

IPPP3/443-2/12-2/SM

2012.03.22

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

brak nabycia wewnątrzspółnotowego w sytuacji nabycia paliw ciekłych na zasadach Incoterms DDU, DAP

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 § 7 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 Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z dnia 11.12.2011 r. (złożono osobiście w dniu 22.12.2011 r.), o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie uznania Spółki za podmiot dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego - jest prawidłowe.

#### UZASADNIENIE

W dniu 22.12.2011 r. złożono osobiście do Izby Skarbowej w Warszawie ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie uznania Spółki za podmiot dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego.

W przedmiotowym wniosku zostały przedstawione następujące zdarzenia przyszłe:

O. S.A. (dalej: O., Spółka, Wnioskodawca) w oparciu o posiadaną koncesję na obrót paliwami ciekłymi prowadzi działalność gospodarczą polegającą na pośrednictwie w sprzedaży paliw ciekłych. Spółka nie posiada zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego, ani nie zamierza o nie występować.

Wnioskodawca rozważa poszerzenie prowadzonej działalności poprzez świadczenie usług polegających na pośrednictwie w sprzedaży paliw ciekłych, w szczególności gazu płynnego LPG, na następujących warunkach:

\* Spółka zamierza nabywać paliwa ciekłe na warunkach Incoterms FCA od zbywcy - rafinerii położonej poza granicami kraju, na terenie jednego z krajów członkowskich Unii Europejskiej, a następnie gdy produkt będący przedmiotem transakcji nadal znajduje się na terenie kraju członkowskiego UE innego niż Polska, zbywać go na rzecz podmiotu mającego siedzibę na terenie RP, na zasadach Incoterms DDU. Pierwsza z zastosowanych formuł Incoterms - FCA, przy pomocy której O. nabywa produkt, przewiduje, że odpowiedzialność za produkt przechodzi na O. z chwilą odbioru produktu przez przewoźnika działającego na jego zlecenie. Formuła Incoterms DDU, która jest stosowana przy transakcji, w której O. występuje po stronie zbywcy, gdzie nabywcą jest spółka posiadająca siedzibę na terenie RP, zakłada, że sprzedawca (O.) jest odpowiedzialny za transport produktu do miejsca wskazanego przez nabywcę (klienta O.), w omawianym przypadku - składu podatkowego prowadzonego przez podmiot kupujący na terenie Polski. Transakcja zostaje zakończona z chwilą dostarczenia zakupionego produktu do położonego na terenie RP składu podatkowego prowadzonego przez klienta O. (kupującego). Produkt jest transportowany w procedurze zawieszenia poboru akcyzy ze składu podatkowego na terenie kraju członkowskiego UE (z reguły Niemiec) do składu podatkowego na terenie RP.

\* Spółka nabywa paliwa ciekłe na warunkach Incoterms FCA od zbywcy - rafinerii położonej poza granicami kraju, na terenie jednego z krajów członkowskich Unii Europejskiej, a następnie produkt jest zbywany na rzecz podmiotu mającego siedzibę na terenie RP, na zasadach Incoterms DAP. Produkt jest następnie transportowany cysternami drogowymi bądź kolejowymi do miejsca na granicy polsko - niemieckiej (z reguły po polskiej stronie granicy), a następnie odpowiedzialność za produkt przechodzi na klienta O., który nabył ów produkt i następnie produkt jest transportowany do składu podatkowego na terenie RP. Transakcja zostaje zakończona z chwilą dostarczenia zakupionego produktu do położonego na terenie RP składu podatkowego prowadzonego przez klienta O. (kupującego). Produkt jest transportowany w procedurze zawieszenia poboru akcyzy ze składu podatkowego na terenie kraju członkowskiego UE (z reguły Niemiec) do składu podatkowego na terenie RP.

\* Spółka nabywa paliwa ciekłe na warunkach Incoterms DAP od zbywcy - rafinerii położonej poza granicami kraju, na terenie jednego z krajów członkowskich Unii Europejskiej, który to zbywca na własną odpowiedzialność transportuje produkt do wskazanego miejsca na granicy polsko-niemieckiej, lecz po polskiej stronie. O. odbiera produkt, a następnie w formule Incoterms DDU sprzedaje go swojemu kontrahentowi - podmiotowi posiadającemu siedzibę na terenie RP. Transakcja zostaje zakończona z chwilą dostarczenia zakupionego produktu do położonego na terenie RP składu podatkowego prowadzonego przez klienta O. (kupującego). Produkt jest transportowany w procedurze zawieszenia poboru akcyzy ze składu podatkowego na terenie kraju członkowskiego UE (z reguły Niemiec) do składu podatkowego na terenie RP.

\* Spółka nabywa paliwa ciekłe na warunkach Incoterms DAP od zbywcy - rafinerii położonej poza granicami kraju, na terenie jednego z krajów członkowskich Unii Europejskiej, który to zbywca na własną odpowiedzialność transportuje produkt do wskazanego miejsca na granicy polsko-niemieckiej, lecz po polskiej stronie. O. odbiera

produkt, a następnie w formule Incoterms DAP sprzedaje go swojemu kontrahentowi - podmiotowi posiadającemu siedzibę na terenie RP. Transakcja zostaje zakończona z chwilą dostarczenia zakupionego produktu do położonego na terenie RP składu podatkowego prowadzonego przez klienta O. (kupującego). Produkt jest transportowany w procedurze zawieszenia poboru akcyzy ze składu podatkowego na terenie kraju członkowskiego UE (z reguły Niemiec) do składu podatkowego na terenie RP.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy w którymkolwiek ze zdarzeń przyszłych opisanych w poz. 68 O. dokonałaby nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity: Dz. U. 2011 r. Nr 108 poz. 626 z późn. zm.)...

Zdaniem Wnioskodawcy:

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 9) ustawy o podatku akcyzowym (tekst jednolity: Dz. U. 2011 r. Nr 108 poz. 626 z późn. zm.) pod pojęciem nabycia wewnątrzwspólnotowego należy rozumieć przemieszczenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju. W ocenie Wnioskodawcy opisane w pkt 1)-4) rozważane transakcje nie wypełniają dyspozycji powołanego przepisu, co oznacza, że prowadząc opisaną działalność O. nie zostałaby uznana za podmiot dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia.

W żadnym w opisanych wyżej przypadkach O. nie występuje w e-AD jako nadawca bądź odbiorca wyrobów akcyzowych. W każdym z podanych przypadków jako nadawca wyrobów akcyzowych wpisany zostaje podmiot prowadzący skład podatkowy od którego O. nabywa produkt, a jako odbiorca figuruje skład podatkowy klienta O., któremu O. odsprzedaje produkt. Jedynymi dokumentami na których figuruje firma O. byłyby zatem faktury VAT wystawiane w związku opisanymi transakcjami.

W każdej z opisanych transakcji O. będzie działało na zlecenie klienta z siedzibą na terenie RP, który będzie wskazywał miejsce oraz sposób dostawy produktu nabytego od O. W żadnym z przypadków przedmiotowy produkt nie będzie przywożony na teren RP na rzecz O.

Mając na uwadze powyższe należy podkreślić, że za wewnątrzwspólnotowe nabycie uznaje się fizyczne przemieszczenie wyrobu z terytorium jednego państwa UE na teren kraju. W konsekwencji, czynnością opodatkowaną akcyzą będzie każde przemieszczenie wyrobu z jednego państwa członkowskiego do drugiego, np. przemieszczenie wyrobów z magazynu w jednym państwie do magazynu znajdującego się w innym państwie. W efekcie, pomimo iż nie wystąpi transakcja w rozumieniu ekonomicznym (np. sprzedaż), przemieszczenie przez podatnika wyrobów akcyzowych pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi, będzie podlegać opodatkowaniu akcyzą. Konsekwentnie, każde przemieszczenie wyrobów akcyzowych z państwa członkowskiego UE na teren RP przez podatnika w ramach prowadzonej działalności będzie stanowić czynność opodatkowaną podatkiem akcyzowym jako nabycie wewnątrzwspólnotowe.

W podstawowym przypadku, kiedy podmiotem przemieszczającym wyrób akcyzowy jest jego właściciel, wskazanie podatnika nie jest problematyczne. Natomiast w sytuacji, gdy podmiotem przemieszczającym jest podmiot trzeci niebędący właścicielem wyrobu, staje się to trudniejsze. Jeżeli jest to tak jak w analizowanym wypadku Wnioskodawca, tj. podmiot który wyłącznie pośredniczy w transakcji pomiędzy podmiotem z kraju członkowskiego, a podmiotem zarejestrowanym w RP, który na zlecenie klienta dokonuje przemieszczenia wyrobu akcyzowego z jednego państwa członkowskiego na teren RP, podatnikiem w dalszym ciągu powinien być podmiot, który zleca przemieszczenie wyrobu akcyzowego. Niezasadne w świetle polskich przepisów byłoby uznanie w takiej sytuacji za podatnika podmiotu zajmującego się wyłącznie pośrednictwem w sprzedaży paliw ciekłych, tj. podmiotu działającego zawsze na zlecenie klienta z siedzibą na terenie RP. W takim przypadku w ocenie Wnioskodawcy podatnikiem jest podmiot zlecający przemieszczenie. Przepisy akcyzowe w żaden sposób nie odnoszą się do własności wyrobu akcyzowego, czy też do prawa rozporządzania wyrobem jak właściciel, co oznacza, że za prawidłowe należy uznać rozwiązanie, w którym podatnikiem rozliczającym akcyzę będzie podmiot zlecający przemieszczenie wyrobu akcyzowego. Kwestia własności produktu nie ma bowiem istotnego znaczenia, co oznacza że bez względu na moment przejścia prawa własności paliwa ciekłego z O. na klienta posiadającego siedzibę na terenie RP, podmiotem dokonującym wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobów akcyzowych nie będzie Wnioskodawca, lecz podmiot trzeci na zlecenie którego Wnioskodawca działa i do którego składu podatkowego produkt jest dostarczany w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.

Podsumowując w ocenie Wnioskodawcy O. w żadnym z przedstawionych w poz. 68 zdarzeń przyszłych nie dokonałaby nabycia wewnątrzspółnotowego w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym (tekst jednolity: Dz. U. 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej opisanego zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.), zwanej dalej "ustawą", użyte w ustawie określenia oznaczają:

\* wyroby akcyzowe - wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe, określone w załączniku nr 1 do ustawy.

W załączniku nr 1 do ustawy (Wykaz wyrobów akcyzowych) w poz. 28 wymieniono "Gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe" (kod CN 2711). W myśl art. 8 ust. 1 pkt 4 ustawy, przedmiotem opodatkowania akcyzą jest nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzspółnotowego dokonywanego do składu podatkowego.

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

Z przedstawionego we wniosku opisu zdarzeń przyszłych wynika, że Spółka rozważa poszerzenie prowadzonej działalności poprzez świadczenie usług polegających na pośrednictwie w sprzedaży paliw ciekłych, w szczególności gazu płynnego LPG, na następujących warunkach:

\* Spółka zamierza nabywać paliwa ciekłe na warunkach Incoterms FCA od zbywcy - rafinerii położonej poza granicami kraju, na terenie jednego z krajów członkowskich Unii Europejskiej, a następnie gdy produkt będący przedmiotem transakcji nadal znajduje się na terenie kraju członkowskiego UE innego niż Polska, zbywać go na rzecz podmiotu mającego siedzibę na terenie RP, na zasadach Incoterms DDU.

\* Spółka nabywa paliwa ciekłe na warunkach Incoterms FCA od zbywcy - rafinerii położonej poza granicami kraju, na terenie jednego z krajów członkowskich Unii Europejskiej, a następnie produkt jest zbywany na rzecz podmiotu mającego siedzibę na terenie RP, na zasadach Incoterms DAP. Produkt jest następnie transportowany cysternami drogowymi bądź kolejowymi do miejsca na granicy polsko - niemieckiej (z reguły po polskiej stronie granicy), a następnie odpowiedzialność za produkt przechodzi na klienta O., który nabył ów produkt i następnie produkt jest transportowany do składu podatkowego na terenie RP.

\* Spółka nabywa paliwa ciekłe na warunkach Incoterms DAP od zbywcy - rafinerii położonej poza granicami kraju, na terenie jednego z krajów członkowskich Unii Europejskiej, który to zbywca na własną odpowiedzialność transportuje produkt do wskazanego miejsca na granicy polsko-niemieckiej, lecz po polskiej stronie. O. odbiera produkt, a następnie w formule Incoterms DDU sprzedaje go swojemu kontrahentowi - podmiotowi posiadającemu siedzibę na terenie RP.

\* Spółka nabywa paliwa ciekłe na warunkach Incoterms DAP od zbywcy - rafinerii położonej poza granicami kraju, na terenie jednego z krajów członkowskich Unii Europejskiej, który to zbywca na własną odpowiedzialność transportuje produkt do wskazanego miejsca na granicy polsko-niemieckiej, lecz po polskiej stronie. O. odbiera produkt, a następnie w formule Incoterms DAP sprzedaje go swojemu kontrahentowi - podmiotowi posiadającemu siedzibę na terenie RP.

Wątpliwości Spółki dotyczą uznania jej za podmiot dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych (gazu LPG) w ww. sytuacjach. Incoterms (International Commercial Terms) lub Międzynarodowe Reguły Handlu to zbiór międzynarodowych reguł, określających warunki sprzedaży. Reguły te dzielą koszty i odpowiedzialność pomiędzy nabywcę i sprzedawcę oraz odzwierciedlają rodzaj uzgodnionego transportu. Incoterms zajmują się kwestiami związanymi z transportem produktów od sprzedawcy do nabywcy. Obejmuje to m.in. przewóz produktów, rozliczenie odpowiedzialności eksportowych i importowych, pokrycie kosztów, w tym transportu i ubezpieczenia, przeniesienie ryzyka za stan produktów w różnych punktach procesu transportowego. Incoterms nie zajmują się transferem praw własności.

Reguła Incoterms FCA (Free Carrier (... named place) - Franco przewoźnik (... określone miejsce)) (należąca do Grupy F, zobowiązującej sprzedawcę do dokonania odprawy celnej eksportowej) oznacza, że sprzedający ponosi koszty transportu, załadunku oraz ubezpieczenia do momentu przekazania towarów pierwszemu

przewoźnikowi, wskazanemu przez kupującego, w oznaczonym miejscu. Towar uważa się za dostarczony w momencie załadunku przez przewoźnika, w tym momencie następuje przeniesienie ryzyka uszkodzenia lub utraty towaru na kupującego.

Zasada Incoterms DDU (Delivered Duty Unpaid (... named destination place) - Dostarczone, cło nieopłacone (... określone miejsce przeznaczenia)) zobowiązuje natomiast sprzedającego do dostarczenia towarów we wskazane (dowolne) miejsce, również w kraju odbiorcy, wraz z poniesieniem wszelkich kosztów i ryzyk z tym związanych, z wyjątkiem wszelkich kosztów celnych oraz odpowiedzialności z tym związanej (przeprowadzenia odprawy celnej importowej). Towar uważa się za dostarczony bez rozładunku z ostatniego środka transportu.

Reguła DAP (wg Incoterms 2010) (Delivered at Place - Dostarczone do miejsca) oznacza, że sprzedający zawiera umowę przewozu do określonego miejsca, ponosząc jej koszt oraz ryzyko utraty, czy uszkodzenia ładunku; wyładunek jest po stronie kupującego; za odprawę celną eksportową oraz tranzytową przez kraje poprzedzające kraj dostawy odpowiada sprzedający; za odprawę celną importową z cłem, podatkami i innymi kosztami towarzyszącymi - kupujący.

Odnosząc się do powyższego, w zaistniałej sytuacji należy przede wszystkim mieć na uwadze fakt, iż z opisu zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku wynika, że produkt jest transportowany w procedurze zawieszenia poboru akcyzy ze składu podatkowego na terenie kraju członkowskiego UE (z reguły Niemiec) do składu podatkowego na terenie RP. Ponadto Spółka stwierdza, że w żadnym z opisanych przypadków nie występuje ona w e-AD jako nadawca lub odbiorca wyrobów akcyzowych. W każdym z tych przypadków jako nadawca wyrobów wpisany zostaje podmiot prowadzący skład podatkowy, od którego Spółka nabywa produkt, a jako odbiorca figuruje skład podatkowy klienta Spółki, któremu odsprzedaje ona ten produkt.

W tym miejscu należy zauważyć, iż zgodnie z art. 40 ust. 2 pkt 2 ustawy, procedura zawieszenia poboru akcyzy ma również zastosowanie, jeżeli wyroby akcyzowe są przemieszczane ze składu podatkowego na terytorium państwa członkowskiego do składu podatkowego na terytorium kraju.

W myśl art. 41 ust. 1 pkt 1 ustawy, jeżeli procedura zawieszenia poboru akcyzy jest związana z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych, warunkiem jej zastosowania jest zastosowanie e-AD albo dokumentu zastępującego e-AD.

Natomiast zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 15, e-AD to elektroniczny administracyjny dokument, na podstawie którego przemieszcza się wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy.

W myśl art. 41a ust. 1 pkt 1 ustawy, przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy rozpoczyna się z chwilą wyprowadzenia wyrobów akcyzowych ze składu podatkowego w przypadkach, o których mowa w art. 40 ust. 1 pkt 1 lit. b i c oraz ust. 2 pkt 1-9.

Zgodnie z art. 41a ust. 2 pkt 1, przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy kończy się z chwilą odbioru wyrobów akcyzowych przez podmiot odbierający w przypadkach, o których mowa w art. 40 ust. 1 pkt 1 lit. b i pkt 2 lit. a i c oraz ust. 2 pkt 1, 2, 6-9, pkt 10 lit. a-c i pkt 11 lit. a-c;

Biorąc zatem pod uwagę całokształt wyżej cytowanych przepisów należy uznać, że przemieszczenie wyrobów akcyzowych (w procedurze zawieszenia poboru akcyzy) należy rozpatrywać w kontekście wystawianego w tym przypadku (i dokumentującego te przemieszczenie) e-AD (elektronicznego administracyjnego dokumentu). Z uwagi zatem na fakt, iż w tym dokumencie jako nadawca wyrobów zostaje wpisany podmiot prowadzący skład podatkowy, od którego Spółka nabywa produkt, a jako odbiorca figuruje skład podatkowy klienta Spółki, któremu odsprzedaje ona ten produkt, to te podmioty należy brać pod uwagę analizując czynność tego przemieszczenia. Uwzględniając powyższe, podmiotem dokonującym nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych (gazu LPG) nie będzie w zaistniałej sytuacji Spółka, lecz jej klient - skład podatkowy położony na terenie Polski.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za prawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzeń przyszłych przedstawionych przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania 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 Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa, 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 Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1-go Maja 10, 09-402 Płock.