

Sygnatura ILPP3/443-46/11-3/TK

Data 2011.08.01

Autor Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Temat Podatek akcyzowy (ustawa z dnia 6.12.2008r.) --> Opodatkowanie akcyzą wyrobów akcyzowych --> Przedmiot opodatkowania i powstanie obowiązku podatkowego --> Przedmiot opodatkowania

Istota interpretacji - Podatek akcyzowy w zakresie obowiązku zapłaty opłaty paliwowej.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 2 i § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Sp. z o.o., przedstawione we wniosku z dnia 2 maja 2011 r. (data wpływu 9 maja 2011 r.) uzupełnionym pismem z dnia 4 maja 2011 r. (data wpływu 9 maja 2011 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej opłaty paliwowej w zakresie obowiązku zapłaty tej opłaty – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 9 maja 2011 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej opłaty paliwowej w zakresie obowiązku zapłaty tej opłaty. Wniosek został uzupełniony pismem z dnia 4 maja 2011 r. (data wpływu 9 maja 2011 r.) o dowód potwierdzenia opłaty.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca posiadający status zarejestrowanego odbiorcy podpisał umowę z polską firmą „A” nie będącą zarejestrowanym podmiotem gospodarczym w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym. Na podstawie tej umowy Zainteresowany zobowiązał się do obioru towaru w postaci oleju napędowego o kodzie CN 2710 19 41, odbiór jest dokonywany w miejscu określonym w zezwoleniu na prowadzenie działalności gospodarczej Wnioskodawcy w ramach zarejestrowanego odbiorcy.

Firma „A” nabywa olej napędowy w składzie podatkowym na terytorium państwa członkowskiego na własny rachunek, co jest potwierdzone wystawioną fakturą przez sprzedającego, a następnie zostaje dokonane wewnątrzspółnotowe przemieszczenie nabytego towaru w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, na terytorium Polski do miejsca odbioru określonego w zezwoleniu dla Zainteresowanego, który prowadzi działalność gospodarczą w ramach zarejestrowanego odbiorcy. Należy podkreślić fakt, że z treści dokumentu e-AD, dokumentu przewozowego (list przewozowy CMR) wynika, że przemieszczenie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy ma charakter bezpośredni pomiędzy składem podatkowym a zarejestrowanym odbiorcą. Natomiast z treści załączonej faktury dotyczącej przemieszczanego towaru jak i dokumentu przewozowego (CMR) wynika, że właścicielem towaru jest firma „A”.

Firma „A” własnym lub wynajętym transportem przemieszcza towar do miejsca wyznaczonego w stosownym zezwoleniu dla Wnioskodawcy (zarejestrowany odbiorca). Firma „A” przed wprowadzeniem towaru będącego wyrobem akcyzowym zharmonizowanym (olej napędowy o kodzie CN 2710 19 41) na teren Polski, na podstawie zawartej wcześniej umowy z Zainteresowanym, wpłaca na jej rzecz równowartość należnego podatku akcyzowego za nabyty przez siebie i wprowadzany towar w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.

Wnioskodawca respektując umowę podpisaną z firmą „A” działając w oparciu o postanowienia zawarte w ustawie o podatku akcyzowym dokonuje należnych płatności podatku akcyzowego. Zainteresowany na żadnym etapie przemieszczania towaru w procedurze zawieszenia poboru akcyzy nie jest jego właścicielem, a kwota należna z tytułu opłaty podatku akcyzowego za ten towar jest przekazana na ten cel od firmy „A”. Po opłaceniu podatku akcyzowego towar nadal pozostaje w dyspozycji właściciela - czyli firmy „A”.

Zainteresowany wskazał, iż zapłaty należnego podatku akcyzowego dokonuje ze środków przekazanych na ten cel przez firmę, która nabyła olej napędowy i na rzecz której dokonywany jest odbiór wspomnianego towaru (olej napędowy o kodzie CN 2710 19 47). Ponadto na żadnym etapie przemieszczania wewnątrzspółnotowego Wnioskodawca nie jest właścicielem oleju napędowego będącego przedmiotem niniejszego wniosku.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy Wnioskodawca prowadzący działalność gospodarczą w ramach zarejestrowanego odbiorcy, wykonując czynności w ramach zawartej umowy z podmiotem nie posiadającym statusu zarejestrowanego podmiotu gospodarczego w myśl ustawy o podatku akcyzowym, działając na jego rzecz, dokonuje odbioru oleju napędowego o kodzie CN 2710 19 47, przemieszczanego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, przy czym przemieszczenie wewnątrzspółnotowe ma charakter bezpośredni pomiędzy składem podatkowym, gdzie dokonano nabycia oleju napędowego, a miejscem wskazanym w zezwoleniu (zarejestrowany odbiorca), występuje jako podmiot wprowadzający towar, jakim jest wymieniony olej napędowy do obrotu, w myśl ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2571 ze zm.) art. 37h i art. 37j...

Zdaniem Wnioskodawcy, na możliwość zastosowania procedury opisanej w niniejszym wniosku, polegającej na przemieszczaniu wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy pomiędzy składem podatkowym a zarejestrowanym podmiotem gospodarczym (zarejestrowany odbiorca), nie ma wpływu fakt, że Spółka nabywająca towar w składzie podatkowym nie posiada statusu zarejestrowanego podmiotu gospodarczego w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym.

Przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy pomiędzy składem podatkowym, a zarejestrowanym odbiorcą, czy innym zarejestrowanym podmiotem gospodarczym, jest czynnością odmienną od sprzedaży tych wyrobów, co jednoznacznie wskazuje, że dopuszczalna jest sytuacja, w której nabywca, a więc właściciel wyrobów akcyzowych zharmonizowanych nie musi posiadać statusu zarejestrowanego podmiotu gospodarczego w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym. Zainteresowany poniósł, że regulacja dotycząca zdefiniowania pewnych pojęć w aktach prawnych dotyczących podatku akcyzowego winna być spójna z przepisami zawartymi w Dyrektywie Rady Unii Nr 92/12/WE z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz

kontrolowania, takie stanowisko ustawodawca potwierdził w Dyrektywie Rady Nr 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r.

Spółka stoi na stanowisku, że ustawodawca w art. 37h i art. 37j, ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2571 ze zm.) określa kto podlega opłacie paliwowej i za jakie towary. Z uwagi na to, że opłacie paliwowej podlega sam fakt wprowadzenia wyrobu, w tym przypadku oleju napędowego o kodzie CN 2710 19 41, do obrotu krajowego spółka swoje stanowisko argumentuje tym, że dokonując odbioru wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, działając w oparciu o ustawę o podatku akcyzowym, nie dokonuje wprowadzenia wyrobu (oleju napędowego o kodzie CN 2710 1941) do obrotu krajowego w rozumieniu ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym. (Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2571 ze zm.) art. 37h i art. 37j.

Wnioskodawca uważa, że z przywołanych przepisów wynika, iż opłata paliwowa obliczana jest przez samego podatnika, a z uwagi na określony moment powstania obowiązku podatkowego oraz termin jej zapłaty nie uwzględnia faktycznego wykorzystania paliw silnikowych oraz gazów, jedynie podatnik jest zobowiązany do zapłaty opłaty paliwowej jeżeli wprowadza na rynek krajowy paliwa silnikowe oraz gaz wymienione w art. 37h ust. 3 ustawy.

Zdaniem Spółki charakter opłaty paliwowej zbliża ją do podatku akcyzowego, to jednak należy również skonstatować, że przepisy regulujące instytucję opłaty paliwowej zawierają szereg autonomicznych przepisów co ma znaczenie dla całej konstrukcji ustawy. Ustawa o autostradach płatnych i Krajowym Funduszu Drogowym określa podmiot, przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego, termin zapłaty, właściwość organu, jak również stawkę opłaty (art. 37m) termin przedawnienia (art. 37o ust. 3) nie bez znaczenia jest treść art. 37g tej ustawy, z którego wynika, że do opłaty paliwowej stosuje się odpowiednio Ordynację podatkową.

W kontekście argumentacji odnoszącej się do wykładni przepisu art. 37h ust. 1 w związku z ust. 2 ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym rezultat wykładni tego przepisu określa, że opłata paliwowa jest wymagalna od momentu wprowadzenia na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazów.

Spółka nie dokonuje takiego wprowadzenia, gdyż nie jest właścicielem towaru mogącego być przedmiotem cytowanego wyżej wprowadzenia, a jedynie otrzymuje wyroby akcyzowe w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy. Za zasadne w tym miejscu należy uznać przytoczenie definicji ustawodawcy określającej termin „zarejestrowany odbiorca” ustawa z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 151, poz. 1013), gdzie czytamy „podmiot prowadzący skład podatkowy, zarejestrowanego odbiorcę, nabywcę na terytorium państwa członkowskiego będącego podmiotem upoważnionym przez właściwe władze podatkowe tego państwa członkowskiego Unii Europejskiej do otrzymywania wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy”.

W tym względzie nie bez znaczenia wydaje się odwołać do treści art. 13 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym, według którego to artykułu dopuszcza się nabycie wewnątrzspółnotowe przez zarejestrowanego odbiorcę wyrobów akcyzowych na rzecz innego podmiotu. Przy czym ustawodawca nie określa warunków co do tego jaki to ma być podmiot i jakie powinien posiadać zezwolenia.

W analizowanym zakresie poza sporem jest fakt, że Wnioskodawca nie jest właścicielem towaru na żadnym etapie jego przemieszczania i nie wprowadza go do obrotu, wobec czego nie ma obowiązku wnoszenia opłaty paliwowej określonej w art. 37h i 37j ustawy z dnia 27

października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2571 ze zm.).

Mając na uwadze powyższe Spółka stoi na stanowisku, że zasadą dla stanowionego i stosowanego prawa jest jego przewidywalność umożliwiająca jednolite zrozumienie i stosowanie w szczególności w przestrzeni prawa podatkowego dlatego też złożenie niniejszego wniosku uważamy za zasadne.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 37h ust. 1 ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (t. j. z 2004 r. Dz. U. Nr 256, poz. 2571 ze zm.) zwana dalej ustawą o autostradach płatnych, wprowadzanie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu, z wyłączeniem biokomponentów w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych (Dz. U. Nr 169, poz. 1199 oraz z 2007 r. Nr 35, poz. 217), stanowiących samoistne paliwa, wykorzystywanych do napędu pojazdów w rozumieniu art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym, podlega opłacie, zwanej dalej „opłatą paliwową”.

W myśl art. 37h ust. 2 ustawy o autostradach płatnych, przez wprowadzenie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu, o których mowa w ust. 1, rozumie się czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, których przedmiotem są te paliwa silnikowe oraz gaz.

Stosownie do art. 37h ust. 3 ustawy o autostradach płatnych, paliwami silnikowymi lub gazem, o których mowa w ust. 1, są następujące produkty:

1. benzyny silnikowe o kodach: CN 2710 11 45 i CN 2710 11 49;
2. oleje napędowe o kodzie CN 2710 19 41;
3. gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe oraz gazowe węglowodory alifatyczne skroplone i w stanie gazowym, przeznaczone do napędu pojazdów samochodowych, o kodach: CN 2711 i CN 2901;
4. wyroby inne niż określone w pkt 1-3, przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do napędu silników spalinowych, z wyłączeniem stanowiących samoistne paliwa biokomponentów w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych bez względu na kod CN.

Wnioskodawca ma wątpliwość czy w opisanym stanie faktycznym, obowiązek zapłaty opłaty paliwowej ciąży na nim czy na właścicielu oleju napędowego.

Na mocy art. 37j ust. 1 ustawy o autostradach płatnych, obowiązek zapłaty opłaty paliwowej od paliw silnikowych oraz gazu, o których mowa w art. 37h, ciąży na:

1. producencie paliw silnikowych lub gazu albo
2. importerze paliw silnikowych lub gazu, albo
3. podmiocie dokonującym nabycia wewnątrzspółnotowego w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym paliw silnikowych lub gazu, albo

4. innym podmiocie podlegającym na podstawie przepisów o podatku akcyzowym obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku akcyzowego od paliw silnikowych lub gazu.

Zgodnie z art. 37k ust. 1 ustawy o autostradach płatnych, obowiązek zapłaty opłaty paliwowej powstaje z dniem powstania zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym od paliw silnikowych oraz gazu, o których mowa w art. 37h.

W myśl art. 37l ust. 1 ustawy o autostradach płatnych, podstawą obliczenia wysokości opłaty paliwowej jest ilość paliw silnikowych lub gazu, o których mowa w art. 37h, od jakich podmioty, o których mowa w art. 37j ust. 1, są obowiązane zapłacić podatek akcyzowy.

Zasady opodatkowania wyrobów akcyzowych podatkiem akcyzowym, tj. zasady i tryb wprowadzania do obrotu wyrobów objętych akcyzą oraz zwolnienia od akcyzy określa ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626), zwana dalej ustawą.

W myśl art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy, zarejestrowany odbiorca to podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wewnątrzspółnotowe albo na jednorazowe nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, zwane dalej odpowiednio „zezwoleniem na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca” albo „zezwoleniem na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca”.

Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy, nabycie wewnątrzspółnotowe to przemieszczenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju.

Podatnikami akcyzy, co do zasady - w świetle art. 13 ust. 1 ustawy - są bowiem osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec których zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą (...).

Z powyższych przepisów wynika, iż zarejestrowany odbiorca dokonując nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych dokonuje czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą.

W świetle art. 10 ust. 3 ustawy, obowiązek podatkowy z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych przez zarejestrowanego odbiorcę lub niezarejestrowanego odbiorcę powstaje z dniem, w którym wyroby akcyzowe zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych.

Zauważyć należy przy tym, iż podmiot ten zobowiązany jest wprowadzić takie wyroby do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych.

Obowiązkiem zarejestrowanego odbiorcy, który dokonuje wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobów akcyzowych jest wprowadzenie tych wyrobów do „miejsca odbioru wyrobów akcyzowych” – miejsca, o którym mowa w art. 57 ust. 2 ustawy.

Podatnikiem akcyzy będzie wówczas Wnioskodawca, który działając jako zarejestrowany odbiorca dokonywał będzie czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą.

Reasumując, uwzględniając powołane wyżej przepisy mające zastosowanie w przedmiotowej sprawie, należy stwierdzić, iż zobowiązanym do dokonania opłaty paliwowej jest XXX Spółka z o.o., która dokonuje czynności opodatkowanych w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym, tj. dokonuje nabycia wewnątrzwspólnotowego paliw silnikowych w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym.

Dodatkowo tut. Organ informuje, iż w dniu 26 maja 2011 r. w Dz. U. Nr 108 pod poz. 626 został ogłoszony tekst jednolity ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

Tutejszy Organ informuje ponadto, iż wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Zainteresowanego. Inne kwestie przedstawione w opisywanym stanie faktycznym, które nie zostały objęte pytaniem nie mogą być - zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej - rozpatrzone.

Tut. Organ zauważa, iż rozwiązania przyjęte w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym odnoszące się do zakresu opodatkowania ww. podatkiem nie są sprzeczne z rozwiązaniami obowiązującymi w prawie europejskim.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu ul. Św. Mikołaja 78/79, 50-126 Wrocław po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.