#### Prezes Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych

Warszawa, dnia listopada 2021 r.

**D E C Y Z J A**

**Prezesa**

**Agencji Rezerw Materiałowych**

**Nr BPI – 8/I/21**

**w sprawie udzielenia indywidualnej interpretacji**

Na podstawie art. 34 ust. 1, ust. 5, ust. 16 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 poz.162), zwanej dalej „upp” w związku z art. 5 ust. 1 oraz art. 21b ust. 1 i ust. 14 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 411), zwanej dalej „ustawą o zapasach”, – w związku  wnioskiem C w X dnia 2 grudnia 2020 r. (data wpływu do Prezesa Agencji 7 grudnia 2020 r.) o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów ustawy o zapasach, Prezes Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych, po ponownym rozpatrzeniu sprawy w związku z decyzją Ministra Klimatu i Środowiska nr 09/2021 z dnia 28 września 2021 r. uchylającą w całości zaskarżoną decyzje Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych nr BPI-1/I/21 z dnia 4 stycznia 2021 r. w sprawie odmowy udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów i przekazującą do ponownego rozpatrzeni organowi I instancji, stwierdza, że stanowisko zawarte ww. wniosku **jest nieprawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

Wnioskiem z dnia 2 grudnia 2020 r. (data wpływu do Prezesa Agencji 7 grudnia 2020 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów ustawy o zapasach Spółka C Sp. o. o. z siedzibą w X, reprezentowana przez W doradcę podatkowego – zwana dalej „Wnioskodawcą”, zwróciła się o udzielenie indywidualnej interpretacji w zakresie przepisów ustawy o zapasach.

W dniu 2 grudnia 2020 r. Wnioskodawca uiścił wymaganą opłatę od wniosku.

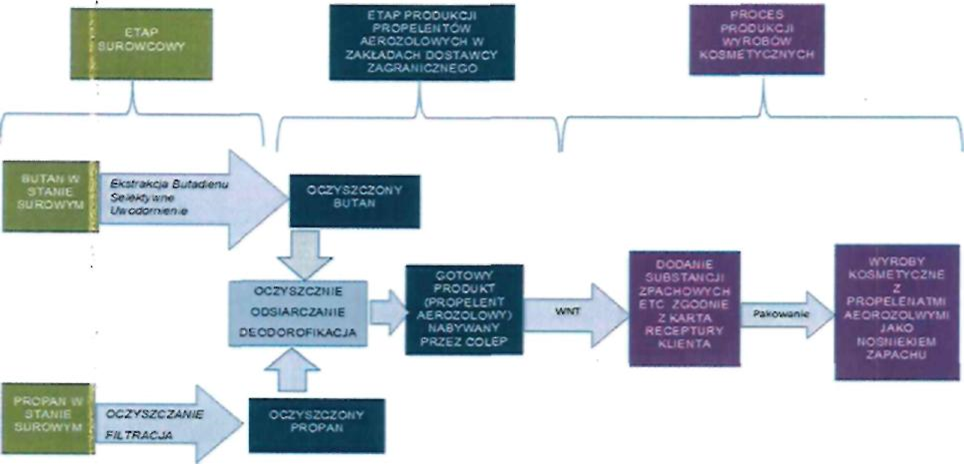
**We wniosku Wnioskodawca przedstawił niżej opisany stan faktyczny oraz swoje stanowisko:**

Przedmiotem działalności Wnioskodawcy jest produkcja szerokiej gamy kosmetyków, dezodorantów, pianek do golenia, odświeżaczy powietrza itp. Wnioskodawca produkuje kosmetyki na zlecenie największych producentów kosmetyków.

W toku produkcji kosmetyków, Wnioskodawca wykorzystuje propelenty aerozolowe klasyfikowane do kodów CN 2711 19 00 i CN 2711 13 (dalej: propelenty), które nabywa w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego. Propelenty ze względu na posiadane właściwości fizykochemiczne (wysoki stopień oczyszczenia, odsiarczenia, oraz bezwonność) są wykorzystywane jako surowiec w produktach kosmetycznych. Propelenty stanowią nośnik zapachu w wyrobach kosmetycznych, głównie aerozolach produkowanych przez Wnioskodawcę.

Wnioskodawca informuje, że propelenty, pomimo iż są klasyfikowane na gruncie Nomenklatury Scalonej do kodu CN właściwego dla węglowodorów gazowych, a dokładniej gazów skroplonych (LPG) nie są produktami o właściwościach typowych dla LPG wykorzystywanego jako paliwo. Propelenty są przede wszystkim inaczej produkowane niż gaz LPG o paliwowym przeznaczeniu, ponieważ nie są uzyskiwane z procesów rafineryjnych, stabilizacji ropy naftowej oraz zakładów przetwarzania gazu ziemnego

Wnioskodawca przedstawiał we wniosku następujący uproszczony schemat produkcji propelentów, opracowany na podstawie informacji uzyskanych od zagranicznego dostawcy:



Z uwagi na wysoką jakość nabywanego wyrobu, propelenty są praktycznie wolne od olefin i związków siarki i nie zawierają wody, amoniaku ani ługów, dzięki czemu Wnioskodawca wykorzystuje je jako nośnik zapachu w wyrobach kosmetycznych. Propelenty są również znacznie droższe niż LPG o przeznaczeniu do napędu silników.

Wnioskodawca podkreśla, że nie wykorzystuje propelentów w celach innych niż do produkcji kosmetyków, nie są używane do celów energetycznych, bądź też paliwowych. Z uwagi na właściwości fizykochemiczne propelentów, które pomimo ich kwalifikacji na gruncie Nomenklatury Scalonej do gazu płynnego, nie spełniają norm jakościowych zarówno właściwych dla LPG przeznaczonego do pojazdów samochodowych, jak i standardów wyznaczonych dla płynnego gazu LPG przeznaczonego do celów energetycznych.Spowodowane to jest wysoce sprofilowanym procesem produkcji, którego celem jest wyprodukowanie propelentów o standardach właściwych dla przemysłu kosmetycznego i farmaceutycznego. Pomimo odmiennego przeznaczenia i właściwości fizykochemicznych, które na gruncie europejskich norm przyjętych dla gazu płynnego (LPG) właściwie wykluczają ich zastosowanie w celu innym niż produkcja wyrobów kosmetycznych.

Wnioskodawca, z uwagi na klasyfikacje propelentów do CN 2711 19 00 i CN 2711 13 oraz fakt, że nabywa produkty wewnątrzwspólnotowo powziął wątpliwość co do istnienia obowiązku utrzymywania zapasów i wnoszenia opłaty zapasowej z tytułu nabywania propelentów.

W związku z powyższym Wnioskodawca pyta, czy nabywane wewnątrzwspólnotowo propelenty aerozolowe klasyfikowane do kodu CN 2711 19 00 i CN 2711 13 00, stanowić będą produkty naftowe objęte obowiązkiem uiszczenia opłaty zapasowej, wskazanych w ustawie o zapasach ropy naftowej?

W ocenie Wnioskodawcy nabywane wewnątrzwspólnotowo propelenty, o których mowa w stanie faktycznym, nie będą podlegały opłacie zapasowej, gdyż nie są paliwami w rozumieniu ustawy o zapasach.Propelenty są bowiem inaczej produkowane niż gazy LPG, o których mowa w ustawie o zapasach ropy naftowej.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że przywóz propelentów do Polski nie będzie rodzić obowiązku uiszczenia przez Wnioskodawcę opłaty zapasowej.

Wnioskodawca przywołuje definicje zapasów interwencyjnych oraz definicje paliwa zawarte w ustawie o zapasach. Podkreśla, że paliwami są produkty naftowe wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. f-m, tj. gaz płynny (LPG), benzyny silnikowe, benzyny lotnicze, paliwa typu benzyny do silników odrzutowych, paliwa typu nafty do silników odrzutowych, inne nafty, oleje napędowe, w tym lekkie oleje opałowe, ciężkie oleje opałowe, określone w załączniku A rozdział 3 rozporządzenia nr 1099/2008.

Wnioskodawca stwierdza, że aby uznać, że dany produkt jest na gruncie ustawy o zapasach paliwem wymaga to jego kompleksowej analizy pod kątem brzmienia ustawowej definicji. Dopiero gdy nabywany wewnątrzwspólnotowo produkt będzie spełniał wszystkie przesłanki zawarte w definicji paliw, będzie uznany za paliwo, którego przywóz podlega opłacie zapasowej. Produkt, który nie spełnia wszystkich przesłanek wymienionych w definicji paliw nie może zostać uznany za paliwa w rozumieniu ustawy o zapasach, tym samym jego przywóz nie będzie podlegał opłacie zapasowej.

Następnie Wnioskodawca przywołuje definicję gazu płynnego LPG na gruncie rozporządzenia 1099/2008, zdefiniowany jako: *3.4.10. GAZ PŁYNNY (LPG) - LPG (skroplony gaz ropopochodny) to lekkie węglowodory parafinowe uzyskane z procesów rafineryjnych, stabilizacji ropy naftowej oraz zakładów przetwarzania gazu ziemnego. Składają się one głównie z propanu (C3H8) i butanu (C4H10) lub połączenia tych dwóch związków. Mogą również zawierać propylen, butylen, izopropylen i izobutylen. Gazy LPG są zwykle skraplane pod ciśnieniem w celach transportu i magazynowania.*

Wnioskodawca wskazuje, że w opisie stanu faktycznego propelenty aerozolowe nabywane wewnątrzwspólnotowo jako surowiec do produkcji kosmetyków nie są uzyskiwane z procesów wymienionych w rozporządzeniu 1099/2008. Tym samym nie spełniają powyższej definicji płynnego gazu LPG, a tym samym i paliw.

Wnioskodawca podkreśla, że zgodnie z informacjami uzyskanymi od dostawcy Wnioskodawcy, nabywane propelenty nie są uzyskiwane z procesów rafineryjnych, procesów stabilizacji ropy naftowej oraz zakładów przetwarzania gazu ziemnego. W znajdującym się w opisie stanu faktycznego schemacie procesu produkcji propelentów wskazuje, że propelenty aerozolowe powstają w procesie oczyszczania, odsiarczania i deodoryfikacji, a wykorzystywane do produkcji propelentów butany oraz pentany podlegają także innym procesom tj. ekstrakcji butadienu, selektywnemu uwodornieniu oraz filtracji.

Jednocześnie, Wnioskodawca wskazuje, że ustawodawca zadecydował o wprowadzeniu do ustawy o zapasach definicji ustawowych „produktów naftowych" oraz „paliw", niezależnych od definicji przyjętych w ustawie - Prawo energetyczne. W ustawie o zapasach obowiązek uiszczania opłaty zapasowej konstytuuje się w oparciu o dokonanie czynności faktycznej polegającej na produkcji lub przywozie paliw na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W ocenie Wnioskodawcy zasadne jest także wskazanie, że w literaturze przedmiotu wyraźnie podkreśla się, że „*Jeżeli w danym akcie normatywnym użyty jest specyficzny zwrot (termin) języka prawnego, należy go rozumieć zgodnie ze znaczeniem nadanym mu w tym języku (...); argument ten ulega wzmocnieniu w przypadku definicji legalnych - definicje te ustalają wiążące interpretatora rozumienie terminu lub zwrotu” (tzw. dyrektywa języka prawnego).*

Ponadto, jak wskazał w wyroku z dnia 9 lipca 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, w art. 2 pkt 3 ustawy o zapasach znajduje się legalna definicja paliwa, którą należy odczytywać zgodnie z wykładnią językową i literalnym brzmieniem tej definicji (sygn. akt VI SA/Wa 287/15,), a definicja paliw „*Jest definicją zakresową a wskazany powyżej katalog produktów uznawanych za paliwa, ma charakter zamknięty został on bowiem enumeratywnie wskazany w przepisie".*

Tym samym, zdaniem Wnioskodawcy, pomimo iż nabywane przez niego propelenty zawierają w swoim składzie propan (C3H8) *i* butan (C4H10), które pod wpływem odpowiednich procesów technologicznych (podwójna filtracja, deodorofikacja, odsiarczenie) oraz po dodaniu innych związków m.in. propenu, buta1,3-dien, stanowią wyłącznie elementy składowe propelentów aerozolowych produkowanych w zakładach przemysłowych przez kontrahenta Wnioskodawcy.

Zatem propelenty nabywane wewnątrzwspólnotowo przez Wnioskodawcę nie mieszczą się w definicji gazu płynnego (LPG) w rozumieniu rozporządzenia 1099/2008. Fakt iż na gruncie Nomenklatury Scalonej zarówno gaz płynny LPG jak i propelenty aerozolowe klasyfikowane są do tego samego kodu nie może przesądzać o tym, że oba produkty są paliwami. Wnioskodawca zatem nie dokonuje przywozu paliw, tym samym nie działa jako handlowiec, który został obowiązany do uiszczania opłaty zapasowej.

Jednocześnie Wnioskodawca wskazuje, iż dokonując oceny czy propelenty są paliwami w rozumieniu ustawy o zapasach, należy obok jego składu chemicznego, właściwości fizyko­chemicznych oraz procesu produkcyjnego, określić przeznaczenie zgodnie z którym nabywana jest oceniana substancja. Dlatego też przy kwalifikacji wyrobów naftowych objętych obowiązkiem uiszczania opłaty zapasowej, należy wziąć pod uwagę nie tylko spełnienie przez dany wyrób wymagań określonych w załączniku B rozdziału 4 rozporządzenia nr 1099/2008, ale także możliwości wykorzystywania danego wyrobu naftowego.

Wnioskodawca przywołuję wskazany przez ustawodawcę cel wprowadzenia ustawy o zapasach, który w uzasadnieniu stwierdza: *Uwzględniając powyżej wymienione wyzwania w zakresie wzmocnienia bezpieczeństwa dostaw w dwóch strategicznych obszarach: ropy naftowej i produktów ropopochodnych oraz gazu ziemnego, zagadnienie bezpieczeństwa paliwowego państwa włączone zostało do listy zadań o kluczowym znaczeniu dla rozwoju gospodarki polskiej, realizowanych przez obecną Radę Ministrów.* *Głównym celem ustawy jest wzmocnienie bezpieczeństwa paliwowego Polski przez:*

1. *stworzenie regulacji określającej w sposób kompleksowy środki przeciwdziałania zakłóceniom w dostawach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego wraz z procedurami uruchamiania tych środków oraz mechanizmami ich wdrażania, w przypadku gdy wymaga tego sytuacja na rynku krajowym lub jest to konieczne ze względu na zobowiązania międzynarodowe,*
2. *pełne dostosowanie przepisów do wymagań Międzynarodowej Agencji Energetycznej, umożliwiające przystąpienie Polski do tej organizacji, a co za tym idzie do korzystania z mechanizmu antykryzysowego MAE.*

Wnioskodawca podkreśla, że celem ustawy o zapasach jest wprowadzenie systemu służącego zabezpieczeniu bezpieczeństwa energetycznego państwa na co wskazuje objęcie obowiązkiem utrzymywania zapasów przez ustawodawcę, wyłącznie tych wyrobów służących przeciwdziałaniu zakłóceniom w dostawach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego, Wnioskodawca zaś nabywa propelenty wykorzystywane do produkcji wyrobów kosmetycznych, którego skład, właściwości chemiczne, oraz przeznaczenie faktycznie uniemożliwiają na gruncie polskiego prawa wykorzystywanie do celów paliwowych i energetycznych.

Wnioskodawca ponownie wskazuje, iż nabywane propelenty nie mieszczą się w normach dla płynnego gazu LPG wykorzystywanego do pojazdów samochodowych, oraz do celów energetycznych.

Następnie Wnioskodawca przywołuję definicje wskazaną w normie PN-EN 589, że LPG jest mieszaniną skroplonych gazów, zawierającą węglowodory: propan, n-butan oraz i-butan, ale również domieszki innych węglowodorów: metanu, etanu, czy pentanów, a także węglowodorów nienasyconych etylen, propylen i buteny oraz butadienów i siarki. W celu przeciwdziałania wytrącaniu kryształków lodu w LPG dodawany jest do niego metanol w stężeniu do 2 000 mg/kg. W składzie LPG dopuszcza się stosowanie inhibitorów korozji. Zatem nabywane propelenty nie mieszczą się w definicji wskazanej przez normę PN-EN 589. Z uwagi na proces produkcyjny, propelenty nie zawierają m.in. metanolu, a także inhibitorów korozji. Również maksymalna zawartość siarki w sprowadzanym wyrobie, stanowi zaledwie 1% (0,05 mg/kg) wobec dopuszczanej zawartości siarki w gazie LPG wykorzystywanym do pojazdów samochodowych (50 mg/kg). Tym samym nie można w ocenie Wnioskodawcy uznać propelentów za gaz LPG, który może zostać wykorzystywany do pojazdów samochodowych.

Zdaniem Wnioskodawcy, nie można także uznać nabywanego wyrobu za gaz LPG za zgodny z normą PN-C096008. W pierwszej kolejności należy wskazać, iż gaz LPG wykorzystywany do celów energetycznych będący przedmiotem normy PN-C-96008 stanowi mieszaninę węglowodorów alifatycznych, które mogą być wykorzystane w celach grzewczych, w której znaleźć można m.in. pozostałość olejową jako zawartość oleju mineralnego. Obie te mieszaniny składają się zarówno z propanu, jak i z butanu, choć w różnych proporcjach. Gaz LPG posiada również określoną wartość opałową (propan-butan - nie mniej niż 45 220 kJ/kg; propan techniczny -nie mniej niż 45 640 kJ/kg, stosownie do tablicy nr 1 w punkcie 3 Normy PN-C-96008).

Wnioskodawca podkreśla, iż propelenty aerozolowe nie są wykorzystywane przez nich do celów energetycznych. Propelenty, pomimo posiadania niektórych cech płynnego gazu LPG, stanowią nośnik uwalniający substancje kosmetyczne. Jego skład w znaczący sposób różni się od składu gazu płynnego LPG wykorzystywanego do celów energetycznych m. in. nie zawiera on pozostałości olejowej obecnej w gazu LPG wykorzystywanym do celów energetycznych. Nie jest także spalany lub wykorzystywany do celów energetycznych, stanowiąc wyłącznie surowiec do produkcji aerozoli.

W ocenie Wnioskodawcy pomimo że, nabywane propelenty o kodzie CN 2711 13 i CN 2711 19 00 posiadają kody Nomenklatury Scalonej właściwe dla gazu płynnego (LPG) zgodnie z rozporządzeniem o zapasach, ich skład chemiczny, proces produkcji, wreszcie właściwości fizykochemiczne, a tym samym przeznaczenie propelentów wyklucza kwalifikacje nabywanych wyrobów jako produktów naftowych zgodnie z ustawą o zapasach. Tym samym w ocenie Wnioskodawcy nabycie wewnątrzwspólnotowe propelentów nie będzie rodziło obowiązku utrzymywania zapasów i uiszczenia opłaty zapasowej.

W dniu 4 stycznia 2021 r. Prezes Agencji Rezerw Materiałowych wydał decyzje nr BPI - 1/I/21 w sprawie odmowy udzielenia indywidualnej interpretacji, ponieważ analiza wniosku wskazywała, że w oparciu o przedstawiony przez Wnioskodawcę stan faktyczny ustalenie, że przedmiotowe propelenty nie są paliwem w rozumieniu ustawy o zapasach nie było możliwe, postępowanie w przedmiocie wydania interpretacji z obiektywnych powodów nie mogło być zakończone merytorycznym rozstrzygnięciem.

W dniu 20 stycznia 2021 r. (data wpływu do Prezesa Agencji 25 stycznia 2021 r.) złożyła odwołanie od ww. decyzji. Prezes Agencji Rezerw Materiałowych, jako organ I instancji, po ponownym przeanalizowaniu materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie, nie znalazł podstaw do uwzględnienia odwołania Skarżącej w całości w trybie art. 132 k.p.a. i przekazał odwołanie do Ministra Klimatu i Środowiska w dniu 27 stycznia 2021 r.

Decyzją nr 02/09/2021 z dnia 28 września 2021 r. Minister Klimatu i Środowiska uchylił w całości zaskarżoną decyzję Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych z dnia 4 stycznia 2021 r. nr BPI-1/I/21 w sprawie odmowy udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów i przekazał do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji.

Pismem znak pisma: BPIoz.523.20.2020.1156.MPo.E.J. z dnia 12 października 2021 r. wezwała Wnioskodawcę do uzupełnienia braku formalnego poprzez przedstawienie stanu faktycznego w sposób wyczerpujący i jednoznaczny, pozwalający na udzielenie interpretacji tj. wskazanie pochodzenia surowców – propanu i butanu – wykorzystanych w procesie produkcji propelentów aerozolowych oznaczonych kodem CN 2711 19 00 i CN 2711 13, nabywanych przez Wnioskodawcę w ramach prowadzonej działalności.

Pismem z dnia 20 października 2021 r. Wnioskodawca odpowiedział na wezwanie informując, że do produkcji aerozoli zużywa propelenty aerozolowe, które nabywa wewnątrzwspólnotowo. Zatem, zdaniem Wnioskodawcy nie nabywa wewnątrzwspólnotowo surowców wykorzystywanych w procesie produkcji propelentów aerozolowych.Takie surowce są przedmiotem działalności jego zagranicznego dostawcy, bowiem to dostawca przetwarza je w procesach innych niż rafineryjne, stabilizacji ropy naftowej oraz zakładów przetwarzania gazu ziemnego w celu wytworzenia z nich propelentów aerozolowych, które to Wnioskodawca nabywa wewnątrzwspólnotowo.

Wnioskodawca ponownie wskazuje, że obowiązki jakie określają przepisy ustawy o zapasach dotyczą przywozu paliw, a więc wyrobów, które w momencie sprowadzenia ich na terytorium Polski spełniają warunki określone we wskazanej w ww. ustawie definicji paliw (art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o zapasach).

Wnioskodawca podkreśla, że nabywa wewnątrzwspólnotowo propelenty aerozolowe, które powstały w procesach innych niż rafineryjne, stabilizacji ropy naftowej oraz zakładów przetwarzania gazu ziemnego. Z tego względu propelenty nie spełniają definicji paliw w rozumieniu ustawy o zapasach i nie mogą podlegać obowiązkom określonym w tej ustawie. Powyższe, zdaniem Wnioskodawcy nie oznacza, że surowce tj. propan i butan jakie zostały wykorzystane do produkcji propelentów aerozolowych powstały w ww. procesach. Gazy wchodzące w skład LPG mogą bowiem powstawać nie tylko w procesach określonych w rozporządzeniu w sprawie statystyki energii, ale również w szeregu innych procesów technologicznych. Proces ich produkcji stanowi tajemnicę przedsiębiorstwa dostawcy.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy   
w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznano za nieprawidłowe,**

Zgodnie z art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162) Przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie wyjaśnienia co do zakresu   sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna). Zgodnie z treścią przepisu art. 34 ust. 5 udzielenie interpretacji indywidualnej następuje w drodze decyzji, od której służy odwołanie. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym oraz pouczeniem o prawie wniesienia środka zaskarżenia. W myśl art. 34 ust. 16 upp do postępowań o wydanie interpretacji indywidualnej stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

Stosownie do art. 21b ust. 14 ustawy o zapasach, organem właściwym w sprawie opłaty zapasowej jest Prezes Agencji, któremu przysługują uprawnienia organu podatkowego, określone w dziale III oraz dziale V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

Zgodnie z treścią przepisu art. 5 ust. 1 ustawy o zapasach, producenci i handlowcy są obowiązani do tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw.

Przepis art. 21b ust. 1 ustawy o zapasach, stanowi, że koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy, uiszczając opłatę zapasową.

Przepis art. 2 ust. 1 pkt 19 ustawy o zapasach konstytuuje definicję legalną handlowca, zgodnie z którą jest nim przedsiębiorca wykonujący samodzielnie lub za pośrednictwem innego podmiotu działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw lub osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, która nie prowadząc działalności gospodarczej w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw, samodzielnie lub za pośrednictwem innego podmiotu wykonuje działalność polegającą na przywozie ropy naftowej lub paliw i zużywa je na potrzeby własne z wyłączeniem przywozu paliw w standardowych zbiornikach, o których mowa w art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. 2018 poz. 1114), lub rozporządza nimi poprzez jakąkolwiek czynność prawną lub faktyczną.

Przywóz jest rozumiany jako import lub nabycie wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym. Dokonując wykładni przepisów ustawy o zapasach, ażeby uznać danego przedsiębiorcę za handlowca musi on zatem spełnić dwa warunki. Po pierwsze dokonać przywozu w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu, a po drugie produkt w ten sposób sprowadzony na terytorium kraju musi mieścić się w definicji ustawowej paliw. Natomiast dla uznania konkretnego produktu naftowego za paliwo w rozumieniu ustawy o zapasach istotne jest spełnienie przez ten produkt warunków określonych w załączniku A rozdział 3 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z dnia 22 października 2008 r. w sprawie statystyki energii (Dz. Urz. UE L 304 z 14.11.2008, str. 1, ze zm.) – dalej zwanego rozporządzeniem nr 1099/2008.

Należy podkreślić, że przedmiotem opłaty zapasowej oraz obowiązku tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw nie są paliwa, lecz działalność w zakresie produkcji paliw lub przywozu paliw. Obowiązki te ciążą jedynie na podmiotach, które wykonują działalność gospodarczą obejmującą przywóz paliw lub produkcję paliw w rozumieniu ustawy o zapasach.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o zapasach paliwa to produkty naftowe określone w pkt 2 lit. f- m, w tym również zawierające dodatki bez względu na ich ilość. Z przepisu art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. f-m tej ustawy wynika, iż paliwami są: gaz płynny (LPG), benzyny silnikowe, benzyny lotnicze, paliwa typu benzynowego do silników odrzutowych, paliwa typu nafty do silników odrzutowych, inne rodzaje nafty, oleje napędowe, w tym lekkie oleje opałowe, ciężkie oleje opałowe - określone w załączniku A rozdział 3 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z dnia 22 października 2008 r. w sprawie statystyki energii (Dz. Urz. UE L 304 z 14.11.2008, str. 1, z późn. zm.). Zgodnie z powyższym GAZ PŁYNNY (LPG) - LPG (skroplony gaz ropopochodny) to lekkie węglowodory parafinowe uzyskane z procesów rafineryjnych, stabilizacji ropy naftowej oraz zakładów przetwarzania gazu ziemnego. Składają się one głównie z propanu (C3H8) i butanu (C4H10) lub połączenia tych dwóch związków. Mogą również zawierać propylen, butylen, izopropylen i izobutylen. Gazy LPG są zwykle skraplane pod ciśnieniem w celach transportu i magazynowania.

Przepis art. 3 ust. 5 ustawy o zapasach stanowi natomiast, iż minister właściwy do spraw energii określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy wykaz:

1) surowców oraz produktów naftowych uwzględnianych podczas ustalania ilości zapasów interwencyjnych,

2) surowców oraz paliw, w których tworzy się zapasy interwencyjne, w podziale na kategorie (grupy), uwzględniając możliwość zamiennego utrzymywania zapasów tych paliw w ramach danej kategorii,

3) paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej biorąc pod uwagę obowiązującą klasyfikację Nomenklatury Scalonej (kody CN) według załącznika I do rozporządzenia 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. L 256 z 07.09.1987, str. 1), strukturę zużycia paliw na rynku krajowym oraz zobowiązania międzynarodowe Rzeczypospolitej.

Na podstawie powyższego upoważnienia, dnia 7 sierpnia 2020 r. zostało wydane rozporządzenie Ministra Klimatu w sprawie szczegółowego wykazu surowców oraz produktów naftowych objętych systemem zapasów interwencyjnych oraz wykazu paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1373). Z przepisu § 3 tego rozporządzenia wynika, iż podstawę do wyliczenia zapasów obowiązkowych stanowią m.in. gaz płynny (LPG) oznaczony kodem CN 2711 19 00 i kodem CN 2711 13, natomiast z przepisu § 6 pkt 1 ww. rozporządzenia wynika, iż podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej stanowi gaz płynny (LPG) oznaczony m.in. kodem CN 2711 19 00 i kodem CN 2711 13.

Przepis art. 21b ust. 1 ustawy o zapasach, stanowi, że koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy, uiszczając opłatę zapasową.

Stosownie do art. 21b ust. 5 ustawy o zapasach opłatę zapasową dla gazu płynnego (LPG) oblicza się według wzoru:

**OL = (Gh lub Gpr) × Z**

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

OL- opłatę zapasową dla gazu płynnego (LPG);

Gh - wielkość przywozu gazu płynnego (LPG) dokonanego w danym miesiącu kalendarzowym, pomniejszoną o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym, wyrażoną w jednostkach wagowych;

Gpr - wielkość produkcji gazu płynnego (LPG) w danym miesiącu kalendarzowym pomniejszoną o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym, wyrażoną w jednostkach wagowych;

Z - stawkę opłaty za tonę gazu płynnego (LPG) określoną w przepisach wydanych na podstawie ust. 9.

Należy podkreślić, że źródłem zobowiązania z tytułu opłaty zapasowej oraz obowiązku tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw jest działalność w zakresie produkcji paliw lub przywozu paliw. Obowiązki te ciążą jedynie na podmiotach, które wykonują działalność gospodarczą obejmującą przywóz paliw lub produkcję paliw w rozumieniu ustawy o zapasach.

We wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej Wnioskodawca wskazał, iż w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej dokonuje przywozu propelentów klasyfikowanych do kodu CN 2711 19 00 i CN 2711 13 .

Organ nie może zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że z uwagi na fakt, że powyższy produkt powstaje w wyniku procesy oczyszczania propanu i butanu, a nie w procesie rafineryjnym, stabilizacji ropy naftowej oraz w zakładzie przetwarzania gazu ziemnego oraz że jest wykorzystywany wyłącznie jako nośnik zapachu w wyrobach kosmetycznych to nie jest paliwem podlegającym opłacie zapasowej.

Zgodnie z definicją zawarta w załączniku A rozdział 3 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z dnia 22 października 2008 r. w sprawie statystyki energii (Dz. Urz. UE L 304 z 14.11.2008, str. 1, z późn. zm.) gaz płynny LPG (skroplony gaz ropopochodny) to lekkie węglowodory parafinowe uzyskane z procesów rafineryjnych, stabilizacji ropy naftowej oraz zakładów przetwarzania gazu ziemnego. Składają się one głównie z propanu (C3H8) i butanu (C4H10) lub połączenia tych dwóch związków. Mogą również zawierać propylen, butylen, izopropylen i izobutylen. Gazy LPG są zwykle skraplane pod ciśnieniem w celach transportu i magazynowania.

Z przedstawionego przez wnioskodawcę uproszczonego schematu produkcji przedmiotowego produktu wynika, że powstaje on w wyniku procesu oczyszczania a następnie zmieszania propanu i butanu, a więc dwóch paliw w rozumieniu ustawy o zapasach – podstawowych składników gazu płynnego LPG. W wyniku tego procesu powstaje produkt kwalifikowany do kodów CN właściwych dla gazu płynnego (LPG). Dla powstania obowiązków wynikających z ustawy o zapasach bez znaczenia jest fakt, że przedmiotowy produkt jest znacznie droższy od gazu płynnego LPG o przeznaczeniu do napędu silników, że jest wykorzystywany wyłącznie do celów kosmetycznych oraz, że jego właściwości fizykochemiczne nie mieszczą się w parametrach wskazanych przez normę PN-EN 589.

Należy podkreślić, że z punktu widzenia ustawy o zapasach, a także obowiązków jakie nakłada ustawa na przedsiębiorców dokonujących przywozu, nie jest istotny cel na jaki paliwo to zostało przeznaczone. W związku z powyższym oświadczenie Wnioskodawcy, że w całym procesie obrotu handlowego propelenty te nie jest stosowane jako paliwo lub jako surowiec energetyczny i stosowany jest wyłącznie jako gaz niezbędny w produkcji kosmetyków w postaci aerozolu nie może stanowić przesłanki do zwolnienia nabywanego produktu z obowiązku tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych paliw oraz uiszczania opłaty zapasowej. W ustawie o zapasach brak jest przepisów, z których można wywodzić, że jedynie te wolumeny paliw, które są wykorzystywane do celów napędowych lub grzewczych stanowią podstawę wyliczenia wymaganego poziomu zapasów obowiązkowych i uiszczania opłaty zapasowej. Wobec tego stanowisko takie jest nieuprawnione.

Odnosząc się natomiast do poruszonego przez Wnioskodawcę zagadnienia, że właściwości fizykochemiczne tego produktu nie odpowiadają normie PN-EN 589, należy wskazać, iż ustawodawca zdecydował o wprowadzenie do ustawy o zapasach definicji ustawowych produktów naftowych oraz poszczególnych paliw, niezależnych od definicji przyjętych w tym zakresie w polskim prawie, w szczególności niezależnie od definicji zawartych w ustawie Prawo energetyczne oraz ustawie o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw. Należy mieć na uwadze, iż definicje te zostały wprowadzone do ustawy zapasach, ustawą z dnia 30 maja 2014 r. o zmianie ustawy o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego i zakłóceń na rynku naftowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2014 r. poz. 900), której celem było wdrożenie do prawa polskiego dyrektywy Rady 2009/119/WE z dnia 14 września 2009 r. nakładającej na państwa członkowskie obowiązek utrzymywania minimalnych zapasów ropy naftowej lub produktów ropopochodnych (Dz. Urz. UE L 265 z 09.10.2009 r., str. 9). Z jej art. 3 ust. 1 wynika, że państwa członkowskie przyjmują odpowiednie przepisy w ustawowe w celu zapewnienia aby całkowite zapasy naftowe utrzymywane w każdym momencie we Wspólnocie na ich użytek odpowiadały co najmniej: 90 dniom średniego dziennego przywozu netto lub 61 dniom średniego dziennego zużycia krajowego, w zależności od tego, która wartość jest wyższa.

Ponadto odnosząc się do argumentów Wnioskodawcy, że przy wykładni przepisów ustawy o zapasach należy przyjmować cel jej uchwalenia a nie jedynie jej literę należy podkreślić, że w ustawie o zapasach brak jest podstawy prawnej do uznania, że obowiązki z niej wynikające zobowiązani są realizować wyłącznie producenci i handlowcy, których działalność ma istotne znaczenie dla gospodarki kraju. Ponadto pojęcie „bezpieczeństwa paliwowego kraju” w rozumieniu ustawy o zapasach jest pojęciem szerszym niż wyłącznie zapewnienie dostępności paliw na potrzeby napędowe czy też opałowe.

W tym miejscu należy również wyjaśnić, że opłata zapasowa, o której mowa   
w art. 21b ustawy o zapasach nosi cechy, które mogą ją kwalifikować jako należność publicznoprawną o charakterze podatkowym. Stanowisko takie zajęła Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów w opinii z dnia 5 lipca 2013 r. o projekcie ustawy o zmianie ustawy o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym oraz niektórych innych ustaw znak: RL-0303-24/13. W przedmiotowej opinii Rada stwierdza, że *„opłata zapasowa jest obowiązkowym świadczeniem o charakterze publicznoprawnym. Pobierana ona będzie na rzecz podmiotu publicznego (Funduszu Zapasów Agencyjnych) i polegać ma na przymusowym przywłaszczeniu środków pieniężnych na jego rzecz. Celem pobierania tego świadczenia jest natomiast konieczność realizacji zadań publicznych w postaci zapewnienia bezpieczeństwa paliwowego państwa. W tym kontekście Rada Legislacyjna zwraca uwagę, że planowany obowiązek posiada niemal wszystkie cechy podatku. Co za tym idzie używanie przez projektodawcę pojęcia „opłata" jest metodologicznie niepoprawne, choć nie przesądza jeszcze o wadliwości omawianej instytucji. Z opłatą - zgodnie z ustabilizowanymi poglądami doktryny i orzecznictwa - mamy bowiem do czynienia w sytuacji, gdy z danym świadczeniem ze strony jednostki związane jest automatyczne świadczenie ze strony władzy publicznej. W przedstawionym mechanizmie brak jest takiej „usługi" publicznej, a zatem projektodawca nie powinien dążyć do ukrywania rzeczywistego podatkowego charakteru opiniowanego świadczenia, mającego cechy daniny publicznej".*

Dodatkowo należy wskazać, że ustawodawca w przepisach art. 21 b ust.13 -14 ustawy o zapasach wprost przesądził, że do należności z tytułu opłaty zapasowej stosuje się odpowiednio przepisy działu III oraz działu V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa z wyłączeniem przepisów dotyczących umarzania należności, odraczania płatności oraz rozkładania płatności na raty, a organem właściwym w sprawie opłaty zapasowej jest Prezes Agencji, któremu przysługują uprawnienia organu podatkowego, określone w dziale III oraz w dziale V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Takie podejście ustawodawcy wskazuje, że poprzez włączenie opłaty zapasowej w reżim przepisów Ordynacji podatkowej ustawodawca potwierdza, że owa opłata ma charakter należności podatkowej.

Standardy wykładni prawa podatkowego, w szczególności w zakresie pozostającym poza wpływem prawa unijnego, wskazują na pierwszeństwo wykładni językowej oraz subsydiarność pozostałych zasad wykładni prawa: systemowej i funkcjonalnej. Przy czym tak ustalona kolejność preferowania wykładni jest związana z niejednoznacznym wynikiem wykładni językowej. Zasadniczym argumentem świadczącym o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 26 kwietnia 2007 r., sygn. akt I KZP 6/07; postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 kwietnia 2009 r., sygn. akt , II FSK 1885/07; wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 976/08; z 2 lutego 2010r., sygn. akt II FSK 1319/08; z 2 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1553/08 oraz wypowiedzi doktryny: M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2010, s. 291 i n., B. Brzeziński Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, praca zbiorowa pod red. B. Brzezińskiego, s. 422 i n.; L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 74-83). Warto przy tym zaznaczyć, że wykładnia językowa zakreśla granice dwóch pozostałych rodzajów wykładni, tj. systemowej i celowościowej. Ważne jest także to, że w przypadku, kiedy wykładnia językowa pozwala na jednoznaczne ustalenie normy prawnej na podstawie obowiązujących przepisów, to za niedopuszczalne należy uznać "poprawianie" lub "korygowanie" treści aktu prawnego przez wykładnię systemową lub celowościową. Obciążenia podatkowe są kształtowane bowiem w Konstytucji RP przez ustawodawcę, a nie przez administrację i sądy (por. R. Mastalski, Prawo podatkowe, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006, str. 124 i powołane tam orzecznictwo). Prymat wykładni językowej prawa podatkowego ma więc swoje uzasadnienie w art. 84 Konstytucji RP, wedle którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Skoro Konstytucja RP także w art. 217 kładzie nacisk na ustawę jako źródło obowiązków podatkowych, to implikuje to potrzebę znajomości ustaw nakładających takie obowiązki. Konstytucja RP nie zobowiązuje natomiast do znajomości ani orzecznictwa sądowego, ani poglądów doktryny prawa, które wykształciły pozostałe dwa rodzaje wykładni prawa. (por. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 140) (…) (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lutego 2021 r. II FSK 2441/20).

Podsumowując, w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego Wnioskodawca dokonując przywozu powyższych propelentów klasyfikowane do kodów CN 2711 19 00 i CN 2711 13, które nabywa w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego jest handlowcem w rozumieniu art. 2 pkt 19 lit. a ustawy o zapasach, w związku z tym jest zobowiązany do tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych paliw oraz uiszczania opłaty zapasowej.

Mając na uwadze powyższe, orzeczono jak w sentencji.

**POUCZENIE**

1. Od niniejszej decyzji przysługuje Stronie odwołanie do Ministra Klimatu i Środowiska, w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia. Odwołanie wnosi się za pośrednictwem Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych; 00- 44 Warszawa, ul. Grzybowska 45.

2. W trakcie biegu terminu do wniesienia odwołania Strona może zrzec się prawa do wniesienia odwołania. Z dniem doręczenia Prezesowi Agencji Rezerw Materiałowych oświadczenia Strony o zrzeczeniu się prawa do wniesienia odwołania, decyzja staje się ostateczna i prawomocna.

3. Zgodnie z art. 136 § 2 k.p.a., jeżeli decyzja została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie, na zgodny wniosek wszystkich stron zawarta w odwołaniu, organ odwoławczy przeprowadza postępowanie wyjaśniające w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy. W myśl art. 136 § 4 k.p.a. przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli przeprowadzenie przez organ odwoławczy postępowania wyjaśniającego w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy byłoby nadmiernie utrudnione.

Otrzymują:

1) dadresat (ZPO+KPA);

2) BPI;

3) a.a.