



# Agencja Rezerw Materiałowych

Prezes

Warszawa, dnia      kwietnia 2016 r.

**DECYZJA**  
**Prezesa**  
**Agencji Rezerw Materiałowych**  
**Nr BPI – 23/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 B. z siedzibą w K. przedstawione we wniosku z dnia .... kwietnia 2016 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu ..... kwietnia 2016 r. *o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa dotyczącej opłaty zapasowej – jest nieprawidłowe.*



## UZASADNIENIE

B. z siedzibą w K. – zwany dalej „Wnioskodawcą”, wystąpił do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych z wnioskiem z dnia ..... kwietnia 2016 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych dnia ..... marca 2016 r. o *wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa dotyczącej opłaty zapasowej*.

W dniu 12 kwietnia 2016 r. Wnioskodawca uiścił kwotę 40 zł tytułem opłaty za wydanie interpretacji.

**We wniosku Wnioskodawca przedstawił opis następującego zdarzenia przyszłego.**

1. Wnioskodawca nabywa wewnątrzspółnotowo paliwo w Niemczech, dla którego realizuje wszystkie obowiązki wynikające m. in. z przepisów ustawy o zapasach, w szczególności uiszcza opłatę zapasową od nabytego paliwa. W dalszej kolejności Wnioskodawca planuje przedmiotowe paliwo poddać ponownej produkcji (uszlachetnieniu), co nasuwa wątpliwości dotyczące wysokości w jakiej powinna być wówczas naliczona opłata zapasowa, tj. czy Wnioskodawca może pomniejszyć ilość końcową produkcji o ilość paliwa od którego uprzednio w oparciu o art. 21b ust. 3 ustawy uiścił już opłatę zapasową.
2. Wątpliwości Wnioskodawcy powstały w związku z brzmieniem poniższych zapisów ustawy o zapasach:

**Art. 21b.** 1. Koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy, uiszczając opłatę zapasową.

2. Opłatę zapasową dla paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) oblicza się według wzoru:

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

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

$W_h$  - sumę wielkości przywozu paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) dokonanego w danym miesiącu kalendarzowym, pomniejszoną o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym wyrażoną

w jednostkach wagowych, z uwzględnieniem współczynników określonych w obwieszczeniu wydanym na podstawie art. 4 pkt 3, przeliczoną na ekwiwalent ropy naftowej przez pomnożenie jej przez współczynnik 1,065;

$W_{pr}$  - wielkość produkcji paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) w danym miesiącu kalendarzowym, pomniejszoną o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym, wyrażoną w jednostkach wagowych, z uwzględnieniem współczynników określonych w obwieszczeniu wydanym na podstawie art. 4 pkt 3, przeliczoną na ekwiwalent ropy naftowej przez pomnożenie jej przez współczynnik 1,065;

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

3. Producent paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), przetwarzający je poprzez procesy mieszania, które nabył od poprzedniego producenta lub handlowca i których ilość stanowiła podstawę obliczenia i zapłaty opłaty zapasowej przez poprzedniego producenta lub handlowca, oblicza opłatę zapasową, przyjmując za podstawę jej obliczenia różnicę pomiędzy ilością produktu końcowego i tą ilością paliw, która stanowiła podstawę obliczenia i zapłaty opłaty zapasowej przez poprzedniego producenta lub handlowca.

**W oparciu o opis zdarzenia przyszłego Wnioskodawca przedstawił swoje stanowisko.**

Zdaniem Wnioskodawcy w sytuacji, gdy dalszej produkcji (uszlachetnianiu) poddawane jest paliwo od którego Wnioskodawca już zapłacił opłatę zapasową to podstawą obliczenia opłaty zapasowej od wolumenu poddanego dalszej produkcji, jest różnica między ilością końcową produktu a ilością paliwa od którego opłata zapasowa została już przez Wnioskodawcę zapłacona. Wówczas Wnioskodawca wystawi oświadczenie o zapłaconej opłacie zapasowej z tym, że zostanie ono wystawione od każdej zużytej ilości.

Dokonując subsumpcji zdarzenia przyszłego oraz treści art. 21b ust. 3 można wysnuć wniosek, że zdarzenie to nie znajduje jednoznacznego odzwierciedlenia w dyspozycji tego przepisu. Przepis ten bowiem dotyczy producenta paliw, który

nabył je od poprzedniego producenta lub handlowca i których ilość stanowiła podstawę obliczenia i uiszczenia opłaty zapasowej przez poprzedniego producenta lub handlowca. Tymczasem zdarzenie przyszłe opisane przez Wnioskodawcę nie przewiduje udziału podmiotu trzeciego co oznacza, że nikt poza Wnioskodawcą nie uiszczył opłaty zapasowej od wolumenu, które zostały zbyte i poddane procesowi dalszemu produkcji.

Jednakże Wnioskodawca uważa, że prawidłowy jest przedstawiony przez niego sposób obliczenia opłaty zapasowej i ustalenie wielkości produkcji stanowiącej podstawę tychże obliczeń.

Nie może bowiem znaleźć uzasadnienia stanowisko racjonalnego ustawodawcy, który stawiałby w gorszej sytuacji finansowej producenta, który obliczył i zapłacił opłatę zapasową od wolumenu paliw, następnie paliwo to poddał procesowi dalszej produkcji i nie może skorzystać z dobrodziejstwa art. 21b ust. 3 ustawy o zapasach niż producenta nabywającego paliwa od poprzedniego producenta jako podmiotu trzeciego (który obliczył i uiszczył opłatę zapasową od wyprodukowanych przez siebie paliw).

Należy mieć na uwadze, że opłata zapasowa jest daniną publiczną i jako taka podlega określonym w systemie prawa zasadom. Ta okoliczność pozwala na postawienie tezy, że nie można dwukrotnie obciążać opłatą zapasową tego samego wolumenu paliw w ramach procesu ich produkcji, a stanowisko to znajduje potwierdzenie także poprzez zastosowanie wykładni celowościowej art. 21b ust. 3. Również rozważanie w jakim celu wprowadzono obowiązki, o których mowa w art. 21b ust. 4 ustawy o zapasach prowadzi do wniosku, że chodzi o należyte udokumentowanie przez poprzedniego producenta obliczenia i uiszczenia opłaty zapasowej dotyczącego danego wolumenu paliw zbytych kolejnemu producentowi.

Powyższa analiza zdaniem Wnioskodawcy jest wystarczająca do uznania, że wobec obowiązującej zasady równego traktowania podmiotów w obrocie gospodarczym należy wykluczyć możliwość podwójnego obciążania opłatą zapasową jako daniną publiczną, tego samego wolumenu paliw.

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

Zgodnie z art. 3 ust. 1 – 3 oraz ust. 4 ustawy o zapasach<sup>1</sup>, 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.

W myśl art. 2 pkt 18 ustawy o zapasach producentem jest przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą w zakresie produkcji paliw, w tym także zlecający taką produkcję innym podmiotom, z wyłączeniem usługowej produkcji paliw na rzecz innych podmiotów. Stosownie do art. 2 pkt 8 ustawy o zapasach, przez pojęcie produkcji paliw rozumie się wytwarzanie paliw w procesie przerobu ropy naftowej, kondensatu gazu ziemnego (NGL), półproduktów rafineryjnych i innych

węglowodorów lub przetwarzanie paliw poprzez procesy mieszania komponentów, w tym paliw, w wyniku których powstaje co najmniej jedno z paliw albo wzrasta całkowita ilość jednego z nich.

Przepis art. 2 pkt 19 ustawy o zapasach konstytuuje definicję legalną handlowca, zgodnie z którą jest nim przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw. Z kolei przywozem jest, zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy o zapasach, sprowadzenie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu. Nabyciem wewnątrzwspólnotowym 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 wewnątrzwspólnotowe lub import przez przedsiębiorcę, który tym samym, dokonując jednej z powyższych czynności uzyskuje status handlowca. W systemie zapasów interwencyjnych ropy naftowej lub paliw pierwszą czynnością, która rodzi obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej jest przemieszczenie

wyrobu podlegającego opłacie zapasowej z terytorium państwa członkowskiego UE na terytorium RP. Podobnie rzecz się ma w przypadku importu, gdzie obowiązek uiszczenia opłaty zapasowej powstaje z chwilą dokonania importu ropy naftowej lub paliw poprzez przywóz wyrobów akcyzowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju. Natomiast obowiązek zapłaty opłaty zapasowej w przypadku produkcji paliw, zdarzeniem wywołującym powstanie obowiązku uiszczenia jest wyprodukowanie paliwa. W zakres definicji producenta, o której mowa w art. 2 pkt 18 ustawy o zapasach nie wchodzi usługowa produkcja paliw na rzecz innych podmiotów.

Zgodnie z art. 21b ust. 3 ustawy o zapasach producent paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), przetwarzający je poprzez procesy mieszania, które nabył od poprzedniego producenta lub handlowca i których ilość stanowiła podstawę obliczenia i zapłaty opłaty zapasowej przez poprzedniego producenta lub handlowca, oblicza opłatę zapasową, przyjmując za podstawę jej obliczenia różnicę pomiędzy ilością produktu końcowego i tą ilością paliw, która stanowiła podstawę obliczenia i zapłaty opłaty zapasowej przez poprzedniego producenta lub handlowca.

Ażeby móc skorzystać z powyższego przepisu należy spełnić przesłanki, o których mowa w art. 21b ust. 4 ustawy o zapasach, tj. poprzedni producent lub handlowiec przekazuje producentowi paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), przetwarzającemu je przez procesy mieszania oświadczenie o obliczeniu i zapłacie opłaty zapasowej zawierające w szczególności:

- 1) nazwę i adres producenta lub handlowca;
- 2) numer identyfikacyjny w krajowym rejestrze urzędowym podmiotów gospodarki narodowej (REGON), numer identyfikacji podatkowej (NIP) producenta lub handlowca, jeżeli takie posiada;
- 3) ilość sprzedanych paliw stanowiącą podstawę obliczenia i zapłaty opłaty zapasowej;
- 4) wysokość oraz termin zapłaty opłaty zapasowej.

Przepis ten jednoznacznie wskazuje, że aby móc go zastosować niezbędne jest wystąpienie dwóch podmiotów, tj. producenta lub handlowca, który już uiszczył opłatę zapasową od wyprodukowanego lub przywiezionego paliwa, a także kolejnego producenta, który opłacone paliwo wykorzystuje do kolejnej produkcji. Ponadto kolejną przesłanką niezbędną przy zastosowaniu tego przepisu jest przeniesienie prawa własności paliwa będącego podstawą do uiszczenia opłaty zapasowej – ergo – musi nastąpić transakcja handlowa, np. sprzedaż. Podstawą do takiego stwierdzenia jest użycie w przepisie sformułowania „*nabył*”. Przepis wskazuje tylko, że pierwszym ogniwem w całym łańcuchu tych transakcji może być wyłącznie producent w rozumieniu art. 2 pkt 18 ustawy o zapasach (który dokonał produkcji paliw) lub handlowiec w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy o zapasach (który dokonał przywozu paliwa na terytorium Polski). Kolejnymi podmiotami w dalszym obrocie mogą być wyłącznie producenci paliw, którzy zgodnie z przepisem art. 21b ust. 4 ustawy o zapasach nabywają opłacone (opłatą zapasową) paliwo, wraz ze stosownym oświadczeniem, o którym mowa w art. 21b ust. 4 ustawy o zapasach i przeznaczają je do dalszej produkcji. Wtedy taki kolejny producent jako podstawę obliczenia opłaty zapasowej bierze pod uwagę różnicę pomiędzy ilością produktu końcowego i tą ilością paliwa, która stanowiła podstawę obliczenia i zapłaty opłaty zapasowej przez poprzednika. Oznacza to, że oprócz transakcji sprzedaży, o czym była mowa wyżej, paliwo to powinno być przeznaczone do dalszej produkcji i dopiero, jako nowy produkt, może być przedmiotem dalszej transakcji, i na takie, nowowyprodukowane, paliwo kolejny producent może wystawić następnemu producentowi stosowne oświadczenie, o którym mowa w art. 21b ust. 4 ustawy o zapasach.

Dlatego też, z uwagi na powyższe, Organ uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe, albowiem w opisanym we wniosku zdarzeniu przyszłym, nie występują, jak wskazuje przepis art. 21b ust. 3 ustawy o zapasach, dwa podmioty, tj. w pierwszym rzędzie producent lub handlowiec w rozumieniu odpowiednio art. 2 pkt 18 i pkt 19 ustawy o zapasach a w drugim producent w rozumieniu art. 2 pkt 18 ustawy o zapasach. Ponadto nietrafny jest pogląd Wnioskodawcy dotyczący samego paliwa będącego podstawą uiszczenia opłaty zapasowej. Otóż Wnioskodawca we wniosku sformułował tezę, że opłata zapasowa



byłaby uiszczana od tego samego wolumenu paliw. Tymczasem, jak wynika z treści wniosku, paliwo przywiezione przez Wnioskodawcę na terytorium kraju poddawane ma być dalszej produkcji, a zatem podstawą uiszczenia opłaty zapasowej są dwa różne wolumeny paliw.

Prezes Agencji Rezerw Materiałowych uznał również stanowisko Wnioskodawcy w zakresie zastosowania wykładni celowościowej do przepisów dotyczących opłaty zapasowej. Organ stoi na stanowisku, że nie ma możliwości innej wykładni wskazanych przepisów. Dokonując interpretacji przepisów należy bowiem pamiętać o przyjętej w nauce prawa i akceptowanej przez orzecznictwo sądowoadministracyjnej zasadzie prymatu wykładni językowej oraz pomocniczym charakterze wykładni systemowej i funkcjonalnej: *„wśród możliwych reguł interpretacyjnych tekstów prawnych pierwszeństwo ma wykładnia językowa (M. Zieliński: Wyznaczniki reguł wykładni prawa, "Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 1998, nr 3-4; także R. Mastalski: Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego. "Przegląd Podatkowy" 1999, nr 8), która powinna uwzględniać reguły znaczeniowe języka powszechnego, języka prawnego i języka prawniczego. Przy stosowaniu wykładni językowej jako dominującej metody interpretacji przepisów prawa podatkowego pierwszeństwo przyznaje się definicjom legalnym tekstu prawnego, nie ma bowiem innych silniejszych reguł służących ustaleniu znaczenia zwrotów użytych w przepisach prawnych"*<sup>1</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w uzasadnieniu wyroku z dnia 5 listopada 2010 r., II FSK 1142/09, wskazuje, iż to właśnie wykładnia językowa (gramatyczna) norm prawa podatkowego dotyczących zwolnień od opodatkowania, zapewnia przede wszystkim realizację obowiązku respektowania norm konstytucyjnych, zasady równości wobec prawa wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Takich możliwości nie zapewnia użycie reguł wykładni celowościowej w omawianym zakresie, gdyż przy ich zastosowaniu trudno jest całkowicie wyeliminować elementy ocen, a także czynników psychologicznych.

---

<sup>1</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 grudnia 2000 r., FSA 2/00, ONSA 2001/2/49, M.Podat. 2001/2/2, M.Podat. 2001/3/37, Pr.Gosp. 2001/4/43, PP 2001/3/63.

Ponadto należy pamiętać, iż regulacja przewidziana w art. 21b ust. 4 ustawy o zapasach to wyjątek od zasady przewidzianej w art. 21b ust. 3 i jako taki nie powinien być interpretowany rozszerzająco (*Exceptiones non sunt extendendae.*).

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego 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 zdarzenia przyszłego 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.