

C-266/23 - 1

Sygn. akt I GSK 380/19

ODPIS

Wpisano do rejestru	
Trybunału Sprawiedliwości pod numerem	1255384
Luksemburg, dnia	26. 04. 2023
Faks/E-mail:	
Wpłynęło dnia:	26/04/23
	Sekretarz, z upoważnienia Maria Siekierzyńska administratorka

POSTANOWIENIE

Dnia 28 grudnia 2022 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA

Bogdan Fischer (spr.)

Sędzia NSA

Joanna Wegner (autor uzasadnienia)

Sędzia del. WSA

Piotr Kraczowski

Protokolant asystent sędziego

Jarosław Poturnicki

po rozpoznaniu w dniu **14 i 28 grudnia 2022 r.**

na rozprawie w **Izbie Gospodarczej**

skargi kasacyjnej **A. S.A. we [...]**

od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy**

z dnia **16 października 2018 r.** sygn. akt I SA/Bd 550/18

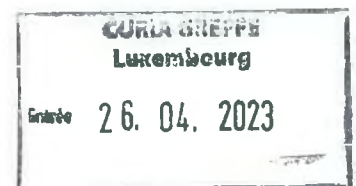
w sprawie ze skargi **A. S.A. we [...]**

na decyzję **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy**

z dnia **[...]maja 2018 r.** nr [...]

w przedmiocie **odmowy zwrotu podatku akcyzowego w części**

postanawia:



1. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa unijnego:
 - a) „Czy przepis art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2003/96 z 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U.UE.L.2003.283.51) może być rozumiany w ten sposób, że do rzeczywistego kosztu nabytej energii elektrycznej zaliczać należy jedynie cenę nabycia samej energii elektrycznej, z wyłączeniem jakichkolwiek dodatkowych opłat, na przykład opłaty dystrybucyjnej, których poniesienie zgodnie z

1

obowiązującymi w państwie członkowskim przepisami jest niezbędne dla możliwości zakupu energii elektrycznej?”;

b) „Czy przepis art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on wyłączeniu zwolnienia z akcyzy od nabycia energii elektrycznej dla zakładu energochłonnego [art. 31d ust. 1 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, (Dz. U. z 2022 r., poz. 143)] w przypadku, gdy zakład ten korzysta ze zwolnienia przedmiotowego z akcyzy na podstawie przepisów krajowych (art. 30 ust. 7a ustawy o podatku akcyzowym), gdy zakład ten wykaże, że w stosunku do tej samej energii nie korzysta z tych dwóch zwolnień jednocześnie i przy założeniu, że łączna kwota zwolnień nie przekroczy kwoty zapłaconej akcyzy za ten sam okres?”;

2. zawiesić postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Anna Wawrzyniak

starszy sekretarz sądowy

Uzasadnienie

I. Ramy prawneRegulacje unijne

Przepisy dyrektywy Rady 2003/96 z 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U.UE.L.2003.283.51) – zwanej dalej „dyrektywą 2003/96”:

Artykuł 17 ust. 1 lit. a

1. Pod warunkiem że minimalne poziomy opodatkowania przewidziane w niniejszej dyrektywie są przestrzegane średnio przez wszystkie przedsiębiorstwa, **Państwa Członkowskie mogą stosować obniżki podatku do zużycia produktów energetycznych wykorzystywanych do ogrzewania lub dla celów art. 8 ust. 2 lit. b) i c) oraz do energii elektrycznej w następujących przypadkach:**

a) na rzecz zakładów energochłonnych

„Zakład energochłonny” oznacza jednostkę gospodarczą, określoną w art. 11, w której **koszty nabycia** produktów energetycznych i energii elektrycznej wynoszą przynajmniej 3,0 % wartości produkcji lub krajowy należny podatek energetyczny wynosi przynajmniej 0,5 % wartości dodanej. W ramach tej definicji, Państwa Członkowskie mogą stosować bardziej rygorystyczne pojęcia, włącznie z wartością sprzedaży, definicjami dotyczącymi procesu i sektora.

„Nabycie produktów energetycznych i energii elektrycznej” oznacza **rzeczywisty koszt energii nabytej lub wytworzonej w ramach zakładu**. Zalicza się do niej jedynie energię elektryczną, ciepło i produkty energetyczne, które są wykorzystywane do ogrzewania lub dla celów art. 8 ust. 2 lit. b) i c). **Włączone są wszystkie podatki poza podatkiem od wartości dodanej, który może zostać odliczony.**

(...)

Regulacje krajowe

A. Przepisy ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2022 r., poz. 143):

Artykuł 30 ust. 7a:

7a. Zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wykorzystywaną:

- 1) do celów redukcji chemicznej;
- 2) w procesach elektrolitycznych;**
- 3) w procesach metalurgicznych;
- 4) w procesach mineralogicznych.

Artykuł 31d ust. 1, 2 i 11:

Art. 31d. 1. Zakładowi energochłonnemu wykorzystującemu energię elektryczną, który łącznie spełnia następujące warunki:

- 1) wykonuje działalność gospodarczą oznaczoną następującymi kodami Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD): 0510, 0729, 0811, 0891, 0893, 0899, 1032, 1039, 1041, 1062, 1104, 1106, 1310, 1320, 1394, 1395, 1411, 1610, 1621, 1711, 1712, 1722, 1920, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2060, 2110, 2221, 2222, 2311, 2312, 2313, 2314, 2319, 2320, 2331, 2342, 2343, 2349, 2399, 2410, 2420, 2431, 2432, 2434, 2441, 2442, 2443, 2444, 2445, 2446, 2720, 3299, 2011, 2332, 2351, 2352, 2451, 2452, 2453, 2454, 2611, 2680 lub 3832,
- 2) prowadzi księgi rachunkowe w rozumieniu przepisów o rachunkowości,
- 3) nie korzysta w stosunku do tej energii elektrycznej ze zwolnienia od akcyzy, o którym mowa w art. 30 ust. 7a**

- przysługuje zwolnienie od akcyzy, realizowane przez zwrot części zapłaconej akcyzy od energii elektrycznej wykorzystanej przez ten zakład.

2. Przez zakład energochłonny wykorzystujący energię elektryczną rozumie się podmiot, u którego udział kosztów wykorzystanej energii elektrycznej w wartości produkcji sprzedanej w roku podatkowym, za który składany jest wniosek, o którym mowa w ust. 5, wynosi ponad 3%. Zakład energochłonny wykorzystujący energię elektryczną nie może być mniejszy niż zorganizowana część przedsiębiorstwa rozumiana jako organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

11. Kwota zwracanej częściowo akcyzy nie może być wyższa od kwoty akcyzy zapłaconej od energii elektrycznej wykorzystanej przez zakład energochłonny w trakcie roku podatkowego, za który składany jest wniosek, o którym mowa w ust. 5.

B. Przepisy ustawy z 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (Dz. U. z 2012 r., poz. 1059):

Artykuł 45a ust. 1:

Przedsiębiorstwo energetyczne na **podstawie cen i stawek opłat zawartych w taryfie lub cen i stawek opłat** ustalanych na rynku konkurencyjnym, o którym mowa w art. 49 ust. 1, **wylicza opłaty** za dostarczane do odbiorcy paliwa gazowe, energię elektryczną lub ciepło.

Artykuł 47 ust. 1:

Przedsiębiorstwa energetyczne posiadające koncesje ustalają taryfy dla paliw gazowych i energii, które podlegają zatwierdzeniu przez Prezesa URE, oraz proponują okres ich obowiązywania. Przedsiębiorstwa energetyczne posiadające koncesje przedkładają Prezesowi URE taryfy oraz ich zmiany z własnej inicjatywy nie później niż w terminie dwóch miesięcy przed upływem okresu obowiązywania taryfy poprzedniej lub na żądanie Prezesa URE.

Artykuł 49 ust. 1:

Prezes URE może zwolnić przedsiębiorstwo energetyczne z obowiązku przedkładania taryf do zatwierdzenia, jeżeli stwierdzi, że działa ono w warunkach konkurencji, albo cofnąć udzielone zwolnienie w przypadku ustania warunków uzasadniających zwolnienie.

C. Przepisy rozporządzenia Ministra Energii z 29 grudnia 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (Dz. U. poz. 2500):

§ 5 ust. 2 i 3:

Przedsiębiorstwo energetyczne wykonujące działalność gospodarczą w zakresie przesyłania energii elektrycznej **zawiera w taryfie:**

1) stawki opłat za świadczenie usług przesyłania energii elektrycznej, zwane dalej „stawkami opłat przesyłowych”;

(...)

3. Przedsiębiorstwo energetyczne wykonujące działalność gospodarczą w zakresie dystrybucji energii elektrycznej **zawiera w taryfie:**

(...)

2) stawki opłat za świadczenie usług dystrybucji energii elektrycznej, zwane dalej „stawkami opłat dystrybucyjnych”;

(...)

§ 14. ust. 3 – 6:

3. **Stawki opłat dystrybucyjnych kalkuluje się** z uwzględnieniem podziału na stawki wynikające z:

1) dystrybucji energii elektrycznej;

2) korzystania z krajowego systemu elektroenergetycznego;

3) odczytywania wskazań układów pomiarowo-rozliczeniowych i ich bieżącej kontroli.

4. Stawki opłat dystrybucyjnych, o których mowa w ust. 3 pkt 2, kalkuluje się jako jednoskładnikowe, na podstawie kosztów zakupu usług przesyłania energii elektrycznej od operatora systemu przesyłowego elektroenergetycznego w części dotyczącej korzystania z krajowego systemu elektroenergetycznego.

5. Stawki opłat dystrybucyjnych, o których mowa w ust. 3 pkt 3, zwane dalej „stawkami abonamentowymi”, kalkuluje się jako jednoskładnikowe.

6. Stawki abonamentowe są różnicowane ze względu na długość okresu rozliczeniowego.

7. Stawki opłat przesyłowych lub dystrybucyjnych, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 1, zwane dalej „stawkami sieciowymi”, kalkuluje się jako dwuskładnikowe z podziałem na składnik:

1) stały stawki sieciowej - obliczany na jednostkę mocy umownej, a dla odbiorcy energii elektrycznej w gospodarstwie domowym - obliczany w odniesieniu do układu pomiarowo-rozliczeniowego;

2) zmienny stawki sieciowej - obliczany na jednostkę energii elektrycznej pobieranej z sieci w miejscu jej dostarczania.

6

D. Przepisy ustawy z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z poz. 478):

Artykuł 52 ust. 1:

1. Przedsiębiorstwo energetyczne, odbiorca końcowy, odbiorca przemysłowy oraz towarowy dom maklerski lub dom maklerski, o których mowa w ust. 2, są obowiązane:

1) **uzyskać i przedstawić do umorzenia Prezesowi URE świadectwo pochodzenia** lub świadectwo pochodzenia biogazu rolniczego wydane:

a) odpowiednio dla energii elektrycznej lub biogazu rolniczego, wytworzonych w instalacjach odnawialnego źródła energii znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub zlokalizowanych w wyłącznej strefie ekonomicznej lub

b) na podstawie ustawy - Prawo energetyczne lub;

2) uiścić opłatę zastępczą w terminie określonym w art. 68 ust. 2 obliczoną w sposób określony w art. 56.

II. Stan faktyczny

1. Postępowanie przed organami podatkowymi

Decyzją z 8 lutego 2018 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu odmówił A. Spółce Akcyjnej we W. zwrotu części zapłaconej akcyzy od energii elektrycznej wykorzystanej w 2016 r. W wyniku rozpatrzenia odwołania spółki, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy decyzją z 14 maja 2018 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji wskazując na dwie kluczowe w tej sprawie kwestie.

Organ po pierwsze stwierdził, że w przypadku skorzystania przez spółkę z przewidzianego w art. 30a ust. 7a ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym zwolnienia od akcyzy energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych spółka nie ma prawa do równoczesnego korzystania ze zwolnienia od akcyzy przewidzianego dla zakładów energochłonnych, unormowanego w art. 31d ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym. Do takiego wniosku prowadzi, zdaniem organu, literalna wykładnia sformułowania zamieszczonego w art. 31d ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym „nie korzysta w stosunku do tej energii elektrycznej ze zwolnienia od akcyzy, o którym mowa w art. 30 ust. 7a”.

Po drugie organ ocenił, że rzeczywisty koszt energii elektrycznej, o którym mowa w art. 17 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96 obejmuje jedynie cenę energii elektrycznej wraz z podatkami, ale z wyłączeniem podatku od towarów i usług oraz

opłat dodatkowych związanych z nabyciem energii elektrycznej. Zdaniem organu opłaty dystrybucyjne, czy świadectwa pochodzenia nie są składnikami kosztów energii elektrycznej, które można doliczać do wartości tej energii w rozumieniu tego przepisu.

2. Postępowanie przed sądami administracyjnymi

Postępowanie przed Sądem pierwszej instancji – Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Bydgoszczy:

Złożona przez A. S. A. skarga na wspomnianą decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy została przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy oddalona. Sąd ocenił, że zwolnienie podmiotowe, przewidziane w art. 31d ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym przysługuje zakładowi energochłonnemu tylko wtedy, gdy nie korzysta on jednocześnie ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 30 ust. 7a ustawy o podatku akcyzowym. Do takiego wniosku prowadzi – zdaniem Sądu – literalne brzmienie art. 31d ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym *ab initio*, odwołujące się do zakładu energochłonnego jako całości i całości wykorzystywanej przez ten zakład energii. Zwolnienie odnosi się zatem do całego zakładu i całości wykorzystywanej przez ten zakład energii, nie zaś – jak twierdzi skarżąca spółka – tylko do tej części energii, która wykorzystywana jest w procesach elektrolitycznych, o których mowa w art. 30 ust. 7a pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym. Zdaniem Sądu ustawodawca wykluczył możliwość stosowania dwóch zwolnień podatkowych jednocześnie.

W odniesieniu do drugiej z prawnie znaczących w tej sprawie kwestii, Sąd przyjął że użyte w art. 17 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96 sformułowanie „nabycie energii elektrycznej” oznacza rzeczywisty koszt tej energii, a więc tylko energię elektryczną i wszelkie podatki, z wyłączeniem podatku od towarów i usług, a także innych opłat obowiązkowych. Koszt ten obejmuje zatem tylko wydatki na nabycie energii elektrycznej, nie zaś wydatki na nabycie usług z tym związanych, np. dystrybucyjnych. Mimo – jak przyjął Sąd – konieczności ponoszenia ich w przypadku korzystania z energii elektrycznej, bo bez dostarczenia energii, ta nie może być wykorzystana, nie stanowią one kosztu nabycia energii. Sąd ocenił, że opłata za usługę dystrybucji energii nie stanowi podatku ani innego ciężaru publicznoprawnego. Uznał, że są to świadczenia cywilnoprawne, wynikające ze stosunku zobowiązaniowego łączącego odbiorcę z przedsiębiorstwem energetycznym. Odwołując się do wyroku TSUE z 18 stycznia 2017 r., C-189/15 Sąd ocenił, że dla celów zakwalifikowania określonych kwot

jako podatku istotne jest to, aby istniał obowiązek ich zapłaty i, aby w wypadku jego uchybienia, podatnik był ścigany przez właściwe organy. Skoro opłata dystrybucyjna nie stanowi tak rozumianego podatku, to nie może stanowić kosztu nabycia energii. Nie stanowi jej – jak uznał Sąd – także koszt nabycia i umorzenia świadectwa pochodzenia energii elektrycznej.

Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym:

Skarżący zaskarżył skargą kasacyjną powyższy wyrok w całości i na podstawie art. 174 pkt 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r., poz. 1302) zarzucił Sądowi pierwszej instancji naruszenie przepisów prawa materialnego, to jest:

a) art. 31d ust. 1 w związku z art. 31d ust. 11 ustawy o podatku akcyzowym poprzez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że korzystanie przez skarżącego ze zwolnienia, o którym mowa w art. 30 ust. 7a ustawy o podatku akcyzowym (zwolnienia dla energii wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych), niezależnie od zakresu stosowania tego zwolnienia, całkowicie wyklucza możliwość korzystania przez skarżącego ze zwolnienia, o którym mowa w art. 31d ustawy o podatku akcyzowym;

b) art. 31d ust. 2 i 3 ustawy o podatku akcyzowym poprzez błędną wykładnię, polegającą na uznaniu że koszty opłat dodatkowych (między innymi dystrybucyjnych) nie mogą być zaliczone do kosztów wykorzystanej energii elektrycznej oraz uznanie, że przy wyliczeniu kosztów wykorzystanej energii nie powinno się uwzględniać opłat dodatkowych, w szczególności opłat dystrybucyjnych, pomimo że na gruncie najbardziej zbliżonych regulacji wyjaśniających pojęcie kosztu energii (to jest art. 53 ust. 2 i art. 168 ust. 11 ustawy z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii, Dz. U. z 2017 r., poz. 1148 ze zm. oraz § 1 ust. 2 pkt 1 lit. c rozporządzenia Ministra Energii z 9 grudnia 2016 r. w sprawie sposobu obliczania współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej przez odbiorcę przemysłowego, Dz. U. z 2016 r., poz. 2054 pojęcie kosztu energii oraz art. 45a ust. 1 i 2 ustawy z 10 kwietnia 1997 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących produktów energetycznych i energii elektrycznej, Dz.U.UE.283.5) opłaty te są jednoznacznie zaliczane do takiego kosztu;

c) art. 31d ust. 2 i 3 ustawy o podatku akcyzowym w związku z art. 17 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96 poprzez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że przy wyliczeniu kosztów wykorzystanej energii elektrycznej nie należy uwzględniać opłat

dotychczasowych niestanowiących podatków, w sytuacji gdy zgodnie z przepisem dyrektywy, w ramach definicji podmiotu energochłonnego, uwzględnia się rzeczywisty koszt produktów energetycznych i energii elektrycznej, a dodatkowo poprzez uznanie, że przy wyliczeniu kosztów wykorzystanej energii elektrycznej nie należy uwzględniać opłat dodatkowych, w szczególności opłat dystrybucyjnych, pomimo że na podstawie przepisów analogicznych, opartych na tożsamej regulacji dyrektywy zwolnień z akcyzy od wyrobów węglowych oraz wyrobów gazowych dla zakładów energochłonnych, które posługują się węższym pojęciem „zakup”, a nie koszt uznaje się, że przy tej kalkulacji należy uwzględniać całkowity koszt zakupu.

W skardze kasacyjnej skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Bydgoszczy do ponownego rozpoznania i o zasądzenie kosztów postępowania.

III. Powody wystąpienia Sądu krajowego z pytaniem prejudycjalnym

Rozpoznanie skargi kasacyjnej wymaga udzielenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej na pytanie w zakresie wykładni i stosowania przepisów dyrektywy 2003/96 wskazanych w postanowieniu z uwagi na argumenty następujące.

W skardze kasacyjnej sformułowano zarzuty naruszenia art. 31d ust. 1, ust. 2, ust. 3 i art. 31d ust. 11 ustawy o podatku akcyzowym oraz art. 17 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96. Trafność przyjętego przez organy podatkowe oraz Sąd pierwszej instancji, a zakwestionowanego w skardze kasacyjnej rezultatu wykładni przepisu dyrektywy budzi wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie obu istotnych w tej sprawie kwestii. W takim przypadku Sąd obowiązany był – na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 r. - Dz.Urz.U.E.C.326.1) – zwrócić się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym.

W rozpoznawanej sprawie nie jest spornym to, że skarżący jest zakładem energochłonnym w rozumieniu art. 17 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96 i art. 31d ustawy o podatku akcyzowym, a także to że wykorzystuje energię elektryczną w procesach elektrolitycznych.

Skarżący dokonał korekty złożonej pierwotnie deklaracji w podatku akcyzowym za 2016 r. i zażądał od organu zwrotu pierwotnie uiszczonej kwoty podatku akcyzowego, która zdaniem skarżącego została nadpłacona. W wniosku skarżący wskazał dwie podstawy swojego żądania. Pierwsza wynikała z twierdzenia o przysługiwaniu skarżącemu zwolnienia podatkowego dla zakładu energochłonnego. Druga dotyczyła zakresu kosztów nabycia energii elektrycznej w takim zakładzie.

Obie kategorie objęte są harmonizacją wspólnotową i w obu przypadkach wykładnia poświęconych im przepisów prawa unijnego wzbudziła wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W zakresie pierwszej z podniesionych kwestii zauważyć należy, że przepis art. 17 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96 odnosi się do przewidzianego dla zakładu energochłonnego zwolnienia w podatku akcyzowym. Rzeczpospolita Polska skorzystała z możliwości ustanowienia takiego zwolnienia, co zresztą stanowiło już przedmiot wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 31 marca 2022 r., C-139/20. Lektura wskazanego przepisu dyrektywy prowadzić może do konkluzji, że unormowanemu w nim zwolnieniu nie można przypisać obligatoryjnego charakteru. Jednakże analiza celów dyrektywy, którym z perspektywy narzędzi wykładni tej kategorii aktu prawnego należy przyznać prymat, prowadzić może do nieco odmiennego wniosku. Ponadto, skoro państwo członkowskie zdecydowało się na wprowadzenie takiego zwolnienia, konstruując stosowne przepisy ustawowe, obowiązane jest do przestrzegania odnośnych unormowań dyrektywy.

Odwołując się do celów dyrektywy, przypomnieć należy, że należą do nich prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego, osiąganie polityk wspólnoty, a ponadto – respektowanie protokołu z Kioto (punkty 3 i 7 preambuły do dyrektywy). Zaakcentowano konieczność potrzebę stosowania zwolnień, w szczególności „z powodu braku silniejszej harmonizacji na poziomie wspólnotowym, z powodu ryzyka utraty konkurencyjności międzynarodowej lub ze względów społecznych, lub rozważań polityki ochrony środowiska.” (punkt 28 preambuły). Zwrócono także uwagę na potrzebę szczególnego traktowania zakładów energochłonnych, jako zakładów zawierających umowy w celu znacznego zmniejszenia wzmocnienia ochrony środowiska i efektywności energetycznej (punkt 29 preambuły). Nie można zapominać, że wskazany w dyrektywie aspekt konkurencyjności odnosić należy nie tylko do równego traktowania podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji na

M

rynku wspólnym, ale i możliwości konkurowania tych podmiotów rynku międzynarodowym, poza Unią Europejską.

Z dostępnych materiałów legislacyjnych wynika, że wprowadzając zwolnienie dla zakładu energochłonnego państwo członkowskie uznało, że jest ono konieczne dla wypełnienia wspomnianych celów dyrektywy. W pracach nad ustawą krajową z 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 1479), wprowadzając do systemu przepis art. 31d zadeklarowano, że jego celem jest poprawienie konkurencyjności przemysłu na rynku międzynarodowym, zwłaszcza po kryzysie finansowym z 2009 r. (zob. stenogram z obrad podkomisji Finansów Publicznych z 21 lipca 2015 r., <https://orka.sejm.gov.pl/zapisy7.nsf/0/D067862E04656FAFC1257E920046A6B1/%24File/0487207.pdf>, s. 7., 17 i 23).

Nasuwa się zatem wątpliwość co do tego, czy – w świetle powyższych uwag – przepis art. 17 ust. 1 lit. a dyrektywy można tak rozumieć, że dopuszcza on uzależnienie stosowanie tego zwolnienia od warunków w tym przepisie nieprzewidzianych. Czy skorzystanie z innego, uregulowanego w ustawie krajowej zwolnienia może – zgodnie z art. 17 ust. 1 lit. a dyrektywy – stanowić przesłankę wyłączającą zastosowanie przewidzianego w dyrektywie zwolnienia, którego ustanowienie realizować ma wskazane cele prawa unijnego? Przyjęta przez organy podatkowe i Sąd pierwszej instancji wykładnia tego przepisu taką możliwość dopuszcza, co w praktyce czynić może wskazane zwolnienie iluzorycznym. Poddaje to w konsekwencji w wątpliwość realizację przez ustawodawcę krajowego deklarowanych przez prawodawcę unijnego celów.

Druga wątpliwość Sądu pytającego dotyczy wysłownej w art. 17 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96 definicji nabycia energii jako: „rzeczywisty koszt energii nabytej lub wytworzonej w ramach zakładu”. Możliwe są dwa rezultaty wykładni tego sformułowania. Po pierwsze można – tak jak organy podatkowe i Sąd pierwszej instancji – przyjąć, że obejmuje ono jedynie cenę samej energii elektrycznej, z wyłączeniem kosztów jej przesyłu (dystrybucji) i innych koniecznych do jej pozyskania elementów. Takie stanowisko prezentowane jest także w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, np. w wyroku z 18 września 2019 r., I GSK 228/17 i z 22 stycznia 2020 r., I GSK 397/17.

Po drugie jednak możliwe jest uznanie, że oznacza ono koszt wszystkich dóbr i usług koniecznych do nabycia energii elektrycznej, to jest przede wszystkim przesyłu, a także innych obowiązkowych świadczeń akcesoryjnych, bez których uiszczenia nabycie energii nie jest w świetle przepisów prawa możliwe. Nie opiera się – zdaniem Sądu pytającego – na zasadach logicznego rozumowania twierdzenie, że skoro do kosztów włączono wszystkie podatki (za wyjątkiem podatku od wartości dodanej), to znaczy że innego rodzaju należności takimi kosztami nie są. Jedno drugiego przecież nie wyklucza.

Nie ulega wątpliwości i nie jest to w tej sprawie kwestionowane, że energii nie można nabyć bez towarzyszącej usługi dystrybucyjnej ani bez pokrycia kosztów dodatkowych, w tym umorzenia świadczeń energetycznych. Usługa dystrybucyjna nie jest należnością publicznoprawną, w tym zwłaszcza podatkiem pośrednim, do których odnosił się TSUE w wyroku z 18 stycznia 2017 r., C-189/15. Nie to jest przedmiotem wątpliwości interpretacyjnych, bo uiszczenie opłaty za usługę dystrybucyjną jest wprawdzie obligatoryjne, a jej wysokość jest ustalana na podstawie precyzyjnych przepisów prawa, ale ponoszona jest na rzecz dostawcy energii. Wysokość opłaty dystrybucyjnej określana jest (w stanie prawnym z 2016 r.) na podstawie przepisów art. 45a ust. 1 i art. 49 ust. 1 ustawy Prawo energetyczne oraz § 5 ust. 2 i 3 oraz § 14 ust. 3 – 6 rozporządzenia Ministra Energii z 29 grudnia 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną w taryfie zatwierdzanej przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki. Trudności interpretacyjne natomiast wzbudza to, czy charakter tej opłaty wyklucza zaliczenie jej do kategorii kosztów rzeczywistych nabycia energii. W tradycji języka prawniczego „rzeczywisty” w ujęciu wartości majątkowych (*actual cost*, *die tatsächlichen Kosten*) odnosi się do należności faktycznie ponoszonych, koniecznych do nabycia czegoś. Odwołanie się w przepisie art. 17 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96 do pojęcia podatku związane jest z wyłączeniem niektórych podatków spod kategorii kosztów. Przepis ten nie odnosi się do kosztów innego rodzaju; nie ustanawia w szczególności żadnych wyłączeń w tym zakresie. To, że opłata nie nosi znamion podatku, nie oznacza automatycznie że nie stanowi kosztu nabycia energii elektrycznej. Podobne uwagi nasuwają się w odniesieniu do świadectwa pochodzenia energii, którego obowiązek uzyskania i przedstawienia do umorzenia unormowany jest w art. 52 ust. 1 i 2 ustawy z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii.

Sumując, Naczelny Sąd Administracyjny powziął następujące wątpliwości co do wykładni przepisów dyrektywy 2003/96:

a) Czy przepis art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2003/96 z 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U.UE.L.2003.283.51) może być rozumiany w ten sposób, że do rzeczywistego kosztu nabytej energii elektrycznej zaliczać należy jedynie cenę nabycia samej energii elektrycznej, z wyłączeniem jakichkolwiek dodatkowych opłat, na przykład opłaty dystrybucyjnej, których poniesienie zgodnie z obowiązującymi w państwie członkowskim przepisami jest niezbędne dla możliwości zakupu energii elektrycznej?;

b) „Czy przepis art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on wyłączeniu zwolnienia z akcyzy od nabycia energii elektrycznej dla zakładu energochłonnego [art. 31d ust. 1 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, (Dz. U. z 2022 r., poz. 143)] w przypadku, gdy zakład ten korzysta ze zwolnienia przedmiotowego z akcyzy na podstawie przepisów krajowych (art. 30 ust. 7a ustawy o podatku akcyzowym), gdy zakład ten wykaże, że w stosunku do tej samej energii nie korzysta z tych dwóch zwolnień jednocześnie i przy założeniu, że łączna kwota zwolnień nie przekroczy kwoty zapłaconej akcyzy za ten sam okres?”.

Mając powyższe na uwadze, Sąd krajowy na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej skierował do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej powyższe pytania prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa unijnego oraz – na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi zawiesił postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Anna Bawrzyniak

starszy sędziarz sądowy

14