

## **Zużycie własnego produktu energetycznego w świetle zasady opodatkowania konsumpcji podatkiem akcyzowym (wybrane zagadnienia na gruncie prawa unijnego)**

### **The consumption of own energy product in the light of the principle of taxing consumption in excise duty (selected aspects on the basis of European Union law)**

dr Jakub Chowaniec

Katedra Prawa Finansowego Uniwersytetu Warszawskiego

#### **Streszczenie**

Celem artykułu jest przedstawienie zagadnienia zużycia własnego produktu energetycznego na terenie zakładu wytwarzającego produkty energetyczne w świetle zasady opodatkowania konsumpcji w podatku akcyzowym, na gruncie prawa unijnego. Zharmonizowany system unijnej akcyzy oparty jest na zasadzie jednofazowości opodatkowania, a podatek staje się wymagalny w czasie i w państwie członkowskim UE dopuszczenia do konsumpcji, co jest określone w dyrektywie. Może się jednak zdarzyć, że to sam podatnik stanie się konsumentem w przypadku wykorzystania wyrobu akcyzowego do wytworzenia innego wyrobu akcyzowego. W konsekwencji powstaje wątpliwość, czy taka konsumpcja powinna podlegać opodatkowaniu, czy raczej być wyłączona lub zwolniona z podatku, jeżeli produkcja finalnego wyrobu akcyzowego będzie podlegać opodatkowaniu.

Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej<sup>1</sup> przewiduje specjalny przywilej podatkowy – zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie jest uważane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, jeśli zużyciu ulegają produkty energetyczne produkowane na terenie zakładu. Jednakże gdy zużycie następuje na cele niezwiązane z produkcją produktów energetycznych, w szczególności na cele napędu pojazdów, wówczas jest to uznawane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego. Jeśli weźmie się pod uwagę, że energia elektryczna nie stanowi produktu energetycznego oraz istnieje specjalne zwolnienie podatkowe przewidziane dla produkcji energii elektrycznej, a także że przepisy dyrektywy 2003/96/WE nie są wystarczająco precyzyjne, można dostrzec liczne problemy praktyczne związane z ich stosowaniem. Doprowadziło to do wielu sporów podatkowych między podatnikami a organami podatkowymi, a część z nich swój finał znalazła przed TSUE. W niniejszym artykule autor przedstawia najnowsze orzecznictwo TSUE dotyczące tego zagadnienia.

Słowa kluczowe: akcyza, opodatkowanie konsumpcji, produkty energetyczne, energia elektryczna, zasada jednofazowości opodatkowania, orzecznictwo TSUE, dyrektywa 2003/96/WE.

Abstract

The aim of this article is to present the question of the consumption of energy products within the curtilage of an establishment producing energy products in the light of a principle of taxation of consumption in excise duty on the basis of European Union law. The harmonized EU system of excise tax guarantees the principle of single-phase taxation and the excise duty shall become chargeable at the time, and in the EU Member State, of release for consumption, which is specified in the directive. However it may transpire that the particular taxpayer becomes a consumer once using up the excise goods to produce another excise goods. As a consequence a question arise – shall such consumption be taxable or rather excluded or exempted if a final excise good will be taxable.

The Council directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity foresees the special tax preference – the consumption of energy products within the curtilage of an establishment producing energy products shall not be considered as a chargeable event giving rise to taxation, if the consumption consist of energy products produced within the curtilage of the establishment. However, where the consumption is for purposes not related to the production of energy products and in particular for the propulsion of vehicles, this shall be considered a chargeable event, giving rise to taxation. Underlining that electricity does not exemplify an energy product and the special exemption is provided for electricity and the directive is not precise enough, one may observe some practical problems in application of this law, which resulted in numerous disputes between taxpayers and tax authorities, some of them reaching the Court of Justice of the EU. This article presents the newest jurisprudence of Court of Justice regarding the abovementioned issue. **Keywords:** excise duty, taxing consumption, energy products, electricity, single-phase taxation, CJEU ruling, Council Directive 2003/96/EC.

## 1. UWAGI WSTĘPNE

Podatek akcyzowy należy do najstarszych danin publicznych pobieranych do dziś na świecie i stanowi jedno z podstawowych źródeł dochodów budżetowych wielu państw, a na tym polu ustępuje jedynie powszechnemu podatkowi obrotowemu w przypadku Polski. Akcyza jest podatkiem obciążającym konsumpcję, nierzadko wręcz jest nazywana podatkiem konsumpcyjnym, ponieważ nakładana jest na ściśle określone towary, a jej rzeczywisty ciężar ekonomiczny ponosi konsument, który je nabywa w celu zaspokojenia swoich potrzeb. W tym aspekcie podatek konsumpcyjny stanowi szczególny rodzaj podatku obrotowego<sup>2</sup>.

Co więcej, podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym, stanowiącym element cenotwórczy wyrobu, którego danina ta dotyczy<sup>3</sup>. Istotą jednofazowości tego podatku jest jednokrotne pobranie go od pełnej wartości towaru na określonym etapie obrotu, co eliminuje negatywny efekt lawiny podatkowej, charakterystyczny dla podatku wielofazowego brutto<sup>4</sup>.

Akcyza jest również podatkiem selektywnym, gdyż jej przedmiotem są czynności dotyczące enumeratywnie wymienionych dóbr, które zaliczają się albo do artykułów masowego spożycia (np. napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, paliwa, energia elektryczna, a historycznie sól i zapalki), albo do artykułów uznanych za luksusowe (np. samochody osobowe, a historycznie łodzie, jachty, perfumy)<sup>5</sup>.

Cechą charakterystyczną podatku akcyzowego jest przierzucalność jego ciężaru ekonomicznego, dlatego że w zdecydowanej większości przypadków to nie producent (ani nie dystrybutor, pośrednik handlowy czy sprzedawca detaliczny) jest finalnym konsumentem wyrobu akcyzowego. Intencją ustawodawcy, na poziomie zarówno unijnym, jak i krajowym, jest bowiem efektywne obciążenie fiskalne podmiotu konsumującego dany wyrób podlegający reżimowi akcyzy<sup>6</sup>, co znajduje również potwierdzenie normatywne, o czym będzie mowa w dalszej części niniejszego opracowania. Przerzucenie ciężaru podatku jest procesem gospodarczym polegającym na zmianie ceny sprzedawanego towaru w taki sposób, aby majątek ani dochód podatnika nie zostały uszczuplone w wyniku zapłaty podatku<sup>7</sup>. Tym samym podatnik antycypuje ciężar podatku akcyzowego przypadający na nabywcę danego towaru i jego kwotę dolicza do ceny, a w efekcie podatek pobierany jest „u podatnika”, a nie „od podatnika”<sup>8</sup>. Nie zmienia to jednak faktu, że zanim dany wyrób akcyzowy dotrze do finalnego nabywcy-konsumenta, będzie uprzednio przedmiotem kilku faz obrotu nim (już po opodatkowaniu akcyzą), co wymusi przejściowe obciążenie podatkiem samego podatnika. Dlatego też im bliżej samej konsumpcji wyrobu akcyzowego pojawi się zobowiązanie podatkowe, tym bardziej zasada neutralności w stosunku do przedsiębiorców będzie zrealizowana, a w związku z tym uwidoczni się jego konsumpcyjny charakter. Jednocześnie należy zauważyć, że im bliżej konsumpcji wyrobu akcyzowego, tym trudniej jest kontrolować okoliczności determinujące powstanie zobowiązania podatkowego i tym bardziej rozproszony jest rynek wyrobów akcyzowych, co powoduje, że z przyczyn technicznych podatek łatwiej i efektywniej jest pobrać przy źródle produkcji wyrobu akcyzowego.

Może się również zdarzyć sytuacja, w której sam producent wyrobu akcyzowego stanie się jego konsumentem, gdyż wykorzysta wyprodukowane przez siebie wyroby do produkcji innych wyrobów lub na własne cele (np. zasilanie wyprodukowaną przez siebie energią elektryczną biur i pomieszczeń swojego przedsiębiorstwa czy wykorzystanie wyprodukowanego oleju do procesów grzewczych). Wówczas pojawia się pytanie o rzeczywisty zakres konsumpcji, szczególnie w przypadku wytworzenia nowego wyrobu końcowego, który trafi do finalnych nabywców i również powinien zostać objęty zakresem podatku akcyzowego.

Celem niniejszego opracowania jest analiza przepisów prawa unijnego oraz wybranych orzeczeń TSUE, dotyczących problematyki opodatkowania podatkiem akcyzowym zużycia własnego wyrobu akcyzowego, na przykładzie produktów energetycznych<sup>9</sup>.

## 2. REGULACJE DOTYCZĄCE ZUŻYCIA WŁASNEGO WYROBU ENERGETYCZNEGO

Zasada opodatkowania konsumpcji w unijnym systemie podatku akcyzowego wynika z art. 1 i 7 dyrektywy 2018/118/WE<sup>10</sup>. Zgodnie z jej art. 7 ust. 1 podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji. Przez dopuszczenie do konsumpcji należy rozumieć:

- 1) opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami;
- 2) przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa wspólnotowego i ustawodawstwa krajowego;
- 3) produkcję wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w tym produkcję niezgodną z przepisami;
- 4) import wyrobów akcyzowych, w tym import niezgodny z przepisami, chyba że natychmiast po dokonaniu importu wyroby te zostaną objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

Należy podkreślić, że za dopuszczenie do konsumpcji nie uważa się całkowitego zniszczenia ani nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli zniszczenie lub utrata wynikają z właściwości tych wyrobów, nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej lub wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego<sup>11</sup>.

Przywołane powyżej przepisy ustanawiają jeden moment poboru podatku (tj. moment dopuszczenia do konsumpcji), a w rezultacie zasadę jednofazowości podatku akcyzowego, bo ustalają, że ten podatek jest pobierany w momencie wystąpienia jednego z opisanych w tych przepisach zdarzeń<sup>12</sup>. Ponadto preambuła dyrektywy 2008/118/WE jako wytyczną jej wykładni wskazuje zasadę opodatkowania konsumpcji<sup>13</sup>. Tym samym należy uznać zasadność tezy, że efektywnie nie powinno dochodzić do nakładania akcyzy w sytuacjach, gdy nie występuje rzeczywista konsumpcja wyrobu akcyzowego, co wynika z wykładni art. 1 dyrektywy 2008/118/WE<sup>14</sup> poczynionej na podstawie jej preambuły. Taka konstrukcja prawna sprawia, że ogół regulacji determinujących zakres opodatkowania oraz moment powstania obowiązku i zobowiązania podatkowego odnosi się do zjawisk i stanów faktycznych stanowiących rzeczywistą konsumpcję danego wyrobu<sup>15</sup>.

W przypadku produktów energetycznych fundamentalne znaczenie dla harmonizacji norm prawnopodatkowych w poszczególnych państwach członkowskich ma dyrektywa 2003/96/WE. W jej art. 1 unijny prawodawca stwierdza, że państwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z niniejszą dyrektywą, co oznacza, że energia elektryczna nie stanowi produktu energetycznego w rozumieniu tej dyrektywy. Wykładnię tę potwierdza art. 2 przywołanej dyrektywy, wyliczający poszczególne produkty energetyczne, do których konsekwentnie nie została zaliczona energia elektryczna. W art. 2 ust. 2 natomiast wskazane zostało, że dyrektywa 2003/96/WE ma również zastosowanie do energii elektrycznej. *Ergo* – dyrektywa ta ma zastosowanie do produktów energetycznych oraz (oddzielnie ujętej) energii elektrycznej. Dodatkowo zauważyć należy, że stosownie do postanowień art. 2 ust. 1 pkt 4 wspomnianej dyrektywy nie znajdzie ona zastosowania m.in. do produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania; okoliczności te będą miały znaczenie w dalszej części niniejszego opracowania.

Jednakże kluczowym przepisem regulującym problematykę zużycia własnego produktu energetycznego jest art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE<sup>16</sup>, który wyszczególnia trzy aspekty wyjątku od zasady opodatkowania:

- 1) zdanie pierwsze tego przepisu artykułuje wyraźnie, że państwo członkowskie nie może uznać za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego zużycia własnego produktu energetycznego, a zatem produktu, który został wytworzony na terenie tego samego zakładu, w którym ten produkt jest następnie zużywany; dyspozycja ta ma charakter kogentalny i nie daje państwom członkowskim możliwości odmiennego jej ukształtowania;

- 2) zdanie drugie pozwala (daje dyspozycję) państwom członkowskim, aby mogły one uznać także zużycie energii elektrycznej i innych produktów energetycznych niewyprodukowanych na terenie takiego zakładu za niepowodujące powstania zdarzenia skutkującego powstaniem zobowiązania podatkowego;
- 3) ostatecznie zdanie zastrzega (w sposób kognitywny), że powyższe zasady nie mają zastosowania w sytuacji, gdy zużycie produktu energetycznego następuje na cele niezwiązane z produkcją produktów energetycznych, w szczególności na cele napędu pojazdów.

Ostatecznie zdanie art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE pozwala na sformułowanie wniosku, że jedynie zużycie produktu energetycznego do celu produkcji innego produktu energetycznego nie jest uznawane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego. Takie rozwiązanie nie znajduje jednak zastosowania, w przypadku gdy produkty energetyczne będą zużywane do produkcji energii elektrycznej, która (jak już zostało wspomniane) nie jest produktem energetycznym<sup>17</sup>.

Ostatnią istotną normą prawną jest kognitywny charakter zwolnienia z opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji energii elektrycznej oraz energii elektrycznej wykorzystywanej do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej<sup>18</sup>. Zakładając, że dane państwo członkowskie nie skorzysta z możliwości zrezygnowania ze zwolnienia z uwagi na aspekty środowiskowe, o których mowa w przypisie, musi ono wprowadzić to zwolnienie, które w swej istocie realizuje zasadę jednokrotności opodatkowania energii elektrycznej w sensie ekonomicznym albo – jeśli ująć to z innej perspektywy – zapobiega podwójnemu opodatkowaniu energii elektrycznej (lub produktów energetycznych) wykorzystywanej do produkcji energii elektrycznej. Co godne uwagi – analogiczne rozwiązanie nie działa w drugą stronę, gdyż energia elektryczna, która zostałaby wykorzystana do produkcji wyrobów energetycznych, co do zasady podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, chyba że zostaną spełnione przesłanki skorzystania z art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE. Warto zauważyć, że postanowienia art. 14 ust. 1 lit. a uzupełniają się z treścią art. 21 ust. 3 tej dyrektywy w zakresie niepowstania zobowiązania podatkowego w przypadku użycia własnego produktu energetycznego do produkcji energii elektrycznej.

### **3. WYBRANE PROBLEMY ZWIĄZANE ZE STOSOWANIEM REGULACJI W ŚWIETLE NAJNOWSZEGO ORZECZNICTWA TSUE**

Poczynione dotychczas rozważania ukazują szereg problemów praktycznych, a także ujawniają luki prawne w europejskim systemie akcyzy. Przeprowadzona przeze mnie analiza najnowszego orzecznictwa TSUE pozwala stwierdzić, że dotychczas w praktyce największy problem stwarzały zagadnienia z zakresu nieuniknionego wytworzenia produktu nieenergetycznego, wytworzenia produktu pośredniego, jak również wytworzenia produktu energetycznego nieprzeznaczonego do celów grzewczych ani napędowych.

#### **3.1. Nieuniknione wytworzenie produktu nieenergetycznego**

Pierwszym z zasygnalizowanych problemów jest kwestia zużycia produktu energetycznego do wyprodukowania innego produktu energetycznego, jeżeli w wyniku procesu technologicznego takiego wytwarzania powstają również, w sposób nieunikniony, produkty niebędące produktami energetycznymi w rozumieniu dyrektywy 2003/96/WE. Analizowany art. 21 ust. 3 tego aktu prawnego nie rozstrzyga, czy to swoiste zwolnienie przewidziane w tym przepisie znajdzie także zastosowanie w takim przypadku<sup>19</sup>.

Po pierwsze, podstawowym przedmiotem działalności podatnika jest wytwarzanie produktów energetycznych, do czego niezbędne jest zużycie uprzednio wytworzonych produktów energetycznych przez ten sam zakład; wszelkie powstałe w ten sposób produkty niebędące produktami energetycznymi są efektem ubocznym, nieodłącznym elementem produkcji i gdyby nie musiały powstać w wyniku wytwarzania produktu energetycznego, to producent by ich na pewno nie wytworzył. W konsekwencji należałoby przyjąć, że zużycie całości własnych produktów energetycznych do produkcji tych nowych produktów energetycznych powinno być zdarzeniem niepowodującym powstania zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE.

Po drugie, powstałe wyroby niebędące produktami energetycznymi posiadają określoną wartość rynkową, a przede wszystkim zostały również wyprodukowane, stały się więc towarem handlowym, mogącym być przedmiotem dalszego obrotu gospodarczego po stronie podatnika. Co więcej, jeżeli istnieje rynek takich produktów, w szczególności gdy inni producenci mogą wytworzyć takie same produkty, a nie są przy tym uprawnieni do skorzystania z analizowanej preferencji podatkowej (a zatem efektywnie opodatkowani akcyzą w odniesieniu do wykorzystywanych produktów energetycznych do produkcji takich wyrobów), dojdzie do naruszenia warunków konkurencji na rynku. Jeszcze inaczej sytuacja mogłaby się przedstawiać, gdyby powstałe wyroby niebędące produktami energetycznymi nie miały żadnej wartości handlowej lub stanowiły jedynie koszt po stronie producenta.

Należy tym samym rozważyć, czy prawnopodatkowe znaczenie ma okoliczność, czy produkcja wyrobów niebędących produktami energetycznymi ma charakter uboczny i nieunikniony, czy jest jej skutkiem<sup>20</sup>. Zgodnie ze

zdaniem trzecim ust. 3 art. 21 dyrektywy 2003/96/WE, w przypadku gdy zużycie następuje na cele niezwiązane z produkcją produktów energetycznych, stanowi ono zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, a zatem produkty te powinny zostać efektywnie opodatkowane. Tym samym przywołana dyrektywa dopuszcza nieopodatkowanie jedynie tych produktów energetycznych, które doprowadzą do powstania końcowych produktów energetycznych i które będą w konsekwencji podlegały opodatkowaniu. Taka interpretacja jest również zgodna z logiką systemu europejskiej akcyzy. *A contrario* – zużycie produktów energetycznych do wytworzenia wyrobów niebędących produktami energetycznymi powinno podlegać opodatkowaniu na zasadach ogólnych, gdyż w przeciwnym razie doszłoby do nieopodatkowania tych wyrobów w ogóle – najpierw na skutek zastosowania preferencji podatkowej wynikającej z art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE, a później – na skutek wytworzenia produktu niebędącego produktem energetycznym i w konsekwencji niepodlegającego opodatkowaniu akcyzą w ogóle.

TSUE w wyroku dotyczącym omawianego zagadnienia<sup>21</sup> stwierdził, że w przypadku gdy zakład produkujący produkty energetyczne przeznaczone do wykorzystania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe zużywa produkty energetyczne, które sam wytworzył, oraz gdy w wyniku tego procesu uzyskuje również w sposób nieunikniony produkty nieenergetyczne, z których czerpie wartość ekonomiczną, część zużycia prowadząca do uzyskania takich produktów nieenergetycznych nie jest objęta przewidzianym w tym przepisie wyjątkiem od zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od produktów nieenergetycznych. Trybunał zauważył, że brak opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych w procesie produkcji, jeżeli uzyskane produkty nie są produktami energetycznymi, skutkowałaby brakiem spójności systemu opodatkowania ustanowionego w dyrektywie 2003/96/WE, co prowadziłoby do braku opodatkowania produktów energetycznych, podlegających co do zasady podatkowi akcyzowemu, który nie zostałby później skompensowany przez opodatkowanie produktów końcowych wyprodukowanych z ich użyciem. W konsekwencji umożliwienie skorzystania z wyjątku przewidzianego w art. 21 ust. 3 wspomnianej dyrektywy w odniesieniu do zużycia całości produktów energetycznych mogłoby zagrozić prawidłowemu funkcjonowaniu rynku wewnętrznego w sektorze energii elektrycznej<sup>22</sup>.

Trybunał przyjął zatem zasadę proporcjonalnego zastosowania wyjątku określonego postanowieniami art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE, nie sprecyzował jednak kryteriów owej proporcji, tj. stosunku ilości wytworzonych końcowych produktów energetycznych do ilości produktów energetycznych zużytych w produkcji lub wartości rynkowej tych produktów. Moim zdaniem metoda ilościowa pozwoliłaby w lepszym stopniu odzwierciedlić strukturę i udział zużytych produktów energetycznych dla poszczególnych rodzajów i kategorii wytworzonych końcowych produktów energetycznych.

### **3.2. Wytworzenie produktu pośredniego**

TSUE nieco inaczej odniósł się do problematyki zużycia produktu energetycznego w celu wytworzenia produktu pośredniego, niezbędnego do wytworzenia innego produktu energetycznego. Zdaniem Trybunału art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom lub praktykom krajowym przewidującym opodatkowanie produktów energetycznych zużywanych w elektrociepłowni zakładu, w którym zostały one wytworzone, o ile zużycie to ma na celu produkcję produktów energetycznych poprzez wytwarzanie energii cieplnej niezbędnej w procesie technologicznym wytwarzania tych produktów. Wykładnia ta pozostaje co do zasady bez uszczerbku dla stosowania art. 14 ust. 1 lit. a przywołanej dyrektywy do części produktów energetycznych zużywanych do celów produkcji energii elektrycznej<sup>23</sup>.

W omawianej sprawie rumuńska spółka prowadziła działalność w zakresie wytwarzania produktów energetycznych, głównie różnych rodzajów paliw, a także oleju opałowego oraz półprzetworzonego oleju opałowego, które były wykorzystywane w dwóch celach – jako paliwo opałowe w procesach technologicznych, ale również w kotłach własnej elektrociepłowni w celu uzyskania pary wodnej, która z kolei wykorzystywana była do wytworzenia energii elektrycznej i ciepłej<sup>24</sup>. Trybunał stanął na stanowisku, że nie ma znaczenia, czy do zużycia produktu energetycznego jako paliwa dojdzie bezpośrednio w instalacjach technologicznych służących do wytwarzania produktów energetycznych, czy w elektrociepłowni zakładu w celu wytworzenia energii cieplnej wykorzystywanej następnie w procesie produkcyjnym, ani czy wytworzenie produktu energetycznego odbędzie się poprzez wytwarzanie produktu pośredniego, jakim jest para wodna, niewątpliwie sama w sobie niebędąca produktem energetycznym. Konstrukcja prawna art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE nie wskazuje sposobu, w jaki produkty energetyczne mają zostać użyte do produkcji kolejnych produktów energetycznych. Z systematyki tego aktu prawnego wynika jedynie, że musi to być wykorzystanie na cele opałowe lub napędowe, gdyż w przeciwnym razie postanowienia dyrektywy nie znalazłby zastosowania, biorąc pod uwagę treść jej art. 2 ust. 4 lit. b. Trybunał oparł swoją argumentację na jeszcze jednym aspekcie – wspieraniu celów polityki ochrony środowiska, wyrażonych w motywach 6, 7, 11 i 12 preambuły przywołanej dyrektywy. Instalacje kogeneracyjne są bowiem wydajne

energetycznie, dlatego że z jednego źródła energii wytwarzają zarówno energię elektryczną, jak i ciepło użytkowe, które może zostać zamienione w energię cieplną.

O ile bezpośrednio wykorzystanie produktu energetycznego (w powyższej sprawie oleju opałowego lub półprzetworzonego oleju opałowego) do wytworzenia innego wyrobu energetycznego nie budziło wątpliwości, tak w przypadku gdy produkt energetyczny wykorzystany został częściowo do produkcji pary wodnej w elektrociepłowni, która następnie generowała energię cieplną lub elektryczną – pojawiły się wątpliwości leżące u podstaw wydania omawianego wyroku w trybie prejudycjalnym. Trybunał uznał, że nawet pośrednie użycie produktów energetycznych do wytworzenia nowych produktów energetycznych (poprzez generację pary wodnej stosowanej w elektrociepłowni) nie powoduje utraty prawa do skorzystania z wyjątku, o którym mowa w art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE.

Inaczej jest w przypadku wytworzenia energii elektrycznej, ponieważ nie jest ona produktem energetycznym, a powyższy przepis nie rozszerza wyjątku (który powinien być interpretowany wąsko) na wykorzystanie również własnej energii elektrycznej w wytwarzaniu produktów energetycznych. Przywołana dyrektywa daje co prawda możliwość, aby państwa członkowskie uznały zużycie energii elektrycznej lub produktów energetycznych wykorzystywanych do wytwarzania energii elektrycznej za niepowodujące powstania zdarzenia skutkującego powstaniem zobowiązania podatkowego, ale jedynie w przypadku, gdy ta energia elektryczna lub produkt energetyczny nie zostały wyprodukowane na terenie tego samego zakładu. Jednakże, mimo że przepisy art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE nie znajdują zastosowania, należy pamiętać o art. 14 ust. 1 lit. a teże dyrektywy, który zwalnia (w sposób kognitywny) produkty energetyczne i energię elektryczną wykorzystywaną do produkcji energii elektrycznej oraz energię elektryczną wykorzystywaną do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej. Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że na innej podstawie prawnej wytworzenie energii elektrycznej w analizowanej sprawie musiało podlegać zwolnieniu z akcyzy<sup>25</sup>. Co więcej, stosownie do postanowień art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96/WE jednostka produkująca energię elektryczną na własne potrzeby jest uważana za dystrybutora, a energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkowi, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora<sup>26</sup>. W konsekwencji należy przyjąć, że z chwilą wykorzystania przez podatnika wyprodukowanej przez siebie energii elektrycznej stał się on jej konsumentem, a energia ta powinna podlegać opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Oznacza to zatem, że wyprodukowana energia elektryczna powinna zostać opodatkowana zarówno w ramach zużycia własnego, jak i w razie wykorzystania jej do wytworzenia produktów energetycznych<sup>27</sup>, a także w przypadku dystrybucji zewnętrznej do sieci energetycznej.

Aby dopełnić obraz sytuacji, należy jeszcze wskazać, że w przypadku gdyby energia cieplna została wykorzystana na cele inne niż produkcja innych produktów energetycznych (np. na cele ogrzewania pomieszczeń własnych, sprzedaż do sieci ciepłowniczej), art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE (z uwagi na swoje zdanie trzecie) nie znalazłby zastosowania, a produkty energetyczne wykorzystane do produkcji tej energii cieplnej podlegałyby opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Analizowaną sytuację w odniesieniu do produktów energetycznych wytwarzanych na terenie zakładu produkującego inne produkty energetyczne można zatem podsumować następująco<sup>28</sup>:

- 1) podlega opodatkowaniu:
  - a) zużycie produktów energetycznych do wytworzenia energii cieplnej wykorzystanej do celów innych niż wytworzenie produktów energetycznych,
  - b) zużycie wyprodukowanej energii elektrycznej na terenie zakładu i jej dystrybucja na zewnątrz;
- 2) nie podlega opodatkowaniu (art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE – brak zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego) zużycie produktów energetycznych do wytworzenia energii cieplnej wykorzystanej następnie do wytworzenia produktów energetycznych, nawet przy wykorzystaniu produktu pośredniego, jakim jest para wodna;
- 3) zwolnione z opodatkowania (art. 14 ust. 1 lit. a ww. dyrektywy) jest zużycie produktów energetycznych wykorzystanych do produkcji energii elektrycznej.

### **3.3. Wytworzenie produktu energetycznego nieprzeznaczonego do celów grzewczych ani napędowych**

Trzeci problem dotyczy sytuacji zużycia własnych produktów energetycznych na terenie zakładu wytwarzającego produkty energetyczne, w przypadku gdy wytworzone nowe produkty energetyczne są wykorzystywane do celów innych aniżeli paliwo silnikowe lub grzewcze.

Jak już zostało wspomniane wyżej, postanowienia art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE nie wskazują sposobu zużycia produktów energetycznych, nie wskazują również, czy nowo powstałe produkty energetyczne powinny zostać wykorzystane w ściśle określony sposób. Definicję produktu energetycznego sformułowano w art. 2 ust. 1 przywołanej dyrektywy, a zawarto w niej enumeratywnie wymienione pozycje z przypisanymi do nich kodami Nomenklatury scalonej. Niemniej według ust. 2 tego przepisu postanowienia dyrektywy 2003/96/WE stosuje się

również do energii elektrycznej (o czym była mowa we wcześniejszej części niniejszego opracowania), co należy zinterpretować w ten sposób, że energia elektryczna formalnie nie stanowi produktu energetycznego. Należy podkreślić, że produkt energetyczny nie jest definiowany przez pryzmat jego wartości czy przydatności opałowej lub napędowej.

Równocześnie zgodnie z art. 2 ust. 4 lit. b dyrektywa 2003/96/WE nie ma zastosowania m.in. do produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania<sup>29</sup>. Oznacza to, że wszelkie produkty energetyczne, które nie znajdują zastosowania napędowego lub grzewczego, co do zasady nie podlegają postanowieniom przywołanej dyrektywy, jednakże (literalnie ujmując) nie wyklucza to ich z zakresu pojęcia produktu energetycznego ani nie uniemożliwia objęcia zakresem podatku akcyzowego w ogóle – poszczególne państwa członkowskie UE mogą przecież objąć te produkty podatkiem akcyzowym w zakresie swojego dopuszczalnego władztwa podatkowego. Nie zmienia to jednak faktu, że do produktów tych dyrektywa 2003/96/WE nie znajdzie zastosowania, co w konsekwencji oznacza, iż jeżeli dane państwo członkowskie UE na własną rękę nie zdecyduje się na opodatkowanie czynności obejmujących te produkty, mogą one pozostać poza zakresem zharmonizowanego opodatkowania akcyzą.

Jednocześnie wyjątek przewidziany w analizowanym art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE wskazuje, że zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu wytwarzającego produkty energetyczne nie jest uważane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, jeśli zużyciu ulegają produkty energetyczne wytworzone na terenie zakładu. W tym przepisie nie ma zatem ograniczenia wyłącznie do produktów energetycznych wykorzystywanych jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania. W konsekwencji może dojść do sytuacji, w której zużycie produktów energetycznych, które co do zasady powinny podlegać opodatkowaniu, nie spowoduje powstania zobowiązania podatkowego z uwagi na wytworzenie nowego produktu energetycznego, który jednak nie będzie podlegał efektywnemu opodatkowaniu, ponieważ jako produkt nieprzeznaczony do celów grzewczych lub napędowych nie będzie podlegał reżimowi prawnemu dyrektywy 2003/96/WE. W efekcie brak opodatkowania pierwotnego produktu energetycznego nie zostanie zrekompensowany opodatkowaniem nowo powstałego produktu energetycznego, co będzie równoznaczne z pośrednią nieopodatkowaną konsumpcją pierwotnego produktu energetycznego.

Powyższy problem został rozstrzygnięty przez TSUE<sup>30</sup>, który stwierdził, że art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE należy interpretować w ten sposób, że zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu, który je wytworzył, do produkcji innych produktów energetycznych nie wchodzi w zakres wyjątku dotyczącego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, przewidzianego w tym przepisie, jeżeli produkty energetyczne wytworzone w ramach głównej działalności takiego zakładu są wykorzystywane do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania.

Wydaje się, że teza analizowanego wyroku wychodzi poza literalne brzmienie dyrektywy 2003/96/WE. Co prawda wszelkie wyjątki od zasady opodatkowania powinny być interpretowane wąsko, podobnie jak zasady preferencji podatkowych, jednakże w tym przypadku treść przepisu art. 21 ust. 3 tej dyrektywy jest jasna, bezwarunkowa i precyzyjna i odnosi się do pojęcia zdefiniowanego wprost w treści przywołanej dyrektywy. Zestawienie obu przepisów (art. 2 ust. 1 oraz art. 2 ust. 4 lit. b) wskazuje, że produkty energetyczne wykorzystywane w celach innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania pozostaną co prawda poza obszarem oddziaływania tej dyrektywy, ale wciąż będą się mieścić w zakresie pojęcia produktu energetycznego w jej świetle. Racjonalny ustawodawca, gdyby chciał powiązać możliwość skorzystania z wyjątku określonego w art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE z warunkiem zastosowania końcowego produktu energetycznego do celów grzewczych czy napędowych, niewątpliwie uczyniłby to w treści rzeczzonego przepisu, tak jednak nie postąpił. W konsekwencji nie ma podstaw, aby uznać, że wyłączenie określone w art. 2 ust. 4 lit. b wspomnianej dyrektywy zawęża w jakikolwiek sposób definicję pojęcia produktu energetycznego zawartą w art. 2 ust. 1.

Rozumowanie to, choć logiczne i zasadne w świetle zasad wykładni prawa podatkowego, niewątpliwie prowadzi do powstania luki podatkowej, polegającej na braku opodatkowania produktów energetycznych (co do zasady podlegających opodatkowaniu akcyzą) z uwagi na wykorzystanie ich do produkcji innych produktów energetycznych, które jednak ostatecznie nie będą podlegać opodatkowaniu<sup>31</sup>.

Być może z tego powodu TSUE, aby nie dopuścić do powstania owej luki podatkowej, orzekł jak w przytoczonej sentencji. Tym samym wydał wyrok wręcz prawotwórczy, jednakże niekorzystny dla podatników i zawężający możliwość stosowania wyjątku określonego w art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE wbrew treści definicji legalnej produktu energetycznego zawartej w tym akcie prawnym. O ile motywy działania i kierunki analizy Trybunału przytoczone w omawianym wyroku są zrozumiałe, o tyle jego sentencja zdaje się wykraczać poza literalne brzmienie wskazanych przepisów dyrektywy 2003/96/WE, co czyni wyrok prawotwórczym w kierunku niekorzystnym dla podatników, choć stanowiącym niewątpliwie próbę usunięcia luki podatkowej wynikającej z braku

precyzji przepisów tego aktu prawnego, a może jednak intencjonalnego uregulowania tego zagadnienia przez prawodawcę unijnego.

#### 4. KONKLUZJE

Analiza art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE pozwala na postawienie tezy, że istnieje prawdopodobieństwo, że ten przepis jest przedmiotem sporów podatników z organami podatkowymi w wielu państwach członkowskich. Moim zdaniem orzecznictwo TSUE na temat tego uregulowania ewoluować będzie w kierunku zakreślenia i wytyczania kolejnych granic i możliwości interpretacji wyjątku przewidzianego w art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE w świetle innych przepisów tej dyrektywy, w szczególności art. 14 ust. 1 lit. a czy art. 15 ust. 1 lit. c, dotyczącego fakultatywnego częściowego lub całkowitego zwolnienia z akcyzy produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanych do łącznego wytwarzania ciepła i mocy<sup>32</sup>, a także ogólnej zasady opodatkowania konsumpcji wynikającej z art. 1 i 7 dyrektywy 2008/118/WE.

Zestawienie analizowanych orzeczeń, w tym także z wyrokiem w sprawie *Cristal Union*, ukazuje, że brak jest jednolitej linii orzeczniczej w odniesieniu do poruszanych problemów. Warto zauważyć, że spółka *Repsol Petróleo* w sprawie C-44/19 powoływała się na tezy orzeczenia w sprawie *Petrotel-Lukoil*, aby uzasadnić, iż wytworzenie wyrobu niestanowiącego produktu energetycznego w świetle dyrektywy 2003/96/WE nie powinno determinować braku zwolnienia z opodatkowania proporcjonalnej części zużytych własnych wytworzonych produktów energetycznych, skoro w powyższej sprawie Trybunał stwierdził, że wytworzenie pary wodnej jako produktu pośredniego nie wpływa na możliwość zastosowania tego zwolnienia w pełnym zakresie, a para wodna nie jest przecież produktem energetycznym w rozumieniu przywołanej dyrektywy.

Z kolei wyrok w sprawie *Petrotel-Lukoil* nawiązywał w swojej treści do wyroku w sprawie *Cristal Union*, w którym Trybunał uznał, że produkcja energii cieplnej w instalacji kogeneracyjnej, następująca przy okazji wytworzenia energii elektrycznej, nie może powodować braku zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96/WE do ogółu produktów energetycznych zużytych w tej instalacji. Należy z całą stanowczością podkreślić, że produkowane ciepło może stanowić towar będący przedmiotem obrotu gospodarczego i który może być oferowany do sprzedaży taniej niż analogiczne ciepło wyprodukowane przez innego przedsiębiorcę, który wytwarza wyłącznie energię cieplną niebędącą produktem energetycznym w rozumieniu wspomnianej dyrektywy, nie będzie mógł zatem skorzystać z wyrobów energetycznych nieopodatkowanych akcyzą.

Wyrok ten wydaje się sprzeczny z tezami przedstawionymi w sprawie *Repsol Petróleo*, w którym Trybunał opowiedział się za proporcjonalnym opodatkowaniem części produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji wyrobów niestanowiących produktów energetycznych. Oczywiście nieco odmienny był przedmiot działalności podatników w obu sprawach, inna podstawa prawna zwolnienia<sup>33</sup>, niemniej jednak z perspektywy zasad jednofazowości podatku akcyzowego i opodatkowania konsumpcji kontrastowe zestawienie obu orzeczeń wydaje się zasadne.

Do powyższych rozważań należy również dołożyć podsumowanie zakresu stosowania przepisów art. 21 ust. 3 oraz art. 14 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96/WE. Okazuje się bowiem, że choć pod względem prawnym są to odmienne instytucje<sup>34</sup>, to jednak przepisy te uzupełniają się i przynoszą zbliżony skutek ekonomiczny, aczkolwiek nie stanowią regulacji szczelnej, gdyż prowadzą do powstania pewnych luk podatkowych, szczególnie w powiązaniu z definicją produktu energetycznego i zakresem zastosowania przywołanej dyrektywy.

Okazuje się zatem, że nieprecyzyjne postanowienia dyrektywy 2003/96/WE oraz pewna niejednorodność orzecznictwa TSUE nie dają pełnej gwarancji realizacji zasad jednofazowości podatku akcyzowego oraz opodatkowania konsumpcji w przypadku zużycia własnego produktu energetycznego do produkcji innego produktu energetycznego. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę zebrane doświadczenia praktyczne i wskazane okoliczności, można doprecyzować postanowienia tej dyrektywy tak, aby stanowiły spójną i holistyczną regulację w odniesieniu do badanego problemu. W konsekwencji linia orzecznicza TSUE mogłaby zostać wytyczona w bardziej przewidywalny i jednolity sposób, a zwiększona pewność prawa i przewidywalność warunków i zasad opodatkowania podatkiem akcyzowym, stanowiącym niemałą część kosztów produkcji w razie konieczności poniesienia jego ciężaru ekonomicznego, z pewnością przyczynią się do poprawy środowiska biznesowego i ułatwienia funkcjonowania wielu podatników.

---

Przypisy:

<sup>1</sup> 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”.



- <sup>2</sup> E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe*, M. Weralski (red.), Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Lódź 1985, s. 122 i 129.
- <sup>3</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 568.
- <sup>4</sup> Tamże, s. 510.
- <sup>5</sup> E. Wojciechowski wyróżniał dobra konsumpcji niezbędnej, jak i zbędnej czy luksusowej, zastrzegając przy tym, że wyznaczenie granicy między poszczególnymi rodzajami konsumpcji jest bardzo trudne. Szerzej: E. Wojciechowski, dz. cyt., s. 122.
- <sup>6</sup> K. Lasiński-Sulecki, *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle teorii opodatkowania konsumpcji*, Toruń 2007, s. 24.
- <sup>7</sup> Tamże, s. 25.
- <sup>8</sup> E. Wojciechowski, dz. cyt., s. 123-124.
- <sup>9</sup> Przepisy prawa unijnego, w tym dyrektywy 2003/96/WE, posługują się pojęciem „produktu energetycznego” w odróżnieniu od ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.), która używa pojęcia „wyrobu energetycznego”. Z uwagi na to, że niniejsze opracowanie dotyczy prawa unijnego, stosowane będzie pojęcie „produktu energetycznego”.
- <sup>10</sup> 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., dalej „dyrektywa 2008/118/WE”.
- <sup>11</sup> Art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118/WE.
- <sup>12</sup> K. Flis, *Przepisy wspólnotowe, w: Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, T.D. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), Warszawa 2014.
- <sup>13</sup> Motyw 9 preambuły dyrektywy 2008/118/WE: „Ponieważ akcyza jest podatkiem od konsumpcji pewnych wyrobów, nie powinna być pobierana w przypadku wyrobów akcyzowych, które w pewnych okolicznościach uległy zniszczeniu lub zostały nieodwracalnie utracone”.
- <sup>14</sup> „Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej «wyrobami akcyzowymi»:
- a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą 2003/96/WE;
  - b) alkohol i napoje alkoholowe objęte dyrektywami 92/83/EWG i 92/84/EWG;
  - c) wyroby tytoniowe objęte dyrektywami 95/59/WE, 92/79/EWG i 92/80/EWG”.
- <sup>15</sup> K. Rutkowski, *Błąd pomiaru a zasady konstrukcyjne i regulacje akcyzowe*, w: *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, T.D. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), Warszawa 2016.
- <sup>16</sup> „Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie jest uważane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, jeśli zużyciu ulegają produkty energetyczne produkowane na terenie zakładu. Państwa Członkowskie mogą uznać także zużycie energii elektrycznej i innych produktów energetycznych niewyprodukowanych na terenie takiego zakładu oraz zużycie produktów energetycznych i energii elektrycznej na terenie zakładu produkującego paliwa, wykorzystywanych do wytwarzania energii elektrycznej, jako niepowodujące powstania zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego. W przypadku gdy zużycie następuje na cele niezwiązane z produkcją produktów energetycznych, w szczególności do napędu pojazdów, wówczas jest to uznawane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego”.
- <sup>17</sup> K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, w: I. Mirek i in., *Komentarz do dyrektywy 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej*, w: *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, K. Lasiński-Sulecki (red. nauk.), Warszawa 2014, art. 21.
- <sup>18</sup> Art. 14 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96/WE. Należy jednak zauważyć, że państwa członkowskie mogą z uwagi na politykę ochrony środowiska poddać te produkty opodatkowaniu bez konieczności uwzględnienia minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w dyrektywie.
- <sup>19</sup> Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 23 kwietnia 2020 r. Sprawa C-44/19 Repsol Petróleo SA przeciwko Administración General del Estado, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62019CC0044>, pkt 16, dostęp: 22.02.2021.
- <sup>20</sup> Tamże, pkt 24.
- <sup>21</sup> Wyrok TSUE z dnia 3 grudnia 2020 r. w sprawie C-44/19 Repsol Petróleo SA v. Administración General del Estado, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0044>, dostęp: 22.02.2021.
- <sup>22</sup> Tamże, pkt 38-39.
- <sup>23</sup> Wyrok TSUE z dnia 7 listopada 2019 r. w sprawie C-68/18 SC Petrotel-Lukoil SA v. Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0068>, dostęp: 22.02.2021, dalej „wyrok w sprawie Petrotel-Lukoil”.
- <sup>24</sup> K. Lasiński-Sulecki, *Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego takie produkty. Omówienie do wyroku TS z dnia 7 listopada 2019 r., C-68/18*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 1, s. 60-61.
- <sup>25</sup> O ile dane państwo członkowskie nie skorzystało z możliwości, aby ze względów ochrony środowiska opodatkować te produkty. Zgodnie bowiem ze zdaniem drugim art. 14 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96/WE państwa członkowskie mogą z uwagi na politykę ochrony środowiska poddać te produkty opodatkowaniu bez konieczności uwzględnienia minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w tej dyrektywie.
- <sup>26</sup> Szerzej na temat relacji art. 14 ust. 1 lit. a oraz art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96/WE w wyroku TSUE z dnia 27 czerwca 2018 r. w sprawie C-90/17 Turbogás – Productora Energética SA v. Autoridade Tributária e Aduaneira, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0090>, dostęp: 22.02.2021.
- <sup>27</sup> Art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE jako wyjątek przewiduje brak powstania zobowiązania podatkowego w razie zużycia produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne, jeśli zużyciu ulegają produkty energetyczne produkowane na terenie zakładu. W odniesieniu do energii elektrycznej brak jest analogicznych postanowień – art. 14 ust. 1 lit. a tej dyrektywy przewiduje zwolnienie, ale jedynie dla produktów energetycznych lub energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji energii elektrycznej, a nie zawiera symetrycznego zwolnienia dla energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji innych produktów energetycznych.
- <sup>28</sup> Zob. opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 16 maja 2019 r. Sprawa C-68/18 SC Petrotel-Lukoil SA przeciwko Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională

de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CC0068>, dostęp: 22.02.2021. W pkt 33 Rzecznik Generalny uznał, że produkty energetyczne wytwarzane na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie podlegają opodatkowaniu z uwagi na brak zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie, w jakim są wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji produktów energetycznych. Moim zdaniem nie znajduje to potwierdzenia w treści art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96/WE. Również TSUE w pkt 45 wyroku w sprawie Petrotel-Lukoil potwierdził, że zużycie w elektrociepłowni produktów energetycznych do wytwarzania energii elektrycznej nie jest objęte powyższym przepisem.

<sup>29</sup> W tej samej kategorii znalazło się wyłączenie dotyczące:

- 1) końcowego opodatkowania ciepła oraz opodatkowania produktów objętych kodami CN 4401 i 4402,
- 2) podwójnego zastosowania produktów energetycznych,
- 3) energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych,
- 4) energii elektrycznej, w przypadku gdy stanowi ona ponad 50% kosztu produktu oraz
- 5) procesów mineralogicznych.

<sup>30</sup> Wyrok TSUE z dnia 6 czerwca 2018 r. w sprawie C-49/17 Koppers Denmark ApS v. Skatteministeriet, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0049>, dostęp: 22.02.2021. Wyrok dotyczył sytuacji zużycia rozpuszczalnika, produkowanego ubocznie w zakładach podatnika w wyniku rafinacji i destylacji smoły węglowej, jako paliwa do ogrzewania w instalacji do tej destylacji.

<sup>31</sup> Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 22 lutego 2018 r. Sprawa C-49/17 Koppers Denmark ApS przeciwko Skatteministeriet, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CC0049>, dostęp: 22.02.2021, pkt 52.

<sup>32</sup> Szerzej na ten temat w wyroku TSUE z dnia 7 marca 2018 r. w sprawie C-31/17 Cristal Union v. Ministre de l'Économie et des Finances, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0031>, dostęp: 22.02.2021, dalej „wyrok w sprawie Cristal Union”. W tym wyroku Trybunał stwierdził, że art. 14 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96/WE należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie obowiązkowe zwolnienie znajduje zastosowanie do produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, jeżeli produkty te są używane do połączonego wytwarzania tej energii i ciepła w rozumieniu art. 15 ust. 1 lit. c tej dyrektywy. TSUE dał zatem wyraz prymatowi kognitywnego zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a nad zwolnieniem fakultatywnym (częściowym lub całkowitym) przewidzianym w art. 15 ust. 1 lit. c. Kierował się przy tym zasadą ochrony konkurencji na rynku oraz bezwarunkowością jednokrotności opodatkowania akcyzą energii elektrycznej, nawet w przypadku jej wytwarzania w instalacji kogeneracyjnej, produkującej również ciepło użytkowe, chociaż inni producenci ciepła nie będą mogli skorzystać ze zwolnienia od akcyzy produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji ciepła. Trybunał uznał, że zwolnienie przewidziane w art. 15 ust. 1 lit. c ma charakter uzupełniający, dopełniający, stwarzający dodatkową możliwość wprowadzenia odstępstwa od zasady opodatkowania produktów energetycznych, ale nie zastępujący zastosowanie art. 14 ust. 1 lit. a.

<sup>33</sup> W sprawie Cristal Union nie było zużycia własnego produktu energetycznego oraz dochodziło do produkcji energii elektrycznej, a nie innego produktu energetycznego, dlatego też szczegółowa analiza tego wyroku nie została przedstawiona w niniejszym opracowaniu. Niemniej jednak w zakresie wniosków końcowych tezy tego wyroku wydają się istotne również w odniesieniu do problematyki zużycia własnego produktu energetycznego.

<sup>34</sup> Pierwsza wprowadza wyjątek w zasadzie powstania zobowiązania podatkowego na skutek zużycia własnego produktu energetycznego do produkcji innego produktu energetycznego. Druga przewiduje obligatoryjne zwolnienie z podatku w odniesieniu do produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, która nie stanowi produktu energetycznego w rozumieniu dyrektywy 2003/96/WE.

---

#### Bibliografia:

Flis K., *Przepisy wspólnotowe, w: Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, T.D. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), Warszawa 2014.

Lasiński-Sulecki K., *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle teorii opodatkowania konsumpcji*, Toruń 2007.

Lasiński-Sulecki K., *Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego takie produkty. Omówienie do wyroku TS z dnia 7 listopada 2019 r., C-68/18, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 1.*

Lasiński-Sulecki K., Morawski W., w: I. Mirek i in., *Komentarz do dyrektywy 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej*, w: *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, K. Lasiński-Sulecki (red. nauk.), Warszawa 2014.

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014.

Parulski S., *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2015.

Rutkowski K., *Błąd pomiaru a zasady konstrukcyjne i regulacje akcyzowe*, w: *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, T.D. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), Warszawa 2016.

Wojciechowski E., *Systemy podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe*, M. Weralski (red.), Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985.

#### Akty prawne

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. UE 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.

#### Orzecznictwo

Wyrok TSUE z dnia 3 grudnia 2020 r. w sprawie C-44/19 Repsol Petrôleo SA v. Administración General del Estado, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0044>, dostęp: 22.02.2021.

Wyrok TSUE z dnia 6 czerwca 2018 r. w sprawie C-49/17 Koppers Denmark ApS v. Skatteministeriet, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0049>, dostęp: 22.02.2021.

Wyrok TSUE z dnia 7 listopada 2019 r. w sprawie C-68/18 SC Petrotel-Lukoil SA v. Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0068>, dostęp: 22.02.2021.

Wyrok TSUE z dnia 7 marca 2018 r. w sprawie C-31/17 Cristal Union vs. Ministre de l'Économie et des Finances, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0031>, dostęp: 22.02.2021.

Wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 2018 r. w sprawie C-90/17 Turbogás – Productora Energética SA v. Autoridade Tributária e Aduaneira, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0090>, dostęp: 22.02.2021.

#### Inne źródła

Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 16 maja 2019 r. Sprawa C-68/18 SC Petrotel-Lukoil SA przeciwko Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CC0068>, dostęp: 22.02.2021.

Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 22 lutego 2018 r. Sprawa C-49/17 Koppers Denmark ApS przeciwko Skatteministeriet, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CC0049>, dostęp: 22.02.2021.

Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 23 kwietnia 2020 r. Sprawa C-44/19 Repsol Petróleo, SA przeciwko Administración General del Estado, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62019CC0044>, pkt 16, dostęp: 22.02.2021.