

Pakiet paliwowy surowy także dla producentów olejów smarowych

NOWELIZACJA | Podmiot zlecający produkcję olejów smarowych z wykorzystaniem przemieszczonych wewnątrzspółnotowo olejów napędowych musi obecnie uzyskać koncesję, mimo iż zgodnie z prawem energetycznym nie ma takiego obowiązku.

Pakiet paliwowy to potoczna nazwa dla rozwiązań wprowadzonych ustawą z 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, obowiązującą od 1 sierpnia br. Pakiet ten wprowadził do ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym, a także ustawy - Prawo energetyczne i kodeksu karnego skarbowego (dalej: k.k.s.) wiele nowych rozwiązań, których głównym celem jest przeciwdziałanie wyłudzeniom VAT w obrocie paliwami i ograniczanie szarej strefy w obrocie paliwami z zagranicą. Pytanie jednak, czy podmioty, które nie zajmują się obrotem paliwami, a jedynie nabywają je z przeznaczeniem do produkcji innych wyrobów akcyzowych, również podlegają nowej regulacji. Klasycznym przykładem takiej działalności jest produkcja olejów smarowych (m.in. CN 2710 1991) wykorzystująca oleje napędowe (CN 2710 1943).

Poprzedni stan prawny

Do 31 lipca br. wprowadzanie do składu podatkowego oleju napędowego przemieszczonego z innego niż Polska państwa UE w procedurze zawieszenia poboru akcyzy wiązało się z obowiązkiem informowania Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych o podmiotach, na rzecz których w danym miesiącu dokonano przemieszczenia paliw silnikowych oraz o nabytych paliwach (art. 48 ust. 10 ustawy o podatku akcyzowym w brzmieniu obowiązującym do 1 sierpnia br.). Jeśli podmiot prowadzący skład podatkowy nabył i przemieścił w procedurze zawieszenia poboru akcyzy do swojego składu podatkowego paliwa silnikowe, które stanowiły jego własność, to nie był zobowiązany do informowania o tym fakcie Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych. Obowiązek informowania aktywował się wówczas, gdy podmiot prowadzący skład podatkowy przemieszczał wewnątrzspółnotowo w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy olej napędowy będący własnością podmiotu trzeciego.

Kiedy potrzebny był wpis do rejestru

Najważniejsze obostrzenie było jednak uregulowane w art. 48 ust. 9 ustawy o podatku akcyzowym (również w brzmieniu do 1 sierpnia br.). Przepis ten wszedł w życie 1 stycznia 2016 r. i stanowił, że warunkiem nabycia we-

wnątrzwspółnotowego przez podmiot prowadzący skład podatkowy paliw silnikowych, których wytwarzanie lub którymi obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z przepisami ustawy - Prawo energetyczne, na rzecz innego podmiotu, który jest obowiązany do uzyskania tej koncesji lub wpisu do rejestru systemu zasobów interwencyjnych, jest posiadanie przez ten podmiot wymaganej koncesji lub wpisanie tego podmiotu do rejestru systemu zasobów interwencyjnych. Przepis ten nie nakładał zatem bezwzględnie obowiązku pozyskania stosownej koncesji przez podmiot prowadzący skład podatkowy lub podmiot, na rzecz którego paliwa silnikowe przemieszczane były do Polski przez podmiot prowadzący skład podatkowy. Wskazywał jedynie, że podmiot ten powinien posiadać koncesję lub wpis do ww. rejestru, jeżeli jest on tego obowiązany na podstawie odrębnych ustaw (tj. ustawy - Prawo energetyczne oraz ustawy z 16 lutego 2007 r. o zasobach ropy naftowej). Podmioty te nie były zatem każdorazowo zobowiązane do posiadania stosownej koncesji, jak i przedmiotowego wpisu.

Działalność polegająca na sprowadzaniu do Polski olejów napędowych dla produkcji olejów smarowych powodowała obowiązek pozyskania wpisu do rejestru systemu zasobów interwencyjnych przez podmioty sprowadzające te oleje do Polski. Jeśli zatem olej sprowadzał dla siebie podmiot prowadzący skład podatkowy, to ten podmiot powinien uzyskać wpis do przedmiotowego rejestru. Jeśli natomiast olej napędowy sprowadzany był przez podmiot trzeci, to ten podmiot obowiązany był do pozyskania wymienionego wpisu. Działalność ta nie stwarzała jednak obowiązku pozyskania koncesji na obrót paliwami ciekłymi i na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą (zarówno przez podmiot prowadzący skład podatkowy, jak i przez podmiot trzeci). Nie występował bowiem obrót paliwem, czyli sprzedaż oleju napędowego. Olej napędowy sprowadzony do Polski używany był w całości do produkcji oleju smarowego. Nie był on przedmiotem sprzedaży.

W rezultacie podmioty prowadzące składy podatkowe mogły bez ryzyka naruszenia procedury zawieszenia poboru akcyzy przemieścić wewnątrzspółnotowo w tej procedurze olej napędowy na rzecz podmiotów trzecich (tj. na rzecz właścicieli tych olejów), jeśli podmioty te posiadały wpis do rejestru systemu

zasobów interwencyjnych. Jeśli podmiot prowadzący skład podatkowy przemieszczał oleje napędowe jako ich

podmiotu, pod warunkiem że podmiot, na rzecz którego nabywane są te paliwa, spełnia łącznie wiele warunków, w tym

*ZDANIEM AUTORA

Łukasz Jedynek

starszy konsultant podatkowy w Kancelarii KSP Legal & Tax Advice w Katowicach



Ustawodawca zdecydował się na bardzo rygorystyczne środki

Komentarze pojawiające się po uchwaleniu pakietu paliwowego wskazują, że może on stanowić skuteczne narzędzie w przeciwdziałaniu wyłudzeniom VAT w zakresie obrotu paliwami silnikowymi. Przyczylam się również do tych zdań, choć uważam, że te same cele ustawodawca mógł osiągnąć mniej rygorystycznymi środkami. Nowe przepisy wpłyną bowiem negatywnie na firmy uczestniczące w produkcji olejów smarowych, jak i szerzej - na firmy wykorzystujące paliwa silnikowe w swojej działalności do celów innych niż obrót nimi. Ustawodawca nie przewidział w tym przypadku żadnych wyłączeń ani ograniczeń łagodzących działanie nowych przepisów (np. wyłączenia co do określonej ilości sprowadzanego paliwa).

właściciel, to nie naruszał procedury, gdy sam posiadał taki wpis.

Sankcja za naruszenie wymogów

Dopiero naruszenie którejkolwiek z ww. warunków (brak wpisu przez podmiot prowadzący skład podatkowy lub - odpowiednio - podmiot trzeci, jak również brak poinformowania Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych) po stronie podmiotu prowadzącego skład podatkowy mogło spowodować cofnięcie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego. Naruszenie procedury zawieszenia poboru akcyzy przy przemieszczeniu tych olejów skutkowało również ryzykiem powstania zaległości w podatku akcyzowym i opłacie paliwowej od ilości sprowadzonego oleju napędowego.

Ograniczenia akcyzowe

1 sierpnia br. przepisy ustawy o podatku akcyzowym rozszerzyły - i to znacznie - zakres dotychczasowych obostrzeń. Najcięższe wprowadził jej art. 48 ust. 9. Zgodnie z tym przepisem, podmiot prowadzący skład podatkowy może nabyć wewnątrzspółnotowo paliwa silnikowe wymienione w załączniku nr 2 do ww. ustawy, których wytwarzanie lub którymi obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z przepisami ustawy - Prawo energetyczne, na rzecz innego

m.in. warunek posiadania koncesji na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą.

Treść tego przepisu, podobnie zresztą jak jego treść obowiązująca do 1 sierpnia br., odnosi się do ściśle określonych wyrobów akcyzowych. Ustawodawca zawęży obowiązki wymienione w art. 48 ust. 9 do nabyć wewnątrzspółnotowo paliw silnikowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, precyzując przy tym, że chodzi jedynie o takie paliwa, których wytwarzanie lub obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z prawem energetycznym. Adresatem tego przepisu są zatem podmioty prowadzące składy podatkowe przemieszczone ściśle określone wyroby, bez względu na ich dalsze przeznaczenie. To fakt przemieszczenia aktywuje obowiązki wymienione we wskazanym przepisie, a nie sposób wykorzystania sprowadzonego paliwa na dalszym etapie.

Podwójne zabezpieczenie

Ustawodawca zdecydował również o nałożeniu obowiązku posiadania koncesji na obrót paliwami ciekłymi przez podmioty, na rzecz których paliwa silnikowe sprowadzane są do Polski. Jest to zasadnicza zmiana. Poprzednio obowiązujący przepis nakładał jedynie obowiązek posiadania koncesji wtedy, gdy wymagały tego przepisy prawa energetycznego. Obecnie przepis nakazuje posiadać koncesję

w każdym przypadku przemieszczenia paliwa na terytorium Polski, nie odnosząc się do warunków jej posiadania uregulowanych w prawie energetycznym. Dochodzi zatem do sytuacji, w której podmiot zlecający produkcję olejów smarowych z wykorzystaniem przemieszczonych wewnątrzspółnotowo olejów napędowych zobowiązany jest do uzyskania i posiadania ww. koncesji, mimo iż zgodnie z prawem energetycznym nie ma takiego obowiązku (nie obraca bowiem paliwem ciekłym - olejem napędowym). Ustawa o podatku akcyzowym „rozszerza” zatem niejako zakres sytuacji, dla których omawiana koncesja jest wymagana. Celem jest oczywiście objęcie zabezpieczeniem majątkowym (składanym w wysokości 10 mln zł przy ubieganiu się o koncesję) mogących powstać zobowiązań podatkowych w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, jak również zobowiązań w podatku od towarów i usług. To prowadzi jednak do podwójnego zabezpieczenia tych samych potencjalnych zobowiązań (z wyjątkiem zobowiązań w VAT): raz zabezpieczeniem akcyzowym, drugi raz zabezpieczeniem majątkowym.

Wydaje się, że ten sam cel ustawodawca mógł osiągnąć łagodniejszym środkiem, tj. poprzez objęcie zabezpieczeniem akcyzowym również potencjalnych zobowiązań podatkowych w zakresie VAT, rezygnując przy tym z obowiązku wpłaty tzw. szybkiego VAT-u (o czym będzie mowa dalej). Praktyka pokazuje, że zabezpieczenia akcyzowe składane są najczęściej w formie gotówkowej, zatem poprzez implementację tego rozwiązania interes Skarbu Państwa byłby realnie chroniony, a podmioty nabywające wewnątrzspółnotowo paliwa silnikowe do innych celów niż obrót nimi miałyby możliwość dalszego funkcjonowania.

Szybki VAT

Nowo dodany do ustawy o podatku od towarów i usług art. 103 ust. 5a pkt 2 wskazuje, że wprowadzenie oleju napędowego do składu podatkowego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy powoduje obowiązek pobrania i zapłaty VAT od wewnątrzspółnotowego nabycia paliw silnikowych w terminie pięciu dni od ich wprowadzenia do składu. Przepis ten nie był jednak pierwszą propozycją Ministerstwa Finansów. W pierwszej wersji projektu ustawy (druk sejmowy 554 - Sejm RP VIII kadencji) projektodawcy

wskazali, że płatnik jest obowiązany bez wezwania naczelnika urzędu celnego do obliczenia, pobrania i wpłacenia kwot podatku na rachunek izby celnej właściwej w zakresie wpłat akcyzy w terminie pięciu dni od dnia wyprowadzenia tych towarów ze składu podatkowego, do którego zostały wprowadzone z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju. Stanowił o tym projektowany art. 103 ust. 4a pkt 2 ustawy o VAT. Podatek podlegał więc wpłacie po wyprowadzeniu paliw silnikowych (olejów napędowych) ze składu podatkowego. Odnosząc brzmienie tego przepisu do działalności w zakresie olejów smarowych, należało wysnuć wniosek, że podmioty prowadzące składy podatkowe i produkujące oleje smarowe na zlecenie lub w ramach własnej produkcji, nie byłyby zobowiązane do zapłaty VAT od wewnątrzspółnotowego nabycia paliw silnikowych. Paliwa te (oleje napędowe) nie podlegałyby bowiem wyprowadzeniu ze składu podatkowego. Wyprowadzeniu podlegałyby jedynie oleje smarowe. Wskazany przepis nie znalazłby zatem w takich przypadkach zastosowania. W toku prac legislacyjnych zapis ten jednak został zmodyfikowany. O ile projektowane brzmienie było preferencyjne dla producentów olejów smarowych, o tyle aktualne już takie nie jest. Obowiązujący przepis ma bowiem podobną konstrukcję co art. 48 ust. 9 ustawy o podatku akcyzowym. Adresatem nowego przepisu ustawy o VAT są zatem podatnicy, którzy przemieszczają ściśle określone towary, tj. paliwa silnikowe, których wytwarzanie lub obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z ustawą - Prawo energetyczne. Adresatem tego przepisu nie są wyłącznie podmioty, które obracają paliwem, ale podmioty, które sprowadzają ten towar do Polski z innych państw członkowskich UE, bez względu na jego dalsze wykorzystanie. Regulacja ta dotyczy zatem także branży smarowej. ©

—Łukasz Jedynek

podstawa prawna: ustawa z 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw [DzU z 2016 r., poz. 1052]

podstawa prawna: ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [tekst jedn. DzU z 2014 r., poz. 752 ze zm.]

podstawa prawna: ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 710 ze zm.]