



Agencja Rezerw Materiałowych

Prezes

Warszawa, dnia marca 2016 r.

DECYZJA

Prezesa

Agencji Rezerw Materiałowych

Nr BPI – 10/I/16

w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty
zapasowej

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



UZASADNIENIE

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

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

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

We wniosku Wnioskodawca przedstawił opis następującego stanu faktycznego.

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą zajmującym się handlem hurtowym w zakresie gazu płynnego (LPG). Na rynku gazu płynnego działa jako pośrednik dokonując zakupu gazu od podmiotów krajowych, z Unii Europejskiej oraz z krajów trzecich, będąc importerem. Towar sprzedaje zarówno na terenie Polski jak i poza krajem.

Wnioskodawca dokonuje zakupu gazu płynnego w procedurze zawieszzonego poboru akcyzy na terytorium Wspólnoty, a następnie sprzedaje go podmiotowi krajowemu. Gaz ten dostarczany jest do składu podatkowego ostatecznego odbiorcy w kraju lub sprzedawany na zasadach DAP granica po stronie polskiej (po przekroczeniu granicy terytorium RP). Faktura zakupu jest wystawiona przez sprzedawcę z terytorium Unii Europejskiej na rzecz Wnioskodawcy, a następnie Wnioskodawca

sprzedając gaz do odbiorcy krajowego wystawia na jego rzecz fakturę, gdzie widnieje jako sprzedawca.

Transport produktu odbywa się w cysternach kolejowych lub samochodowych w oparciu o procedurę zawieszono poboru akcyzy ze składu podatkowego producenta do składu podatkowego odbiorcy (klienta Wnioskodawcy).

Wnioskodawca nie posiada zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego, nie jest zarejestrowanym handlowcem, a także nie jest podatnikiem w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym, gdyż funkcję taką pełni podmiot posiadający zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego lub zarejestrowany handlowiec. W opisywanej sytuacji jest klient Wnioskodawcy.

Podmiotem rozpoczynającym przemieszczenia wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy jest podmiot prowadzący skład podatkowy na terytorium państwa członkowskiego. Podmiotem odbierającym wyroby akcyzowe w procedurze zawieszenia poboru akcyzy jest podmiot prowadzący skład podatkowy na terytorium kraju (klient Wnioskodawcy), do którego Wnioskodawca sprzedaje wcześniej nabyte wyroby akcyzowe.

Dokumentacja związana z dokonywaną transakcją (dawniej ADT, teraz e-AD) jest wystawiana przez skład podatkowy dostawcy (z kraju, z którego odbywa się dostawa) na ostatecznego odbiorcę. Jest on uwzględniany w tym dokumencie jako „odbiorca” towaru. Również list przewozowy jest wystawiony na ostatecznego odbiorcę krajowego, a nie na Wnioskodawcę. Wnioskodawca nie prowadzi składu podatkowego i nie jest podatnikiem podatku akcyzowego.

Jednocześnie dostawa ta wykazywana jest jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w sprawozdaniach Wnioskodawcy dla celów podatku VAT.

W oparciu o opis stanu faktycznego Wnioskodawca przedstawił swoje stanowisko.

Zgodnie z treścią art. 21b ust. 1 ustawy o zapasach koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy, uiszczając opłatę zapasową. Jednocześnie w ust. 5 wskazanego artykułu wskazano sposób obliczania opłaty zapasowej dla gazu płynnego (LPG). Dla ustalenia wysokości powyższej opłaty należy skorzystać ze wskazanego w ustawie wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

O_L - opłatę zapasową dla gazu płynnego (LPG);

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

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

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

Wątpliwości, które stanowią podstawę niniejszego wniosku o wydanie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej, dotyczą wykładni przepisów ustawy o zapasach odnoszących się do określenia wielkości przywozu gazu płynnego (LPG) stanowiącego współczynnik „ G_h ” konieczny do wskazania przy obliczaniu wysokości opłaty zapasowej.

W ocenie Wnioskodawcy jako podstawę obliczenia wielkości zapasów i opłaty zapasowej winna być przyjmowana ilość gazu płynnego sprowadzonego w ramach importu oraz w ramach wyżej opisanych nabyć dokonanych w terenie Unii Europejskiej, zgodnie z ilościami wynikającymi z dowodów zakupu surowca – w tym przypadku faktur zakupu gazu przez Wnioskodawcę od dostawcy spoza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Taką interpretację zaprezentował Prezes Agencji Rezerw Materiałowych w decyzji z kwietnia 2015 r. nr BPI-2F/15 w sprawie udzielenia interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej, opublikowanej na stronach internetowych Agencji Rezerw Materiałowych. Stanowisko powyższe zostało również potwierdzone we wcześniejszej korespondencji Wnioskodawcy z Ministerstwem Gospodarki, Departament Ropy i Gazu w piśmie z dnia 18 lipca 2012 r., znak DRO-II-4127-1/3/12 DRO/1706/12 (kopia pisma w załączeniu) wydanym na okoliczność zapytania Wnioskodawcy w przedmiocie obowiązku tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych od gazu przywożonego na teren kraju w ramach czynności pośrednictwa. W piśmie tym Ministerstwo wyraziło pogląd, że podmiotem, który dokonuje nabycia wewnątrzwspólnotowego zgodnie z ustawą o zapasach jest Wnioskodawca, ponieważ to „ona nabyła prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”.

Na potwierdzenie takiej wykładni przepisów nakładających na Wnioskodawcę obowiązek ponoszenia daniny publicznej wskazać należy, że zgodnie z treścią art. 2 pkt 19 ustawy o zapasach handlowcem jest przedsiębiorca, który wykonuje działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw. Przywozem zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy o zapasach, jest sprowadzenie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu. Definicję nabycia wewnątrzwspólnotowego zdefiniowano w art. 2 pkt 9 ustawy o zapasach wskazując, że jest nim przemieszczenie ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego z terytorium innego państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym.

Tym samym dla oceny, który podmiot – Wnioskodawca jako pośrednik, czy Klient Wnioskodawcy jako odbiorca towaru jest podmiotem, który ma obowiązek ponoszenia opłaty zapasowej decydujące znaczenie ma ustalenie zakresu pojęciowego „nabycia wewnątrzwspólnotowego” na kanwie przepisów ustawy o akcyzie. Jak stanowi art. 2 pkt 9 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.) nabycie

wewnątrzspółnotowe to przemieszczenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju.

Tym samym należy podzielić stanowisko wyrażone w przywołanej decyzji Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych z kwietnia 2015 r., zgodnie z którym, pierwszą czynnością, która rodzi obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej jest przemieszczenie wyrobu podlegającego opłacie z terytorium państwa członkowskiego UE na terytorium RP.

Wnioskodawca podziela stanowisko, że obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej spoczywa na podmiocie dokonującym przemieszczenia towaru na terytorium RP na własną rzecz, choćby z zamiarem dalszej odsprzedaży przemieszczonego wyrobu. Powstanie tego obowiązku jest niezależne od tego czy przemieszczenie dokonywane jest w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, czy też poza tą procedurą. Bezpośrednim potwierdzeniem tego, że podmiotem, który dokonuje przemieszczenia towaru na terytorium RP jest Wnioskodawca, jest to, że podmiotem który nabywa w opisanej sytuacji gaz płynny (LPG) od podmiotu zagranicznego jest Wnioskodawca, na co wskazują wystawione przez dostawcę spoza RP na rzecz Wnioskodawcy faktury VAT.

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

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

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

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

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

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

O_L - opłatę zapasową dla gazu płynnego (LPG);

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

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

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

Przepis art. 2 pkt 19 ustawy o zapasach konstryuuje definicję legalną handlowca, zgodnie z którą jest nim przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw. Z kolei przywozem jest, zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy o zapasach, sprowadzenie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego w ramach nabycia

wewnątrzspółnotowego lub importu. Nabyciem wewnątrzspółnotowym w myśl przepisu art. 2 pkt 9 ustawy o zapasach jest przemieszczenie ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego z terytorium innego państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym. Importem zaś, zgodnie z przepisem art. 2 pkt 12 ustawy o zapasach, jest import ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym.

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

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

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym, nabycie wewnątrzspółnotowe oznacza **przemieszczenie** wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych **z terytorium państwa członkowskiego na terytorium**

kraju. Jak wskazuje się w doktrynie - na gruncie ustawy o podatku akcyzowym „*.../ za eksport, wewnątrzwspólnotową dostawę lub wewnątrzwspólnotowe nabycie uznaje się fizyczne przemieszczenie wyrobu z terytorium jednego państwa do drugiego. W konsekwencji, czynnością opodatkowaną akcyzą będzie każde przemieszczenie wyrobu z jednego państwa członkowskiego do drugiego, np. przemieszczenie wyrobów z magazynu w jednym państwie do magazynu znajdującego się w innym państwie. W efekcie, pomimo iż nie wystąpi transakcja w rozumieniu ekonomicznym (np. sprzedaż) przemieszczenie przez podatnika wyrobów akcyzowych pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi, będzie podlegać opodatkowaniu akcyzą.*”¹. Zwracając uwagę na szereg problemów praktycznych przy ustaleniu, kto powinien zostać uznany za podatnika dokonującego dostawy lub nabycia wewnątrzwspólnotowego Szymon Parulski wskazuje, iż „*w prostym przypadku, kiedy podmiotem przemieszczającym wyrób akcyzowy jest jego właściciel, wskazanie podatnika nie jest problematyczne.*” Natomiast w sytuacji, gdy podmiotem przemieszczającym jest podmiot trzeci niebędący właścicielem wyrobu, podatnikiem powinien być podmiot odpowiedzialny za przemieszczenie wyrobu akcyzowego np. zlecający przemieszczenie wyrobu akcyzowego².

Mając powyższe na uwadze wskazać należy, iż ustalenie, który przedsiębiorca jest handlowcem, a zatem wykonuje działalność gospodarczą w zakresie sprowadzania paliw w ramach nabycia wspólnotowego (fizycznego przemieszczenia z terytorium innego państwa UE na terytorium RP) można posłużyć się wskazanymi powyżej kryteriami przyjmowanymi na gruncie ustawy o podatku akcyzowym (właściciel, podmiot zlecający przemieszczenie). Należy jednak pamiętać, iż są to kryteria pomocnicze (niewynikające wprost z ustawy), zaś przemieszczenie ze swej istoty nie musi być powiązane z transakcją w rozumieniu ekonomicznym.

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

² Ibidem.

W związku z powyżej wskazanymi przepisami prawa oraz odnosząc się do schematu prowadzenia działalności opisanego w stanie faktycznym wskazanym przez Wnioskodawcę we wniosku Organ doszedł do wniosku, że to Wnioskodawca jest handlowcem w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy o zapasach. Wnioskodawca w przedstawionym stanie faktycznym opisuje, że to on dokonuje zakupu gazu płynnego LPG w procedurze zawieszono poboru akcyzy na terytorium UE a następnie dostarczany jest do składu podatkowego ostatecznego odbiorcy w kraju lub sprzedawany na zasadach DAP granica po stronie polskiej. Faktura zakupu jest wystawiona przez sprzedawcę (zagranicznego) na rzecz Wnioskodawcy, a dopiero następnie Wnioskodawca sprzedaje towar następnemu odbiorcy. A zatem Organ zgodził się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że z tytułu tego typu transakcji obowiązującym do uiszczania opłaty zapasowej będzie właśnie Wnioskodawca.

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

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

Mając na uwadze powyższe, orzeczono jak w sentencji.

Od niniejszej decyzji przysługuje odwołanie

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

.....

Wykonano w 3 egz.

Egz. Nr 1 – adresat (ZPO+KPA);

Egz. Nr 2 – BPI;

Egz. Nr 3 – a/a.