

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 12 lutego 2009 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatek od energii elektrycznej – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuł 21 ust. 5 akapit pierwszy – Moment, w którym podatek staje się wymagalny

W sprawie C-475/07

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 25 października 2007 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez W. Möllsa oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu, strona skarżąca,

przeciwko

Rzeczypospolitej Polskiej, reprezentowanej początkowo przez T. Kozeka, a następnie przez M. Dowgielewicza, M. Jarosza oraz przez A. Rutkowską, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Klučka, U. Løhmus, P. Lindh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 listopada 2008 r.,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 W swej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez zaniechanie dostosowania do dnia 1 stycznia 2006 r. swojego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 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. L 283, s. 51), zmienionej dyrektywą Rady 2004/74/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 157, s. 87) (zwanej dalej „dyrektywą 2003/96”) Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy tej dyrektywy.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

Dyrektywa 92/12/EWG

2 Dyrektywa 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. L 76, s. 1), zmieniona dyrektywą Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. L 359, s. 30, zwana dalej „dyrektywą 92/12”), ustanawia system dotyczący wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i innymi podatkami pośrednimi, które związane są bezpośrednio lub pośrednio ze sprzedażą tych wyrobów.

3 Zgodnie z jej art. 3 dyrektywa 92/12 znajduje zastosowanie między innymi do olejów mineralnych.

4 Artykuł 5 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy przewiduje, że wyroby objęte zakresem jej zastosowania „podlegają podatkowi akcyzowemu w czasie ich produkcji na terytorium Wspólnoty [...] lub w czasie przywozu na to terytorium”.

5 Artykuł 6 dyrektywy 92/12 ma następujące brzmienie:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu zgodnie z art. 14 ust. 3.

Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oznacza:

- a) wszelkie odstępstwa, włączając odstępstwa z naruszeniem prawa, od systemu zawieszenia podatku;
- b) wszelką produkcję tych wyrobów, włączając produkcję nielegalną, poza systemem zawieszenia podatku;
- c) wszelki przywóz tych produktów, włączając przywóz nieformalny, w przypadku gdy wyroby nie zostały umieszczone w ramach systemu zawieszenia podatku.

2. Warunki ściągalności i stawka proponowanego podatku akcyzowego to te obowiązujące w dniu, w którym podatek staje się wymagalny w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji lub w którym zanotowano ubytki. Podatek akcyzowy jest nakładany i pobierany zgodnie z procedurą określoną przez każde państwo członkowskie, przy czym jest zrozumiałe, że państwa członkowskie zastosują te same procedury odnośnie do nakładania i pobierania podatku w stosunku do wyrobów krajowych jak i tych pochodzących z innych państw członkowskich”.

Dyrektywa 2003/96

6 Dyrektywa 2003/96 przewiduje, w swym art. 1, że państwa członkowskie opodatkowują energię elektryczną.

7 Artykuł 3 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Odniesienia w dyrektywie 92/12/EWG do »olejów mineralnych« i »podatku akcyzowego« w zakresie, w jakim mają zastosowanie do olejów mineralnych, są interpretowane jako obejmujące [...] energię elektryczną [...]”.

8 Artykuł 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 stanowi:

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

Nie naruszając akapitu pierwszego, państwa członkowskie mają prawo ustalać zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy nie ma powiązań między ich gazociągami i gazociągami innych państw członkowskich.

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

[...]”.

9 Zgodnie z art. 18a ust. 9 akapit siódmy dyrektywy 2003/96:

„Rzeczpospolita Polska może stosować okres przejściowy do dnia 1 stycznia 2006 r. w celu dostosowania swojego systemu opodatkowania energii elektrycznej do ram wspólnotowych”.

Uregulowania krajowe

10 Artykuł 2 polskiej ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 29, poz. 257, zwanej dalej „ustawą o podatku akcyzowym”) stanowi:

„Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) wyroby akcyzowe – wyroby podlegające akcyzie określone w załączniku nr 1 do ustawy;
- 2) wyroby akcyzowe zharmonizowane – paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe określone w załączniku nr 2 do ustawy;
- 3) wyroby akcyzowe niezharmonizowane – wyroby akcyzowe inne niż wyroby akcyzowe zharmonizowane;

[...]

- 8) eksport – wywóz wyrobów akcyzowych z terytorium kraju poza obszar celny Wspólnoty Europejskiej potwierdzony przez graniczny urząd celny państwa członkowskiego, z którego dokonano faktycznego wyprowadzenia tych wyrobów poza obszar celny Wspólnoty Europejskiej; nie jest eksportem wywóz tych wyrobów, jeżeli są one oznaczone znakami akcyzy;
- 9) import – przywóz wyrobów akcyzowych z terytoriów państw trzecich na terytorium kraju;
- 10) dostawa wewnątrzspółnotowa – przemieszczenie wyrobów akcyzowych z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego;
- 11) nabycie wewnątrzspółnotowe – przemieszczenie wyrobów akcyzowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju;

[...]”.

11 Energia elektryczna wymieniona została w załączniku 1 do ustawy o podatku akcyzowym, lecz nie figuruje w załączniku 2 do niej.

12 Artykuł 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym stanowi:

„W przypadku energii elektrycznej obowiązek podatkowy powstaje z dniem jej wydania”.

13 Artykuł 60 tej ustawy brzmi następująco:

„1. Podmiotowi, który dostarczył wyroby akcyzowe zharmonizowane na terytorium państwa członkowskiego, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy. Zwrot akcyzy następuje na wniosek podmiotu.

2. Zwrot przysługuje również w przypadku eksportu wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju.

3. Zwrotowi nie podlega akcyza od dostaw wewnątrzspółnotowych i eksportu wyrobów oznaczonych znakami akcyzy.

[...]”.

14 Artykuł 76 ustawy o podatku akcyzowym przewiduje:

„1. Podatnicy dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych są obowiązani po dokonaniu przywozu na terytorium kraju złożyć deklarację uproszczoną do właściwego naczelnika urzędu celnego i dokonać zapłaty akcyzy w terminie 5 dni, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, obowiązek podatkowy powstaje z dniem dokonania przywozu wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia dokonania nabycia”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

15 Pismem z dnia 12 października 2006 r. Komisja wezwała Rzeczpospolitą Polską do dostosowania jej krajowego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96.

16 Pismem z dnia 18 grudnia 2006 r., w odpowiedzi na ww. wezwanie, Rzeczpospolita Polska wskazała, że zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym obowiązek podatkowy z tytułu podatku od energii elektrycznej powstaje z dniem jej wydania, co oznacza, iż w przypadku

obrotu w tym państwie członkowskim podatnikami są producenci energii elektrycznej. Wskazała również, że prace nad dostosowaniem polskich przepisów do prawa wspólnotowego są w toku.

17 W dniu 21 marca 2007 r. Komisja skierowała do Rzeczypospolitej Polskiej uzasadnioną opinię, w której stwierdziła, że wymagając zapłaty podatku od energii elektrycznej w momencie jej wydania przez producenta, a nie w momencie jej dostarczenia przez dystrybutora lub redystrybutora, państwo to uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96. W opinii tej Komisja wezwała również Rzeczpospolitą Polską do dostosowania się do tego przepisu w terminie dwóch miesięcy od dnia otrzymania opinii.

18 Ponieważ odpowiedź Rzeczypospolitej Polskiej na powyższą uzasadnioną opinię nie usatysfakcjonowała Komisji oraz państwo to nie zastosowało się do tej opinii, Komisja wniosła niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

19 Zdaniem Komisji jest bezsporne, że polskie uregulowania prawne określające moment powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego od energii elektrycznej nie zostały dostosowane ani przed, ani po upływie okresu przejściowego, do wymogów art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96, jako że obowiązek podatkowy w zakresie podatku akcyzowego od energii elektrycznej w Polsce powstaje w momencie jej wydania przez producenta, a nie w momencie jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora.

20 Komisja wskazuje ponadto, że celem art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 jest zapewnienie, aby wspólny rynek w przypadku opodatkowania energii elektrycznej funkcjonował w podobny sposób jak w przypadku innych tradycyjnych towarów podlegających podatkowi akcyzowemu na gruncie uregulowań wspólnotowych. System dyrektywy 92/12 oparty jest na idei, zgodnie z którą obowiązek podatkowy w zakresie podatku akcyzowego powinien powstać w państwie członkowskim, w którym towar podlega konsumpcji. System ten – oparty na produkcji towarów w składzie podatkowym i ich przewozie w ramach procedury zawieszenia podatku – jest skonstruowany tak, by uniknąć podwójnego opodatkowania towarów bądź też ich niewystarczającego opodatkowania.

21 Jednakże ze względu na specyficzną naturę energii elektrycznej oraz ze względu na to, że nie można jej składować, system dyrektywy 92/12 nie mógłby być stosowany w

identyczny sposób jak w przypadku tradycyjnych towarów podlegających podatkowi akcyzowemu. Dyrektywa 2003/96 przenosi zatem moment powstania obowiązku podatkowego z chwili produkcji energii elektrycznej [art. 6 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/12] na chwilę jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. Dyrektywa 2003/96 zapewnia również, iż podatek staje się wymagalny w danym państwie członkowskim w takim zakresie, w jakim energia elektryczna została rzeczywiście w nim zużyta, wykluczając tym samym nadwyżkę lub niedobór opodatkowania. Zatem w praktyce rezultat stosowania tego systemu jest w pełni porównywalny z rezultatem przewidywanym przez system dyrektywy 92/12 w stosunku do towarów materialnych.

22 Komisja zwraca ponadto uwagę, że Rzeczpospolita Polska nie kwestionowała zarzucanego uchybienia w trakcie postępowania poprzedzającego wniesienie skargi.

23 Rzeczpospolita Polska podnosi, po pierwsze, że zarzut Komisji jest niejasny, że nie jest odpowiednio uzasadniony oraz że w związku z tym trudno udzielić nań odpowiedzi. Komisja nie określiła bowiem w sposób jasny i precyzyjny, co uważa za niezgodne z prawem wspólnotowym w zakresie podatku od energii elektrycznej w Polsce.

24 Rzeczpospolita Polska twierdzi, że sam upływ okresu przejściowego wynikającego z art. 18a ust. 9 akapit ostatni dyrektywy 2003/96 nie oznacza automatycznie, że polskie ustawodawstwo jest niezgodne z prawem wspólnotowym. Komisja nie wyjaśniła, na czym polega rzekome naruszenie prawa wspólnotowego ani w jaki sposób zarzucane uchybienie jest związane z upływem tego okresu. Instytucja ta zakłada po prostu, że pozostawienie w mocy art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym po dniu 1 stycznia 2006 r. powoduje niezgodność tego przepisu krajowego z prawem wspólnotowym. Jednak Komisja nie może opierać swoich zarzutów wyłącznie na przypuszczeniach.

25 Rzeczpospolita Polska interpretuje zatem zarzut Komisji jako dotyczący ewentualnej rozbieżności między prawem krajowym a prawem wspólnotowym w zakresie, po pierwsze, momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, a po drugie, określenia podmiotu zobowiązanego do zapłaty tego podatku.

26 Komisja odpowiada, że okoliczność, iż w swej skardze powtórzyła treść art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym i wyjaśniła, iż w Polsce obowiązek podatkowy w zakresie podatku od energii elektrycznej powstaje w momencie wydania przez producenta, a nie w momencie dostawy, dowodzi, że określiła ona precyzyjnie przepis prawa krajowego, który uważa za niezgodny z prawem wspólnotowym. Ponadto z odpowiedzi na skargę wynika, iż Rzeczpospolita Polska doskonale zrozumiała, na czym polega zarzucane jej uchybienie.

27 Komisja wyjaśnia ponadto, że jej skarga dotyczy niezgodności art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym z art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 co do momentu powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od energii elektrycznej w Polsce, a nie określenia podmiotu zobowiązanego do zapłaty tego podatku. Jednak art. 21 ust. 5 akapit pierwszy opiera się na założeniu, zgodnie z którym z ustaloną tam chwilą powstania obowiązku podatkowego związane jest określenie konkretnej osoby podatnika, którym jest dystrybutor lub redystrybutor, a zatem osoba, która wystawia fakturę.

28 Rzeczpospolita Polska twierdzi, po drugie, że zarzuty Komisji są nieuzasadnione oraz że art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym jest zgodny z prawem wspólnotowym.

29 W kwestii powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od energii elektrycznej Rzeczpospolita Polska podnosi, że energia elektryczna to towar o specyficznym charakterze, bowiem jest niematerialna, nie może być przechowywana i należy do towarów pierwszej potrzeby. Można jedynie wskazać ilość energii wprowadzonej do sieci przez producenta. Jako że odbiorca końcowy pobiera elektryczność zawsze w czasie rzeczywistym, moment wydania energii przez producenta pokrywa się z chwilą jej otrzymania przez odbiorcę końcowego. Istnieją zatem wątpliwości co do określenia dokładnego momentu dostawy do odbiorcy końcowego.

30 Zdaniem Rzeczypospolitej Polskiej przepisy dyrektyw 92/12 i 2003/96 nie są jasne i nie definiują kluczowych pojęć „dystrybutora” „redystrybutora” i „dostawy”. Pozwalają stwierdzić jedynie, że obowiązek podatkowy w zakresie podatku od energii elektrycznej powstaje w momencie dostawy (sprzedaży) tej energii odbiorcy końcowemu, lecz nie umożliwiają one określenia osoby zobowiązanej do zapłaty tego podatku. Artykuł 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym określa moment powstania obowiązku podatkowego na dzień wydania energii elektrycznej. Jednak ze względu na szczególny charakter energii elektrycznej moment jej wydania oraz moment jej otrzymania przez odbiorcę końcowego są tożsame. Tym samym w odniesieniu do momentu powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od energii elektrycznej regulacja polska jest zgodna z prawem wspólnotowym.

31 Zdaniem Komisji argumenty Rzeczypospolitej Polskiej są sprzeczne z brzmieniem oraz ideą art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96. Jeśli ilość energii elektrycznej wprowadzona do sieci przez producenta w danym okresie (rozumianym jako suma wszystkich chwil w okresie dostarczania energii) może być zmierzona, to również jest to możliwe w przypadku energii elektrycznej dostarczonej przez dystrybutora i redystrybutora. Jednakże w danym okresie ilość energii wytwarzanej przez producentów w danym państwie członkowskim oraz ilość energii dostarczanej przez dystrybutorów i redystrybutorów w tym samym państwie członkowskim może być różna, w szczególności w przypadku, gdy ci ostatni zaopatrują się w energię elektryczną także u producentów z innych państw członkowskich. Jednak tylko ilość energii dostarczana przez dystrybutorów i redystrybutorów odzwierciedla zużycie energii elektrycznej przez odbiorców końcowych w danym państwie członkowskim.

Zatem polskie przepisy nie odpowiadają celowi prawa wspólnotowego, jakim jest dostosowanie wysokości podatku od energii elektrycznej do krajowego zużycia.

32 W odniesieniu do osoby zobowiązanej do zapłaty podatku od energii elektrycznej Rzeczpospolita Polska twierdzi, że kwestia ta ma zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu i wiąże się z jego przedmiotem. Przypomina, że dyrektywa 2003/96 nie zawiera definicji pojęć „dystrybutor” oraz „redystrybutor”. W tym zakresie ww. państwo członkowskie ocenia, że zasady opodatkowania energii elektrycznej zawarte w tej dyrektywie nie mogą być rozpatrywane w oderwaniu od uregulowań wspólnotowych dotyczących wspólnego rynku energii elektrycznej zawartych w dyrektywie 2003/54/WE 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. L 176, s. 37). Dyrektywy 2003/96 i 2003/54 stanowią części jednego systemu prawnego i powinny być interpretowane łącznie.

33 Dyrektywa 2003/54 definiuje zaś pojęcie „dystrybucja” jako transport energii elektrycznej sieciami dystrybucyjnymi wysokiego, średniego i niskiego napięcia w celu dostarczania jej do odbiorców, lecz definicja ta nie obejmuje dostaw, ponieważ pojęcie „dostawa” zdefiniowane jest jako sprzedaż, łącznie z odsprzedażą, energii elektrycznej odbiorcom.

34 Wynika stąd, że pojęcia dystrybutora i redystrybutora w rozumieniu dyrektywy 2003/96 odpowiadają pojęciu operatora systemu dystrybucyjnego, którego zadaniem jest jedynie transport energii. Jednak operator systemu dystrybucyjnego nie może dokonywać dostaw energii elektrycznej do odbiorców końcowych. Ponadto musi on pozostawać niezależny od dostawcy lub producenta. Zatem dystrybutor lub redystrybutor nie może być podatnikiem podatku od energii elektrycznej. Pomiędzy tym pojęciem dostawy, którym posługuje się dyrektywa 2003/96, a tym, którym posługuje się dyrektywa 2003/54, istnieje zatem sprzeczność, która powoduje ponadto zagrożenie dla jednolitej wykładni definicji w prawie wspólnotowym.

35 Natomiast systemowa i celowościowa wykładnia dyrektyw 2003/54 i 2003/96 wskazuje, że dostawcą (sprzedawcą) energii elektrycznej do odbiorców końcowych jest producent tej energii, jeśli sprzedaje ją bezpośrednio odbiorcy końcowemu, lub podmiot, który uprawniony jest do obrotu energią, to znaczy właściciel energii elektrycznej. Zatem opodatkowanie w Polsce producenta lub dostawcy energii elektrycznej jest zgodne z prawem wspólnotowym.

36 Komisja odpowiada, że chociaż w jej ocenie niniejsza skarga nie dotyczy określenia osoby zobowiązanej do zapłaty podatku od energii elektrycznej, to uważa, iż w art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 chodzi w oczywisty sposób o dostawcę energii

elektrycznej, nie zaś o operatora systemu dystrybucyjnego. Zwrot „dostawa” użyty w tym przepisie odnosi się do etapu sprzedaży energii elektrycznej, a więc do jej końcowego zużycia.

37 Ponadto oświadczenie do protokołu posiedzenia Rady Unii Europejskiej z okazji przyjęcia dyrektywy 2003/96 potwierdza, że „dystrybutorem” lub „redystrybutorem” są dostawcy energii elektrycznej.

38 Definicje zawarte w dyrektywie 2003/54 nic w tym względzie nie zmieniają, bowiem, po pierwsze, dyrektywa ta nie dotyczy opodatkowania energii elektrycznej i gazu ziemnego, lecz przede wszystkim dostępu do sieci przesyłowej, a po drugie, definicje te mają znaczenie tylko dla celów tej dyrektywy.

39 Wreszcie Rzeczpospolita Polska utrzymuje, że w świetle polskich przepisów opodatkowaniu podlega jedynie energia elektryczna zużywana w Polsce. Przepisy te są zatem zgodne z prawem wspólnotowym.

40 Obecnie bowiem polski rynek energii elektrycznej jest autonomiczny, gdyż krajowa produkcja energii elektrycznej nie tylko pokrywa w całości krajowe zapotrzebowanie, ale nawet jest eksportowana. Zgodnie z art. 60 ustawy o podatku akcyzowym, w przypadku gdy producent energii elektrycznej dokonuje dostawy wewnątrzspółnotowej do innego państwa członkowskiego lub eksportu do państwa trzeciego, zapłacony przez niego podatek jest mu zwracany. Nie ma więc możliwości podwójnego opodatkowania energii elektrycznej wytworzonej w państwach członkowskich, gdyż jest ona opodatkowywana tylko w kraju rzeczywistego zużycia.

41 Ponadto w przypadku importu do Polski z innego państwa członkowskiego lub z państwa trzeciego energia elektryczna jest również opodatkowana zgodnie z art. 76 powyższej ustawy. Importowana energia elektryczna jest więc także opodatkowana wyłącznie w państwie członkowskim rzeczywistego zużycia.

Ocena Trybunału

W przedmiocie zarzucanego braku jasności i precyzji skargi

42 Na wstępie należy podnieść, że Rzeczpospolita Polska, choć nie podnosi formalnie zarzutu niedopuszczalności skargi Komisji, to twierdzi jednak, że skardze tej brakuje precyzji w zakresie określenia, co instytucja ta uważa za niezgodne z prawem wspólnotowym i na

czym polega zarzucane naruszenie prawa wspólnotowego. Rzeczpospolita Polska uznała, że jest zmuszona do oparcia się na założeniach, iż przedmiot skargi dotyczy określenia nie tylko momentu powstania zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od energii elektrycznej na swym terytorium, ale również osoby zobowiązanej do zapłaty tego podatku.

43 W tym miejscu należy przypomnieć, że zarówno z art. 38 § 1 lit. c) regulaminu Trybunału, jak i z odnoszącego się do niego orzecznictwa wynika, że skarga wszczynająca postępowanie musi zawierać określenie przedmiotu sporu oraz zwięzłe przedstawienie zarzutów, zaś owo przedstawienie zarzutów musi być wystarczająco jasne i precyzyjne, by pozwalało stronie pozwanej na przygotowanie obrony, a Trybunałowi na dokonanie kontroli. Z powyższego wynika, że istotne okoliczności faktyczne i prawne, na których opiera się skarga, muszą wynikać w sposób spójny i zrozumiały z tekstu samej skargi oraz że żądania w niej zawarte powinny być sformułowane w sposób pozbawiony dwuznaczności, w celu uniknięcia orzekania przez Trybunał ultra petita lub z pominięciem jednego z zarzutów (zob. m.in. wyroki: z dnia 26 kwietnia 2007 r. w sprawie C-195/04 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I-3351, pkt 22; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-412/04 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-619, pkt 103; z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie C-66/06 Komisja przeciwko Irlandii, pkt 30).

44 Trybunał orzekł również, że skarga wniesiona na podstawie art. 226 WE musi przedstawiać zarzuty w sposób spójny i precyzyjny, w celu umożliwienia państwu członkowskiemu i Trybunałowi dokładnego zrozumienia zakresu zarzucanego naruszenia prawa wspólnotowego, co jest warunkiem niezbędnym, aby państwo to mogło podjąć użyteczne środki obrony i aby Trybunał mógł zweryfikować istnienie zarzucanego uchybienia (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 31).

45 W niniejszej sprawie zarówno z uzasadnienia, jak i z żądań skargi Komisji wynika jasno, że instytucja ta zarzuca Rzeczypospolitej Polskiej niedostosowanie się do zobowiązań wynikających z art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 na dzień 1 stycznia 2006 r., czyli na dzień upływu okresu przejściowego przyznanego jej w tym właśnie celu. Ponadto Komisja na poparcie swoich twierdzeń, po pierwsze, wskazała uregulowanie krajowe jej zdaniem niezgodne z prawem wspólnotowym, czyli art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym, i przytoczyła jego treść, a po drugie, wyjaśniła, że zarzucana niezgodność polega na tym, iż momentem powstania zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od energii elektrycznej w Polsce nie jest moment dostawy energii elektrycznej przez dystrybutora lub redystrybutora, jak to przewiduje akapit pierwszy przywołanego przepisu prawa wspólnotowego.

46 Ponadto zarówno w swych uwagach pisemnych, jak i podczas rozprawy Komisja wyjaśniła, że wniesiona przez nią skarga dotyczy wyłącznie określenia momentu powstania zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od energii elektrycznej w Polsce, a nie kwestii określenia osoby zobowiązanej do zapłaty tego podatku.

47 Wobec tego Rzeczpospolita Polska bezzasadnie twierdzi, że wniesiona przez Komisję skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego nie jest precyzyjna.

Co do istoty sprawy

48 Z art. 18a ust. 9 akapit siódmy dyrektywy 2003/96 wynika, że Rzeczpospolita Polska mogła stosować okres przejściowy do dnia 1 stycznia 2006 r. w celu dostosowania swego systemu opodatkowania energii elektrycznej do ram wspólnotowych.

49 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że przepisy dyrektywy należy wprowadzić w życie w sposób bezwzględnie wiążący, ze szczególnością, precyzją i jasnością wymaganą dla spełnienia wymogu pewności prawa (zob. w szczególności wyroki: z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-296/01 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-13909, pkt 54; z dnia 1 kwietnia 2008 r. w sprawie C-417/07 Komisja przeciwko Luksemburgowi, pkt 10; z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-274/05 Komisja przeciwko Grecji, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 58).

50 W tym względzie art. 21 ust. 5 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 przewiduje wprost, że dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12 podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora.

51 Natomiast brzmienie art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym nie definiuje w sposób wystarczająco precyzyjny, jasny i przejrzysty momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny w Polsce, ponieważ ten przepis krajowy ogranicza się do stwierdzenia, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem wydania energii elektrycznej. Ponadto zarówno z akt sprawy, jak i z wyjaśnień udzielonych na rozprawie przez Rzeczpospolitą Polską wynika, że stosowanie tego przepisu polega na tym, iż zobowiązanie podatkowe powstaje w tym państwie członkowskim w chwili wprowadzenia energii elektrycznej do sieci przez producenta, a nie w chwili jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora.

52 Wynika z tego, że na dzień 1 stycznia 2006 r. Rzeczpospolita Polska nie dostosowała swego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny.

53 Wniosku tego nie jest w stanie osłabić argument Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym określenie momentu wprowadzenia energii elektrycznej do sieci przez producenta jako momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny w rozumieniu art. 21 ust. 5 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 jest zgodne z treścią tego przepisu, skoro z technicznego punktu widzenia energia elektryczna jest udostępniana odbiorcy końcowemu w tym samym czasie, w jakim jest wytwarzana. Wniosku tego nie jest też w stanie podważyć argument, zgodnie z którym ustawa o podatku akcyzowym prowadzi do rezultatu przewidzianego w tej dyrektywie, którym jest unikanie podwójnego opodatkowania lub zaniżonego opodatkowania produktów, skoro zgodnie z tą ustawą energia elektryczna importowana do Polski podlega opodatkowaniu, a podatek od energii elektrycznej wytwarzanej w tym państwie członkowskim podlega zwrotowi na wniosek w przypadku jej eksportu.

54 W odniesieniu do tych argumentów należy podnieść, że dla wykazania, iż transpozycja dyrektywy jest niewystarczająca lub nieodpowiednia, nie jest konieczne ustalenie rzeczywistych skutków krajowych przepisów transponujących. Treść tych przepisów sama w sobie nadaje bowiem transpozycji niewystarczający lub wadliwy charakter (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-392/96 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. s. I-5901, pkt 60; ww. wyrok z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 59).

55 W każdym razie argumentacji wskazanej w pkt 53 niniejszego wyroku nie można przyjąć, ponieważ, po pierwsze, jak to wyjaśniła Komisja, ilość energii elektrycznej wytwarzanej w danym państwie członkowskim nie musi odpowiadać – biorąc pod uwagę import oraz nieuniknione straty w przesyłce – ilości energii rzeczywiście dostarczonej w tym państwie członkowskim przez dystrybutorów lub redystrybutorów w rozumieniu art. 21 ust. 5 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96. Po drugie, wprowadzenie energii elektrycznej do sieci przez producenta oraz jej dostawy mogą mieć miejsce w różnych państwach członkowskich. Po trzecie, argumentacja ta opiera się w dużej części na przesłance, zgodnie z którą Rzeczpospolita Polska jest samowystarczalna w zakresie energii elektrycznej, podczas gdy okoliczność ta może zmieniać się w czasie.

56 Ponadto, zdanie drugie tego samego art. 21 ust. 5 akapit pierwszy, zgodnie z którym, w przypadku gdy zużycie ma miejsce w państwie członkowskim, w którym dystrybutor lub redystrybutor nie prowadzi działalności gospodarczej, podatek państwa członkowskiego dostawy jest uiszczany przez spółkę, która musi być zarejestrowana w tym państwie członkowskim, przemawia za stanowiskiem, iż energia elektryczna musi być opodatkowana w państwie członkowskim, w którym rzeczywiście zostaje dostarczona do zużycia, a nie, w przypadku eksportu, w państwie członkowskim produkcji z możliwością późniejszego zwrotu podatku.

57 Stwierdzenia dokonanego w pkt 52 niniejszego wyroku nie jest w stanie osłabić również argument Rzeczypospolitej Polskiej oparty na dokonanej przez nią wykładni pojęć „dostawa”, „dystrybutor” i „redystrybutor”, zawartych w art. 21 ust. 5 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 w świetle przepisów dyrektywy 2003/54. Argument ten jest bowiem bezskuteczny w zakresie, w jakim ww. państwo członkowskie przywołuje go na poparcie twierdzenia dotyczącego określenia osoby zobowiązanej do zapłaty podatku od energii elektrycznej, co jest kwestią leżącą poza zakresem przedmiotu niniejszej skargi, jak to zostało wskazane w pkt 46 niniejszego wyroku. Ponadto wykładnia ta, oparta na definicjach pojęć „dystrybucja” i „dostawa” zawartych w art. 2 dyrektywy 2003/54 nie może zostać utrzymana, gdyż z tego samego przepisu wynika, iż owe definicje zostały podane wyłącznie dla celów tej ostatniej dyrektywy.

58 W tych okolicznościach skargę Komisji należy uwzględnić.

59 W konsekwencji należy stwierdzić, że poprzez zaniechanie dostosowania w dniu 1 stycznia 2006 r. swego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy tej dyrektywy.

W przedmiocie skutków wyroku Trybunału w czasie

60 Rzeczpospolita Polska wnosi, by na wypadek uwzględnienia skargi Komisji Trybunał ograniczył skutki niniejszego wyroku w czasie. Rzeczpospolita Polska opiera się na zarzucanym braku jasności i precyzji zarówno przepisów art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96, jak i skargi Komisji, oraz uważa, że wnioski o zwrot podatku od energii elektrycznej pobranego po dniu 1 stycznia 2006 r. z naruszeniem prawa wspólnotowego mogą sprawić, że niniejszy wyrok wywoła po stronie tego państwa członkowskiego poważną szkodę gospodarczą, jak również niebezpieczeństwo zakłócenia konkurencji na rynku wspólnotowym.

61 W tym zakresie, zakładając nawet, że wyroki wydane na podstawie art. 226 WE miałyby te same skutki jak wyroki wydane na podstawie art. 234 WE, a przez to, że względy pewności prawa mogłyby, tytułem wyjątku, uzasadniać ograniczenie ich skutków w czasie (zob. podobnie wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie C-178/05 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I-4185, pkt 67, i przytoczone tam orzecznictwo), to, aby Trybunał mógł orzec o takim ograniczeniu, musiałyby jeszcze zostać spełnione dwie przesłanki. Pierwszą z nich jest istnienie ryzyka poważnych reperkusji finansowych ze względu, między innymi, na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za skuteczne i obowiązujące, natomiast druga przesłanka zostaje spełniona, gdy osoby prywatne oraz władze krajowe skłoniły się do zachowań niezgodnych z

uregulowaniami wspólnotowymi ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności odnośnie do zakresu przepisów wspólnotowych, do której to niepewności przyczyniło się ewentualnie również takie samo zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. s. I-6193, pkt 53; z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. s. I-2119, pkt 69; z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzeziński, Zb.Orz. s. I-513, pkt 57).

62 Tymczasem wystarczy wskazać, że Rzeczpospolita Polska nie może skutecznie podnosić, iż właściwe władze krajowe skłoniły się do zachowań niezgodnych z uregulowaniami wspólnotowymi ze względu na obiektywną i istotną niepewność dotyczącą zakresu przepisów wspólnotowych. Należy bowiem stwierdzić, że ww. państwo członkowskie winno było zastosować niezbędne środki mające na celu uniknięcie powoływanej szkody najpóźniej w dniu wszczęcia przeciwko niemu procedury w sprawie uchybienia ciążącym na nim zobowiązaniom ze względu na niezgodność z prawem wspólnotowym oznaczenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny w Polsce, która to niezgodność nie była co do zasady kwestionowana na etapie postępowania poprzedzającego wniesienie skargi. Ponadto z odpowiedzi udzielonej przez Rzeczpospolitą Polską na uzasadnioną opinię wynika, że państwo to przewidywało przyjęcie projektu ustawy zmieniającej moment powstania obowiązku podatkowego.

63 Z powyższego wynika w każdym razie, że nie ma potrzeby ograniczania przez Trybunał skutków niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

64 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Rzeczypospolitej Polskiej kosztami postępowania, ta ostatnia przegrała zaś sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

1) Poprzez zaniechanie dostosowania do dnia 1 stycznia 2006 r. swojego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zmienionej dyrektywą Rady 2004/74/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r., w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy tej dyrektywy.

2) Rzeczpospolita Polska zostaje obciążona kosztami postępowania.

Podpisy

* Język postępowania: polski.