Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 13 czerwca 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuł 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie – Artykuł 17 ust. 1 lit. a) – Podatek akcyzowy – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Energia elektryczna wykorzystywana w procesach elektrolitycznych – Obniżki podatku od zużycia produktów energetycznych i energii elektrycznej na rzecz zakładów energochłonnych – Nabycie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Rzeczywisty koszt nabytej energii – Opłaty dystrybucyjne – Kryteria zwolnienia – Zasada równości i niedyskryminacji

W sprawie C-266/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 28 grudnia 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 kwietnia 2023 r., w postępowaniu:

A. S.A.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

przy udziale:

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: Z. Csehi, prezes izby, M. Ilešič (sprawozdawca) i D. Gratsias, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu A. S.A. – K. Rutkowski, radca prawny,

* Język postępowania: polski.

– w imieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy – A. Kowalczyk-Markowska,

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu hiszpańskiego – I. Herranz Elizalde, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i M. Owsiany-Hornung, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy A. S.A., spółką prawa polskiego, a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Polska) w przedmiocie odmowy zwrotu części podatku akcyzowego zapłaconego przez tę spółkę od energii elektrycznej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy 2–5, 9, 11 i 24 dyrektywy 2003/96 mają następujące brzmienie:

„(2) Brak przepisów wspólnotowych wyznaczających minimalną stawkę podatków od energii elektrycznej i produktów energetycznych innych niż oleje mineralne może negatywnie wpływać na prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

(3) Prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i osiągnięcie celów innych polityk Wspólnoty wymagają ustanowienia na poziomie wspólnotowym minimalnych poziomów opodatkowania od większości produktów energetycznych, włącznie z energią elektryczną, gazem ziemnym i węglem.

(4) Znaczne różnice między krajowymi poziomami opodatkowania energii stosowany[mi] przez państwa członkowskie mogłyby okazać się szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

(5) Ustalenie właściwych wspólnotowych minimalnych poziomów opodatkowania może umożliwić zredukowanie istniejących różnic w krajowych poziomach opodatkowania.

[…]

(9) Państwom członkowskim należy przyznać elastyczność potrzebną do określania i wykonywania polityk właściwych do ich okoliczności krajowych.

[…]

(11) Decydowanie o tym, jakimi środkami podatkowymi wprowadzone zostaną w życie wspólnotowe ramy dotyczące opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, jest sprawą poszczególnych państw członkowskich. W tym względzie państwa członkowskie mogą zdecydować nie podwyższać ogólnego obciążenia podatkowego, jeśli uznają, że wprowadzenie w życie takiej zasady neutralności podatkowej mogłoby przyczynić się do restrukturyzacji i unowocześnienia ich systemów podatkowych poprzez zachęcanie do zachowań bardziej sprzyjających ochronie środowiska i zwiększonego uwzględnienia czynnika udziału w pracy.

[…]

(24) Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania niektórych innych zwolnień lub obniżonych poziomów opodatkowania, w przypadkach gdy nie będzie to szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i nie będzie powodować zakłóceń konkurencji”.

4 Artykuł 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do:

[…]

b) następującego wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej:

[…]

– energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych”.

5 Artykuł 4 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Poziomy opodatkowania, jakie państwa członkowskie stosują do produktów energetycznych i energii elektrycznej, wymienion[ych] w art. 2, nie mogą być niższe niż minimalne poziomy opodatkowania przewidziane niniejszą dyrektywą.

2. Dla celów niniejszej dyrektywy »poziom opodatkowania« stanowi całkowitą kwotę opłat pobranych jako podatki pośrednie (z wyłączeniem [podatku od wartości dodanej (VAT)]) wyliczoną bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości produktów energetycznych i energii elektrycznej w momencie przekazania do konsumpcji”.

6 Zgodnie z art. 8 ust. 2 owej dyrektywy:

„Niniejszy artykuł ma zastosowanie do następujących celów przemysłowych i handlowych:

[…]

c) zakład i maszyny używane w budownictwie, inżynierii lądowej i wodnej oraz publicznych robotach budowlanych;

[…]”.

7 Artykuł 17 ust. 1 i 2 dyrektywy 2003/96 stanowi:

„1. Pod warunkiem że minimalne poziomy opodatkowania przewidziane w niniejszej dyrektywie są przestrzegane średnio przez wszystkie przedsiębiorstwa, państwa członkowskie mogą stosować obniżki podatku do zużycia produktów energetycznych wykorzystywanych do ogrzewania lub dla celów art. 8 ust. 2 lit. b) i c) oraz do energii elektrycznej w następujących przypadkach:

a) na rzecz zakładów energochłonnych

»Zakład energochłonny« oznacza jednostkę gospodarczą, określoną w art. 11, w której koszty nabycia produktów energetycznych i energii elektrycznej wynoszą przynajmniej 3,0 % wartości produkcji lub krajowy należny podatek energetyczny wynosi przynajmniej 0,5 % wartości dodanej. W ramach tej definicji państwa członkowskie mogą stosować bardziej rygorystyczne pojęcia [kryteria], włącznie z wartością sprzedaży, definicjami dotyczącymi procesu i sektora.

»Nabycie produktów energetycznych i energii elektrycznej« oznacza rzeczywisty koszt energii nabytej lub wytworzonej w ramach zakładu. Zalicza się do niej jedynie energię elektryczną, ciepło i produkty energetyczne, które są wykorzystywane do ogrzewania lub dla celów art. 8 ust. 2 lit. b) i c). Włączone są wszystkie podatki poza [VAT], który może zostać odliczony.

[…]

b) w przypadku gdy zostały zawarte porozumienia z przedsiębiorstwami lub związkami przedsiębiorstw lub w przypadku gdy wprowadzone zostały w życie systemy zezwoleń handlowych lub równoważne uzgodnienia, o ile prowadzą one do osiągania celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej.

2. Nie naruszając art. 4 ust. 1, państwa członkowskie mogą stosować poziom opodatkowania obniżany do zera do produktów energetycznych i energii elektrycznej, których definicję przedstawiono w art. 2, gdy są wykorzystywane przez zakłady energochłonne, których definicję przedstawiono w ust. 1 niniejszego artykułu”.

Prawo polskie

Ustawa o podatku akcyzowym

8 Artykuł 30 ust. 7a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2009, nr 3, poz. 11), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wykorzystywaną:

1) do celów redukcji chemicznej;

2) w procesach elektrolitycznych;

3) w procesach metalurgicznych;

4) w procesach mineralogicznych”.

9 Artykuł 31d ust. 1, 2 i 11 tej ustawy przewiduje:

„1. Zakładowi energochłonnemu wykorzystującemu energię elektryczną, który łącznie spełnia następujące warunki:

1) wykonuje działalność gospodarczą oznaczoną następującymi kodami Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD): [kody PKD],

2) prowadzi księgi rachunkowe w rozumieniu przepisów o rachunkowości,

3) nie korzysta w stosunku do tej energii elektrycznej ze zwolnienia od akcyzy, o którym mowa w art. 30 ust. 7a

– przysługuje zwolnienie od akcyzy, realizowane przez zwrot części zapłaconej akcyzy od energii elektrycznej wykorzystanej przez ten zakład.

2. Przez zakład energochłonny wykorzystujący energię elektryczną rozumie się podmiot, u którego udział kosztów wykorzystanej energii elektrycznej w wartości produkcji sprzedanej w roku podatkowym, za który składany jest wniosek, o którym mowa w ust. 5, wynosi ponad 3 %. Zakład energochłonny wykorzystujący energię elektryczną nie może być mniejszy niż zorganizowana część przedsiębiorstwa rozumiana jako organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

[…]

11. Kwota zwracanej częściowo akcyzy nie może być wyższa od kwoty akcyzy zapłaconej od energii elektrycznej wykorzystanej przez zakład energochłonny w trakcie roku podatkowego, za który składany jest wniosek, o którym mowa w ust. 5”.

Prawo energetyczne

10 Artykuł 47 ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. 1997, nr 54, poz. 348), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Przedsiębiorstwa energetyczne posiadające koncesje ustalają taryfy dla paliw gazowych i energii, które podlegają zatwierdzeniu przez Prezesa [Urzędu Regulacji Energetyki (URE)], oraz proponują okres ich obowiązywania. Przedsiębiorstwa energetyczne posiadające koncesje przedkładają Prezesowi URE taryfy oraz ich zmiany z własnej inicjatywy nie później niż w terminie dwóch miesięcy przed upływem okresu obowiązywania taryfy poprzedniej lub na żądanie Prezesa URE”.

Ustawa o odnawialnych źródłach energii

11 Zgodnie z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. 2015, poz. 478), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym:

„Przedsiębiorstwo energetyczne, odbiorca końcowy, odbiorca przemysłowy oraz towarowy dom maklerski lub dom maklerski, o których mowa w ust. 2, są obowiązane:

1) uzyskać i przedstawić do umorzenia Prezesowi URE świadectwo pochodzenia lub świadectwo pochodzenia biogazu rolniczego wydane:
   a) odpowiednio dla energii elektrycznej lub biogazu rolniczego, wytworzonych w instalacjach odnawialnego źródła energii znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub zlokalizowanych w wyłącznej strefie ekonomicznej lub
   b) na podstawie ustawy – Prawo energetyczne lub;

2) uiścić opłatę zastępczą w terminie określonym w art. 68 ust. 2 obliczoną w sposób określony w art. 56”.

Rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną

12 Paragraf 5 ust. 2 i 3 rozporządzenia Ministra Energii z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (Dz.U. 2017, poz. 2500), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, ma następujące brzmienie:

„2. Przedsiębiorstwo energetyczne wykonujące działalność gospodarczą w zakresie przesyłania energii elektrycznej zawiera w taryfie:

1) stawki opłat za świadczenie usług przesyłania energii elektrycznej, zwane dalej »stawkami opłat przesyłowych«;

[…]

3. Przedsiębiorstwo energetyczne wykonujące działalność gospodarczą w zakresie dystrybucji energii elektrycznej zawiera w taryfie:

[…]

2) stawki opłat za świadczenie usług dystrybucji energii elektrycznej, zwane dalej »stawkami opłat dystrybucyjnych«;

[…]”.

13 Paragraf 14 ust. 3–7 owego rozporządzenia przewiduje:

„3. Stawki opłat dystrybucyjnych kalkuluje się z uwzględnieniem podziału na stawki wynikające z:

1) dystrybucji energii elektrycznej;

2) korzystania z krajowego systemu elektroenergetycznego;

3) odczytywania wskazań układów pomiarowo-rozliczeniowych i ich bieżącej kontroli.

4. Stawki opłat dystrybucyjnych, o których mowa w ust. 3 pkt 2, kalkuluje się jako jednoskładnikowe, na podstawie kosztów zakupu usług przesyłania energii elektrycznej od operatora systemu przesyłowego elektroenergetycznego w części dotyczącej korzystania z krajowego systemu elektroenergetycznego.

5. Stawki opłat dystrybucyjnych, o których mowa w ust. 3 pkt 3, zwane dalej »stawkami abonamentowymi«, kalkuluje się jako jednoskładnikowe.

6. Stawki abonamentowe są różnicowane ze względu na długość okresu rozliczeniowego.

7. Stawki opłat przesyłowych lub dystrybucyjnych, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 1, zwane dalej »stawkami sieciowymi«, kalkuluje się jako dwuskładnikowe z podziałem na składnik:

1) stały stawki sieciowej – obliczany na jednostkę mocy umownej, a dla odbiorcy energii elektrycznej w gospodarstwie domowym – obliczany w odniesieniu do układu pomiarowo-rozliczeniowego;

2) zmienny stawki sieciowej – obliczany na jednostkę energii elektrycznej pobieranej z sieci w miejscu jej dostarczania”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 W 2016 r. A. skorzystała ze zwolnienia z podatku akcyzowego od energii elektrycznej wykorzystanej w procesach elektrolitycznych w ramach prowadzonej przez nią działalności.

15 Uznając, że powinna była skorzystać również ze zwolnienia podatkowego jako zakład energochłonny w odniesieniu do pozostałej części energii, jaką wykorzystała w tym zakresie, oraz że rzeczywisty koszt nabytej energii powinien obejmować wymagane przez polskie przepisy opłaty dystrybucyjne i koszty nabycia świadectw pochodzenia energii elektrycznej, A. dokonała korekty deklaracji w sprawie podatku akcyzowego za 2016 r. i zażądała od Naczelnika Urzędu Skarbowego w Toruniu (Polska) zwrotu kwoty zapłaconego podatku akcyzowego, która jej zdaniem została nadpłacona.

16 Decyzją z dnia 8 lutego 2018 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu odmówił zwrotu tej kwoty. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, do którego A. wniosła odwołanie od tej decyzji, utrzymał ją w mocy decyzją z dnia 14 maja 2018 r.

17 A. wniosła skargę na decyzję z dnia 14 maja 2018 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy (Polska), który skargę tę oddalił, uznając w pierwszej kolejności, że prawodawca wykluczył możliwość jednoczesnego korzystania z dwóch zwolnień przewidzianych, odpowiednio, w art. 30 ust. 7a i art. 31d ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym. Zdaniem wspomnianego sądu zwolnienie przewidziane w tym drugim przepisie przysługuje zakładowi energochłonnemu tylko wtedy, gdy nie korzysta on ze zwolnienia przewidzianego w art. 30 ust. 7a tej ustawy, w tym przypadku – zwolnienia dotyczącego energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych.

18 Ponadto sąd ten wskazał, że zwolnienie przewidziane w art. 31d ust. 1 pkt 3 wspomnianej ustawy odnosi się do całego zakładu i całości wykorzystywanej przez ten zakład energii, nie zaś tylko do tej części energii, która wykorzystywana jest w procesach elektrolitycznych.

19 W drugiej kolejności Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy wyjaśnił, że opłaty i koszty, takie jak opłaty dystrybucyjne, inne niż koszt nabycia energii elektrycznej, nie stanowią składników owego kosztu nabycia, chociaż ich poniesienie jest konieczne do nabycia i wykorzystania energii elektrycznej. Co więcej, sąd ten wyjaśnił w szczególności, że zakwalifikowanie kwot należnych z tytułu kosztów związanych z nabyciem energii elektrycznej jako „podatku" wymaga istnienia obowiązku zapłaty tych kwot oraz tego, by w przypadku uchybienia temu obowiązkowi właściwe organy mogły ścigać podmiot zobowiązany do zapłaty owych kwot.

20 A. wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), będącego sądem odsyłającym, który zastanawia się nad wykładnią art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96.

21 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepis art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy [2003/96] może być rozumiany w ten sposób, że do rzeczywistego kosztu nabytej energii elektrycznej zaliczać należy jedynie cenę nabycia samej energii elektrycznej, z wyłączeniem jakichkolwiek dodatkowych opłat, na przykład opłaty dystrybucyjnej, których poniesienie zgodnie z obowiązującymi w państwie członkowskim przepisami jest niezbędne dla możliwości zakupu energii elektrycznej?

2) Czy przepis art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on wyłączeniu zwolnienia z akcyzy od nabycia energii elektrycznej dla zakładu energochłonnego [art. 31d ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym], w przypadku gdy zakład ten korzysta ze zwolnienia przedmiotowego z akcyzy na podstawie przepisów krajowych (art. 30 ust. 7a ustawy o podatku akcyzowym), gdy zakład ten wykaże, że w stosunku do tej samej energii nie korzysta z tych dwóch zwolnień jednocześnie, i przy założeniu, że łączna kwota zwolnień nie przekroczy kwoty zapłaconej akcyzy za ten sam okres?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Na wstępie należy przypomnieć, 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 (wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że pytania prejudycjalne opierają się na dokonanej przez sąd odsyłający ocenie, zgodnie z którą dodatkowe należności, takie jak opłaty dystrybucyjne, do których sąd ten się odnosi, nie stanowią „podatków" w rozumieniu art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96.

24 W związku z tym w celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi należy uznać, że poprzez pytanie pierwsze dąży on w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że rzeczywisty koszt nabytej energii w rozumieniu tego przepisu powinien obejmować jedynie cenę nabycia samej energii, z wyłączeniem dodatkowych należności, które nie mogą stanowić „podatków" w rozumieniu wspomnianego przepisu, takich jak związane z tą energią obowiązkowe opłaty dystrybucyjne ponoszone zgodnie z uregulowaniem krajowym przy jej nabyciu.

25 Przede wszystkim należy przypomnieć, że stosownie do art. 17 ust. 1 lit. a) akapit drugi dyrektywy 2003/96 „nabycie produktów energetycznych i energii elektrycznej" oznacza „rzeczywisty koszt energii nabytej lub wytworzonej w ramach zakładu".

26 Z przepisu tego wynika w tym względzie, że ów koszt obejmuje jedynie energię elektryczną, ciepło i produkty energetyczne, które są wykorzystywane do ogrzewania lub do celów przewidzianych w art. 8 ust. 2 lit. b) i c) tej dyrektywy. Ponadto z art. 17 ust. 1 lit. a) akapit drugi wspomnianej dyrektywy wynika, że do rzeczywistych kosztów energii włączone są wszystkie podatki poza VAT, który może zostać odliczony.

27 Należy zatem zbadać, czy przewidziane w uregulowaniu krajowym opłaty dystrybucyjne związane z energią elektryczną trzeba uznać za objęte pojęciem „rzeczywistego kosztu energii nabytej [przez] zakład" w rozumieniu art. 17 ust. 1 lit. a) akapit drugi zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96.

28 Należy przypomnieć, że w celu określenia zakresu przepisu prawa Unii należy wziąć pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także kontekst, w jaki się on wpisuje, oraz cele regulacji, której część stanowi (wyrok z dnia 16 listopada 2023 r., Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, pkt 34).

29 Co się tyczy w pierwszej kolejności brzmienia art. 17 ust. 1 lit. a) akapit drugi zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96, należy zauważyć, że odnosi się ono do „rzeczywistego kosztu energii nabytej lub wytworzonej w ramach zakładu". Pojęcia „rzeczywistego kosztu" nie zdefiniowano jednak ani w tym przepisie, ani w innych przepisach dyrektywy 2003/96.

30 Zgodnie z jego zwykłym znaczeniem w języku potocznym pojęcie to należy rozumieć jako odpowiadające wszelkim kosztom w sposób konieczny związanym z nabyciem energii, o której mowa w tym przepisie. Wykładnię tę potwierdza analiza różnych wersji językowych owego przepisu, które wyrażają pojęcie „rzeczywistego kosztu" w sposób jednolity, w szczególności wersji językowych polskiej („rzeczywisty koszt"), hiszpańskiej („coste real"), niemieckiej („tatsächlichen Kosten"), angielskiej („actual cost"), włoskiej („costo effettivo") i rumuńskiej („costul real"). W tym względzie wszystkie te wersje odnoszą się do kosztów rzeczywiście poniesionych, które są konieczne do nabycia energii elektrycznej.

31 Otóż sąd odsyłający wskazuje, że uiszczenie dostawcy energii opłat dystrybucyjnych jest w przypadku jej nabycia obowiązkowe i że ich wysokość ustala się na podstawie precyzyjnych przepisów prawa.

32 Wspomnianą wykładnię potwierdza w drugiej kolejności kontekst, w jaki wpisuje się art. 17 ust. 1 lit. a) akapit drugi zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96. W tym względzie, po pierwsze, chociaż prawodawca wyjaśnił, że do użytego tam terminu „energia" „[z]alicza się […] jedynie energię elektryczną, ciepło i produkty energetyczne, które są wykorzystywane do ogrzewania lub dla celów art. 8 ust. 2 lit. b) i c)" tej dyrektywy, to jednak rozpatrywany przepis nie ogranicza zakresu terminu „rzeczywisty koszt" wyłącznie do ceny energii, jaką dany zakład musi zapłacić, aby ją nabyć.

33 Po drugie, należy stwierdzić, że prawodawca Unii – w tych przypadkach, w których zamierzał wyłączyć z pojęcia „rzeczywistych kosztów" pewne koszty związane z nabyciem energii – uczynił to wprost. W art. 17 ust. 1 lit. a) akapit drugi zdanie trzecie dyrektywy 2003/96 uściślono bowiem, że do „rzeczywistych kosztów" włączone są „wszystkie podatki" „poza [VAT], który może zostać odliczony".

34 Wreszcie w trzeciej kolejności należy stwierdzić, że wykładnia literalna art. 17 ust. 1 lit. a) akapit drugi zdanie trzecie dyrektywy 2003/96 przedstawiona w pkt 29–32 niniejszego wyroku, to znaczy szeroka wykładnia pojęcia „rzeczywistych kosztów" w rozumieniu tego przepisu, jest zgodna z głównym celem regulacji, której przepis ten stanowi część, a mianowicie celem polegającym na wspieraniu prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym poprzez unikanie w szczególności zakłóceń konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Mając na względzie powyższe rozważania, na pierwsze pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że rzeczywisty koszt nabytej energii w rozumieniu tego przepisu powinien obejmować dodatkowe należności, które nie mogą stanowić „podatków" w rozumieniu owego przepisu, takie jak związane z tą energią obowiązkowe opłaty dystrybucyjne ponoszone zgodnie z uregulowaniem krajowym przy jej nabyciu.

W przedmiocie pytania drugiego

36 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje, że zakładowi energochłonnemu w rozumieniu tego przepisu odmawia się możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku akcyzowego od nabycia energii elektrycznej, w przypadku gdy zakład ten korzysta w odniesieniu do tej energii elektrycznej ze zwolnienia z podatku akcyzowego przewidzianego dla energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych, nawet jeżeli zakład ten wykaże, że w odniesieniu do tej samej energii nie korzystałby z tych dwóch zwolnień jednocześnie, a łączna wysokość owych zwolnień nie przekracza kwoty podatku akcyzowego zapłaconej za ten sam okres.

37 Na wstępie należy stwierdzić, że zgodnie z art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie dyrektywy 2003/96 ta ostatnia nie ma zastosowania między innymi do energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych. Z brzmienia tego artykułu wynika zatem, że rozpatrywana energia elektryczna nie jest objęta zakresem stosowania tej dyrektywy.

38 Stosownie do art. 4 tej dyrektywy państwa członkowskie muszą opodatkować produkty energetyczne objęte jej zakresem stosowania, a mianowicie paliwa silnikowe, paliwa do ogrzewania i energię elektryczną, stosując do nich poziomy opodatkowania, które nie mogą być niższe niż poziomy minimalne przewidziane w tej dyrektywie [wyrok z dnia 31 marca 2022 r., Komisja/Polska (Opodatkowanie produktów energetycznych), C-139/20, EU:C:2022:240, pkt 39].

39 Ponadto z motywu 3 i z art. 4 wspomnianej dyrektywy wynika, że nie dokonała ona całkowitej harmonizacji stawek podatku akcyzowego od produktów energetycznych i energii elektrycznej, tylko ograniczyła się do ustanowienia minimalnych poziomów zharmonizowanego opodatkowania.

40 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału harmonizacja minimalna nie uniemożliwia państwom członkowskim utrzymania lub przyjęcia bardziej surowych środków, pod warunkiem jednak, że środki te nie będą w poważny sposób utrudniać osiągnięcia przewidzianego w danej dyrektywie rezultatu (zob. podobnie wyrok z dnia 7 lipca 2016 r., Muladi, C-447/15, EU:C:2016:533, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Przewidując system zharmonizowanego opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, dyrektywa 2003/96, jak wynika z jej motywów 2–5 i 24, ma wspierać prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym poprzez unikanie w szczególności zakłóceń konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Niemniej jednak dyrektywa ta przewiduje możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie zróżnicowanych stawek opodatkowania, zwolnień z opodatkowania lub obniżek podatkowych w zakresie podatku akcyzowego. Prawodawca Unii pozostawił zatem państwom członkowskim pewien zakres uznania w dziedzinie podatku akcyzowego (zob. podobnie wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 26).

43 Zgodnie z art. 17 ust. 1 lit. a) wspomnianej dyrektywy państwa członkowskie mogą stosować obniżki podatku do zużycia energii elektrycznej na rzecz zakładów energochłonnych, pod warunkiem że przewidziane w tej dyrektywie minimalne poziomy opodatkowania na szczeblu Unii Europejskiej są przestrzegane średnio przez wszystkie przedsiębiorstwa (wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, pkt 47).

44 Poziom opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej objętych ową dyrektywą może być obniżony do zera, gdy owe produkty i owa energia elektryczna są wykorzystywane przez zakłady energochłonne [wyrok z dnia 31 marca 2022 r., Komisja/Polska (Opodatkowanie produktów energetycznych), C-139/20, EU:C:2022:240, pkt 42].

45 W tym względzie należy zauważyć, że ulgi podatkowe na rzecz zakładów energochłonnych przewidziane w art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 mają dla państw członkowskich charakter fakultatywny [zob. podobnie wyrok z dnia 9 września 2021 r., Hauptzollamt B (Fakultatywna obniżka podatku), C-100/20, EU:C:2021:716, pkt 24].

46 Z przepisu tego wynika również, że państwa członkowskie zachowują swobodę ograniczenia możliwości korzystania z obniżek podatku na rzecz zakładów energochłonnych do zakładów, które należą do pojedynczego sektora przemysłu lub do większej liczby sektorów przemysłu (wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, pkt 49).

47 Dyrektywa ta bowiem, zgodnie z jej motywami 9 i 11, pozostawia państwom członkowskim pewną swobodę przy określaniu i realizowaniu polityk odpowiednich do ich okoliczności krajowych i wskazuje, że decydowanie o tym, jakimi środkami dyrektywa ta zostanie wprowadzona w życie, jest sprawą poszczególnych państw członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, pkt 50).

48 Z powyższego należy wywnioskować, że o ile państwo członkowskie może, korzystając ze swobody przyznanej mu przez dyrektywę 2003/96, zwolnić z opodatkowania energię elektryczną wykorzystywaną przez zakłady energochłonne, o tyle z żadnego przepisu tej dyrektywy nie wynika, by było ono do tego zobligowane.

49 W tym względzie art. 17 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy zdanie drugie wspomnianej dyrektywy przewiduje, że w ramach określania swojej polityki w tej dziedzinie państwa członkowskie mogą stosować bardziej rygorystyczne kryteria, włącznie z wartością sprzedaży, definicjami dotyczącymi procesu i sektora przemysłu.

50 Należy stwierdzić, że o ile w przepisie tym wymieniono pewne kryteria, do których państwa członkowskie mogą się odwołać przy określaniu i realizowaniu swoich polityk w dziedzinie obniżek podatkowych w odniesieniu do zakładów energochłonnych, o tyle ze sformułowania tego przepisu wynika, że wyliczenie tych kryteriów nie ma charakteru wyczerpującego.

51 Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zgodnie z art. 31d ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym Rzeczpospolita Polska postanowiła wprowadzić obniżki podatku akcyzowego dla zakładów energochłonnych wykonujących pewne rodzaje działalności gospodarczej oznaczone określonymi kodami Polskiej Klasyfikacji Działalności.

52 Ponadto z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika również, że w przypadku skorzystania przez spółkę ze zwolnienia z podatku akcyzowego od energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych przewidzianego w art. 30a ust. 7a ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym nie ma ona prawa do jednoczesnego korzystania ze zwolnienia z podatku akcyzowego na rzecz zakładów energochłonnych przewidzianego w art. 31d ust. 1 tej ustawy.

53 W świetle uwag poczynionych w pkt 48 i 50 niniejszego wyroku art. 17 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy zdanie drugie dyrektywy 2003/96 nie można interpretować w ten sposób, że wyklucza on możliwość określenia kryterium takiego jak to, o którym mowa w pkt 52 tego wyroku, przy wprowadzaniu obniżki podatkowej takiej jak ta, która jest przedmiotem postępowania głównego, pod warunkiem że owo kryterium oraz sposób jego stosowania nie są dyskryminujące.

54 Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie przy wykonywaniu uprawnień dyskrecjonalnych, jakimi dysponują na mocy między innymi art. 17 dyrektywy 2003/96, powinny przestrzegać prawa Unii i jego zasad ogólnych, a w szczególności zasady równego traktowania. Ponadto wymóg ten dotyczy zarówno środków, za pomocą których skorzystano z tych uprawnień dyskrecjonalnych, jak i ich stosowania [wyrok z dnia 9 września 2021 r., Hauptzollamt B (Fakultatywna obniżka podatku), C-100/20, EU:C:2021:716, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo].

55 W tym względzie zasada równego traktowania wymaga, by porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób i by odmienne sytuacje nie były traktowane w sposób identyczny, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione [wyrok z dnia 9 września 2021 r., Hauptzollamt B (Fakultatywna obniżka podatku), C-100/20, EU:C:2021:716, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo].

56 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika nic, co pozwalałoby na stwierdzenie, że przewidziane w polskim uregulowaniu kryterium ma charakter dyskryminacyjny. To zatem do sądu odsyłającego będzie należało ustalenie, czy kryterium to jest stosowane zgodnie z zasadą równego traktowania.

57 Mając na względzie powyższe rozważania, na drugie pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje, że zakładowi energochłonnemu

w rozumieniu tego przepisu odmawia się możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku akcyzowego od nabycia energii elektrycznej, w przypadku gdy zakład ten korzysta w odniesieniu do tej energii elektrycznej ze zwolnienia z podatku akcyzowego przewidzianego dla energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych, nawet jeżeli zakład ten wykaże, że w odniesieniu do tej samej energii nie korzystałby z tych dwóch zwolnień jednocześnie, a łączna wysokość owych zwolnień nie przekracza kwoty podatku akcyzowego zapłaconej za ten sam okres, pod warunkiem że określone w tym względzie w uregulowaniu krajowym kryterium jest ukształtowane i stosowane zgodnie z zasadą równego traktowania.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 17 ust. 1 lit. a) 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:

   rzeczywisty koszt nabytej energii w rozumieniu tego przepisu powinien obejmować dodatkowe należności, które nie mogą stanowić „podatków” w rozumieniu owego przepisu, takie jak związane z tą energią obowiązkowe opłaty dystrybucyjne ponoszone zgodnie z uregulowaniem krajowym przy jej nabyciu.

2) **Artykuł 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96**

   należy interpretować w ten sposób, że:

   nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje, że zakładowi energochłonnemu w rozumieniu tego przepisu odmawia się możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku akcyzowego od nabycia energii elektrycznej, w przypadku gdy zakład ten korzysta w odniesieniu do tej energii elektrycznej ze zwolnienia z podatku akcyzowego przewidzianego dla energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych, nawet jeżeli zakład ten wykaże, że w odniesieniu do tej samej energii nie korzystałby z tych dwóch zwolnień jednocześnie, a łączna wysokość owych zwolnień nie przekracza kwoty podatku akcyzowego zapłaconej za ten sam okres, pod warunkiem że określone w tym względzie w uregulowaniu krajowym kryterium jest ukształtowane i stosowane zgodnie z zasadą równego traktowania.

Csehi Ilešič Gratsias

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 13 czerwca 2024 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes izby
Z. Csehi