



Agencja Rezerw Materiałowych

Prezes

Warszawa, dn. stycznia 2018 r.

DECYZJA

Prezesa

Agencji Rezerw Materiałowych

Nr BPI – 2/I/18

**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 2017 r. poz. 2168), 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 2017 r. poz. 1210, z późn.zm.), zwanej dalej „ustawą o zapasach”, Prezes Agencji Rezerw Materiałowych stwierdza, że stanowisko A z siedzibą w B przedstawione we wniosku z dnia 19 maja 2017 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 31 maja 2017 r. o wydanie interpretacji przepisów prawa – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia 19 maja 2017 r., który wpłynął do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 31 maja 2017 r., A z siedzibą w B - zwana dalej „Wnioskodawcą”, zwróciła się o wydanie *pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów ustawy z o zapasach w zakresie przedstawionego poniżej stanu faktycznego.*

W dniu 29 maja 2017 r. Wnioskodawca uiścił kwotę 40 zł tytułem „OPŁATA ZA INTERPRETACJĘ PRZEPISÓW PRAWA”.



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



W dniu 29 czerwca 2017 r. Prezes Agencji Rezerw Materiałowych wydał Decyzję Nr BPI – 12/I/17w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej.

Pismem z dnia 19 lipca 2017 r. Wnioskodawca wniósł odwołanie, które wpłynęło do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 24 lipca 2017 r. od decyzji Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych Nr BPI-12/I/17 z dnia 29 czerwca 2017 r. w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących opłaty zapasowej.

Prezes Agencji Rezerw Materiałowych przekazał pismem znak: BPloz.520.11.2017/979.SPJ.2/10 z dnia 26 lipca 2017 r. powyższe odwołanie Wnioskodawcy do Ministra Energii, jako organu II instancji w przedmiotowej sprawie.

W dniu 17 listopada 2017 r. Minister Energii decyzją nr 28/11/2017 uchylił przedmiotową decyzję i skierował ją do ponownego rozpatrzenia wskazując na konieczność odniesienia się przez Prezesa Agencji do przedstawionej przez Spółkę wykładni przepisu art. 21b ust. 1 i ust. 2 w zw. z art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy o zapasach. Ponadto, Prezes Agencji zobowiązany został do ponownego przeanalizowania zasadności dokonanej w zaskarżonej decyzji wykładni § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie rodzajów dokumentów oraz do sporządzenia uzasadnienia swojego rozstrzygnięcia w sposób odpowiadający wymogom opisanym w art. 107 § 3 k.p.a. 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 § 1 k.p.a.).

Prezes Agencji Rezerw Materiałowych pismem z dnia 6 grudnia 2017 r. nr BPloz.523.11.2017/1849/SPJ2.2/10 wezwał A do uszczegółowienia informacji, zawartych we wniosku A z dnia 19 maja 2017 roku o wydanie interpretacji przepisów prawa (dalej zwanym *Wnioskiem*), w zakresie przepływu dokumentów potwierdzających dokonanie czynności, o których mowa w art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy o zapasach.

Pismem nr CZ/WZ/701/12/2017 z dnia 19 grudnia 2017 r., które wpłynęło do Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych dniu 22 grudnia 2017 r. A przesłała dodatkową informację w zakresie stanu faktycznego opisanego we wniosku.

We wniosku Wnioskodawca przedstawił opis następującego zdarzenia przyszłego jak niżej:

„Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą m.in. w zakresie wytwarzania i sprzedaży paliw w rozumieniu przepisów ustawy o zapasach. Spółka jest jednocześnie producentem i handlowcem oraz jest zobowiązana do tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych ropy naftowej i paliw oraz obliczania i uiszczania opłaty zapasowej.

Spółka zamierza rozpocząć sprzedaż paliw przeznaczonych na międzynarodowy bunkier morski podmiotowi pośredniczącemu - X, który następnie również dokona sprzedaży tych paliw na rzecz kolejnego podmiotu - Y, który to podmiot bezpośrednio dostarczać będzie paliwo na statki dla potrzeb żeglugi międzynarodowej. Takie rozwiązanie podyktowane jest w dużej mierze warunkami rynkowymi, w tym posiadaniem przez podmiot Y bazy klientów - statki wykorzystujące paliwo w żegludze międzynarodowej. W relacji handlowej wystąpi zatem Spółka jako producent i sprzedawca paliwa do podmiotu X, podmiot X sprzedający paliwo do podmiotu Y, który następnie dokonywać będzie dostawy sprzedanego paliwa na cele międzynarodowego bunkru morskiego. Podmioty, na rzecz których będzie następowała sprzedaż, legitymują się niezbędnymi koncesjami w zakresie obrotu paliwami ciekłymi.

Sprzedawane paliwa przeznaczone będą na międzynarodowy bunkier morski, a ich wykorzystanie na ten cel zostanie potwierdzone dokumentami określonymi w rozporządzeniu Ministra Gospodarki z dnia 8 grudnia 2014r. w sprawie rodzajów dokumentów uprawniających do pomniejszenia wielkości produkcji paliw lub przywozu ropy naftowej lub paliw, stanowiących podstawę obliczenia wymaganej na dany rok kalendarzowy ilości zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw oraz obliczenia opłaty zapasowej (Dz.U. z 2014 poz. 1807, dalej „rozporządzenie w sprawie dokumentów”).

Na gruncie w/w stanu faktycznego powstała wątpliwość co do sposobu stosowania przepisów, czy każdorazowa dostawa paliwa na cele międzynarodowego bunkra morskiego, potwierdzona przez podmiot Y dokumentem spełniającym wymogi określone w § 3 ust. 1 pkt 2 i § 3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie dokumentów, następnie przekazanych do podmiotu X, a następnie przez podmiot X przekazanych

Spółce - stanowi dla Wnioskodawcy zgodnie z art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy o zapasach dokument uprawniający do pomniejszenia wielkości produkcji paliw stanowiącej podstawę obliczenia wymaganej opłaty zapasowej.

Stanowisko wnioskodawcy

W ocenie Wnioskodawcy, w zakresie sprzedaży paliw przeznaczonych na międzynarodowy bunkier morski przy zachowaniu warunku potwierdzenia takiej dostawy dokumentami zgodnymi z rozporządzeniem w sprawie dokumentów, Spółka zgodnie z art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy o zapasach ma prawo do pomniejszenia ilości produkowanych paliw o ilość paliw sprzedanych i wykorzystanych na międzynarodowy bunkier morski, a tym samym do obliczenia opłaty zapasowej z uwzględnieniem takiego pomniejszenia.

Zgodnie z art. 5 ust. 6 pkt. 2 ustawy o zapasach *Wielkość produkcji paliw lub przywozu ropy naftowej lub paliw stanowiące podstawę obliczenia wymaganej na dany rok kalendarzowy ilości zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw oraz obliczenia opłaty zapasowej pomniejsza się odpowiednio o ilości: paliw przeznaczonych na międzynarodowy bunkier morski.* Pomniejszenie opłaty zapasowej w przypadku dostawy paliw przeznaczonych na bunkier morski warunkowane jest potwierdzeniem tych ilości dokumentami określonymi w przepisach wydanych na podstawie art. 5 ust. 6a ustawy o zapasach.

Na podstawie art. 5 ust. 6a ustawy o zapasach Minister Gospodarki wydał rozporządzenie z dnia 8 grudnia 2014r. *w sprawie rodzajów dokumentów uprawniających do pomniejszania wielkości produkcji paliw lub przywozu ropy naftowej lub paliw, stanowiących podstawę obliczenia wymaganej na dany rok kalendarzowy ilości zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw oraz obliczenia opłaty zapasowej* (Dz.U. 2014 poz. 1807). Rozporządzenie to określa rodzaje oraz treść dokumentów uprawniających w szczególności do pomniejszenia wielkości produkcji paliw oraz do obliczenia opłaty zapasowej.

Zgodnie z § 3 ust 1 rozporządzenia w sprawie dokumentów *Dokumentami uprawniającymi do pomniejszania wielkości produkcji paliw lub przywozu paliw o ilości, o których mowa w art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy, są oświadczenia:*

1. *nabywcy na dokumencie dostawy (kwicie bunkrowym);*

2. *dostawcy paliwa przeznaczonego na międzynarodowy bunkier morski, złożone przez dostawcę zaopatrującego bezpośrednio statki morskie w takie paliwo.*

Zgodnie z § 3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie dokumentów oświadczenie dostawcy zaopatrującego bezpośrednio statki morskie powinno zawierać:

1. nazwę i adres dostawcy paliwa;
2. numer identyfikacyjny w krajowym rejestrze urzędowym podmiotów gospodarki narodowej (REGON) i numer identyfikacji podatkowej (NIP) dostawcy paliwa ciekłego;
3. nazwę i adres sprzedawcy paliwa;
4. numer identyfikacyjny w krajowym rejestrze urzędowym podmiotów gospodarki narodowej (REGON) i numer identyfikacji podatkowej (NIP) sprzedawcy paliwa ciekłego;
5. informację o rodzaju i ilości zakupionego paliwa w okresie, którego dotyczy oświadczenie;
6. wykaz numerów i dat wystawienia dokumentów (kwitów bunkrowych zawierających numer IMO) dostawy paliwa na statek potwierdzających, że zakupione paliwo zostało przeznaczone do bunkrowania statków;
7. podpis osoby dostarczającej paliwo w imieniu dostawcy.

Wątpliwość w kwestii możliwości pomniejszenia podstawy naliczenia opłaty zapasowej zgodnie z art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy o zapasach wywołuje użyte w § 3 ust. 1 pkt. 2 rozporządzenia w sprawie dokumentów wyrażenie *zaopatrującego bezpośrednio statki*. W ocenie Wnioskodawcy, racjonalnie wykładając wymóg bezpośredniości, uzasadnione jest wnioskowanie, iż owa bezpośredniość odnosi się do wymogu złożenia oświadczenia przez ten podmiot, który bezpośrednio dostarczył paliwo na cele żeglugi morskiej. W ocenie Spółki wymóg bezpośredniości ma zapobiegać sporządzaniu oświadczenia przez inne podmioty niż ten który dokonał bezpośrednio dostawy. W ocenie Spółki wymóg bezpośredniości odnosi się zatem do obowiązku sporządzenia oświadczenia przez taki podmiot celem zapewnienia jego rzetelności oraz zgodności ze stanem faktycznym. Na taki właśnie cel wskazuje uzasadnienie do projektu rozporządzenia w sprawie dokumentów, w którym wskazano, iż regulacja wykazu dokumentów: *„pozwoli zapewnić rzetelność podczas obliczeń ilości, dokonywanych przez producentów i handlowców, a także możliwość*

dokonania kontroli poprawności tych obliczeń, a tym samym zapewnienia kontroli nad zapasami obowiązkowymi ropy naftowej i paliw (str. 5 uzasadnienia projektu)".

Taka interpretacja jest spójna z celem jakim zgodnie z ustawą o zapasach jest dostawa paliwa z przeznaczeniem na cele międzynarodowego bunkru morskiego. Prawo do pomniejszenia ilości produkowanych paliw zgodnie z art. 5 ust. 6 pkt. 2 ustawy o zapasach jest powiązane z dostawą paliw z przeznaczeniem na ten konkretny cel, nie zaś z określonym modelem realizacji łańcucha dostawy paliwa na cele międzynarodowego bunkru morskiego.

Odmienne rozumienie wymogu bezpośredniości prowadziłoby do sankcjonowania modelu, w którym występuje jedynie: producent paliw sprzedający je do podmiotu bezpośrednio dostarczającego paliwa oraz odbiorca paliwa wykorzystujący je na cele żeglugi międzynarodowej. Odmienne interpretacja wymogu bezpośredniości sprowadzałaby się do postawienia wymogu braku więcej niż jednego podmiotu pośredniczącego w dostawie paliwa na bunkier morski, co jednakże biorąc pod względ realia funkcjonowania rynku, konieczność posiadania bazy klientów oraz sprzętu pozwalającego na realizację dostawy paliw na statki - byłoby w sposób racjonalny trudne do uznania.

Należy nadto zwrócić uwagę, że w świetle art. 5 ust 6 pkt 2 ustawy o zapasach, jedynym warunkiem dokonania przedmiotowego pomniejszenia jest przeznaczenie paliw na międzynarodowy bunkier morski. Brak jest natomiast ustawowego wymogu dokonania sprzedaży w określonym modelu transakcji, np. dokonania przez producenta sprzedaży bezpośrednio do finalnego nabywcy paliw lub bezpośrednio do podmiotu dokonującego zaopatrzenia statku. Z omawianego przepisu, jak również z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie dokumentów, w ocenie Wnioskodawcy wynika jednoznacznie, że jedynie dokument wykazujący przeznaczenie paliw na międzynarodowy bunkier morski musi pochodzić od dostawcy dokonującego bezpośredniego zaopatrzenia statku morskiego w paliwo. Okoliczność, że zaopatrzenie to było poprzedzone jedną lub większą liczbą transakcji sprzedaży nie ma w świetle w/w przepisów znaczenia.

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

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

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

Wh - sumę wielkości przywozu paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) dokonanego w danym miesiącu kalendarzowym, pomniejszoną o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym wyrażoną w jednostkach wagowych, z uwzględnieniem współczynników określonych w obwieszczeniu wydanym na podstawie art. 4, przeliczoną na ekwiwalent ropy naftowej przez pomnożenie jej przez współczynnik 1,065;

Wpr - wielkość produkcji paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) w danym miesiącu kalendarzowym, pomniejszoną o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym, wyrażoną w jednostkach wagowych, z uwzględnieniem współczynników określonych w obwieszczeniu wydanym na podstawie art. 4, 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.

Zasadne jest wobec przedstawionej powyżej argumentacji aby wielkość produkcji paliw (W_{pr}) niezbędna dla obliczenia opłaty zapasowej była pomniejszana w oparciu o otrzymane przez Spółkę oświadczenie podmiotu Y, zgodne z wymogami określonymi w przepisie § 3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie dokumentów.

Wobec powyższego, Spółka wnosi jak powyżej, wskazując, że udzielenie odpowiedzi jest dla Spółki niezwykle istotne z uwagi na wolę prawidłowego wykonywania obowiązku w zakresie obliczania i uiszczania opłaty obowiązkowej oraz uniknięcia powstania ewentualnych sporów interpretacyjnych na tym tle.”

Następnie pismem nr CZ/WZ/701/12/2017 z dnia 19.12.2017 r (data wpływu do Agencji 22.12.2017 r.) A przesłała dodatkowe informację w zakresie stanu faktycznego opisanego we wniosku.

„A, będąca w myśl ustawy o zapasach zarówno producentem jak i handlowcem prowadzi działalność gospodarczą między innym w zakresie wytwarzania paliw (w tym paliwa o kodzie CN 2710 19 47). Działalność handlowa w zakresie

wytworzonych przez A produktów jest prowadzona zarówno przez *Wnioskodawcę* jak również przez spółki zależne wchodzące w skład Grupy Kapitałowej A. A jest odpowiedzialna za działalność handlową w kraju (sprzedaż do koncernów zagranicznych) oraz w eksporcie drogą morską i lądową natomiast spółki zależne prowadzą produkcję i sprzedaż na rzecz poszczególnych branż: paliwowej, olejowej i asfaltowej.

W ramach Grupy Kapitałowej A podmiotem odpowiedzialnym za sprzedaż paliw jest C, będąca w 100% zależna od A.. **Spółka ta posiada niezbędne zasoby, aktywa oraz kompetencje dla realizacji sprzedaży w/w produktu** oraz jest wskazana jako sprzedający w Ogólnych Warunkach Sprzedaży Paliw zamieszczonych na witrynie internetowej A:

Z uwagi na rolę C w ramach struktury handlowej Grupy Kapitałowej A, **Spółka C, wskazana we Wniosku jako podmiot pośredniczący X, nabywa paliwo wyłącznie od A.**

C w ramach prowadzonej działalności prowadzi sprzedaż paliw żeglugowych dostarczając te paliwa na statki do końcowych odbiorców, między innymi z przeznaczeniem na międzynarodowy bunkier morski. Sprzedaż paliw żeglugowych dostarczanych przez C na cele międzynarodowego bunkru morskiego odbywa się w ramach prostego modelu dostaw (tj. C jest ostatnim podmiotem w łańcuchu, zaopatrującym bezpośrednio statki morskie), ponadto C planuje również realizować dostawy paliw żeglugowych w ramach tzw. złożonego modelu dostaw sprzedając paliwo do innych podmiotów spoza Grupy Kapitałowej A (wskazanych we *Wniosku* jako podmiot Y), którzy to następnie dostarczą paliwo żeglugowe przeznaczone na międzynarodowy bunkier morski na statki morskie. **Realizacja złożonego modelu dostaw wynika z uwarunkowań rynkowych oraz oczekiwań potencjalnych odbiorców**, w wyniku czego C celem maksymalizacji sprzedaży paliw zamierza współpracować z pośrednikami, którzy między innymi dzięki posiadaniu w ofercie komplementarnych produktów (paliw żeglugowych o wyższej zawartości siarki) dysponują szerszą bazą klientów i potencjałem sprzedażowym.

Zgodnie ze stanowiskiem Wnioskodawcy przedstawionym zarówno we *Wniosku* jak również w odwołaniu od decyzji Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych nr

BPI/12/1/17, sprzedaż paliwa z przeznaczeniem na międzynarodowy bunkier morski w ramach złożonego łańcucha dostaw upoważniać będzie *Wnioskodawcę* do pomniejszenia opłaty zapasowej na podstawie art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy o zapasach pod warunkiem:

1. wykazania ilości tych paliw na podstawie dokumentów wymaganych zgodnie z §3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 8 grudnia 2014 r. w sprawie rodzajów dokumentów uprawniających do pomniejszania wielkości produkcji paliw lub przywozu ropy naftowej lub paliw, stanowiących podstawę obliczania wymaganej na dany rok kalendarzowy ilości zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw oraz obliczania opłaty zapasowej - Dz.U. 2014, poz. 1807 - dalej: rozporządzenie w sprawie dokumentów) tj. na podstawie oświadczenia złożonego przez podmiot zaopatrujący bezpośrednio statki morskie, oraz;
2. spełnienia przez oświadczenie, o którym mowa w punkcie 1 powyżej wymogów §3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie dokumentów.

W przypadku realizacji złożonego modelu dostaw podmiotem uczestniczącym w transakcji poza *A* i *C* będzie pośrednik (podmiot *Y*). Pomimo tego, że jak słusznie zauważył Prezes Agencji Rezerw Materiałowych w decyzji nr BPI/12/1/17 z dnia 29 czerwca 2017 roku, oświadczenie o którym mowa w §3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie dokumentów zawierać będzie jedynie dane identyfikujące pośrednika (podmiot *Y*) jako bezpośredniego dostawcy paliwa oraz dane *C* jako sprzedawcy paliwa, **należy zaznaczyć że biorąc pod uwagę całość dokumentów na bazie których dokonywana będzie transakcja możliwe będzie zapewnienie rzetelności ilości dokonanych przez *A* pomniejszeń, o których mowa w art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy o zapasach objętych oświadczeniem oraz przeprowadzenie przez Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych kontroli poprawności tych obliczeń gwarantując nadzór nad zapasami obowiązkowymi ropy naftowej i paliw.**

Paliwo, o kodzie CN 2710 19 47 jest, w myśl art. 86 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. 2017 poz. 43 ze zm., zwanej dalej ustawą akcyzową) wyrobem energetycznym będącym wyrobem akcyzowym. Stosownie do art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym jest między innymi produkcja wyrobów akcyzowych. **Natomiast zgodnie z art. 32 ust. 1 pkt 2 ustawy akcyzowej zwalnia**

się od akcyzy ze względu na przeznaczenie wyroby akcyzowe używane do celów żeglugi. By podmiot produkujący paliwa żeglugowe (a więc A) mógł skorzystać ze wspomnianego zwolnienia musi spełnić warunki, o których mowa w art. 32 ust. 3 oraz art. 32 ust.5-13 ustawy akcyzowej. Stosownie do art. 32 ust. 3 pkt 2 zwolnienie od akcyzy stosuje się między innymi pod warunkiem **dostarczenia paliw ze składu podatkowego na terytorium kraju do podmiotu pośredniczącego.** Podmiotem pośredniczącym, zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 2 ust. 1 pkt 23 ustawy akcyzowej jest m in. podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju, **któremu wydano zezwolenie** na prowadzenie działalności polegającej na dostarczaniu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie ze składu podatkowego na terytorium kraju do podmiotu zużywającego

Stosownie do art. 32 ust. 5 pkt 2 ustawy akcyzowej kolejnym warunkiem koniecznym zastosowania zwolnienia jest m in. **dołączenie do przemieszczanych wyrobów akcyzowych dokumentu dostawy**, natomiast art. 32 ust. 11 ustawy akcyzowej stanowi, że odbierający wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie jest obowiązany do potwierdzenia odbioru tych wyrobów na dokumencie dostawy.

Dokument dostawy, którego wzór stanowi Załącznik nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2015 roku w sprawie dokumentów dostawy, warunków i sposobu zwrotu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz środków skazających alkohol etylowy (tekst jednolity Dz.U. 2017 poz. 1691 ze zm., zwanym dalej rozporządzeniem w sprawie dokumentów dostawy) powinien zawierać następujące dane:

1. Nazwę podmiotu, który wystawił dokument dostawy;
2. Adres siedziby podmiotu, który wystawił dokument dostawy;
3. Nazwę podmiotu odbierającego;
4. Adres siedziby podmiotu odbierającego;
5. Adres miejsca wysyłki wyrobów akcyzowych;
6. Datę wysyłki wyrobów akcyzowych;
7. Miejsce odbioru wyrobów akcyzowych;
8. Datę odbioru wyrobów akcyzowych;

9. Datę i podpis podmiotu, który wystawił dokument;
10. Potwierdzenie odbioru wyrobów akcyzowych;
11. Nazwę, kod CN, przeznaczenie oraz ilość wyrobów akcyzowych będących przedmiotem dostawy.

Reasumując powyższe, w przypadku sprzedaży przez C paliwa w oparciu o złożony łańcuch dostaw (tj. do podmiotu Y, który następnie dostarczy paliwo żeglugowe przeznaczone na międzynarodowy bunkier morski bezpośrednio na statki morskie) podmiotem pośredniczącym w myśl ustawy akcyzowej będzie Podmiot Y, który zgodnie z wymogami ustawy akcyzowej będzie odbierał paliwo bezpośrednio ze składu podatkowego A. **Podmiot Y dołączać będzie do przemieszczanych wyrobów akcyzowych dokument dostawy**, odpowiadający wymogom rozporządzenia w sprawie dokumentów dostawy. Uprzednio Podmiot Y odbierze paliwo również w oparciu o dokument dostawy bezpośrednio **wystawiony przez A**. Ponadto, A będąca podmiotem prowadzącym skład podatkowy zobowiązana jest do prowadzenia ewidencji wyrobów akcyzowych, która powinna umożliwiać między innymi **ustalenie ilości wysłanych wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, daty wysłania, a także miejsca odbioru w przypadku ich przemieszczania oraz zawierać będzie informacje o dokumentach dostawy** (art. 138a ust. 1 pkt 6 ustawy akcyzowej). Zgodnie z art. 138f ust. 1 pkt 2 ustawy akcyzowej, ewidencję wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie zobowiązany jest również prowadzić podmiot pośredniczący (a więc podmiot Y). Dodatkowo, zgodnie z art. 138r ustawy akcyzowej podmiot, który wystawia dokument dostawy, sporządza kwartalne zestawienie wystawionych dokumentów dostawy.

Jako, że jak wspomniano wcześniej, za sprzedaż paliw żeglugowych w ramach Grupy Kapitałowej A odpowiedzialna jest spółka C, faktura za paliwo sprzedane podmiotowi Y zostanie wystawiona przez C. Faktura będzie zawierać między innymi następujące informacje:

- a) Dane dostawcy (C);
- b) Dane nabywcy paliwa (podmiot Y);
- c) Nazwę towaru (paliwo);
- d) Miarę i ilość sprzedanego towaru;

e) Numer zlecenia.

Należy podkreślić, że obieg dokumentów związanych z transakcją zarówno po stronie A jak również C będzie rejestrowany w systemie informatycznym SAP, w związku z powyższym możliwe będzie dokładne powiązanie ruchu produktu z dokumentami handlowymi (numery zleceń, faktury), magazynowymi (dowody wydania) oraz akcyzowymi (dokumenty dostawy).

Uwzględniając powyższe, w ramach opisanej transakcji będzie istniała możliwość, zarówno na potrzeby analityczne jak i kontrolne, **zidentyfikowania przepływu produktu oraz obiegu dokumentów na każdym etapie procesu, jak również dokładna weryfikacja w zakresie ilości paliwa nabytego przez C od A przeznaczonego na międzynarodowy bunkier morski, sprzedanego następnie przez C do podmiotu pośredniczącego Y, który dokona dostawy paliwa na statek z przeznaczeniem na międzynarodowy bunkier morski.**

Obieg dokumentów w ramach opisanej transakcji A przedstawiła na schemacie będącym załącznikiem do niniejszego pisma.”.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznano za 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.

Przepis art. 21b ust. 12 ustawy o zapasach nakłada na producentów i handlowców obowiązek wpłacania opłaty zapasowej w terminie do ostatniego dnia miesiąca

następującego po miesiącu, w którym nastąpiła produkcja lub przywóz paliw, na rachunek Funduszu, o którym mowa w art. 28 a.

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

Z kolei przepis art. 5 ust. 6 ustawy o zapasach zdefiniował w tzw. katalogu zamkniętym uprawnione pomniejszenia opłaty zapasowej od wielkości produkcji lub przywozu ropy naftowej lub paliw będące podstawą do jej wyliczenia. Zgodnie z art. 5 ust. 6 pkt 2 pomniejszeniu opłaty zapasowej podlegają paliwa przeznaczone na międzynarodowy bunkier morski, pod warunkiem potwierdzenia tych ilości dokumentami określonymi w przepisach wydanych na podstawie art. 5 ust. 6a.

Z kolei Minister Gospodarki, biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia kontroli nad zapasami obowiązkowymi ropy naftowej lub paliw oraz konieczność zapewnienia rzetelności obliczeń dokonywanych przez producentów i handlowców, a także możliwości dokonania kontroli poprawności tych obliczeń w rozporządzeniu z dnia 8 grudnia 2014 r. w sprawie rodzajów dokumentów uprawniających do pomniejszania wielkości produkcji paliw lub przywozu ropy naftowej lub paliw, stanowiących podstawę obliczenia wymaganej na dany rok kalendarzowy ilości zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw oraz obliczenia opłaty zapasowej (Dz. U. z 2014 r. poz. 1807) dalej „rozporządzenie w sprawie dokumentów”, w § 3 ust. 1 wskazał w oparciu o jakie dokumenty przedsiębiorca może zastosować pomniejszenie, o którym mowa w art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy o zapasach.

Zgodnie z § 3 ust. 1 rozporządzenia w sprawie dokumentów, dokumentami uprawniającymi do pomniejszania wielkości produkcji paliw lub przywozu paliw o ilości, o których mowa w art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy, są oświadczenia:

1. nabywcy na dokumencie dostawy (kwicie bunkrowym);
2. dostawcy paliwa przeznaczonego na międzynarodowy bunkier morski, złożone przez dostawcę zaopatrującego bezpośrednio statki morskie w takie paliwo.

Zgodnie z § 3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie dokumentów oświadczenie dostawcy zaopatrującego bezpośrednio statki morskie powinno zawierać:

1. nazwę i adres dostawcy paliwa;
2. numer identyfikacyjny w krajowym rejestrze urzędowym podmiotów gospodarki narodowej (REGON) i numer identyfikacji podatkowej (NIP) dostawcy paliwa ciekłego;
3. nazwę i adres sprzedawcy paliwa;
4. numer identyfikacyjny w krajowym rejestrze urzędowym podmiotów gospodarki narodowej (REGON) i numer identyfikacji podatkowej (NIP) sprzedawcy paliwa ciekłego;

5. informację o rodzaju i ilości zakupionego paliwa w okresie, którego dotyczy oświadczenie;
6. wykaz numerów i dat wystawienia dokumentów (kwitów bunkrowych zawierających numer IMO) dostawy paliwa na statek potwierdzających, że zakupione paliwo zostało przeznaczone do bunkrowania statków;
7. podpis osoby dostarczającej paliwo w imieniu dostawcy.

W przedmiotowym wniosku Wnioskodawca wskazał, że będąc w myśl ustawy o zapasach zarówno producentem jak i handlowcem prowadzi działalność gospodarczą między innymi w zakresie wytwarzania paliw (w tym paliwa żeglugowego typu dieslowego MGO o kodzie CN 2710 19 47). Spółka zamierza rozpocząć sprzedaż paliw przeznaczonych na międzynarodowy bunkier morski C, który następnie również dokona sprzedaży tych paliw na rzecz kolejnego podmiotu - Y, który to podmiot bezpośrednio dostarczać będzie paliwo na statki dla potrzeb żeglugi międzynarodowej. Następnie oświadczenie (spełniające wymogi określone w § 3 ust. 1 pkt 2 i § 3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie dokumentów) sporządzone przez podmiot Y przekazane zostanie do C, a następnie przez ten podmiot przekazane Wnioskodawcy, który w oparciu o ww. dokument zamierza skorzystać z pomniejszeń, o których mowa w art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy o zapasach.

Przepis art. 5 ust. 6 ustawy o zapasach przewiduje uprawnienie do pomniejszenia wielkość produkcji paliw stanowiącej podstawę obliczenia opłaty zapasowej o wskazane w tym przepisie ilości ropy naftowej i paliw. Z przepisu art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy o zapasach wynika, iż wielkość produkcji paliw stanowiącą podstawę obliczenia opłaty zapasowej pomniejsza się odpowiednio o ilości paliw przeznaczonych na międzynarodowy bunkier morski pod warunkiem potwierdzenia tych ilości dokumentami określonymi w przepisach wydanych na podstawie ust. 6a.

Z powyższego wynika, iż przesłankami uprawniającymi do pomniejszenia, o którym mowa w art. 5 ust. 6 pkt 2 ustawy o zapasach są: 1) przeznaczenie określonych wolumenów paliw na międzynarodowy bunkier morski; 2) potwierdzenie tych ilości dokumentami określonymi w przepisach wydanych na podstawie ust. 6a ustawy.

Prezes Agencji Rezerw Marianowych pragnie zauważyć, że pomimo iż powyższe uprawnienie do pomniejszenia ma charakter przedmiotowy (dotyczy paliw przeznaczonych na międzynarodowy bunkier morski) a nie podmiotowy to dokumenty potwierdzające przeznaczenie określonych wolumenów na

międzynarodowy bunkier morski muszą *zapewnić rzetelność podczas obliczeń ilości, dokonywanych przez producentów i handlowców, a także możliwość dokonania kontroli poprawności tych obliczeń*. Na taki właśnie cel wskazuje uzasadnienie do projektu rozporządzenia w sprawie dokumentów (*str. 5 uzasadnienia projektu*). W ocenie Prezesa przedmiotowe dokumenty muszą więc w sposób jednoznaczny pozwolić na identyfikację producenta lub handlowca, któremu przysługuje możliwość dokonania pomniejszych o których mowa w art. 5 ust.6 pkt 2 ustawy o zapasach.

Z przesłanego wniosku wynika, że działalność handlowa w zakresie wytworzonych przez A produktów jest prowadzona zarówno przez *Wnioskodawcę* jak również przez spółki zależne wchodzące w skład Grupy Kapitałowej A. A jest odpowiedzialna za działalność handlową w kraju (sprzedaż do koncernów zagranicznych) oraz w eksporcie drogą morską i lądową natomiast spółki zależne prowadzą produkcję i sprzedaż na rzecz poszczególnych branż: paliwowej, olejowej i asfaltowej.

W ramach Grupy Kapitałowej A podmiotem odpowiedzialnym za sprzedaż paliw żeglugowych jest C, będąca w 100% zależna od A. Spółka nabywa paliwo wyłącznie od A. W ocenie Prezesa ARM, należy więc uznać, że przedstawionym schemacie transakcyjnych C występuje jako pośrednik działający na rzecz i w imieniu Wnioskodawcy.

Prezes Agencji dostrzega, że oświadczenie o którym mowa w §3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie dokumentów zawierać będzie jedynie dane identyfikujące podmiot Y jako bezpośredniego dostawcy paliwa oraz dane C jako bezpośredniego sprzedawcy paliwa. Jednak, w omawianym przypadku, dokonując wykładni możliwości zastosowania odliczeń o których mowa w art. 5 ust.6 pkt 2 ustawy o zapasach, Organ wziął pod uwagę całość dokumentów na bazie których dokonywana będzie przedmiotowa transakcja i dokonał oceny tych dokumentów zarówno pod kątem możliwości zapewnienia rzetelności ilości dokonanych przez A pomniejszych jak również przeprowadzenia przez Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych kontroli poprawności tych obliczeń.

W ocenie Organu obieg dokumentów związanych z omawianym schematem transakcyjnym zarówno po stronie A jak również C pozwala na zidentyfikowanie przepływu produktu na każdym etapie procesu, jak również dokładną weryfikację w zakresie ilości paliwa nabytego przez C od A przeznaczonego na międzynarodowy

bunkier morski, sprzedanego następnie przez C do podmiotu pośredniczącego Y, który dokona dostawy paliwa na statek z przeznaczeniem na międzynarodowy bunkier morski.

Należy zaznaczyć, że w przedstawionym przez Wnioskodawcę schemacie transakcyjnym, paliwo do podmiotu pośredniczącego Y, który dokona dostawy paliwa na statek z przeznaczeniem na międzynarodowy bunkier morski dostarczane będzie bezpośrednio ze składu podatkowego Wnioskodawcy. Rejestrowanie w systemie informatycznym SAP wszystkich dokumentów związanych z przedmiotową transakcją zarówno po stronie A jak również C pozwala na jednoznaczne powiązanie ruchu produktu z dokumentami handlowymi (numery zleceń faktury) i magazynowymi (dowody wydania) .

W przedstawionym stanie faktycznym, w ocenie Prezesa ARM, spełnione zostały przez Wnioskodawcę, wszystkie wymagane przez art. 5 ust 6 pkt 2 ustawy o zapasach przesłanki pomniejszenia wielkości produkcji paliw stanowiącej podstawę obliczenia opłaty zapasowej.

Mając na uwadze powyższe, orzeczono jak w sentencji.

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.

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.