

Robert Talaga *

SKUTKI WADLIWEJ IMPLEMENTACJI DYREKTYWY O OPODATKOWANIU PRODUKTÓW ENERGETYCZNYCH W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

1. Wstęp

Ustawa z 23.1.2004 r. o podatku akcyzowym została przygotowana i uchwalona przez Sejm w celu dostosowania prawa polskiego do wspólnotowego porządku prawnego (*acquis communautaire*)¹. Wraz z przystąpieniem Polski do UE powstał jednak problem wdrożenia do prawa krajowego dyrektywy Rady 2003/96/WE z 27.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (tzw. dyrektywa o opodatkowaniu produktów energetycznych – dalej: „dyrektywa o opodatk. prod. energ.”)². W tym względzie Rząd Polski wystąpił do Komisji Europejskiej o okres przejściowy, aby nie powiększać zakresu wątpliwości dotyczących zgodności prawa krajowego z prawem wspólnotowym³. Rada przychyliła się do tej prośby wydając

* Mgr Robert Talaga – Referendarz sądowy WSA w Poznaniu.

¹ K. Feldo, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 23–25.

² Dz.Urz.WE 2003, L 283/51; polskie wydanie specjalne, t. 1, roz. 9, s. 405–424.

³ K. Lasiński-Sulecki, *Obszary potencjalnej niezgodności polskich przepisów akcyzowych z prawem wspólnotowym w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 3–4, s. 77–89; D. Mączyński, *Niezgodność ustawy o akcyzie z prawem wspólnotowym*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 6, s. 6–10.

dyrektywę 2004/74/WE z 29.4.2004 r. zmieniającą dyrektywę 2003/96/WE w zakresie możliwości stosowania przez określone Państwa Członkowskie czasowych zwolnień lub obniżek poziomu opodatkowania na produkty energetyczne i energię elektryczną⁴. W efekcie Polska otrzymała okres przejściowy na dostosowanie przepisów krajowych w zakresie energii elektrycznej do dnia 1 stycznia 2006 roku. Brak odpowiednich działań legislacyjnych ze strony polskiej spowodował jednak, że termin ten nie został dotrzymany. Jednocześnie organy administracji i sądy administracyjne zajmowały różne stanowiska w sporze dotyczącym prawa do zwrotu naliczonego podatku akcyzowego za energię elektryczną, próbując rozstrzygnąć czy jednostki na podstawie przepisów wspólnotowych mogą dochodzić swoich praw.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie różnych sposobów wykładni przepisów krajowych i wspólnotowych dokonanych przez sądy administracyjne w kwestii zwrotu akcyzy za energię elektryczną. Jednocześnie przedstawiono najważniejsze wątki rozstrzygnięcia ETS kończącego postępowanie zainicjowane w tym zakresie przez Komisję UE przeciwko Polsce oraz zwrócono uwagę na jego konsekwencje dla podatników. Ponadto zasygnalizowano najnowsze zmiany legislacyjne w podatku akcyzowym, związane z wdrożeniem dyrektyw wspólnotowych oraz przedstawiono potencjalne wątpliwości, które mogą pojawić się na drodze do definitywnego załatwienia kwestii zwrotu nadpłaty podatku akcyzowego za energię elektryczną.

2. Skutki braku właściwej implementacji dyrektywy o opodatkowaniu produktów energetycznych

2.1. Wątpliwości dotyczące zgodności przepisów krajowych z przepisami prawa wspólnotowego dotyczący momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku akcyzowego spowodował, że sądy administracyjne stanęły przez problemem skonstruowania na gruncie prawa polskiego odpowiedniej normy rozstrzygającej tej spór. W tym zakresie orzeczenia sądów administracyjnych nie były jednolite. Większość z nich uwzględniła argumentów stron skarżących, co skutkowało uchYLENIEM zaskarżonych decyzji i przekazaniem ich do ponownego rozpoznania z uwzględnieniem prawa do stwierdzenia dokonanej w tym względzie nadpłaty. W nielicznych przypadkach sądy nie uwzględniły zasadności stanowisk stron i oddalały skargi nie otwierając w tym zakre-

⁴ Dz. Urz. UE 2004, L 157/87; polskie wydanie specjalne, t. 2, roz. 9, s. 16-20.

sie stronie drogi do stwierdzenia dokonanej nadpłaty podatku akcyzowego od energii elektrycznej.

2.2. Do pierwszej grupy zaliczyć można wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie (dalej jako WSA w Lublinie) uwzględniający skargę na odmowę stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym uiszczonym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej⁵. Producent energii elektrycznej podniósł, że stosownie do art. 6 ust. 5 ustawy z 23.1.2004 r. o podatku akcyzowym⁶ (dalej jako u.p.a.) w przypadku energii elektrycznej obowiązek podatkowy z powstaje z dniem jej wydania, czego nie można pogodzić z art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ., który wskazuje, że dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG z 25.2.1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania⁷ (dalej jako: „dyrektywa horyzontalna”), energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkowi, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. W myśl tych ostatnich przepisów podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia energii do konsumpcji, pomimo tego, że każde państwo członkowskie ustala własne procedury, zgodnie z którymi nakłada i pobiera akcyzę i może również zwalniać drobnych producentów energii elektrycznej od tego obowiązku pod warunkiem, że opodatkowują oni produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji tej energii. Obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym nie powstanie zatem tak długo, jak energia elektryczna nie zostanie dostarczona odbiorcom finalnym.

Po analizie wskazanych przepisów Sąd stwierdził, że pojęcia wymagalności podatku oraz obowiązku podatkowego nie są tożsame, a dyrektywa o opodatk. prod. energ. posługuje się wyłącznie pojęciem wymagalności podatku, podczas gdy dla celów jej stosowania nie jest istotny moment powstania obowiązku podatkowego. W tym zakresie regulacja zawarta w art. 6 ust. 5 u.p.a. nie uwzględnia kryteriów i wymogów zamieszczonych w art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ., który przesuwając termin wymagalności podatku do czasu dostawy energii elektrycznej przez dystrybutora (redystrybutora) i tym samym odchodzi od zasady pozwalającej opodatkować tę energię już na etapie produkcji, czy dostarczenia jej na terytorium Wspólnoty.

⁵ Wyrok WSA w Lublinie z 27.9.2007 r., sygn.: I SA/Lu 517/07.

⁶ Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.

⁷ Dz. Urz. WE 1992, L 76/1.

W rezultacie kryterium określone w art. 6 ust. 5 u.p.a. nie jest wystarczające do ustalenia podatnika podatku akcyzowego, gdyż nie uwzględnia dodatkowego kryterium, jakim jest wymagalność podatku w momencie dostawy energii elektrycznej przez dystrybutora (redystrybutora).

W tych okolicznościach Sąd uznał, że brak jest podstawy do obciążenia spółki akcyzą z tytułu sprzedaży energii elektrycznej, która nie była sprzedawana odbiorcom końcowym, lecz jedynie zakładom energetycznym będącym ogniwem pośrednim w sieci jej dystrybucji. Jednocześnie Sąd zaznaczył, że zgodnie z art. 9 dyrektywy Rady nr 2004/74/WE, okres przejściowy związany z dostosowaniem przez Polskę systemu opodatkowania energii elektrycznej do ram wspólnotowych upłynął z dniem 31.12.2005 r. Z uwagi na brak transpozycji postanowień art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ. do krajowego porządku prawnego, który jest jasny, precyzyjny, Sąd uznał, że przepis ten jest bezpośrednio skuteczny w zakresie w jakim określa on kryteria wymagalności podatku akcyzowego, a przez to pozwala ustalać osobę będącą podatnikiem podatku akcyzowego, a strona może się na niego bezpośrednio powoływać, gdyż ustawa o podatku akcyzowym wprowadza odmienne uregulowania w zakresie opodatkowania energii elektrycznej. Swoją argumentację Sąd wsparł orzecznictwem wspólnotowym zobowiązującym sądy krajowe do zapewnienia pełnej skuteczności przepisów prawa wspólnotowego zgodnie z zasadą bezpośredniego skutku, pierwszeństwa i efektywności i w razie konieczności nie stosowania, z mocy własnych uprawnień, wszelkich sprzecznych z nimi przepisów krajowych⁸.

Wyraźne stwierdzenie niezgodności przepisów krajowych z przepisami dyrektyw, a w konsekwencji ich bezpośrednie zastosowanie, z pewnością było odważnym i zdecydowanym posunięciem, które stanowiło przełom w kwestii naliczania podatku akcyzowego za energię elektryczną. Szczególnie, że zastosowanie wskazanej konstrukcji było jednym z pierwszych tego rodzaju w zakresie podatku akcyzowego, gdyż sądy administracyjne miały dotąd więcej okazji do uznawania bezpośredniej skuteczności norm dyrektyw wspólnotowych w sprawach z zakresu podatku od towarów i usług⁹. W tych warunkach takie rozstrzygnięcie niewątpliwie stanowiło sukces producentów energii elektrycznej w walce o zapewnienie właściwego zakresu stosowania prawa wspólnotowego oraz polepszenie ich pozycji na wspólnotowym rynku energii.

⁸ ETS, sprawa C-119/05 *Ministero Dell Industria, dei Commercio Dell Artigianato vs. Lucchini Spa*, niepublikowany.

⁹ R. Talaga, *Stosowanie dyrektyw wspólnotowych przez sądy administracyjne w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2009, nr 3, s. 29–37.

Taką samą linię orzeczniczą WSA w Lublinie zaprezentował w kilku innych sprawach¹⁰, jednak w części spraw stosując rozbudowaną argumentację przemawiającą za bezpośrednim skutkiem art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ. silnie zaakcentował jego bezwarunkowy charakter¹¹.

2.3. Podobny pogląd zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (dalej jako WSA we Wrocławiu), w postępowaniu w którym strona skarżąca domagała się zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym za okres od maja 2006 r. do lutego 2007 r. wskazując, że jako producent energii elektrycznej, wykazała i odprowadziła podatek akcyzowy od sprzedaży energii na rzecz lokalnego dystrybutora, który nie był ostatecznym konsumentem tej energii, a tym samym podatek akcyzowy został przez nią uiszczony nie należenie¹². W związku z brakiem implementacji postanowień dyrektywy o opodatk. prod. energ. do krajowego porządku prawnego, Sąd po rozpoznaniu spornej kwestii ustalił, że przepis art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ. jest bezwarunkowy, jasny i precyzyjny, a na rekonstrukcję normy w nim zawartej nie ma wpływu treść art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG (dyrektywy horyzontalnej). Porównując treść art. 6 ust. 5 u.p.a. z treścią art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ. Sąd wskazał, że przepisy te w sposób skrajnie odmienny regulują moment powstania obowiązku w podatku akcyzowym z tytułu dostawy energii elektrycznej¹³. Polskie regulacje łączą bowiem obowiązek podatkowy z mementem wydania (sprzedaży) energii przez producenta, podczas gdy dyrektywa o opodatk. prod. energ. przesuwając ten obowiązek do etapu przekazania energii przez dystrybutora (redystrybutora) odbiorcy finalnemu, co prowadzi do wniosku, że art. 6 ust. 5 u.p.a., sprzeciwia się celowi dyrektywy o opodatk. prod. energ. Jednocześnie zawarte w przepisach krajowych i wspólnotowych pojęcia „wydanie” i „dystrybucja” nie pokrywają się, gdyż przeczą temu postanowienia art. 2 dyrektywy 2003/54/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 26.6.2003 r. dotyczącej wspólnotowych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej uchylającej dyrektywę

¹⁰ Wyrok WSA w Lublinie z 24.10.2007 r., sygn.: I SA/Lu 523/07; wyrok WSA w Lublinie z 11.12.2007 r., sygn.: I SA/Lu 521/07; wyrok WSA w Lublinie z 16.1.2008 r., sygn.: I SA/Lu 693/07; wyrok WSA w Lublinie z 12.3.2008 r., sygn.: I SA/Lu 22/08.

¹¹ Wyrok WSA w Lublinie z 11.10.2007 r., sygn.: I SA/Lu 518/07; wyrok WSA w Lublinie z 4.12.2007 r., sygn.: I SA/Lu 627/07; wyrok WSA w Lublinie z 5.12.2007 r., sygn.: I SA/Lu 520/07; wyrok WSA w Lublinie z 11.12.2007 r., sygn.: I SA/Lu 515/07; wyrok WSA w Lublinie z 15.2.2008 r., sygn.: I SA/Lu 776/07.

¹² Wyrok WSA we Wrocławiu z 28.3.2008 r., sygn.: I SA/Wr 1830/07.

¹³ Tak samo stwierdził WSA w Lublinie w wyroku z 15.2.2008 r. sygn.: I SA/Lu 776/07.

96/92/WE¹⁴, który wyraźnie rozróżnia pojęcie dystrybucji od terminu wytwarzanie (wydanie/przesłanie) jak również pojęcia dystrybutora i producenta.

W tej sytuacji Sąd uznał, że w sprawie powinna znaleźć zastosowanie norma kolizyjna ustanowiona w art. 91 ust. 3 Konstytucji RP¹⁵ umożliwiającą w miejsce przepisu krajowego bezpośrednie zastosowanie spornego przepisu dyrektywy wskazującego nie tylko moment powstania obowiązku podatkowego, ale także podatnika tego podatku, którym jest jedynie podmiot dokonujący sprzedaży tej energii odbiorcy końcowemu. W myśl tej konstrukcji producenci energii elektrycznej (niebędący dystrybutorami) mogą nie płacić podatku akcyzowego, gdyż obowiązek zapłaty tego podatku powstaje z chwilą dostawy energii do odbiorcy finalnego (konsumenta), a nie z chwilą wydania tej energii przez producenta pośrednikowi. Z tych względów na podatniku nie spoczywa obowiązek podatkowy w zakresie podatku akcyzowym, zgodnie z bezpośrednio skutecznym przepisem art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ., bez względu na treść preambuły do analizowanej dyrektywy, która wskazuje na kompetencje Państw Członkowskich w zakresie stanowienia przepisów fiskalnych i procedur dotyczących opodatkowania produktów energetycznych, a tym samym uiszczenie podatku stanowiło nienależne świadczenie stanowiące nadpłatę podlegającą zwrotowi. Takie rozstrzygnięcie niewątpliwie wpisało się w wytyczoną wcześniej linię orzeczniczą dodając kolejne argumenty w zakresie bezpośredniego skutku spornego przepisu dyrektywy energetycznej i wskazując wyraźnie na konieczność oddania przez państwo podatnikom nienależnie uiszczonych kwot.

2.4. Inną konstrukcję prawną zastosował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (dalej jako WSA w Gliwicach) rozpoznając sprawę spółki, która zwróciła się z wnioskiem o wydanie pisemnej interpretacji co do stosowania przepisów prawa podatkowego jeśli chodzi o niezgodność polskich przepisów z przepisami wspólnotowymi w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym sprzedaży energii elektrycznej przez producentów¹⁶. Rozpoznając sprawę Sąd rozważył czy w sytuacji częściowej niezgodności przepisów krajowych z przepisami wspólnotowymi należy stosować instytucję pominięcia normy krajowej ze względu na zasadę pierwszeństwa i bezpośredniego skutku, czy instytucję prowspólnotowej wykładni wyznaczającej granice stosowania normy krajowej poprzez nadanie jej nowego znaczenia zgodnego z pra-

¹⁴ Dz.Urz. UE 2003, L 176/37; Dz.U.UE-sp.12-2-211 ze zm.

¹⁵ Dz.U. 1997, Nr 78, poz. 483 ze zm.

¹⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z 6.5.2008 r., sygn.: III SA/GI 1654/07.

wem wspólnotowym w sytuacji, gdy nie występuje sprzeczność przepisu krajowego ze wspólnotowym w pełnym zakresie obowiązywania jego normy, a jednocześnie nie prowadzi to do wykładni *contra legem*, ani do rezultatów sprzecznych z efektami wykładni językowej, przy założeniu, że zamiarem polskiego ustawodawcy było stworzenie przepisów zgodnych z normami Unii Europejskiej¹⁷.

W tym zakresie Sąd podzielił w pełni dotychczasowe poglądy uznające przepis art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ. za jasny, precyzyjny, bezwarunkowy¹⁸, ale uznał, że przepisy krajowe zawarte w art. 4 ust. 1 pkt 3 i art. 6 ust. 5 u.p.a. nie są z nim sprzeczne w pełnym zakresie ze względu na art. 6 ust. 1 dyrektywy horyzontalnej, a ustaloną niezgodność wynikającą ze zbyt szerokiego rozumienia zakresu regulacji krajowej obowiązującej po dniu 1.1.2006 r. należy usuwać za pomocą prowspólnotowej wykładni przepisów prawa krajowego uwzględniającej treść prawa wspólnotowego. W konsekwencji Sąd uznał, że taka wykładnia wspomnianych przepisów prowadzi do wniosku, że po dniu 1.1.2006 r. w przypadku sprzedaży energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym objęta jest dopiero sprzedaż energii elektrycznej na ostatnim etapie obrotu, tzn. sprzedaż przez dystrybutora (redystrybutora) ostatecznemu odbiorcy (konsumentowi). Nie podlega natomiast opodatkowaniu tym podatkiem wcześniejszy etap obrotu, np. między producentem energii elektrycznej, a jej dystrybutorem (redystrybutorem). W takim przypadku obowiązek podatkowy powstaje w momencie dostawy energii elektrycznej konsumentowi. W konsekwencji nie można uznać producenta energii elektrycznej za podatnika podatku akcyzowego zobowiązanego do jego zapłaty z tytułu sprzedaży energii elektrycznej dystrybutorowi, gdyż stanowi to naruszenie materialnego prawa wspólnotowego i instytucji prowspólnotowej wykładni przepisów krajowych.

W tym zakresie warto zaznaczyć, że niektóre składy sędziowskie nie podzieliły poglądów o bezpośrednim skutku norm dyrektywy o opodatk. prod. energ.¹⁹, ale potwierdziły, że art. 4 ust. 1 pkt. 3 i art. 6 ust. 5 u.p.a. nie są sprzeczne w pełnym zakresie z przepisami dyrektywy wspólnotowej, a usta-

¹⁷ A. Łazowski, *Proeuropejska wykładnia prawa przez polskie sądy i organy administracji jako mechanizm dostosowania systemu prawnego do *acquis communautaire**, [w:] *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, (red. E. Piontek), Warszawa 2003, s. 191.

¹⁸ Wyrok WSA w Lublinie z 2.4.2008 r., sygn.: I SA/Lu 23/08, wyrok WSA we Wrocławiu z 28.3.2008 r., sygn.: I SA/Wr 1830/07; wyrok WSA w Lublinie z 12.3.2008 r., sygn.: I SA/Lu 22/08.

¹⁹ Wyrok WSA w Lublinie z 2.4.2008 r., sygn.: I SA/Lu 23/08; wyrok WSA we Wrocławiu z 28.3.2008 r., sygn.: I SA/Wr 1830/07; wyrok WSA w Lublinie z 12.3.2008 r., sygn.: I SA/Lu 22/08.

lona niezgodność wynikającą ze zbyt szerokiego rozumienia zakresu regulacji krajowej obowiązującej po 1.1.2006 r. powinna zostać usunięta w drodze prawspólnotowej wykładni tych przepisów²⁰, gdyż jest to korzystne dla podatnika, który podniósł w sprawie takie argumenty²¹.

Rozbieżne stanowiska dotyczące bezpośredniej skuteczności dyrektywy o opodatk. prod. energ. oraz zupełnie inna konstrukcja prawna, a mianowicie prawspólnotowa wykładnia przepisów krajowych, zastosowana przez WSA w Gliwicach doprowadziły w sumie do takich samych rezultatów jak w przypadku wcześniejszych orzeczeń zdejmując tym samym obowiązek podatkowy z producentów energii elektrycznej, który wynikał z niezgodnych z prawem wspólnotowym przepisów krajowych.

2.5. Rozpoznając kwestię stwierdzenia nadpłaty podatku akcyzowego zapłaconego z tytułu produkcji oraz wydania energii elektrycznej do dystrybucji w listopadzie 2006 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (dalej jako WSA w Poznaniu) doszedł do innych wniosków niż dotychczas prezentowane, gdyż nie podzielił dotychczasowych poglądów dotyczących bezpośredniej skuteczności art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ.²² i uznał, że istotę sprawy stanowi ustalenie właściwej wykładni wskazanego przepisu dyrektywy w świetle celu i rezultatu, który zamierzał osiągnąć prawodawca wspólnotowy oraz rozważenie czy tym czy samym miał on zamiar ustanowienia zakazu obciążania podatkiem akcyzowym innych podmiotów niż wymienione w tym przepisie²³. W tym względzie Sąd stwierdził, że producent energii elektrycznej nie jest jednocześnie dystrybutorem lub redystrybutorem między innymi ze względów na definiowanie procesów dystrybucji przyjmowane w literaturze ekonomicznej, preambułę dyrektywy 2003/54/WE mającą na celu liberalizację i demonopolizację rynku energetycznego oraz przepis art. 2 pkt. 5) i 6) wprowadzający definicje „dystrybucji” i „operatora systemu dystrybucyjnego”. Jednocześnie przyznał, że celami dyrektywy o opodatk. prod. energ. w ogóle są objęcie podatkiem akcyzowym energii elektrycznej oraz ustalenie minimalnych poziomów opodatkowania i tylko dlatego, że prawo-

²⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z 6.2.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1303/08; wyrok WSA w Gliwicach z 6.2.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1304/08; wyrok WSA w Gliwicach z 13.2.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1305/08; wyrok WSA w Gliwicach z 13.2.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1306/08; wyrok WSA w Gliwicach z 13.2.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1323/08.

²¹ Wyrok NSA z 24.9.2008 r., sygn.: I FSK 922/08.

²² Wyrok WSA w Lublinie z 2.10.2007 r., sygn.: 522/07; wyrok WSA we Wrocławiu z 28.3.2008 r. sygn.: I SA/Wr 1830/07.

²³ Wyrok WSA w Poznaniu z 13.6.2008 r., sygn.: I SA/Po 433/08.

dawca wspólnotowy zdecydował się na określenie podmiotu produkującego energię elektryczną na własne potrzeby jako „dystrybutora” w celu zapewnienia szczelności systemu podatkowego, doszło do wskazania momentu wymagalności podatku akcyzowego poprzez zrównanie producenta z dystrybutorem, a zatem poprzez podmiot podlegający opodatkowaniu. Jednocześnie Sąd dopatrzył się, że art. 4 ust. 2 dyrektywy o opodatk. prod. energ. nie wyklucza sytuacji, w której energia elektryczna obciążona jest podatkami pośrednimi (oprócz podatku VAT) na etapie wcześniejszym niż moment przekazania do konsumpcji, co oznacza, że momentem tym może być także chwila sprzedaży energii elektrycznej przez producenta dystrybutorom i redystrybutorom zgodnie z art. 6 ust. 5 u.p.a. Natomiast zasada jednokrotnego opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrażona w porządku krajowym, nie została sformułowana w dyrektywie o opodatk. prod. energ., która dopuszcza kumulację podatków pośrednich (do których zalicza się podatek akcyzowy) na różnych etapach obrotu energią elektryczną. W tym zakresie zdaniem Sądu określenie momentu powstania obowiązku podatkowego (wymagalności podatku) związane jest z potrzebą porównywania, na tym samym etapie obrotu wielkości nałożonych podatków pośrednich w poszczególnych Państwach Członkowskich, a nie z wyłącznym określeniem podmiotu opodatkowanego. Z tych względów, pomimo iż podatek akcyzowy – co do zasady – nie powinien podlegać potrąceniu na kolejnych etapach obrotu, z uwagi na brak podstaw normatywnych w prawie Unii Europejskiej, nie można wykluczyć takich technik legislacyjnych, które pozwolą na takie zabiegi. Tym samym Sąd przyjął, iż analizowany art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ. nie może stanowić podstawy do wyłączenia od 1.1.2006 r. z opodatkowania sprzedaży (wydania) energii elektrycznej przez jej producentów dla podmiotów niebędących jej końcowymi nabywcami. Dodatkowo Sąd wskazał na pkt 7 preambuły do dyrektywy o opodatk. prod. energ., w którym opodatkowanie energii elektrycznej uznano za jeden z instrumentów dostępnych w celu osiągnięcia celów Protokołu z Kioto, co oznacza, że Rada UE miała na względzie także osiągnięcie rezultatów nefiskalnych, takich jak przeciwdziałanie globalnemu ociepleniu poprzez ograniczenie emisji dwutlenku węgla (ograniczania emisji szkodliwych gazów cieplarnianych powstających przede wszystkim na etapie produkcji energii elektrycznej)²⁴. Ponadto zaakcentował inne cele pozafiskal-

²⁴ K. Lasiński-Sulecki, *Akcyza od produktów energetycznych i energii elektrycznej w dyrektywie 2003/96/WE a podatki ekologiczne*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 3-4, s. 73-93.

ne zawarte w pkt. 12) preambuły dyrektywy o opodatk. prod. energ. zgodnie, z którym ceny energii są elementami kluczowymi wspólnotowej polityki energetycznej, transportowej i ochrony środowiska. W tym względzie Sąd zaznaczył, że decydowanie o tym, jakimi środkami podatkowymi wprowadzone zostaną w życie wspólnotowe ramy dotyczące opodatkowania energii elektrycznej, jest sprawą poszczególnych Państw Członkowskich, zgodnie z pkt. 11 preambuły do dyrektywy o opodatk. prod. energ., a zatem mogą one wprowadzać w ramach prawodawstwa krajowego, oprócz opodatkowania w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora, także inne momenty powstawania obowiązku podatkowego i wyznaczać inny krąg podatników w zakresie podatku akcyzowego jako jednego z podatków pośrednich w ramach art. 4 ust. 2 dyrektywy o opodatk. prod. energ., gdyż podlegają one sumowaniu dla potrzeb określenia minimalnego poziomu opodatkowania w momencie dopuszczenia do konsumpcji. W tych okolicznościach Sąd uznał, że art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ. nie może stanowić w zakresie bezpośredniego skutku w stosunkach wertykalnych narzędzia do odstąpienia od zastosowania przepisu krajowego w postaci art. 6 ust. 5 u.p.a., gdyż nie można wykluczyć stosowania przepisu krajowego, skoro nie jest on sprzeczny z przepisami dyrektywy o opodatk. prod. energ., które są indyferentne dla opodatkowania innych podmiotów niż dystrybutorzy lub redystrybutorzy energii elektrycznej²⁵ i dlatego nie mogą prowadzić do uwolnienia od obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego, która to okoliczność w stanie prawnym obowiązującym w listopadzie 2006 r. nie stanowi podstawy do stwierdzenia nadpłaty w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 O.p.

Niewątpliwie stanowisko WSA w Poznaniu wniosło nowy sposób postrzegania podatku akcyzowego w świetle przepisów wspólnotowych. Taka konstrukcja z pewnością wzbogaciła dyskusję wokół spornego zagadnienia, stanowiąc wsparcie dla oficjalnego stanowiska, jakie zaprezentował Rząd Polski w sporze o akcyzę na energię elektryczną z Komisją Europejską.

2.6. W innych sprawach WSA w Poznaniu zdecydował się jednak z urzędu zawiesić postępowania²⁶ wskazując na interpretacyjną złożoność zagadnienia

²⁵ M. Szpunar, *Bezpośredni skutek dyrektywy w postępowaniu przed sądem krajowym – uwagi na tle najnowszego orzecznictwa*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 9, s. 56–69.

²⁶ Postanowienie WSA w Poznaniu z 24.10.2008 r., sygn.: I SA/Po 700/08; postanowienie WSA w Poznaniu z 24.10.2008 r., sygn.: I SA/Po 701/08; postanowienie WSA w Poznaniu z 24.10.2008 r., sygn.: I SA/Po 423/08; postanowienie WSA w Poznaniu z 24.10.2008 r., sygn.: I SA/Po 424/08; postanowienie WSA w Poznaniu z 24.10.2008 r., sygn.: I SA/Po 425/08; postanowienie WSA w Po-

oraz różnice w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej na gruncie polskiej ustawy o podatku akcyzowym oraz dyrektywy o opodatk. prod. energ. Skład orzekający dodatkowo zaznaczył, że pomimo oddalenia skargi przez WSA w Poznaniu w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w 2006 r., WSA we Wrocławiu oraz WSA w Gliwicach w podobnym stanie faktycznym i prawnym uchylły decyzje organów podatkowych, a Komisja Europejska wniosła skargę do ETS²⁷ w kwestii braku implementacji przez Polskę dyrektywy o opodatk. prod. energ.

3. Stanowisko Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich

Przedstawione dotychczas pomysły na rozwiązanie problemu podatku akcyzowego na energię elektryczną powstały w cieniu sporu Komisji Europejskiej i Rządu RP w kwestii dostosowania krajowego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów dyrektywy o opodatk. prod. energ. Ponieważ Polska wskazała, że zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym podatnikami są producenci energii elektrycznej, gdyż obowiązek podatkowy w tym zakresie powstaje w momencie jej wydania przez producenta, a nie w momencie jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora, Komisja wezwała Polskę do niezwłocznego dostosowania prawa krajowego do wymogów prawa wspólnotowego, a po uznaniu kolejnej odpowiedzi strony polskiej za niesatysfakcjonującą, zwróciła się o rozstrzygnięcie sporu w tym zakresie przez ETS²⁸.

Trybunał orzekł, że Polska uchybiła swoim zobowiązaniom poprzez zaniechanie dostosowania swojego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów prawa wspólnotowego. Jednocześnie oddalił zarzut, że skarga Komisji jest niejasna i nieprecyzyjna stwierdzając, że chodzi tu o niedostosowanie się do zobowiązań wynikających z art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ. do końca wpływu okresu przejściowego, to jest do 1.1.2006 r.,

znaniu z 24.10.2008 r., sygn.: I SA/Po 426/08; postanowienie WSA w Poznaniu z 24.10.2008 r., sygn.: I SA/Po 427/08; postanowienie WSA w Poznaniu z 24.10.2008 r., sygn.: I SA/Po 427/08; postanowienie WSA w Poznaniu z 24.10.2008 r., sygn.: I SA/Po 428/08; postanowienie WSA w Poznaniu z 24.10.2008 r., sygn.: I SA/Po 429/08.

²⁷ Sprawa zarejestrowana pod sygnaturą C-475/07.

²⁸ ETS, sprawa C-475/07 *Komisja Wspólnot Europejskich p. Rzeczypospolitej Polskiej*, niepublikowany.

przyznanego Polsce na dostosowanie prawa krajowego do prawa wspólnotowego²⁹. Tym bardziej, że Komisja wyjaśniła, że wniesiona przez nią skarga dotyczy wyłącznie określenia momentu powstania zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od energii elektrycznej w Polsce, a nie kwestii określenia osoby zobowiązanej do zapłaty tego podatku³⁰. Jednocześnie Trybunał uznał, że art. 6 ust. 5 u.p.a. nie definiuje w sposób wystarczająco precyzyjny, jasny i przejrzysty momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny w Polsce, ponieważ ogranicza się do stwierdzenia, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem wydania energii elektrycznej, a ponadto polega na tym, iż zobowiązanie podatkowe powstaje w chwili wprowadzenia energii elektrycznej do sieci przez producenta, a nie w chwili jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora, a tym samym nie implementuje dyrektywy w sposób zgodny z wymogami pewności prawa³¹. W konsekwencji poprzez

²⁹ Zdaniem Komisji celem art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 jest zapewnienie, aby wspólny rynek w przypadku opodatkowania energii elektrycznej funkcjonował w podobny sposób jak w przypadku innych tradycyjnych towarów podlegających podatkowi akcyzowemu na gruncie uregulowań wspólnotowych, a obowiązek podatkowy w tym zakresie powinien powstać w państwie członkowskim, w którym towar podlega konsumpcji, ponieważ cały system ma unikać podwójnego opodatkowania towarów bądź też ich niewystarczającego opodatkowania. Jednak ze względu na specyficzną naturę energii elektrycznej dyrektywa 2003/96 przenosi moment powstania obowiązku podatkowego na chwilę jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora, a podatek staje się wymagalny w danym państwie członkowskim w takim zakresie, w jakim energia elektryczna została rzeczywiście w nim zużyta, wykluczając tym samym nadwyżkę lub niedobór opodatkowania.

³⁰ Rzeczpospolita Polska podniosła, że zarzuty Komisji są niejasne, nieodpowiednio uzasadnione, a ponadto nie określają dokładnie, co w polskim systemie podatkowym jest niezgodne z prawem wspólnotowym w zakresie podatku od energii elektrycznej. Szczególnie, że przepisy dyrektyw 92/12 i 2003/96 nie są jasne i nie definiują kluczowych pojęć „dystrybutora” „redystrybutora” i „dostawy”. Dodatkowo pomiędzy pojęciem dostawy, którym posługuje się dyrektywa 2003/96, a tym, którym posługuje się dyrektywa 2003/54, istnieje sprzeczność, którą da się usunąć za pomocą wykładni systemowej i celowościowej uznając, że dostawcą (sprzedawcą) energii elektrycznej do odbiorców końcowych jest producent tej energii, jeśli sprzedaje ją bezpośrednio odbiorcy końcowemu lub podmiotowi, który jest uprawniony do obrotu energią. W efekcie oznacza to, że art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym jest zgodny z prawem wspólnotowym, a tym samym opodatkowanie w Polsce producenta lub dostawcy energii elektrycznej jest zgodne z prawem wspólnotowym. Szczególnie, że w świetle polskich przepisów opodatkowaniu podlega jedynie energia elektryczna zużywana w Polsce, a dodatkowo art. 60 u.p.a., oraz art. 76 u.p.a. uniemożliwiają podwójne opodatkowanie energii elektrycznej wytworzonej w państwach członkowskich, przy zapewnieniu ewentualnego zwrotu zapłaconego podatku oraz zapewnieniu opodatkowania tylko w kraju rzeczywistego zużycia energii.

³¹ ETS, sprawa C-296/01 *Komisja Wspólnot Europejskich p. Republice Francuskiej* Zb. Orz. 2003 I-13909; ETS, sprawa C-417/07 *Komisja Wspólnot Europejskich p. Wielkiemu Księstwu Luksemburga*, niepublikowany; ETS sprawa C-274/05 *Komisja Wspólnot Europejskich p. Republice Greckiej*, niepublikowany.

zaniechanie dostosowania w dniu 1.1.2006 r. swego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów wspólnotowych w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny, Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy tej dyrektywy, a dla wykazania, iż transpozycja dyrektywy jest niewystarczająca lub nieodpowiednia, nie jest konieczne ustalenie rzeczywistych skutków krajowych przepisów transponujących, gdyż sama ich treść nadaje transpozycji niewystarczający lub wadliwy charakter³².

Trybunał uznał również za nietrafny argument strony polskiej, że przepis krajowy dotyczący momentu wymagalności podatku akcyzowego za energię elektryczną jest zgodny przepisami dyrektyw, skoro z technicznego punktu widzenia energia elektryczna jest udostępniana odbiorcy końcowemu w tym samym czasie, w jakim jest wytwarzana. Nie podzielił również argumentu, że ustawa o podatku akcyzowym prowadzi do unikania podwójnego opodatkowania lub zaniżonego opodatkowania produktów, skoro zgodnie z nią energia elektryczna importowana do Polski podlega opodatkowaniu, a podatek od energii elektrycznej wytwarzanej w państwie członkowskim podlega zwrotowi na wniosek w przypadku jej eksportu.

Trybunał uznał za bezskuteczny także argument strony polskiej dotyczący określenia osoby zobowiązanej do zapłaty podatku od energii elektrycznej na podstawie wykładni pojęć „dostawa”, „dystrybutor” i „redystrybutor”, zawartych w art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ. w świetle przepisów dyrektywy 2003/54, gdyż jest to kwestia leżąca poza zakresem skargi, a zaproponowana przez Polskę wykładnia nie może zostać utrzymana, gdyż definicje zawarte w art. 2 dyrektywy 2003/54, zostały wprowadzone wyłącznie dla celów tej ostatniej dyrektywy.

Jednocześnie Trybunał uznał, że nie ma potrzeby ograniczania skutków niniejszego wyroku w czasie ze względu na zasady pewności prawa³³, które mogą być stosowane tylko przy poważnych reperkusjach finansowych „ze względu na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za skuteczne i obowiązujące w sytuacji, gdy osoby prywatne oraz władze krajowe skłoniłyby się do zachowań niezgodnych z uregulowaniami wspólnotowymi ze względu na ist-

³² ETS, sprawa C-392/96 *Komisja Wspólnot Europejskich p. Republice Irlandii* Zb. Orz. 1999 I-5901; ETS sprawa C-66/06 *Komisja Wspólnot Europejskich p. Republice Irlandii*, niepublikowany.

³³ ETS, sprawa C-178/05 *Komisja Wspólnot Europejskich p. Republice Greckiej* Zb. Orz. 2007 I-4185.

nienie niepewności co do zakresu przepisów wspólnotowych, do której to przyczyniło się również zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji³⁴. Działania władz polskich w tym zakresie zostały uznane za niezgodne z uregulowaniami wspólnotowymi bez względu na niepewność dotyczącą zakresu przepisów wspólnotowych, a powinny były mieć na celu uniknięcie powoływanej szkody najpóźniej w dniu wszczęcia procedury w sprawie niezgodności z prawem wspólnotowym szczególnie, że przygotowywany był projekt ustawy zmieniającej moment powstania obowiązku podatkowego, a niezgodność ta nie była kwestionowana na etapie postępowania poprzedzającego wniesienie skargi. Tym samym Trybunał uznał za niewystarczające argumenty strony polskiej, że zwrot podatku od energii elektrycznej pobranego po dniu 1.1.2006 r. z naruszeniem prawa wspólnotowego może wywołać po stronie polskiej poważną szkodę gospodarczą, jak również niebezpieczeństwo zakłócenia konkurencji na rynku wspólnotowym.

4. Rozstrzygnięcia wojewódzkich sądów administracyjnych w kwestii nadpłaty

4.1. Definitywne rozstrzygnięcie przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich kwestii niezgodności przepisów krajowych z przepisami wspólnotowymi w omawianym zakresie nie rozstrzygnął jednak problemu zwrotu uiszczanego niezasadnie podatku akcyzowego od energii elektrycznej. Aktualne w tym zakresie pozostały więc wątpliwości dotyczące różnych koncepcji rozwiązania tej kwestii zaprezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych.

4.2. WSA w Lublinie nie zgodził się w części rozpoznawanych spraw ze stanowiskiem organów uzależniającym zwrot nadpłaty na podstawie art. 72 ustawy z 29.8.1997 r. Ordynacja podatkowa³⁵ (dalej jak O.p.) od faktycznie poniesionego ciężaru wpłaty nienależnego podatku wskazując, że dla uznania czy w danym przypadku powstanie podlegająca zwrotowi nadpłata podatku

³⁴ ETS, sprawa C-184/99 *Rudy Grzelczyk p. Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve* Zb. Orz. 2001 I-6193; ETS, sprawa C-209/03 *Queen's Bench Division na wniosek Dany Bidar p. London Borough of Ealing & Secretary of State for Education and Skills* Zb. Orz. 2005 I-2119; ETS, sprawa C-313/05 *Maciej Brzeziński p. Dyrektorowi Izby Celnej w Warszawie* Zb. Orz. 2007 I-513.

³⁵ Dz.U. 2005, Nr 8, poz. 60 ze zm.

wystarczy jedynie wykazanie, że podatnik dokonał wpłaty podatku w sytuacji, gdy nie ciążył na nim obowiązek podatkowy, ponieważ przepisy Ordynacji podatkowej nie uzależniają prawa do zwrotu nadpłaty od tego czy koszt podatku został przerzucony przez podatnika w cenie sprzedawanego towaru. Taka argumentacja była prezentowana również przez inne składy orzekające które podkreślały, że o istnieniu nadpłaty nie decyduje okoliczność czy nienależna zapłata podatku doprowadziła do rzeczywistego zubożenia podatnika, uszczuplenia jego mienia, gdyż nie przesądził o tym ustawodawca, a prawna konstrukcja instytucji nadpłaty nie uzależnia prawa do żądania jej zwrotu, ani też skuteczności tegoż żądania, od zubożenia podatnika w wyniku zapłaty podatku, ani od tego czy koszt podatku został przerzucony przez podatnika w cenie sprzedawanego towaru³⁶.

Takie rozstrzygnięcie może wydawać się najkorzystniejsze zarówno dla podatników jak i dla funkcjonowania całego systemu prawa podatkowego w Polsce. Zmierza bowiem do zapewnienia pełnej realizacji praw podatników z uwzględnieniem autonomii przepisów i instytucji prawa podatkowego, bez stosowania przepisów prawa cywilnego, w sytuacji gdy brak jest przepisów bezpośredniego odsyłających do ich stosowania. Takie stanowisko sądów można jednocześnie za formę przeciwstawienia się „prawotwórczej interpretacji przepisów”, która czasami wykracza poza ramy umocowania ustawowego.

4.3. WSA we Wrocławiu podzielił poglądy WSA w Lublinie dotyczące zwrotu nadpłaconego podatku, ale dołączył do nich wytyczne dla organów administracji w zakresie postępowania po uchyleniu decyzji, które zostały wydane na podstawie przepisów krajowych sprzecznych z bezpośrednio skuteczną normą dyrektywy o opodatk. prod. energ.³⁷ Sąd przypomniał w tym zakresie o odpowiedzialności odszkodowawczej państw członkowskich za naruszenie prawa wspólnotowego przez organy krajowe³⁸ oraz podkreślił, że jednostki są uprawnione do żądania zwrotu opłat pobranych niezgodnie z prawem wspólnotowym, a państwa do ich zwrotu³⁹. Wyjątek od tej zasady stanowią sytu-

³⁶ Wyrok WSA w Lublinie z 26.10.2007 r., sygn.: I SA/Lu 514/07; wyrok WSA w Lublinie z 26.10.2007 r., sygn.: I SA/Lu 516/07; wyrok WSA w Lublinie z 7.11.2007 r., sygn.: I SA/Lu 519/07; wyrok WSA w Lublinie z 2.4.2008 r., sygn.: I SA/Lu 23/08.

³⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z 29.9.2008 r., sygn.: I SA/Wr 730/08.

³⁸ ETS, sprawa 222/84 *Marguerite Johnston p. Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary* Zb. Orz. 1986 1651.

³⁹ ETS, sprawy połączone C-397/98 oraz C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd oraz inne (C-397/98), Hoechst AG i Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) p. Commissioners of Inland Revenue i HM Attorney General* Zb. Orz. 2001 I-1727.

acje, gdy władze krajowe ustalą, że opłata w całości została poniesiona przez osobę trzecią, a jej zwrot zainteresowanemu, prowadziłby do jego bezpodstawnego wzbogacenia. Samo przerzucenie opłat na osoby trzecie (na klientów, konsumentów) nie oznacza bowiem, że zwrot opłaty prowadzi do bezpodstawnego wzbogacenia, bowiem wzrost ceny może prowadzić do spadku ilości sprzedaży⁴⁰. Dlatego nie wolno odmówić zwrotu opłat pobranych niezgodnie z prawem wspólnotowym, tylko z tego powodu, że opłaty zostały włączone do ceny sprzedaży i w ten sposób zostały przerzucone na strony trzecie. Przerzucenie opłat na osoby trzecie, nie oznacza bowiem, że ich ciężar ekonomiczny został zneutralizowany, a zwrot opłat prowadzi do bezpodstawnego wzbogacenia, co pociąga za sobą konieczność stworzenia procedur służących zapewnieniu jak najdalej idącej ochrony uprawnień przyznanych podmiotom indywidualnym przez prawo wspólnotowe⁴¹. Z tych względów zaspokojenie roszczeń w tym przypadku wymaga uwzględnienia przepisów w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną, wydanych na podstawie ustawy z 10.4.1997 r. Prawo energetyczne⁴² oraz ustalenia czy strona skarżąca poniosła faktyczną szkodę (na przykład w związku z obowiązkiem zwrotu konsumentom pobranej akcyzy) oraz czy zwrot podatku akcyzowego spowoduje bezpodstawne wzbogacenie.

Pomimo wyłączenia możliwości uzależnienia zwrotu nadpłaconego podatku od instytucji prawa cywilnego ze względu na brak przepisów odsyłających do odpowiedniego stosowania w rozpatrywanej kwestii przepisów prawa cywilnego, WSA we Wrocławiu uzależnił jednak możliwości zwrotu nadpłaconego podatku od stworzenia określonych procedur uwzględniających wymogi dorobku wspólnotowego. Taka konstrukcja spotkała się z niezadowolaniem podatników, dla których oznaczałoby to wydłużony okres oczekiwania na zwrot podatku ze względu na konieczność stworzenia odpowiednich podstaw prawnych w tym zakresie. W tym zakresie pojawiły się również opinie wskazujące na możliwość bezpośredniego uwzględnienia obostrzeń wynikających z dorobku wspólnotowego przez organy podatkowe zgodnie z wytycznymi sądów administracyjnych, bez konieczności tworzenia dodatkowych przepisów proceduralnych.

⁴⁰ ETS, sprawy połączone C-192/95 do C-218/95 *Societe Comateb and others p. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects* Zb. Orz. 1997 I-165.

⁴¹ ETS, sprawa 45/76 *Comet BV p. Produktschap voor Siergewassen* Zb. Orz. 1976 2043.

⁴² Dz.U. 2006, Nr 89, poz. 625 ze zm.

4.4. WSA w Gliwicach podzielił stanowisko WSA w Lublinie w zakresie obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego⁴³, ale z czasem zaczął rozbudowywać swoje stanowisko o wytyczne dla organów administracji zaprezentowane przez WSA we Wrocławiu⁴⁴ wskazując na konieczność zbadania czy w sprawie doszło faktycznie do powstania szkody po stronie skarżącej, czy też zwrot podatku akcyzowego, spowodowałby bezpodstawne wzbogacenie, ze względu na konieczność oceny wniosku o stwierdzenie nadpłaty dodatkowo w świetle odpowiedzialności odszkodowawczej państw członkowskich za naruszenie prawa wspólnotowego przez organy krajowe⁴⁵. W niektórych przypadkach dodatkowo zwrócono uwagę, że twierdzenia o bezpodstawnym wzbogaceniu podatnika przez zwrot uiszczanego nienależnie podatku akcyzowego nie zostały poparte żadnymi ustaleniami faktycznymi i wyliczeniami, co uniemożliwia stwierdzenie, że ewentualny zwrot uiszczanego nienależnie podatku byłby bezpodstawnym wzbogaceniem podatnika kosztem Skarbu Państwa⁴⁶. Ponadto nakazano również organom podatkowym badanie, kto w rzeczywistości poniósł ciężar ekonomiczny z tytułu nienależnie uiszczanego podatku, ze względu na odniesione rozstrzygnięć w tym zakresie do pojęć prawa podatkowego (nadpłata, nienależnie uiszczony podatek, żądanie strony itp.), a nie do pojęć z zakresu prawa cywilnego (bezpodstawne wzbogacenie, szkoda, roszczenie)⁴⁷.

⁴³ Wyrok WSA w Gliwicach z 30.6.2008 r., sygn.: III SA/Gl 1744/07; wyrok WSA w Gliwicach z 30.6.2008 r., sygn.: III SA/Gl 1745/07; wyrok WSA w Gliwicach z 6.8.2008 r., sygn.: III SA/Gl 111/08; wyrok WSA w Gliwicach z 6.8.2008 r., sygn.: III SA/Gl 112/08; wyrok WSA w Gliwicach z 6.8.2008 r., sygn.: III SA/Gl 113/08; wyrok WSA w Gliwicach z 6.8.2008 r., sygn.: III SA/Gl 114/08; wyrok WSA w Gliwicach z 9.7.2008 r., sygn.: III SA/Gl 107/08; wyrok WSA w Gliwicach z 9.7.2008 r., sygn.: III SA/Gl 108/08; wyrok WSA w Gliwicach z 9.7.2008 r., sygn.: III SA/Gl 109/08; wyrok WSA w Gliwicach z 9.7.2008 r., sygn.: III SA/Gl 110/08 r.; wyrok WSA w Gliwicach z 9.7.2008 r., sygn.: III SA/Gl 115/08; wyrok WSA w Gliwicach z 9.7.2008 r., sygn.: III SA/Gl 116/08; wyrok WSA w Gliwicach z 9.7.2008 r., sygn.: III SA/Gl 117/08 r.; wyrok WSA w Gliwicach z 29.8.2008 r., sygn.: III SA/Gl 105/08; wyrok WSA w Gliwicach z 30.10.2008 r., sygn.: III SA/Gl 915/08; wyrok WSA w Gliwicach z 16.01.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1286/08; wyrok WSA w Gliwicach z 16.01.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1287/08; wyrok WSA w Gliwicach z 16.1.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1288/08; Wyrok WSA w Gliwicach z 23.1.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1297/08; wyrok WSA w Gliwicach z 23.1.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1298/08; wyrok WSA w Gliwicach z 27.1.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1294/08.

⁴⁴ Wyrok WSA we Wrocławiu z 29.9.2008 r., sygn.: I SA/Wr 730/08.

⁴⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z 23.1.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1292/08.

⁴⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z 30.1.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1291/08; wyrok WSA w Gliwicach z 30.1.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1361/08.

⁴⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z 6.2.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1303/08; wyrok WSA w Gliwicach z 6.2.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1304/08; wyrok WSA w Gliwicach z 13.2.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1305/08; wyrok WSA w Gliwicach z 13.2.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1306/08; wyrok WSA w Gliwicach z 13.2.2009 r., sygn.: III SA/Gl 1323/08.

Rozbieżności zaprezentowane we wskazanych orzeczeniach potwierdziły, że nie ma jednolitego stanowiska w sprawie stosowania jedynie instytucji związanych z prawem podatkowym do instytucji zwrotu nadpłaconego podatku z wyłączeniem pojęć i instytucji prawa cywilnego, które tworzą odrębny system prawa. W tej sytuacji najbardziej zasadna może wydawać się pierwsza z prezentowanych koncepcji, która wskazała, że dla stwierdzenia nadpłaty wystarczy jedynie wykazanie, że podatnik dokonał wpłaty podatku, gdy nie ciążył na nim obowiązek podatkowy, bez konieczności badania dodatkowych okoliczności sprawy. W literaturze odnaleźć można podobne poglądy uznające, że wprowadzenie dodatkowych przesłanek spoza wykładni językowej w zakresie nadpłaty uregulowanej w ordynacji podatkowej należy traktować jako niemające podstaw normatywnych⁴⁸. Kwestie związane z różnymi dodatkowymi przesłankami, jakie powinien spełnić podatnik ubiegający się o stwierdzenie nadpłaconego podatku, cały czas mogą budzić jednak wątpliwości. Wiele wskazuje na to, że problem ten rozwiąże poszerzony skład sędziów NSA, do którego skierowano pytanie prawne „czy w świetle art. 72 § 1 pkt 1 O.p. powstaje nadpłata w podatku akcyzowym, podlegająca zwrotowi w sytuacji, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru?”⁴⁹.

5. Stanowisko NSA w sprawie nadpłaty

5.1. Zagadnie prawne dla składu siedmiu sędziów NSA

W jednej ze spraw dotyczących odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym za miesiąc listopad 2006 r. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że pomimo przesądzenia w świetle orzecznictwa wspólnotowego, o błędnym przyjęciu, że art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym nie jest sprzeczny z art. 21 ust. 5 dyrektywy o opodatk. prod. energ., do rozwiązania pozostał problem wcześniejszej oceny sądu, zgodnie z którą zwrot nie należnie spełnionego świadczenia należy się zubożonemu, który poniósł ekonomiczny ciężar podatku⁵⁰.

W świetle orzecznictwa wspólnotowego niezgodne z prawem opłaty podlegają zwrotowi, gdyż brak takiej możliwości szkodziłby skuteczności prawa

⁴⁸ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Glosa do wyroku WSA w Gliwicach z dnia 9 stycznia 2008r. (III SA/G1844/07) – zwrot nadpłaty w podatku akcyzowym*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 6, s. 531.

⁴⁹ Postanowienie NSA z 18.2.2009 r., sygn.: I FSK 1722/08.

⁵⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z 13.6.2008 r. sygn.: I SA/Po 433/08.

oraz odbierałby należytą ochronę prawną podmiotom prywatnym wywodzącym z prawa wspólnotowego swoje uprawnienia. Mimo to ograniczenia zwrotu podatku są dopuszczalne, przy zachowaniu zasady niedyskryminacji i efektywności⁵¹. Możliwa jest więc zgodność z prawem wspólnotowym przepisów krajowych, które umożliwiają przeciwdziałanie bezpodstawnemu wzbogaceniu, gdy rzeczywiście poniesione koszty związane z zapłaceniem takiego podatku zostały przerzucone na podmioty trzecie, z zastrzeżeniem jednak, że reguły dowodowe, terminy, oraz kwestie związane z dochodzeniem roszczeń wobec odsetek nie są być zbyt surowe, aby nie uniemożliwiały odzyskania nienależnie pobranych opłat⁵². W tym zakresie zwrot nadpłaty bez względu na to, czy podatnik poniósł ekonomiczny ciężar podatku, nie jest sprzeczny z wymogami prawa unijnego, ale państwa członkowskie posiadają w tym względzie swobodę określenia odpowiedniego trybu. Krajowa konstrukcja instytucji nadpłaty w płaszczyźnie językowej i systemowej nie ogranicza jej jednak do tego, kto poniósł ciężar podatku i czy został zubożony, a próby wywiedzenia takiej przesłanki z obowiązujących przepisów zostały negatywnie oceniane w części orzeczeń jako nie mające podstaw normatywnych⁵³.

Zgodnie z odmiennym stanowiskiem prawidłowa wykładnia nie może abstrahować od funkcji, którą ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty podatkowej⁵⁴. Zwrot nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego na rzecz podatnika, który nie poniósł ekonomicznego ciężaru nienależnie zapłaconego podatku doprowadziłby zatem do sytuacji nie do zaakceptowania tak z prawnego, jak i z moralnego punktu widzenia, gdyż oznaczałby niczym nieusprawiedliwione przysporzenie ze strony Skarbu Państwa na rzecz tego podatnika. Taki zwrot na rzecz osoby, która formalnie, ale nie faktycznie zapłaciła podatek, prowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia, podczas gdy nienależnie spełnione świadczenie należy się zubożonemu. Z natury rzeczy zwrot wartości przekazanej musi bowiem należeć się temu, kto wartość tę utracił, a więc faktycznie poniósł ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku⁵⁵. Takie

⁵¹ ETS, sprawa 45/76 *Comet BV p. Produktschap voor Siergewassen*, Zb. Orz. 1976 2043.

⁵² ETS, sprawa 199/82 *Amministrazione delle Finanze dello Stato p. SpA San Giorgio* Zb. Orz. 1983 3595; ETS sprawy połączone 331/85, 376/85, 378/85 *Les Fils de Jules Bianco SA i J. Girard Fils SA p. Directeur général des douanes et droits indirects* Zb. Orz. 1988 1099; ETS sprawa 240/87 *C. Deville p. Administration des impost* Zb. Orz. 1988 3513.

⁵³ Wyrok WSA w Gliwicach z 9.1.2008 r., sygn.: III SA/GL 844/07; wyrok WSA w Warszawie z 17.11.2008 r., sygn. III SA/Wa 952/08.

⁵⁴ Wyrok NSA z 4.1.2006 r., sygn.: FSK 460/05.

⁵⁵ Wyrok NSA z 22.7.2005 r., sygn.: I FSK 83/05, wyrok NSA z 28.5.2007 r., sygn.: I FSK 556/06; wyrok NSA z 29.11.2007 r., sygn.: I FSK 13/07.

stanowisko okazało się zgodne z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego, który wskazał, że podatnik podatku akcyzowego może się domagać stwierdzenia nadpłaty w tym podatku i jej zwrotu pod warunkiem, że podatku tego nie przerzucił na konsumenta przez wliczenie podatku w cenę sprzedanego towaru⁵⁶.

Ze względu na trudności związane z możliwością różnego rozumienia wskazanych przepisów prawnych oraz pojawienie się w danej kwestii prawnej rozbieżności orzeczniczych, wskazana kwestia, została uznana za zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, które powinno zostać rozstrzygnięte przez skład powiększony siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w formie tzw. uchwały konkretnej⁵⁷. W związku z tym przedstawione zostało pytanie prawne o następującej treści: „Czy w świetle art. 72 § 1 pkt 1 O.p. powstaje nadpłata w podatku akcyzowym, podlegająca zwrotowi w sytuacji, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru?”⁵⁸.

5.2. Rozstrzygnięcie przyjęte w uchwale NSA

Po analizie sprawy Izba Finansowa Naczelnego Sądu Administracyjnego w poszerzonym składzie orzekającym uznała, że art. 72 § 1 pkt 1 O.p. nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru⁵⁹.

W uzasadnieniu uchwały wskazano, że podstawowym rodzajem wykładni jaka powinna być stosowana w prawie podatkowym jest wykładnia językowa. W tym względzie sporny przepis art. 72 § 1 pkt 1 O.p. jest wyraźnie sformułowany i nie pozostawia z punktu widzenia językowego żadnych wątpliwości co do rozumienia użytych w nim wyrażen, gdyż zawiera definicję ustawową, w myśl której za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Konstytutywną przesłanką powstania nadpłaty jest zatem zapłata podatku w wysokości wyższej niż istniejące zobowiązanie podatkowe lub nawet przy jego zupełnym braku. W Ordynacji podatkowej brak jest natomiast innych przesłanek zwrotu nadpłaty i dlatego nie można ich się dopatrywać w oparciu o wykładnię języ-

⁵⁶ Wyrok TK z 6.3.2002 r., sygn.: P 7/00, OTK-A 2002/2/13.

⁵⁷ R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 7–8, poz. 37; R. Hauser, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 2, s. 22.

⁵⁸ Postanowienie NSA z 18.2.2009 r., sygn.: I FSK 1722/08.

⁵⁹ Uchwała NSA z 13.7.2009 r., sygn.: I FPS 4/09.

kową. Jednocześnie w ocenie NSA niedopuszczalne jest wyjście poza językową wykładnię analizowanego przepisu, gdyż art. 72 § 1 pkt 1 O.p. kształtuje kompetencję organu administracji publicznej w sposób jasny i kategoryczny, co powoduje, że nie zachodzi potrzeba odwoływania się do innych rodzajów wykładni, a tym bardziej do swoistego prawotwórstwa, przez dodawanie do ustawowej definicji dodatkowej przesłanki, której nie można dopatrzeć się także w innych przepisach prawa podatkowego. W tej sytuacji jedyną przesłanką zwrotu nadpłaty jest fakt zapłaty podatku nienależnego lub w kwocie wyższej niż należna, gdyż polski ustawodawca nie wprowadził do Ordynacji podatkowej przesłanki „zubożenia” podatnika, jako warunku roszczenia o zwrot nadpłaty.

NSA nie uwzględnił przy tym argumentacji odwołującej się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego, w którym nawiązano do cywilistycznej instytucji nienależnego świadczenia, wywodząc, że skoro prawo cywilne pełni rolę prawa powszechnego, to podstawowe jego pojęcia powinny znaleźć zastosowanie również w prawie podatkowym. Prawo podatkowe stanowi bowiem odrębną gałąź prawa, a zatem pojęcia ukształtowane na gruncie jednej dziedziny z zakresu prawa prywatnego, nie mogą być mechanicznie przenoszone do stosowania w innych gałęziach, tym bardziej, że nadpłata nie jest nienależnym świadczeniem majątkowym o charakterze cywilnoprawnym. Za takim stanowiskiem przemawia konstytucyjny rygoryzm, związany ze stanowieniem podatków, któremu przeczy dopuszczalności swobodnego posiłkowania się instytucjami cywilistycznymi przy wykładni jasno zdefiniowanych przez ustawodawcę przesłanek. Zatem niedopuszczalne jest przenoszenie cywilistycznej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia, do wykładni jasno sprecyzowanej w prawie podatkowym definicji ustawowej nadpłaty.

Jednocześnie NSA uznał, że niemożliwe jest różnicowanie zwrotu podatku w zależności od rodzaju podatku podlegającego zwrotowi. Za nietrafne uznał również argumenty odwołujące się do ekonomicznych aspektów związanych z obciążeniem podatkiem akcyzowym poszczególnych podmiotów wskazując, że stosunek podatkowopravny zachodzi tylko i wyłącznie między organem administracji publicznej i podatnikiem, co powoduje, że nie ma tam miejsca na rozważanie roli innych podmiotów i skutków tego stosunku dla nich.

NSA wyjaśnił także, że zwrot podatku jest konsekwencją niedostosowania polskiego prawa do momentu powstania obowiązku podatkowego określonego dyrektywą o opodatk. prod. energ. i w żaden sposób nie dotyczy dostosowania prawa polskiego do wymogów dyrektywy o opodatk. prod. energ. Natomiast prawo do żądania zwrotu nadpłaty w związku z brakiem należy-

tej implementacji prawa wspólnotowego ma swoje źródło w zasadach odpowiedzialności państwa członkowskiego za naruszenie prawa wspólnotowego. Wspólnotowa zasada słuszność, aby mogła być swobodnie stosowana w porządku krajowym, powinna być najpierw wyrażona w przepisach prawa podatkowego, gdyż nie może stanowić narzędzia do podważenia każdej krajowej normy prawnej.

W konkluzji NSA potwierdził, że ograniczenie zasady zwrotu nienależnie pobranych podatków, które stanowiłyby bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych, jest dopuszczalne, ale tylko w sytuacji, gdy na organach krajowych ciąży obowiązek ustalenia, czy cały ciężar ekonomiczny podatku został przerzucony na inne podmioty, przy jednoczesnym wyłączeniu domniemania, że kwota wnioskowanego zwrotu podatku pośredniego, została w całości przerzucona na kontrahenta oraz przy wyłączeniu reguł dowodowych, przenoszących na podatnika ciężar udowodnienia, że podatek nie został przerzucony na inny podmiot⁶⁰. Jednak nawet ustalenie, że nastąpiło przerzucenie całości kwoty podatku nie uprawnia do wyłączenia prawa podatnika do otrzymania zwrotu, gdyż konieczne jest wówczas wykazanie, że względu na obowiązek zawężającej interpretacji ograniczeń praw jednostek wynikających z dorobku wspólnotowego, że zwrot opłaty doprowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika⁶¹. Ponieważ koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia nie stoi w sprzeczności z prawem wspólnotowym, zdaniem składu rozpoznającego przedstawione zagadnienie, jedyny problem w całej sprawie stanowi fakt, że polski ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie mechanizmów ograniczających w ten sposób zwrot nadpłaty.

Sposób wykładni i trafność doboru argumentów w zaprezentowanej uchwale zasługują na jednoznaczną aprobatę, gdyż jednoznacznie wyznaczyły kierunek dopuszczalnej interpretacji w zakresie nadpłaty. W tym zakresie należy podkreślić, że w większości przypadków podoba wykładnia była już wcześniej stosowana przez sądy administracyjne. Niestety zaprezentowana uchwała nie została podjęta jednomyślnie, co znalazło swój wyraz z zdaniu odrębnym jednego z członków poszerzonego składu NSA, który rozpoznawał sporne zagadnienie.

⁶⁰ ETS, sprawa 68/79 *Hans Just I/S p. Ministeriet for Skatter og Afgifter* Zb. Orz. 1980 501; ETS sprawa C-43/96 *Dilexport Srl p. Amministrazione delle Finanze dello Stato* Zb. Orz. 1999 I-579.

⁶¹ ETS sprawa C-147/01 *Weber's Wine World Handels-GmbH i inni p. Abgabenberufungskommission Wien* Zb. Orz. 2003 I-11365.

5.3. Zdanie odrębne

W uzasadnieniu zdania odrębnego, pomimo aprobaty dla wyników wykładni art. 72 § 1 pkt 1 O.p. zaprezentowanej w uchwale, zaznaczono, że sądowi pytającemu nie chodziło o wyjaśnienie treści wskazanego przepisu. Takie wnioski wynikają bowiem *implicite* z dokonanej w uzasadnieniu pytania prawnego wykładni gramatycznej i systemowej wskazanego przepisu, w kontekście obowiązków sądów administracyjnych jako sądów wspólnotowych (zwrot nadpłaty podatku bez względu na to, czy podatnik poniósł ekonomiczny ciężar podatku, nie jest sprzeczny z wymogami prawa unijnego, które co do zasady chroni zwrot nienależnych opłat, tryb pozostawiając ustawodawstwu krajowemu). W takiej sytuacji należało uznać, że zrodziły się wątpliwości co do zgodności z Konstytucją zaskarżonych przepisów stanowiących podstawę rozstrzygnięcia przez organy podatkowe. Istota sporu sprowadza się bowiem do rozstrzygnięcia: „czy art. 72 § 1 pkt 1 O.p. w zakresie w jakim nie warunkuje zwrotu nadpłaty od tego kto poniósł ekonomiczny ciężar podatku jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”, a zatem konieczne i uzasadnione byłoby wniesienie w tym zakresie pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego przez Naczelnego Sąd Administracyjny.

Wątpliwości w tym zakresie powstały w związku ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, który przyjął, że konstrukcja spornych przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie nadpłaty podatkowej nawiązuje wyraźnie do instytucji nienależnego świadczenia, określonego w art. 405–410 Kodeksu cywilnego, które przyznają osobie, której kosztem dokonano transferu nienależnego świadczenia, odpowiednie roszczenie o jego zwrot⁶². W konsekwencji punktem wyjścia przy interpretacji instytucji nadpłaty podatkowej powinno być założenie, że podstawowe pojęcia, mające znaczenie dla całego systemu prawa, powinny być ujmowane w sposób jednakowy, gdy chodzi o ich istotę, co usprawiedliwia odwołanie się do pojęć podstawowych wykształconych w prawie cywilnym, które spełnia rolę tzw. prawa powszechnego. Zgodnie z taką argumentacją nie budzi wątpliwości, iż zwrot nienależnie spełnionego świadczenia należy się zubożonemu, pomimo iż czysto formalna i literalna wykładnia przepisów Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, iż uprawnionymi do zwrotu nadpłaty są wszyscy, niezależnie od tego, czy ponieśli rzeczywiście materialny ciężar podatku, czy też przerzucili go na konsumentów.

⁶² Wyrok TK z 6.3.2002 r. sygn. P 7/00.

W uzasadnieniu zdania odrębnego przypomniano również, że prawidłowa wykładnia nie może abstrahować od funkcji, którą ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty podatkowej, a mianowicie zwrot wartości przekazanej musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku. Wykazanie zubożenia po stronie osoby żądającej zwrotu zapłaconego podatku ma podstawowe znaczenie w sytuacji, w której obowiązek zwrotu świadczenia obciąża Skarb Państwa. Zubożonym nie jest na pewno osoba przekazująca podatek akcyzowy, ponieważ jego równowartość otrzymała wraz z zapłatą ceny przez nabywcę, ale jest nim konsument, ponieważ zapłacił cenę wyższą niż by to uczynił, gdyby nie wliczono w nią podatku akcyzowego. Zwrot nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego na rzecz podatnika oznaczałby zatem nieusprawiedliwione przysporzenie ze strony Skarbu Państwa na rzecz osoby, która nie poniosła ekonomicznego ciężaru podatku akcyzowego, a zatem prowadziłyby do jej bezpodstawnego wzbogacenia. Z tego względu konieczna jest ocena konstytucyjności braku rozwiązań proceduralnych, pozwalających na ograniczenie zwrotu nadpłaty podatku akcyzowego w zakresie, w jakim podatnik nie poniósł ekonomicznego ciężaru tego podatku. Taką argumentację wsparto dodatkowo stwierdzeniem, że w ramach swoich kompetencji, Trybunał Konstytucyjny ocenia zawsze pełną treść normatywną zaskarżonego przepisu, a więc także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność danej regulacji⁶³. Niezależnie bowiem od oceny konkretnego rozwiązania prawnego pod kątem standardowych przesłanek dopuszczalności jego ograniczenia, art. 2 Konstytucji wprowadza element oceny słusznościowej (sprawiedliwościowej), która jest związana nie tyle z konstrukcją prawną konkretnego prawa podmiotowego i rozwiązań ograniczających zakres jego ochrony prawnej, co z analizą skutków funkcjonowania zakwestionowanej regulacji (bądź ich braku) w perspektywie ogólnie postrzeganych funkcji prawa⁶⁴.

Zaprezentowane zdanie odrębne nie wywiera skutków prawnych takich jak podjęta w tym względzie uchwała NSA. Niewątpliwie zaprezentowane stanowisko stało się jednak „furtką” dla tych wszystkich, którzy nie podzielili argumentacji przyjętej w uchwale. Z formalnego punktu widzenia

⁶³ Postanowienia TK z 8.9.2004 r., sygn.: SK 55/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 86; postanowienie TK z 9.5.2000 r., sygn.: Ts 84/99, OTK ZU nr 4/B/2002, poz. 244; wyrok TK z 8.9.2005 r., sygn.: P 17/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90; wyrok TK z 27.11.2007 r., sygn.: SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127.

⁶⁴ Wyrok TK z 10.3.2009 r., sygn.: P 80/08.

kwestia zwrotu nadpłaty podatku akcyzowego za energię elektryczną została rozstrzygnięta. Nie zakończyło to jednak całego sporu merytorycznego, gdyż inny skład orzekający, pomimo wiążącej uchwały NSA, zdecydował się wystąpić do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym: „czy przepisy Działu III Rozdziału 9 «Nadpłata» ustawy z 29.8.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.), w szczególności zaś art. 72 § 1 pkt 1 tej ustawy, w zakresie jakim nie warunkują stwierdzenia nadpłaty podatku akcyzowego i jej zwrotu od tego kto poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku są zgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”⁶⁵. Pomimo, że brak jeszcze uzasadnienia takiego stanowiska, już dziś powstały wątpliwości, czy dobrze się stało z punktu widzenia spójności całego systemu prawa podatkowego.

6. Zakończenie

Przystąpienie Polski do UE spowodowało konieczność implementacji do prawa krajowego dyrektywy o opodatk. prod. energ., która mimo przyznanego okresu przejściowego oraz podjęcia w tym zakresie kilku prób zmiany dotychczasowych przepisów zakończyła się niepowodzeniem. W ten sposób przed organami i sądami administracyjnymi powstał problem właściwego opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej w zgodzie z przepisami prawa wspólnotowego. Spór jaki powstał w tym zakresie został definitywnie rozstrzygnięty przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich, który potwierdził niezgodność obowiązujących przepisów krajowych z prawem wspólnotowym. Trwające cały czas prace legislacyjne polskiego parlamentu niemal równocześnie doprowadziły jednak do przyjęcia dnia 6.12.2008 r. nowej ustawy o podatku akcyzowym⁶⁶, która zapewniła pełną zgodność prawa krajowego z prawem wspólnotowym oraz zaleceniami wskazanego orzeczenia ETS w zakresie określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku energii elektrycznej. Polsce nie grozi więc wymierzenie kary okresowej lub ryczałtowej ze względu na niezastosowanie się do wcześniejszego wyroku, co ma z reguły na celu odstraszenie państw członkowskich od niesubordynacji i zastrzeżeń do ustawodawstwa wspólnotowego⁶⁷.

⁶⁵ Postanowienie NSA z 15.10.2009 r., sygn.: I FSK 240/08

⁶⁶ Dz.U. 2009, Nr 3, poz. 11.

⁶⁷ ETS sprawa C-304/02 *Komisja Wspólnot Europejskich p. Republice Francuskiej* Zb. Orz. 2005 I-6263.

Pomimo definitywnego rozstrzygnięcia zakresu implementacji, brak jest jednak jednoznacznej odpowiedzi na pytanie czy państwo polskie powinno zwracać nadpłacony podatek akcyzowy za energię elektryczną? Ewentualny zwrot pobranej akcyzy może skutkować tym, że od 1.1.2006 r. energia elektryczna wyprodukowana przez podmioty, którym zwrócono podatek, nie byłaby opodatkowana podatkiem akcyzowym, a takie rozwiązanie byłoby niezgodne z założeniami wspólnego rynku i postanowieniami dyrektyw, które nakazują opodatkowanie energii elektrycznej minimalną stawką akcyzy. Ponadto ewentualny zwrot akcyzy powinien przysługiwać przedsiębiorstwom, którzy zajmują się profesjonalnie produkcją energii elektrycznej, a nie osobom fizycznym. Podmioty, które kupiły energię elektryczną wraz z zawartym w jej cenie podatkiem akcyzowym, powinny mieć jednak możliwość wystąpienia o jej zwrot od producentów, ale to może spowodować, że staną się podmiotami uprzywilejowanymi na rynku europejskim w stosunku do swoich konkurentów z innych krajów członkowskich, którzy akcyzę opłacili w cenie nabycia. Z tych względów warto zastanowić się jak dobrze rozwiązać te problemy, aby uniknąć kolejnego konfliktu z Komisją Europejską. Wprawdzie w ostateczności zawsze można podnieść argument, że orzecznictwo ETS dopuszcza możliwość odmowy zwrotu podatku przez państwo w przypadku, gdy ekonomiczny ciężar podatku został poniesiony przez inny podmiot niż podatnik ubiegający się zwrot, a zwrot podatku na rzecz podatnika prowadziłby do jego bezpodstawnego wzbogacenia⁶⁸, ale pozostaje pytanie o zakres stosowania instytucji zwrotu podatku w polskim prawie podatkowym. Wprawdzie kwestia ta została rozstrzygnięta przez NSA w uchwale siedmiu sędziów⁶⁹, w której ustalono, że należy dokonywać wykładni językowej spornych przepisów ordynacji podatkowej, a więc niedopuszczalna jest interpretacja poszukująca dodatkowych przesłanek ograniczających zwrot podatku, to jednak w innej sprawie skierowane zostało pytanie prawne do TK kwestionujące taki sposób wykładni z uwagi na względy słusznościowe całego systemu prawa⁷⁰. Szybkie uzyskanie jednoznacznego stanowiska w tym względzie może być niełatwe, gdyż konieczne jest wypracowanie jednej spójnej koncepcji, która pogodzi wszystkie podmioty biorące udział w sporze.

⁶⁸ ETS, sprawy połączone C-441/98, C-442/98 *Kapniki Michailidis AE p. Idryma Koinonikon Asfaliseon* Zb. Orz. 2000 I-7145.

⁶⁹ Uchwała NSA z 13.7. 2009 r., sygn.: I FPS 4/09.

⁷⁰ Postanowienie NSA z 15.10.2009 r. sygn.: I FSK 240/09.