



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 27 czerwca 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2003/96/WE – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Artykuł 21 ust. 5 akapit trzeci – Jednostka produkująca energię elektryczną na własne potrzeby – Drobnii producenci energii elektrycznej – Artykuł 14 ust. 1 lit. a) – Produkty energetyczne używane do produkcji energii elektrycznej – Obowiązek zwolnienia

W sprawie C-90/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 31 stycznia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 lutego 2017 r., w postępowaniu:

Turbogás – Produtora Energética SA

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, C.G. Fernlund, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i E. Regan (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Turbogás – Produtora Energética SA przez J.P. Lampreię, advogado,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, M. Figueiredę, N. Vitorina i S. Jaulino, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Afonso i F. Tomat, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 marca 2018 r.,

* Język postępowania: portugalski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu zawisłego między spółką Turbogás – Produtora Energética SA (zwaną dalej „Turbogás” a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie decyzji podatkowej dotyczącej opodatkowania energii elektrycznej użytej przez Turbogás dla konsumpcji własnej.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Motywy 2–5 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 stosowanymi 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.

[...]

 - (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 14 ust. 1 lit. a) owej dyrektywy przewiduje:
 - „1. Poza przepisami ogólnymi wymienionymi w dyrektywie [Rady] 92/12/EWG [z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 179), zmienionej dyrektywą Rady 2000/47/WE z dnia 20 lipca 2000 r. (Dz.U. 2000, L 193, s. 73 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 10, s. 186)] w sprawie zwolnionych zastosowań produktów podlegających opodatkowaniu, i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych,

państwa członkowskie zwalniają następujące produkty od podatku na warunkach, które ustanawiają do celów zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień oraz zapobieżenia jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu lub nadużyciom:

a) produkty energetyczne i energia elektryczna wykorzystywan[e] do produkcji energii elektrycznej oraz energia elektryczna wykorzystywana do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej. Państwa członkowskie mogą jednakże ze względów polityki ochrony środowiska poddać te produkty opodatkowaniu bez konieczności uwzględniania minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w niniejszej dyrektywie. W takim przypadku opodatkowanie tych produktów nie będzie brane pod uwagę do celów zachowania minimalnego poziomu opodatkowania energii elektrycznej ustanowionego w art. 10”.

5 Artykuł 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 ma następujące brzmienie:

„5. Dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkowi, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. W przypadku gdy dostawa do zużycia ma miejsce w państwie członkowskim, w którym dystrybutor lub redystrybutor nie prowadzi działalności gospodarczej, wówczas podatek państwa członkowskiego dostawy jest uiszczany przez spółkę, która musi być zarejestrowana w tym państwie członkowskim dostawy. Podatek jest nakładany i pobierany w każdym przypadku zgodnie z procedurami ustanowionymi przez każde państwo członkowskie.

[...]

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

[...]”.

Prawo portugalskie

6 Artykuł 4 Código dos Impostos Especiais de Consumo (portugalskiej ustawy o podatku akcyzowym, zwanej dalej „CIEC”) stanowi:

„1 – Podatnikami w zakresie specjalnych podatków akcyzowych są:

[...]

b) w przypadku dostaw energii elektrycznej na rzecz konsumentów – dostawcy zdefiniowani w odpowiednich ustawach, dostawcy w zakresie mobilności elektrycznej, producenci sprzedający energię elektryczną bezpośrednio na rzecz konsumentów końcowych, autoproducenci i konsumenci dokonujący zakupu energii elektrycznej poprzez transakcje na zorganizowanych rynkach;

[...]”.

7 Artykuł 7 CIEC stanowi:

„1 – Produkcja lub przywóz na terytorium krajowe produktów wskazanych w art. 5, a także ich wprowadzenie na to terytorium, gdy pochodzą z innego państwa członkowskiego, stanowią zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.

2 – Na zasadzie odstępstwa od postanowień poprzedniego ustępu zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest dostawa na rzecz konsumenta końcowego energii elektrycznej lub gazu ziemnego przez dostawców zdefiniowanych we właściwych ustawach”.

8 Artykuł 9 CIEC przewiduje:

„1 – Dla celów niniejszej ustawy za dopuszczenie do konsumpcji produktów objętych podatkiem akcyzowym uznaje się:

[...]

g) dostawę energii elektrycznej na rzecz konsumenta końcowego lub konsumpcję do własnego użytku i nabycie energii elektrycznej przez konsumentów końcowych na zorganizowanych rynkach;

[...]”.

9 Artykuł 88 CIEC ma następujące brzmienie:

„1 – Podatkowi podlegają produkty ropopochodne i energetyczne:

[...]

d) energia elektryczna objęta kodem CN 2716.

[...]

6 – Podatkowi nie podlegają produkty ropopochodne i energetyczne konsumowane w zakładach przedsiębiorstwa wytwarzającego te produkty, z wyjątkiem produktów używanych dla celów innych niż wytwarzanie”.

10 Artykuł 89 CIEC stwierdza:

„1 – Zwolnieniu z podatku podlegają produkty ropopochodne i energetyczne, w przypadku których wykazano, że:

[...]

d) są używane do produkcji energii elektrycznej, energii elektrycznej i ciepłej (kogeneracja) lub gazu miejskiego przez jednostki, które wykonują te czynności w ramach działalności podstawowej, w zakresie dotyczącym produktów objętych kodami CN 2701, 2702 i 2704, kodami CN od 2710 19 61 do 2710 19 69, kodem CN 2711;

[...]

2 – Zwolnieniu z podatku podlega energia elektryczna, w przypadku której wykazano, że:

a) jest używana dla celów produkcji energii elektrycznej i dla celów utrzymania zdolności do wytwarzania energii elektrycznej;

[...]”.

11 Artykuł 96 bis CIEC stanowi:

„1 – Dostawcy energii elektrycznej zarejestrowani i licencjonowani zgodnie z obowiązującymi przepisami, świadczący dostawy na rzecz konsumenta końcowego włącznie z dostawcami energii elektrycznej dla celów mobilności elektrycznej, podlegają rejestracji we właściwym urzędzie celnym celem spełnienia obowiązków podatkowych przewidzianych w niniejszej ustawie.

[...]

3 – Ilości energii elektrycznej podlegającej obowiązkowi zeznania dla celów przekazania do konsumpcji stanowią ilości fakturowane względem klientów końcowych”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 12 Spółka Turbogás prowadzi działalność w zakresie produkcji energii elektrycznej z energii cieplnej. Eksploatuje ona elektrownię o cyklu mieszanym Tapada do Outeiro (Portugalia) (zwaną dalej „elektrownią”). Jest to elektrociepłownia o mocy 990 MW, która wytwarza energię elektryczną z gazu ziemnego oraz, w danym przypadku, z oleju napędowego. Produkcja elektrowni stanowi około 9% krajowej produkcji energii elektrycznej.
- 13 W ramach krajowego systemu energii elektrycznej spółka Turbogás jest sklasyfikowana jako producent i jest objęta w sektorze produkcji elektrycznej zwykłym reżimem prawnym obowiązującym w zakresie produkcji energii elektrycznej.
- 14 W ramach wewnętrznego funkcjonowania elektrowni konsumowana jest mała część energii elektrycznej produkowanej przez ów zakład. Owa konsumpcja ma miejsce podczas procesu produkcji energii elektrycznej i jest z nim nierozdzielnie związana. W okresie pomiędzy 1 stycznia 2012 r. a 31 grudnia 2013 r. (zwanym dalej „rozpatrywanym okresem”) spółka Turbogás nie posiadała liczników umożliwiających pomiar ilości energii elektrycznej użytej dla konsumpcji własnej, brak było również dokumentów odnoszących się do tej ilości energii elektrycznej, ponieważ nie została dokonana żadna transakcja.
- 15 W owym okresie Turbogás nie posiadała pozwolenia na zwolnienie w zakresie energii elektrycznej wykorzystywanej w jej zakładach w rozumieniu art. 89 CIEC, nie była zarejestrowana jako operator sektora energii elektrycznej ani nie miała statusu odbiorcy objętego zwolnieniem w zakresie użycia energii elektrycznej.
- 16 W roku 2014 w spółce Turbogás została przeprowadzona kontrola skarbową w zakresie dotyczącym rozpatrywanego okresu. Wedle organu podatkowego i celnego Turbogás nie przedstawiła zeznania w sprawie przekazania do konsumpcji w rozumieniu art. 10 CIEC w odniesieniu do ilości energii elektrycznej użytej do własnych celów. Dla celów określenia tych ilości w ramach owej kontroli i w braku liczników zainstalowanych w tym celu informacje przedstawione przez Turbogás zostały porównane z informacjami dostarczonymi przez Direção-Geral de Energia e Geologia (dyrekcję generalną energii elektrycznej i geologii, Portugalia).
- 17 W tym kontekście stwierdzono, że spółka Turbogás była zobowiązana do zapłaty podatku od produktów ropopochodnych i energetycznych w odniesieniu do energii elektrycznej użytej do własnych celów i że ów podatek wynosił 71 197,17 EUR, wraz z odsetkami wyrównawczymi w wysokości 4 986,52 EUR. W dniu 5 sierpnia 2014 r. do spółki Turbogás skierowano decyzję podatkową i w dniu 14 sierpnia 2014 r. spółka ta zapłaciła ustaloną w ten sposób kwotę.
- 18 Od owej decyzji podatkowej zostało wniesione odwołanie do organów administracji skarbowej. Odwołanie to zostało oddalone decyzją z dnia 7 stycznia 2016 r.

- 19 W dniu 20 kwietnia 2016 r. spółka Turbogás złożyła wniosek o ukonstytuowanie się sądu arbitrażowego w dziedzinie podatków w celu stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji podatkowej oraz nieważności oddalenia odwołania wniesionego na tę decyzję. Sąd arbitrażowy ukonstytuował się w dniu 1 lipca 2016 r.
- 20 Wedle sądu odsyłającego rozstrzygnięcie w postępowaniu głównym zależy od wykładni art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96. Pierwsze zdanie tego przepisu przewiduje, że jednostka produkująca energię elektryczną na swoje własne potrzeby jest uważana za dystrybutora. Tymczasem wedle portugalskiej wersji językowej drugiego zdania owego przepisu „owi drobni producenci” mogą zostać zwolnieni. W konsekwencji należy ustalić, czy jedynie drobni producenci energii elektrycznej powinni zostać uznani za dystrybutorów.
- 21 Sąd odsyłający uważa, że trudność w zakresie interpretacji owego artykułu wynika z różnic między portugalską wersją językową a innymi wersjami językowymi tego przepisu.
- 22 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy zgodnie z art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy [2003/96] jednostki produkujące energię elektryczną na swoje własne potrzeby muszą być drobnymi producentami, aby być uznanymi za dystrybutorów i być objętymi podatkiem na podstawie art. 21 ust. 5 akapit pierwszy owej dyrektywy, a pozostałe jednostki (które nie są drobnymi producentami) produkujące energię elektryczną na własne potrzeby są wykluczone z kategorii dystrybutorów, czy też za dystrybutorów podlegających podatkowi na podstawie art. 21 ust. 5 akapit pierwszy owej dyrektywy należy uznać wszystkie jednostki produkujące energię elektryczną na własne potrzeby (niezależnie od ich rozmiarów względnie od tego, czy wykonują to w ramach działalności gospodarczej głównej, czy też ubocznej), które nie podlegają wyłączeniu jako drobni producenci w rozumieniu art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie drugie wskazanej dyrektywy?
- 2) W szczególności czy jednostka tego rodzaju jak ta, o której mowa w postępowaniu głównym, będąca dużym producentem energii elektrycznej, który wytwarza około 9% krajowej energii elektrycznej do celów jej sprzedaży do sieci krajowej, może zostać uznana za »jednostkę produkującą energię elektryczną na swoje własne potrzeby« w rozumieniu art. 21 ust. 5 dyrektywy [2003/96], gdy jedynie mała część energii elektrycznej produkowanej przez nią jest używana do celów produkowania przez nią samą nowej energii elektrycznej, co stanowi integralną część jej procesu produkcyjnego?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 23 Poprzez swe pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że każdą jednostkę, a w szczególności jednostkę, o której mowa w postępowaniu głównym, produkującą energię elektryczną na swoje własne potrzeby, niezależnie od tego, jakie jest jej znaczenie, i od tego, jaką działalność gospodarczą prowadzi tytułem głównym, należy uznać za dystrybutora, którego energia elektryczna jest opodatkowana na podstawie art. 21 ust. 5 akapit pierwszy owej dyrektywy.
- 24 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. Z tej perspektywy Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania (wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., Evroetil, C-503/10, EU:C:2011:872, pkt 48 i przywołane tam orzecznictwo).

- 25 Okoliczność, iż sąd krajowy wskazał formalnie w pytaniu prejudycjalnym określone przepisy prawa Unii, nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał przekazał temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, które mogą być pomocne w rozstrzygnięciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezależnie od tego, czy sąd krajowy powołał się na nie w treści pytań. W tym względzie do Trybunału należy wskazanie na podstawie całości informacji przedstawionych przez sąd krajowy, a w szczególności na podstawie uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu (wyrok z dnia 29 września 2016 r., *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 W tym względzie, jak wynika z postanowienia odsyłającego, Turbogás zakwestionował zgodność z prawem opodatkowania tytułem podatku od produktów ropopochodnych i energetycznych części wyprodukowanej energii elektrycznej, której konsumpcja jest nierozdzielnie związana z procesem produkcji energii elektrycznej. W związku z tym, jak zaproponowała Komisja Europejska w swych uwagach pisemnych i jak wskazał rzecznik generalny w pkt 13 i 27 opinii, należy zbadać ogólnie ewentualne zwolnienie tego rodzaju konsumpcji na podstawie art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, który zwalnia z opodatkowania produkty energetyczne i energię elektryczną używaną do celów produkcji energii elektrycznej.
- 27 W konsekwencji należy przeformułować przedłożone Trybunałowi pytania jako zmierzające zasadniczo do ustalenia, czy art. 21 ust. 5 akapit trzeci i art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że jednostkę tego rodzaju jak jednostka, o której mowa w postępowaniu głównym, produkującą energię elektryczną na swoje własne potrzeby, niezależnie od tego, jakie jest jej znaczenie, i od tego, jaką działalność gospodarczą prowadzi tytułem głównym, należy uznać za „dystrybutora” w rozumieniu pierwszego z tych przepisów, którego konsumpcja energii elektrycznej dla celów produkcji energii elektrycznej jest jednak objęta obowiązkowym zwolnieniem przewidzianym w owym art. 14 ust. 1 lit. a).
- 28 Należy wskazać, po pierwsze, że art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 definiuje jako „dystrybutora” jednostkę produkującą energię elektryczną na swoje własne potrzeby. Portugalska wersja językowa art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie drugie owej dyrektywy wskazuje, że państwa członkowskie mogą zwalniać „*estes pequenos produtores*”, które to wyrażenie może zostać przetłumaczone na język francuski jako „*ces petits producteurs*” („owych drobnych producentów”). Jednakże inne wersje językowe dyrektywy 2003/96, jak wersja niemiecka, angielska lub francuska, nie zawierają wyrażenia „owych drobnych producentów”, lecz wyrażenie „drobnych producentów”.
- 29 Jak wskazał sąd krajowy, z powyższego wynika, że możliwe jest wywiedzenie z owej portugalskiej wersji językowej związku między dwoma zdaniami składającymi się na art. 21 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2003/96, co oznaczałoby, że jednostki produkujące energię elektryczną na własne potrzeby wskazane w art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie pierwsze owej dyrektywy powinny być rozumiane jedynie jako „drobni producenci”. W związku z tym jednostka tego rodzaju jak w postępowaniu głównym nie mogłaby zostać uznana za dystrybutora energii elektrycznej. Jednakże interpretacja ta nie wynika z wszystkich wersji językowych owej dyrektywy.
- 30 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sformułowania użytego w jednej z wersji językowych przepisu prawa Unii nie można traktować jako jedynej podstawy jego wykładni lub przyznawać mu w tym zakresie pierwszeństwa względem innych wersji językowych. Przepisy prawa Unii należy bowiem interpretować i stosować w sposób jednolity w świetle wersji sporządzonych we wszystkich językach urzędowych Unii Europejskiej. W przypadku rozbieżności pomiędzy różnymi wersjami językowymi tekstu prawa Unii dany przepis należy interpretować z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego stanowi on część (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., *Gusa*, C-442/16, EU:C:2017:1004, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 31 W kontekście systematyki dyrektywy 2003/96 – jej art. 21 ust. 5 akapit pierwszy przewiduje, że dostawa energii elektrycznej przez dystrybutora stanowi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.
- 32 Tymczasem w sytuacji, w której dana jednostka produkuje energię elektryczną na własne potrzeby, owa energia nie jest przedmiotem dystrybucji. Z tego względu, w braku przepisów szczególnych poddających tego rodzaju energię elektryczną opodatkowaniu, pozostawałaby ona poza reżimem zharmonizowanego opodatkowania ustanowionym przez dyrektywę 2003/96.
- 33 Stanowiąc, że jednostkę produkującą energię elektryczną na swoje własne potrzeby, niezależnie od tego, jakie ma ona znaczenie i jaką działalność gospodarczą prowadzi tytułem głównym, należy uważać za dystrybutora, art. 21 ust. 5 akapit trzeci owej dyrektywy ma właśnie na celu uzupełnienie tej luki.
- 34 Za taką interpretacją przemawiają cele, do których realizacji zmierza dyrektywa 2003/96. W tym względzie należy przypomnieć, że owa dyrektywa, ustanawiając zharmonizowany reżim opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, ma na celu między innymi, jak wynika z jej motywów 2–5 i 24, wspieranie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym, unikając w szczególności zakłóceń konkurencji (wyroki: z dnia 7 września 2017 r., Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, pkt 26, oraz z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 W tym celu, w zakresie dotyczącym w szczególności energii elektrycznej, jak wynika między innymi ze strony 5 uzasadnienia wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych (Dz.U. 1997, C 139, s. 14), prawodawca Unii dokonał wyboru, zobowiązując państwa członkowskie zgodnie z art. 1 dyrektywy 2003/96 do opodatkowania dystrybuowanej energii elektrycznej, przy czym produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji tej energii powinny być jednocześnie zwolnione z opodatkowania w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania energii elektrycznej (wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 30).
- 36 To na zasadzie odstępstwa od owej zasady końcowego opodatkowania energii elektrycznej art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie drugie owej dyrektywy daje państwom członkowskim możliwość zwolnienia energii elektrycznej produkowanej przez drobnych producentów i konsumowanej na ich własne potrzeby, pod warunkiem że opodatkowują oni produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji tej energii elektrycznej.
- 37 Jednakże, z uwagi na cele realizowane przez dyrektywę 2003/96 ów przepis dotyczący drobnych producentów odnosi się jedynie do warunków, na jakich energia elektryczna podlega reżimowi zharmonizowanego opodatkowania, w celu uniknięcia, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 21 opinii, między innymi kosztów administracyjnych związanych z opodatkowaniem w tej szczególnej sytuacji, jednak bez wpływu na statut dystrybutora udzielony na podstawie art. 21 ust. 5 akapit trzeci zdanie pierwsze tej dyrektywy.
- 38 Z powyższego wynika, że każdą jednostkę, w szczególności taką, o jakiej mowa w postępowaniu głównym, która produkuje energię elektryczną na własne potrzeby, niezależnie od tego, jakie ma ona znaczenie i jaką działalność gospodarczą prowadzi tytułem głównym, należy uważać za „dystrybutora” w rozumieniu art. 21 ust. 5 akapit trzeci owej dyrektywy.
- 39 Po drugie, należy wskazać, że ów wniosek dotyczący zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego nie podważa jednak okoliczności, że działalność gospodarcza wykonywana przez jednostkę produkującą energię elektryczną na własne potrzeby ma znaczenie dla celów zastosowania zwolnień przewidzianych w dyrektywie.

- 40 Artykuł 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96, na podstawie którego produkty energetyczne i energia elektryczna wykorzystywana do produkcji energii elektrycznej oraz energia elektryczna wykorzystywana do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej są zwolnione z opodatkowania, nie może być bowiem pominięty dla celów dokonania oceny sytuacji podatkowej jednostki tego rodzaju jak rozpatrywana w postępowaniu głównym.
- 41 W tym względzie należy przypomnieć, że przepis ten obowiązuje państwa członkowskie z zastrzeżeniem pozostawionej im na podstawie art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96 możliwości odstąpienia od tego reżimu zwolnienia ze względów dotyczących ochrony środowiska (zob. podobnie wyrok z dnia 7 marca 2018 r., *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 26–28). Tymczasem z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wynika, by Republika Portugalska skorzystała z tej możliwości.
- 42 Z powyższego wynika, że użycie przez jednostkę tego rodzaju jak rozpatrywana w postępowaniu głównym części energii elektrycznej produkowanej przez nią dla celów produkcji energii elektrycznej stanowi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 21 ust. 5 akapit pierwszy i trzeci owej dyrektywy i jednocześnie powinno być zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 14 ust. 1 lit. a) owej dyrektywy. Odmienne interpretacja byłaby sprzeczna z celami zamierzonymi w dyrektywie, tak jak zostały one przypomniane w pkt 34 i 35 niniejszego wyroku. Z jednej strony produkowana w ten sposób energia elektryczna byłaby bowiem w sposób konieczny przedmiotem podwójnego opodatkowania, z drugiej strony mogłoby to doprowadzić do nierównego traktowania między jednostkami takimi jak rozpatrywane w postępowaniu głównym i innymi producentami energii elektrycznej korzystającymi z zaopatrzenia w produkty energetyczne i energię elektryczną u osób trzecich dla celów ich własnej produkcji, co byłoby źródłem zakłóceń w konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 7 marca 2018 r., *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 33).
- 43 Należy jednak sprecyzować, że dyrektywa 2003/96 nie reguluje kwestii, w jaki sposób ma zostać przedstawiony dowód wykorzystania produktów energetycznych do celów uprawniających do zwolnienia. Przeciwnie, dyrektywa ta, jak wynika z jej art. 14 ust. 1, powierza państwom członkowskim obowiązek ustanowienia warunków zwolnień, o których mowa w tym przepisie, aby zapewnić prawidłowe i proste stosowanie takich zwolnień oraz zapobiec jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu lub nadużyciom. Nie zmienia to jednak faktu, że państwa członkowskie przy wykonywaniu uprawnień, jakimi dysponują w celu ustanowienia warunków, którym podlega zwolnienie przewidziane w art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowią część porządku prawnego Unii, a do których należy w szczególności zasada proporcjonalności (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, pkt 57, 59).
- 44 W tym względzie o ile państwa członkowskie mogą przewidzieć nałożenie sankcji pieniężnej za naruszenie wymogów formalnych (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., *ROZ-ŚWIT*, C-418/14, EU:C:2016:400, pkt 40), o tyle tego rodzaju naruszenie nie może podważyć obowiązkowego zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, jeżeli spełnione zostały materialne warunki dotyczące jego zastosowania (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2017 r., *Vakaru Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, pkt 51).
- 45 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi, że art. 21 ust. 5 akapit trzeci i art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że jednostkę tego rodzaju jak jednostka, o której mowa w postępowaniu głównym, produkującą energię elektryczną na swoje własne potrzeby, niezależnie od tego, jakie jest jej znaczenie, i od tego, jaką działalność gospodarczą prowadzi tytułem głównym, należy uznać za „dystrybutora” w rozumieniu pierwszego z tych przepisów, którego konsumpcja energii elektrycznej dla celów produkcji energii elektrycznej jest jednak objęta obowiązkowym zwolnieniem przewidzianym w owym art. 14 ust. 1 lit. a).

W przedmiocie kosztów

- 46 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 21 ust. 5 akapit trzeci i art. 14 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 jednostkę tego rodzaju jak jednostka, o której mowa w postępowaniu głównym, produkującą energię elektryczną na swoje własne potrzeby, niezależnie od tego, jakie jest jej znaczenie, i od tego, jaką działalność gospodarczą prowadzi tytułem głównym, należy uznać za „dystrybutora” w rozumieniu pierwszego z tych przepisów, którego konsumpcja energii elektrycznej dla celów produkcji energii elektrycznej jest jednak objęta obowiązkowym zwolnieniem przewidzianym w owym art. 14 ust. 1 lit. a).

Podpisy