu frakcyjnego, organ I instancji nie był w stanie przeprowadzić merytorycznej oceny ww. wniosku w zakresie jednoznacznego stwierdzenia, czy dany produkt jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach.

Z informacji wskazanych we wniosku o udzielenie przedmiotowej interpretacji, jak również raportu z kontroli nr 03/59/IRE/2017 zawierającego wyniki analizy chemicznej oleju opałowego wykorzystywanego przez Spółkę, nie wynika czy ww. produkt tj. olejów opałowy ciężkich o kodzie CN 2710 19 62 mieści się w zakresie definicji oleju opałowego ciężkiego wskazanej w rozporządzenia nr 1099/2008 w sprawie statystyki energii. Ocena stanowiska Wnioskodawcy wymagałaby zatem przeprowadzenia przez organ szczegółowego postępowania dowodowego, co nie może mieć miejsca w postępowaniu w sprawie o wydanie interpretacji przepisów.

We wniosku z dnia 2 stycznia 2017 r. Spółka nie przedstawiła parametrów fizykochemicznych przedmiotowego oleju opałowego ciężkiego o kodzie CN 27101962, niezbędnych do określenia czy ww. substancja wykazuje właściwości określonego paliwa na podstawie ustawy o zapasach. Z tego też względu Prezes Agencji pismem

z dnia 17 stycznia 2017 r. wezwał Spółkę do uzupełnienia braków formalnych wniosku i przedstawienia badań laboratoryjnych tego produktu z uwzględnieniem podanych w wezwaniu parametrów.

W odpowiedzi na ww. wezwanie przy piśmie z dnia 25 stycznia 2017 r. Wnioskodawca załączył sprawozdanie z badań laboratoryjnych dla przywożonych przez Wnioskodawcę produktów.

Przedmiotowe sprawozdanie w ocenie organu odwoławczego stanowiło uzupełnienie wniosku o udzielenie interpretacji dotyczącej obowiązku zapłaty opłaty zapasowej.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że Prezes Agencji rozpatrywał wniosek w zakresie stanu faktycznego, jaki został przedstawiony przez Wnioskodawcę we wniosku z dnia 2 stycznia 2017 r., uzupełnionym w piśmie z dnia 25 stycznia 2017 r. W ocenie organu odwoławczego organ I instancji nie przeprowadził postępowania dowodowego w niniejszej sprawie. Działanie organu sprowadzało się do dążenia do uzupełnienia przez Wnioskodawcę ww. wniosku w zakresie niezbędnym do wydania decyzji merytorycznej, w szczególności w zakresie wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego. Ponadto Wnioskodawca pomimo wezwania do uzupełnienia wniosku, nie przedstawił wyczerpująco stanu faktycznego.

Mając powyższe na uwadze, Minister Energii stwierdził, iż zarzuty Spółki zawarte w odwołaniu z dnia 27 kwietnia 2018 r., dotyczące naruszenia przez Prezesa Agencji art. 10 ust. 2 w zw. z art. 10 ust. 3 u.s.d.g., poprzez wydanie decyzji w oparciu o dodatkowe ustalenia nieobejmujące wszystkich istotnych okoliczności, w tym w szczególności wyników badań ww. produktu w zakresie składu frakcyjnego obejmującego początek i koniec jego destylacji - są bezzasadne.

Organ w postępowaniu w sprawie urzędowej interpretacji nie może prowadzić żadnego postępowania dowodowego, bowiem przedmiotem tego postępowania nie jest ustalenie stanu faktycznego - stan ten jest stanem hipotetycznym, określonym przez wnioskującego interpretację. Może natomiast wezwać stronę do uzupełnienia wniosku, jeżeli nie spełnia on wskazanych wyżej wymogów formalnych. Dla rozstrzygnięcia kwestii prawnych nie jest bowiem istotne rzeczywiste wystąpienie określonych zdarzeń. Organ, udzielając interpretacji, przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia treści właściwych przepisów prawa i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do sytuacji indywidualnej, wskazanej przez wnioskodawcę.

Minister Energii stwierdził, że Prezes Agencji nie był uprawniony do przeprowadzania uzupełniającego postępowania dowodowego wyjaśniającego w niniejszej sprawie. Celem czynności organu polegającej na wezwaniu Spółki do uzupełniania braków formalnych wniosku (pismo z dnia 17 stycznia 2017 r.) nie było prowadzenie postępowania wyjaśniającego, a jedynie jego doprecyzowanie – w zakresie niezbędnym do wydania decyzji merytorycznej. Tym samym zarzuty Spółki dotyczące naruszenia przez organ I instancji przepisów procedury administracyjnej tj. art. 7, 77 § 1, i 8 § 1 k.p.a, a także art. 138 § 1 k.p.a, należy uznać za niezasadne. Zgodnie więc z art. 105 § 1 k.p.a., gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, organ administracji publicznej wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Bezprzedmiotowość postępowania oznacza więc, że brak jest któregoś z elementów materialnego stosunku prawnego, a wobec tego nie można wydać decyzji załatwiającej sprawę przez rozstrzygnięcie jej co do istoty.

Nie zgadzając się z takim rozstrzygnięciem sprawy H, reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika będącego adwokatem, pismem z dnia 17 sierpnia 2018 r. skierowała skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Wobec zaskarżonej decyzji Spółka podniosła następujące zarzuty:

- 1) naruszenia art. 10 ust. 2 w zw. z art. 10 ust. 3 u.s.d.g. poprzez wydanie przedmiotowej decyzji w oparciu o dodatkowe ustalenia organu nie obejmujące wszystkich istotnych okoliczności, w szczególności wyników badań produktu w zakresie składu frakcyjnego obejmującego parametry początkowej i końcowej destylacji, do przedstawienia których Organ zobowiązany był wezwać Stronę,
- 2) naruszenia art. 21 b ust. 1 w zw. z art. 2 pkt 3), pkt. 18) i pkt 19) ustawy o zapasach, w sytuacji gdy sprowadzony przez Stronę produkt nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach,
- 3) naruszenia art. 7 w zw. z art. 77 w zw. z art. 8 § 1 k.p.a. poprzez działanie pozostające w sprzeczności ze wskazanymi podstawowymi zasadami postępowania administracyjnego, w szczególności poprzez niewyjaśnienie w sposób dokładny stanu faktycznego sprawy, a także prowadzenie postępowania w sposób niebudzący zaufania Strony do władzy publicznej poprzez wydanie rozstrzygnięcia w oparciu o wezwanie do złożenia raportu z badania produktu nie obejmującego istotnych okoliczności takich jak parametry składu frakcyjnego nie obejmujące początku i końca destylacji i umorzenie postępowania z uwagi na nie przedstawienie raportu z badania obejmującego te parametry,

4) naruszenie art. 105§1 kpa poprzez umorzenie postępowania w sytuacji gdy z uwagi na zakres zadanego pytania przez Stronę, niniejsze postępowanie nie stało się bezprzedmiotowe w jakiegokolwiek części,

5) naruszenie art. 138§1 pkt. 1 kpa poprzez utrzymanie w mocy decyzji Organu I instancji, w sytuacji gdy prawidłowe rozstrzygnięcie powinno polegać na uchyleniu decyzji Organu I instancji i wezwaniu Strony do przedstawienia wyników przedmiotowego produktu z uwzględnieniem wszystkich parametrów wynikających z definicji paliwa z art. 2 pkt 2 lit. f-n rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 w sprawie statystyk energii.

W oparciu o powyższe zarzuty Spółka wniosła o uchylenie w całości zaskarżonej decyzji Ministra Energii z dnia 12 lipca 2018 r., nr 16/07/2018, jak i poprzedzającej ją decyzji Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych z 11 kwietnia 2018 r., znak 11/I/18,

W uzasadnieniu skargi Spółka podniosła, że Organ w trakcie postępowania przeprowadził postępowanie dowodowe żądając od wnioskodawcy wykazania wyników badań laboratoryjnych produktu z określeniem konkretnych parametrów obejmujących: lepkość kinematyczną w temp. 40°C, gęstość w 15°C oraz zawartość siarki.

W sytuacji gdy organ w trakcie postępowania żąda od strony przedstawienia wyników badań z uwzględnieniem konkretnych parametrów wymienionych w wezwaniu, należy uznać, że organ sam sobie przeczy umarzając postępowanie z uwagi na brak możliwości przeprowadzenia postępowania dowodowego w sprawie. Działanie takie jest sprzeczne z podstawowymi zasadami postępowania administracyjnego wyrażonymi w art. 7 i 8 kpa.

W kontekście powyższej normy Spółka uznała za naganne umorzenie postępowania w niniejszej sprawie, w sytuacji gdy Organ wskazuje że nie może przeprowadzać postępowania dowodowego, a wcześniej wzywa Stronę do przedstawienia raportu z badania produktu. Zauważyć ponadto należy, że w wezwaniu do przedstawienia raportu Organ wskazuje konkretne parametry, które mają zostać ujęte w przedstawionym wyniku z badania. W uzasadnieniu zaś zaskarżonej decyzji Organ wskazuje, iż Strona nie przedstawiła wyników badania na okoliczności nie wynikające z wezwania tj. składu frakcyjnego obejmującego temperaturę destylacji, wobec czego należy umorzyć postępowanie. Takie działanie Organu w sposób jaskrawy narusza zasadę pogłębiania zaufania do władzy publicznej, gdyż Organ obarcza Stronę negatywnymi konsekwencjami swojej bierności. Organ, posiadając

wiedzę, iż dla prawidłowego ustalenia stanu faktycznego niezbędne jest przedstawienie raportu obejmującego wszelkie konieczne okoliczności, w tym zakres destylacji produktu, powinien wezwać do złożenia stosownego raportu już na wstępie postępowania. W sytuacji gdy Organ stwierdził w trakcie postępowania, iż okoliczności te są konieczne dla wydania decyzji merytorycznej, powinien ponownie wezwać Stronę do przedłożenia stosownego raportu z uwzględnieniem wszelkich niezbędnych właściwości fizykochemicznych. Ponadto Spółka powołując się na przepisy rozporządzenia w sprawie statystyki energii uważa, że, w przypadku kategorii produktów przywożonych przez Stronę nie wystąpi możliwość uznania ich za olej napędowy. Wynika to z faktu, że rozporządzenie w sprawie statystyki energii wyraźnie wskazuje w przedmiotowych definicjach na przeznaczenie olejów napędowych oraz lekkich olejów opałowych do celów napędowych i opałowych, podczas gdy przywożone przez Stronę oleje opałowe ciężkie nie mają i nie mogą mieć takich zastosowań.

Minister Energii w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie, stwierdzając, że nie zasługuje ona na uwzględnienie i podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji, w szczególności podkreślił iż nie był w stanie przeprowadzić merytorycznej oceny wniosku w zakresie jednoznacznego stwierdzenia, czy dany produkt jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach. Z tego też względu postępowanie należało umorzyć na podstawie art.105 § 1 kpa.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 18 grudnia 2018 w Radomiu sprawy ze skargi H na decyzję Ministra Energii z dnia 12 lipca 2018 r. w przedmiocie umorzenia postępowania w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Prezesa Rezerw Materiałowych z dnia 11 kwietnia 2018 r. nr 11/II/2018. Sąd uznał, że skarga zasługuje na uwzględnienie, aczkolwiek z innych powodów niż wskazane w jej treści.

Przedmiotem zaskarżenia i w związku z tym kontroli sądowej w niniejszej sprawie była ww. decyzja Ministra Energetyki utrzymująca w mocy decyzję Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych o umorzeniu postępowania w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej. Ze stanowiska organów zawartych w uzasadnieniach ich decyzji wynika, że ponieważ w sprawach dotyczących wydania interpretacji przepisów, organy nie prowadzą postępowania

dowodowego, a skarżąca nie przedstawiła organowi właściwości danego produktu, co umożliwiłoby weryfikację stanowiska wnioskodawcy o tym, iż produkt ten nie jest paliwem - to postępowanie w przedmiocie wydania interpretacji z obiektywnych powodów nie może być zakończone merytorycznym rozstrzygnięciem. W ocenie organów w sprawie wystąpiła przesłanka bezprzedmiotowości postępowania w rozumieniu art.105 § 1 kpa ponieważ „ brak jest któregoś z elementów materialnego stosunku prawnego, a wobec tego nie można wydać decyzji załatwiającej sprawę przez rozstrzygnięcie jej co do istoty”.

Organ odwoławczy podkreślił, powołując się na cytowane orzecznictwo sądowe, „że decyzję o umorzeniu postępowania organ administracji państwowej wydaje zgodnie z art. 105 § 1 kpa wówczas, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności wówczas, gdy strona rezygnuje z ubiegania się o rozstrzygnięcie określonej treści, gdy przyznanie określonego uprawnienia stało się zbędne lub gdy organ administracyjny stwierdzi oczywisty brak podstaw prawnych i faktycznych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy.”

Odnosząc powyższe do zaistniałego w rozpoznawanej sprawie stanu faktycznego i prawnego Sąd stwierdził, że powyższe stanowisko jest błędne.

Przedmiotem kontroli sądowej w niniejszej sprawie było specyficzne postępowanie o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów dotyczących opłaty zapasowej na podstawie art. 10 u.s.d.g.

Sąd podkreślił, że podstawą normatywną zastosowania instytucji indywidualnej interpretacji jest art. 10 u.s.d.g. Przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie. Wniosek o wydanie interpretacji może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Przedsiębiorca we wniosku o wydanie interpretacji jest obowiązany przedstawić stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie. Formą prawną działania organów administracji publicznej w zakresie interpretacji indywidualnej jest decyzja administracyjna. Interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska w sprawie wraz z uzasadnieniem prawnym oraz pouczeniem o prawie

wniesienia środka zaskarżenia. Zgodnie z art. 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, interpretację wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania przez organ administracji publicznej lub państwową jednostkę organizacyjną kompletnego i opłaconego wniosku.

Sąd stwierdził, że postępowanie w przedmiocie indywidualnej interpretacji jest postępowaniem specyficznym, i to zarówno z uwagi na zwiększony (w porównaniu z innymi postępowaniami administracyjnymi) formalizm tego postępowania, zakres działania organów administracji publicznej, jak też termin, w którym organ administracji publicznej zobowiązany jest ten wniosek rozpoznać. Z uwagi na powyższe cechy charakterystyczne należy podkreślić, że postępowanie interpretacyjne oparte jest wyłącznie na stanie faktycznym przedstawionym przez wnioskodawcę i nie podlega uzupełnieniu przez organ (vide wyrok NSA z dn. z dnia 10 maja 2017 r. sygn. akt II GSK 2489/15, LEX nr 2350396).

Organ ogranicza się jedynie do wykładni treści właściwych przepisów prawa oraz sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej indywidualnie sprawy. Organ w postępowaniu w sprawie urzędowej interpretacji nie może prowadzić żadnego postępowania dowodowego, bowiem przedmiotem tego postępowania nie jest ustalenie stanu faktycznego - stan ten jest stanem hipotetycznym, określonym przez wnioskującego o interpretację. Może natomiast wezwać stronę do uzupełnienia wniosku, jeżeli nie spełnia on wskazanych wyżej wymogów formalnych. Dla rozstrzygnięcia kwestii prawnych nie jest bowiem istotne rzeczywiste wystąpienie określonych zdarzeń. Organ, udzielając interpretacji, przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia treści właściwych przepisów prawa i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do sytuacji indywidualnej, wskazanej przez wnioskodawcę (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. z dnia 16 lipca 2009 r., II SAB/Go 8/09, LEX nr 523446).

Odnosząc powyższe do stanu zaistniałego w rozpoznawanej sprawie, Sąd stwierdza że wniosek oraz czynności podjęte przez organy odpowiadały normatywnym uwarunkowaniom określonym w cytowanych przepisach art. 10 i 10a u.s.d.g.

Organy jednakże wadliwie rozstrzygnęły wniosek skarżącej spółki wydając decyzje o umorzeniu postępowania, w sytuacji gdy nie zaszła żadna przesłanka bezprzedmiotowości postępowania w rozumieniu art. 105 § kpa.

Zgodnie bowiem z art. 105 § 1 kpa „ gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe w całości albo w części, organ administracji

publicznej wydaje decyzję o umorzeniu postępowania odpowiednio w całości albo w części."

Z bezprzedmiotowością postępowania administracyjnego w rozumieniu art. 105 § 1 mamy do czynienia wówczas, gdy odpadł jeden z konstytutywnych elementów sprawy administracyjnej, o której mowa w art. 1 pkt 1. Przyczyny, dla których sprawa będąca przedmiotem postępowania administracyjnego utraciła charakter sprawy administracyjnej lub nie miała takiego charakteru jeszcze przed wszczęciem postępowania, mogą być różnorodnej natury. W piśmiennictwie dzieli się te przyczyny na podmiotowe i przedmiotowe, te zaś na spowodowane „faktami naturalnymi” lub zdarzeniami prawnymi (J. Borkowski [w:] *Komentarz*, 1996, s. 462), co jednakże nie ma większego znaczenia dla interpretacji komentowanego przepisu (por. wyrok NSA w Łodzi z 18.04.1995 r., SA/Łd 2424/94, ONSA 1996/2, poz. 80, w którym przyjęto, że: „Z bezprzedmiotowością postępowania (art. 105 k.p.a.) mamy do czynienia wówczas, gdy w sposób oczywisty organ stwierdzi brak podstaw prawnych i faktycznych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy” (vide *Komentarz do art. 105 kpa* Andrzej Wróbel LEX 2018 r.).

W rozpoznawanej sprawie bezsprzecznie brak jest jakiegokolwiek przesłanki bezprzedmiotowości postępowania w zakresie wydania pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej.

Skarżąca spółka bowiem nie odstąpiła od żądania wydania interpretacji, nadal jest podmiotem prawnym, który funkcjonuje w obrocie prawnym, nie wystąpiły też inne przesłanki bezprzedmiotowości, w szczególności zmiana produktów będących przedmiotem działalności spółki, które nie podlegają regulacjom ustawy o zapasach.

Jeżeli organy rozpoznające wniosek skarżącej spółki na podstawie danych zawartych w tym wniosku oraz po jego uzupełnieniu przez załączenie sprawozdania z badań laboratoryjnych uznały, że w oparciu o tak przedstawiony stan faktyczny nie są w stanie określić, czy produkt wytwarzany przez spółkę jest czy też nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach - to stosownie do art. 10 ust. 5 u.s.d.g. powinny odmówić wydania wnioskowanej interpretacji wskazując, że w zakresie przedłożonego stanu faktycznego i wskazanych danych, nie jest możliwe wydanie wnioskowanej interpretacji.

W tych okolicznościach zaskarżone decyzje o umorzeniu postępowania są wadliwe jako wydane z naruszeniem przepisów prawa materialnego art. 10

u.s.d.g. oraz przepisów postępowania art. 105 § 1 kpa, w sposób który mógł mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Ponownie rozpoznając wniosek skarżącej spółki organy zobowiązane będą do uwzględnienia powyższych wskazań i rozumienia przepisów art. 10 u.s.d.g oraz art. 105 § 1 kpa i wydania stosownego prawidłowego rozstrzygnięcia, oczywiście jeżeli stan faktyczny sprawy nie ulegnie zmianie.

Mając na uwadze powyższe Prezes Agencji Rezerw Materiałowych zważył co następuje.

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. Przepis 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. 12 ustawy o zapasach producenci i handlowcy są obowiązani wpłacać opłatę zapasową w terminie do ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła produkcja lub przywóz paliw, na rachunek Funduszu Zapasów Interwencyjnych.

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. Przepis art. 2 pkt 19 ustawy o zapasach stanowi, że handlowcem jest:

- a) przedsiębiorca wykonujący samodzielnie lub za pośrednictwem innego podmiotu działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw,
- b) osoba fizyczną, osoba prawna i jednostka organizacyjna nieposiadająca 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 2018 r., poz. 1114 i 1039), lub rozporządza nimi poprzez jakąkolwiek czynność prawną lub faktyczną.

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. W myśl art. 2 pkt 14 ustawy o zapasach przywozem jest 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., dalej: „rozporządzenie nr 1099/2008”). Na mocy zmiany wprowadzonej rozporządzeniem Komisji (UE) 2017/2010 z dnia 9 listopada 2017 r. zmieniającym rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 w sprawie statystyki energii w odniesieniu do aktualizacji rocznych i miesięcznych statystyk dotyczących energii (Dz. Urz. UE L 292 z 10.11.2017 r., str. 3 i nast.), która weszła w życie 30 listopada 2017r., definicje legalne powołanych produktów zostały przeniesione do załącznika A, przy czym w załączniku B w rozdziale 4 odnoszącym się do ropy naftowej i produktów naftowych w pozycji 4.1. „Nośniki energii” zaznaczono, że o ile nie określono inaczej, w kategorii tej gromadzone są dane odnoszące się do wszystkich nośników energii wymienionych w załączniku A rozdział 3.4 OLEJ (ropa naftowa i produkty naftowe). Jednocześnie powołany załącznik A zatytułowany „Wyjaśnienia dotyczące terminologii” jednoznacznie wskazuje, że zawiera on wyjaśnienia, uwagi geograficzne lub definicje pojęć, które są stosowane w pozostałych załącznikach, o ile w załącznikach tych nie stwierdzono inaczej. Wskutek powyższego bezpośrednio odesłanie z ustawy o zapasach do załącznika B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008 przekształciło się w odesłanie kaskadowe, które dla ustalenia właściwego brzmienia definicji paliw wymaga sięgnięcia, poprzez odesłanie z załącznika B, do definicji określonych w załączniku A rozporządzenia nr 1099/2008. W obecnym stanie prawnym definicja oleju opałowego (ciężkiego oleju opałowego) przewiduje, że za taki uznaje się „wszystkie resztkowe (ciężkie) oleje opałowe (w tym otrzymane w wyniku mieszania), których lepkość kinematyczna wynosi powyżej 10 cSt w temperaturze 80 °C, temperatura zapłonu zawsze przekracza 50 °C, a gęstość jest zawsze wyższa niż 0,9 kg/l. Olej opałowy stanowi zbiór produktów, do którego należą olej opałowy o niskiej i wysokiej zawartości siarki” a w ramach tej kategorii wyróżnia się nadto olej opałowy o niskiej zawartości siarki (LSFO), tj. olej opałowy o zawartości siarki poniżej 1 % oraz olej opałowy o wysokiej zawartości siarki (HSFO), tj. olej opałowy o zawartości siarki wynoszącej 1 % lub więcej. Dotychczasowe brzmienie definicji,

w jego ujęciu w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008 w stanie prawnym obowiązującym w dacie wniesienia wniosku wskazywało, że ciężkim olejem opałowym są wszystkie resztkowe (ciężkie) oleje opałowe (w tym otrzymane w wyniku mieszania) o lepkości kinematycznej powyżej 10 cSt w temperaturze 80 °C i temperaturze zapłonu zawsze powyżej 50 °C, a gęstości zawsze wyższej niż 0,9 kg/l, w tym: o niskiej zawartości siarki (ciężki olej opałowy o zawartości siarki poniżej 1 %) oraz o wysokiej zawartości siarki (ciężki olej opałowy o zawartości siarki wynoszącej 1 % lub więcej). Analiza porównawcza obu brzmień definicji ciężkiego oleju opałowego pozwala na stwierdzenie, że pomimo zmiany stanu prawnego zakres i elementy definicji nie uległy zmianie. Niezależnie od powyższego, w dalszej części decyzji Organ będzie formułował w tym zakresie stwierdzenia w odniesieniu do definicji ujętych w treści załącznika B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008, stosownie do stanu prawnego obowiązującego w dacie złożenia wniosku i objętego stanowiskiem Wnioskodawcy.

W myśl art. 3 ust. 5 ustawy o zapasach, minister właściwy do spraw gospodarki określa, w drodze rozporządzenia, szczegółowy wykaz:

- 1) surowców oraz produktów naftowych uwzględnianych podczas ustalania ilości zapasów interwencyjnych,
- 2) surowców oraz paliw, w których tworzy się zapasy interwencyjne, w podziale na kategorie (grupy), uwzględniając możliwość zamiennego utrzymywania zapasów tych paliw w ramach danej kategorii,
- 3) paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej
 - biorąc pod uwagę obowiązującą klasyfikację Nomenklatury Scalonej (kody CN) według załącznika I do rozporządzenia Rady (EWG) Nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. L 256 z 07.09.1987, str. 1), strukturę zużycia paliw na rynku krajowym oraz zobowiązania międzynarodowe Rzeczypospolitej.

Powyższe normowane jest obecnie rozporządzeniem 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 (dalej: „rozporządzenie w sprawie wykazu paliw”). Na mocy § 6 pkt 9 rozporządzenia w sprawie wykazu

paliw, podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej stanowią m.in. ciężkie oleje opałowe oznaczone kodami CN 2710 19 62.

Z powyższego wynika, że zakres podmiotowy i przedmiotowy regulacji obejmującej system zapasów obowiązkowych i wynikający z niego obowiązek ponoszenia kosztów opłaty zapasowej został tak skonstruowany, że to właśnie przywóz albo produkcja paliwa przesądza o powstaniu obowiązku ponoszenia kosztów tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych poprzez uiszczanie opłaty zapasowej.

Należy zauważyć, że w literaturze przedmiotu wyraźnie podkreśla się, że „jeżeli w danym akcie normatywnym użyty jest specyficzny zwrot (termin) języka prawnego, należy go rozumieć zgodnie ze znaczeniem nadanym mu w tym języku (...); argument ten ulega wzmocnieniu w przypadku definicji legalnych – definicje te ustalają wiążące interpretatora rozumienie terminu lub zwrotu (tzw. dyrektywa języka prawnego) (Chauvin T., Stawecki T., Winczorek P., „Wstęp do prawoznawstwa”, Wyd. C.H. Beck, wyd. 8, Warszawa 2013, str. 233). Przepis art. 2 pkt 3 ustawy o zapasach ma charakter definicji legalnej. Definicje legalne stanowią przejaw tak zwanej wykładni autentycznej. Jak się wskazuje w doktrynie, wykładnia autentyczna ma miejsce wówczas, gdy „interpretatorem jest ten organ państwowy, który ustanowił dany akt normatywny. Jego interpretacja ma moc powszechnie obowiązującą. Czynności podjęte przez ten organ w procesie interpretacji są władczymi. Ten rodzaj wykładni wynika z zasady: *cuius est condere, eius est interpretari* (komu przysługuje stanowienie prawa, temu przysługuje i jego wykładnia). Wykładnia autentyczna może być dokonana w tym samym akcie normatywnym, w którym znajduje się interpretowana norma. Znajduje ona wyraz w tzw. definicjach legalnych (ustawowych). Ma to miejsce wówczas, gdy prawodawca mocą zamieszczonych w tekście przepisów prawnych wiążąco ustala rozumienie poszczególnych terminów występujących w tym akcie prawnym (...).” (Seidler G. L., Groszyk H., Pieniążek A., „Wprowadzenie do nauki o państwie i prawie”, Wyd. UMCS, Lublin 2010, str. 183).

Jak wskazał w wyroku z dnia 9 lipca 2015r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, w art. 2 pkt 3 ustawy o zapasach znajduje się legalna definicja paliwa, którą należy odczytywać zgodnie z wykładnią językową i literalnym brzmieniem tej definicji (sygn. akt VI SA/Wa 287/15, orzeczenie prawomocne). Definicja ta wskazuje na zamknięty katalog produktów naftowych, które zostały nią objęte, to jest na produkty naftowe, o których mowa w art. 2 pkt 2 lit. f-n ustawy o zapasach, to jest

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 oraz ciężkie oleje opałowe, określone, w załączniku B rozdział 4 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z dnia 22 października 2008r. w sprawie statystyki energii. Definicja paliw, jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w powołanym wyżej wyroku, „jest definicją zakresową, a wskazany powyżej katalog produktów uznawanych za paliwa, ma charakter zamknięty, został on bowiem enumeratywnie wskazany w przepisie”.

Ustawodawca zobowiązał Ministra Gospodarki do wskazania w akcie wykonawczym tych paliw, które stanowią podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej. Minister Gospodarki, stosownie do upoważnienia ustawowego oraz z uwzględnieniem wiążącej go definicji legalnej paliw, dokonał wskazania poprzez podanie w treści rozporządzenia w sprawie wykazu paliw określonych kodów CN. Wnioskodawca wywodzi, że pomimo brzmienia § 6 pkt 9 rozporządzenia w sprawie wykazu paliw, wykorzystywane przez niego w produkcji ciężkie oleje opałowe oznaczone kodem CN 2710 19 62 nie wyczerpują definicji paliwa określonej w ustawie o zapasach.

Wobec powyższego, w przypadku gdy dany produkt, klasyfikowany w obrębie danego kodu CN, ujętego w przedmiotowym rozporządzeniu, nie wypełnia, jak się wydaje, wskazanych wprost w definicji danego produktu w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008 przesłanek uznania za paliwo, zachodzi sprzeczność wymagająca pogłębionej wykładni obowiązujących przepisów prawa, z zastosowaniem pomocniczych metod wykładni, w tym wykładni systemowej i celowościowej oraz dodatkowej analizy jego właściwości i cech.

W tym świetle w polu uwagi Organu pozostawać musi cel i zakres definicji legalnej ujętej w ustawie o zapasach oraz definicji zawartych w rozporządzeniu nr 1099/2008. Jak wynika z uzasadnienia ustawy z dnia 30 maja 2014r. o zmianie ustawy o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym oraz niektórych innych ustaw (ogłoszonej w Dz. U. poz. 900; druk sejmowy nr 2149), na mocy dyrektywy 2009/119/WE z dnia 14 września 2009r. nakładającej na państwa członkowskie obowiązek utrzymywania

minimalnych zapasów ropy naftowej lub produktów ropopochodnych (Dz. Urz. UE L 265 z 09.10.2009, str. 9) „obliczając średni dzienny przywóz netto ekwiwalentu ropy naftowej zgodnie z metodą i procedurami określonymi w załączniku I dyrektywy 2009/119/WE, należy uwzględnić wielkość przywozu ropy naftowej, NGL, półproduktów rafineryjnych oraz innych węglowodorów i wszystkich pozostałych produktów ropopochodnych oprócz benzyny pirolitycznej, określonych w załączniku B rozdział 4 do 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). Zużycie krajowe jest sumą zagregowanych danych dotyczących "faktycznych dostaw krajowych brutto" zdefiniowanych w pkt 3.2.1 załącznika C do rozporządzenia WE nr 1099/2008 wyłącznie w odniesieniu do następujących produktów: benzyny silnikowej, benzyny lotniczej, paliwa lotniczego typu benzyny do silników odrzutowych (paliwo lotnicze do silników odrzutowych na bazie nafty lub JP4), materiałów pędnych do silników lotniczych na bazie nafty, innych naft, oleju napędowego i lekkiego oleju opałowego (średnich destylatów), ciężkiego oleju opałowego (o niskiej bądź wysokiej zawartości siarki), określonych w pkt 4 załącznika B do rozporządzenia (WE) nr 1099/2008.". W motywie 21 dyrektywy wskazano, że „aby uniknąć dublowania sprawozdań dotyczących informacji, które państwa członkowskie mają dostarczać odnośnie do różnych kategorii produktów, punktem odniesienia dla różnych kategorii produktów ropopochodnych, o których mowa w niniejszej dyrektywie, powinno być rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z dnia 22 października 2008 r. w sprawie statystyki energii.". Celem unormowania w dyrektywie było zatem wskazanie na jeden akt prawny dokonujący określonej klasyfikacji produktów według określonych właściwości tak aby nie zachodziły rozbieżności w zakresie przyporządkowywania określonych produktów, posiadających określone właściwości, do danej kategorii produktów. W ocenie Organu wymóg ten znalazł przełożenie na konstrukcję definicji legalnych w ustawie o zapasach, tak aby zachodziła koherentność pomiędzy wszystkimi obszarami objętymi przepisami dyrektywy i ustawy o zapasach.

Powyższe wskazuje, że produkty posiadające określone właściwości, wskazane w obrębie definicji ujętych w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008 klasyfikowane są jako określone paliwa. Oceny tej dokonuje się przez pryzmat opisu obiektywnych cech produktów naftowych, przede wszystkim cech fizykochemicznych

oraz ich obiektywnego a nie faktycznego przeznaczenia. Powyższe nie wyklucza oczywiście również pomocniczego stosowania innych przepisów w przypadkach, w których przyporządkowanie określonego produktu do danej kategorii paliwa budzi wątpliwości. Dokonuje się tego w interesie określonym dyrektywą, a zatem jednolitego i jednoznacznego przyporządkowywania określonych, posiadających dane właściwości produktów do określonych kategorii paliw. Należy bowiem wskazać, że o ile zawarta w ustawie o zapasach definicja legalna paliw jest definicją zakresową, w sposób enumeratywny odsyłającą do definicji w rozporządzeniu nr 1099/2008, to jednak nie oznacza to, że przepisy rozporządzenia nr 1099/2008 w tym zakresie powinny być rozumiane w oderwaniu od kontekstu, w jakim zostały skonstruowane i nie mogą podlegać wykładni innej, niż językowa.

Niezależnie jednak od powyższego należy jednoznacznie stwierdzić, że definicja legalna paliw w rozumieniu przepisów ustawy o zapasach nie odwołuje się do kodów CN, o których mowa w rozporządzeniu w sprawie wykazu paliw. Paliwem jest jeden ze wskazanych w przepisie art. 2 pkt 2 lit. f – n produktów, określonych w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008. Definicja legalna paliwa nie odwołuje się do przepisów unijnych o Nomenklaturze Scalonej, dlatego nie należy jej utożsamiać z wykazem zawartym w rozporządzeniu w sprawie wykazu paliw ani o ten wykaz poszerzać. Jak wywodzi w swoim wniosku Wnioskodawca oraz akcentuje to w kolejnych rozstrzygnięciach Minister Energii, aby powstał obowiązek zapłaty opłaty zapasowej, musi zostać spełniony szereg przesłanek, których zaistnienie powinno zostać kolejno wykazane. Jedną z nich jest ustalenie, czy dochodzi do przywozu lub produkcji paliwa w rozumieniu ustawy o zapasach.

Kierując się powyższym, w przypadku, w którym z przedłożonej dokumentacji, to jest wniosku wraz z jego uzupełnieniem, wynika, że dany produkt, pomimo objęcia kodem CN dla określonej kategorii paliw, nie posiada jednocześnie właściwości przewidzianych dla tej konkretnej kategorii stosownie do definicji ujętej w ustawie o zapasach, obowiązkiem Organu jest ustalenie, czy rzeczywiście przywóz produktu o określonych właściwościach skutkować będzie koniecznością uiszczenia opłaty zapasowej stosownie do ustawy o zapasach. Skoro bowiem właściwości produktu sklasyfikowanego dla celów Nomenklatury Scalonej do danej kategorii nie odpowiadają tej kategorii w ramach definicji przewidzianej dla danego produktu w ustawie o zapasach, w pierwszej kolejności należy zweryfikować, czy produkt ten

w ogóle jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach, a jeżeli tak, to którym. Powyższe jednak wymaga, w ocenie Organu, pogłębionej analizy właściwości fizykochemicznych oraz innych parametrów produktu, o którym mowa we wniosku.

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 ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie. Natomiast z przepisu art. 10 ust. 3 u.s.d.g. wynika, że wniosek o wydanie interpretacji winien zawierać stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie. Jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 9 września 2014r., II GSK 999/13, „w art. 10 i 10a u.s.d.g. ustawodawca nie stwierdził wprost jaki rodzaj przepisów proceduralnych należy stosować prowadząc postępowanie w przedmiocie wniosku o wydanie pisemnej interpretacji dotyczącej danin, w szczególności brak jednoznacznego stwierdzenia, że stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. W orzecznictwie i doktrynie na tle powyższych uregulowań prezentowany jest pogląd, że skoro z art. 10 ust. 1 i 10a ust. 4 u.s.d.g. wynika, iż do wniosku o pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego ma zastosowanie Ordynacja podatkowa, to – a contrario – jeżeli wniosek dotyczy innych danin, wówczas podlega rozpoznaniu według uregulowań Kodeksu postępowania administracyjnego (...).” Jak się wskazuje w orzecznictwie, „postępowanie w przedmiocie indywidualnej interpretacji jest postępowaniem specyficznym, i to zarówno z uwagi na zwiększony (w porównaniu z innymi postępowaniami administracyjnymi) formalizm tego postępowania, zakres działania organów administracji publicznej, jak też termin, w którym organ administracji publicznej zobowiązany jest ten wniosek rozpoznać. Z uwagi na powyższe cechy charakterystyczne należy podkreślić, że postępowanie interpretacyjne oparte jest wyłącznie na stanie faktycznym przedstawionym przez wnioskodawcę i nie podlega uzupełnieniu przez organ.” (wyrok NSA z dnia 10.05.2017r., II GSK 2489/15), a zatem „organ interpretacyjny nie jest uprawniony - jak wskazano powyżej - do prowadzenia postępowania dowodowego, a więc nie ma obowiązku badania, czy informacje przedstawione przez Wnioskodawcę są zgodne z rzeczywistością.” (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29.11.2017r., I SA/Gd 1320/17). Nie ulega bowiem

wątpliwości, że „zakres i przedmiot sprawy o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa konstytuuje treść wniosku wszczynającego postępowanie. W złożonym na podstawie art. 10 ust. 1 i 3 u.s.d.g. wniosku o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę składek na ubezpieczenia społeczne przedsiębiorca jest obowiązany przedstawić nie tylko stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, ale też własne stanowisko w sprawie. Stan faktyczny musi mieć charakter kompleksowy, a tym samym zawierać wszystkie jego elementy, istotne z punktu widzenia możliwości oceny stanowiska wnioskodawcy. Oznacza to, że przedsiębiorca żądający udzielenia interpretacji ma obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego tak, aby sam mógł zająć stanowisko wobec prezentowanego stanu rzeczy, a uprawniony organ udzielić na tej podstawie jednoznacznej odpowiedzi. Zatem prawidłowo zredagowany wniosek o wydanie interpretacji powinien opisywać stan faktyczny, wskazywać przepisy, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę składek na ubezpieczenia społeczne, budzące w ramach podanego stanu faktycznego wątpliwości oraz przedstawiać własne stanowisko (interpretację) podmiotu występującego z wnioskiem, celem uznania jej za właściwą i obowiązującą w ramach ustalania obciążających autora wniosku obowiązków.” (wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 29 grudnia 2016r., III AUa 1283/16, LEX nr 2237404).

Podsumowując, przedsiębiorca we wniosku o wydanie interpretacji jest obowiązany przedstawić stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie – przepisy nie określają sposobu przedstawienia przez przedsiębiorcę zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co nie oznacza jednak dowolności w tym zakresie. Warunki, jakie musi spełniać sposób przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, wynikają bowiem z samej istoty instytucji pisemnej interpretacji przepisów. Mianowicie przedstawiony stan faktyczny musi mieć charakter kompleksowy, a tym samym zawierać wszystkie jego elementy, istotne z punktu widzenia możliwości oceny stanowiska wnioskodawcy. Oznacza to, że przedsiębiorca żądający udzielenia interpretacji ma obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego tak, aby sam mógł zająć stanowisko wobec prezentowanego stanu rzeczy, a uprawniony

organ udzielić na tej podstawie jednoznacznej odpowiedzi (wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 16 czerwca 2015 r. sygn. akt III AUa 852/14).

W niniejszej sprawie Wnioskodawca zwrócił się do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych z wnioskiem o udzielenie interpretacji wskazując, że w ramach prowadzonej działalności nabywa ciężki olej opałowy, zakwalifikowany na podstawie rozporządzenia Rady (EWG) Nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej do kodu CN 2710 19 62, który następnie wykorzystywany jest jako półprodukt do produkcji preparatu smarowego. W ocenie Wnioskodawcy skoro powyższy olej opałowy ciężki każdorazowo posiada parametry fizykochemiczne odmienne od parametrów określonych w pkt 16 załącznika B rozdziału 4 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z dnia 22 października 2008r. w sprawie statystyki energii (gęstość zawsze niższą niż 0,9 kg/l oraz lepkość kinematyczną zawsze niższą niż 10 cSt w temperaturze 80°C) to powyższy produkt nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach. W ocenie Wnioskodawcy w przypadku przywozu półproduktów zakwalifikowanych do kodu CN 2710 19 62 – oleje opałowe ciężkie – i wykorzystywanych do produkcji wyrobów nie będących paliwami, nie wystąpi po jego stronie obowiązek uiszczania opłaty zapasowej ze względu na to, że półprodukty te nie posiadają parametrów fizykochemicznych określonych w załączniku B rozdział 4 rozporządzenia nr 1099/2008 i w konsekwencji nie stanowią paliwa w rozumieniu art. 2 ust. 3 ustawy o zapasach. Tym samym Wnioskodawca nie spełnia również definicji handlowca, ponieważ nie wykonuje działalności gospodarczej w zakresie przywozu paliw. Wnioskodawca stoi na stanowisku, że we wskazanym schemacie prowadzonej działalności nie jest zobowiązany do wnoszenia opłaty zapasowej z tytułu nabycia i przywozu opisanego wyżej półproduktu oleju opałowego ciężkiego zaklasyfikowanego do kodu CN 2710 19 62, bowiem nie spełnia on definicji handlowca, a także producenta, określonych w ustawie o zapasach.

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że fakt zakwalifikowania danego produktu do określonej kategorii CN, w sytuacji gdy nie spełnia on kryteriów określonych dla tej kategorii w rozporządzeniu, przesądza o okoliczności, że produkt nie jest paliwem. Bowiem jak wskazano fakt, że dany produkt nie spełnia określonych parametrów fizykochemicznych nie przesądza, w ocenie Organu, że produkt ten nie

jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach. W tym miejscu należy również, zauważyć, że niezależnie od okoliczności, czy w toku wykładni powołanych definicji Organ przeprowadziłby analizę właściwości produktu stosując wyłącznie wnioski płynące z wykładni językowej, a zatem odnosząc się wprost do definicji sformułowanych w załączniku B rozdziale 4 rozporządzenia nr 1099/2008, czy też wywodziłby zasadność uzupełnienia lub skorygowania wniosków płynących z wykładni językowej o wnioski płynące z innych metod wykładni, np. wykładni systemowej czy celowościowej, niezbędne dla celów oceny w tym zakresie jest posiadanie szerokiej informacji o właściwościach fizykochemicznych danego produktu w tym głównie parametrów dotyczących jego składu frakcyjnego.

W powołanym wyżej wyroku II GSK 999/13 NSA zaznaczył, że „z kolei w art. 10 ust. 4 i ust. 6-10 u.s.d.g. ustawodawca określił pewne wymogi formalne wniosku i tryb uiszczenia opłaty od wniosku oraz sposób rozstrzygnięcia o wniosku w razie nieuiszczenia tej opłaty w terminie. Regulacja ta stanowi *lex specialis* w stosunku do uregulowań zawartych w art. 64-66 k.p.a. Wskazuje też, że wniosek o jakim stanowi art. 10 ust. 1 u.s.d.g., tak jak każdy wniosek wszczynający postępowanie administracyjne i podatkowe podlega wstępnemu badaniu. Zauważyć przy tym należy, że wobec zawartego w art. 10a ust. 4 u.s.d.g. odesłania do stosowania Ordynacji podatkowej w przypadku wniosku o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego, w postępowaniu w sprawach o wydanie interpretacji prawa podatkowego zastosowanie znajduje m.in. art. 165a Ordynacji podatkowej (art. 14a § 9 Ordynacji podatkowej). *Ratio legis* powyższych unormowań prowadzi do wniosku, że przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego znajdują zastosowanie nie tylko na etapie wydawania decyzji w oparciu o art. 10 ust. 5 u.s.d.g., ale też przy wstępnym badaniu wniosku złożonego w trybie art. 10 ust. 1 u.s.d.g. Skoro wniosek taki należy złożyć do organu właściwego, musi on spełniać określone przez ustawodawcę wymogi i musi być należycie opłacony, to oczywistym jest, że te kwestie wstępne muszą być ocenione w ramach tzw. wstępnego badania wniosku. Zadaniem organu, w tym wstępnym postępowaniu jest też sprawdzenie dopuszczalności postępowania w sprawie. W postępowaniu wstępnym nie można wykluczyć sytuacji, że wniosek będzie zawierał braki formalne. Oczywistym jest, że w określonych sytuacjach organ będzie zobligowany do wezwania do usunięcia braków. Tego rodzaju działania muszą być prowadzone wedle ściśle określonych reguł postępowania celem zagwarantowania stronie przysługujących jej praw.

Oczywistym więc jest, że analiza powyższych uregulowań zawartych w art. 10 i 10a u.s.d.g. musi prowadzić do wniosku, iż skoro zasady i tryb udzielania interpretacji przepisów prawa podatkowego reguluje Ordynacja podatkowa, to a contrario zasady i tryb udzielania interpretacji przepisów dotyczących innych danin, poza odmiennościami (na zasadzie *lex specialis*), przewidzianymi w art. 10 u.s.d.g., reguluje Kodeks postępowania administracyjnego. (...).”.

W przedmiotowej sprawie, na podstawie art. 64 § 2 k.p.a. Organ wezwał Wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku poprzez przesłanie dodatkowych informacji w zakresie właściwości produktu.

Wnioskodawca przesłał raport z kontroli, jego ocena i analiza dokonana na tle stanu prawnego w sprawie prowadzi jednak do wniosku, że wobec braku określenia w nim innych parametrów fizyko-chemicznych produktu, w tym pełnego składu frakcyjnego, Organ nie jest w stanie przeprowadzić merytorycznej oceny przedmiotowego wniosku w zakresie jednoznacznego stwierdzenia czy dany produkt jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach. Ocena stanowiska Wnioskodawcy wymagałaby przeprowadzenia przez Organ szczegółowego postępowania dowodowego. W odniesieniu bowiem do, przykładowo, składu frakcyjnego, należy zauważyć, że podany w raporcie z kontroli skład frakcyjny nie obejmuje parametrów dotyczących początku i końca destylacji, które są kluczowe przy kwalifikowaniu paliw do kategorii ujętych w rozporządzeniu nr 1099/2008. Parametry podane w raporcie z kontroli są parametrami mającymi znaczenie jedynie przy klasyfikowaniu produktów do określonego kodu CN. Należy jednak zaznaczyć, że Organ, wydając decyzję, nie może ingerować w stan faktyczny opisany we wniosku, podważać go, uzupełniać czy zmieniać w oparciu o inne źródła lub wiedzę znaną mu z urzędu (postanowienie Sądu Najwyższego z 18 kwietnia 2011 r. sygn. III UK 117/10, por. również wyrok z dnia 16 lipca 2009r. WSA w Gorzowie Wielkopolskim, sygn. akt II SAB/Go 8/09, www.orzeczenia.nsa.gov.pl, gdzie Sąd stwierdził, że „organ w postępowaniu zmierzającym do wydania interpretacji nie jest uprawniony do ingerowania (poprzez negację bądź uzupełnianie) w stan faktyczny zawarty we wniosku o jej udzielenie. Nie może go własnymi ocenami podważać, ustalać, uzupełniać ani też zmieniać w jakimkolwiek zakresie, nawet wówczas, gdyby w oparciu o inne źródła, czy wiedzę znaną mu z urzędu, powziąłby uzasadnione wątpliwości co do zgodności przedstawionego przez przedsiębiorcę - wnioskodawcę stanu faktycznego z obiektywną rzeczywistością. Jednocześnie należy podkreślić, iż przedmiot

interpretacji nie może być określony przez organ administracji publicznej wąsko, ograniczający się jedynie do zawartego we wniosku zdania zakończonego znakiem zapytania, lecz winien być przedstawiony przez organ w oparciu o treść zapytania zestawioną z poglądem strony (z jej stanowiskiem), co do wykładni przepisów prawnych.)". W szczególności Organ nie może zatem też przeprowadzać postępowania dowodowego. Skoro Organ może poruszać się wyłącznie w obrębie przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego a analiza wniosku wraz z jego uzupełnieniem wskazuje, że w oparciu o przedstawiony przez Wnioskodawcę stan faktyczny, ustalenie że przedmiotowy produkt nie jest paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach nie jest możliwe, to postępowanie w przedmiocie wydania interpretacji z obiektywnych powodów nie może być zakończone merytorycznym rozstrzygnięciem.

Mając na uwadze powyższe, orzeczono jak w sentencji.

POUCZENIE

1. Od niniejszej decyzji przysługuje Stronie odwołanie do Ministra Energii, w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia. Odwołanie wnosi się za pośrednictwem Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych; 00-844 Warszawa, ul. Grzybowska 45.
2. W trakcie biegu terminu do wniesienia odwołania Strona może zrzec się prawa do wniesienia odwołania. Z dniem doręczenia Prezesowi Agencji Rezerw Materiałowych oświadczenia Strony o zrzeczeniu się prawa do wniesienia odwołania, decyzja staje się ostateczna i prawomocna.
3. Zgodnie z art. 136 § 2 zd. 1 k.p.a., jeżeli decyzja została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie, na zgodny wniosek wszystkich stron zawarty w odwołaniu, organ odwoławczy przeprowadza postępowanie wyjaśniające w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy. W myśl art. 136 § 4 k.p.a. przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli przeprowadzenie przez organ odwoławczy postępowania wyjaśniającego w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy byłoby nadmiernie utrudnione.