

# Sądowa wykładnia prawa w zakresie zwolnień wytrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego

## Judicial interpretation of tax law in relation to exemptions of energy products and electricity from excise duty

dr Mateusz Tchórzewski

Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Kardynała Stefana  
Wyszyńskiego w Warszawie

### Streszczenie

Artykuł poświęcony jest wybranym zagadnieniom dotyczącym wykładni przepisów prawa podatkowego dokonywanej przez polskie sądy administracyjne w zakresie zwolnień wytrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego. Autor skupia się w szczególności na kwestii roli wykładni językowej, ścisłej interpretacji przepisów wprowadzających zwolnienia podatkowe oraz zakresie stosowania pozajęzykowych metod wykładni (zwłaszcza wykładni celowościowej).

**Słowa kluczowe:** podatek akcyzowy, zwolnienia z podatku akcyzowego, energia elektryczna, wytroby energetyczne, wykładnia prawa podatkowego, sądowa wykładnia prawa podatkowego.

### Abstract

The paper deals with selected issues related to the interpretation of provisions of tax law in the area of exemptions of energy products and electricity from excise duty as practiced by Polish courts. Aforementioned issues include the notion of particular predominance of linguistic interpretation of legal texts which regulate taxation, strict interpretation of tax exemptions as well as the scope of using nonlinguistic methods of interpretation (particularly of the teleological interpretation).

**Keywords:** excise duty, exemptions from excise duty, electricity, energy products, interpretation of tax law, judicial interpretation of tax law.

### 1. WSTĘP

Problematyka, której poświęcono niniejsze opracowanie, dotyka wielu wątków, o których doniosłości przesądza kilka przyczyn. Po pierwsze, podatek akcyzowy jest ważnym źródłem dochodów budżetowych. W konsekwencji wszelkie kwestie mające znaczny, a nawet potencjalny wpływ na funkcjonowanie tego podatku są ważne dla interesu publicznego i interesu podatników. Po drugie, opodatkowanie podatkiem akcyzowym wytrobów energetycznych i energii elektrycznej wpływa istotnie na konkurencyjność gospodarki narodowej, przy czym należy się spodziewać zwiększania tego wpływu w związku z narastaniem automatyzacji procesów gospodarczych. Po trzecie, istnieje trend wprowadzania mechanizmów promujących wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii. Pewne elementy systemu zwolnień w podatku akcyzowym stanowią część ww. mechanizmów. Także ten trend będzie najpewniej ulegał nasileniu w dającej się przewidzieć przyszłości, gdyż stał się on częścią przyjętego przez Unię Europejską paradygmatu rozwojowego. Po czwarte, zwolnienia podatkowe z samej swojej natury są ściśle związane z funkcjami podatków. Po piąte, kwestia korzystania przez podatników ze zwolnień podatkowych w szczególny sposób przekłada się na budowę lub destrukcję zaufania podatników do władzy publicznej. Po szóste,

wykładnia prawa podatkowego dokonywana przez sądy odgrywa szczególnie ważną rolę w określaniu faktycznej treści jego norm.

Przedmiot niniejszego opracowania jest związany z konkretną specyfiką wykładni określonego rodzaju przepisów. Wynika z tego istotne praktyczne znaczenie wybranej tematyki. Rzuca ona zarazem światło na pewne bardziej ogólne, zasadnicze problemy prawa podatkowego, do których zaliczyć należy w szczególności specyfikę wykładni tej gałęzi prawa.

W związku z powyższym należy uznać, że tematyka tego opracowania jest doniosła tak z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia.

Niniejsze opracowanie nie wyczerpuje problematyki wykładni prawa podatkowego w zakresie zwolnień wyrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego. Jego zakres nie pozwala na analizę całości bogatego orzecznictwa na ten temat. Badaniu poddano wybrane orzeczenia dotyczące pewnych zwolnień wyrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego, których zakres jest w przekonaniu autora wystarczający dla egzemplifikacji doniosłej kwestii, jaką jest specyfika wykładni prawa podatkowego w zakresie analizowanych zwolnień. Trzeba wskazać, że wnioski sformułowane na kanwie wyżej zarysowanej problematyki pozostają w ścisłym związku z ogólną specyfiką wykładni prawa podatkowego.

## **2. OGÓLNA SPECYFIKA WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO W KONTEKŚCIE ZWOLNIEŃ PODATKOWYCH**

Kwestii wykładni prawa podatkowego poświęcono wiele opracowań<sup>1</sup>. Problem ten należy rozpatrzyć tu z perspektywy ogólnej wykładni prawa podatkowego oraz specyfiki wykładni przepisów dotyczących zwolnień podatkowych.

W doktrynie przedmiotu można, jak się wydaje, wyróżnić dwie zasadnicze grupy poglądów na temat specyfiki wykładni prawa podatkowego.

W pierwszej z tych grup akcentuje się, że prawo podatkowe nie cechuje się zasadniczo szczególnymi, właściwymi dla siebie metodami wykładni. W związku z tym w wykładni prawa podatkowego znajdują zastosowanie te same zasady interpretacyjne co w innych dziedzinach prawa<sup>2</sup>, z zastrzeżeniem, że wyjątkiem od zasady, zgodnie z którą wykładnia prawa podatkowego opiera się zasadniczo na ogólnych regułach właściwych dla całego systemu prawa, są umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania regulujące sposoby ich wykładni<sup>3</sup>. Trzeba dodatkowo zaznaczyć, że jednak jest tu uznawana pewna specyfika wykładni przepisów rzeczzonej dziedziny prawa. Specyfika ta polega m.in. na przywiązywaniu mniejszej lub większej wagi do różnego rodzaju argumentów, postrzeganiu w specyficzny sposób relacji między podmiotami stosunku prawnopodatkowego oraz dobieraniu reguł kolizyjnych. Owa specyfika ma wynikać z dwóch zasadniczych czynników<sup>4</sup>.

Pierwszy przejawia się nie w doborze metod i środków interpretacji, a w pewnym nastawieniu i oczekiwaniach względem rezultatów interpretacji. Oczekiwania te są kształtowane przez następujące uwarunkowania:

- 1) instytucja podatku ogranicza prawo własności będące wartością konstytucyjnie chronioną;
- 2) potrzeba ochrony praw jednostki jest powszechnie aprobowana w stosunkach z administracją publiczną;
- 3) istnieje potrzeba zachowania szczególnej ostrożności przy określaniu podmiotowo-przedmiotowych granic opodatkowania i stosowaniu przepisów determinujących obciążenie podatkowe<sup>5</sup>.

Drugi ze wspomnianych czynników polega na wpływie specyfiki funkcji poszczególnych elementów konstrukcji podatku na dokonywanie wyborów interpretacyjnych<sup>6</sup>.

W tej grupie poglądów wskazuje się także na inne charakterystyczne cechy wykładni prawa podatkowego, do których w szczególności zalicza się to, że:

- 1) na rezultaty wykładni prawa podatkowego powinien rzutować jego ścisły związek z gospodarką, który powoduje, że zachodzi potrzeba respektowania jej specyfiki<sup>7</sup>;
- 2) istnieje prymat wykładni językowej w sytuacji, gdy wykładnia inna niż językowa jest niekorzystna dla podatnika<sup>8</sup>;
- 3) zasadne jest przeprowadzanie wykładni kompleksowej przy zachowaniu zasady pierwszeństwa wykładni językowej<sup>9</sup>;
- 4) argumentacja i wykładnia prawa podatkowego są podporządkowane z jednej strony ochronie interesów podatnika, z drugiej – konkurencyjnej z nią skuteczności administracji w ochronie interesów fiskalnych<sup>10</sup>.

Druga grupa poglądów dotyczących specyfiki wykładni prawa podatkowego wydaje się nieco silniej akcentować istnienie szeregu szczególnych uwarunkowań w tym zakresie. Formułowane są one m.in. jako przyjęcie założenia o szczególnej roli elementów statycznych w wykładni prawa podatkowego (preferowanie dyrektyw wykładni językowej) i marginalizacja elementów wykładni dynamicznej (znaczenia dyrektyw wykładni funkcjonalnej)<sup>11</sup>. W literaturze przedmiotu wskazuje się przy tym na istnienie szczególnych tendencji interpretacyjnych w odniesieniu do prawa podatkowego, do których zalicza się w szczególności:

- 1) pierwszeństwo językowego znaczenia norm prawa podatkowego;

- 2) rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych na rzecz podatnika;
- 3) ścisłe interpretowanie norm w zakresie ulg podatkowych;
- 4) zakaz stosowania analogii<sup>12</sup>.

Przeгляд poglądów doktryny na temat specyfiki wykładni prawa podatkowego nie wydaje się wskazywać na występowanie zasadniczych różnic co do samego istnienia tej specyfiki. Różnice występują natomiast, jak się wydaje, odnośnie do tego, jak silnie i w jakich aspektach jest ona akcentowana.

Na szczególną uwagę z perspektywy niniejszego opracowania zasługuje kwestia dokonywania wykładni przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych. W przekonaniu autora należy zasadniczo zgodzić się w tym zakresie z poglądem, w myśl którego potrzeba nominalnie ścisłej, a w pewnych przypadkach de facto zawężającej interpretacji przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do przepisów wprowadzających ulgi i zwolnienia nie ma przekonującego uzasadnienia<sup>13</sup>. Zwolennicy tego poglądu argumentują m.in., że skoro ustawa określa nieprzekraczalne granice obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków<sup>14</sup>, a przy tym różnicuje sytuację podatkową poszczególnych grup podatników, nie może być tu mowy o uchylaniu się od nałożonego drogą ustawy obowiązku.

Wskazuje się tu zarazem na różne rodzaje zwolnień od opodatkowania. Pewne zwolnienia mają charakter techniczny – nie dotyczą powszechności ani sprawiedliwości podatkowej. Ulgi i zwolnienia mogą ponadto służyć, przy odejściu od formalnej równości w opodatkowaniu, do osiągnięcia równości na szerszej płaszczyźnie, w szczególności gospodarczej<sup>15</sup>. Na szczególną uwagę w tym kontekście zasługuje grupa ulg i zwolnień różnicujących sytuację podatników, służących do stymulacji określonych aktywności. Zgodzić się zdaniem autora należy także z tezą, że racjonalny ustawodawca celowo poświęca równość podatkową dla ważniejszej w danym przypadku wartości, którą stanowi realizacja odpowiednich celów<sup>16</sup>.

W ocenie autora istotna jest w tym kontekście również kwestia zaufania między podatnikiem a władzą publiczną, które jest jednym z kluczowych czynników decydujących o skuteczności działania systemu podatkowego. Podatnik decydujący się na skorzystanie z ulgi, względnie zwolnienia, jest do tego w pewnym sensie zapraszany. Powinien on móc wychodzić z przekonania, że władza publiczna nie potraktuje w sposób nieprzyjazny działań podejmowanych w dobrej wierze. Zarazem, jak trafnie wskazuje się w doktrynie przedmiotu, podatnik obowiązany jest znać ustawy podatkowe, obowiązek ten nie obejmuje natomiast znajomości orzecznictwa sądowego, doktryny, w tym reguł innych niż językowa rodzajów wykładni prawa, które nawiązują do systemu prawa i poszukiwania woli ustawodawcy<sup>17</sup>. W rezultacie na skutek zastosowania nominalnie ścisłej, a niekiedy w istocie zawężającej wykładni prawa podatkowego podatnik może w sposób w znacznej mierze uzasadniony czuć się wprowadzony w błąd przez władzę publiczną. Może przyczynić się to do erozji zaufania podatnika do państwa, a nawet budowania poczucia wrogości. W konsekwencji władza publiczna może się stawać w oczach części podatników przeciwnikiem zastawiającym w złej wierze pułapki. Wynika z tego potrzeba dokonywania wykładni prawa podatkowego z uwzględnieniem także tego, jak dane przepisy mogłyby zinterpretować zachowujący należyta staranność, działający w dobrej wierze podatnik, dysponujący wiedzą odpowiednią dla danego, rozpatrywanego kontekstu.

Na uwagę zasługuje również problematyka wpływu członkostwa Polski w Unii Europejskiej na wykładnię prawa podatkowego<sup>18</sup>. Podkreśla się tu rozróżnienie sytuacji, w których przedmiotem wykładni są przepisy niebędące i będące w centrum zainteresowania prawodawcy unijnego. Wpływ prawa Unii Europejskiej może się wiązać z licznymi problemami praktycznymi, skutkującymi wzrostem znaczenia wykładni pozajęzykowej, przede wszystkim funkcjonalnej. W przypadku podatkowego prawa Unii Europejskiej, mającego inne funkcje niż te pełnione przez krajowe prawo podatkowe, decydujące znaczenie ma technika legislacyjna, wielojęzyczność i konstrukcja językowa aktów prawa unijnego, a także idea harmonizacji prawa podatkowego<sup>19</sup>.

Osobnego komentarza wymagają wcześniej wskazane kwestie potrzeby ochrony praw jednostki w stosunkach z administracją publiczną oraz ograniczania przez prawo podatkowe konstytucyjnie chronionego prawa własności. Wynikają one w przekonaniu autora z ważnej potrzeby ochrony słuszných interesów podatnika działającego w dobrej wierze, która to potrzeba wynika ze znacznej dysproporcji środków, jakimi dysponuje z jednej strony podatnik, z drugiej zaś władza podatkowa. Władza podatkowa jest typowo stroną znacznie silniejszą, w związku z tym w interesie publicznym leży wprowadzanie pewnych jej ograniczeń, mających na celu zmniejszenie ww. dysproporcji. Potrzeby te uległy jednak, jak się wydaje, zasadniczym zmianom wraz ze wzrostem znaczenia przedsiębiorstw międzynarodowych działających na znaczną skalę. Podmioty te dysponują nierzadko środkami porównywalnymi bądź nawet przekraczającymi te, którymi dysponują władze publiczne. Skala działalności tych przedsiębiorstw sprzyja korzystaniu z metod zmniejszania ich obciążeń podatkowych, a zarazem pozwala na angażowanie znacznych środków w działalność lobbingsową. Trzeba dodać, że tego rodzaju podmioty cieszą się często również silnym, nieformalnym wsparciem ze strony swoich macierzystych państw, które ma istotny wpływ nie tylko na stanowienie, ale także na stosowanie przepisów prawa podatkowego. W konsekwencji w takich

przypadkach przewaga władzy publicznej nad podatnikiem przestaje być oczywista, a rzezone gwarancje mogą wymagać daleko idących modyfikacji.

### **3. SĄDOWA WYKŁADNIA PRAWA PODATKOWEGO**

Zgodzić należy się z tezą, że stosowanie prawa podatkowego zarówno przez podmioty tego prawa, jak i przez organy władzy w postępowaniach jurysdykcyjnych jest najważniejszym zjawiskiem w kontekście stanowienia, interpretacji i stosowania prawa, przy czym treść zastosowanych faktycznie norm prawnych często różni się od prawa zamierzonego<sup>20</sup>. Normy prawa podatkowego skierowane są bezpośrednio do obywateli będących przede wszystkim podatnikami. Poszukując treści normy prawnej drogą analizy przepisu prawa podatkowego, podatnik typowo uwzględnia głównie swoje interesy majątkowe. Gdy przepis prawa stosowany jest w procedurach jurysdykcyjnych przez organy władzy rządowej i samorządowej, wybór warunków normy prawnej często jest przedmiotem negocjacji toczonych między podatnikiem a władzą. Skutki takiego uzgodnienia mogą być następnie zmienione przez sąd administracyjny<sup>21</sup>. W doktrynie podkreśla się przy tym, że powołanie systemu sądowej kontroli decyzji podatkowych sprawiło, że prawo podatkowe przyjęło charakter *par excellence* prawa sądowego<sup>22</sup>. Na szczególną uwagę zasługuje w tym kontekście wyrok Sądu Najwyższego Izby Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń społecznych z dnia 7 maja 1997 r., zgodnie z którym „zasadą jest ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe”<sup>23</sup>. Stanowisko to, mimo że spotkało się z zasadnymi zastrzeżeniami ze strony doktryny<sup>24</sup>, odegrało istotną rolę w sądowej wykładni prawa podatkowego.

Jednocześnie, jak już wskazano, na faktyczną treść norm prawa podatkowego niezwykle ważny wpływ ma orzecznictwo sądowe. Wpływ ten nie jest w rzeczywistości ograniczony jedynie do stosowania prawa. Rzeczywiste granice władzy sądów administracyjnych są w tym zakresie bardzo trudne do jasnego uchwycenia. W praktyce przez zastosowanie wykładni prokonstytucyjnej, systemowej, celowościowej i gramatycznej może dochodzić do orzekania przez sąd nawet wbrew literalnemu brzmieniu przepisu przy bezpośrednim odwołaniu się do Konstytucji RP<sup>25</sup>.

Warto odnieść się w tym miejscu również do anglosaskiej myśli, zgodnie z którą egzekutywa nie tylko udziela zaszczytów, ale także dzierży miecz społeczności. Legislatywa nie tylko włada mieszkaniem, ale określa też prawa i obowiązki obywateli. Władza sądownicza natomiast nie włada ani mieczem, ani mieszkaniem i musi polegać na pomocy egzekutywy przy wykonaniu swoich orzeczeń<sup>26</sup>. W ocenie autora dodać tu należy, że z formalnego punktu widzenia władza sądownicza sama określa zakres swoich kompetencji, których obiektywne granice wynikają z uwarunkowań mających charakter pozaprawny.

Mając na uwadze powyższe, należy uznać, że sądowa wykładnia prawa podatkowego jest kluczowa dla jego właściwego funkcjonowania. Stanowi przy tym w praktyce zasadniczy punkt odniesienia zarówno dla organów podatkowych, jak i dla samych podatników.

### **4. WYBRANE ORZECZNICTWO SĄDOWE NA TEMAT ZWOLNIEŃ WYROBÓW ENERGETYCZNYCH I ENERGII ELEKTRYCZNEJ Z PODATKU AKCYZOWEGO**

#### **4.1. Zwolnienie z podatku akcyzowego energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii**

Omawiane zwolnienie wynika z art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>27</sup>, zgodnie z którym zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii, na podstawie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii. Należy je zaliczyć do zwolnień mających realizować cele ekologiczne.

W orzecznictwie zwrócono uwagę na znaczenie ewidencji w kontekście zastosowania analizowanego zwolnienia. W wyroku z dnia 5 października 2017 r.<sup>28</sup> WSA w Rzeszowie stwierdził, że prowadzona ewidencja powinna umożliwić kompletną identyfikację operacji gospodarczych związanych z obrotem energią. Z kolei w wyroku z dnia 29 maja 2017 r.<sup>29</sup> WSA w Gliwicach wskazał, że omawiane zwolnienie ma zastosowanie do podatnika, nie zaś do kogokolwiek, kto spełnia tylko odpowiednie warunki, a przy tym nie jest podatnikiem. Zwolnienie przysługuje tu zdaniem Sądu jedynie podmiotom mającym status podatnika podatku akcyzowego w momencie uzyskania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii.

#### **4.2. Zwolnienie od akcyzy zużycia energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej oraz zużycia tej energii w celu podtrzymania tych procesów produkcyjnych**

Zwolnienie od akcyzy zużycia energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej, jak również zużycie tej energii w celu podtrzymania tych procesów produkcyjnych wynika z przepisu art. 30 ust. 6 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Należy je zaliczyć do zwolnień mających realizować cele gospodarcze.

W orzecznictwie pojęcie procesu produkcji energii elektrycznej zostało zdefiniowane w ten sposób, że są to określone przemiany energii, których celem jest bezpośrednio wykonanie produktu, jakim jest energia elektryczna. Nie należy w tej interpretacji zaliczać do owego procesu etapów transportu, wyładunku i składowania nośnika energii, składowania żużlu i pyłów czy ich załadunku na wagony, gdyż czynności te związane są tylko pośrednio z produkcją energii elektrycznej. Do procesu produkcji energii elektrycznej nie powinno się zaliczać pojęć mających odrębne znaczenie, w tym: wydobywania, transportu, magazynowania surowca czy odpadów produkcyjnych<sup>30</sup>.

Podobne rozumowanie przyjął także WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 8 listopada 2012 r.<sup>31</sup>, w którym uznał, że produkcja energii elektrycznej z węgla brunatnego nie obejmuje wydobywania węgla brunatnego, co jest tylko pozyskaniem surowca, który nie musi być przeznaczony do produkcji energii elektrycznej.

#### **4.3. Zwolnienie od akcyzy zużycia energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej i ciepła w skojarzeniu**

Zwolnienie to wynika z treści art. 30 ust. 7 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Zasadniczo realizuje ono cele ekologiczne, w pewnym stopniu także gospodarcze, można więc uznać, że ma charakter mieszany.

Warunkiem zastosowania omawianego zwolnienia jest prowadzenie ewidencji pozwalającej na określenie ilości i sposobu wykorzystania energii. W wyroku z dnia 6 lutego 2013 r.<sup>32</sup> WSA w Lublinie stwierdził, że skoro przepisy nie określają odpowiednich metod, wybór metody szacowania na potrzeby określenia zużytej energii jest związany z oceną stanu faktycznego, nie zaś z interpretacją przepisów prawa podatkowego.

#### **4.4. Zwolnienia od akcyzy energii elektrycznej wykorzystywanej do celów redukcji chemicznej, w procesach metalurgicznych, w procesach mineralogicznych**

Zwolnienia, o których tu mowa, wynikają z treści art. 30 ust. 7a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Charakter procesów, z którymi są one związane, pozwala na zidentyfikowanie ich jako zwolnień realizujących zasadniczo cele gospodarcze.

Stosunkowo restryktywne ujęcie w zakresie zwolnienia związanego z redukcją chemiczną sformułowano w wielu orzeczeniach. W wyroku z dnia 27 stycznia 2017 r.<sup>33</sup> WSA w Lublinie wskazał, że należy dokonywać ścisłej interpretacji przepisu art. 30 ust. 7a pkt 1 przywołanej ustawy, i stwierdził, że zwolnienie przedmiotowe z akcyzy energii elektrycznej wystąpi wówczas, gdy energia ta przyczynia się w sposób bezpośredni i kluczowy do przeprowadzenia samej redukcji chemicznej, a trzeba wykluczyć ze zwolnienia pozostałe czynności, nieuczestniczące bezpośrednio w tym procesie.

W wyroku z dnia 25 stycznia 2017 r. WSA w Krakowie stwierdził z kolei, że: „Zwolnieniu z akcyzy na podstawie art. 30 ust. 7a pkt 1 u.p.a. [tj. ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. – przyp. red.] podlegać może wyłącznie energia elektryczna służąca bezpośrednio wywołaniu redukcji chemicznej, po spełnieniu pozostałych warunków formalnych przewidzianych przepisami ustawy”<sup>34</sup>. Trzeba zauważyć, że w orzeczeniu tym Sąd powołał się na wspomniane już stanowisko Sądu Najwyższego, sformułowane w orzeczeniu z dnia 7 maja 1997 r., zgodnie z którym zasadą jest ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe.

Na uwagę zasługuje także to, że istotne z perspektywy omawianego orzeczenia WSA przepisy art. 30 ust. 7a pkt 1 oraz art. 30 ust. 7b ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. są związane z regulacjami dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej<sup>35</sup>, z których wynika, jak ujął to WSA w Krakowie, że: „[...] państwo członkowskie przy opodatkowaniu produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanej m.in. do redukcji chemicznej nie jest związane z regułami harmonizacyjnymi na poziomie wspólnotowym. Tym samym zakres zwolnienia produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanej do redukcji chemicznej może być określany dowolnie przez każde z państw członkowskich”<sup>36</sup>.

Z jednej strony kwestię tę można rozumieć zdaniem autora m.in. w ten sposób, że odpowiednie przepisy prawa krajowego nie są objęte zakresem dyrektywy 2003/96/WE, a zatem nie mają bezpośredniego związku z prawem unijnym. Z drugiej strony można też argumentować, że skoro ta dyrektywa przyznaje w pewnym stopniu swobodę państwom członkowskim, to realizacja tej swobody pozostaje w związku z prawem unijnym.

Wątek ten ma znaczenie m.in. wobec orzeczenia NSA z dnia 25 marca 2014 r.<sup>37</sup>, zgodnie z którym z uwagi na to, że podatek akcyzowy jest podatkiem zharmonizowanym, w okresie poakcesyjnym zmieniły się metody wykładni – zamiast dominującej w poprzednim stanie prawnym wykładni językowej obecnie prymat należy przyznać dyrektywie wykładni celowościowej. W orzeczeniu tym stwierdzono m.in., że: „Stąd też należy podkreślić, że wykładnia przepisów dotyczących zwolnień od podatku powinna przede wszystkim uwzględniać cel oraz funkcje danego zwolnienia, a nie jego dosłowne brzmienie wyrażone w normie krajowego aktu prawnego”<sup>38</sup>.

Trzeba zaznaczyć, że cytowane orzeczenie NSA zapadło w kontekście ówczesnego brzmienia art. 31a ust. 2 pkt 9 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., przewidującego zwolnienie od akcyzy wyrobów węglowych zużywanych

przez podmioty gospodarcze, w których wprowadzone zostały w życie systemy prowadzące do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej, przy czym zwolnienie to było ustanowione na podstawie art. 17 dyrektywy 2003/96/WE, według którego miało ono charakter fakultatywny z punktu widzenia państwa członkowskiego.

Kwestia zwolnienia dotyczącego redukcji chemicznej była także przedmiotem orzeczenia WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2017 r.<sup>39</sup>, zapadłego w związku z treścią art. 30 ust. 7a pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. W wyroku tym Sąd stwierdził, że „zwolnienie nie obejmuje czynności poprzedzających i następujących po dokonaniu się reakcji redukcji chemicznej, a także czynności pomocniczych jedynie pośrednio uczestniczących w tej reakcji”<sup>40</sup>.

Z kolei w wyroku z dnia 1 lutego 2017 r. WSA w Krakowie sformułował tezę, zgodnie z którą „czynności służące przeprowadzeniu reakcji redukcji chemicznej są konieczne dla ich przeprowadzenia, a zatem zużywana w tym celu energia elektryczna, podlega zwolnieniu od akcyzy jako wykorzystywana do celów redukcji chemicznej”<sup>41</sup>.

Przepis art. 30 ust. 7a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. przewiduje m.in. zwolnienie od akcyzy energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach metalurgicznych. Za proces ten uznano proces produkcji metalu i jego obróbkę termiczną i (lub) chemiczną zmieniającą właściwości fizykochemiczne metalu. Odrzucono zarazem rozumienie procesu metalurgicznego jako obróbki metalu po jego wyprodukowaniu, która nie zmienia właściwości metalu i jego struktury<sup>42</sup>.

W orzeczeniu z dnia 10 listopada 2016 r. WSA w Krakowie wskazał, że: „[...] zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych należy mieć na uwadze, że wszelkiego rodzaju przywileje podatkowe są w swojej istocie odstępstwem od jednej z głównych zasad podatkowych, a mianowicie zasady sprawiedliwości podatkowej, przejawiającej się w powszechności opodatkowania oraz równości podatkowej. Zatem rzeczą zupełnie wyjątkową jest sytuacja, w której pewna grupa podmiotów korzysta z uprawnień, których nie posiada większość. Z powyższego wynika, że wszelkiego rodzaju uprzywilejowanie w systemie prawa podatkowego jako wyjątek, odstępstwo od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości opodatkowania) nie może odbywać się według wykładni rozszerzającej”<sup>43</sup>.

W orzeczeniu tym powołano się także na cel omawianego zwolnienia: „[...] zwolnienie od podatku akcyzowego dla energii elektrycznej wykorzystywanej m.in. w procesach metalurgicznych, ustawodawca wprowadził narzędzie wsparcia dla danego sektora gospodarki. Wsparcie takie nie może jednak – w ocenie Sądu – prowadzić do dyskryminacji innych podmiotów powszechnie opodatkowanych akcyzą od zużycia energii elektrycznej. Celem zwolnienia z akcyzy o którym mowa w art. 30 ust. 7a pkt 3 ustawy [z dnia 6 grudnia 2008 r.] jest wsparcie dla danego podmiotu w ściśle określonym zakresie. Natomiast nie można całej działalności danego podmiotu traktować kompleksowo, a przywileju podatkowego traktować jak narzędzia do zmniejszania kosztów jego działalności. W art. 30 ust. 7a pkt 3 ustawy jest mowa wyłącznie o pewnym ściśle określonym wycinku produkcji tj. najbardziej energochłonnym procesie technologicznym będącym częścią całego procesu produkcyjnego”<sup>44</sup>.

Na kanwie art. 30 ust. 7a pkt 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., określającego zwolnienie energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach mineralogicznych, zapadł m.in. wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 września 2016 r.<sup>45</sup> Sąd odniósł się w nim do problemu, poruszanego także w innych orzeczeniach, w których analizowano ww. przepis, dotyczącego dopuszczalnego oddalenia czynności związanej ze zużyciem energii elektrycznej od procesu warunkującego zwolnienie podatkowe. Sąd stwierdził tu, że zwolnienie, o którym mowa w art. 30 ust. 7a, jest zwolnieniem przedmiotowym, a nie podmiotowym, dlatego nie każdy etap produkcji winien być nim objęty, nawet jeśli pośrednio jest związany z procesem mineralogicznym. W tym ujęciu zwolnienie, o którym mowa w powyższym przepisie, nie obejmuje w szczególności energii elektrycznej zużywanej do podtrzymania procesu produkcyjnego, lecz dotyczy jedynie samej produkcji.

Podobne stanowisko zajął WSA w Warszawie w wyroku z dnia 30 maja 2017 r., w którym stwierdził, że: „[...] fakt, że wnioskodawca jest producentem cementu, tj. uzyskuje gotowy produkt w wyniku procesu mineralogicznego, nie oznacza, że każdy etap jego produkcji winien być objęty zwolnieniem nawet jeśli pośrednio jest związany z procesem mineralogicznym, lecz który, obiektywnie rzecz ujmując, nie może być uznany za proces mineralogiczny”<sup>46</sup>.

Na uwagę zasługuje także wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 października 2019 r.<sup>47</sup>, zgodnie z którym przepisy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. wprowadzają zwolnienie od podatku akcyzowego energii elektrycznej zużytej w procesach mineralogicznych, tj. tylko na jednym z etapów produkcji. Pojęcie procesu ma w tym ujęciu zakres węższy niż produkcja, która może się składać z jednego lub kilku procesów lub stanowić kompilację procesów i czynności niestanowiących procesu.

#### **4.5. Zwolnienia od akcyzy określonych czynności, których przedmiotem są wyroby węglowe przeznaczone do celów opałowych**

Zwolnienia te wynikają z treści art. 31a ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Cele opałowe są tu związane z określonymi czynnościami o różnorodnym charakterze. Można tu wskazać w szczególności na te związane z celami gospodarczymi (m.in. proces produkcji energii elektrycznej i proces produkcji wyrobów energetycznych), społecznymi (m.in. wykorzystanie przez gospodarstwo domowe), ekologicznymi (użycie przez zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe, w którym wprowadzony został w życie system prowadzący do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższania efektywności energetycznej) oraz mieszanymi (m.in. wykorzystanie do przewozu towarów i pasażerów koleją).

Na uwagę zasługuje tu już wcześniej powoływane orzeczenie NSA z dnia 25 marca 2014 r., zapadłe w kontekście zwolnienia obejmującego podmioty gospodarcze, w których wprowadzone zostały w życie systemy prowadzące do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej. Sąd podkreślił w nim, że w związku z koniecznością stosowania prawa unijnego – zamiast dominującej w poprzednim stanie prawnym wykładni językowej – prymat należy teraz przyznać dyrektynie wykładni celowościowej.

Ciekawe światło na badaną problematykę rzuca orzeczenie z dnia 30 sierpnia 2017 r.<sup>48</sup>, w którym NSA przyjął korzystną dla podatników interpretację w zakresie uchybień formalnych. Uznał, że brak poświadczenia przez organy celne ewidencji prowadzonej w formie papierowej jest uchybieniem formalnym, które samo w sobie nie stanowi podstawy do kwestionowania prawa do zastosowania zwolnienia.

W podobnym duchu NSA wypowiedział się w wyroku z dnia 20 kwietnia 2017 r.<sup>49</sup>, w którym stwierdził, że przesłanką determinującą możliwość zastosowania zwolnienia od podatku akcyzowego było zużycie wyrobów węglowych na określony cel. Z kolei warunki formalne, od których spełnienia uzależnia się skorzystanie z uprawnienia do zwolnienia od akcyzy wyrobów węglowych, w relacji do wskazanego powyżej warunku materialnoprawnego, miały jedynie charakter pomocniczy.

Pomocniczy charakter warunków formalnych korzystania ze zwolnienia podatkowego podkreślił także WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 29 października 2015 r.<sup>50</sup>, stwierdzając, że nie każde naruszenie warunków formalnych korzystania ze zwolnienia podatkowego może skutkować bezwzględną utratą zwolnienia od opodatkowania.

Podobne stanowisko zajął WSA w Łodzi w wyroku z dnia 21 stycznia 2014 r.<sup>51</sup>, w którym stwierdził, że uchybienia formalne, niewskazujące na celowe uchylanie się od opodatkowania, same w sobie nie mogą stanowić podstawy do kwestionowania prawa do korzystania ze zwolnienia z opodatkowania wyrobów węglowych ze względu na ich przeznaczenie, o ile nie zachodzą wątpliwości, że nie naruszono materialnoprawnych warunków danego zwolnienia.

### **5. WNIOSKI KOŃCOWE**

Przeprowadzona analiza pozwala potwierdzić, że sądy wykazują tendencję do wąskiego interpretowania zakresu przedmiotowego zwolnień podatkowych, którym poświęcone jest niniejsze opracowanie. W orzecznictwie akcentowana jest potrzeba ścisłego interpretowania przepisów dotyczących zwolnień podatkowych, podkreśla się jednak także wagę wykładni celowościowej w związku z tym, że podatek akcyzowy jest przedmiotem harmonizacji. Jednocześnie można zaobserwować pewną elastyczność w zakresie dochowywania wymogów formalnych pod warunkiem spełnienia odpowiednich warunków materialnych. Nie można zatem postawić tu jednoznacznej tezy o zupełnie restrykcyjnej wykładni dokonywanej przez sądy. Niemniej określone prawidłowości dające się zaobserwować w zakresie sądowej wykładni prawa podatkowego, dotyczącej zwolnień wyrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego, mogą się wiązać z pewnymi wątpliwościami.

Ważną kwestią wydaje się tutaj ogólna specyfika wykładni prawa podatkowego oraz specyfika wykładni odnoszącej się do przepisów regulujących zwolnienia podatkowe. W orzecznictwie funkcjonują poglądy uznające zasadę ścisłej interpretacji przepisów wprowadzających przywileje podatkowe. Współistnieją z nimi poglądy o prymacie wykładni celowościowej w kontekście przepisów normujących podatek akcyzowy oraz podatek od towarów i usług. Ten stan rzeczy może budzić pewne zastrzeżenia, gdyż może on prowadzić do zróżnicowania sytuacji prawnej podatników w zależności od tego, czy dotyczy ich zwolnienie z opodatkowania regulowane na podstawie przepisów będących przedmiotem harmonizacji. W związku z tym od podatnika de facto wymaga się nie tylko znajomości przepisów prawa podatkowego, ale także trudnego do uchwycenia zróżnicowania w podejściu sądów do interpretacji różnych przepisów prawa podatkowego.

Zdaniem autora tę sytuację mogłoby w pewnym stopniu uprościć uznanie, że przy wykładni prawa podatkowego powinny móc znaleźć zastosowanie typowe metody wykładni, uwzględniające możliwie jak najszerszy kontekst funkcjonowania danego przepisu i specyfikę prawa podatkowego. Nie eliminowałoby to brania pod uwagę specyfiki

wynikającej z obowiązywania prawa unijnego, dawałoby jednak równą możliwość sięgania do szerokiego zakresu metod wykładni podatnikom, bez różnicowania ze względu na to, czy odpowiednie przepisy są przedmiotem harmonizacji. Mogłoby to umożliwić podatnikom nieco łatwiejsze przewidywanie faktycznej treści obowiązujących ich norm prawa podatkowego bez uszczerbku dla interesu fiskalnego państwa. Istnieje zarazem, zdaniem autora, potrzeba szerszego uwzględniania pozycji podatnika jako ważnego punktu odniesienia przy dokonywaniu wykładni przepisów prawa podatkowego. To przede wszystkim podatnicy de facto realizują masowo normy prawa podatkowego, a przez to umożliwiają jego działanie i w konsekwencji realizację celu fiskalnego.

---

Przypisy:

- <sup>1</sup> Warto tu wskazać w szczególności na następujące pozycje: B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, w: *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008; R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1989; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008; A. Bielińska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009; S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.
- <sup>2</sup> Zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, dz. cyt., s. 13; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, dz. cyt., s. 31; H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków i prawa podatkowego*, w: *Prawo finansowe*, M. Bitner i in., Warszawa 2017, s. 283; H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, w: *Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2012, s. 101.
- <sup>3</sup> H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków...*, dz. cyt., s. 283.
- <sup>4</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, w: *System prawa finansowego...*, dz. cyt., s. 437-438.
- <sup>5</sup> Tamże, s. 437.
- <sup>6</sup> Tamże, s. 438-439.
- <sup>7</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 11, 15.
- <sup>8</sup> H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków...*, dz. cyt., s. 285.
- <sup>9</sup> Tamże, s. 289.
- <sup>10</sup> H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, dz. cyt., s. 101.
- <sup>11</sup> Zob. A. Gomułowicz, *Prawo podatkowe*, w: *Podatki i prawo podatkowe*, A. Gomułowicz, D. Mączyński, Warszawa 2016, s. 261. Trzeba zaznaczyć, że sformułowany tu pogląd zakłada zmianę wymagań dotyczących interpretacji prawa podatkowego w związku z członkostwem Polski w Unii Europejskiej. W tym ujęciu przez przyzmat zasady efektywności prawa unijnego należy oceniać zasadność stosowania wykładni językowej i pozajęzykowej, a także uznanie kolejności ich wyników.
- <sup>12</sup> Zob. M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 12-16. Powołuję za: H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, dz. cyt., s. 99.
- <sup>13</sup> Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, w: *System prawa finansowego...*, dz. cyt., s. 468.
- <sup>14</sup> Zob. art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej „Konstytucja RP”.
- <sup>15</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, w: *System prawa finansowego...*, dz. cyt., s. 467.
- <sup>16</sup> Tamże; H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, dz. cyt., s. 99. Trzeba zauważyć, że ten drugi autor podkreśla poświęcenie raczej celu fiskalnego niż równości i sprawiedliwości opodatkowania.
- <sup>17</sup> Zob. H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków...*, dz. cyt., s. 284.
- <sup>18</sup> Zob. D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
- <sup>19</sup> Tamże, 2. *Wykładnia językowa prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*.
- <sup>20</sup> Zob. W. Modzelewski, *Stosowanie prawa podatkowego jest polem walki o władzę*, „Serwis Doradztwa Podatkowego”, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/stosowanie-prawa-podatkowego-jest-polem-walki-o-wladze/>, dostęp: 4.01.2021.
- <sup>21</sup> Tamże.
- <sup>22</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, w: *System prawa finansowego...*, dz. cyt., s. 422.
- <sup>23</sup> III RN 22/97, OSNAPU 1998, nr 5, poz. 142.
- <sup>24</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, w: *System prawa finansowego...*, dz. cyt., s. 467.
- <sup>25</sup> W. Klimiuk, *Sądy administracyjne – interpretacja ustaw czy Konstytucji?*, tekst niepublikowany.
- <sup>26</sup> A. Hamilton, *Federalist Papers: No. 78*, [https://avalon.law.yale.edu/18th\\_century/fed78.asp](https://avalon.law.yale.edu/18th_century/fed78.asp), dostęp: 8.01.2021.
- <sup>27</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm., dalej „ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.”.
- <sup>28</sup> I SA/Rz 544/17, LEX nr 2377552.
- <sup>29</sup> III SA/GI 307/17, LEX nr 2314682.
- <sup>30</sup> Zob. wyroki: WSA w Warszawie z dnia 1 lutego 2013 r., V SA/Wa 2128/12, LEX nr 1396071; WSA w Gliwicach z dnia 19 września 2011 r., III SA/GI 2477/10, LEX nr 792265; NSA z dnia 19 września 2012 r., I GSK 369/12, LEX nr 1970507; WSA w Łodzi z dnia 18 sierpnia 2011 r., I SA/Łd 812/11, LEX nr 1151141.
- <sup>31</sup> III SA/Po 640/12, LEX nr 1241935.
- <sup>32</sup> I SA/Lu 903/12, LEX nr 1342597.
- <sup>33</sup> I SA/Lu 768/16, LEX nr 2350426.
- <sup>34</sup> I SA/Kr 1416/16, LEX nr 2248034.
- <sup>35</sup> Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405, dalej „dyrektywa 2003/96/WE”.
- <sup>36</sup> I SA/Kr 1416/16, dok. cyt.
- <sup>37</sup> I FSK 469/13, LEX nr 1488858.
- <sup>38</sup> Tamże.
- <sup>39</sup> III SA/GI 55/17, LEX nr 2281046.
- <sup>40</sup> Tamże.
- <sup>41</sup> I SA/Kr 1408/16, LEX nr 2240804.
- <sup>42</sup> Zob. orzeczenie WSA w Gliwicach z dnia 22 listopada 2017 r., III SA/GI 779/17, LEX nr 2420765; orzeczenie WSA w Łodzi z dnia 13 lipca 2018 r., III SA/Łd 210/18, LEX nr 2532675.



- <sup>43</sup> I SA/Kr 1029/16, LEX nr 2180254.  
<sup>44</sup> Tamże.  
<sup>45</sup> III SA/Łd 569/16, LEX nr 2120362.  
<sup>46</sup> V SA/Wa 1408/16, LEX nr 2360014.  
<sup>47</sup> III SA/GI 698/19, LEX nr 2738737.  
<sup>48</sup> I GSK 1159/15, LEX nr 2400861.  
<sup>49</sup> I GSK 906/15, LEX nr 2325473.  
<sup>50</sup> I SA/OI 572/15, LEX nr 1929480.  
<sup>51</sup> III SA/Łd 842/13, LEX nr 1502835.

---

#### Bibliografia:

##### Publikacje

Antonów D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.  
Bielińska-Brodziak A., *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.  
Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.  
Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.  
Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, w: *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.  
Dzwonkowski H., *Prawo podatkowe*, w: *Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2012.  
Gomułowicz A., *Prawo podatkowe*, w: *Podatki i prawo podatkowe*, A. Gomułowicz, D. Mączyński, Warszawa 2016.  
Klimiuk W., *Sądy administracyjne – interpretacja ustaw czy Konstytucji?*, tekst niepublikowany.  
Litwińczuk H., *Ogólne zagadnienia podatków i prawa podatkowego*, w: *Prawo finansowe*, M. Bitner i in., Warszawa 2017.  
Mastalski R., *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1989.  
Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.  
Rozmaryn S., *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.  
Zirk-Sadowski M., *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.

##### Źródła internetowe

Hamilton A., *Federalist Papers: No. 78*, [https://avalon.law.yale.edu/18th\\_century/fed78.asp](https://avalon.law.yale.edu/18th_century/fed78.asp), dostęp: 8.01.2021.  
Modzelewski W., *Stosowanie prawa podatkowego jest polem walki o władzę*, „Serwis Doradztwa Podatkowego”, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/stosowanie-prawa-podatkowego-jest-polem-walki-o-wladze/>, dostęp: 4.01.2021.

##### Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 19 września 2012 r., I GSK 369/12, LEX nr 1970507.  
Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2017 r., I GSK 906/15, LEX nr 2325473.  
Wyrok NSA z dnia 25 marca 2014 r., I FSK 469/13, LEX nr 1488858.  
Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2017 r., I GSK 1159/15, LEX nr 2400861.  
Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 1997 r., III RN 22/97, OSNAPU 1998, nr 5 poz. 142.  
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2017 r., III SA/GI 55/17, LEX nr 2281046.  
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 października 2019 r., III SA/GI 698/19, LEX nr 2738737.  
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 września 2011 r., III SA/GI 2477/10, LEX nr 792265.  
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 listopada 2017 r., III SA/GI 779/17, LEX nr 2420765.  
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 maja 2017 r., III SA/GI 307/17, LEX nr 2314682.  
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 1 lutego 2017 r., I SA/Kr 1408/16, LEX nr 2240804.  
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 listopada 2016 r., I SA/Kr 1029/16, LEX nr 2180254.  
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 stycznia 2017 r., I SA/Kr 1416/16, LEX nr 2248034.  
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 lutego 2013 r., I SA/Lu 903/12, LEX nr 1342597.  
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 stycznia 2017 r., I SA/Lu 768/16, LEX nr 2350426.  
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 lipca 2018 r., III SA/Łd 210/18, LEX nr 2532675.  
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 września 2016 r., III SA/Łd 569/16, LEX nr 2120362.  
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 sierpnia 2011 r., I SA/Łd 812/11, LEX nr 1151141.  
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 stycznia 2014 r., III SA/Łd 842/13, LEX nr 1502835.  
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 października 2015 r., I SA/OI 572/15, LEX nr 1929480.  
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2012 r., III SA/Po 640/12, LEX nr 1241935.  
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 października 2017 r., I SA/Rz 544/17, LEX nr 2377552.  
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 lutego 2013 r., V SA/Wa 2128/12, LEX nr 1396071.  
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 maja 2017 r., V SA/Wa 1408/16, LEX nr 2360014.

##### Akty normatywne

Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405.  
Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.  
Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.