

Opodatkowanie akcyzą energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych (wybrane problemy)

Taxation of electricity from renewable sources with excise duty (selected issues)

dr Andrzej Dmowski

Adwokat

Streszczenie

W artykule przedstawiono metody opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej wytwarzanej ze źródeł odnawialnych. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹, która wdraża przepisy dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej² (tzw. dyrektywa energetyczna), przewiduje liczne zwolnienia z podatku akcyzowego. Autor analizuje listę obligatoryjnych i fakultatywnych zwolnień w podatku akcyzowym na podstawie przywołanej dyrektywy w zakresie transakcji krajowych i międzynarodowych dotyczących odnawialnych źródeł energii.

W artykule omówiono konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym po stronie prosumenta związane z energią elektryczną wprowadzaną do sieci (z odnawialnych źródeł energii) oraz energią pobieraną przez prosumenta z sieci elektroenergetycznej, jak również po stronie przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego) związane z energią elektryczną pobraną z sieci elektroenergetycznej przez prosumenta. Obowiązujący w Polsce model relacji między podmiotem wytwarzającym energię elektryczną w mikroinstalacjach ze źródeł odnawialnych (zarówno osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, jak i przedsiębiorcy) a przedsiębiorstwem energetycznym (tj. podmiotem zawodowo zajmującym się wytwarzaniem energii elektrycznej lub obrotem nią) został oparty na systemie opustów (system opomiarowania netto). Na podstawie ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii³ podmiot posiadający mikroinstalację uzyskał status prosumenta, a przedsiębiorstwo energetyczne – status sprzedawcy zobowiązanego.

Podsumowując, zdaniem autora analiza sposobu opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych prowadzi do wniosku, że przyjęty model preferencji fiskalnych dla podmiotów wytwarzających energię ze źródeł odnawialnych, w szczególności korzystających z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW (mikroinstalacja), nie został prawidłowo wdrożony.

W ocenie autora preferencje podatkowe w podatku akcyzowym dotyczące produkcji energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych powinny zakładać brak opodatkowania takiej energii, w szczególności wytwarzanej w mikroinstalacjach, podczas gdy rzeczona ilość energii elektrycznej jest opodatkowana podatkiem akcyzowym, tylko u innego podmiotu – przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego). Takie działania w znaczący sposób przyczyniłyby się do popularyzacji produkcji tzw. zielonej energii.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, odnawialne źródła energii, mikroinstalacja, prosument, przedsiębiorstwo energetyczne, sprzedawca zobowiązany, system opomiarowania netto, opusty, zwolnienie z akcyzy.

Abstract

The article presents methods of taxation with Polish excise duty referring to electricity produced from renewable sources. Polish Act on excise duty, which implements the provisions of the Energy Directive

(Directive 2003/96/EC of October 27, 2003 on the restructuring of the Community framework for the taxation of energy products and electricity – Official Journal of the EU L 283) provides for numerous exemptions from excise duty. Author analyses a list of mandatory and optional exemptions in scope of transaction based on Energy Directive, in respect of domestic and international aspects of renewable energy sources. The article emphasizes tax consequences of excise duty on the prosumer side in the field of electricity fed into the power grid (from renewable energy sources) and electricity drawn by the prosumer from the power grid. Additionally, there are presented tax consequences in the excise duty on the part of an energy company (obligated seller) with regard to electricity taken from the power grid by a prosumer.

The current system implemented in Poland regarding the relationship between the entity generating electricity in the micro-installations (both natural persons, not conducting business activity and entrepreneurs) from renewable sources, and an energy company (i.e. an entity professionally producing or trading electricity) was based on a discount system (net-metering system). An entity with a micro-installation obtained the status of a prosumer under the Polish Act on renewable energy sources, and an energy company obtaining the status of an obligated seller in the light of the Polish Act on renewable energy sources.

As a summary, according to the author, the analysis of the method of taxation with Polish excise duty on electricity from renewable sources, it should be noted that, the assumed model of fiscal preferences for entities generating energy from renewable sources, in particular using generators with a total capacity not exceeding 1 MW (micro installation), has not been properly implemented. According to the author, fiscal preferences in the excise duty on the production of electricity from renewable sources should assume no taxation of electricity generated for renewable sources, in particular in micro-installations. Such activities would significantly contribute to the popularization of the production of the so-called green energy.

Keywords: excise duty, renewable energy sources, micro-installation, prosumer, energy company, obligated seller, net metering system, discount system, excise exemption.

1. WPROWADZENIE DO OPODATKOWANIA PODATKIEM AKCYZOWYM ENERGII ELEKTRYCZNEJ

Wspólnotowe dyrektywy podatkowe⁴ oraz przepisy ustawodawstwa krajowego⁵ regulują kompleksowo zagadnienie opodatkowania energii elektrycznej podatkiem akcyzowym. Energia elektryczna stanowi również wyrób akcyzowy w świetle ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.⁶

Podatek akcyzowy, jako selektywny podatek konsumpcyjny⁷, powinien być proporcjonalny do poziomu faktycznej konsumpcji energii elektrycznej⁸. Zgodnie z art. 21 ust. 5⁹ dyrektywy 2003/96/WE sprzedaż energii elektrycznej nie powinna być opodatkowana podatkiem akcyzowym przed etapem sprzedaży konsumentowi ostatecznemu. Kluczowym aspektem opodatkowania energii elektrycznej akcyzą na etapie jej dostawy do konsumenta jest założenie, że straty związane z przesyłem energii nie powinny podlegać opodatkowaniu. Przyjęcie przeciwnego założenia, tj. że opodatkowanie podatkiem akcyzowym energii elektrycznej następuje na etapie produkcji (a nie na etapie sprzedaży do odbiorcy ostatecznego), powodowałoby pobieranie podatku od energii elektrycznej faktycznie niedostarczonej do odbiorcy, a podlegającej stracie podczas procesu jej przesyłu. Należy podkreślić, że uprzednio obowiązujące przepisy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. naruszały tę zasadę¹⁰.

We wspomnianej ustawie prawodawca w szczególności sposób określił katalog czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą, których przedmiotem jest energia elektryczna. Regulacje te nawiązują do pojęcia nabywcy końcowego, zdefiniowanego w art. 2 ust. 1 pkt 19¹¹ tej ustawy. W szczególności jest to podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji wydawanych na podstawie Prawa energetycznego na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję energii elektrycznej bądź obrót nią. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. przewiduje cztery wyłączenia podmiotowe z grona jednostek uznawanych za nabywców końcowych; są to spółki prowadzące giełdy towarowe, towarowe domy maklerskie oraz domy maklerskie, giełdowa izba rozrachunkowa, Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych, spółki prowadzące izbę rozliczeniową oraz izbę rozrachunkową (w związku z podstawowymi funkcjami działalności). W konsekwencji nabywca końcowy otrzymujący energię elektryczną będzie zobowiązany uiścić cenę zawierającą akcyzę.

Ustawodawca również sprecyzował zamknięty katalog czynności¹² dotyczących energii elektrycznej, podlegających opodatkowaniu akcyzą. W szczególności czynnością podlegającą opodatkowaniu jest sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji w świetle Prawa energetycznego, który wyprodukował tę energię, oraz zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, który wyprodukował tę energię. W konsekwencji opodatkowaniu podatkiem akcyzowym

podlega sprzedaż energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, który wyprodukował tę energię¹³. Podmiot ten będzie co do zasady zobowiązany do ustalenia i rozliczenia akcyzy wtedy, gdy sprzedaje energię na rzecz nabywcy końcowego. Taka sytuacja nie wystąpi w przypadku sprzedaży na rzecz podmiotu pośredniczącego (firmy energetycznej). Dlatego nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem akcyzowym sprzedaż energii elektrycznej podmiotowi posiadającemu którąkolwiek z koncesji¹⁴ przyznawanych na podstawie Prawa energetycznego.

Zużycie energii elektrycznej również zostało uznane za czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, w przypadku gdy:

- 1) podmiot dokonujący zużycia energii elektrycznej otrzymał koncesję w świetle Prawa energetycznego,
- 2) podmiot dokonujący zużycia energii elektrycznej ją wytworzył, a nie posiada koncesji w świetle Prawa energetycznego, oraz
- 3) podmiot będący nabywcą końcowym zużywa energię elektryczną, a podatek akcyzowy nie został odprowadzony w należnej wysokości oraz nie można ustalić podmiotu dokonującego sprzedaży tej energii na rzecz nabywcy końcowego.

Zgodnie z art. 9 ust. 2¹⁵ ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym straty energii elektrycznej powstałe w wyniku przesyłania lub dystrybucji energii, z wyłączeniem energii zużytej w związku z jej przesyłaniem lub dystrybucją oraz energii elektrycznej pobranej nielegalnie.

W myśl art. 11 ust. 1¹⁶ przywołanej ustawy obowiązek podatkowy powstaje:

- 1) w przypadku sprzedaży energii elektrycznej na terytorium kraju – w momencie wydania energii elektrycznej nabywcy końcowemu;
- 2) z dniem zużycia energii elektrycznej (w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6).

Podstawą opodatkowania¹⁷ energii elektrycznej jest jej ilość w przeliczeniu na megawatogodziny (MWh). Zgodnie z wykazem stawek podatku akcyzowego na dzień 1 stycznia 2021 r. stawka podatku akcyzowego dla energii elektrycznej została ustalona na poziomie 5,00 zł za 1 MWh.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r., implementująca postanowienia dyrektywy 2003/96/WE, przewiduje wiele zwolnień przedmiotowych z podatku akcyzowego. Dyrektywa określa listę zwolnień obligatoryjnych oraz zwolnień fakultatywnych, pozostawiając w tym zakresie swobodę wyboru regulacji państwu członkowskiemu. Przykładem zwolnienia obligatoryjnego, implementowanego do polskiego systemu prawnego, jest art. 30 ust. 6¹⁸ przywołanej ustawy. W ślad za art. 14 ust. 1 dyrektywy 2003/96/WE zwalnia się od podatku akcyzowego zużycie energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej, jak również zużycie tej energii w celu podtrzymywania tych procesów produkcyjnych. W konsekwencji nie każde zużycie energii elektrycznej będzie objęte zwolnieniem od akcyzy, a tylko takie, które jest bezpośrednio związane z procesem jej produkcji (w procesie produkcji lub podtrzymywania procesu produkcji).

Dyrektywa 2003/96/WE określa listę zwolnień fakultatywnych z akcyzy, dotyczących energii elektrycznej, w art. 15 ust. 1 lit. b¹⁹. Dopuszcza, aby państwa członkowskie wprowadziły zwolnienia z podatku akcyzowego m.in. dla energii elektrycznej wytworzonej ze źródeł odnawialnych. Polski ustawodawca skorzystał z tego uprawnienia i wprowadził do polskiego systemu prawnego art. 30 ust. 1²⁰ ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., w którym ustanowił zwolnienie przedmiotowe dla energii elektrycznej pochodzącej z odnawialnych źródeł energii, oparte na mechanizmie potwierdzania umorzenia świadectwa pochodzenia energii. Zwolnienie z akcyzy na podstawie art. 30 ust. 1 i 2 tej ustawy nie ma charakteru bezwarunkowego²¹ oraz jest dokonywane po otrzymaniu dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii. Świadectwo to stanowi certyfikat potwierdzający rodzaj źródła, z jakiego energia elektryczna została wytworzona.

Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. definiuje certyfikaty pochodzenia energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych w art. 44 ust. 1²² oraz reguluje ich wydawanie. W konsekwencji wytwórcy energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych przysługuje świadectwo pochodzenia²³ dotyczące tej energii, potwierdzające źródło jej pochodzenia. Producenci energii ze źródeł odnawialnych otrzymują świadectwa pochodzenia energii, niezależnie od podstawowego wynagrodzenia za sprzedaną energię, jako dodatkową formę korzyści finansowej związanej z przyczynianiem się do mniej zanieczyszczonego środowiska naturalnego²⁴. Świadectwo pochodzenia energii elektrycznej wydawane jest na wniosek wytwórcy energii (co do zasady – przedsiębiorstwa energetycznego) zgłoszony do Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki (URE) zgodnie z art. 45 ust. 1²⁵ ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. Świadectwo to podlega umorzeniu w trybie opisanym w art. 52 ust. 1 pkt 1²⁶ ww. ustawy.

Przepisy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. nie definiują odnawialnych źródeł energii, lecz odsyłają w tym zakresie do regulacji innych aktów prawnych. W świetle art. 3 pkt 20²⁷ Prawa energetycznego odnawialnym źródłem energii jest odnawialne źródło energii w rozumieniu ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. Zgodnie natomiast z art. 2 pkt 22²⁸ ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. za odnawialne źródła energii uznaje się odnawialne, niekopalne źródła energii obejmujące (katalog zamknięty): energię wiatru, energię promieniowania słonecznego, energię aerotermalną,

energię geotermalną, energię hydrotermalną, hydroenergię, energię fal, prądów i pływów morskich, energię otrzymaną z biomasy, biogazu, biogazu rolniczego oraz z biopłynów. Tylko energia elektryczna wytworzona z ww. źródeł może korzystać z omawianego zwolnienia. Jego konstrukcja oparta jest na użyciu mechanizmu obniżenia akcyzy należnej od energii elektrycznej za kolejne okresy rozliczeniowe tego podatku. Zwolnienie to można zastosować nie wcześniej niż w momencie otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii elektrycznej.

Podsumowując, posiadanie dokumentu potwierdzającego pochodzenie energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest elementem koniecznym do skorzystania ze zwolnienia na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Zwolnienie następuje przez obniżenie wartości należnej akcyzy dotyczącej energii elektrycznej za kolejne okresy rozliczeniowe, co w konsekwencji obliguje podatnika do zadeklarowania i odprowadzenia akcyzy²⁹. Jeśli kwota obniżenia przysługującego danemu podatnikowi będzie wyższa w danym miesiącu od kwoty akcyzy należnej od energii elektrycznej podlegającej opodatkowaniu, to niewykorzystana kwota ulgi w tym miesiącu powinna być rozliczona w deklaracjach podatkowych składanych za kolejne miesiące³⁰.

Zwolnienie z art. 30 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. odnosi się tylko do podatnika podatku akcyzowego, a nie dowolnego podmiotu spełniającego warunki wskazane w tym przepisie. Przysługuje tylko podatnikowi mającemu status podatnika podatku akcyzowego w momencie otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia. Takie stanowisko potwierdza wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 maja 2017 r.³¹ W konsekwencji opisywane zwolnienie przysługuje w pierwszej kolejności wytwórcy energii elektrycznej pochodzącej z odnawialnych źródeł energii.

Należy podkreślić, że świadectwa pochodzenia energii wiążą się z określonymi prawami majątkowymi, które dają możliwość ich zbycia. Transakcje kupna-sprzedaży świadectw pochodzenia jako towarów odbywają się na rynku regulowanym – giełdach towarowych. Wytwórca energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest uprawniony do sprzedaży świadectw pochodzenia na rzecz podmiotów trzecich. Ów nabywca świadectwa pochodzenia jest również uprawniony do zastosowania zwolnienia w podatku akcyzowym na podstawie art. 30 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., pod warunkiem że w chwili zakupu tego świadectwa był podatnikiem podatku akcyzowego. W konsekwencji beneficjentami omawianego zwolnienia mogą być nie tylko producenci energii ze źródeł odnawialnych, ale również producenci lub sprzedawcy konwencjonalnej energii elektrycznej, którzy nabyli na rynku regulowanym świadectwa pochodzenia oraz wystąpili o ich umorzenie i w rezultacie obniżyli kwotę należnej akcyzy o wartość odpowiadającą ilości energii objętej umorzonym świadectwem pochodzenia.

Powstaje wątpliwość, czy na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. w związku z art. 120³² i nast. ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. możliwe jest zwolnienie z akcyzy podmiotu występującego o wydanie gwarancji pochodzenia na podstawie art. 121 ust. 1³³ ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.

Należy zauważyć, że dyspozycja art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. odnosi się bezpośrednio do dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, zgodnie z postanowieniami ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. Ustawa ta odrębnie reguluje pojęcie gwarancji pochodzenia energii. Świadectwo pochodzenia przysługuje wytwórcy energii ze źródeł odnawialnych i potwierdza źródło pochodzenia tej energii. Ze świadectwami pochodzenia związane są prawa majątkowe – są one zbywalne i stanowią towar giełdowy na rynku regulowanym. W ustawie z dnia 20 lutego 2015 r. odrębnie od systemu wydawania i umarzania świadectw pochodzenia energii uregulowano system gwarancji pochodzenia energii³⁴. Gwarancja ta to dokument wydawany odbiorcy końcowemu, poświadczający, że określona ilość energii elektrycznej wprowadzonej do sieci dystrybucyjnej lub przesyłowej została wytworzona ze źródeł odnawialnych.

Ustawa ta jednoznacznie wskazuje, że z gwarancją pochodzenia nie są związane prawa majątkowe, a jej zbycie następuje niezależnie od przeniesienia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia. W świetle ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. świadectwa pochodzenia i gwarancje pochodzenia stanowią odrębne dokumenty, mające inne funkcje i przeznaczenie. W konsekwencji oba pojęcia mają odrębne znaczenie i nie mogą być używane zamiennie.

Stanowisko to wyraził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z dnia 4 grudnia 2018 r.³⁵ Takie podejście potwierdza również analiza prawa wspólnotowego, a zwłaszcza dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/28/WE z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych zmieniającej i w następstwie uchylającej dyrektywy 2001/77/WE oraz 2003/30/WE³⁶. Odrębnie zdefiniowano w niej gwarancje pochodzenia i systemy wsparcia, w szczególności obowiązek stosowania energii odnawialnej na podstawie tzw. zielonych certyfikatów. W jej motywach 52 i 56 podkreślono, że należy odróżnić zielone certyfikaty stosowane w systemach wsparcia od dokumentów gwarancji pochodzenia. Gwarancje pochodzenia, jako dokumenty poświadczające, nie dają prawa do korzystania z krajowych systemów wsparcia. Pojęcie systemów wsparcia zgodnie z postanowieniami dyrektywy 2009/28/WE obejmuje zwolnienia z podatków, ulgi podatkowe i

zwrot podatków. Zaznaczyć należy, że te zwolnienia i ulgi mają charakter fakultatywny³⁷ dla danego państwa członkowskiego.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. implementuje postanowienia dyrektywy 2009/28/WE. Zgodnie z art. 30 ust. 1 tej ustawy zwolnienie energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest zwolnieniem bezpośrednim, powiązaniem z potwierdzeniem pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych przez umorzenie dokumentu świadectwa pochodzenia. W związku z powyższym wsparcie w formie zwolnienia podatkowego łączy się z systemem wsparcia na podstawie świadectw pochodzenia energii.

Wszelkie zwolnienia podatkowe stanowią odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, regulacje je określające powinny być więc interpretowane ściśle. „Wyraźne rozróżnienie świadectw pochodzenia i gwarancji pochodzenia przez ustawodawcę, a także wyrażona wprost intencja prawodawcy unijnego aby gwarancje pochodzenia nie dawały prawa do korzystania z krajowych systemów wsparcia nie pozwalają na zastosowanie zwolnienia od akcyzy w stosunku do energii elektrycznej na podstawie samych tylko gwarancji pochodzenia”³⁸. W konsekwencji w świetle art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. nie ma możliwości zwolnienia z akcyzy energii elektrycznej na podstawie uzyskanych gwarancji pochodzenia (otrzymanych na podstawie art. 121 ust. 1 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.).

Zgodnie z § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego³⁹ zwolnione z akcyzy jest zużycie energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy przeliczeniowej do 1 MW, niedopuszczonej do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania energii elektrycznej. Warunkiem zwolnienia z akcyzy energii elektrycznej wytworzonej w generatorach o mocy do 1 MW jest odprowadzenie akcyzy w należnej wysokości od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii.

W produkcji energii elektrycznej w tzw. mikroinstalacjach⁴⁰ ze źródeł odnawialnych nie są wykorzystywane wyroby energetyczne (energia ze źródeł odnawialnych), a w konsekwencji zastosowanie omawianego zwolnienia z podatku akcyzowego nie jest uzależnione od spełnienia warunku zapłacenia akcyzy od wyrobów energetycznych. Ze zwolnienia z akcyzy na podstawie § 5 rozporządzenia z dnia 28 grudnia 2018 r. mogą korzystać zarówno osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, jak i przedsiębiorcy, zużywający energię elektryczną wyprodukowaną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW ze źródeł odnawialnych.

Dodatkowo należy rozważyć, czy osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub przedsiębiorca są zobowiązani do zapłaty podatku akcyzowego od energii elektrycznej wytworzonej w mikroinstalacjach z odnawialnych źródeł energii, a wprowadzonej do sieci elektroenergetycznej. W tym kontekście należy się odnieść do art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., zgodnie z którym przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym jest sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju. W tym przypadku wprowadzenie energii elektrycznej do sieci elektroenergetycznej, sprzedaż energii elektrycznej następowałyby na rzecz przedsiębiorstwa energetycznego, którego nie można uznać za odbiorcę końcowego. W konsekwencji wprowadzenie energii elektrycznej do sieci elektroenergetycznej wytworzonej w mikroinstalacji z odnawialnych źródeł energii nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym⁴¹.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. nakłada na podmiot wykonujący czynności opodatkowane akcyzą w zakresie energii elektrycznej obowiązek prowadzenia szczegółowej ewidencji zgodnie z art. 138h ust. 1⁴². Podatnicy (poza eksporterami oraz dokonującymi wewnątrzwspólnotowej dostawy energii elektrycznej) mają obowiązek prowadzić ilościową ewidencję na podstawie odczytów urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych zainstalowanych u nabywcy końcowego lub podmiotu zużywającego energię elektryczną⁴³. Na zasadzie preferencji obowiązek prowadzenia ewidencji ilościowej energii elektrycznej nie dotyczy podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot, pod warunkiem że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należnej wysokości⁴⁴. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. wprowadza minimalne wymogi, jakie musi spełniać ewidencja ilościowa energii elektrycznej, tj. musi dawać możliwość określenia w okresach miesięcznych, z dokładnością do 0,001 MWh, łącznej ilości m.in. zakupionej na terytorium kraju energii elektrycznej, energii elektrycznej zużytej na własne potrzeby, strat energii elektrycznej niepodlegającej opodatkowaniu.

2. OPODATKOWANIE AKCYZĄ ENERGII ELEKTRYCZNEJ ZE ŹRÓDEŁ ODNAWIALNYCH

Regulacje prawne, w tym podatkowe, dotyczące produkcji energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, mają w zamyśle wspieranie produkcji tzw. czystej energii, co ma zwiększyć dbałość o środowisko naturalne. Obecnie obowiązujący model relacji między podmiotem wytwarzającym energię elektryczną w mikroinstalacjach ze źródeł odnawialnych (zarówno osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, jak i przedsiębiorcy) a przedsiębiorstwem energetycznym (tj. podmiotem zajmującym się profesjonalnie produkcją energii elektrycznej lub

obrotem nią) został oparty na systemie opustów (ang. *net-metering* – opomiarowanie netto⁴⁵). W konsekwencji podmiot posiadający mikroinstalację uzyskał status prosumenta w świetle art. 2 pkt 27a⁴⁶ ustawy z dnia 20 lutego 2015 r., a przedsiębiorstwo energetyczne – status sprzedawcy zobowiązanego w świetle art. 40 ust. 1⁴⁷ tej ustawy.

System opustów w zakresie energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, dotyczący energii elektrycznej wprowadzanej do systemu przesyłowego, opiera się na mechanizmie „wymiany”. Został on uregulowany w art. 4 ust. 1 wspomnianej ustawy i zakłada, że sprzedawca zobowiązany rozlicza ilość energii elektrycznej wprowadzonej do sieci elektroenergetycznej wobec ilości energii elektrycznej pobranej z tej sieci w celu jej zużycia na potrzeby własne przez prosumenta energii odnawialnej wytwarzającego energię elektryczną w mikroinstalacji o łącznej mocy zainstalowanej elektrycznej:

- 1) większej niż 10 kW – w stosunku ilościowym 1 do 0,7;
- 2) nie większej niż 10 kW – w stosunku ilościowym 1 do 0,8.

W konsekwencji wskutek takiego ukształtowania systemu opustów prosument jest każdorazowo stratny odpowiednio 30% lub 20%, tj. przedsiębiorstwo energetyczne pobiera nieodpłatnie na każdej „wymianie” energii elektrycznej z prosumentem odpowiednio 30% lub 20% otrzymanej energii od prosumenta (wytworzonej ze źródeł odnawialnych). Przy wprowadzeniu do sieci przesyłowej energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych przez prosumenta w ilości 1,0 kW przedsiębiorstwo energetyczne zatrzyma energię elektryczną w ilości odpowiednio 0,2 kW lub 0,3 kW – jest to ilość energii elektrycznej, która nie zostanie zwrócona na rzecz prosumenta. Z jednej strony, owa nadwyżka energii elektrycznej pozostawiona po stronie przedsiębiorstwa energetycznego stanowi swoistego rodzaju dodatkowe wynagrodzenie dla tego podmiotu w celu pokrycia kosztów jego działalności i stosownych opłat⁴⁸. Z drugiej strony, prosument energii odnawialnej uczestniczący w systemie opustów nie uiszcza na rzecz sprzedawcy zobowiązanego opłat z tytułu jej rozliczenia oraz opłat za usługę dystrybucji zgodnie z art. 4 ust. 4⁴⁹ ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. Wspomniany opust pokrywa opłatę za usługę dystrybucji energii elektrycznej uiszczaną przez sprzedawcę do operatora systemu dystrybucyjnego energii elektrycznej oraz opłatę za magazynowanie energii elektrycznej udostępnionej do przesyłu.

Opisany wyżej mechanizm upustów wzbudza istotne wątpliwości co do ustalenia konsekwencji podatkowych dla uczestników tego systemu, w szczególności w zakresie rozliczenia podatku akcyzowego. Dodatkowym aspektem wpływającym na sposób opodatkowania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii jest fakt, czy produkcja energii odbywa się w generatorach o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, czy też w generatorach o wyższej mocy. Dlatego niezbędne jest ustalenie konsekwencji podatkowych dla prosumenta w zakresie opodatkowania energii elektrycznej wprowadzonej do sieci przesyłowej oraz energii elektrycznej pobranej z tej sieci. Drugim aspektem wymagającym analizy jest ustalenie konsekwencji podatkowych dla przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego) w zakresie energii elektrycznej dostarczonej i pobranej przez prosumenta. Dodatkowym zagadnieniem pozostaje opodatkowanie akcyzą energii elektrycznej w ilości 20% lub 30%, stanowiącej nadwyżkę rozliczeniową energii wprowadzonej przez prosumenta do sieci przesyłowej w stosunku do ilości energii elektrycznej pobranej przez prosumenta od przedsiębiorstwa energetycznego.

2.1. Konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym po stronie prosumenta w zakresie energii elektrycznej wytworzonej z odnawialnych źródeł energii, wprowadzonej do sieci energetycznej oraz energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z sieci energetycznej

Rozliczenie dostaw energii elektrycznej wytworzonej z odnawialnych źródeł energii i wprowadzonej przez prosumenta do sieci energetycznej oraz odpowiednio pobór energii elektrycznej przez prosumenta z tej sieci prowadzi do powstania salda dodatniego lub salda ujemnego (saldo zerowe w rozliczeniu, mimo że teoretycznie możliwe, występuje bardzo rzadko). Saldo dodatnie powstaje w przypadku pobrania przez prosumenta energii elektrycznej w większej ilości niż ilość przez niego wyprodukowana i wprowadzona do sieci energetycznej. Wówczas prosument jest zobowiązany do zapłaty wynagrodzenia na rzecz przedsiębiorstwa energetycznego w wysokości powstałej różnicy. Saldo ujemne powstaje w przypadku wytworzenia i wprowadzenia energii elektrycznej przez prosumenta w większej ilości aniżeli ilość energii elektrycznej pobranej przez niego z sieci energetycznej. Wówczas pod względem ekonomicznym prosumentowi należne jest wynagrodzenie za nadwyżkę dostarczonej energii elektrycznej.

Ilość energii elektrycznej podlegająca rozliczeniu, tj. ilość energii elektrycznej odpowiadająca niższej z dwóch wartości – dostarczonej lub odebranej energii przez prosumenta (tj. wartość bez nadwyżki), jest zgodnie z art. 4 ust. 10⁵⁰ ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. uznawana za zużycie energii wyprodukowanej przez danego prosumenta energii odnawialnej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. W konsekwencji stosownie do art. 9 ust. 1⁵¹ ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym jest zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję energii elektrycznej lub obrót nią w rozumieniu Prawa energetycznego, który wyprodukował tę energię. Taki podmiot byłby

więc zobowiązany do rozliczenia i odprowadzenia należnego podatku akcyzowego. Jednakże takie rozwiązanie byłoby sprzeczne z zakładanymi preferencjami po stronie podmiotów wytwarzających energię elektryczną ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach. Dlatego Minister Finansów wydał rozporządzenie z dnia 28 grudnia 2018 r., w którym w § 5 ustanowił zwolnienie od akcyzy zużycia energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW przez podmiot, który zużywa tę energię.

Podsumowując, prosument nie jest zobowiązany do rozliczenia akcyzy z tytułu energii wyprodukowanej przez siebie i wprowadzonej do sieci energetycznej, ponieważ zgodnie z art. 4 ust. 10 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. uznaje się, że energia ta jest zużyta przez prosumenta. Energia elektryczna sprzedana przez prosumenta przedsiębiorstwu energetycznemu (sprzedawcy zobowiązanemu, tj. podmiotowi posiadającemu koncesję na obrót energią elektryczną w świetle Prawa energetycznego) nie jest natomiast czynnością podlegającą opodatkowaniu⁵², bo obowiązek w tym zakresie został przeniesiony na przedsiębiorstwo energetyczne⁵³.

Pod względem formalnym podmioty wytwarzające i zużywające energię elektryczną są zobligowane co do zasady wypełnić obowiązki rejestracyjne i sprawozdawcze jako podmioty wykonujące czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym oraz na których spoczywa obowiązek podatkowy⁵⁴. Zgodnie z art. 16 ust. 1⁵⁵ ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. przedsiębiorcy, na których nawet nie ciąży obowiązek zapłaty akcyzy, są zobowiązani do dokonania zgłoszenia rejestracyjnego do właściwego naczelnika urzędu skarbowego przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Z omawianego obowiązku rejestracyjnego zostały zwolnione podmioty produkujące energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot⁵⁶. Przepis art. 16 ust. 7a⁵⁷ ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. wskazuje, że zwolnienie z obowiązku rejestracyjnego dotyczy sytuacji, w której od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należnej wysokości. W konsekwencji, jeśli energia elektryczna wytwarzana przez przedsiębiorcę (prosumenta) będzie w całości wykorzystywana na własne potrzeby, to nie powstanie obowiązek rejestracji dla celów podatku akcyzowego⁵⁸. Jednakże w przypadku sprzedaży nadwyżki wyprodukowanej energii elektrycznej przedsiębiorstwu energetycznemu (sprzedawcy zobowiązanemu) należy uznać, że zostały wykorzystane instalacje połączone i współpracujące ze sobą, przeznaczone do przesyłania tej energii, a w konsekwencji powstanie obowiązek rejestracji dla celów podatku akcyzowego wytwórcy energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych.

Należy rozważyć, czy prosument produkujący energię elektryczną ze źródeł odnawialnych ma obowiązek składania deklaracji podatkowych w podatku akcyzowym. Prosument zużywający wyprodukowaną przez siebie energię elektryczną ze źródeł odnawialnych dokonuje czynności opodatkowanej w świetle art. 9 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Zgodnie natomiast z art. 24 ust. 1 pkt 3⁵⁹ tej ustawy podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru oraz obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zużycie energii elektrycznej. W konsekwencji przedsiębiorca zużywający energię ze źródeł odnawialnych dokonuje czynności opodatkowanej, w związku z którą powstaje obowiązek złożenia deklaracji w podatku akcyzowym. Przedsiębiorca ten – jako podmiot nieposiadający koncesji w świetle Prawa energetycznego – nie będzie uprawniony do skorzystania ze zwolnienia z obowiązku składania deklaracji przewidzianego w art. 24 ust. 2⁶⁰ ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.

Kolejnym obowiązkiem związanym z rozliczeniem podatku akcyzowego jest ewidencja ilościowa energii elektrycznej⁶¹. Ten obowiązek co do zasady dotyczy podatników dokonujących zużycia energii elektrycznej, posiadających koncesję w świetle Prawa energetycznego, jak również podatników nieposiadających koncesji w świetle Prawa energetycznego, dokonujących zużycia energii elektrycznej, którą sami wyprodukowali, zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4⁶² ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.

Obowiązek prowadzenia ewidencji ilościowej energii elektrycznej wynika z art. 138h ust. 1 pkt 2⁶³ przywołanej ustawy. Ewidencja ta powinna zawierać informacje umożliwiające ustalenie w okresach miesięcznych łącznej ilości energii wyprodukowanej oraz energii zużytej na własne potrzeby, z dokładnością do 0,001 MWh. Zgodnie z art. 138h ust. 2⁶⁴ zwolnione z tego obowiązku są podmioty produkujące energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot.

W konsekwencji, analogicznie jak w przypadku obowiązku rejestracji dla celów podatku akcyzowego, podmioty prowadzące działalność gospodarczą, dokonujące zużycia energii na własne potrzeby, nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji ilościowej energii elektrycznej. Taki obowiązek dopiero powstanie za miesiąc, w którym

energia elektryczna została dostarczona do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii.

W myśl art. 138h ust. 3⁶⁵ ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. ewidencja ilościowa energii elektrycznej prowadzona jest na podstawie wskazań urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych u nabywcy końcowego lub podmiotu zużywającego energię, a w razie braku urządzeń pomiarowych – na podstawie współczynnikowo określonego poziomu poboru energii przez poszczególne urządzenia, wskazanego w dokumentacji prowadzonej przez podatnika.

2.2. Konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym po stronie przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego) w zakresie energii elektrycznej pobranej z sieci energetycznej przez prosumenta

Należy podkreślić, że istnieją znacząco różne konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym po stronie przedsiębiorstwa energetycznego w zakresie pobranej energii elektrycznej przez prosumenta. Powstała wątpliwość, czy z uwagi na to, że energia elektryczna wyprodukowana przez prosumenta i oddana przez niego do sieci energetycznej jest zwolniona z podatku akcyzowego, to energia elektryczna dostarczona przez przedsiębiorstwo energetyczne do prosumenta w tej samej ilości (na zasadzie „wymiany”) również podlega zwolnieniu z tego podatku. Takowe rozwiązanie stanowiłoby spójny system, w którym energia elektryczna w ilości wytworzonej przez prosumenta ze źródeł odnawialnych nie podlegałaby opodatkowaniu akcyzą⁶⁶.

W tej kwestii Minister Energii zajął stanowisko w odpowiedzi na interpelację poselską z dnia 1 września 2016 r.⁶⁷ Wskazał, że kluczowa jest interpretacja pojęcia sprzedaży energii elektrycznej w świetle art. 2 ust. 1 pkt 21⁶⁸ ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Za sprzedaż energii elektrycznej uznaje się czynność faktyczną lub prawną, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności energii na inny podmiot. W konsekwencji wydanie lub pobór energii elektrycznej przez prosumenta z sieci energetycznej stanowi przeniesienie posiadania lub własności energii ze sprzedawcy zobowiązanego (przedsiębiorstwa energetycznego) na prosumenta w rozumieniu wskazanego przepisu. Prowadzi to do konstatacji, że w tym przypadku przedsiębiorstwo energetyczne sprzedaje energię elektryczną nabywcy końcowemu nieposiadającemu koncesji w świetle Prawa energetycznego, opodatkowaną podatkiem akcyzowym zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Taka interpretacja przepisów tej ustawy w rezultacie prowadzi do wniosku, że ilość energii elektrycznej wyprodukowanej przez prosumentów z odnawialnych źródeł energii w mikroinstalacjach (zwolniona z akcyzy u prosumenta) jest de facto opodatkowana akcyzą u dystrybutorów energii elektrycznej. Pod względem ekonomicznym nastąpiło przeniesienie obowiązku rozliczenia akcyzy związanej z wytworzoną energią elektryczną ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach z prosumenta na sprzedawcę zobowiązanego (przedsiębiorstwo energetyczne). W konsekwencji ta energia jest opodatkowana akcyzą, tylko u innego podmiotu.

Sprzedaż energii elektrycznej przez przedsiębiorstwo energetyczne – podmiot posiadający koncesję w świetle Prawa energetycznego – na rzecz wytwórców energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach (będących nabywcami końcowymi) jest przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym. W świetle art. 13 ust. 1 pkt 2⁶⁹ ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. podatnikiem akcyzy jest podmiot, który dokonuje czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, tj. dystrybutor energii (sprzedawca zobowiązany) z tytułu sprzedawanej energii elektrycznej nabywcy końcowemu będącemu prosumentem. Przywołana ustawa nie zawiera szczególnych przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej sprzedawanej prosumentom – wytwórcom energii ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach. Dodatkowo regulacje na tle ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. w zakresie wzajemnych rozliczeń między prosumentami (wytwórcami energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach) a sprzedawcami zobowiązanymi (przedsiębiorstwami energetycznymi) nie stanowią podstawy do określania obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym. W szczególności przepisy ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. nie stanowią podstawy do ustalenia lub obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej bądź do określania zwolnień z podatku akcyzowego⁷⁰.

2.3. Konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym w zakresie opodatkowania energii elektrycznej stanowiącej nadwyżkę w ilości 20% lub 30%, będącej efektem rozliczenia energii elektrycznej wprowadzonej do sieci energetycznej przez prosumenta w stosunku do ilości energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z tej sieci energetycznej

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. w przypadku wyprodukowania przez prosumenta energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii i wprowadzenia jej do sieci energetycznej w ilości przykładowo 1,0 kW zgodnie z art. 4 ust. 1 w związku z art. 4 ust. 11 tej ustawy sprzedawca zobowiązany (przedsiębiorstwo energetyczne) zatrzymuje energię elektryczną w ilości odpowiednio 0,2 kW lub 0,3 kW jako swoistą rekompensatę

w celu pokrycia kosztów związanych z przesyłem lub dystrybucją energii. Zgodnie z art. 4 ust. 12⁷¹ przywołanej ustawy energia elektryczna zatrzymana przez przedsiębiorstwo energetyczne nie stanowi przychodu podlegającego opodatkowaniu w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷². Jednakże dalsza odsprzedaż tej energii przez przedsiębiorstwo energetyczne jest opodatkowana akcyzą na zasadach ogólnych.

Kiedy analizuje się całokształt regulacji dotyczących opodatkowania wytworzonej energii ze źródeł odnawialnych, nasuwa się wątpliwość związana z dualizmem pojęcia „zużycia energii”. Z jednej strony odnosi się ono do energii wyprodukowanej ze źródeł odnawialnych z wykorzystaniem mikroinstalacji oraz przesłanej do sieci energetycznej przez prosumenta, a z drugiej strony – do energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z sieci przesyłowej.

Minister Energii dokonał istotnego rozróżnienia z perspektywy podatku akcyzowego obu wskazanych czynności, mieszczących się w zakresie pojęcia „zużycia energii”⁷³. Mianowicie uznał, że czynnością zwolnioną z akcyzy jest zużycie energii elektrycznej przez prosumenta (pod postacią energii wyprodukowanej i wprowadzonej do sieci przesyłowej), a jednocześnie przyjął, że czynnością opodatkowaną podatkiem akcyzowym jest zużycie energii elektrycznej w postaci sprzedaży energii przez przedsiębiorstwo energetyczne (sprzedawcę zobowiązanego) na rzecz prosumenta.

Odrębnym aspektem pozostaje zastosowanie mechanizmu określonego w art. 9 ust. 3⁷⁴ ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., zakładającego jednokrotność opodatkowania akcyzą (zasada jednofazowości tego podatku). W świetle tej zasady w stosunku do energii elektrycznej, z której tytułu uprzednio powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności podlegających opodatkowaniu, nie powstaje obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą (przy założeniu, że kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należytym wysokości). W odniesieniu do prosumenta obowiązek podatkowy powstaje w wyniku czynności zużycia energii elektrycznej, a dodatkowo zgodnie z postanowieniami rozporządzenia z dnia 28 grudnia 2018 r. prosument jest w tym zakresie zwolniony z akcyzy.

Zdaniem autora działaniem trudnym do pogodzenia z celem preferencji opodatkowania (zwolnienia) energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest dążenie organów skarbowych i ustawodawcy podatkowego do znalezienia odrębnej (innej, dodatkowej) podstawy do opodatkowania akcyzą tej samej energii ze źródeł odnawialnych. Podstawowym założeniem mechanizmu opomiarowania netto było zmniejszenie kosztów procesu wsparcia segmentu sektora energetycznego, który wykorzystuje źródła odnawialne, w szczególności dzięki preferencjom podatkowym, tymczasem faktycznie ta energia elektryczna jest opodatkowana akcyzą, tylko rozlicza ją inny podmiot.

Dodatkowo podejście organów podatkowych do omawianego zagadnienia potwierdza interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2 grudnia 2015 r.⁷⁵, zgodnie z którą przyjęty na podstawie ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. system opustów nie jest systemem barterowym, a przekazana przez prosumenta energia elektryczna nie stanowi zapłaty za energię dostarczoną przez przedsiębiorstwo energetyczne (sprzedawcę zobowiązanego). W konsekwencji organ skarbowy wskazał, że opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlega nie tylko nadwyżka energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z sieci energetycznej (po wprowadzeniu przez prosumenta energii do sieci energetycznej), lecz całość energii pobranej przez prosumenta od podmiotu zobowiązanego. To stanowisko zostało podtrzymane w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 11 października 2016 r.⁷⁶

3. PODSUMOWANIE

Podsumowując analizę sposobu opodatkowania akcyzą energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, należy zauważyć, że zakładany cel preferencji fiskalnych dla podmiotów wytwarzających energię ze źródeł odnawialnych, w szczególności z wykorzystaniem generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, nie został osiągnięty. Zasada jednofazowości podatku akcyzowego, zakładająca, że jeżeli w stosunku do energii elektrycznej powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności podlegających opodatkowaniu (tj. w przypadku gdy powstał obowiązek podatkowy, nawet jeśli dana czynność jest zwolniona z opodatkowania), to nie powstaje obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem innej czynności podlegającej opodatkowaniu tym podatkiem, nie została w pełni zachowana. Sposób interpretacji przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. przez organy skarbowe prowadzi do konkluzji, że energia elektryczna wytworzona przez prosumentów ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach jest de facto opodatkowana podatkiem akcyzowym, jednakże nie u prosumenta, a u podmiotu będącego sprzedawcą zobowiązanym. Zasada powszechności opodatkowania wyrobów akcyzowych⁷⁷ powinna w tym przypadku podlegać ograniczeniu. Preferencje fiskalne w podatku akcyzowym, obejmujące produkcję energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, zdaniem autora powinny zakładać brak opodatkowania takiej energii, w szczególności wytworzonej w mikroinstalacjach. Takie działania przyczyniłyby się w istotny sposób do upowszechnienia produkcji tzw. zielonej energii.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm., dalej „ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.”.
- ² Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405, dalej „dyrektywa 2003/96/WE”.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 261 ze zm., dalej „ustawa z dnia 20 lutego 2015 r.”.
- ⁴ W szczególności poniżej wymienione dyrektywy regulują w ramowy sposób opodatkowanie energii elektrycznej podatkiem akcyzowym:
 - 1) dyrektywa 2003/96/WE;
 - 2) dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. UE L 76 z 23.03.1992, s. 1, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 179; tzw. dyrektywa horyzontalna; dalej „dyrektywa 92/12/EWG”);
 - 3) dyrektywę Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, ze zm.; dalej „dyrektywa 2008/118/WE”).
- ⁵ Podatek akcyzowy w Polsce regulowany jest ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r.
- ⁶ Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. określenie „wyroby akcyzowe” oznacza wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, określone w załączniku nr 1 do tej ustawy. Energia elektryczna (kod CN 2716 00 00) wymieniona jest w poz. 33 tego załącznika.
- ⁷ M. Zimny (red.), *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 106.
- ⁸ H. Litwińczuk i in., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017.
- ⁹ Art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96/WE: „Dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG, energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkowi, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. W przypadku gdy dostawa do zużycia ma miejsce w Państwie Członkowskim, w którym dystrybutor lub redystrybutor nie prowadzi działalności gospodarczej, wówczas podatek Państwa Członkowskiego dostawy jest uiszczany przez spółkę, która musi być zarejestrowana w tym Państwie Członkowskim dostawy. Podatek jest nakładany i pobierany w każdym przypadku zgodnie z procedurami ustanowionymi przez każde Państwo Członkowskie”.
- ¹⁰ Wyrok TSUE z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-475/07 Komisja Wspólnot Europejskich v. Rzeczpospolita Polska, LEX nr 485098.
- ¹¹ Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 19 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. nabywca końcowy to podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję energii elektrycznej lub obrót nią w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 833 ze zm., dalej „Prawo energetyczne”), z wyłączeniem:
 - a) spółki prowadzącej giełdę towarową w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 312) nabywającej energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 5 ust. 3a ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych,
 - b) towarowych domów maklerskich i domów maklerskich w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych nabywających energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych lub nabywających energię elektryczną na rachunek dającego zlecenie na rynku regulowanym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2020 r. poz. 89, 284 i 288),
 - c) giełdowej izby rozrachunkowej, Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych S.A. lub spółki, której Krajowy Depozyt przekazał wykonywanie czynności z zakresu zadań, o których mowa w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, nabywających energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych,
 - d) spółki prowadzącej jednocześnie izbę rozliczeniową i izbę rozrachunkową w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi nabywającej energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji, o której mowa w art. 68a ust. 14 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi lub w celu rozliczenia i rozrachunku transakcji zawieranych na rynku regulowanym”.
- ¹² Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. w przypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:
 - 1) nabycie wewnątrzspółnotowe energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
 - 2) sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot, który nie posiada koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję energii elektrycznej lub obrót nią w rozumieniu przepisów Prawa energetycznego, który wyprodukował tę energię;
 - 3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, o której mowa w pkt 2;
 - 4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt 2, który wyprodukował tę energię;
 - 5) import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
 - 6) zużycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu.
- ¹³ Większość czynności opodatkowanych podatkiem akcyzowym w zakresie energii elektrycznej związanych jest ze sprzedażą energii, tak: M. Lewandowski, *Wpływ opodatkowania elektrowni wiatrowych na bezpieczeństwo energetyczne Polski*, w: *Współczesne problemy bezpieczeństwa energetycznego. Sektor energetyczny i gazowy*, M. Pawełczyk (red.), Warszawa 2018, s. 174.
- ¹⁴ Zob. M. Czuba, M. Wielec, *Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce – wybrane aspekty*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2019, nr 5.
- ¹⁵ Zgodnie z art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. za zużycie energii elektrycznej nie uznaje się strat powstałych w wyniku przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej, z wyłączeniem energii zużytej w związku z jej przesyłaniem lub dystrybucją oraz energii elektrycznej pobranej nielegalnie.
- ¹⁶ Art. 11 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.:

„1. W przypadku energii elektrycznej obowiązek podatkowy powstaje:

 - 1) z dniem nabycia wewnątrzspółnotowego energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
 - 2) z momentem wydania energii elektrycznej nabywcy końcowemu, w przypadku sprzedaży energii elektrycznej na terytorium kraju;

- 3) z dniem zużycia energii elektrycznej, w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6;
- 4) z dniem powstania długu celnego, w przypadku importu energii elektrycznej przez nabywcę końcowego.
2. Wydanie energii elektrycznej, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nabywcy końcowemu jest związane z wystawieniem przez podatnika faktury lub innego dokumentu, z którego wynika zapłata należności za sprzedaną przez podatnika energię elektryczną”.
- ¹⁷ Art. 88 ust. 2 i ust. 2a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.:
„2. Podstawą opodatkowania energii elektrycznej jest jej ilość, wyrażona w megawatogodzinach (MWh).
2a. W przypadku nielegalnego poboru energii elektrycznej podstawą opodatkowania energii elektrycznej jest jej szacunkowa ilość, wyrażona w megawatogodzinach (MWh)”.
- ¹⁸ Art. 30 ust. 6 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.: „Zwalnia się od akcyzy zużycie energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej, jak również zużycie tej energii w celu podtrzymywania tych procesów produkcyjnych”.
- ¹⁹ Art. 15 ust. 1 lit. b dyrektywy 2003/96/WE:
„1. Bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, Państwa Członkowskie mogą przyznawać, pod kontrolą fiskalną, całkowite lub częściowe zwolnienia lub obniżki w zakresie poziomu opodatkowania wobec:
[...]
b) energii elektrycznej:
– pochodzącej z wykorzystania energii słonecznej, wiatrowej, fal, pływów lub geotermicznej;
– pozyskiwanej w elektrowniach wodnych;
– pozyskiwanej z biomasy lub produktów wyprodukowanych z biomasy;
– wytwarzanej z emisji metanu z opuszczonych kopalni węgla;
– wytwarzanej z ogniw paliwowych”.
- ²⁰ Art. 30 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.:
„1. Zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii, na podstawie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, w rozumieniu przepisów prawa energetycznego lub przepisów ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2020 r. poz. 261 i 284).
2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się nie wcześniej niż z chwilą otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, poprzez obniżenie akcyzy należnej od energii elektrycznej za najbliższe okresy rozliczeniowe”.
- ²¹ Zob. M. Czuba, M. Wielec, dz. cyt.
- ²² Art. 44 ust. 1 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.: „Wytwórcy energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2, oraz wytwórcy energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii w instalacji odnawialnego źródła energii innej niż mikroinstalacja, w której energia elektryczna została wytworzona po raz pierwszy przed dniem wejścia w życie rozdziału 4, przysługuje świadectwo pochodzenia tej energii potwierdzające jej wytworzenie z odnawialnych źródeł energii, zwane dalej «świadectwem pochodzenia»”.
- ²³ Świadectwa pochodzenia energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych często są nazywane „zielonymi certyfikatami”.
- ²⁴ J. Markiewicz, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2016, s. 139.
- ²⁵ Art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.: „Świadectwo pochodzenia wydaje Prezes URE na wniosek wytwórcy energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii, o którym mowa w art. 44 ust. 1”.
- ²⁶ Art. 52 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.:
„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”.
- ²⁷ Art. 3 pkt 20 Prawa energetycznego:
„3. Użyte w ustawie określenia oznaczają:
[...]
20) odnawialne źródło energii – odnawialne źródło energii w rozumieniu ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2020 r. poz. 261, 284 i 568)”.
- ²⁸ Art. 2 pkt 22 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.: „Użyte w ustawie określenia oznaczają:
22) odnawialne źródło energii – odnawialne, niekopalne źródła energii obejmujące energię wiatru, energię promieniowania słonecznego, energię aerotermalną, energię geotermalną, energię hydrotermalną, hydroenergię, energię fal, prądów i pływów morskich, energię otrzymywaną z biomasy, biogazu, biogazu rolniczego oraz z biopłynów”.
- ²⁹ Zob. M. Lewandowski, dz. cyt., s. 175.
- ³⁰ K. Kowalski, *Zielona energia ze zwolnieniem z akcyzy*, <https://www.rp.pl/Akcyza/306249957-Zielona-energia-ze-zwolnieniem-z-akcyzy.html>, publikacja: 24.06.2019, aktualizacja: 24.06.2019, dostęp: 20.02.2021.
- ³¹ III SA/GI 307/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8F1605AF0F>, dostęp: 20.02.2021.
- ³² Art. 120 ust. 1 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.: „Gwarancja pochodzenia energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii w instalacjach odnawialnego źródła energii, wydawana w postaci elektronicznej, zwana dalej «gwarancją pochodzenia», jest jedynym dokumentem poświadczającym odbiorcy końcowemu wartości środowiskowe wynikające z unikniętej emisji gazów cieplarnianych oraz, że określona w tym dokumencie ilość energii elektrycznej wprowadzonej do sieci dystrybucyjnej lub sieci przesyłowej została wytworzona z odnawialnych źródeł energii w instalacjach odnawialnego źródła energii”.
- ³³ Art. 121 ust. 1 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.: „Gwarancję pochodzenia wydaje się na pisemny wniosek wytwórcy energii elektrycznej wytworzonej z odnawialnych źródeł energii, zwany dalej «wnioskiem o wydanie gwarancji pochodzenia»”.
- ³⁴ K. Wolak, 2. *Zwolnienie od akcyzy energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2019, nr 12, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-12-2019-2/8/, dostęp: 20.02.2021.

- ³⁵ 0111-KDIB3-3.4013.256.2018.2.PK, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=544768>, dostęp: 20.02.2021.
- ³⁶ Dz. Urz. L 140 z 5.06.2009, s. 16, dalej „dyrektywa 2009/28/WE”.
- ³⁷ Zgodnie z art. 15 dyrektywy 2009/28/WE państwa członkowskie mogą przyznać ulgi lub zwolnienia. Do państwa członkowskiego należy wybór formy tego zwolnienia.
- ³⁸ 0111-KDIB3-3.4013.256.2018.2.PK, dok. cyt.
- ³⁹ Dz.U. poz. 2525 ze zm., dalej „rozporządzenie z dnia 28 grudnia 2018 r.”. Zgodnie z § 5 tego rozporządzenia:
„1. Zwalnia się od akcyzy zużycie energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW przez podmiot, który zużywa tę energię.
2. W przypadku wykorzystywania do produkcji energii elektrycznej wyrobów energetycznych innych niż pochodzących z odnawialnych źródeł energii w rozumieniu ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2018 r. poz. 2389 i 2245) zwolnienie od akcyzy, o którym mowa w ust. 1, może być stosowane pod warunkiem, że od tych wyrobów energetycznych została zapłacona akcyza w należytnej wysokości”.
- ⁴⁰ Zgodnie z art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. pojęcie „mikroinstalacji” oznacza instalację odnawialnego źródła energii o łącznej mocy zainstalowanej elektrycznej nie większej niż 50 kW, przyłączonej do sieci elektroenergetycznej o napięciu znamionowym niższym niż 110 kV albo o mocy osiągalnej cieplnej w skojarzeniu nie większej niż 150 kW, w której łączna moc zainstalowana elektryczna jest nie większa niż 50 kW.
- ⁴¹ Zob. P. Huczko, *Opodatkowanie energii wytworzonej ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/zakres-opodatkowania/727844,Opodatkowanie-energii-wytworzonej-ze-zrodel-odnawialnych-w-mikroinstalacjach.html>, dostęp: 20.02.2021.
- ⁴² Art. 138h ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.:
„1. Ewidencję ilościową energii elektrycznej prowadzą:
1) podatnik dokonujący sprzedaży energii elektrycznej nabywcy końcowemu;
2) podatnik zużywający energię elektryczną w przypadku, o którym mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4”.
- ⁴³ W przypadku braku urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych ewidencję ilościową prowadzi się na podstawie współczynnikowo ustalonego poziomu poboru energii, na podstawie dokumentacji podatnika.
- ⁴⁴ Art. 138h ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.: „Przepisy ust. 1 nie mają zastosowania do podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot, pod warunkiem że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należytnej wysokości”.
- ⁴⁵ M. Czuba, M. Wielec, dz. cyt.
- ⁴⁶ Zgodnie z art. 2 pkt 27a ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. określenie „prosument energii odnawialnej” oznacza „odbiorcę końcowego wytwarzającego energię elektryczną wyłącznie z odnawialnych źródeł energii na własne potrzeby w mikroinstalacji, pod warunkiem że w przypadku odbiorcy końcowego niebędącego odbiorcą energii elektrycznej w gospodarstwie domowym, nie stanowi to przedmiotu przeważającej działalności gospodarczej określonej zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. z 2019 r. poz. 649, 730 i 2294)”.
- ⁴⁷ Art. 40 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.:
„1. Obowiązek zakupu energii elektrycznej, o którym mowa w art. 41 ust. 1, art. 42 ust. 1, art. 70c ust. 2 oraz art. 92 ust. 1, wykonuje wyznaczony przez Prezesa URE sprzedawca energii elektrycznej, zwany dalej «sprzedawcą zobowiązanym», na podstawie umowy, o której mowa w art. 5 ustawy – Prawo energetyczne.
1a. Sprzedawca zobowiązany ma obowiązek dokonać rozliczenia, o którym mowa w art. 4 ust. 1 oraz w art. 38c ust. 3, chyba że rozliczenia dokonuje sprzedawca wybrany przez prosumenta energii odnawialnej lub spółdzielnię energetyczną, na podstawie umowy kompleksowej”.
- ⁴⁸ Art. 4 ust. 11 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.: „Nadwyżką ilości energii elektrycznej wprowadzonej przez prosumenta energii odnawialnej do sieci wobec ilości energii pobranej przez niego z tej sieci dysponuje sprzedawca, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, w celu pokrycia kosztów rozliczenia, w tym opłat, o których mowa w ust. 4”.
- ⁴⁹ Art. 4 ust. 4 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.: „Od ilości rozliczonej energii elektrycznej w sposób, o którym mowa w ust. 1, prosument energii odnawialnej nie uiszcza:
1) na rzecz sprzedawcy, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, opłat z tytułu jej rozliczenia;
2) opłat za usługę dystrybucji, których wysokość zależy od ilości energii elektrycznej pobranej przez prosumenta energii odnawialnej; opłaty te są uiszczane przez sprzedawcę, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, wobec operatora systemu dystrybucyjnego elektroenergetycznego, do sieci którego przyłączona jest mikroinstalacja”.
- ⁵⁰ Art. 4 ust. 10 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.: „Pobrana energia podlegająca rozliczeniu, o którym mowa w ust. 1, jest zużyciem energii wyprodukowanej przez danego prosumenta energii odnawialnej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 864, z późn. zm.)”.
- ⁵¹ Art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.: „W przypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:
1) nabycie wewnątrzspółnotowe energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
2) sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, który wyprodukował tę energię;
3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, o której mowa w pkt 2;
4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt 2, który wyprodukował tę energię;
5) import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
6) zużycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należytnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu”.
- ⁵² M. Zimny (red.), *Akcyza. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2020.
- ⁵³ M. Śmiełek, *Transformacja energetyczna – fotowoltaika a podatek akcyzowy*, https://www.igeos.pl/images/przeglad_energetyczny/M_miaek_artyku_AKCYZA_fotowoltaika_2_20201028.pdf, dostęp: 21.02.2021.
- ⁵⁴ W. Modzelewski (red. nauk.), *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, wyd. 10, Warszawa 2020.

- ⁵⁵ Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest obowiązany – przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą lub pierwszej czynności z wykorzystaniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do tej ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie – złożyć zgłoszenie rejestracyjne właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Obowiązek, o którym mowa w zdaniu poprzedzającym, ma zastosowanie również do podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, który dokonuje nabycia wewnątrzwspólnotowego alkoholu etylowego całkowicie skażonego środkiem skażającym dopuszczonym we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej lub dodatkowymi środkami skażającymi dopuszczonymi przez państwo członkowskie Unii Europejskiej, w którym skażenie następuje, na podstawie rozporządzenia Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz. Urz. WE L 288 z 23.11.1993, s. 12, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 249, ze zm.).
- ⁵⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2020 r., 0111-KDIB3-3.4013.99.2020.1.PJ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=586016>, dostęp: 21.02.2021.
- ⁵⁷ Zgodnie z art. 16 ust. 7a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. przepis ust. 1 nie ma zastosowania do podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot, pod warunkiem że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należytym wysokości.
- ⁵⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 kwietnia 2020 r., 0111-KDIB3-3.4013.33.2020.1.PJ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=574725>, dostęp: 21.02.2021.
- ⁵⁹ Art. 24 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.:
„1. W przypadku energii elektrycznej podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru oraz obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym:
[...]
3) nastąpiło zużycie energii elektrycznej – w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6”.
- ⁶⁰ Art. 24 ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.: „Przepis ust. 1 pkt 3 nie ma zastosowania do podmiotów posiadających koncesję na wytwarzanie energii elektrycznej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, które zużywają energię elektryczną na cele zwolnienia, o którym mowa w art. 30 ust. 6 lub 7, i nie są podatnikami z tytułu innych czynności, o których mowa w art. 9 ust. 1”.
- ⁶¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 października 2019 r., 0111-KDIB3-3.4013.163.2019.2.WR, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=563825>, dostęp: 21.02.2021.
- ⁶² Art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.:
„1. W przypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:
[...]
3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, o której mowa w pkt 2;
4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt 2, który wyprodukował tę energię”.
- ⁶³ Art. 138h ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.:
„1. Ewidencję ilościową energii elektrycznej prowadzą:
1) podatnik dokonujący sprzedaży energii elektrycznej nabywcy końcowemu;
2) podatnik zużywający energię elektryczną w przypadku, o którym mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4”.
- ⁶⁴ Art. 138h ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.: „Przepisy ust. 1 nie mają zastosowania do podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot, pod warunkiem że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należytym wysokości”.
- ⁶⁵ Art. 138h ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.: „Podmioty określone w ust. 1 pkt 1-3 prowadzą ewidencję, o której mowa w ust. 1, na podstawie wskazań urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych u nabywcy końcowego lub podmiotu zużywającego energię, a w przypadku braku urządzeń pomiarowych – na podstawie współczynnikowo określonego poziomu poboru energii przez poszczególne urządzenia, wskazanego w dokumentacji prowadzonej przez podatnika”.
- ⁶⁶ Zdaniem autora taki powinien być cel regulacji, tj. preferencji dotyczącej zwolnienia z akcyzy energii elektrycznej wyprodukowanej ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach.
- ⁶⁷ Odpowiedź Ministra Energii Krzysztofa Tchórzewskiego z dnia 1 września 2016 r. na interpelację poselską nr 4855 w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu przez prosumenta, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=1B9288FF&view=1>, dostęp: 21.02.2021, dalej „odpowiedź na interpelację poselską nr 4855”.
- ⁶⁸ Art. 2 ust. 1 pkt 21 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.:
„1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:
[...]
21) sprzedaż – czynność faktyczną lub prawną, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot”.
- ⁶⁹ Art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.:
„1. Podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot:
[...]
2) będący nabywcą końcowym zużywającym energię elektryczną, jeżeli od tej energii nie została zapłacona akcyza w należytym wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu”.
- ⁷⁰ Odpowiedź Filipa Światły, Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, z dnia 1 lutego 2019 r. na interpelację poselską nr 28185 w sprawie podatku VAT i podatku akcyzowego od produkcji energii elektrycznej w prosumenckich instalacjach OZE, PT1.054.1.2019.990, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=B93JSA&view=1>, dostęp: 21.02.2021.

- ⁷¹ Art. 4 ust. 12 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r.: „Nadwyżka ilości energii elektrycznej, o której mowa w ust. 11, nie stanowi przychodu w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.)”.
- ⁷² Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.
- ⁷³ Odpowiedź na interpelację poselską nr 4855, dok. cyt.
- ⁷⁴ Art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.: „Jeżeli w stosunku do energii elektrycznej powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności, o których mowa w ust. 1, to nie powstaje obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należnej wysokości, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej”.
- ⁷⁵ IBPP4/4513-114/15/LG, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=453555>, dostęp: 21.02.2021.
- ⁷⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 października 2016 r., III SA/GI 270/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/895AADD545>, dostęp: 21.02.2021.
- ⁷⁷ Art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.:
„1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:
1) wyroby akcyzowe – wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, określone w załączniku nr 1 do ustawy”.

Bibliografia:

- Czuba M., Wielec M., *Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce – wybrane aspekty*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2019, nr 5.
- Lewandowski M., *Wpływ opodatkowania elektrowni wiatrowych na bezpieczeństwo energetyczne Polski*, w: *Współczesne problemy bezpieczeństwa energetycznego. Sektor energetyczny i gazowy*, M. Pawelczyk (red.), Warszawa 2018.
- Litwińczuk H. i in., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017.
- Markiewicz J., *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2016.
- Modzelewski W. (red. nauk.), *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, wyd. 10, Warszawa 2020.
- Pawelczyk M. (red.), *Współczesne problemy bezpieczeństwa energetycznego. Sektor energetyczny i gazowy*, Warszawa 2018.
- Śmiałek M., *Transformacja energetyczna – fotowoltaika a podatek akcyzowy*, https://www.igeos.pl/images/przeglad_energetyczny/M_miaek_artyku_AKCYZA_fotowoltaika_2_20201028.pdf, dostęp: 21.02.2021.
- Zimny M. (red.), *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Zimny M. (red.), *Akcyza. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2020.

Źródła internetowe

- Huczko P., *Opodatkowanie energii wytworzonej ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/zakres-opodatkowania/727844,Opodatkowanie-energii-wytworzonej-ze-zrodel-odnawialnych-w-mikroinstalacjach.html>, dostęp: 20.02.2021.
- Kowalski K., *Zielona energia ze zwolnieniem z akcyzy*, <https://www.rp.pl/Akcyza/306249957-Zielona-energia-ze-zwolnieniem-z-akcyzy.html>, publikacja: 24.06.2019, aktualizacja: 24.06.2019, dostęp: 20.02.2021.
- Wolak K., *Zwolnienie od akcyzy energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2019, nr 12, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-12-2019-2/8/, dostęp: 20.02.2021.

Akty prawne

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/28/WE z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych zmieniająca i w następstwie uchylająca dyrektywy 2001/77/WE oraz 2003/30/WE, Dz. Urz. L 140 z 5.06.2009, s. 16.
- Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, Dz. Urz. UE L 76 z 23.03.1992, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 179.
- 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, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405.
- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, ze zm.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego, Dz. Urz. WE L 288 z 23.11.1993, s. 12, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 249, ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, Dz.U. poz. 2525 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 833 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 261 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok TSUE z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-475/07 Komisja Wspólnot Europejskich v. Rzeczpospolita Polska, LEX nr 485098.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 października 2016 r., III SA/GI 270/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/895AADD545>, dostęp: 21.02.2021.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 maja 2017 r., III SA/GI 307/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8F1605AF0F>, dostęp: 20.02.2021.

Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2 grudnia 2015 r., IBPP4/4513-114/15/LG, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=453555>, dostęp: 21.02.2021.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 grudnia 2018 r., 0111-KDIB3-3.4013.256.2018.2.PK, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=544768>, dostęp: 20.02.2021.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2020 r., 0111-KDIB3-3.4013.99.2020.1.PJ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=586016>, dostęp: 21.02.2021.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 kwietnia 2020 r., 0111-KDIB3-3.4013.33.2020.1.PJ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=574725>, dostęp: 21.02.2021.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 października 2019 r., 0111-KDIB3-3.4013.163.2019.2.WR, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=563825>, dostęp: 21.02.2021.

Inne źródła

- Odpowiedź Filipa Światły, Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, z dnia 1 lutego 2019 r. na interpelację poselską nr 28185 w sprawie podatku VAT i podatku akcyzowego od produkcji energii elektrycznej w prosumenckich instalacjach OZE, PT1.054.1.2019.990, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=B93JSA&view=1>, dostęp: 21.02.2021.
- Odpowiedź Ministra Energii Krzysztofa Tchórzewskiego z dnia 1 września 2016 r. na interpelację poselską nr 4855 w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu przez prosumenta, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=1B9288FF&view=1>, dostęp: 21.02.2021.