



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 12 maja 2021 r.¹

Sprawa C-100/20

**XY
przeciwko
Hauptzollamt B**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof
(federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólnotowe przepisy ramowe dotyczące opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej – Dyrektywa 2003/96 – Artykuł 5 – Zróżnicowane stawki opodatkowania – Artykuł 17 ust. 1 lit. a) – Obniżka podatku od energii elektrycznej na rzecz zakładów energochłonnych – Artykuł 21 ust. 5 – Opodatkowanie energii elektrycznej w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora – Ładowanie akumulatorów – Zasady zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii – Fakultatywne zwolnienia i obniżki podatków – Zapłata odsetek

Wprowadzenie

1. Pytanie prejudycjalne skierowane w niniejszej sprawie przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) dotyczy dość nietypowej kwestii, a mianowicie uprawnień podatnika, od którego pobrano nienależny podatek uregulowany w prawie Unii, w sytuacji gdy bezprawność opodatkowania nie wynikała z naruszenia wiążących norm prawa Unii, a jedynie z naruszenia przepisów krajowych, które państwo członkowskie przyjęło na podstawie fakultatywnego upoważnienia zawartego w przepisach prawa Unii.
2. Sytuacja taka nie jest jednoznaczna, gdyż z jednej strony nie doszło do naruszenia jasnych i bezwarunkowych norm prawa Unii, z drugiej jednak bezprawne działanie miało miejsce w ramach stosowania tego prawa przez państwo członkowskie. Jak wyjaśnię to w niniejszej opinii, trudno też udzielić na to pytanie jednoznacznej odpowiedzi.
3. W niniejszej sprawie pojawia się jednak również inna, nie mniej ciekawa, kwestia. Chodzi mianowicie o to, w jaki sposób, z punktu widzenia podatku akcyzowego od energii elektrycznej, należy traktować magazynowanie tej energii w akumulatorach w celu jej dalszej dostawy użytkownikom końcowym. Jakkolwiek sąd odsyłający nie stawia tego pytania, opierając się na

¹ Język oryginału: polski.

własnej wykładni w tej materii, moim zdaniem Trybunał powinien co najmniej zaznaczyć w swoim wyroku, że udzielenie odpowiedzi na pytanie prejudycjalne nie stanowi potwierdzenia wykładni przyjętej przez sąd odsyłający.

Ramy prawne

Prawo Unii

4. Artykuł 1 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej² stanowi:

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

5. Zgodnie z art. 5 tiret czwarte tej dyrektywy:

„Pod warunkiem przestrzegania minimalnych poziomów opodatkowania przewidzianych niniejszą dyrektywą i pod warunkiem, że są one zgodne z prawem [Unii], państwa członkowskie mogą stosować, pod kontrolą fiskalną, zróżnicowane stawki opodatkowania, w następujących przypadkach:

[...]

– gdy rozróżniane będzie zastosowanie w celach handlowych i niehandlowych produktów energetycznych i energii elektrycznej określonych w art. 9 i 10”.

6. Artykuł 17 ust. 1 lit. a) wymienionej dyrektywy przewiduje:

„Pod warunkiem że minimalne poziomy opodatkowania przewidziane w niniejszej dyrektywie są przestrzegane średnio przez wszystkie przedsiębiorstwa, państwa członkowskie mogą stosować obniżki podatku [...] do energii elektrycznej w następujących przypadkach:

a) na rzecz zakładów energochłonnych

[...]”.

7. Wreszcie, zgodnie z art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96:

„Dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG^[3], energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkom, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. [...]”.

² Dz.U. 2003, L 283, s. 51.

³ Dyrektywy Rady z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1), obecnie zastąpionej dyrektywą Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

Prawo niemieckie

8. W odniesieniu do opodatkowania energii elektrycznej dyrektywa 2003/96 została transponowana do prawa niemieckiego przepisami Stromsteuergesetz (ustawy o podatku od energii elektrycznej, zwanej dalej „StromStG”)⁴. Paragraf 3 tej ustawy, w brzmieniu mającym zastosowanie od dnia 19 grudnia 2008 r., stanowi:

„Podatek wynosi 20,50 EUR za megawatogodzinę”.

9. Zgodnie z § 9 ust. 3 StromStG:

„Energia elektryczna [...] podlega opodatkowaniu obniżoną stawką 12,30 EUR za megawatogodzinę, jeżeli pobierana jest przez przedsiębiorstwo prowadzące działalność w branży przemysłu wytwórczego lub gospodarki rolnej lub leśnej na cele związane z prowadzoną działalnością i nie jest zwolniona z opodatkowania na podstawie ust. 1”.

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytanie prejudycjalne

10. XY jest spółką prawa niemieckiego. W ramach swojej działalności, która według sądu odsyłającego należy do sektora wytwórczego („Produzierende Gewerbe”) w rozumieniu § 9 ust. 3 StromStG, pobiera ona energię elektryczną w postaci prądu zmiennego z sieci dystrybucyjnej i po przekształceniu jej w prąd stały magazynuje ją w akumulatorach. Następnie świadczy ona swoim klientom, przedsiębiorstwom z sektora telekomunikacji, kompleksową usługę polegającą na dostarczaniu energii elektrycznej, w tym zasilania awaryjnego, a także klimatyzacji („dostawa zimna”), do urządzeń infrastruktury telekomunikacyjnej⁵.

11. W deklaracji za rok podatkowy 2010 spółka XY wskazała, że pobraną energię elektryczną wykorzystała na potrzeby swojej działalności i zastosowała do niej stawkę obniżoną podatku od energii elektrycznej na podstawie § 9 ust. 3 StromStG. Organ podatkowy wydał jednak decyzję, w której uznał, że zastosowanie powinna mieć stawka podstawowa tego podatku.

12. W odrębnym postępowaniu, dotyczącym roku podatkowego 2006, Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) orzekł, że spółka XY ma prawo do zastosowania stawki obniżonej podatku od energii elektrycznej. Na tej podstawie organ podatkowy zmienił decyzję dotyczącą roku podatkowego 2010 i dokonał zwrotu nadpłaty podatku. W 2014 r. spółka XY wniosła o zapłatę odsetek od tej nadpłaty, czego organ podatkowy odmówił. Skarga spółki XY złożona do sądu pierwszej instancji została oddalona. Sąd ten stwierdził bowiem, między innymi, że obniżka stawki podatku przewidziana w § 9 ust. 3 StromStG ma, z punktu widzenia prawa Unii, charakter fakultatywny, w związku z czym pobranie podatku w wysokości odpowiadającej stawce podstawowej, nawet jeżeli jest niezgodne z prawem krajowym, nie narusza prawa Unii. Nie ma wobec tego zastosowania obowiązek zwrotu nadpłaty podatku wraz z odsetkami, który wynika z orzecznictwa Trybunału. Spółka XY wniosła od tego wyroku kasację do sądu odsyłającego.

⁴ BGBl. 2008 I, s. 2794.

⁵ Powyższe informacje oparte są częściowo na wyjaśnieniach rządu niemieckiego zawartych w jego uwagach na piśmie.

13. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy zgodnie z prawem Unii można żądać odsetek od kwoty roszczenia o zwrot niezasadnie uiszczanego podatku od energii elektrycznej, jeżeli podstawą określenia niższej kwoty podatku była fakultatywna obniżka zgodnie z art. 17 ust. 1 lit. a) [dyrektywy 2003/96], a określenie podatku w zbyt wysokiej kwocie wynikało wyłącznie z błędnego zastosowania w rozpatrywanej sprawie przepisu prawa krajowego, który został uchwalony celem transponowania art. 17 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy?”.

14. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 26 lutego 2020 r. Uwagi na piśmie przedstawili: spółka XY, rząd niemiecki oraz Komisja Europejska. Strony te, a także Hauptzollamt B [organ podatkowy w B, Niemcy], odpowiedziały też na piśmie na pytania Trybunału.

Analiza

15. Pytanie prejudycjalne w niniejszej sprawie opiera się na założeniu, że energia elektryczna, którą spółka XY pobierała z sieci dystrybucyjnej, podlegała opodatkowaniu w momencie owego poboru, przy czym na podstawie przepisów prawa niemieckiego zastosowanie powinna tu mieć obniżona stawka podatku od energii elektrycznej. Rząd niemiecki podważa jednak to założenie w swoich uwagach, twierdząc, że wynika ono z niezgodnego z dyrektywą 2003/96 zakwalifikowania działalności spółki XY, wobec której nie powinna mieć zastosowania obniżona stawka owego podatku. Skutkiem przyjęcia tezy rządu niemieckiego mogłoby być zakwestionowanie samej dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie, jako że pytanie zawarte w tym wniosku miałoby charakter hipotetyczny.

16. Trybunał skierował do stron dodatkowe pytania w tej kwestii. Przed rozpatrzeniem kwestii prawnej postawionej w pytaniu prejudycjalnym poświęcę zatem nieco miejsca analizie prawidłowej wykładni przepisów tej dyrektywy w okolicznościach takich jak w sprawie głównej.

W przedmiocie kwalifikacji magazynowania energii elektrycznej w akumulatorach z punktu widzenia przepisów dyrektywy 2003/96

Dostarczanie energii elektrycznej z akumulatorów jako (re)dystrybucja⁶

17. Występując z pytaniem prejudycjalnym w niniejszej sprawie, sąd odsyłający opiera się na swoim wcześniejszym rozstrzygnięciu, zawartym w szczególności w jego wyroku w sprawie opodatkowania energii elektrycznej wykorzystywanej przez spółkę XY w roku podatkowym 2006⁷. Zgodnie z tym rozstrzygnięciem spółka XY zużywa energię elektryczną pobieraną z sieci dystrybucyjnej poprzez konwersję tej energii w akumulatorach na energię chemiczną⁸. Zużycie to następuje do celów działalności spółki XY, jako że zgromadzoną w akumulatorach energię

⁶ Należy zaznaczyć, że poniższe rozważania dotyczą wyłącznie dostarczania energii elektrycznej z akumulatorów stacjonarnych, które pozostają w posiadaniu podmiotu dostarczającego tę energię. Nie poruszam zatem kwestii dostawy naładowanych akumulatorów lub innych przenośnych źródeł energii elektrycznej.

⁷ Wyrok Bundesfinanzhof z dnia 19 czerwca 2012 r., VII R 32/10. Wyrok ten został załączony zarówno do uwag rządu niemieckiego, jak do odpowiedzi spółki XY na dodatkowe pytania Trybunału.

⁸ W kwestii konwersji energii zob. poniżej, w szczególności pkt 39.

elektryczną, w postaci prądu stałego, wykorzystuje ona w ramach świadczenia swoim klientom jednej, skonsolidowanej usługi, polegającej na dostawie energii elektrycznej do zasilania urządzeń telekomunikacyjnych, świadczeniu usługi klimatyzacji owych urządzeń („dostawy zimna” zgodnie ze sformułowaniem omawianego wyroku) oraz zapewnieniu bezpieczeństwa zasilania na wypadek awarii („Reservezeit”).

18. Zdaniem natomiast rządu niemieckiego taka kwalifikacja działalności spółki XY prowadzi do niezgodności z przepisami dyrektywy 2003/96. W myśl bowiem z art. 21 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy energia elektryczna podlega opodatkowaniu w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. Spółkę XY należy zaś zdaniem tego rządu uznać za pośrednika w dostawie energii elektrycznej, czyli za redystrybutora. Spółka ta nie zużywa bowiem energii na potrzeby własnej działalności, lecz jedynie magazynuje ją w akumulatorach, a następnie dostarcza swoim klientom, którzy są końcowymi użytkownikami owej energii elektrycznej.

19. Jest to istotne z tego powodu, że o ile spółka XY została zakwalifikowana do sektora wytwórczego, który jest objęty ulgą podatkową przewidzianą w § 9 ust. 3 StromStG, o tyle jej klienci, świadczący usługi telekomunikacyjne, nie należą do tego sektora i nie mogą skorzystać z owej ulgi. Energia elektryczna, którą spółka XY dostarcza swoim klientom, powinna zatem być opodatkowana podstawową stawką podatku. W takiej sytuacji nie byłoby mowy o zwrocie nadpłaconego podatku ani o odsetkach, a całe postępowanie główne, wraz z nim zaś wniosek o wydanie orzeczenia prejudycjalnego w niniejszej sprawie, stałyby się bezprzedmiotowe.

20. Podzielam wątpliwości rządu niemieckiego co do prawidłowości zakwalifikowania przez sąd odsyłający wykorzystania przez spółkę XY energii elektrycznej jako zużycia na potrzeby działalności tej spółki.

21. Rozstrzygnięcie w tej kwestii przyjęte przez sąd odsyłający opiera się na specyfice działalności spółki XY. Specyfika ta polega na tym, że spółka XY dostarcza energię elektryczną wyłącznie w ramach kompleksowej usługi obejmującej także inne świadczenia, wyłącznie przedsiębiorstwom należącym do jednej grupy kapitałowej (prawdopodobnie tej, której sama jest członkiem) i za pomocą osobnych przewodów, bez wykorzystania ogólnodostępnej sieci dystrybucji energii elektrycznej.

22. Nie wydaje mi się jednak, żeby te okoliczności miały decydujące znaczenie dla kwalifikacji działalności spółki XY z punktu widzenia dyrektywy 2003/96. Sposób świadczenia usług przez spółkę XY i dobór jej kontrahentów to specyficzne okoliczności działalności akurat tego przedsiębiorstwa. Nie zmieniają one jednak tego, że spółka ta, w ramach swojej działalności, dostarcza określoną i możliwą do zmierzenia ilość energii elektrycznej podmiotom, które należy uznać za przedsiębiorstwa niezależne względem tej spółki, a podmioty te wykorzystują tę energię do zasilania urządzeń telekomunikacyjnych, czyli zgodnie ze zwykłym przeznaczeniem energii elektrycznej⁹. To one zatem, a nie spółka XY, są końcowymi użytkownikami energii elektrycznej dostarczanej im przez tę spółkę.

23. Jeżeli zaś chodzi o wykorzystanie ogólnodostępnej sieci dystrybucji energii elektrycznej, to nie wydaje mi się, by był to warunek uznania podmiotu za dystrybutora lub redystrybutora energii elektrycznej w rozumieniu dyrektywy 2003/96. Dyrektywa ta nie definiuje pojęć „dystrybutora” i „redystrybutora”, nic nie wskazuje jednak, by miały one być ograniczone do podmiotów

⁹ Mowa tu oczywiście wyłącznie o energii elektrycznej, którą spółka XY magazynuje w akumulatorach i dostarcza następnie swoim klientom. W odniesieniu do energii elektrycznej, którą spółka ta wykorzystuje do innych celów, na przykład do świadczenia usług klimatyzacji, to spółka XY jest użytkownikiem końcowym.

korzystających z określonego rodzaju sieci dystrybucji. W szczególności Trybunał miał już okazję orzec¹⁰, że terminów tych nie należy interpretować w świetle pojęcia „dystrybucji” w rozumieniu art. 2 dyrektywy 2003/54/WE¹¹. Dyrektywa 2003/96 przyjmuje raczej funkcjonalne znaczenie pojęcia dystrybutora. Najlepiej ilustruje to jej art. 21 ust. 5 akapit trzeci, zgodnie z którym „[j]ednostka produkująca energię elektryczną na swoje własne potrzeby jest uważana za dystrybutora”.

24. Nie uważam zatem, aby specyfika działalności spółki XY uniemożliwiała uznanie jej za redystrybutora energii elektrycznej do celów opodatkowania tej energii zgodnie z przepisami dyrektywy 2003/96.

25. Natomiast stanowisko, jakie zajmuje w swoim orzecznictwie sąd odsyłający, prowadzi do rezultatów sprzecznych z celami tej dyrektywy.

26. Po pierwsze, z uzasadnienia projektu dyrektywy 2003/96, które Komisja cytuje w swojej odpowiedzi na pytania Trybunału¹², wynika, że celem opodatkowania energii elektrycznej w momencie dostawy (*output*) było umożliwienie państwom członkowskim stosowania zróżnicowanej wysokości opodatkowania dla różnych kategorii użytkowników końcowych. Prawidłowe funkcjonowanie takiego systemu zróżnicowanego opodatkowania jest jednak możliwe tylko w sytuacji, gdy opodatkowanie następuje na ostatnim etapie dystrybucji, czyli na etapie dostawy użytkownikom końcowym. Opodatkowanie na wcześniejszym etapie zakłóca funkcjonowanie takiego systemu, jako że poziom opodatkowania może nie być dostosowany do rzeczywistego sposobu wykorzystania energii elektrycznej.

27. Doskonale ilustruje to niniejsza sprawa. Spółka XY uzyskała bowiem obniżenie stawki opodatkowania energii elektrycznej, którą pobrała z sieci dystrybucyjnej, jako że jest przedsiębiorstwem zaliczanym do sektora wytwórczego, któremu taka obniżka przysługuje zgodnie z prawem krajowym. Energia ta nie jest jednak ostatecznie wykorzystywana przez tę spółkę, lecz przez jej klientów, którzy nie należą do sektora wytwórczego i którzy w innej sytuacji nie mogliby skorzystać z owej obniżki opodatkowania. Stąd, jeżeli dobrze rozumiem, bierze się cała gimnastyka intelektualna mająca na celu wykazanie, że to spółka XY jest końcowym użytkownikiem energii elektrycznej.

28. Po drugie, kolejnym celem opodatkowania energii elektrycznej w momencie jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora jest opodatkowanie tej energii w państwie członkowskim rzeczywistego zużycia, podobnie jak to ma miejsce w przypadku innych wyrobów podlegających akcyzie. Trybunał podkreślił to bardzo wyraźnie w wyroku Komisja/Polska, przyjmując w tej kwestii argumenty Komisji¹³. Jednakże w sytuacji, gdy energia elektryczna zostaje opodatkowana w momencie jej poboru z sieci dystrybucyjnej w celu zmagazynowania w akumulatorach, a następnie dostarczona innym podmiotom, cel ten może nie zostać osiągnięty. Nic nie stoi bowiem na przeszkodzie, by usługa dostawy energii elektrycznej zgromadzonej w akumulatorach była świadczona transgranicznie.

¹⁰ Wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Komisja/Polska (C-475/07, niepublikowany, EU:C:2009:86, pkt 57).

¹¹ Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 czerwca 2003 r. dotyczącej wspólnych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej i uchylającej dyrektywę 96/92/WE (Dz.U. 2003, L 176, s. 37).

¹² COM(97) 30 wersja ostateczna, s. 5.

¹³ Zobacz wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Komisja/Polska (C-475/07, niepublikowany, EU:C:2009:86, pkt 20, 21, 56).

29. Po trzecie wreszcie, przewidziany w dyrektywie 2003/96 sposób opodatkowania energii elektrycznej ma również na celu zapobieganie opodatkowaniu tej części energii, która ulega utracie. Jest to znowu zasada obowiązująca w przypadku wszelkich wyrobów podlegających akcyzie¹⁴. W odniesieniu do energii elektrycznej zasada ta ma szczególnie znaczenie, jako że jej przesyłanie i magazynowanie wiąże się w sposób nieuchronny ze znacznymi stratami. Tylko opodatkowanie energii elektrycznej na etapie jej dostawy odbiorcom końcowym pozwala uniknąć opodatkowania energii, która ulega utracie, a w każdym razie ograniczyć to opodatkowanie do minimum.

30. Komisja podaje jako przykład opodatkowanie gazu używanego jako paliwo do napędu pojazdów. Gaz taki jest opodatkowany w momencie zatankowania go do zbiornika pojazdu, co pozwala w szczególności uniknąć opodatkowania strat gazu, które powstają przy jego magazynowaniu i sprężaniu. Jak zaś słusznie zauważa Komisja, zgodnie z art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 moment opodatkowania gazu ziemnego i energii elektrycznej powinien być taki sam. Analogicznie więc jak w przypadku gazu, straty energii elektrycznej spowodowane jej magazynowaniem nie powinny podlegać opodatkowaniu. Tymczasem sprawność najbardziej popularnych rodzajów akumulatorów, rozumiana jako stosunek ładunku elektrycznego pobranego podczas rozładowania akumulatora do ładunku elektrycznego dostarczonego w procesie ładowania, wynosi około 70–80%¹⁵. Opodatkowanie energii elektrycznej wykorzystywanej do ładowania akumulatorów zamiast opodatkowania energii dostarczanej z tych akumulatorów użytkownikom końcowym oznacza zatem opodatkowanie relatywnie dużych strat energii elektrycznej. Zastosowanie obniżonej stawki tego opodatkowania nie stanowi zgodnej z dyrektywą 2003/96 metody rekompensaty tego nadmiernego opodatkowania¹⁶.

31. Nietrafny jest też argument spółki XY, zgodnie z którym w myśl decyzji 2016/2266¹⁷ to dostawę energii elektrycznej do ładowania akumulatorów należy traktować jako dystrybucję tej energii, a nie pobór prądu z akumulatorów. Decyzja ta dotyczyła bowiem energii elektrycznej przeznaczonej do ładowania akumulatorów w samochodach elektrycznych. W takiej sytuacji energia elektryczna z akumulatora jest wykorzystywana do napędu samochodu przez jego użytkownika, który jest jednocześnie użytkownikiem akumulatora. Użytkownik akumulatora jest więc jednocześnie użytkownikiem końcowym energii elektrycznej, w związku z czym dostawa tej energii w celu naładowania akumulatora stanowi dostawę energii użytkownikowi końcowemu, czyli zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego zgodnie z art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96. Natomiast spółka XY nie jest użytkownikiem końcowym energii elektrycznej, którą pobiera z sieci dystrybucyjnej w celu naładowania akumulatorów i dalszej dostawy energii elektrycznej swoim klientom. Nie ma tu zatem analogii do sytuacji której dotyczyła wspomniana decyzja.

32. Jak z tego wynika, zapewnienie realizacji celów dyrektywy 2003/96 w odniesieniu do opodatkowania energii elektrycznej wymaga uznania spółki XY za redystrybutora energii elektrycznej, zgodnie z uwagami rządu niemieckiego. Zgadzam się jednak z Komisją, że rząd ten błędnie ocenia skutki takiego uznania w okolicznościach postępowania głównego.

¹⁴ Zobacz art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118.

¹⁵ K. Bednarek, A. Bugała, Własności użytkowe akumulatorów kwasowo-ołowiowych, *Poznan University of Technology Academic Journals*, nr 92/2017, s. 47–60, tu: s. 52.

¹⁶ Zobacz analogicznie wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Komisja/Polska (C-475/07, niepublikowany, EU:C:2009:86, pkt 53, 56).

¹⁷ Decyzji wykonawczej Rady (UE) z dnia 6 grudnia 2016 r. upoważniającej Niderlandy do stosowania obniżonej stawki opodatkowania wobec energii elektrycznej dostarczanej do stacji ładowania dla pojazdów elektrycznych (Dz.U. 2016, L 342, s. 30).

33. Rząd niemiecki wyciąga bowiem ze swoich uwag taki wniosek, że energia elektryczna pobierana przez spółkę XY i magazynowana następnie w akumulatorach z przeznaczeniem dla jej klientów nie powinna być opodatkowana obniżoną stawką podatku od energii elektrycznej, tylko stawką podstawową tego podatku. Nie powinno być zatem mowy o zwrocie nadpłaconego podatku ani o odsetkach.

34. Rząd niemiecki pomija jednak okoliczność, że jeżeli uznać spółkę XY za redystrybutora, energia elektryczna powinna być opodatkowana wyłącznie w momencie dostawy tej energii przez tę spółkę jej klientom. Natomiast w momencie poboru energii elektrycznej przez spółkę XY z sieci dystrybucyjnej podatek nie powinien zostać pobrany, ani w podstawowej, ani w obniżonej wysokości. W takim razie więc podatek pobrany przez organy podatkowe w postępowaniu głównym należałoby uznać za w całości pobrany z naruszeniem dyrektywy 2003/96, a w związku z tym powinien on zostać w całości zwrócony wraz z odsetkami, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału¹⁸.

Energia elektryczna magazynowana w akumulatorach jako energia wykorzystywana do produkcji energii elektrycznej

35. Trybunał skierował do stron także pytanie o to, czy, jeśli przyjąć pogląd sądu odsyłającego, zgodnie z którym spółka XY zużywa do celów swojej działalności energię elektryczną, którą pobiera z sieci dystrybucyjnej w celu naładowania akumulatorów, energia ta nie powinna być zwolniona z opodatkowania na podstawie art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 jako energia elektryczna wykorzystywana do produkcji energii elektrycznej.

36. Zarówno spółka XY, jak rząd niemiecki i Komisja stanowczo odrzucają taką możliwość. Strony te twierdzą zgodnie, że spółka XY jedynie magazynuje w akumulatorach energię elektryczną pobraną z sieci, podczas gdy zwolnienie przewidziane w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 dotyczy produkcji „nowej” energii elektrycznej.

37. Moim zdaniem jednak stanowisko to opiera się na dwóch błędnych przesłankach.

38. Pierwsza z nich polega na tym, że mówiąc o magazynowaniu energii elektrycznej w akumulatorach, wspomniane strony zdają się mylić pojęcie energii elektrycznej z pojęciem energii w ogóle. W obecnym stanie rozwoju technologicznego nie istnieją metody magazynowania energii elektrycznej jako takiej, które można by stosować na przemysłową skalę¹⁹. Magazynowanie energii elektrycznej wymaga jej konwersji na inną postać energii, której magazynowanie jest możliwe, a następnie ponownej konwersji do postaci energii elektrycznej. W przypadku akumulatorów energia jest magazynowana pod postacią energii chemicznej, to znaczy (potencjalnej) energii reakcji elektrochemicznych, które zachodzą w związkach chemicznych znajdujących się w akumulatorze pod wpływem przepływu prądu. Reakcje te są odwracalne, co pozwala na wielokrotne ładowanie i rozładowywanie akumulatora²⁰.

39. Jak z tego wynika, pojęcie magazynowania energii elektrycznej jest pewnym uproszczeniem. W istocie chodzi o konwersję energii elektrycznej na inną postać energii, a następnie ponowną konwersję do postaci energii elektrycznej.

¹⁸ Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 11 września 2019 r., Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹⁹ Technologie magazynowania energii elektrycznej pod postacią energii elektrycznej, na przykład oparte na tak zwanych superkondensatorach, znajdują się dopiero we wstępnej fazie rozwoju i nie są dostępne na szerszą skalę.

²⁰ Kwestia ta nie jest sporna w postępowaniu głównym. O ile dobrze rozumiem, właśnie na tej konwersji do postaci energii chemicznej sąd odsyłający opiera swoje stanowisko, zgodnie z którym spółka XY zużywa energię elektryczną.

40. Prowadzi nas to do drugiej błędnej przesłanki, na której opiera się teza stron postępowania, a mianowicie do kategorycznego rozróżnienia między magazynowaniem a produkcją energii elektrycznej.

41. Z fizycznego punktu widzenia nie istnieje takie zjawisko jak produkcja energii. Mówi o tym jedna z podstawowych zasad fizyki, jaką jest zasada zachowania energii. Tak zwana „produkcja energii”, w tym energii elektrycznej, to, podobnie jak w przypadku jej magazynowania, jedynie konwersja jednej postaci energii na inną. W przypadku produkcji energii elektrycznej może to być konwersja energii chemicznej zawartej w paliwach kopalnych²¹ w procesie spalania, konwersja energii kinetycznej w technologiach wiatrowych i hydroenergetycznych, czy wreszcie energii jądrowej w procesie rozpadu jądra atomowego.

42. Produkcja energii elektrycznej często wymaga przy tym wielokrotnej konwersji różnych postaci energii, na przykład w elektrowniach ciepłych (to znaczy opartych na paliwach kopalnych lub energii jądrowej) pierwotna energia zgromadzona w paliwie (lub tak zwanym paliwie jądrowym) podlega konwersji na energię cieplną, ta z kolei na energię kinetyczną, która dopiero przekształcana jest w energię elektryczną. Poszczególne formy energii wymagają specyficznych nośników, na przykład nośnikiem energii w elektrowniach jest z reguły para wodna, tak jak nośnikiem energii chemicznej w akumulatorze jest elektrolit.

43. Nie ma zatem zasadniczej i nieprzekraczalnej granicy między produkcją energii elektrycznej a jej magazynowaniem, czy, ściślej mówiąc, odzyskiwaniem energii elektrycznej zmagazynowanej pod inną postacią energii. Najlepszym przykładem są tu elektrownie szczytowo-pompowe. Działają one na zasadzie pompowania, z pomocą energii elektrycznej, wody ze zbiornika położonego niżej do zbiornika położonego wyżej, a następnie wykorzystania energii kinetycznej wody spadającej z powrotem do napędu generatora prądu²². Elektrownia taka nie produkuje „nowej” energii elektrycznej, wręcz przeciwnie, zużywa ona więcej energii, niż produkuje. Dlatego też elektrownie szczytowo-pompowe uważa się za metodę magazynowania, a nie produkcji, energii elektrycznej. Jest to nawet obecnie zdecydowanie przeważająca, pod względem pojemności, metoda magazynowania energii²³. Polega ona na konwersji energii elektrycznej na potencjalną energię wody, a następnie konwersji tej energii kinetycznej z powrotem na energię elektryczną. Nie zmienia to faktu, że w procesie tym energia elektryczna jest zużywana do pompowania wody, a następnie od nowa produkowana w dokładnie taki sam sposób, jak w zwykłych elektrowniach hydroenergetycznych, które wykorzystują naturalny przepływ wody bez potrzeby jej uprzedniego pompowania.

44. Magazynowanie energii elektrycznej w akumulatorach również polega, z technicznego punktu widzenia, na zużyciu *energii elektrycznej* w celu jej konwersji na inną postać *energii*, a następnie ponownej konwersji do postaci energii elektrycznej. Nie widzę więc zasadniczych przeszkód, które by uniemożliwiały uznanie energii elektrycznej przeznaczonej do konwersji w akumulatorze za energię elektryczną wykorzystywaną do produkcji energii elektrycznej w rozumieniu art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96.

²¹ Nie przypadkiem paliwa te określa się w dyrektywie 2003/96 jako „produkty energetyczne”.

²² Sens takiej operacji polega na tym, że woda jest pompowana w górę w okresie małego zapotrzebowania na energię elektryczną, a spuszczana, co umożliwia produkcję energii elektrycznej, w szczycie tego zapotrzebowania. Pozwala to zrównoważyć obciążenie sieci dystrybucji, a jednocześnie zapewnić opłacalność takiego przedsięwzięcia dzięki różnicom w cenie energii elektrycznej w zależności od zapotrzebowania na nią.

²³ R.L. Revesz, & B. Unel, Managing the Future of the Electricity Grid: Energy Storage and Greenhouse Gas Emissions, *Harvard Environmental Law Review*, nr 42/2018, s. 139–196.

45. Dopuszczam jednak, że inne względy przemawiają za traktowaniem magazynowania energii elektrycznej, do celów stosowania dyrektywy 2003/96, raczej jako etapu dystrybucji tej energii niż jako jej produkcji, jak chcą tego rząd niemiecki oraz Komisja. Wyklucza to jednak tezę sądu odsyłającego, której broni również spółka XY, a zgodnie z którą spółka ta zużywa energię elektryczną do celów swojej działalności. Oznaczałoby to bowiem, że spółka ta jednocześnie zużywa energię elektryczną i ją magazynuje, co jest niemożliwe, podobnie jak nie można jednocześnie zjeść ciastka i mieć ciastka. Oznaczałoby to także, że energia elektryczna dostarczana klientom spółki XY powinna zostać opodatkowana, czyli że podlegałaby ona podwójnemu opodatkowaniu – pierwszy raz w momencie jej poboru z sieci, a drugi raz w momencie dostawy użytkownikom końcowym. Sąd odsyłający słusznie uznał, że takiego podwójnego opodatkowania należy uniknąć. Droga do tego wiedzie jednak nie poprzez sprzeczne z art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 pominięcie opodatkowania dostawy energii elektrycznej przez spółkę XY jej klientom, lecz poprzez właściwe traktowanie podatkowe energii elektrycznej pobieranej przez tę spółkę z sieci dystrybucyjnej.

Uwagi końcowe i wnioski z tej części rozważań

46. W swojej odpowiedzi na dodatkowe pytania Trybunału spółka XY podważa zasadność zgłaszanych przez rząd niemiecki uwag dotyczących nieprawidłowych zdaniem tego rządu założeń, na jakich sąd odsyłający opiera pytanie prejudycjalne w niniejszej sprawie. Zdaniem spółki XY kwestia ta należy do zakresu ustaleń faktycznych, co do których właściwy jest jedynie sąd odsyłający. Trybunał powinien zaś oprzeć się na tych ustaleniach i ograniczyć się do odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.

47. Zastrzeżenia spółki XY są jednak moim zdaniem bezpodstawne. Okoliczności faktyczne sprawy głównej nie podlegają dyskusji. Polegają one na tym, że spółka XY pobiera z sieci dystrybucyjnej energię elektryczną, magazynuje ją w akumulatorach pod postacią energii chemicznej, a następnie dostarcza swoim klientom w ramach kompleksowej usługi obejmującej także inne świadczenia. Pozostaje natomiast kwestia zakwalifikowania takiej działalności z punktu widzenia przepisów dyrektywy 2003/96, a to należy już do sfery wykładni tych przepisów i podlega kompetencji Trybunału.

48. Sąd odsyłający dokonał kwalifikacji działalności spółki XY, zgodnie z którą energia elektryczna pobierana przez tę spółkę z sieci w celu ładowania akumulatorów podlega opodatkowaniu obniżoną stawką podatku od energii elektrycznej. Jak jednak wynika z powyższych rozważań²⁴, energia ta w ogóle nie powinna być zostać opodatkowana na etapie jej poboru z sieci przez spółkę XY, czy to jako energia elektryczna podlegająca dalszej dystrybucji na podstawie art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96, czy to jako energia elektryczna wykorzystywana do produkcji energii elektrycznej na podstawie art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

49. W związku z tym należy uznać, że podatek od energii elektrycznej będący przedmiotem postępowania głównego został pobrany w całości z naruszeniem prawa Unii i, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału²⁵, powinien zostać co do zasady w całości zwrócony wraz z odsetkami²⁶. Czyniłoby to pytanie prejudycjalne bezprzedmiotowym.

²⁴ Punkty 34 i 45.

²⁵ Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 11 września 2019 r., Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁶ Należy jednak mieć także na względzie orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym zwrot nadpłaconego podatku nie powinien prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia, w szczególności w sytuacji gdy podatnik przerzucił ciężar finansowy owego podatku na nabywcę (zob. w szczególności wyrok z dnia 20 października 2011 r., Danfoss i Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, pkt 21, 22).

50. Sąd odsyłający stwierdza jednak, że jego orzeczenie co do kwalifikacji prawnej działalności spółki XY wydane w postępowaniu dotyczącym roku podatkowego 2006 nabrało powagi rzeczy osądzonej. Sąd odsyłający nie informuje, czy to samo dotyczy postępowania odnośnie do roku podatkowego 2010, w ramach którego zwrócił się on do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie. Informuje on jednak, że decyzja organów podatkowych o zastosowaniu wobec spółki XY obniżonej stawki podatku od energii elektrycznej stała się ostateczna.

51. Zgodnie zaś z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo Unii nie wymaga, aby w celu uwzględnienia przyjętej przez Trybunał wykładni właściwego przepisu tego prawa sąd krajowy był zobowiązany do zmiany orzeczenia posiadającego powagę rzeczy osądzonej. Ma to zastosowanie również w odniesieniu do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii²⁷.

52. W związku z tym proponuję, by Trybunał udzielił odpowiedzi na pytanie prejudycjalne w niniejszej sprawie. Uważam jednak, że powinien on wyraźnie zaznaczyć w wyroku, że fakt udzielenia odpowiedzi na to pytanie nie oznacza, iż Trybunał akceptuje sposób, w jaki sąd odsyłający zakwalifikował działalność spółki XY z punktu widzenia przepisów dyrektywy 2003/96. Sposób traktowania podatkowego magazynowania energii elektrycznej powinien bowiem być przedmiotem dyskusji na szczeblu Unii, w razie potrzeby w ramach poświęconego temu postępowania przed Trybunałem. Dyskusja taka jest pożądana choćby ze względu na wagę, jaką magazynowanie energii elektrycznej odgrywa w przestawieniu gospodarki Unii na odnawialne źródła energii²⁸.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Sformułowanie pytania

53. Występując z pytaniem prejudycjalnym w niniejszej sprawie, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy prawo Unii wymaga zwrotu wraz z odsetkami nienależnie pobranego podatku, w sytuacji gdy nieprawidłowe określenie wymiaru podatku wynikało z niezastosowania przez organy podatkowe obniżki stawki opodatkowania, do której podatnik miał prawo, a która została przewidziana w prawie krajowym na podstawie fakultatywnego upoważnienia dla państw członkowskich zawartego w art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96.

54. Rząd niemiecki zauważa jednak, że obniżka stawki podatku od energii elektrycznej, o którą chodzi w postępowaniu głównym, nie wynika z transpozycji do prawa niemieckiego art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, lecz z uprawnienia do zróżnicowania stawek opodatkowania w zależności od handlowego lub niehandlowego wykorzystania energii elektrycznej, jakie dla państw członkowskich przewiduje art. 5 tiret czwarte tej dyrektywy. Na potwierdzenie swojej tezy rząd ten przytacza decyzję Komisji w sprawie zatwierdzenia pomocy państwa, jaką stanowi wspomniane zróżnicowanie stawek opodatkowania²⁹. Decyzja ta wyraźnie wskazuje art. 5 dyrektywy 2003/96 jako podstawę obniżenia stawki opodatkowania. Także spółka XY proponuje rozszerzyć zakres pytania prejudycjalnego o inne przepisy dyrektywy 2003/96 niż tylko art. 17 ust. 1 lit. a), w tym o jej art. 5 tiret czwarte.

²⁷ Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 11 września 2019 r., Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁸ Zobacz w tej kwestii rezolucję Parlamentu Europejskiego z dnia 10 lipca 2020 r. w sprawie kompleksowego europejskiego podejścia do magazynowania energii [P9 TA(2020)0198].

²⁹ K (2007) 2416 wersja ostateczna, pomoc państwa N 775/2005 – Niemcy.

55. Ponadto należy zauważyć, że § 9 ust. 3 StromStG nie wspomina w żaden sposób o przedsiębiorstwach energochłonnych, których dotyczy art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96. Obniżenie stawki opodatkowania przewidziane we wspomnianym § 9 ust. 3 dotyczy generalnie przedsiębiorstw przemysłu wytwórczego, a także gospodarki rolnej i leśnej.

56. Nie czyni to jednak pytania prejudycjalnego bezcelowym. Zarówno bowiem ulgi podatkowe dla przedsiębiorstw energochłonnych przewidziane w art. 17 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, jak zróżnicowanie stawek opodatkowania ze względu na handlowe lub niehandlowe wykorzystanie energii elektrycznej, o którym mowa w art. 5 tiret czwarte tej dyrektywy, mają dla państw członkowskich charakter fakultatywny. Rozstrzygnięcie problemu prawnego zawartego w pytaniu prejudycjalnym może zatem mieć znaczenie dla wyniku postępowania głównego niezależnie od podstawy, na jakiej ustawodawca niemiecki wprowadził omawiane zróżnicowanie stawki opodatkowania.

57. Proponuję wobec tego uznać, że sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy prawo Unii wymaga zwrotu wraz z odsetkami nienależnie pobranego podatku, w sytuacji gdy nieprawidłowe określenie wymiaru podatku wynikało z niezastosowania przez organy podatkowe obniżki stawki opodatkowania, do której podatnik miał prawo, a która została przewidziana w prawie krajowym na podstawie fakultatywnego upoważnienia dla państw członkowskich zawartego w jednym z przepisów dyrektywy 2003/96.

Obowiązek zwrotu wraz z odsetkami podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii

58. Dla przypomnienia, spółka XY została opodatkowana podatkiem od energii elektrycznej według stawki podstawowej. W toku postępowań sądowych zostało jednak ustalone, że miała ona prawo do skorzystania ze stawki obniżonej na podstawie § 9 ust. 3 StromStG, który z kolei oparty jest, zgodnie z twierdzeniem rządu niemieckiego, na art. 5 tiret czwarte dyrektywy 2003/96. Wobec powyższego organy podatkowe dokonały zwrotu nadpłaconego podatku od energii elektrycznej, jednakże bez odsetek, jako że prawo krajowe nie przewiduje obowiązku zapłaty odsetek w takiej sytuacji. Spółka XY domaga się jednak zapłaty odsetek, powołując się na obowiązującą w prawie Unii zasadę, zgodnie z którą podatki pobrane z naruszeniem tego prawa należy zwrócić wraz z odsetkami.

59. Pojawia się więc zagadnienie prawne, czy wspomniana zasada znajduje zastosowanie także w sytuacji, gdy podatek został pobrany z naruszeniem nie tyle samego prawa Unii, ile przepisów krajowych, które, w ramach transpozycji dyrektywy, ustanawiają ulgę podatkową w oparciu o fakultatywne upoważnienie dla państw członkowskich zawarte w tej dyrektywie. Niejednoznaczność takiej sytuacji polega na tym, że z jednej strony nałożenie wyższego opodatkowania nie narusza bezpośrednio prawa Unii, jako że przedmiotowa ulga podatkowa nie ma charakteru obowiązkowego z punktu widzenia tego prawa, a z drugiej strony nastąpiło jednak naruszenie przepisów prawa krajowego wydanych w celu transpozycji dyrektywy.

60. Należy przy tym zaznaczyć, że jakkolwiek spór w postępowaniu głównym dotyczy nie samego zwrotu nienależnie pobranego podatku, lecz odsetek, odpowiedź na postawione powyżej pytanie dotyczyć będzie zarówno zapłaty odsetek, jak samego obowiązku zwrotu podatku. Zarówno bowiem sam obowiązek zwrotu, jak obowiązek zapłaty odsetek mają tę samą podstawę w prawie Unii.

61. Prawo do zwrotu, wraz z odsetkami, podatków pobranych przez państwo członkowskie z naruszeniem prawa Unii wynika z dobrze utrwalonego orzecznictwa Trybunału. Jest ono konsekwencją i dopełnieniem uprawnień przyznanych podmiotom prawa przez przepisy prawa Unii zakazujące takich podatków³⁰. Obowiązek zwrotu dotyczy nie tylko samej kwoty podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii, ale także wszelkich kwot zapłaconych lub zatrzymanych przez państwo członkowskie w związku z tym podatkiem. Obejmuje to również straty spowodowane utratą możliwości dysponowania środkami finansowymi w wyniku nienależnego pobrania podatku. Naprawienie owych strat następuje poprzez zapłatę odsetek od kwoty nienależnie pobranego podatku³¹.

62. Jak wynika z wyroków Trybunału leżących u podstaw tego orzecznictwa, uprawnieniami, których konsekwencją i dopełnieniem jest obowiązek zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii, są uprawnienia, jakie podmioty prawa czerpią z przepisów prawa Unii mających przymiot bezpośredniej skuteczności³². To takie bowiem uprawnienia sądy krajowe są zobowiązane chronić, orzekając w razie konieczności obowiązek zwrotu nienależnie pobranego podatku.

63. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, jeśli chodzi o przepisy dyrektywy, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu członkowskiemu, w sytuacji gdy państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeśli dokonało niewłaściwej transpozycji, pod warunkiem że przepisy te są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne³³. Błędne zastosowanie przepisów krajowych stanowiących transpozycję dyrektywy, które skutkuje naruszeniem także tej ostatniej, należy przy tym moim zdaniem utożsamiać z niewłaściwą transpozycją tej dyrektywy. Z punktu widzenia zainteresowanego jest bowiem obojętne, czy naruszenie jego uprawnień wynikających z prawa Unii jest skutkiem uchybień legislacyjnych państwa członkowskiego, czy nieprawidłowej praktyki administracyjnej. W obu wypadkach dochodzi do naruszenia jego uprawnień i należy mu się podobna ochrona.

64. Przepis prawa Unii jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i niezależne, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu, oraz wystarczająco precyzyjny, by podmioty prawa mogły się na niego powoływać, a sądy mogły go stosować, jeżeli formułuje zobowiązanie w sposób niedwuznaczny³⁴.

65. Trybunał orzekł ponadto, że nawet jeśli dyrektywa pozostawia państwom członkowskim pewien zakres uznania przy ustalaniu sposobów jej wykonania, można uznać, że przepis tej dyrektywy ma charakter bezwarunkowy i precyzyjny, jeżeli nakłada on na państwa członkowskie w jednoznaczny sposób wyraźny obowiązek osiągnięcia określonego rezultatu, który nie jest obwarowany żadnym warunkiem co do stosowania wyrażonej w nim zasady³⁵.

³⁰ Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 11 września 2019 r., Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

³¹ Zobacz w szczególności wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in. (C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 25, 26).

³² Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 16 grudnia 1976 r., Rewe-Zentralfinanz i Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, pkt 5, akapit pierwszy i drugi); z dnia 27 marca 1980 r., Denavit italiana [61/79, EU:C:1980:100, pkt 1 lit. a) sentencji]; z dnia 9 listopada 1983 r., San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, pkt 12).

³³ Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., RTS infra i Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, pkt 44).

³⁴ Wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., RTS infra i Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, pkt 46).

³⁵ Wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., RTS infra i Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, pkt 47).

66. Jeśli chodzi o dyrektywę 2003/96, ustanawia ona minimalny poziom opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej³⁶. Powyżej tego poziomu państwa członkowskie mogą dowolnie kształtować wysokość opodatkowania. Dyrektywa przewiduje również szereg uprawnień dla państw członkowskich do zróżnicowanego kształtowania wysokości opodatkowania, w tym do stosowania zwolnień. Uprawnienia te zawarte są w szczególności w art. 5, art. 7 ust. 2 i 4, art. 15, 16 i 17, a także, w odniesieniu do poszczególnych państw członkowskich, w art. 18, 18a i 18b omawianej dyrektywy. Ponadto, zgodnie z art. 19 tej dyrektywy, Rada może upoważnić państwo członkowskie do wprowadzenia dalszych zwolnień i obniżek opodatkowania. Dyrektywa 2003/96 zawiera też pewną liczbę zwolnień obowiązkowych. Są one wymienione w jej art. 14.

67. Możliwość zróżnicowania wysokości opodatkowania ze względu na handlowe lub niehandlowe wykorzystanie energii elektrycznej przewidziana w art. 5 tiret czwarte dyrektywy 2003/96 figuruje wśród wymienionych powyżej uprawnień fakultatywnych państw członkowskich³⁷. O ile zaś prawdą jest, że załącznik I, tabela C, do dyrektywy 2003/96 ustala zróżnicowane minimalne stawki opodatkowania dla energii elektrycznej w zależności od jej handlowego lub niehandlowego wykorzystania, o tyle art. 5 tej dyrektywy wyraźnie mówi, że państwa członkowskie *mogą* stosować takie zróżnicowanie. Mogą one zatem również stosować jednolitą stawkę opodatkowania, która będzie musiała respektować minimalną wysokość opodatkowania określoną w dyrektywie 2003/96 dla wykorzystania niehandlowego, która jest wyższa.

68. Warto przy tym zaznaczyć, że obowiązująca w Niemczech w okresie objętym postępowaniem głównym wysokość opodatkowania wielokrotnie przekraczała minima określone w dyrektywie, zarówno dla energii wykorzystywanej do celów handlowych, jak niehandlowych. O ile bowiem minima te wynosiły, odpowiednio, 0,50 i 1 EUR za megawatogodzinę, o tyle stawki określone w StromStG wynosiły 12,30 i 20,50 EUR za megawatogodzinę.

69. Przepisy o charakterze fakultatywnym, takie jak art. 5 tiret czwarte dyrektywy 2003/96³⁸, nie są bezwarunkowe, jako że ich zastosowanie jest uzależnione od decyzji poszczególnych państw członkowskich, które nie są w tym zakresie związane żadnym obowiązkiem wynikającym z prawa Unii. Ulgi podatkowe przewidziane w tych przepisach nie ustanawiają zatem po stronie podatników uprawnień o bezpośredniej skuteczności, których ochrony podatnicy ci mogliby dochodzić przed sądami krajowymi³⁹. Nie ma więc po stronie podatników żadnego uprawnienia wynikającego z prawa Unii, nie ma zatem również zastosowania wynikający z orzecznictwa Trybunału obowiązek zwrotu wraz z odsetkami podatków pobranych z naruszeniem tego prawa.

70. W związku z powyższym należy uznać, że co do zasady prawo Unii nie wymaga zwrotu wraz z odsetkami nienależnie pobranego podatku, w sytuacji gdy nieprawidłowe określenie wymiaru podatku wynikało z niezastosowania przez organy podatkowe obniżki stawki opodatkowania, do której podatnik miał prawo, a która została przewidziana w prawie krajowym na podstawie fakultatywnego upoważnienia dla państw członkowskich zawartego w jednym z przepisów dyrektywy 2003/96.

71. Nie wyczerpuje to jednak moim zdaniem analizy omawianego zagadnienia prawnego.

³⁶ Artykuł 4 dyrektywy 2003/96.

³⁷ Podobnie zresztą jak możliwość obniżenia podatku dla zakładów energochłonnych uregulowana w art. 17 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, wymieniona w pytaniu prejudycjalnym, ale która, jak się wydaje, nie ma w rzeczywistości zastosowania w postępowaniu głównym.

³⁸ Albo przepis art. 17 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

³⁹ Zobacz analogicznie wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 28).

Zasady równego traktowania i neutralności podatkowej

72. Okoliczność, że fakultatywne upoważnienie dla państw członkowskich do obniżenia poziomu opodatkowania zawarte w dyrektywie nie powoduje powstania po stronie podatników uprawnień wynikających z prawa Unii, których ci mogliby dochodzić na drodze sądowej, nie oznacza bowiem, że działania państw członkowskich podjęte na podstawie takiego upoważnienia pozostają poza zakresem zastosowania omawianej dyrektywy i, bardziej generalnie, prawa Unii. Wręcz przeciwnie, działając na podstawie upoważnienia zawartego w dyrektywie, państwa członkowskie w sposób oczywisty działają na podstawie tej dyrektywy, a więc w sferze objętej prawem Unii. Fakultatywny charakter tego działania nic w tej kwestii nie zmienia.

73. W związku z powyższym, korzystając z upoważnienia zawartego w dyrektywie 2003/96 do zróżnicowania stawki opodatkowania energii elektrycznej, państwa członkowskie zobowiązane są działać z poszanowaniem prawa Unii. Wspomina o tym zresztą wprost art. 5 tej dyrektywy, w myśl którego owe zróżnicowane stawki opodatkowania można stosować „pod warunkiem, że są [...] zgodne z prawem [Unii]”.

74. Oznacza to, że państwa członkowskie, korzystając z upoważnień o charakterze fakultatywnym zawartych w dyrektywie, takich jak wynikające z art. 5 tiret czwarte dyrektywy 2003/96, są zobowiązane do poszanowania, między innymi, zasad ogólnych obowiązujących w prawie Unii. W sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym znaczenie mogą mieć w szczególności zasady neutralności podatkowej i równego traktowania. Naruszenie tych zasad może stanowić samoistną podstawę prawa podatnika do otrzymania zwrotu, wraz z odsetkami, nadpłaconego podatku, nawet w sytuacji, gdy prawa takiego nie można opierać na przepisie dyrektywy stanowiącym podstawę działania państwa członkowskiego ze względu na brak bezpośredniej skuteczności tego przepisu.

75. Trybunał miał okazję orzec podobnie w odniesieniu do zwolnień podatkowych utrzymanych w mocy przez państwa członkowskie na podstawie fakultatywnego upoważnienia zawartego w dyrektywie dotyczącej wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Stwierdził on mianowicie, że jakkolwiek zwolnienia te nie rodzą po stronie podatników żadnych uprawnień wynikających z prawa Unii, to jednak zasady ogólne tego prawa, w tym zasada neutralności podatkowej, dają podatnikom prawo do odzyskania kwot nienależnie pobranych wskutek nieprawidłowej wykładni przepisów krajowych ustanawiających owe zwolnienia⁴⁰.

76. Jeśli chodzi o zasadę neutralności podatkowej, w orzecznictwie Trybunału uznaje się ją za odzwierciedlenie, na gruncie prawa podatkowego Unii, w szczególności przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej, zasady równego traktowania⁴¹. Stwierdzenie to jest oczywiście co do zasady prawdziwe. Należy jednak mieć na uwadze, że pojęcie neutralności podatkowej ma swoje szczególne znaczenie w teorii nauki o podatkach, dlatego jest stosowane na gruncie prawa podatkowego obok, a czasem w miejsce, pojęcia równego traktowania. Chodzi mianowicie o to, by system podatkowy był skonstruowany w taki sposób, żeby odmienne traktowanie podatkowe podobnych towarów, usług lub rodzajów działalności nie wpływało na decyzje gospodarcze podmiotów obrotu rynkowego, decyzje te powinny bowiem być podejmowane wyłącznie na podstawie kryteriów ekonomicznych⁴².

⁴⁰ Wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 1 i 2 sentencji).

⁴¹ Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 48).

⁴² Zobacz: OECD International VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality (<https://www.oecd.org/ctp/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>), a także: A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant 2016, s. 393, 394.

77. Tak rozumiana zasada neutralności podatkowej odnosi się więc raczej do przepisów prawa podatkowego, to one bowiem, poprzez swoją przewidywalność, mają zdolność kształtowania zachowań podmiotów gospodarczych. Trudniej natomiast przypuszczać, by takie zachowania były kształtowane przez incydentalne decyzje organów stosujących prawo podatkowe, zwłaszcza kiedy mają one charakter następczy, to znaczy kiedy dotyczą sposobu opodatkowania czynności już dokonanych przez podatników⁴³. W związku z tym nie sądzę, by można było uznać, iż błędne zastosowanie niemieckich przepisów podatkowych będące przedmiotem postępowania głównego naruszało zasadę neutralności podatkowej.

78. Nie zmienia to faktu, że działając w ramach transpozycji dyrektywy 2003/96, zarówno niemiecki ustawodawca, jak niemieckie organy podatkowe są zobowiązani działać z poszanowaniem zasady ogólnej prawa Unii, jaką jest zasada równego traktowania.

79. Ewentualne naruszenie tej zasady w sprawie głównej nie było analizowane we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, nie było też przedmiotem dyskusji między zainteresowanymi stronami w ramach niniejszego postępowania. Trybunał nie jest więc wystarczająco poinformowany do rozstrzygnięcia tej kwestii. Badanie naruszenia zasady równego traktowania w takiej sytuacji jak w postępowaniu głównym wymaga zresztą analizy okoliczności faktycznych konkretnej sprawy i sytuacji konkretnego podmiotu. To do sądu odsyłającego będzie należało więc ustalenie, czy nieprawidłowe zastosowanie przepisów StromStG stawia spółkę XY w mniej korzystnym położeniu w stosunku do podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji, w taki sposób że stanowi to naruszenie zasady równego traktowania. Chodzi tu przede wszystkim o podmioty prowadzące podobną działalność jak wymieniona spółka, które w związku z tym mogą być jej konkurentami.

80. W razie gdyby sąd odsyłający doszedł do wniosku, że nastąpiło naruszenie zasady równego traktowania, będzie ono stanowiło samoistną podstawę w prawie Unii do żądania przez spółkę XY zwrotu, wraz z odsetkami, kwoty nienależnie pobranego podatku od energii elektrycznej.

81. Oczywiście w takiej sytuacji warunki, na jakich zwrot ten zostanie dokonany, będą podlegały zasadzie równowagi i skuteczności. Oznacza to, że nie mogą one być mniej korzystne od zasad regulujących podobne środki o charakterze wewnętrznym oraz nie mogą uniemożliwiać w praktyce ani nadmiernie utrudniać korzystania z uprawnień, które przyznaje porządek prawny Unii⁴⁴.

Prawo własności

82. W prawie Unii prawo własności jest chronione, w szczególności, na mocy art. 17 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 51 karty znajduje ona zastosowanie do państw członkowskich w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii. Dotyczy to bez wątpienia sytuacji, w której państwo członkowskie dokonuje transpozycji dyrektywy, w tym kiedy korzysta z fakultatywnych upoważnień zawartej w tej dyrektywie. Za stosowanie prawa Unii przez państwo członkowskie należy też uznać stosowanie przez organy administracji przepisów prawa krajowego stanowiących transpozycję dyrektywy.

⁴³ Jednakże utrwalona praktyka administracyjna, jak w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, gdzie błędna wykładnia przepisów podatkowych była stosowana nieprzerwanie od 1973 do 1994 r. (zob. pkt 9 tego wyroku), może kształtować zachowania uczestników rynku podobnie jak przepisy prawa i naruszać zasadę neutralności podatkowej.

⁴⁴ Wyrok z dnia 14 października 2020 r., Valoris (C-677/19, EU:C:2020:825, pkt 21).

83. W myśl zaś art. 52 ust. 3 karty w zakresie, w jakim zawiera ona prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, zawartej w Rzymie, w dniu 4 listopada 1950 r. (zwanej dalej „EKPC”), ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję. Jeśli chodzi o art. 17 karty, zgodnie z wyjaśnieniami dotyczącymi Karty praw podstawowych⁴⁵ odpowiada on art. 1 protokołu nr 1 do EKPC. W związku z tym art. 17 karty należy interpretować w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (zwanego dalej „ETPC”) dotyczącego tego ostatniego przepisu⁴⁶.

84. Jeśli chodzi o problem zwrotu nienależnie pobranych podatków, ETPC stoi na stanowisku, że ustalona z wystarczającym stopniem pewności wierzytelność stanowi „mienie” w rozumieniu art. 1 protokołu nr 1 do EKPC. Przyznane przez organy administracji prawo do zwrotu nadpłaconego podatku stanowi tego rodzaju wierzytelność⁴⁷. Zdaniem ETPC, w świetle art. 1 protokołu nr 1 do EKPC zapłata odsetek pozwala wyrównać stratę, jaka wynika dla zainteresowanego z upływu czasu, przez który nie mógł on dysponować środkami nienależnie pobranymi przez organy administracji. Warunki zwrotu nienależnie zapłaconego podatku nie mogą bowiem powodować nałożenia na zainteresowanego nadmiernych obciążeń ani naruszać w istotny sposób jego sytuacji finansowej⁴⁸. W sytuacji gdy zwrot nienależnie zapłaconego podatku następuje po dłuższym czasie, brak zapłaty odsetek od nadpłaconej kwoty podatku może w związku z tym naruszać równowagę między interesem publicznym a interesem indywidualnym i stanowić tym samym naruszenie art. 1 protokołu nr 1 do EKPC⁴⁹.

85. W świetle powyższego orzecznictwa należy uznać, że brak zapłaty odsetek od kwoty nienależnie pobranego podatku może stanowić naruszenie art. 17 karty, jeżeli pobór tego podatku przez państwo członkowskie nastąpił w ramach stosowania prawa Unii. Jest tak w szczególności w sytuacji, gdy brak zapłaty odsetek naraża zainteresowanego podatnika na nieproporcjonalne obciążenie finansowe, na przykład z powodu upływu długiego czasu, przez który nie mógł on dysponować nadpłaconą kwotą. Ustalenie istnienia takiego naruszenia art. 17 wymaga oceny przez sądy krajowe okoliczności konkretnego przypadku.

86. Naruszenie takie, jeżeli zostanie stwierdzone, stanowi samoistną, znajdującą oparcie w prawie Unii, podstawę żądania przez podatnika zapłaty odsetek od kwoty nadpłaconego podatku.

Propozycja odpowiedzi

87. Wobec powyższego proponuję na pytanie prejudycjalne odpowiedzieć, że prawo Unii nie wymaga zwrotu wraz z odsetkami nienależnie zapłaconego podatku, w sytuacji gdy nieprawidłowe określenie wymiaru podatku wynikało z niezastosowania przez organy podatkowe obniżki stawki opodatkowania, do której podatnik miał prawo, a która została przewidziana w prawie krajowym na podstawie fakultatywnego upoważnienia dla państw członkowskich zawartego w jednym z przepisów dyrektywy 2003/96, z wyjątkiem sytuacji gdy brak tego zwrotu powodowałby naruszenie zasady równego traktowania lub art. 17 karty, co powinien ustalić sąd krajowy w świetle okoliczności konkretnego przypadku.

⁴⁵ Dz.U. 2007, C 303, s. 17.

⁴⁶ Wyrok z dnia 21 maja 2019 r., Komisja/Węgry (użytkowanie gruntów rolnych) (C-235/17, EU:C:2019:432, pkt 72).

⁴⁷ Wyrok ETPC z dnia 9 marca 2006 r., Eko-Elda Avee przeciwko Grecji (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, §§ 26, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁴⁸ Wyrok ETPC z dnia 9 marca 2006 r., Eko-Elda Avee przeciwko Grecji (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, §§ 29, 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁴⁹ Wyrok ETPC z dnia 9 marca 2006 r., Eko-Elda Avee przeciwko Grecji (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, § 31).

Wnioski

88. Wobec całości powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne skierowane przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy):

Prawo Unii nie wymaga zwrotu wraz z odsetkami nienależnie zapłaconego podatku, w sytuacji gdy nieprawidłowe określenie wymiaru podatku wynikało z niezastosowania przez organy podatkowe obniżki stawki opodatkowania, do której podatnik miał prawo, a która została przewidziana w prawie krajowym na podstawie fakultatywnego upoważnienia dla państw członkowskich zawartego w jednym z przepisów dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, z wyjątkiem sytuacji gdy brak tego zwrotu powodowałby naruszenie zasady równego traktowania lub art. 17 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, co powinien ustalić sąd krajowy w świetle okoliczności konkretnego przypadku.