Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 7 marca 2018 r.[1]

Sprawa C-90/17

Turbogás Produtora Energética SA
przeciwko
Autoridade Tributária e Aduaneira

{wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego) Portugalia]}

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuł 14 ust. 1 lit. a) – Zwolnienie produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej – Artykuł 21 ust. 5 akapit trzeci – Jednostka produkująca energię elektryczną na własne potrzeby – Zwolnienie drobnych producentów energii elektrycznej

Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie sąd portugalski wystąpił z pytaniami prejudycjalnymi dotyczącymi wykładni jednego z przepisów dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej[2]. Odpowiedź na te pytania nie nastręcza zasadniczych trudności. Problem polega jednak na tym, że udzielenie odpowiedzi, która będzie użyteczna do rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed tym sądem, wymaga dodatkowo dokonania wykładni innych przepisów tej dyrektywy niż tylko ten, który sąd odsyłający uwzględnił w swoim wniosku. Trybunał powinien więc moim zdaniem poszerzyć analizę o te dodatkowe przepisy.

Ramy prawne

Prawo Unii

2. Artykuł 1 dyrektywy 2003/96 stanowi:

„Państwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z niniejszą dyrektywą”.

1 Język oryginału: polski.

2 Dz.U. 2003, L 283, s. 51.

3. Zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy:

„Poza przepisami ogólnymi wymienionymi w dyrektywie 92/12/EWG[3] w sprawie zwolnionych zastosowań produktów podlegających opodatkowaniu, i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają następujące produkty od podatku na warunkach, które ustanawiają do celów zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień oraz zapobieżenia jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu [opodatkowania] lub nadużyciom:

a) produkty energetyczne i energia elektryczna wykorzystywan[e] do produkcji energii elektrycznej oraz energia elektryczna wykorzystywana do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej. Państwa członkowskie mogą jednakże ze względów polityki ochrony środowiska, poddać te produkty opodatkowaniu bez konieczności uwzględniania minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w niniejszej dyrektywie […]".

4. Wreszcie zgodnie z art. 21 ust. 5 akapit pierwszy i trzeci dyrektywy 2003/96:

„Dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG, energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkom, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora […].

[…]

Jednostka produkująca energię elektryczną na swoje własne potrzeby jest uważana za dystrybutora. Bez względu na przepisy art. 14 ust. 1 lit. a), państwa członkowskie mogą zwalniać drobnych producentów energii elektrycznej, pod warunkiem że opodatkowują oni [one] produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji tej energii elektrycznej".

Prawo portugalskie

5. Zgodnie z art. 4 ust. 1 lit. b) Código dos Impostos Especiais de Consumo (kodeksu dotyczącego specjalnych podatków konsumpcyjnych, zwanego dalej „CIEC") podatnikami podatku akcyzowego od energii elektrycznej są, między innymi, jednostki produkujące energię elektryczną na własne potrzeby („autoprodutores"). Zgodnie z art. 9 ust. 1 CIEC za dopuszczenie do używania energii elektrycznej uznaje się między innymi jej produkcję na własne potrzeby. Artykuł 89 ust. 2 lit. a) CIEC zwalnia z opodatkowania energię elektryczną wykorzystywaną do celów produkcji energii elektrycznej oraz utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej. Wreszcie artykuł 96A ust. 1 CIEC wymaga rejestracji dystrybutorów energii elektrycznej dla celów poboru podatku akcyzowego.

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

6. Turbogás – Produtora Energética SA (zwana dalej „spółką Turbogás") jest spółką prawa portugalskiego prowadzącą działalność w zakresie produkcji energii elektrycznej w procesie spalania gazu ziemnego. Zakład produkcyjny spółki Turbogás dysponuje mocą zainstalowaną 990 MW, co pozwala jej wytwarzać około 9% całości energii elektrycznej produkowanej w Portugalii.

7. Spółka Turbogás wykorzystuje część produkowanej przez siebie energii elektrycznej na cele związane z tą produkcją. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, spółka ta nie była uprawniona do zwolnienia z podatku akcyzowego od energii elektrycznej wykorzystywanej na własne potrzeby. Spółka nie zadeklarowała jednak tej energii elektrycznej do opodatkowania i nie uiściła od niej podatku.

3 Dyrektywa Rady z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1).

8. W wyniku kontroli organy podatkowe oszacowały ilość energii elektrycznej wykorzystanej przez spółkę Turbogás na własne potrzeby w latach 2012 i 2013 i decyzją z dnia 4 sierpnia 2014 r. nakazały zapłatę zaległego podatku w kwocie 71 197,17 EUR, wraz z odsetkami w kwocie 4986,52 EUR. Odwołanie od tej decyzji zostało oddalone w dniu 7 stycznia 2016 r. W dniu 20 kwietnia 2016 r. spółka Turbogás złożyła wniosek o ukonstytuowanie sądu arbitrażowego w celu stwierdzenia nieważności decyzji z dnia 4 sierpnia 2014 r. Sąd arbitrażowy został ukonstytuowany w dniu 1 lipca 2016 r.

9. W swoim wniosku spółka Turbogás utrzymuje przede wszystkim, że nie może zostać uznana za jednostkę produkującą energię elektryczną na własne potrzeby („autoprodutor") w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. b) CIEC. Spółka opiera to twierdzenie na brzmieniu portugalskiej wersji art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96, która w zdaniu drugim posługuje się zwrotem „*estes* pequenos produtores" („*tych* drobnych producentów"). Zdaniem spółki Turbogás użycie tego zwrotu oznacza, że cały przepis art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96 dotyczy wyłącznie drobnych producentów energii elektrycznej, w związku z czym tylko tacy producenci są uznawani za dystrybutorów tej energii i podlegają opodatkowaniu. Ponieważ zaś spółka Turbogás bezspornie nie jest drobnym producentem energii elektrycznej, nie powinna być uznawana za dystrybutora energii elektrycznej, którą zużywa na własne potrzeby, i nie powinna również podlegać opodatkowaniu.

10. W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zgodnie z art. 21 ust. 5 dyrektywy [2003/96] i dla jego celów jednostki produkujące energię elektryczną na swoje własne potrzeby muszą być drobnymi producentami, aby być uznanymi za dystrybutorów i być objętymi podatkiem na podstawie art. 21 ust. 5 akapit pierwszy owej dyrektywy, a pozostałe jednostki (które nie są drobnymi producentami) produkujące energię elektryczną na własne potrzeby są wykluczone z kategorii dystrybutorów, czy też za dystrybutorów podlegających podatkowi na podstawie art. 21 ust. 5 akapit pierwszy owej dyrektywy należy uznać wszystkie jednostki produkujące energię elektryczną na własne potrzeby (niezależnie od ich rozmiarów względnie od tego, czy wykonują to w ramach działalności gospodarczej głównej, czy też ubocznej), które nie podlegają wyłączeniu jako drobni producenci w rozumieniu art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie drugie wskazanej dyrektywy?

2) W szczególności, czy jednostka tego rodzaju jak ta, o której mowa w postępowaniu głównym, będąca dużym producentem energii elektrycznej, i która wytwarza około 9% krajowej energii elektrycznej do celów jej sprzedaży do sieci krajowej, może zostać uznana za »jednostkę produkującą energię elektryczną na swoje własne potrzeby« w rozumieniu art. 21 ust. 5 dyrektywy [2003/96], gdy jedynie mała część energii elektrycznej produkowanej przez nią jest używana do celów jej własnej produkcji nowej energii elektrycznej, co stanowi integralną część jej procesu produkcyjnego?".

11. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 21 lutego 2017 r. Uwagi na piśmie złożyli spółka Turbogás, rząd portugalski oraz Komisja Europejska.

Analiza

Uwaga wstępna

12. Spółka Turbogás opiera swoje argumenty w sporze przed sądem odsyłającym na wykładni art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96. Tego przepisu dotyczą też więc pytania prejudycjalne. Przedmiotem sprawy głównej nie jest jednak ustalenie statusu spółki Turbogás jako jednostki produkującej energię elektryczną na własne potrzeby, co reguluje wspomniany przepis, lecz ocena zgodności z prawem decyzji z dnia 4 sierpnia 2014 r. nakazującej tej spółce zapłatę podatku akcyzowego od energii elektrycznej, którą spółka ta produkuje i zużywa na cele prowadzonej przez siebie produkcji. Z tego zaś punktu widzenia istotna wydaje się wykładnia art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96.

13. Po analizie zagadnień wyraźnie wskazanych w pytaniach prejudycjalnych odniosę się więc również do kwestii, która nie została w nich bezpośrednio poruszona, a mianowicie do wykładni art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy i jego stosunku do jej art. 21 ust. 5 akapit trzeci. Takie rozszerzenie problematyki poruszonej w pytaniach prejudycjalnych jest moim zdaniem dopuszczalne, jako że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania. Ponadto Trybunał może być zmuszony do uwzględnienia norm prawa Unii, do których sąd odsyłający nie odniósł się w swoim pytaniu [4]. W moim przekonaniu zaś nie da się udzielić użytecznej odpowiedzi na pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie, w szczególności na pytanie drugie, bez uwzględnienia wykładni art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, przy dokonywaniu wykładni art. 21 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy.

W przedmiocie art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96

14. Występując z pierwszym pytaniem prejudycjalnym w niniejszej sprawie, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy w świetle przepisu art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96 za dystrybutorów energii elektrycznej uznaje się tylko jednostki produkujące energię elektryczną na własne potrzeby będące drobnymi producentami.

15. Dla przypomnienia, spółka Turbogás twierdzi, że ponieważ dyrektywa 2003/96 w portugalskiej wersji językowej używa w art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie drugie zwrotu „tych drobnych producentów", cały ten przepis dotyczy wyłącznie drobnych producentów energii elektrycznej. Nie ma on więc, zdaniem spółki Turbogás, zastosowania do dużych producentów energii elektrycznej, którzy część wyprodukowanej przez siebie energii zużywają do celów tej produkcji.

16. Z argumentacją tą trudno się jednak zgodzić.

17. Po pierwsze, według mojego rozeznania zwrot „tych drobnych producentów" występuje, poza portugalską wersją językową dyrektywy 2003/96, jeszcze tylko w wersji hiszpańskiej. Nie występuje on na pewno, w szczególności, w wersji francuskiej, angielskiej, niemieckiej ani polskiej. Już więc sama wykładnia literalna omawianego przepisu, przy uwzględnieniu nie jednej, ale wszystkich wersji językowych, nie pozwala na przyjęcie tezy prezentowanej przez spółkę Turbogás.

18. Do podobnych wniosków prowadzi wykładnia systemowa i celowościowa art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96.

4 Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 13 października 2016 r., M. i S. (C-303/15, EU:C:2016:771, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

19. Zgodnie z art. 21 ust. 1 dyrektywy 2003/96 w związku z przepisami dyrektywy 92/12[5] zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego w podatku od produktów objętych dyrektywą 2003/96 jest co do zasady ich produkcja lub ich wykorzystanie jako paliwa silnikowego lub paliwa opałowego. Wyjątkiem jest tutaj energia elektryczna (a także gaz ziemny), w przypadku której obowiązek podatkowy powstaje w momencie dostawy przez dystrybutora do końcowego użytkownika. Stanowi o tym art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96. Towarzyszy temu zwolnienie produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej przewidziane w art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy. Dzięki temu energia elektryczna podlega opodatkowaniu tylko raz, właśnie na etapie dystrybucji.

20. W przypadku podmiotów, które produkują energię elektryczną na własne potrzeby, nie dochodzi do dystrybucji, gdyż energia ta jest zużywana przez ten sam podmiot, który ją produkuje. Producent energii elektrycznej jest jednocześnie jej użytkownikiem, bez udziału pośrednika w postaci dystrybutora. Z tego względu art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 stanowi, że podmiot produkujący energię elektryczną na własne potrzeby jest uznawany za dystrybutora. Trzeba to rozumieć w ten sposób, że jest on uznawany za dystrybutora do celów stosowania przepisów art. 21 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy, czyli do celów określenia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Skoro, zgodnie z art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96, podmiot produkujący energię elektryczną na własne potrzeby jest uznawany za dystrybutora, wykorzystanie przez niego tej energii elektrycznej na jego własne potrzeby powoduje powstanie obowiązku podatkowego zgodnie z art. 21 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy. Rozwiązanie to zapobiega powstaniu luki w opodatkowaniu związanej z brakiem w takiej sytuacji dystrybutora dostarczającego energię elektryczną.

21. Artykuł 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie drugie dyrektywy 2003/96 pozwala natomiast państwom członkowskim wyłączyć z powyżej omówionego mechanizmu drobnych producentów energii elektrycznej. Tacy drobni producenci mogą więc nie być uznawani za dystrybutorów, w związku z czym produkowana przez nich energia elektryczna nie podlega opodatkowaniu, gdyż nie zachodzi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w postaci jej dystrybucji. Luce w opodatkowaniu w takiej sytuacji zapobiega wymaganie, również zawarte w omawianym przepisie, by w drodze odstępstwa od zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a) omawianej dyrektywy państwa członkowskie korzystające z tego uprawnienia opodatkowywały produkty energetyczne wykorzystywane przez owych drobnych producentów do produkcji energii elektrycznej na własne potrzeby. Rozwiązanie to pozwala, zarówno podmiotom, których dotyczy, jak i organom podatkowym państw członkowskich, uniknąć kosztów administracyjnych opodatkowania takiej energii elektrycznej i jego kontroli, które to koszty, w przypadku drobnych producentów, mogłyby nawet przekraczać wpływy podatkowe z tego tytułu. Podobna logika zdaje się przyświecać na przykład przepisowi art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96[6].

22. Umieszczenie przepisów art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie pierwsze i drugie dyrektywy 2003/96 w jednej jednostce redakcyjnej tego aktu oznacza jedynie, że uproszczenie administracyjne przewidziane w zdaniu drugim dotyczy tylko tych drobnych producentów energii elektrycznej, którzy wykorzystują tę energię na własne potrzeby i którzy w związku z tym co do zasady podlegają normie zawartej w zdaniu pierwszym. Nic natomiast nie przemawia za uznaniem, że cały art. 21 ust. 5 akapit trzeci dotyczy wyłącznie drobnych producentów energii elektrycznej. Zasadą wynikającą z tego przepisu jest bowiem opodatkowanie produkcji energii elektrycznej na własne potrzeby poprzez uznanie takich producentów za dystrybutorów. Zasada ta przewiduje tylko pewien wyjątek dla sytuacji, w których – z racji niewielkiej skali produkcji energii elektrycznej – opodatkowanie nie byłoby

5 Z dniem 15 stycznia 2009 r. dyrektywa ta została zastąpiona dyrektywą Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

6 Przepis ten pozwala na nieopodatkowane wykorzystywanie produktów energetycznych do produkcji produktów energetycznych.

racjonalne, zważywszy na związane z tym opodatkowaniem koszty i utrudnienia administracyjne. Przyjęcie tezy prezentowanej przez spółkę Turbogás prowadziłoby zaś do niczym nie uzasadnionego zwolnienia z opodatkowania podmiotów, które produkują energię elektryczną na własne potrzeby, ale nie są drobnymi producentami.

23. Proponuję więc na pierwsze pytanie prejudycjalne udzielić odpowiedzi, iż art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że dotyczy on również jednostek, które produkują energię elektryczną na własne potrzeby, niebędących drobnymi producentami energii elektrycznej.

24. Dyrektywa 2003/96 nie definiuje wprawdzie pojęcia drobnych producentów energii elektrycznej, pozostawiając tę kwestię do uregulowania w prawie krajowym państw członkowskich. Nie wydaje się jednak sporne w postępowaniu głównym, że spółka Turbogás nie jest drobnym producentem, jako że produkuje istotną część całej krajowej produkcji energii elektrycznej. Problem ten nie ma jednak znaczenia z punktu widzenia rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, jak postaram się to wykazać poniżej.

W przedmiocie wykładni art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96 w związku z art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy

25. Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy podmiot taki jak spółka Turbogás, którego podstawowa działalność polega na produkcji energii elektrycznej, przy czym niewielką część owej energii zużywa on na potrzeby tej produkcji, można uznać za jednostkę produkującą energię elektryczną na własne potrzeby w rozumieniu art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96.

26. Rząd portugalski proponuje udzielić na to pytanie odpowiedzi twierdzącej, uznając, że w zakresie tej części energii elektrycznej, którą spółka Turbogás wykorzystuje do celów prowadzonej przez siebie produkcji, jest ona jednostką produkującą energię elektryczną na własne potrzeby w rozumieniu wspomnianego przepisu, na równi z każdą inną taką jednostką. Sprawa nie wydaje mi się jednak aż taka prosta.

Relacja art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96 i art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy

27. Moim zdaniem odpowiedź na to pytanie jest negatywna, ale nie ze względów, na jakie powołuje się spółka Turbogás w postępowaniu głównym. Powody, dla których spółka Turbogás nie podlega uregulowaniu art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96, nie leżą bowiem wyłącznie w zakresie wykładni tego przepisu, lecz wynikają z jego relacji z uregulowaniem art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy. Podzielam w tej kwestii w pełni poglądy Komisji wyrażone w jej uwagach w niniejszej sprawie.

28. Jak już wskazałem powyżej [7], dyrektywa 2003/96 określa w sposób precyzyjny sposób opodatkowania energii elektrycznej. Zasady tego opodatkowania odbiegają przy tym od zasad opodatkowania innych produktów objętych tą dyrektywą.

29. System ustanowiony w dyrektywie 2003/96 przewiduje bowiem opodatkowanie energii elektrycznej na etapie dystrybucji przez dystrybutora do użytkowników końcowych, zgodnie z art. 21 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy. Podatki zharmonizowane w dyrektywie 2003/96 są przy tym podatkami pośrednimi, w związku z czym dystrybutorzy oczywiście przerzucają ciężar opodatkowania na użytkowników energii elektrycznej, wliczając podatek w jej cenę.

7 Zobacz pkt 19 niniejszej opinii.

30. Taki sam mechanizm przerzucania ciężaru opodatkowania na dalsze etapy obrotu dotyczy również innych produktów energetycznych opodatkowanych na mocy dyrektywy 2003/96, zgodnie z naturą tych podatków jako podatków pośrednich. Produkty te są przy tym opodatkowane na etapie produkcji lub na etapie ich wykorzystania jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe.

31. Energia elektryczna jest z punktu widzenia dyrektywy 2003/96 produktem szczególnym. Z jednej strony jest ona produktem opodatkowanym na mocy przepisów tej dyrektywy. Z drugiej strony w Unii Europejskiej w znacznym stopniu produkowana jest ona w procesie spalania produktów energetycznych, również co do zasady opodatkowanych. Gdyby produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej były opodatkowane tak jak pozostałe produkty objęte dyrektywą 2003/96, użytkownicy tej energii ponosiliby podwójne obciążenie podatkowe: z tytułu opodatkowania produktów energetycznych oraz z tytułu opodatkowania samej energii elektrycznej.

32. W celu uniknięcia takiego podwójnego opodatkowania art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 przewiduje obligatoryjne zwolnienie z opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej. Takie samo zwolnienie przysługuje w odniesieniu do energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji energii elektrycznej. Dotyczy ono zarówno energii nabywanej od podmiotów trzecich, jak i energii, którą podmiot produkujący energię elektryczną produkuje, a następnie sam wykorzystuje na potrzeby tej produkcji.

33. Zwolnienie przewidziane w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 jest co do zasady obligatoryjne. Wprawdzie, zgodnie z drugim zdaniem tego przepisu, państwa członkowskie mogą opodatkować produkty energetyczne i energię elektryczną wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej ze względów ochrony środowiska. Z akt niniejszej sprawy nie wynika jednak, by Portugalia skorzystała z tej możliwości.

34. Jak wskazałem powyżej [8], celem przepisów zawartych w art. 21 dyrektywy 2003/96 nie jest ustanowienie opodatkowania lub zwolnienia z opodatkowania produktów, a jedynie określenie momentu opodatkowania poprzez wskazanie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Określenie momentu opodatkowania odnosić się może, siłą rzeczy, tylko do produktów opodatkowanych, nie dotyczy natomiast produktów zwolnionych.

35. Jeżeli więc art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96 nakazuje uznawać jednostkę produkującą energię elektryczną na własne potrzeby za dystrybutora tej energii elektrycznej do celów stosowania akapitu pierwszego tego ustępu [9], dotyczyć to może wyłącznie producentów energii elektrycznej podlegającej opodatkowaniu na mocy innych przepisów tej dyrektywy. Ponieważ zaś zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. a) omawianej dyrektywy energia elektryczna wykorzystywana do produkcji energii elektrycznej jest zwolniona z opodatkowania, art. 21 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy nie znajduje zastosowania do producentów takiej energii elektrycznej.

36. Inaczej mówiąc, art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96 znajduje zastosowanie tylko do podmiotów, które produkują energię elektryczną, którą następnie wykorzystują do celów innych niż produkcja energii elektrycznej. Natomiast jeżeli podstawową działalnością takiego podmiotu jest właśnie produkcja energii elektrycznej i jeżeli wykorzystuje on część wyprodukowanej przez siebie energii elektrycznej na potrzeby tej produkcji, wspomniany przepis nie ma do takiego podmiotu zastosowania.

8 Zobacz pkt 19 i 20 niniejszej opinii.

9 Artykuł 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96, przypominam, wskazuje zaś moment dystrybucji energii elektrycznej jako zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.

37. Prawdą jest, że jak wskazałem w mojej niedawnej opinii w sprawie Koppers Denmark [10], art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 ma w praktyce skutek podobny do zwolnienia z opodatkowania. Przepis ten nakazuje nie uznawać za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego wykorzystania na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne produktów wyprodukowanych na terenie tego zakładu. Z racji braku innego możliwego momentu opodatkowania norma ta oznacza w istocie zwolnienie takich produktów. Nie można jednak z tego praktycznego skutku art. 21 ust. 3 omawianej dyrektywy wyciągać wniosku, że zastosowanie art. 21 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy do podmiotów wykorzystujących energię elektryczną na potrzeby własnej produkcji energii elektrycznej mogłoby spowodować opodatkowanie tej energii elektrycznej, naruszając tym samym skuteczność zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a) tej samej dyrektywy.

38. Wobec powyższego na pytanie sądu odsyłającego należy odpowiedzieć, iż art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96 w związku z art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podmiot taki jak spółka Turbogás, który, produkując energię elektryczną, wykorzystuje część wyprodukowanej przez siebie energii elektrycznej do celów owej produkcji, nie może zostać uznany za dystrybutora tej energii elektrycznej w rozumieniu wskazanego przepisu.

Problem braku zwolnienia spółki Turbogás zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96

39. Jak wynika z postanowienia odsyłającego w niniejszej sprawie, portugalskie organy podatkowe nie przyznały spółce Turbogás zwolnienia na mocy przepisów stanowiących transpozycję do prawa portugalskiego uregulowania art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 w odniesieniu do energii elektrycznej, którą spółka ta produkuje, a następnie wykorzystuje do celów prowadzonej przez siebie produkcji energii elektrycznej. Powodem braku owego zwolnienia mają być uchybienia formalne po stronie spółki Turbogás, polegające na braku rejestracji jako dystrybutora energii elektrycznej oraz braku liczników pozwalających określić ilość energii elektrycznej zużywanej przez tę spółkę na własne potrzeby. Stwierdziwszy brak prawa do zwolnienia, portugalskie organy podatkowe uznały więc spółkę Turbogás za dystrybutora energii elektrycznej, którą spółka ta produkuje i wykorzystuje na własne potrzeby, i nakazały zapłatę podatku.

40. Podobnie jak Komisja, uważam takie postepowanie za błędne z punktu widzenia zgodności z przepisami dyrektywy 2003/96.

41. Jak już wspomniałem, zwolnienie przewidziane w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 ma charakter obligatoryjny, z zastrzeżeniem możliwości opodatkowania ze względów ochrony środowiska. Portugalia nie skorzystała jednak z tej możliwości. Co więcej, zwolnienie to nie jest przywilejem dla producentów energii elektrycznej, lecz stanowi element systemu opodatkowania tej energii. Pozwala ono bowiem na opodatkowanie energii elektrycznej na etapie dystrybucji, bez nakładania na jej odbiorców podwójnego obciążenia podatkowego.

42. O ile więc państwa członkowskie stosują zwolnienia przewidziane w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2003/96 „na warunkach, które ustanawiają do celów zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień oraz zapobieżenia jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu [opodatkowania] lub nadużyciom”, o tyle jednak warunki te nie mogą powodować uzależnienia prawa do zwolnienia od spełnienia określonych wymagań formalnych, w sytuacji gdy brak przesłanek wskazujących na oszustwa lub nadużycia podatkowe. Określenie „warunki” należy więc rozumieć jako reguły, według których stosowane jest zwolnienie, a nie jako okoliczności, od których uzależnione jest istnienie prawa do zwolnienia. Samo prawo do zwolnienia istnieje tu bowiem w sposób bezwarunkowy.

10 Moja opinia z dnia 22 lutego 2018 r. w sprawie Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:93, pkt 38).

43. Można tu poczynić pewną, choć niedoskonałą, analogię do prawa do odliczenia podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu w systemie podatku od wartości dodanej. Owo prawo do odliczenia również jest nieodłączną częścią tego systemu. Do zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 można więc w drodze analogii zastosować rozumowanie Trybunału, zgodnie z którym naruszenie formalnych reguł odliczenia zapłaconego podatku od wartości dodanej może wiązać się z sankcjami administracyjnymi, ale nie może podważać samego prawa do odliczenia [11]. Podobnie w przypadku energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji energii elektrycznej: niedopełnienie przez zainteresowany podmiot wymagań formalnych może powodować sankcje administracyjne proporcjonalne do wagi uchybienia, ale nie może skutkować odmową prawa do zwolnienia takiej energii elektrycznej zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96.

44. Tym bardziej nie może to skutkować zastosowaniem wobec takiego podmiotu art. 21 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy, który służy określeniu zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do produktów opodatkowanych, a nie opodatkowaniu produktów, które na mocy innych przepisów tej samej dyrektywy powinny być zwolnione.

45. W rezultacie podmiot taki jak spółka Turbogás powinien korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 w zakresie wyprodukowanej przez siebie energii elektrycznej, którą wykorzystuje do celów produkcji energii elektrycznej.

Wnioski

46. Wobec całości powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia]:

1) Artykuł 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej należy interpretować w ten sposób, że dotyczy on również jednostek, które produkują energię elektryczną na własne potrzeby, niebędących drobnymi producentami energii elektrycznej.

2) Artykuł 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96 w związku z art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podmiot, który, produkując energię elektryczną, wykorzystuje część wyprodukowanej przez siebie energii elektrycznej do celów owej produkcji, nie może zostać uznany za dystrybutora tej energii elektrycznej w rozumieniu wskazanego przepisu. Podmiot taki powinien korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy w zakresie wyprodukowanej przez siebie energii elektrycznej, którą wykorzystuje do celów produkcji energii elektrycznej.

11 Zobacz ostatnio wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 41).