

Sygnatura IPPP3/443-59/11-2/SM

Data 2011.04.07

Autor Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

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

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

Podatek akcyzowy (ustawa z dnia 6.12.2008r.) --> Wyroby akcyzowe-przepisy szczegółowe. Podstawa opodatkowania i stawki akcyzy. --> Wyroby energetyczne i energia elektryczna --> Obowiązek znakowania i barwienia

Istota interpretacji - uregulowania dotyczące barwienia i znakowania oleju grzewczego (opałowego)

### 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 § 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 13.01.2011 r. (złożono osobiście w dniu 17.01.2011 r.), o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie:

- stawki podatku akcyzowego dla oleju grzewczego, do którego dodano prawidłowe ilości barwnika (barwników) oraz określenia momentu, w którym przedmiotowy olej powinien spełniać wymogi świadczące o prawidłowym zabarwieniu (pyt. nr 1 i 3) - **jest prawidłowe,**
- stawki podatku akcyzowego dla oleju grzewczego, do którego dodano barwnik (barwniki) w nieprawidłowej wysokości (pyt. nr 2) - **jest nieprawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 17.01.2011 r. złożono osobiście ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie ww.

**W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.**

Działalność gospodarcza prowadzona przez Spółkę polega m.in. na produkcji i komponowaniu Oleju, przeznaczonego do celów opałowych, klasyfikowanego do kodów CN od 2710 19 41 do 2710 19 49 (dalej: olej grzewczy lub X ). Produkcja X następuje w składzie

podatkowym Spółki. W ramach tego procesu, Spółka także wzbogaca olej grzewczy m.in. dodatkami uszlachetniającymi.

Gotowy wyrób jest dystrybuowany do nabywców bezpośrednio ze składu podatkowego Spółki, gdzie następuje produkcja lub z usługowych składów podatkowych należących do innych podmiotów. Należy podkreślić, że X jest produkowany i komponowany z wyłącznym przeznaczeniem do dystrybucji na cele opałowe. W tym aspekcie X w żaden sposób nie jest używany przez Spółkę (w szczególności nie jest zużywany jako paliwo opałowe w instalacjach Spółki).

Spółka wypełnia obowiązki i spełnia warunki określone w art. 89 ust. 5-10 oraz 14-16 ustawy o podatku akcyzowym, w tym w szczególności, tam gdzie jest to wymagane, posiada oświadczenia potwierdzające przeznaczenie oleju grzewczego dla celów opałowych.

#### Dodanie barwnika w prawidłowej ilości

Do produkowanego/komponowanego oleju grzewczego dodawane są pakiety składające się:

(1) ze znacznika i barwnika lub

(2) ze znacznika i barwników, w taki sposób, że do tego wyrobu dodawane są znacznik Solvent Yellow 124 w ilości nie mniejszej niż 6,0 mg/l, lecz nieprzekraczającej 9,0 mg/l znakowanego wyrobu, i barwnik Solvent Red 164 w ilości nie mniejszej niż 6,6 mg/l barwionego wyrobu oraz barwnik Solvent Red 19 w ilości nie mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu. Taki olej grzewczy, lub jego partia, może być przedmiotem późniejszego badania, w ramach którego w tym oleju grzewczym, lub w jego partii, stwierdzona zostanie:

- zawartość barwnika Solvent Red 164 w ilości mniejszej niż 6,6 mg/l barwionego wyrobu i zawartość barwnika Solvent Red 19 w ilości mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu, lub
- zawartość barwnika Solvent Red 164 w ilości mniejszej niż 6,6 mg/l barwionego wyrobu i brak barwnika Solvent Red 19, lub
- brak barwnika Solvent Red 164 i zawartość barwnika Solvent Red 19 w ilości mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu.

Przy tym, uzyskany wyrób będzie oznaczony znacznikiem Solvent Yellow 124 w ilości co najmniej 6 mg i nie więcej niż 9 mg tego znacznika na litr (jako efekt dodania tego znacznika w ilości nie mniejszej niż 6,0 mg/l, lecz nieprzekraczającej 9,0 mg/l znakowanego wyrobu).

Powyższe badanie może być przeprowadzone w szczególności w ramach kontroli na podstawie § 3 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia w sprawie kontroli. Należy podkreślić, że fakt dodania przez Spółkę znacznika barwnika w wymaganych ilościach ma charakter obiektywny. Powstałe rozbieżności uwidocznione na gruncie przeprowadzonego badania mogą wynikać w szczególności z wpływu światła na zmniejszanie się zawartości barwnika (w sytuacji zastosowania metody badawczej polegającej na pomiarze absorbancji przy charakterystycznej długości fali barwnika wydzielonego na kolumnie chromatograficznej).

#### Dodanie barwnika w nieprawidłowej ilości

W ramach niniejszego wniosku należy jednak przyjąć także możliwość wystąpienia zdarzenia, w ramach którego dodawanie powyższych pakietów do produkowanego/komponowanego oleju grzewczego nie doprowadzi do sytuacji, w której do tego wyrobu dodane zostaną: barwnik Solvent Red 164 w ilości nie mniejszej niż 6,6 mg/l

barwionego wyrobu albo barwnik Solvent Red 19 w ilości nie mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu. Przy czym, należy zaznaczyć, że w ramach takiej sytuacji:

- olej grzewczy będzie zawierał barwnik Solvent Red 164 lub barwnik Solvent Red 19, w ilości powodującej, że uzyskany wyrób będzie zabarwiony na czerwono (bowiem przykładowo nawet, gdy doda się barwnik Solvent Red 19 w ilości 5,0 mg/l barwionego wyrobu, to wyrób taki wciąż charakteryzuje się czerwonym zabarwieniem, chociaż intensywność takiego czerwonego zabarwienia będzie mniejsza, niż gdy doda się barwnik Solvent Red 19 w ilości 6,4 mg/l barwionego wyrobu), oraz
- uzyskany wyrób będzie oznaczony znacznikiem Solvent Yellow 124 w ilości co najmniej 6 mg i nie więcej niż 9 mg tego znacznika na litr (jako efekt dodania tego znacznika w ilości nie mniejszej niż 6,0 mg/l, lecz nieprzekraczającej 9,0 mg/l znakowanego wyrobu).

**W związku z powyższym zadano następujące pytania.**

1. Jaką stawkę podatku akcyzowego należy stosować w sytuacji wskazanej w treści wniosku, w której Spółka doda do oleju grzewczego prawidłowe ilości barwnika (barwników), jednak wystąpią opisane rozbieżności pomiędzy tymi dodanymi ilościami, a ilościami barwnika (barwników) stwierdzonymi w ramach badania na zawartość barwnika (barwników) w gotowym wyrobie...
2. Jaką stawkę podatku akcyzowego należy stosować w sytuacji wskazanej w treści wniosku, w której Spółka doda barwnik (barwniki) w nieprawidłowej ilości...
3. W którym momencie olej grzewczy powinien spełniać wymogi świadczące o prawidłowym zabarwieniu, tzn. czy będąc jeszcze w składzie podatkowym, w którym dokonano znakowania i barwienia, czy też na każdym etapie obrotu tym wyrobem, odbywającym się poza składem podatkowym...

Zdaniem Wnioskodawcy:

Ad. 1. W sytuacji wskazanej w treści wniosku, w której Spółka doda do oleju grzewczego prawidłowe ilości barwnika (barwników), jednak wystąpią opisane rozbieżności pomiędzy tymi dodanymi ilościami, a ilościami barwnika (barwników) stwierdzonymi w ramach badania na zawartość barwnika (barwników) w gotowym wyrobie należy stosować stawkę podatku akcyzowego określoną w art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym.

Ad. 2. W sytuacji wskazanej w treści wniosku, w której Spółka doda barwnik (barwniki) w nieprawidłowej ilości należy stosować stawkę podatku akcyzowego określoną w art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym.

Ad. 3. Według Spółki, o prawidłowym oznaczeniu i zabarwieniu oleju grzewczego świadczy ilość dodanego w składzie podatkowym znacznika i barwnika a nie ich zawartość na późniejszym etapie obrotu.

Uzasadnienie stanowiska Spółki:

Ad. 1.

Prawo krajowe

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, do wyrobów energetycznych zalicza się m.in. wyroby objęte pozycjami CN od 2704 do 2715, a więc również X. Z kolei, na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym, stawka akcyzy wynosi 232,00 zł/1.000 litrów dla olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi.

Zgodnie z art. 90 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, obowiązki znakowania i barwienia podlegają m.in. oleje napędowe (CN od 2710 19 41 do 2710 19 49) przeznaczone na cele opałowe. Obowiązek ich barwienia i znakowania spoczywa po stronie m.in. podmiotów prowadzących składy podatkowe. Jednocześnie, na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, Minister Finansów został zobowiązany do określenia w drodze rozporządzenia rodzajów substancji stosowanych do znakowania i barwienia, oraz ilości substancji stosowanych do znakowania i barwienia, wyrażonych w miligramach/litr wyrobu energetycznego, po których dodaniu wyrób uważa się za prawidłowo oznaczony i zabarwiony.

Istotna jest również okoliczność, że ustawodawca zobowiązał Ministra Finansów, aby przy wydawaniu przedmiotowego rozporządzenia uwzględnił m.in. „techniczne możliwości zapewniające prawidłowe oznaczenie i zabarwienie wyrobów energetycznych”.

Wykonując przedmiotową delegację, Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie znakowania i barwienia, w którym w § 1 pkt 2 stwierdza się, że rozporządzenie to określa „ilości substancji stosowanych do znakowania i barwienia wyrobów, wyrażone w mg/l wyrobu, po których dodaniu wyrób uważa się za prawidłowo oznaczony/zabarwiony”. Jednocześnie, zgodnie z § 2 ust. 3 pkt 1 tego rozporządzenia, za prawidłowo oznaczony i zabarwiony wyrób uważa się „... wyrób, do którego dodano znacznik tj. Solvent Yellow 124 - przyp. Spółki) w ilości nie mniejszej niż 6,0 mg/l, lecz nieprzekraczającej 9,0 mg/l znakowanego wyrobu, i barwnik Solvent Red 164 w ilości nie mniejszej niż 6,6 mg/l barwionego wyrobu albo barwnik Solvent Red 19 w ilości nie mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu”.

Wykładnia przepisów o znakowaniu i barwieniu w kontekście używania w nich wyrażenia „dodanie”

Literalna interpretacja powołanych powyżej przepisów ustawy o podatku akcyzowym oraz rozporządzenia w sprawie znakowania i barwienia wskazuje, że olej napędowy jest prawidłowo zabarwiony i oznaczony, a w konsekwencji, jest traktowany jako olej napędowy przeznaczony dla celów opałowych, jeśli zostaną do niego dodane odpowiednie ilości składników znaczących i barwiących. Należy podkreślić, iż w żadnym przypadku przepisy akcyzowe nie nakładają na podatników obowiązku stałego utrzymywania poziomu znacznika lub barwnika w określonej ilości, ani nie wprowadzają regulacji dotyczących okresowych kontroli zawartości znaczników i barwników w oleju napędowym.

W konsekwencji, jeśli Spółka przy produkcji oleju grzewczego doda w trakcie procesu produkcji/komponowania:

- znacznik Solvent Yellow 124 w ilości 6,0 mg/l - 9,0 mg/l znakowanego wyrobu oraz
- barwnik Solvent Red 164 w ilości nie mniejszej 6,6 mg/l barwionego wyrobu albo Solvent Red 19 w ilości nie mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu

to olej taki będzie traktowany jako prawidłowo oznakowany i zabarwiony. Spółka ma wówczas prawo opodatkować X według stawki właściwej dla olejów napędowych przeznaczonych dla celów opałowych, tj. według stawki 232,00 zł/1.000 litrów. Zdaniem Spółki, bez znaczenia jest przy tym fakt, czy na późniejszych etapach (tj. już po dodaniu

znacznika i barwnika) stwierdzona zostanie zawartość znacznika i barwnika w innej wysokości. Dojść może bowiem w szczególności do wskazanych poniżej zmian fizykochemicznych, które spowodują zmiany w składzie/stopniu oznaczenia i zabarwienia przedmiotowego oleju.

Podatność barwnika na zmiany jego zawartości w zabarwionym oleju grzewczym

Należy bowiem wskazać na zweryfikowane przez Spółkę empirycznie okoliczności, z których wynika podatność barwnika na zmiany jego zawartości w skomponowanym oleju grzewczym pod wpływem działania takich czynników jak światło. Fakt ten tym bardziej uzasadnia wniosek, że racjonalny ustawodawca, który zdawał sobie sprawę z powyższej podatności barwnika nie mógł (i nie zdecydował się) zobowiązywać podatników do stałego utrzymywania zawartości barwnika na jednym poziomie. Wniosek ten jest tym bardziej uzasadniony, że ustawodawca zobowiązał Ministra Finansów do uwzględnienia technicznych możliwości zapewniających prawidłowe oznaczenie zabarwienie wyrobów.

Co więcej, w istocie brak jest wiarygodnych opracowań wskazujących w jakim stopniu ta degradacja pod wpływem światła występuje w ujęciu czasu, natężenia światła, zastosowanych opakowań, itp. W tym aspekcie, powyższy sposób odczytywania wskazanych regulacji jest tym bardziej uzasadniony. Należy przyjąć bowiem, że prawodawca nie tylko zdawał sobie sprawę z występowania takiej podatności na degradację barwnika, ale także był świadomy braku sprawdzonych badań w tym zakresie. Skoro zatem z technicznego punktu widzenia następuje (z nieznaną dokładnie intensywnością) degradacja zawartości barwnika w wyrobie, to Minister Finansów słusznie wymaga od podatników jedynie dodania określonej ilości znacznika i barwnika w wyrobie, a nie ich stałego utrzymywania się w wyrobie.

Brak norm wskazujących wyłączną metodę do oznaczania zawartości barwnika

W tym miejscu należy wyjaśnić, w jaki sposób stwierdzana w badaniu zawartość barwnika może być mniejsza od ilości dodanych do oleju grzewczego. Przede wszystkim należy podkreślić, że dotychczas, nie zostało ustalona wyłączna na terytorium Polski metoda do oznaczania zawartości barwnika w olejach napędowych przeznaczonych do celów opałowych. Stosowane metody opierają się zasadniczo na pomiarze absorbancji barwnika przy charakterystycznej długości fali. Są to więc metody, które z definicji muszą zakładać pewną granicę błędu. Nie są to w szczególności metody, które polegałyby na odzyskaniu z oleju grzewczego barwnika w pierwotnej postaci, co umożliwiłoby dokładne sprawdzenie jaka ilość tego barwnika została wcześniej dodana. W Polsce do oznaczania barwników stosuje się:

1. w przypadku barwnika Solvent Red 19:
  - metodę chromatografii kolumnowej (DIN 51426) - polegającą na wydzieleniu na kolumnie chromatograficznej barwnika i pomiarze absorbancji wydzielonego składnika przy charakterystycznej długości fali,
  - metodę chromatografii kolumnowej (ZN-02/MG/CN-11 pkt 2.4) - polegającą na wydzieleniu na kolumnie chromatograficznej barwnika i pomiarze absorbancji wydzielonego składnika przy charakterystycznej długości fali,
2. w przypadku barwnika Solvent Red 164:
  - metodę bezpośrednią (ASTM 6258) - polegającą na wprowadzeniu próbki badanego paliwa do kuwety i pomiarze absorbancji próbki przy charakterystycznej długości fali,

- metodę bezpośrednią - polegającą na wprowadzeniu próbki badanego paliwa do kuwety i pomiarze absorbancji próbki przy charakterystycznej długości fali (ZN02/MG/CN-11 pkt 2.3),
- inne metody takie jak np. pomiar z warstwy organicznej, po uprzedniej ekstrakcji i odrzuceniu warstwy wodnej zawierającej SY124, wtedy ilość barwnika podaje się na podstawie obliczeń dokonanych po wcześniejszym oznaczeniu znacznika SY 124 (znając proporcje pomiędzy ilością znacznika i barwnika w danej partii produkcyjnej pakietu barwiącego można na podstawie znacznika wyliczyć matematycznie ilość barwnika).

W kontekście powyższego, tym bardziej uzasadnione jest podejście, że kontrola zawartości znacznika / barwnika w oleju grzewczych, z racji braku standaryzacji metody pomiaru nie może stanowić samodzielnie podstawy do zakwestionowania poprawności oznaczenia i zabarwienia oleju grzewczego. Kontrola zawartości może stanowić jedynie przesłankę do weryfikacji, czy podmiot zobowiązany w istocie dodał odpowiednie ilości znacznika i barwnika.

Co więcej, Instytut zrealizował pracę badawczą „Ocena i modyfikacja metodologii...”. W badaniu zrealizowanym w ramach wspomnianej pracy wzięło udział 9 laboratoriów. Przedmiotem badania była m.in. próbka zawierająca znacznik Solvent Yellow 124 i barwnik Solvent Red 19. Celem badania było porównanie wpływu opracowanych krzywych wzorcowych według jednolitych procedur, na wyniki pomiarów zawartości znacznika i barwnika. Przeprowadzone badania wykazały, w zależności od ich etapu (badania zostało podzielone na dwa etapy w zależności od metody przygotowania krzywej wzorcowej) odchylenie standardowe od krzywej wzorcowej w znacznej wysokości.

To stanowi dodatkowe potwierdzenie, że kontrola zawartości znacznika i barwnika w olejach grzewczych, nie może stanowić samodzielnie podstawy do zakwestionowania poprawności oznaczenia i zabarwienia, a stanowi jedynie podstawę do dalszej weryfikacji, czy podmiot zobowiązany dodał odpowiednie ilości znacznika i barwnika.

Brak norm wskazujących wyłączną metodę dotyczącą sposobu pobierania próbki do badań mających na celu oznaczenie zawartości barwnika w oleju grzewczym

Wskazać również należy, że nie została dotychczas opracowana wyłączna metoda dotycząca sposobu pobierania próbki do badań mających na celu oznaczenie zawartości barwnika w oleju grzewczym. W szczególności, z doświadczeń przeprowadzonych przez Spółkę wynika, że wykorzystanie do pobrania próbek przezroczystych pojemników plastikowych, umożliwia zwiększoną ekspozycję pobranego oleju grzewczego na światło, co z kolei prowadzi do obserwowanego w badaniach spadku zawartości tego barwnika w oleju grzewczym.

Powyższe potwierdza, że wyniki badań laboratoryjnych w zakresie zawartości w oleju grzewczego znacznika I barwnika nie mogą stanowić samodzielnie podstawy do zakwestionowania poprawności oznaczenia i zabarwienia oleju grzewczego.

Brzmienie art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym

Wreszcie warto zauważyć, że art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym odnosi się do zabarwionych na czerwono” olejów napędowych, a nie w szczególności do olejów napędowych „z zawartością barwnika” w stosownych ilościach.

Ponadto należy stwierdzić, że użyte w tym przepisie wyrażenie „zgodnie z przepisami szczególnymi” wobec braku użycia znaku interpunkcyjnego w postaci przecinka odnosić się może wyłącznie do znakowania, a nie do sposobu barwienia oleju.

Zatem, z literalnego punktu widzenia, ilość dodanego barwnika nie może determinować w żaden sposób stawki akcyzy. Kluczowe znaczenie ma jedynie to, czy olej grzewczy zgodnie z brzmieniem przepisu jest zabarwiony na czerwono, co jak wskazano w treści wniosku ma miejsce także, gdy dodany został barwnik (barwniki) w ilościach mniejszych aniżeli wynikające z rozporządzenia w sprawie znakowania i barwienia.

Taka interpretacja znajduje poparcie w przepisach wspólnotowych na poziomie Wspólnoty uregulowana jest jedynie kwestia rodzaju i ilości znacznika, podczas gdy zasady barwienia oleju grzewczego pozostawione są gestii krajów członkowskich (patrz poniżej). Jednocześnie, z punktu widzenia wykładni celowościowej, celem barwienia jest zapewnienie możliwości pozalaboratoryjnej oceny przeznaczenia danego oleju. Olej zabarwiony na czerwono (niezależnie od stopnia natężenia tej barwy) bezsprzecznie wskazuje na przeznaczenie opałowe i na zastosowanie stawki właściwej dla takiego przeznaczenia.

#### Interpretacja całokształtu przepisów

W efekcie, zdaniem Spółki, całokształt przedmiotowych przepisów powinien być odczytywany w następujący sposób:

1. Obowiązkiem podatnika jest dodanie odpowiednich ilości znacznika i barwnika do komponowanego oleju grzewczego. Po takim dodaniu wyrób uznaje się za poprawnie oznaczony i zabarwiony. W efekcie, podatnik ma możliwość zastosowania stawki akcyzy w wysokości 232,00 zł/1.000 litrów (przy uwzględnieniu innych warunków takich jak w szczególności gromadzenia oświadczeń o sposobie wykorzystania przedmiotowego oleju grzewczego);
2. Organy celne chronią interesy skarbu państwa w szczególności poprzez:
  - Kontrolę sposobu komponowania oleju grzewczego w składzie podatkowym (w tym również poprzez sprawdzanie, czy rzeczywiście dodawane są właściwe ilości znacznika / barwnika);
  - Kontrolę sposobu wykorzystania oleju grzewczego w celu wykrycia wykorzystania niezgodnego z przeznaczeniem opałowym (barwienie oleju opałowego na czerwono służy właśnie wykryciu takiego nieprawidłowego wykorzystania, a więc w celu umożliwienia przeprowadzenia kontroli organom celnym, także w warunkach pozalaboratoryjnych);
  - Kontrolę wyrobów, będących przedmiotem obrotu handlowego, w zakresie zawartości w nich nieusuwalnego znacznika oraz barwnika, na podstawie rozporządzenia w sprawie kontroli. W przypadku stwierdzenia zbyt niskiej zawartości znacznika/barwnika w odniesieniu do konkretnej partii oleju grzewczego, organy podatkowe powinny zweryfikować sposób wywiązywania się przez podmioty takie jak Spółka z obowiązku dodawania znacznika / barwnika. W przypadku stwierdzenia, że dodane zostały prawidłowe ilości znacznika / barwnika, to pomimo stwierdzonych rozbieżności brak powinien być podstaw do kwestionowania stawki akcyzy zastosowanej przez ten podmiot w oparciu o uzyskane wcześniej wyniki badań.

Z punktu widzenia zasady racjonalnego ustawodawcy, przy uwzględnieniu podatności barwnika na zmiany jego zawartości w skomponowanym oleju grzewczym pod wpływem działania czynników fizykochemicznych, nie sposób przyjąć, iż podatnik zobowiązany jest do stałego utrzymywania zawartości barwnika na jednym poziomie (również na etapie dalszych ogniw dystrybucji). Prawodawca nie tylko musiał zdawać sobie sprawę z występowania wspomnianej podatności na degradację barwnika, ale także być świadomy braku sprawdzonych badań w tym zakresie. Skoro zatem z technicznego punktu widzenia następuje

(z nieznaną dokładnie intensywnością) degradacja zawartości barwnika w wyrobie, to Minister Finansów w cytowanym przepisie rozporządzenia w sprawie znakowania i barwienia słusznie wymaga od podatników jedynie dodania określonej ilości znacznika i barwnika do wyrobu, a nie stałego utrzymywania w wyrobie określonego ich poziomu.

Warto przy tym mieć na względzie, że w stosunku do sprzedawców olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe, ustawodawca wprowadził dodatkowe warunki mające na celu kontrolę obrotu olejami napędowymi przeznaczonymi dla celów opałowych. Sprzedawcy muszą w szczególności gromadzić oświadczenia od nabywców potwierdzające przeznaczenie tych olejów na cele opałowe. Jak wskazano, Spółka gromadzi i przechowuje oświadczenia od nabywców, które potwierdzają przeznaczenie sprzedawanych przez Spółkę olejów na cele opałowe.

## Prawo unijne

Aby proces wykładni był kompletny, analizie poddać należy również brzmienie i cel przepisów wspólnotowych w omawianym zakresie, tj. dyrektywy dotyczącej banderolowania oraz decyzję KE. Zgodnie z ich treścią znacznik Solvent Yellow 124 został ustanowiony jako wspólny znacznik dla olejów napędowych nieobciążonych pełną stawką podatku akcyzowego (właściwą dla wykorzystania w charakterze paliwa silnikowego). Natomiast kwestia barwienia takich olejów została pozostawiona uznaniu Państw Członkowskich (art. 4 ust. 1 dyrektywy w sprawie banderolowania). W tym zakresie, zwrócić należy uwagę na cel przepisów dotyczących znakowania i barwienia olejów opałowych wyrażony w art. 3 dyrektywy dotyczącej banderolowania, która stanowi, że:

„Państwa Członkowskie podejmą konieczne kroki, aby nie dopuścić do niewłaściwego wykorzystywania wyrobów oznaczonych oraz, w szczególności, aby wspomniane oleje mineralne nie mogły być wykorzystane do spalania w silniku drogowego pojazdu mechanicznego lub przechowywane w jego zbiorniku paliwa chyba że takie ich wykorzystanie jest dozwolone w szczególnych przypadkach ustalonych przez właściwe władze Państw Członkowskich.

Państwa Członkowskie spowodują, aby wykorzystywanie wspomnianych olejów mineralnych w przypadkach określonych w akapicie pierwszym było uważane za wykroczenie zgodnie z prawem krajowym danego Państwa Członkowskiego. Każde Państwo Członkowskie podejmie środki wymagane dla nadania pełnej mocy wszystkim przepisom niniejszej dyrektywy oraz w szczególności ustali kary, jakie należy nakładać w przypadku nieprzestrzegania wspomnianych środków; kary takie powinny być współmierne do ich celu oraz mieć odpowiedni skutek odstraszaający.”

Z powyższego wynika, że z perspektywy prawodawcy wspólnotowego istotne jest, aby w związku z odmiennymi stawkami akcyzy dla olejów wykorzystywanych do celów napędowych oraz opałowych, zapobiec wykorzystaniu olejów opałowych niezgodnie z ich przeznaczeniem. W tym celu oznaczenie i barwienie olejów grzewczych ma zapewnić możliwość szybkiego stwierdzenia potencjalnych naruszeń w postaci wykorzystania takiego oleju do celów napędowych. Samo w sobie barwienie i znakowanie nie może jednak przesądzać na gruncie wskazanych przepisów o stawce podatku akcyzowego. Decydującym czynnikiem jest w tym przypadku rzeczywisty lub zamierzony sposób wykorzystania olejów, na który podmioty takie jak Spółka w praktyce nie ma większego wpływu.

Ponadto, należy zwrócić uwagę na treść art. 2 ust. 3 dyrektywy energetycznej, którego zastosowania w żaden sposób nie wyłączają regulacje dyrektywy dotyczącej banderolowania. Przepis ten rozgraniczając zakresy stosowania stawek dla olejów grzewczych i olejów napędowych również odwołuje się do sposobu wykorzystania wskazując, iż produkty przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane do ogrzewania, podlegają opodatkowaniu według stawki przyjętej dla równoważnego produktu



energetycznego. Brak jest w szczególności we wskazanym przepisie odwołania do przesłanki w postaci prawidłowego oznaczenia / zabarwienia produktów.

W konsekwencji wspomniany przepis dyrektywy energetycznej, rozumiany szeroko, jak też rozumowanie a contrario wywodzone na gruncie wskazanych regulacji dyrektywy dotyczącej banderolowania, zdaniem Spółki, stanowi podstawę do twierdzenia, że w sytuacji potwierzonego stosownymi dowodami przeznaczenia oleju grzewczego do celów opałowych, brak jest podstaw do stosowania stawki akcyzy innej aniżeli określonej w art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym.

Ad. 2.

Zdaniem Spółki, stawka podatku akcyzowego określona w art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym powinna być zastosowana także w przypadku dodania do X barwnika (barwników) w nieprawidłowej ilości.

Do powyższej konkluzji prowadzi w szczególności analiza przepisów wspólnotowych przedstawiona powyżej. Cel oraz brzmienie przepisów wspólnotowych wskazują iż ustawodawca krajowy nie jest uprawniony do wprowadzenia wyższej stawki akcyzy (aniżeli właściwej dla olejów opałowych), w przypadku gdy nie budzi wątpliwości, iż olej został przeznaczony na cele grzewcze (co potwierdzają gromadzone przez Spółkę oświadczenia od nabywców dotyczące przeznaczenia przedmiotowych wyrobów). Zatem, w sytuacji przeznaczenia oleju grzewczego do celów opałowych (potwierzonego w szczególności stosownymi oświadczeniami gromadzonymi przez Spółkę) brak jest podstaw do zastosowania takiej wyższej stawki akcyzy również w przypadku, gdy do olejów tych dodano barwnik (barwniki) w nieprawidłowej ilości.

Z powyższym brzmieniem przepisów wspólnotowym współbrzmi analiza przepisów krajowych.

W pierwszej kolejności zwrócić należy uwagę na - omawianą już wcześniej - samą treść art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym. Przepis ten odnosi się do „zabarwionych na czerwono” olejów napędowych, a nie w szczególności do olejów napędowych „z zawartością barwnika” w stosownych ilościach. Z kolei, użyte w tym przepisie wyrażenie „zgodnie z przepisami szczególnymi” wobec braku użycia znaku interpunkcyjnego w postaci przecinka odnosić się może wyłącznie do znakowania, a nie do sposobu barwienia oleju. Zatem, z literalnego punktu widzenia, ilość dodanego barwnika nie może determinować w żaden sposób stawki akcyzy. Kluczowe znaczenie ma jedynie to, czy olej grzewczy zgodnie z brzmieniem przepisu jest zabarwiony na czerwono, co jak wskazano w treści wniosku ma miejsce także, gdy dodany został barwnik (barwniki) w ilościach mniejszych aniżeli wynikające z rozporządzenia w sprawie znakowania i barwienia.

Ponadto, brak jest podstaw, aby w przypadku Spółki zastosować sankcyjną stawkę przewidzianą w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym. Regulacja ta bowiem wskazuje na zastosowanie określonej tam stawki akcyzy, ale tylko w przypadku „... użycia ich, gdy nie spełniają warunków określonych w szczególnych przepisach w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia”. Kluczowe z punktu widzenia zastosowania wyższej stawki akcyzy, nie jest więc samo niespełnianie warunków określonych w przepisach dotyczących znakowania i barwienia, ale dopiero użycie takich produktów. Użycie to inaczej „stosowanie czegoś” (źródło: <http://sjp.pwn.pl/szukaj/uzycie>). Zdaniem Spółki, producent oleju nie jest podmiotem stosującym i używającym ten olej, gdyż taką czynność wykonuje dopiero nabywca, który używa go w określony przez niego sposób.

W efekcie, zdaniem Spółki, stawka określona w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym nie może być zastosowana wobec producenta (a więc także Spółki), w sytuacji, gdy dany producent dokonał barwienia oleju (przeznaczonego do wykorzystania do celów opałowych) w sposób niespełniający warunków określonych w szczególnych przepisach w

zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, przy czym faktyczne wykorzystanie (użycie) oleju zostało dokonane na późniejszych etapach dystrybucji.

Ad. 3.

Jak już napisano powyżej, z literalnego brzmienia przepisów ustawy o podatku akcyzowym oraz rozporządzenia w sprawie znakowania i barwienia wyraźnie wynika, że olej napędowy jest prawidłowo zabarwiony oznaczony, a w konsekwencji, jest traktowany jako olej napędowy przeznaczony dla celów opałowych, jeśli zostaną do niego dodane określone w tym rozporządzeniu ilości składników znaczących i barwiących. Należy jeszcze raz podkreślić, iż w żadnym przypadku przepisy akcyzowe nie nakładają na podatników obowiązku stałego utrzymywania poziomu znacznika lub barwnika w określonej ilości, ani nie wprowadzają regulacji dotyczących okresowych kontroli zawartości znaczników i barwników w oleju napędowym.

Wynika to z faktu, że z chemicznego i fizycznego punktu widzenia nie jest możliwe utrzymanie określonej zawartości znacznika i barwnika na stałym poziomie odpowiadającym ilości dodanej. Na poziom zawartości tych substancji w X IE wpływ mają czas jaki upłynął od momentu dodania do momentu badania oleju grzewczego oraz gęstość oleju grzewczego.

Inna może być gęstość tego produktu w momencie dodawania do niego znacznika i barwnika (czyli w składzie podatkowym) oraz inna gęstość będzie w późniejszym okresie obrotu tym olejem. Gęstość z kolei zależy od temperatury X U oraz temperatury otoczenia, w którym olej jest magazynowany lub przewożony, a więc nie jest ona stała, natomiast znacznik i barwnik zostały dodane do X U w określonej temperaturze (czyli też przy określonej gęstości).

Tak więc upływ czasu oraz zmieniająca się gęstość oleju grzewczego powoduje, że zawartość znacznika i barwników będzie się odchyłać zarówno powyżej wskazanego w rozporządzeniu minimum, jak i poniżej tego poziomu.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego w zakresie stawki podatku akcyzowego dla oleju grzewczego, do którego dodano prawidłowe ilości barwnika (barwników) oraz określenia momentu, w którym przedmiotowy olej powinien spełniać wymogi świadczące o prawidłowym zabarwieniu uznaje się za prawidłowe, w zakresie stawki podatku akcyzowego dla oleju grzewczego, do którego dodano barwnik (barwniki) w nieprawidłowej wysokości uznaje się za nieprawidłowe.**

Ad. 1 i 3.

Zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.), stawki akcyzy na wyroby energetyczne wynoszą dla olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi - 232,00 zł/1.000 litrów.

Natomiast w myśl art. 90 ust. 1 pkt 2 ustawy, obowiązkowi znakowania i barwienia podlegają oleje napędowe o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49 - przeznaczone na cele opałowe. Zgodnie z art. 90 ust. 2 ustawy, obowiązek znakowania i barwienia wyrobów energetycznych, o których mowa w ust. 1, ciąży na podmiotach prowadzących składy podatkowe, importerach, podmiotach dokonujących nabycia wewnątrzspółnotowego i przedstawicielach podatkowych.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że w myśl art. 90 ust. 3 ustawy, Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1. rodzaje substancji stosowanych do znakowania i barwienia;
2. ilości substancji stosowanych do znakowania i barwienia, wyrażone w miligramach/litr wyrobu energetycznego, po których dodaniu wyrób uważa się za prawidłowo oznaczony i zabarwiony.

Na podstawie ww. upoważnienia wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie znakowania i barwienia wyrobów energetycznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1054).

Zgodnie z § 2 ust. 3 rozporządzenia, za prawidłowo oznaczony i zabarwiony wyrób uważa się, w przypadku wyrobów określonych w ust. 2 pkt 1, wyrób, do którego dodano znacznik w ilości nie mniejszej niż 6,0 mg/l, lecz nieprzekraczającej 9,0 mg/l znakowanego wyrobu, i barwnik Solvent Red 164 w ilości nie mniejszej niż 6,6 mg/l barwionego wyrobu albo barwnik Solvent Red 19 w ilości nie mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu.

Z opisu stanu faktycznego wynika, że Spółka do produkowanego/komponowanego oleju grzewczego dodaje są pakiety składające się:

1. ze znacznika i barwnika lub
2. ze znacznika i barwników, w taki sposób, że do tego wyrobu dodawane są znacznik Solvent Yellow 124 w ilości nie mniejszej niż 6,0 mg/l, lecz nieprzekraczającej 9,0 mg/l znakowanego wyrobu, i barwnik Solvent Red 164 w ilości nie mniejszej niż 6,6 mg/l barwionego wyrobu oraz barwnik Solvent Red 19 w ilości nie mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu.

Taki olej grzewczy, lub jego partia, może być przedmiotem późniejszego badania, w ramach którego w tym oleju grzewczym, lub w jego partii, stwierdzona zostanie:

- zawartość barwnika Solvent Red 164 w ilości mniejszej niż 6,6 mg/l barwionego wyrobu i zawartość barwnika Solvent Red 19 w ilości mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu, lub
- zawartość barwnika Solvent Red 164 w ilości mniejszej niż 6,6 mg/l barwionego wyrobu i brak barwnika Solvent Red 19, lub
- brak barwnika Solvent Red 164 i zawartość barwnika Solvent Red 19 w ilości mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu.

Odnosząc wyżej powołane przepisy do przedstawionego opisu stanu faktycznego, jeśli w trakcie produkcji/komponowania oleju napędowego do celów opałowych Spółka doda wymagane ilości znacznika i barwnika (barwników), stwierdzone na późniejszym etapie obrotu różnice ilości barwnika (barwników) w stosunku do ilości wymaganej, nie mają wpływu na możliwość zastosowania stawki podatku w wysokości określonej w ww. art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy, tj. 232 zł/1.000 litrów.

Z uwagi na powyższe olej grzewczy winien spełniać wymogi świadczące o prawidłowym zabarwieniu będąc jeszcze w składzie podatkowym, w którym dokonano jego znakowania i barwienia, a nie na każdym, dalszym etapie jego obrotu.

Uwzględniając powyższe, stanowisko w zakresie pytania nr 1 i 3 należało uznać za prawidłowe.

Ad. 2.

W myśl art. 86 ust. 1 ustawy, do wyrobów energetycznych, w rozumieniu ustawy, zalicza się wyroby:

1. objęte pozycjami CN od 1507 do 1518 00, jeżeli są przeznaczone do celów opałowowych lub napędowych;
2. objęte pozycjami CN 2701, 2702 oraz od 2704 do 2715;
3. objęte pozycjami CN 2901 i 2902;
4. oznaczone kodem CN 2905 11 00 `begin_of_the_skype_highlighting` 2905 11 00 `end_of_the_skype_highlighting`, niebędące pochodzenia syntetycznego, jeżeli są przeznaczone do celów opałowowych lub napędowych;
5. objęte pozycją CN 3403;
6. objęte pozycją CN 3811;
7. objęte pozycją CN 3817;
8. oznaczone kodami CN 3824 90 91 i 3824 90 97, jeżeli są przeznaczone do celów opałowowych lub napędowych;
9. 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;
10. 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 opałowowych - bez względu na kod CN.

Zgodnie z art. 86 ust. 2, paliwami silnikowymi w rozumieniu ustawy są wyroby energetyczne przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do napędu silników spalinowych.

Natomiast w myśl art. 86 ust. 3 ustawy, paliwami opałowymi w rozumieniu ustawy są wyroby energetyczne przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do celów opałowowych, z wyłączeniem wyrobów, o których mowa w ust. 2.

Zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy, stawki akcyzy na wyroby energetyczne wynoszą dla olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znaczkiem zgodnie z przepisami szczególnymi - 232,00 zł/1.000 litrów.

Natomiast w myśl art. 90 ust. 1 pkt 2 ustawy, obowiązki znakowania i barwienia podlegają oleje napędowe o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49 - przeznaczone na cele opałowe. Zgodnie z art. 90 ust. 2 ustawy, obowiązek znakowania i barwienia wyrobów energetycznych, o których mowa w ust. 1, ciąży na podmiotach prowadzących składy podatkowe, importerach, podmiotach dokonujących nabycia wewnątrzspółnotowego i przedstawicielach podatkowych.

W myśl art. 90 ust. 3 ustawy, Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1. rodzaje substancji stosowanych do znakowania i barwienia;
2. ilości substancji stosowanych do znakowania i barwienia, wyrażone w miligramach/litr wyrobu energetycznego, po których dodaniu wyrób uważa się za prawidłowo oznaczony i zabarwiony.

Na podstawie ww. upoważnienia wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie znakowania i barwienia wyrobów energetycznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1054).

Zgodnie z § 2 ust. 1 ww. rozporządzenia, do znakowania wyrobów stosuje się nieusuwalny znacznik, który jest substancją o nazwie chemicznej N-etylo-N-<2-(1-izobutoxyetoxy)etylo>azobenzeno-4-amina (Solvent Yellow 124).

Natomiast w myśl § 2 ust. 2 pkt 1 lit. b) rozporządzenia, do barwienia stosuje się substancję Solvent Red 164 albo Solvent Red 19 w przypadku olejów napędowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, przeznaczonych na cele opałowe.

Zgodnie z § 2 ust. 3 rozporządzenia, za prawidłowo oznaczony i zabarwiony wyrób uważa się, w przypadku wyrobów określonych w ust. 2 pkt 1, wyrób, do którego dodano znacznik w ilości nie mniejszej niż 6,0 mg/l, lecz nieprzekraczającej 9,0 mg/l znakowanego wyrobu, i barwnik Solvent Red 164 w ilości nie mniejszej niż 6,6 mg/l barwionego wyrobu albo barwnik Solvent Red 19 w ilości nie mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu.

Z opisu stanu faktycznego wynika, że może wystąpić zdarzenie, w ramach którego dodawanie powyżej opisanych pakietów składających się ze znacznika i barwnika (barwników) do produkowanego/komponowanego oleju grzewczego nie doprowadzi do sytuacji, w której do tego wyrobu dodane zostaną: barwnik Solvent Red 164 w ilości nie mniejszej niż 6,6 mg/l barwionego wyrobu albo barwnik Solvent Red 19 w ilości nie mniejszej niż 6,3 mg/l barwionego wyrobu. Przy czym, należy zaznaczyć, że w ramach takiej sytuacji:

- olej grzewczy będzie zawierał barwnik Solvent Red 164 lub barwnik Solvent Red 19, w ilości powodującej, że uzyskany wyrób będzie zabarwiony na czerwono (bowiem przykładowo nawet, gdy doda się barwnik Solvent Red 19 w ilości 5,0 mg/l barwionego wyrobu, to wyrób taki wciąż charakteryzuje się czerwonym zabarwieniem, chociaż intensywność takiego czerwonego zabarwienia będzie mniejsza, niż gdy doda się barwnik Solvent Red 19 w ilości 6,4 mg/l barwionego wyrobu), oraz
- uzyskany wyrób będzie oznaczony znacznikiem Solvent Yellow 124 w ilości co najmniej 6 mg i nie więcej niż 9 mg tego znacznika na litr (jako efekt dodania tego znacznika w ilości nie mniejszej niż 6,0 mg/l, lecz nieprzekraczającej 9,0 mg/l znakowanego wyrobu).

Odnosząc się do powyższego, nie można się zgodzić z twierdzeniem Spółki, iż nieprawidłowe zabarwienie wyrobu (oleju napędowego przeznaczonego do celów opałowych) nie wpływa na możliwość zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego. Analiza wszystkich wymienionych powyżej przepisów (zarówno ustawy o podatku akcyzowym, ale i rozporządzenia w sprawie znakowania i barwienia) prowadzi do wniosku, zdaniem tut. Organu, iż aby oleje napędowe, klasyfikowane do kodów CN 2710 19 41 - 2710 19 49, mogły zostać opodatkowane obniżoną stawką podatku akcyzowego, o której mowa w art. 89 ust. 1 pkt 9 (tj. 232,00 zł/1.000 litrów), muszą być nie tylko prawidłowo oznakowane, ale także w odpowiedni sposób zabarwione (rozumiane tutaj jako dodanie barwnika w prawidłowej wysokości). Zatem w przypadku, gdy Spółka doda barwnik w ilości mniejszej niż wymagana, olej napędowy traci cechy przeznaczonego do celów opałowych wyrobu zabarwionego na czerwono i oznaczonego znacznikiem zgodnie z przepisami szczegółowymi.

W tym miejscu zgodzić się trzeba z Wnioskodawcą, iż nie ma możliwości zastosowania np. sankcyjnej stawki wynikającej z art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, bowiem regulacja ta odnosi się do „(...) użycia ich, gdy nie spełniają warunków określonych w szczególnych przepisach w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia (...)”.

Należy jednak zauważyć, że Spółka dokonuje kompozycji oleju grzewczego na bazie olejów napędowych (klasyfikowanych do kodu CN 2710 19 41 - 2710 19 49). Dla olejów napędowych o kodzie CN 2710 19 41 ustawa o podatku akcyzowym przewiduje w art. 89 ust. 1 pkt 6 stawkę w wysokości 1.048,00 zł/1.000 litrów. Co do zasady, stawka ta obowiązuje bez

względu na przeznaczenie tych wyrobów. Wyjątkiem jest przypadek użycia olejów napędowych do celów opałowych i możliwość zastosowania obniżonej stawki podatku, wiążące się jednak z koniecznością prawidłowego oznaczenia i zabarwienia wyrobu, co nie będzie zachodzić w opisanej sytuacji. Uwzględniając powyższe, w przypadku gdy Spółka doda do olejów napędowych o kodzie CN 2710 19 41 barwnik (barwniki) w nieprawidłowej wysokości, będą one opodatkowane wg ww. stawki wynikającej z art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, tj. 1.048 zł/1.000 litrów.

Podobnie należy się odnieść do pozostałych olejów napędowych wymienionych w art. 89 ust. 1 pkt 9 ustawy. Zauważyć należy, że brak możliwości uznania ich za przeznaczone do celów opałowych wiążący się z ich nieprawidłowym zabarwieniem nie zmienia podstawowego faktu, iż są to nadal oleje napędowe, a więc jak mówi sama nazwa - wyroby zasadniczo przeznaczone do napędu. W tym przypadku należy brać pod uwagę art. 89 ust. 1 pkt 14 ustawy, zgodnie z którym stawka podatku akcyzowego dla pozostałych paliw silnikowych wynosi 1.822,00 zł/1.000 litrów.

Zatem stanowisko w tym zakresie jest nieprawidłowe.

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 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 Maja 10, 09-402 Płock.