

Sygnatura ITPP3/443-119/11/JK

Data 2011.07.26

Autor Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Temat Podatek akcyzowy (ustawa z dnia 6.12.2008r.) --> Wyroby akcyzowe-przepisy szczegółowe. Podstawa opodatkowania i stawki akcyzy. --> Wyroby energetyczne i energia elektryczna --> Stawki akcyzy na wyroby energetyczne

Istota interpretacji - Stanowisko Spółki, zgodnie z którym wyrób o kodzie CN 2710 19 99 przeznaczony do celów opałowych winien być opodatkowany stawką podatku, o której mowa w art. 89 ust. 1 pkt 15 ustawy, należało uznać za nieprawidłowe.

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 § 4 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 Bydgoszczy działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 12 maja 2011 r. (data wpływu 18 maja 2011 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczące podatku akcyzowego w zakresie stawki podatku akcyzowego dla wyrobu klasyfikowanego do kodu CN 2710 19 99 - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 18 maja 2011 r. został złożony wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczący podatku akcyzowego w zakresie stawki podatku akcyzowego dla wyrobu klasyfikowanego do kodu CN 2710 19 99.

W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Spółka planuje wewnątrzspółnotowe nabycie paliwa opałowego o kodzie CN 2710 19 99 korzystając z procedury dotyczącej zarejestrowanego odbiorcy. Paliwo będzie przeznaczone do odsprzedaży na cele opałowe. Gęstość wyrobu w temperaturze 15°C jest wyższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny. W uzupełnieniu wniosku Zainteresowany poinformował, że opisane we wniosku wyroby sklasyfikowane zostały przez dostawcę (w e-ADT wpisany będzie przez wysyłającego kod CN 2710 19 99) i będą oferowane na sprzedaż do celów opałowych. Ponadto, w ocenie Wnioskodawcy przedmiotowe wyroby nie są wyrobami podwójnego zastosowania. Producent przeznacza wyroby do celów opałowych.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy w opisanym zdarzeniu przyszłym stawką akcyzy właściwą dla paliwa opałowego o kodzie CN 2710 19 99 będzie stawka określona w art. 89 ust. 1 pkt 11, czy w art. 89. ust. 1 pkt 15 lit. a) ustawy o podatku akcyzowym...

Stanowisko Wnioskodawcy.

W ocenie Zainteresowanego, stawką akcyzy właściwą dla paliwa opałowego o kodzie CN 2710 19 99 jest stawka określona w art. 89 ust. 1 pkt 15 lit. a) ustawy o podatku akcyzowym.

Zdaniem Spółki, wynika to z treści art. 2 ust. 3 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, bowiem w przypadku przeznaczenia do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywania jako paliwo do ogrzewania, produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w dyrektywie, podlegają podatkowi zgodnie z wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego. Ponieważ wymieniona dyrektywa nie określa w Tabeli C poziomów opodatkowania dla wyrobów oznaczonych CN 2710 19 99, należy dla nich zastosować stawkę właściwą dla pozostałych paliw opałowych, tj. stawkę wynikającą z art. 86 ust. 1 pkt 15 lit a).

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

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.), zwanej dalej ustawą, do wyrobów energetycznych, w rozumieniu tej ustawy zalicza się wyroby:

- objęte pozycjami CN od 1507 do 1518 00, jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych;
- objęte pozycjami CN 2701, 2702 oraz od 2704 do 2715;
- objęte pozycjami CN 2901 i 2902;
- oznaczone kodem CN 2905 11 00 niebędące pochodzenia syntetycznego, jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych;
- objęte pozycją CN 3403;
- objęte pozycją CN 3811;
- objęte pozycją CN 3817;
- oznaczone kodami CN 3824 90 91 i 3824 90 97, jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych;
- pozostałe wyroby, z wyłączeniem substancji stosowanych do znakowania i barwienia, o którym mowa w art. 90 ust. 1, przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa silnikowe lub jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych - bez względu na kod CN;
- pozostałe wyroby będące węglowodorami, z wyłączeniem torfu, przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa opałowe lub jako dodatki lub domieszki do paliw opałowych - bez względu na kod CN.

Zgodnie z art. 86 ust. 3 wymienionej ustawy paliwami opałowymi w rozumieniu ustawy są wyroby energetyczne przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do celów opałowych, z wyłączeniem paliw silnikowych, czyli wyrobów energetycznych przeznaczonych do użycia, oferowanych na sprzedaż lub używanych do napędu silników spalinowych.

Zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 10 wymienionej ustawy dla olejów opałowych o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 69 z których 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C lub których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny,

zabarwionych na czerwono i oznaczonych znaczkiem zgodnie z przepisami szczególnymi – stawka wynosi 232,00 zł/1000 litrów, natomiast dla pozostałych, niepodlegających obowiązkowi barwienia i znakowania na podstawie przepisów szczególnych - 64,00 zł/1000 kilogramów.

Z kolei, w myśl art. 89 ust. 1 pkt 11 cytowanej ustawy, w stanie prawnym ukształtowanym przepisami ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw z dnia 22 lipca 2010 r. (Dz. U. Nr 151, poz. 1013), stawka podatku dla olejów smarowych, pozostałych olejów o kodach CN od 2710 19 71 do 2710 19 99, z wyłączeniem wyrobów o kodzie CN 2710 19 85 (oleje białe, parafina ciekła) oraz smarów plastycznych zaliczanych do kodu CN 2710 19 99 – wynosi 1180,00 zł/1000 litrów;

Dla pozostałych paliw opałowych, w myśl przepisu art. 89 ust. 1 pkt 15 ustawy, w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15°C jest niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny stosuje się stawkę w wysokości 232,00 zł/1000 litrów, natomiast w przypadku, gdy gęstość jest równa lub wyższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny - 64,00 zł/1000 kilogramów.

Z treści wniosku wynika, iż Spółka zamierza nabywać wewnątrzspółnotowo wyroby akcyzowe (paliwo opałowe) klasyfikowane przez producenta do kodu CN 2710 19 99. Produkt będzie przeznaczony na cele opałowe. Z opisu zdarzenia przysłego wynika także, iż przedmiotowe wyroby nie są olejami smarowymi oraz smarami plastycznymi, zatem mieszczą się w ramach - pozostałych olejów - klasyfikowanych do wskazanego kodu CN. W ocenie Wnioskodawcy, w przypadku przedmiotowego wyrobu, należy zastosować stawkę właściwą dla pozostałych paliw opałowych, tj. stawkę wynikającą z art. 86 ust. 1 pkt 15 lit a).

Do celów poboru akcyzy, w tym określenia prawidłowej stawki akcyzy, ustawodawca w art. 3 ust. 1 ustawy, odwołuje się do Nomenklatury Scalonej (CN) zgodną z rozporządzeniem 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. WE L 256 z 07.09.1987, str. 1, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, ze zm.), która stanowi systematyczny i hierarchiczny zbiór towarów w podziale na grupy towarowe, podzielone na sekcje, działy, pozycje, podpozycje oraz kody CN. W związku z tym, w celu prawidłowego ustalenia czy dany wyrób stanowi wyrób akcyzowy należy dokonać jego zaklasyfikowania do kodu CN. Klasyfikacja towarów w Nomenklaturze Scalonej (CN) podlega pewnym warunkom określającym zasady, na których jest oparta oraz ogólnym regułem zapewniającym jednolitą interpretację, co oznacza, że określony towar zawsze jest klasyfikowany do jednej i tej samej pozycji lub podpozycji z wyłączeniem innych, które mogłyby być brane pod uwagę. Zatem do każdego towaru jest przypisany odpowiedni kod. Obowiązek stosowania tej klasyfikacji, w przypadku wyrobów energetycznych wynika z treści art. 2 ust. 5 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej.

W art. 89 ust. 1 ustawy zostały określone stawki podatku akcyzowego na wyroby energetyczne. Stawki określone w tym przepisie, w stosunku do niektórych wyrobów energetycznych odwołują się bezpośrednio do ich kodów klasyfikacji w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) (art. 89 ust. 1 pkt 1-13 ustawy), inne zaś do definicji paliw silnikowych bądź paliw opałowych (art. 89 ust. 1 pkt 14 i 15 ustawy) określonych, odpowiednio w ust. 2 lub ust. 3 art. 86 ustawy. Stosownie do powyższego, określone w art. 89 ust. 1 pkt 15 ustawy stawki mają zastosowanie jedynie do wyrobów energetycznych przeznaczonych do celów opałowych, tj. wyrobów innych niż wymienione bezpośrednio wg kodu CN, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 1-13 ustawy.

Dla wyrobu o kodzie CN 2710 19 99 ustawodawca określił stawkę akcyzy w art. 89 ust. 1 pkt 11 ustawy bez względu na przeznaczenie. Tym samym kryterium przeznaczenia nie ma

tutaj znaczenia. Dla tego wyrobu niezależnie do jego przeznaczenia i zastosowania stawka jest jednoznacznie określona w wysokości 1180,00 zł/1000 litrów. Jedynym wyjątkiem od stosowania wskazanej stawki akcyzy są smary plastyczne klasyfikowane do kodu CN 2710 19 99. Spółka zamierza nabywać wewnątrzwspólnotowo wyroby akcyzowe o kodzie CN 2710 19 99, które nie są smarami plastycznymi. Tym samym jedyną możliwą stawką akcyzy, którą są opodatkowane wytwarzane wyroby jest stawka określona w art. 89 ust. 1 pkt 11 ustawy.

Wnioskodawca swoją argumentację opiera głównie na wykazaniu, że nabywany przez wyrób o kodzie CN 2710 19 99 będzie przeznaczony do celów grzewczych, zatem nie jest olejem smarowym ani pozostałym olejem i w związku z tym powinien być opodatkowany jako pozostałe paliwo opałowe tzn. zgodnie z przeznaczeniem. W ocenie organu takie stanowisko jest błędne, gdyż zaklasyfikowanie wyrobu do kodu CN 2710 19 99 oznacza, że przedstawionym zdarzeniu przyszłym wyrób ten nie może być innym wyrobem niż olejem smarowym lub pozostałym olejem dla których to wyrobów w sposób jednoznaczny przyporządkowano w art. 89 ust. 1 pkt 11 stawkę podatkową. W ocenie tut. organu wykładnia językowa przepisu art. 89 ust. 1 pkt 11 jest jednoznaczna. Przepis ten bowiem nie zawiera odpowiedniego zastrzeżenia, jak np. art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy, który odnosi się do stosowania stawki właściwej dla paliw opałowych w przypadku przeznaczenia do celów grzewczych oleju napędowego.

Ponadto gdyby uznać stanowisko Skarżącej za prawidłowe, że nabywany wyrób nie jest ani pozostałym olejem smarowym ani pozostałym olejem to w takim przypadku, w ocenie organu, nie powinien być klasyfikowany do kodu CN 2710 19 99. Jeżeli zaś zgodnie z Nomenklaturą Scaloną został on zaklasyfikowany do tego kodu, to stosując wykładnię językową przepisu art. 89 ust. 1 pkt 11 należy jednoznacznie stwierdzić, że wszystkie wyroby o kodzie CN 2710 19 99 są objęte stawką akcyzy określoną tym przepisem i to niezależnie, czy wyrób ten jest zarazem paliwem opałowym.

Tym samym za błędne należy uznać stanowisko Skarżącej, że wyrób o kodzie CN 2710 19 99 nabywany przez Spółkę nie będzie objęty zakresem przepisu art. 89 ust. 1 pkt 11 ustawy. Jak bowiem wykazano powyżej, przeznaczenie tego wyrobu do celów grzewczych czyli jako paliwo opałowe nie powoduje wyłączenia go z zakresu stawki określonej w art. 89 ust. 1 pkt 11 ustawy, który to przepis bezpośrednio wiąże zastosowanie stawki akcyzy określonej tym przepisem z kodem CN 2710 19 99 odnoszącym się do wszystkich wyrów objętych zakresem brzożenia tej pozycji w Nomenklaturze Scalonej tj. zarówno do olejów smarowych jak i pozostałych olejów, bez względu na przeznaczenie.

Stosownie do art. 1 dyrektywy energetycznej państwa członkowskie mają obowiązek nakładania podatków na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z tą dyrektywą. Według art. 2 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy do produktów energetycznych, zalicza się produkty objęte między innymi kodem CN 2710, a więc także wyrób o kodzie CN 2710 19 99. Jako taki jest on zatem produktem energetycznym, którego obejmują postanowienia dyrektywy 2003/96/WE, co dla państw członkowskich w szczególności oznacza obowiązek nałożenia podatku na wskazany wyrób zgodnie z postanowieniami tej dyrektywy, tzn. w systemie ujednoczonego podatku akcyzowego. Niemniej jednak należy podkreślić, że prawodawca unijny formułując powyższą zasadę zdecydował się jednocześnie na pewne jej ograniczenie. Wyrazem takiego ograniczenia stały się postanowienia zawarte w art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwszy i drugi dyrektywy energetycznej. Skutkiem tego wskazania dyrektywa ta nie ma zastosowania do produktów energetycznych (czyli także przypisanych do kodu CN 2710) wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania oraz do podwójnego zastosowania produktów energetycznych. Takie ich wykorzystanie wyłącza zatem produkty energetyczne ze unijnych ram opodatkowania przewidzianych w dyrektywie energetycznej. Wspomnieć przy tym należy, że wskazane zależności w ramach kodu CN 2710 są jedynie elementem szerszej zależności jaką generalnie przyjęto w wymienionej dyrektywie

między zasadą opodatkowania podatkiem według ram wspólnotowych produktów energetycznych (art. 2 ust. 1), energii elektrycznej (art. 2 ust. 2) i innych jeszcze produktów (art. 2 ust. 3) oraz odstępstwami od niej wyspecyfikowanymi w art. 2 ust. 4 lit. a) – lit. b) tiret od pierwsze do piąte, wynikającymi z natury i logiki systemu podatkowego, a także określonych racji unijnych.

Wskazać także należy, że wyroby o kodzie CN 2710 19 99 zgodnie z zasadami zawartymi w Nomenklaturze Scalonej są, w zakresie określonym przez Spółkę zdarzeniu przyszłym, pozostałymi olejami. Powyższy wyrób nie jest zatem olejem napędowym przeznaczonym do celów opałowych klasyfikowanym do kodu CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, ani też olejem opałowym, które to oleje klasyfikowane są do kodu CN od 2710 19 51 do 2710 19 69. Wyrób ten nie jest zatem paliwem do ogrzewania dla którego dyrektywa energetyczna określiła minimalny poziom opodatkowania, ale jest jednocześnie wyrobem energetycznym, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. Wobec powyższego, wyrób o kodzie CN 2710 19 99 może być pozostałym olejem wykorzystywanym do celów innych niż opałowe, jak i pozostałym olejem wykorzystywanym do celów opałowych.

Spółka wskazuje, że zgodnie z art. 2 ust. 3 dyrektywy energetycznej w przypadku przeznaczenia do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania, produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w niniejszej dyrektywie, podlegają opodatkowaniu zgodnie z wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego. Wnioskodawca jednakże pomija w swoich rozważaniach treść art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwszy i drugi, zgodnie z którym dyrektywa energetyczna nie ma zastosowania do: produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania, podwójnego zastosowania produktów energetycznych. Produkt energetyczny ma podwójne zastosowanie w przypadku gdy jest wykorzystywany zarówno jako paliwo do ogrzewania oraz w celach innych niż jako paliwo silnikowe i paliwo do ogrzewania. Stosownie do powyższego należy zauważyć, że wyrób o kodzie CN 2710 19 99 określany jako - pozostały olej - w przypadku, gdy jest wykorzystywany do celów innych niż opałowe lub napędowe, jest wyłączony z zakresu działania dyrektywy energetycznej na podstawie art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwszy. Natomiast gdy taki wyrób ma podwójne zastosowanie tj. może być wykorzystywany jako paliwo do ogrzewania jak i może równocześnie, niezależnie od powyższego, być wykorzystywany do celów innych niż napędowe lub opałowe (na co wskazuje zaklasyfikowanie go do pozostałych olejów, a nie olejów opałowych) wyrób ten jest wyłączony z zakresu działania dyrektywy energetycznej na podstawie art. 2 ust. 4 lit. b) tiret drugi.

W ocenie tutejszego organu niewątpliwie wyrób ten jest wyrobem energetycznym podwójnego zastosowania tj. do celów grzewczych (jak został przeznaczony przez Spółkę) oraz do celów innych niż grzewcze (jako olej pozostały, przyporządkowany ze względu na swoje właściwości do kodu CN 2710 19 99), który na podstawie art. 2 ust. 4 lit. b) tiret drugi jest wyłączony z zakresu działania dyrektywy energetycznej. W stosunku do produktu o takim wykorzystaniu prawo unijne nie wymaga harmonizacji. Niemniej jednak powyższa okoliczność sama przez się nie jest równoznaczna z tym, że wyrób tak wykorzystywany nie może w ogóle podlegać podatkowi akcyzowemu. Podatek taki może bowiem być nań nałożony nie z uwagi na wymogi prawa wspólnotowego, lecz w ramach własnych uprawnień danego państwa członkowskiego (por. wyrok ETS C-145/06 i C-146/06). Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, iż wskazany przez Spółkę przepis art. 2 ust. 3 dyrektywy energetycznej nie ma zastosowania niniejszej w sprawie, bowiem przedmiotowy wyrób jako wyrób energetyczny o podwójnym zastosowaniu nie jest objęty zakresem przedmiotowej dyrektywy.

Zatem, przedstawione w interpretacji stanowisko Spółki, zgodnie z którym wyrób o kodzie CN 2710 19 99 przeznaczony co celów opałowych winien być opodatkowany stawką podatku, o której mowa w art. 89 ust. 1 pkt 15 ustawy, należało uznać za nieprawidłowe.

Należy zaznaczyć, iż zgodnie z Komunikatem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie trybu udzielania, informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych (Dz. Urz. GUS Nr 1, poz. 11) zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroby i usługi), towary, środki trwałe i obiekty budowlane według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach, wprowadzonych rozporządzeniami Rady Ministrów lub stosowanych bezpośrednio na podstawie przepisów Wspólnoty Europejskiej i to jego obciążają ewentualne negatywne konsekwencje z tytułu błędnego zaklasyfikowania wyrobów akcyzowych. Biorąc pod uwagę przytoczoną regulację, organ nie dokonywał klasyfikacji wyrobów, przyjmując klasyfikację wskazaną we wniosku przez Spółkę.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu datowania interpretacji.

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 w Olsztynie, ul. Emilii Plater 1, 10-562 Olsztyn 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: Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń.