

WYBRANE PROBLEMY ZWIĄZANE Z FUNKCJONOWANIEM PROSUMENTA NA GRUNCIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATKU AKCYZOWEGO

DOI: 10.26399/meip.1(80).2024.03/p.fatyga-wisniewska

WPROWADZENIE

Od wielu lat stałym elementem debaty publicznej, coraz bardziej wpływającym na podejmowane decyzje gospodarcze czy legislacyjne, są zmiany klimatu spowodowane destrukcyjnym działaniem człowieka. Rozwiązaniem tego najpoważniejszego wyzwania XXI w. mogą być tylko skoordynowane i spójne działania podejmowane na poziomie lokalnym, krajowym oraz międzynarodowym. O tym, że tylko zsynchronizowane i wspólne działania mogą być skuteczne, świadczy coraz większa aktywność podejmowana w tym zakresie przez Unię Europejską (dalej: Unia lub UE). Na przestrzeni ostatnich czterech lat UE zaprezentowała wiele projektów przyspieszających transformację energetyczną, przy czym na szczególną uwagę zasługują przede wszystkim Pakiet *Fit for 55*, REPowerEU, czy też Dyrektywy RED. Każdy z tych projektów opiera się na założeniu, że walka ze zmianami klimatu powinna jednocześnie angażować administrację publiczną, przedsiębiorców oraz osoby fizyczne. W ramach niniejszego artykułu przeanalizowana zostanie sytuacja podatkowa jednego z aktorów projektowanego przez Unię systemu zwiększania udziału odnawialnych źródeł energii, tj. prosumenta w kontekście oferowanego mu systemu zachęt z zakresu prawa podatkowego.

Komisja Europejska 11 grudnia 2019 r. zaprezentowała Europejski Zielony Ład, czyli „pakiet wniosków ustawodawczych mających dostosować unijną politykę klimatyczną, energetyczną, transportową i podatkową do realizacji celu, jakim jest ograniczenie emisji gazów cieplarnianych netto do 2030 r. o co najmniej 55 proc. w porównaniu

¹ * Uniwersytet Łódzki, e-mail: patrycja.fatyga@uni.lodz.pl, ORCID: 0000-0002-7968-6783.



z poziomem z 1990 r.”² Europejski Zielony Ład stanowił jedynie wstęp do zinstytucjonalizowanych działań całej Unii Europejskiej oraz każdego państwa członkowskiego z osobna. W ramach Europejskiego Zielonego Ładu przyjęto m.in. Fundusz na rzecz Sprawiedliwej Transformacji³ czy też nowe prawo klimatyczne⁴, zakładające stuprocentową redukcję netto emisji gazów cieplarnianych do 2050 r. Szczegółowe założenia tego ambitnego planu zostały zawarte w pakiecie *Fit for 55*⁵, obejmującym m.in. podjęcie nowych działań w ramach klimatu, energii i paliw, transportu, budynków, użytkowania gruntów i leśnictwa⁶.

W ramach dalszych prac Unia Europejska podjęła działania zmierzające do przyspieszenia transformacji energetycznej, tym razem w ramach Planu REPowerEU (dalej: Plan)⁷. Głównym celem Planu było zabezpieczenie państw członkowskich przed zakłóceniami na rynku energetycznym, spowodowanymi inwazją Rosji na Ukrainę. Plan opiera się na trzech głównych założeniach, tj. oszczędzaniu energii, produkowaniu ekologicznej energii oraz dywersyfikowaniu dostaw energii. „Działania te łącznie zmieniają strukturalnie system energetyczny UE. Wymagają one skutecznej koordynacji europejskich środków regulacyjnych i infrastrukturalnych, a także krajowych inwestycji i reform oraz wspólnej dyplomacji energetycznej. Ponadto wymagają koordynacji działań po stronie popytu na rzecz ograniczenia zużycia energii i przekształcenia procesów przemysłowych w celu zastąpienia gazu, ropy naftowej i węgla odnawialną energią elektryczną i wodorem ze źródeł innych niż kopalne z działaniami po stronie podaży na rzecz stworzenia zdolności i ram w zakresie upowszechniania i produkcji energii odnawialnej”⁸.

² https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_pl (dostęp: 27 grudnia 2023 r.)

³ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1056 z dnia 24 czerwca 2021 r. ustanawiające Fundusz na rzecz Sprawiedliwej Transformacji, Dz. Urz. UE L 231/1 z 30.06.2021 r.

⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2021/1119 z dnia 30 czerwca 2021 r. w sprawie ustanowienia ram na potrzeby osiągnięcia neutralności klimatycznej i zmiany rozporządzeń (WE) nr 401/2009 i (UE) 2018/1999 (Europejskie prawo o klimacie), Dz. Urz. UE L 243/1 z 9.07.2021, dalej: Rozporządzenie.

⁵ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów „Gotowi na 55”: osiągnięcie unijnego celu klimatycznego na 2030 r. w drodze do neutralności klimatycznej, COM(2021) 550 final, Bruksela, dnia 14.7.2021 r. (dostęp: 27 grudnia 2023 r.).

⁶ J. Hoffman, *Europejski Zielony Ład, prawo europejskie i Łużyce*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2022, nr 2, https://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/135777/PDF/Folia_Iuridica_Universitatis_Wratislaviensis_2022_vol_11_no_2.pdf#page=102 (dostęp: 27 grudnia 2023 r.).

⁷ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów COM(2022) 230 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022DC0230> (dostęp: 13 stycznia 2024 r.).

⁸ Ibidem.

Aktualne cele związane z energetyką odnawialną wyznaczone na 2030 r. to udział energii pochodzącej ze źródeł odnawialnych w ogólnym zużyciu energii na poziomie 42,5% zgodnie z Dyrektywą Parlamentu Europejskiego (dalej: PE) i Rady (UE) 2023/2143 z dnia 18 października 2023 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2018/2001, rozporządzenie (UE) 2018/1999 i dyrektywę 98/70/WE w odniesieniu do promowania energii ze źródeł odnawialnych oraz uchylającą dyrektywę Rady (UE) 2015/652⁹ (dalej: Dyrektywa RED III). Jednym z głównych założeń Dyrektywy RED III jest umożliwienie realizacji założeń *Fit for 55* w zakresie redukcji emisji CO₂ poprzez zwiększenie udziału odnawialnych źródeł energii. Realizacja tego celu ma się odbywać poprzez system wsparcia, który został uregulowany w ramach zmienianej Dyrektywą RED III dyrektywy PE i Rady (UE) 2018/2001 z dnia 11 grudnia 2018 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych (dalej jako: Dyrektywa RED II)¹⁰. Zgodnie z preambułą do Dyrektywy „Energia elektryczna ze źródeł odnawialnych powinna być wdrażana przy najniższych możliwych kosztach dla konsumentów i podatników. Przy opracowywaniu systemów wsparcia i przy przyznawaniu wsparcia państwa członkowskie powinny dążyć do zminimalizowania ogólnych systemowych kosztów wdrażania zgodnie ze ścieżką obniżania emisyjności przy osiągnięciu celu w zakresie gospodarki niskoemisyjnej na 2050”. Zgodnie z art. 2 pkt 5 Dyrektywy RED II przez system wsparcia należy rozumieć każdy instrument, który promuje wykorzystanie energii ze źródeł odnawialnych dzięki zmniejszeniu kosztów tej energii, zwiększeniu ceny, za którą można ją sprzedać, lub zwiększeniu – poprzez nałożenie obowiązku stosowania energii odnawialnej lub w inny sposób – jej nabywanej ilości, w tym m.in. poprzez pomoc inwestycyjną czy instrumenty podatkowe, takie jak zwolnienia bądź ulgi podatkowe. Założenia Dyrektywy RED II, w tym przewidziany system wsparcia, jednoznacznie dowodzą, że walka ze zmianami klimatycznym ma być walką prowadzoną nie tylko na poziomie instytucjonalnym, tj. w ramach UE, międzynarodowym poprzez poszczególne państwa członkowskie, ale również lokalnym, zarówno samorządowym, jak i jednostkowym. Co więcej, uprawnione jest również twierdzenie, że rozwój OZE jest uzależniony od wsparcia finansowego, organizacyjnego czy politycznego, a w tym zakresie państwa członkowskie oraz Unia Europejska wiodą prym¹¹.

⁹ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=OJ:L_202302413 (dostęp: 13 stycznia 2024 r.).

¹⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX%3A32018L2001> (dostęp: 13 stycznia 2024 r.).

¹¹ W. Gostomczyk, *System aukcyjny jako nowy sposób wspierania OZE*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie” 2018, z. 3.

1. FUNKCJONOWANIE PROSUMENTA W RAMACH SYSTEMÓW NET-METERING ORAZ NET-BILING

Odnawialne źródła energii ze względu na związane z nimi koszty nadal nie stanowią konkurencyjnego źródła energii¹². Aby zniwelować te negatywne efekty, zdecydowano się na wprowadzenie systemu zachęt, który może przyjąć jedną z dwóch form, tj. systemu w zakresie kształtowania cen, opierającego się m.in. na cenach gwarantowanych, ulgach podatkowych, czy dotacjach, bądź systemu kształtowania ilości wytworzonej energii, który polega na wpływaniu na podaż energii poprzez m.in. aukcje z gwarancją zakupu¹³. Na system zachęt można również patrzeć z perspektywy jego adresata, tj. systemu zachęt dla producentów OZE oraz prosumentów. W przypadku obu tych kategorii można wyróżnić dwa różne systemy, w których podmioty te funkcjonowały i funkcjonują w zależności od daty zaangażowania się w OZE.

W przypadku producentów OZE początkowo zdecydowano się na wprowadzenie systemu certyfikatów, sprowadzającego się do sprzedaży wyprodukowanej energii z OZE (wcześniej wprowadzonej do sieci bez ograniczeń ilościowych) na wolnym rynku, przy dodatkowym otrzymaniu zielonych certyfikatów, będących instrumentem finansowym, do których zakupu zobowiązane zostały m.in. podmioty zajmujące się obrotem energią. System zielonych certyfikatów sprowadzał się więc do tego, że za każdą jednostkę energii elektrycznej pochodzącej z OZE wydawane było świadectwo pochodzenia, które w następnym kroku podlegało konwersji na zielony certyfikat. Certyfikaty te jako prawa majątkowe były przedmiotem obrotu przede wszystkim na Towarowej Giełdzie Energii, a ich nabywcami były podmioty zobowiązane, które nabywając certyfikaty, a następnie przedstawiając je do umorzenia Prezesowi URE, unikały obowiązku uiszczenia opłaty zastępczej. Jednakże o cenie certyfikatów nie decydowała wysokość opłaty zastępczej, ale mechanizmy rynkowe¹⁴.

W 2015 r. doszło do zmiany tego systemu poprzez wprowadzenie systemu aukcji – producent OZE sprzedaje wytworzoną energię po cenie ustalonej na aukcji. „Producent energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii przygotowuje ofertę zawierającą cenę za jednostkę wyprodukowanej energii oraz ilość energii, którą zobowiązuje się

¹² Należy jednak zwrócić uwagę, że z roku na roku zwiększa się liczba farm wiatrowych niekorzystających ze wsparcia *corporate power purchase agreement* z ceną stałą ustaloną na 15 lat.

¹³ Ibidem

¹⁴ Popyt determinowany był poprzez procent certyfikatów do umorzenia, określony rozporządzeniem Ministra Klimatu i Środowiska, wydanym na podstawie art. 60 ustawy o OZE. Zob. A. Dubel, M. Trela, *Porównanie systemów wsparcia odnawialnych źródeł energii w Polsce: zielone certyfikaty vs system aukcyjny na przykładzie instalacji PV*, „Polityka Energetyczna” 2017, t. 20, z. 2.

dostarczyć w okresie kolejnych 15 lat. Wybrane do dofinansowania zostaną oferty gwarantujące najniższą cenę za jednostkę oferowanej energii”¹⁵.

Zarówno w starym systemie, jak i nowym ceny energii z OZE były dużo wyższe od tych rynkowych¹⁶.

Na zupełnie innych zasadach opiera się system funkcjonowania prosumentów, czyli tych podmiotów, które produkują oraz zużywają OZE. Pojęcie prosumenta pojawiło się w polskim porządku prawnym dopiero w 2016 r.¹⁷ Zgodnie z ustawą o OZE w obecnym brzmieniu prosumentem jest „odbiorca końcowy wytwarzający energię elektryczną wyłącznie z odnawialnych źródeł energii na własne potrzeby w mikroinstalacji”¹⁸, pod warunkiem, że w przypadku odbiorcy końcowego niebędącego odbiorcą energii elektrycznej w gospodarstwie domowym, nie stanowi to przedmiotu przeważającej działalności gospodarczej”. Poza prosumentem energii odnawialnej ustawa o OZE wyróżnia również prosumenta wirtualnego energii odnawialnej oraz prosumenta zbiorowego energii odnawialnej. W przypadku prosumentów system zachęt sprowadza się do wsparcia w zakresie „magazynowania”¹⁹ wytworzonej energii elektrycznej w ramach systemu net-metering bądź net-billing w zależności od daty przystąpienia do systemu.

Zgodnie z ustawą o OZE podmioty zajmujące się obrotem energią elektryczną zobowiązane zostały do zakupu, na warunkach określonych w ustawie o OZE, nadwyżek energii elektrycznej, wytworzonej z odnawialnych źródeł energii, od podmiotów wytwarzających wskazaną energię na potrzeby własne, które to nadwyżki nie zostały zużyte przez prosumentów. Prosumenci, co do zasady, mogą w jednym okresie rozliczeniowym (półroczu) pobierać energię elektryczną z sieci elektroenergetycznej i wprowadzać nadwyżki wytworzonej energii elektrycznej do tej sieci.

System opustów (net-metering) funkcjonujący od 2015 r. opiera się na zasadzie bilansowania ilościowego energii elektrycznej. Energia elektryczna wytwarzana przez prosumenta we własnej mikroinstalacji i dostarczana do sieci jest rozliczana poprzez odejmowanie jej od ilości energii pobranej z tej sieci. Cena do zapłaty z tytułu dostawy energii

¹⁵ Ibidem

¹⁶ W. Mielczarski, *Odnawialne źródła energii jako element nowego zielonego ład*, „Magazyn Polskiej Akademii Nauk” 2021, nr 1 (65), https://journals.pan.pl/Content/119709/84-87_Mielczarski_pol.pdf (dostęp: 27 grudnia 2023 r.).

¹⁷ B. Budka, *Prosument, prosument wirtualny i prosument zbiorowy energii elektrycznej – uwagi krytyczne*, „Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2022, nr 2.

¹⁸ Zgodnie z art. 4 ustawy o OZE mikroinstalacja to instalacja odnawialnego źródła energii o łącznej mocy zainstalowanej elektrycznej nie większej niż 50 kW, przyłączona do sieci elektroenergetycznej o napięciu znamionowym niższym niż 110 kV albo o mocy osiągalnej cieplnej w skojarzeniu nie większej niż 150 kW, w której łączna moc zainstalowana elektryczna jest nie większa niż 50 kW.

¹⁹ System opiera się na fikcji magazynowania wytworzonej energii.

elektrycznej jest więc ustalana jedynie w stosunku do różnicy między energią pobraną z sieci a energią wprowadzoną do tej sieci, a nie w odniesieniu do całej ilości energii elektrycznej dostarczanej wzajemnie przez strony. Tym samym system net-metering opiera się na saldowaniu energii elektrycznej pobranej z tą wprowadzoną przez prosumenta, przy czym saldowanie odbywa się na zasadzie proporcji i w uzależnieniu od mocy instalacji:

- 1 x 0,8 w przypadku mikroinstalacji nie większej niż 10 kWp;
- 1 x 0,7 w przypadku mikroinstalacji większej niż 10 kWp²⁰.

Jednocześnie, zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o OZE, rozliczeniu podlega energia elektryczna wprowadzona do sieci dystrybucyjnej nie wcześniej niż na 12 miesięcy przed datą wprowadzenia energii do sieci. Tym samym prosument w ramach systemu net-metering może odebrać odpowiednio 80% lub 70% wytworzonej przez niego energii elektrycznej przez kolejnych 12 miesięcy od daty wprowadzenia jej do sieci. Z tego systemu mogą korzystać prosumenci, którzy przyłączyli swoje instalacje i rozpoczęli wprowadzanie wytworzonej energii elektrycznej do sieci przed 1 kwietnia 2022 r.²¹

Ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw²² (dalej: ustawa nowelizująca) dokonano nowelizacji ustawy o OZE w zakresie zasad wytwarzania przez prosumentów energii odnawialnej, których instalacja została przyłączona do sieci elektroenergetycznej i z której wprowadzono energię do sieci po raz pierwszy po 31 marca 2022 r. Ustawa nowelizująca poza wprowadzeniem prosumenta zbiorowego energii odnawialnej, prosumenta wirtualnego energii odnawialnej (wprowadzenie do polskiego systemu tych podmiotów jest następstwem transpozycji Dyrektywy OZE), wprowadziła również nowy system rozliczeń wytworzonej energii, tzw. system net-billing. Uzasadnieniem dla zmian zasad funkcjonowania energetyki prosumenckiej była, jak zostało to wskazane w uzasadnieniu do ustawy nowelizującej, „promocja wykorzystania odnawialnych źródeł energii w formule rozproszonej i obywatelskiej, co przyczyni się do osiągnięcia krajowego celu udziału energii ze źródeł odnawialnych w końcowym zużyciu energii brutto. Nowe rozwiązania w założeniu miały przyczynić się do: poprawy efektywności energetycznej; zmniejszenia emisyjności sektora energetycznego; poprawy lokalnego bezpieczeństwa energetycznego oraz walki ze zjawiskiem smogu, a także umożliwienia pełnej partycypacji społeczeństwa w systemie prosumenckim; zwiększenia efektów działań wspierających przedsięwzięcia niskoemisyjne; zwiększenia udziału energii ze źródeł odnawialnych w końcowym zużyciu energii brutto”²³.

²⁰ Art. 4 ustawy o OZE.

²¹ Wprowadzenie systemu net-biling ma przyspieszyć wygaszanie systemu net-metering.

²² Dz.U. 2021 poz. 2376.

²³ <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/E0937FC719B643ABC125877C00456F46/%-24File/1704.pdf> (dostęp: 27 grudnia 2023 r.).

W następstwie nowelizacji, obecnie na gruncie ustawy o OZE, funkcjonują równocześnie dwa systemy rozliczenia przez prosumentów energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii, tj. system opustów (system net-metering) oraz system net-billing, przy czym o przynależności do właściwego systemu rozliczeń decyduje data przyłączenia instalacji i wprowadzania energii elektrycznej. Nowy system (net-billing) jest bardziej złożony, a saldowanie nie odbywa się na zasadzie proporcji, ale w systemie 1:1, i dokonywane jest odrębnie dla każdego okresu bilansowania, tj. oddzielnie dla każdej godziny doby. Istota systemu sprowadza się więc do rozliczenia energii elektrycznej za jej wartość (rynkowa cena energii). Tym samym w każdej godzinie doby dochodzi do saldowania ilościowego, w którym mogą powstać różnice, tj. saldo dodatnie²⁴ bądź saldo ujemne²⁵. Następnie każde saldo godzinowe podlega wartościowaniu. Drugi etap sprowadza się więc do rozliczenia różnicy wartości energii wprowadzonej do sieci przez prosumenta oraz pobranej z sieci. Rozliczenie oparte jest na wyliczeniu wartości sald dla okresów niezbilansowanych, tj. wszystkich godzin doby, dla których saldo było dodatnie albo ujemne. W wyniku rozliczenia różnic może dojść do:

- powstania zobowiązania prosumenta względem sprzedawcy²⁶, gdy suma wartości sald dodatnich będzie większa nad sumę sald ujemnych. W przypadku godzin z saldem dodatnim wartość nadwyżki energii elektrycznej pobranej nad wprowadzoną do sieci elektroenergetycznej przez prosumenta ustala się jako iloczyn ilości energii elektrycznej wynikający z salda dodatniego oraz ceny sprzedaży energii elektrycznej uwzględniającej obowiązkowe obciążenia podatkowe (brutto) stosowanej w rozliczeniach pomiędzy sprzedawcą i prosumentem dla tego okresu rozliczenia niezbilansowania. Zgodnie z ustawą o OZE okresem rozliczenia niezbilansowania jest godzina zegarowa;
- powstania depozytu prosumenckiego²⁷, gdy suma sald ujemnych będzie większa nad sumę sald dodatnich. W przypadku godzin z saldem ujemnym wartość nadwyżki energii elektrycznej wprowadzonej nad pobraną z sieci elektroenergetycznej przez prosumenta ustala się jako iloczyn ilości energii elektrycznej wynikający z salda ujemnego oraz rynkowej ceny energii elektrycznej dla każdego okresu rozliczenia. Istota depozytu prosumenckiego sprowadza się więc do rozliczenia prosumenta z tytułu zakupu energii elektrycznej od sprzedawcy poprzez pomniejszenie zobowiązań prosumenta w następnych okresach roz-

²⁴ Prosument pobrał większą ilość energii, niż wprowadził do sieci.

²⁵ Prosument pobrał z sieci mniejszą ilość energii, niż wprowadził.

²⁶ Art. 4c ust. 3 ustawy o OZE.

²⁷ Zgodnie z art. 4c ust. 2 ustawy o OZE depozyt prosumencki przeznaczany jest na rozliczenie zobowiązań prosumenta energii odnawialnej, prosumenta zbiorowego energii odnawialnej lub prosumenta wirtualnego energii odnawialnej z tytułu zakupu energii elektrycznej od sprzedawcy prowadzącego konto prosumenta.

liczeniowych. Następuje to poprzez zmniejszenie zobowiązania wobec sprzedawcy w kolejnych okresach rozliczeniowych, w których występuje nadwyżka sum wartości sald dodatnich nad sumą sald ujemnych. Określenie ostatecznej kwoty do zapłaty przez prosumenta następuje poprzez odjęcie od kwoty zobowiązania prosumenta kwoty rozliczanej wartości depozytu prosumenta²⁸.

Tym samym system rozliczeń net-billing jest oparty na dwóch etapach. W pierwszym etapie rozliczeń dochodzi do saldowania ilościowego, natomiast w drugim dokonywane jest saldowanie wartościowe. Rozliczenie wytworzonej przez prosumenta energii możliwe jest dzięki kontu prosumenta²⁹.

2. WYBRANE ZAGADNIENIA ZWIĄZANE Z ROZLICZENIEM PROSUMENTA NA GRUNCIE PODATKU AKCYZOWEGO ORAZ PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Jak zostało wskazane w Dyrektywie RED II oraz RED III, realizacja planów związanych z walką ze zmianami klimatycznymi ma się odbywać z wykorzystaniem różnego rodzaju systemów wsparcia, w tym m.in. poprzez wprowadzenie ulg podatkowych czy zwrotu podatków. W polskim systemie zdecydowano się wdrożyć system wsparcia prosumentów w zakresie zwolnień podatkowych, przy czym zaproponowany system ma pewne luki w zakresie podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług, których przyczyna jest trudna do zdefiniowania.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym³⁰ ustawa określa opodatkowanie podatkiem akcyzowym wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych, organizację obrotu wyrobami akcyzowymi, a także oznaczanie znakami akcyzy. Przez wyroby akcyzowe należy rozumieć, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku

²⁸ Zgodnie z art. 4 ust. 11 pkt 2 ustawy o OZE w przypadku, gdy prosument w ramach rozliczenia, o którym mowa w ust. 1a pkt 2, nie wykorzysta zgromadzonych dla danego miesiąca kalendarzowego środków odpowiadających wartości energii elektrycznej wprowadzonej do sieci dystrybucyjnej elektroenergetycznej w tym miesiącu w okresie 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych, to niewykorzystane środki stanowią nadpłatę, która jest zwracana prosumentowi energii odnawialnej, prosumentowi zbiorowemu energii odnawialnej lub prosumentowi wirtualnemu energii odnawialnej przez sprzedawcę, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, w terminie nie dłuższym niż do końca 13. miesiąca następującego po danym miesiącu. Wysokość zwracanej nadpłaty nie może przekroczyć 20% wartości energii elektrycznej wprowadzonej do sieci w miesiącu kalendarzowym, którego dotyczy zwrot nadpłaty.

²⁹ Art. 4c ust. 1 ustawy o OZE.

³⁰ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 poz. 1542 ze zm., dalej: ustawa o podatku akcyzowym).

akcyzowym, wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy, określone w załączniku nr 1 do tej ustawy. W przypadku energii elektrycznej, zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, przedmiotem opodatkowania jest m.in:

- sprzedaż³¹ energii elektrycznej nabywcy końcowemu³² na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, magazynowanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, który wyprodukował tę energię;
- zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, o której mowa w pkt 2;
- zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt 2, który wyprodukował tę energię.

Z kolei zgodnie z art. 9 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, jeżeli w stosunku do energii elektrycznej powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności, to nie powstaje obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należnej wysokości, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej.

Ustawa o podatku akcyzowym nie przewiduje odrębnego zwolnienia dla energii z OZE wytwarzanej przez prosumentów, jednak takie zwolnienie zostało przewidziane w ustawie o OZE. Zgodnie z art. 4 ust. 10 ustawy o OZE pobrana energia elektryczna podlegająca rozliczeniu jest zużyciem energii wyprodukowanej na potrzeby własne przez prosumenta energii odnawialnej, prosumenta zbiorowego energii odnawialnej lub prosumenta wirtualnego energii odnawialnej i nie stanowi:

- sprzedaży energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju,
- zużycia energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu – w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143, z późn. zm.).

³¹ Sprzedaż na gruncie ustawy o podatku akcyzowym jest rozumiana szeroko; zgodnie z art. 2 pkt 21 jest to czynność faktyczna lub prawna, w wyniku której dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot.

³² Nabywcą końcowym, w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy o podatku akcyzowym, jest podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji na wytwarzanie, magazynowanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 716, z późn. zm.), z wyłączeniem m.in. spółki prowadzącej giełdę towarową, nabywającej energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej.

Zwolnienie podatkowe z ustawy o OZE wprowadza swoistą fikcję prawną, że prosument, który wprowadził energię elektryczną do sieci, pobiera z sieci tę samą energię i zużywa na własne potrzeby. Tym samym prosument nie sprzedaje w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym energii elektrycznej przedsiębiorstwu energetycznemu, lecz gromadzi ją (w ujęciu rozliczeniowym) u sprzedawcy w celu zużycia na potrzeby własne. W konsekwencji energia elektryczna wyprodukowana przez prosumenta nie jest opodatkowana akcyzą. Jednocześnie przedsiębiorstwo energetyczne, dostarczając energię elektryczną prosumentowi, dokonuje sprzedaży w rozumieniu akcyzowym na rzecz nabywcy końcowego. Jednakże zgodnie z art. 4 ust. 10 ustawy o OZE dostawa energii elektrycznej przez sprzedawcę w ilości dostarczonej wcześniej przez prosumenta nie jest traktowana jako sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu, nie jest więc opodatkowana akcyzą.

Zwolnienie podatkowe zawarte w ustawie o OZE jest kontestowane przez organy podatkowe, które przyjmują, że zwolnienia podatkowe powinny znajdować się jedynie w ustawach podatkowych. W interpretacjach Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 stycznia 2023 r. o sygn. 0111-KDIB3-3.4013.258.2022.1.MAZ oraz w interpretacji z dnia 2 grudnia 2022 r. o sygn. 0111-KDIB3-3.4013.227.2022.1.MK organ stwierdza: „Przepisy dotyczące podatku akcyzowego nie wprowadzają szczególnego rodzaju opodatkowania akcyzą sprzedaży energii elektrycznej na rzecz wytwórców energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii – Prosumentów. Natomiast przepisy zawarte w ustawie o OZE w zakresie wzajemnych rozliczeń pomiędzy Prosumentami a sprzedawcami – nie stanowią podstawy do ustalania obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym, w tym do określania lub obniżania podstawy opodatkowania akcyzą sprzedaży energii elektrycznej. Tym samym Wnioskodawca dokonując sprzedaży energii elektrycznej na rzecz Prosumenta (odbiorcy końcowego – nabywcy końcowego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym) będzie obowiązany do opodatkowania podatkiem akcyzowym całej sprzedanej energii elektrycznej (pobranej z sieci przez Prosumenta), a nie jedynie różnicy wynikającej z wzajemnych rozliczeń”.

W kontekście przywołanych interpretacji należy wskazać, że organy podatkowe wyszły poza swoją instytucjonalną rolę, przyjmując w pewnym sensie rolę negatywnego ustawodawcy, który swoją działalnością usuwa normy z systemu prawnego³³. Wprowadzone zwolnienie miało stanowić realizację systemu wsparcia z Dyrektywy RED II oraz RED III, przyczyniającego się do zwiększenia zainteresowania odnawialnymi źródłami energii. Kontestowanie zwolnienia jako takiego ze względu na jego źródło normatywne, tj. nie ustawę podatkową, ale prawo energetyczne, nie ma żadnej

³³ Podobne stanowisko zajął WSA w Rzeszowie w wyroku z 28 kwietnia 2016 r. o sygn. I SA/Rz 275/16, który zapadł na podstawie systemu net-metering w stanie prawnym, w którym art. 4 ust. 10 ustawy o OZE nie obowiązywał.

podstawy merytorycznej i w żadnym stopniu nie powinno wpływać na skuteczność normy jako takiej. Taka praktyka organów podatkowych prowadzi do swoistego rozwarstwienia całego systemu – ustawodawca wprowadza zwolnienie podatkowe, które ma uatrakcyjnić bycie w systemie odnawialnych źródeł energii, a jednocześnie po przystąpieniu do takiego systemu okazuje się, że proponowane zachęty nie obowiązują, ponieważ organy podatkowe podważają ich skuteczność ze względu na miejsce ich uregulowania.

W ramach szeroko rozumianego systemu akcyzowego przewidziane zostało jeszcze jedno zwolnienie podatkowe. Zgodnie z art. 88 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym „podstawą opodatkowania energii elektrycznej jest jej ilość, wyrażona w megawatogodzinach (MWh)”. Jednocześnie, zgodnie z §5 rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 czerwca 2021 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1178 z późn. zm., dalej: rozporządzenie akcyzowe):

- „Zwalnia się od akcyzy zużycie energii elektrycznej przez podmiot, który wyprodukował ją z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, z tym że w przypadku jednostki samorządu terytorialnego produkującej energię elektryczną z odnawialnych źródeł energii w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2022 r. poz. 1378, 1383, 2370 i 2687) łączna moc generatorów jest ustalana odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego w rozumieniu art. 16 ust. 7b ustawy.
- W przypadku wykorzystywania do produkcji energii elektrycznej wyrobów energetycznych innych niż pochodzące z odnawialnych źródeł energii w rozumieniu ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii zwolnienie od akcyzy, o którym mowa w ust. 1, może być stosowane pod warunkiem, że od tych wyrobów energetycznych została zapłacona akcyza w należnej wysokości”.

Przepisy te wprowadzają zwolnienie akcyzowe, ale tylko dla prosumentów, którzy zużywają wyprodukowaną energię elektryczną na własne potrzeby. W przypadku tego zwolnienia jego status nie jest kontestowany przez organy podatkowe. Jest więc ono w pełni skuteczne. Tym samym w zakresie podatku akcyzowego przewidziane zostały dla prosumenta dwa rodzaje zwolnień, przy czym status jednego z nich jest dla organów podatkowych sporny, a co za tym idzie, może się okazać, że skorzystanie z tego zwolnienia będzie wymagało wcześniejszego wdania się w spór z organem podatkowym, który zakończy dopiero sąd administracyjny.

W zakresie podatku akcyzowego ustawodawca zdecydował się wprowadzić zwolnienia podatkowe dla prosumentów, które z założenia miały zachęcić do korzystania

z odnawialnych źródeł energii. Ze względu na dość kazuistyczne uregulowanie podatku akcyzowego, tj. wprowadzenie odrębnych reguł opodatkowania dla poszczególnych wyrobów akcyzowych, konieczne i dość oczywiste było zaproponowanie pewnych ułatwień na gruncie tego podatku. W przypadku podatku VAT, który co do zasady nie różnicuje zasad opodatkowania dla każdego towaru, mogło się wydawać, że żadne dodatkowe uregulowania czy preferencje nie będą konieczne. Nie wzięto jednak pod uwagę wniosków płynących z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 20 czerwca 2013 r. wydanego w sprawie C-219/12 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr przeciwko Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz przy udziale Thomasa Fuchsa (dalej: wyrok TSUE), który w sposób istotny wpływa na postrzeganie prosumpcji i status podatkowy prosumenta bez względu na to, czy prowadzi on działalność gospodarczą, czy też nie³⁴.

Wyrok TSUE dotyczył T. Fuchsa, który zainstalował na dachu swojego domu mieszkalnego moduł fotowoltaiczny. Instalacja ta nie miała możliwości magazynowania – cała wyprodukowana energia elektryczna była dostarczana do sieci na podstawie umowy przyłączenia. Za te dostawy było wypłacane wynagrodzenie po cenie rynkowej, podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Energia elektryczna niezbędna w gospodarstwie domowym nabywana była od tej samej spółki po tej samej cenie. T. Fuchs zwrócił się o zwrot podatku VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu przy nabyciu modułu fotowoltaicznego. Austriackie organy podatkowe uznały, że nie jest on uprawniony do odliczenia naliczonego podatku VAT z tego względu, iż eksploatując swoją instalację, nie wykonuje działalności gospodarczej. W związku z tymi rozbieżnościami pojawiło się zagadnienie: „Czy eksploatacja przyłączonego do sieci modułu fotowoltaicznego bez własnego systemu magazynowania energii elektrycznej, zainstalowanego na służącym prywatnym celom domu mieszkalnym lub obok niego, który to moduł jest pod względem technicznym skonstruowany w ten sposób, że ilość wyprodukowanej energii elektrycznej jest zawsze niższa od ilości energii elektrycznej ogółem zużytej przez użytkownika modułu do celów prywatnych w gospodarstwie domowym, stanowi «działalność gospodarczą» użytkownika modułu w rozumieniu art. 4 [szóstej dyrektywy]?”. W odpowiedzi na tak postawione pytanie TSUE uznał, że: „Artykuł 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że eksploatacja zainstalowanego na

³⁴ M. Lewandowski, *Czy prosument rozliczający energię elektryczną w systemie opustów jest podatnikiem podatku od towarów i usług?*, „Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2018, t. 2, nr 258, s. 4–7.

służącym prywatnym celom domu mieszkalnym lub obok niego modułu fotowoltaicznego, skonstruowanego w ten sposób, że po pierwsze ilość wytworzonej energii elektrycznej jest zawsze niższa od ilości energii elektrycznej ogółem zużytej przez użytkownika modułu do celów prywatnych, a po drugie energia ta jest dostarczana do sieci za wynagrodzeniem o charakterze stałym, stanowi «działalność gospodarczą» w rozumieniu tych przepisów”.

Zdaniem TSUE za uznaniem, że działalność wykonywana przez prosumentów stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy VAT, przemawia fakt, że moduł fotowoltaiczny produkuje energię elektryczną za wynagrodzeniem o charakterze stałym, tj.:

- dochód w tym kontekście powinien być rozumiany jako wynagrodzenie z tytułu wykonywanej działalności – „ponieważ omawiany w sprawie głównej moduł zainstalowany na dachu domu mieszkalnego jego użytkownika produkuje energię elektryczną dostarczaną do sieci za wynagrodzeniem należy uznać, że wykorzystuje on ten moduł w celu uzyskania dochodu”;
- umowa została zawarta na czas nieoznaczony – skoro eksploatacja modułu została zaplanowana na dłuższy czas, to uznać należy, że dostawa energii elektrycznej do sieci ma charakter stały.

Z wyroku TSUE wynika więc, że każdy prosument, bez względu na to, czy wykorzystuje wytworzoną energię elektryczną w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, czy też wykorzystuje ją na cele prywatne, będzie traktowany dla celów podatku VAT jako podatnik prowadzący działalność gospodarczą. TSUE przyjął więc szerokie podejście, całkowicie abstrahując od charakteru prosumenta, nie zastanawiając się, jakie konsekwencje będzie za sobą niosło uznanie osób prywatnych, tj. takich, które wykorzystują energię z odnawialnych źródeł energii na własne potrzeby, niezwiązane z działalnością gospodarczą za podatnika.

Wnioski płynące z wyroku TSUE zostały zaaprobowane przez krajowe organy podatkowe – polskie organy podatkowe uznają, że prosument jest podatnikiem podatku VAT. Jednocześnie należy wskazać, że organy podatkowe potwierdziły tylko status prosumenta będącego przedsiębiorcą jako podatnika VAT³⁵ – organy podatkowe nie wypowiedziały się jeszcze w zakresie statusu prosumenta będącego nieprzedsiębiorcą.

Analizując wyrok TSUE w kontekście ustawy o OZE, należy stwierdzić, że zachodzi pomiędzy nimi pewna sprzeczność. Z art. 4 ust. 8 ustawy o OZE wynika, że „wytwarzanie i wprowadzanie do sieci dystrybucyjnej elektroenergetycznej energii elektrycznej, o której mowa w ust. 1 oraz ust. 1a, przez prosumenta energii odnawialnej, prosumenta zbiorowego energii odnawialnej lub prosumenta wirtualnego energii odnawialnej

³⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 kwietnia 2023 r. o sygn. 0112-KDIL1-1.4012.21.2023.2.HW.

niebędącego przedsiębiorcą, o którym mowa w ustawie – Prawo przedsiębiorców, nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 3 tej ustawy”. Ustawodawca w ustawie o OZE uznaje więc, że prosument nie staje się podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą wyłącznie z tego tytułu, że jest prosumentem. Natomiast z orzeczenia TSUE z 20 czerwca 2013 r. wynika, że każdy prosument powinien być uznany za podatnika podatku od towarów i usług, co pośrednio oznacza, że działalność ta stanowi działalność gospodarczą na gruncie ustawy o VAT. Tym samym w zależności od perspektywy, którą przyjmuje się do analizowania statusu prosumenta (prawo energetyczne vs. prawo podatkowe), różne będą wnioski co do charakteru prowadzonej przez nich działalności. Co prawda w praktyce ta rozbieżność nie będzie stanowiła istotnego zagadnienia, ponieważ ustawa o VAT przewiduje zwolnienie z VAT sprzedaży u tzw. małych przedsiębiorców. Zgodnie z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku kwoty 200 000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku. Tym samym prosument, u którego wartość dostarczonej energii elektrycznej nie przekroczyła 200 000 zł w ciągu roku, nie będzie musiał rejestrować się na VAT, ponieważ korzysta ze zwolnienia z VAT z art. 113 ustawy o VAT. W tym kontekście interesującą kwestią pozostaje to, ilu z prosumentów (wykorzystujących OZE na cele prywatne) ma świadomość tego, że z samego faktu bycia prosumentem stają się w tym zakresie podatnikami podatku VAT. Z kolei w przypadku tych prosumentów, którzy prowadzą działalność gospodarczą i są zarejestrowani na VAT, uznać należy, że będą zobowiązani rozliczyć również przekazaną nadwyżkę energii elektrycznej jako odpłatną dostawę towarów, dokumentując ją fakturą.

Wyrok TSUE przełożył się również pośrednio na samą kwalifikację sprzedaży przez prosumenta nadwyżki energii elektrycznej jako odpłatnej dostawy towarów. Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT „opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju”. Przez odpłatną dostawę towarów, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Wynika z tego, że zasadą jest, że dostawa towarów oraz świadczenie usług podlegają opodatkowaniu tylko wówczas, gdy wykonywane są odpłatnie, za wynagrodzeniem. Jedynie niektóre czynności nieodpłatne na potrzeby opodatkowania VAT są na gruncie ustawy zrównane z czynnościami odpłatnymi, czego skutkiem jest ich opodatkowanie. W orzecznictwie, w kontekście oceny, czy dane świadczenie ma charakter odpłatny, przyjęło się wskazywać, że pomiędzy otrzymaną zapłatą a wykonanym świadczeniem (dostawą towarów czy też usługą) powinien istnieć bezpośredni związek o charakterze przyczynowym. Otrzymana zapłata powinna być konsekwencją wykonania świadczenia. Kwoty przekazane przez świadczeniobiorcę jedynie przy okazji dostawy

towarów czy też świadczenia usług, które nie są należne za świadczenie i w związku z jego wykonaniem nie są zapłatą, nie mogą przesądzać o odpłatności danej umowy (m.in wyrok TSUE z 3 marca 1994 r. o sygn. C-16/93, R.J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden). Jednocześnie zapłata wynagrodzenia nie może być utożsamiana jedynie ze świadczeniem pieniężnym – również świadczenie o charakterze rzeczowym będzie wynagrodzeniem (m.in wyrok NSA z 28 listopada 2013 r. o sygn. I FSK 1655/12). W kontekście oceny odpłatności świadczenia nie ma znaczenia to, w jaki sposób czy też w następstwie jakich okoliczności zapłata zostanie otrzymana, o ile tylko istnieje związek pomiędzy zapłatą a świadczeniem wzajemnym (m.in wyrok WSA w Warszawie z 21 stycznia 2010 r. o sygn. III SA/Wa 1453/09). Należy mieć jednak na uwadze, że zapłata musi mieć konkretny wymiar. „Wynagrodzenie musi być konkretną wielkością wyrażalną w pieniądzu. Nie są bowiem zapłatą nieznane bliżej i jedynie potencjalne korzyści, które mogą powstać w związku ze świadczeniem (w zamian za nie). W wielu przypadkach bowiem podatnik uzyskuje określone korzyści w związku z wykonaniem dostawy czy też świadczeniem usługi, jednakże nie sposób określić ich wartości, czasu oraz okoliczności ich powstania. W związku z tym nie mogą być one uznane za zapłatę (wynagrodzenie) za wykonane świadczenia. Nie są bowiem dostatecznie jasno określone i nie można ich wyrazić jako konkretnej wielkości pieniężnej”³⁶. Zatem pod pojęciem odpłatności świadczenia rozumieć należy prawo podmiotu sprzedającego towar lub świadczącego usługę do żądania od nabywcy zapłaty ceny lub ekwiwalentu (np. w postaci świadczenia wzajemnego). W konsekwencji tego opodatkowaniu VAT będzie podlegało tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje konsument, tj. odbiorca świadczenia odnoszący z niego choćby potencjalną korzyść. Dopóki nie istnieje podmiot, który odnosiłby lub powinien odnosić konkretne korzyści o charakterze majątkowym związanym z danym świadczeniem, dopóty świadczenie to nie będzie czynnością polegającą opodatkowaniu VAT.

Natomiast dostawa towarów sprowadza się do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Definicja dostawy towarów obejmuje więc zarówno wszelkie przypadki, gdy dochodzi do przeniesienia własności rzeczy, jak i sytuacje, gdy bez przeniesienia prawa własności następuje przejęcie władztwa ekonomicznego nad rzeczą. Przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel ma o wiele szerszy zakres niż sprzedaż. Przede wszystkim przeniesienie prawa do rozporządzania towarem to nie tylko przeniesienie jego własności. Dostawa towarów nie będzie więc obejmowała tylko sprzedaży towarów (w sensie cywilnoprawnym). Do uznania, że miała miejsce dostawa towarów, wystarczy, że podmiot nabędzie tzw. własność ekonomiczną, tzn. będzie miał możliwość dowolnego rozporządzania i dysponowania uzyskanym towarem.

³⁶ A. Bartosiewicz [w:] *VAT. Komentarz*, wyd. XVI, Warszawa 2022, art. 5.

Biorąc to pod uwagę w kontekście roli prosumenta w systemie net-billing, stwierdzić należy, że:

- za wyprodukowaną nadwyżkę energii elektrycznej otrzymuje wynagrodzenie, określone na warunkach rynkowych, tzw. depozyt prosumencki³⁷;
- sprzedawca zobowiązany może następnie sprzedać tę nadwyżkę energii na rzecz innego podmiotu.

Wskazane cechy przemawiają za uznaniem, że nadwyżka energii wyprodukowanej przez prosumenta z odnawialnych źródeł energii, za którą otrzymuje on wynagrodzenie, stanowi odpłatną dostawę towarów, podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

Również w interpretacjach indywidualnych organów podatkowych potwierdzone zostało, że sprzedaż nadwyżki energii przez prosumenta w ramach systemu net-billing stanowi odpłatną dostawę towarów na gruncie ustawy o VAT. Jak zostało wskazane w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 28 sierpnia 2023 r. o sygn. 0114-KDIP4-1.4012.346.2023.1.RMA, „W świetle zacytowanych wyżej przepisów, na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług sprzedaż energii elektrycznej (stanowiącej towar), w tym energii wyprodukowanej z odnawialnych źródeł energii za wynagrodzeniem, co do zasady wpisuje się w definicję działalności gospodarczej i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako odpłatna dostawa towarów na zasadach dla niej określonych. Kwalifikacji tej nie zmienia treść art. 4 ust. 8 ustawy o OZE, gdyż ustawa definiuje we własnym zakresie działalność gospodarczą i definicja ta jest szersza niż np. zakres działalności gospodarczej wynikający z ustawy Prawo przedsiębiorców”. Analogiczne stanowisko zostało zajęte w interpretacji indywidualnej z dnia 24 kwietnia 2023 r. o sygn. 0112-KDIL1-1.4012.21.2023.2.HW oraz w interpretacji indywidualnej z dnia 30 maja 2023 r. o sygn. 0114-KDIP4-1.4012.164.2023.1.BS.

PODSUMOWANIE

Podejmowane przez Unię Europejską na przestrzeni ostatnich lat działania w zakresie transformacji energetycznej jednoznacznie potwierdzają, że tylko wspólne i zsynchronizowane działania mogą być skuteczne. To zsynchronizowanie działań nie odnosi się do samej Unii jako instytucji ponadnarodowej, ale także każdego państwa członkowskiego, samorządów lokalnych, kończąc na obywatelach Unii. Aby zachęcić tych ostatnich do działania, zdecydowano się zagwarantować im różnego rodzaju systemy wsparcia. Wydawać by się mogło,

³⁷ Zgodnie z art. 4c ust. 3 ustawy o OZE na koncie prosumenta ewidencjonuje się ilości energii elektrycznej i wartości energii elektrycznej oraz wynikającą z nich wartość środków za energię elektryczną należną prosumentowi za energię elektryczną wprowadzoną do sieci (depozyt prosumencki).

że tym najatrakcyjniejszym wsparciem może być zagwarantowanie dodatkowych ulg podatkowych czy zwolnień. Z takiego też rozwiązania skorzystał polski ustawodawca, przy czym nie można uznać, że przyjął on jedną i spójną strategię regulacyjną dla wszystkich podatków. W zależności od podatku podjęte zostały różne działania regulacyjne. W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych uznaje się, że rozliczenie energii elektrycznej na rzecz prosumenta generuje po jego stronie przysporzenie, które powinno być traktowane jako przychód podatkowy, ale tylko poprzez wyłączenie wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego prosumenta³⁸. W przypadku podatku akcyzowego przewidziane zostało zwolnienie, tyle tylko, że w ustawie o OZE co dla niektórych organów podatkowych stanowi podstawę do odmowy korzystania z tego zwolnienia w ogóle – ustawa o OZE nie jest częścią prawa podatkowego, a w konsekwencji nie może wprowadzać odrębnych zwolnień. Natomiast w przypadku podatku od towarów i usług ustawodawca zaniechał jakiegokolwiek działania, pozostawiając kwestię rozliczenia prosumpcji zasadom ogólnym. Ustawodawca nie uwzględnił jednak orzeczenia TSUE, które w sposób istotny wpływa na postrzeganie prosumentów na gruncie VAT poprzez uznanie, że prosument bez względu na swój charakter przez sam fakt bycia prosumentem staje się również podatnikiem VAT.

To różnorakie podejście ustawodawcy do podatkowego ujęcia prosumpcji doprowadziło do tego, że w rzeczywistości system zachęt nie jest w pełni skuteczny. Nie jest możliwe wskazanie, czy to celowa strategia (różne zasady w zależności od podatku), czy może ta nieskuteczność jest następstwem niezamierzonym, wynikającym z czynników zewnętrznych – czy ustawodawca mógł przewidzieć, że organy podatkowe będą kontestowały zwolnienie podatkowe tylko dlatego, że pojawia się ono w ustawie niepodatkowej?

Należy mieć na uwadze, że samo prawidłowe zdefiniowanie problemu, wyznaczenie celu oraz środków do jego osiągnięcia, a także katalogu zachęt bez rzeczywistego i pełnego ich wdrożenia, prowadzi do tego, że działania w zakresie walki ze zmianami klimatu będą iluzoryczne. Zasady dotyczące rozliczenia prosumenta są skomplikowane i uzależnione od momentu przystąpienia do systemu, co samo w sobie już może stanowić barierę przystąpienia do tego systemu. Dlatego też tak istotne jest, żeby regulacje, które mają zachęcić do przystąpienia do tego systemu, były jasne i wiązały się z realnymi korzyściami. Analizując wdrożone rozwiązania podatkowe, można mieć co do tego wątpliwości – zachęty podatkowe w rzeczywistości są bardzo dyskusyjne. W konsekwencji należałoby uznać, że w ramach systemu OZE nie doszło do wykreowania oddzielnej polityki podatkowej, rozumianej jako spójny i ukierunkowany zestaw norm podatkowych, który miałaby stanowić istotny filar wsparcia rozwoju odnawialnych źródeł energii. Prawo podatkowe zostało sprowadzone do

³⁸ Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT przepisów ustawy nie stosuje się do: przychodów wynikających z rozliczeń energii wytworzonej przez prosumenta energii odnawialnej, prosumenta zbiorowego energii odnawialnej i prosumenta wirtualnego energii odnawialnej, o których mowa w art. 4 ust. 11 pkt 2 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii.

roli narzędzia realizacji obowiązków wynikających z prawa Unii Europejskiej, a nie współkreatora polityki wdrażania odnawialnych źródeł energii.

WYBRANE PROBLEMY ZWIĄZANE Z FUNKCJONOWANIEM PROSUMENTA NA GRUNCIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATKU AKCYZOWEGO

Streszczenie

Podjętym przez autorkę problemem badawczym jest funkcjonowanie systemu zachęt przeznaczonych dla prosumentów. Celem opracowania jest weryfikacja hipotezy, że zaproponowany przez polskiego ustawodawcę system zachęt na rzecz prosumentów ma charakter iluzoryczny i może okazać się niewystarczający do osiągnięcia celów stawianych przez Unię Europejską. Przesłanką do podjęcia tematu badawczego była luka badawcza w tym zakresie. W oparciu o interpretacje indywidualne organów podatkowych oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przeanalizowane zostały regulacje podatku VAT oraz akcyzowego w kontekście funkcjonowania prosumentów. W wyniku analizy potwierdzone zostało, że zachodzi istotna rozbieżność pomiędzy rozwiązaniami normatywnymi a ich interpretacją dokonywaną przez organy podatkowe.

Słowa kluczowe: prosument, odnawialne źródła energii, *Fit for 55*, podatek akcyzowy, podatek VAT

SELECTED VAT AND EXCISE DUTY PROBLEMS REGARDING TO PROSUMER

Abstract

The author defines a research problem as functioning of the system of incentives intended for prosumers. The aim of the study is to verify the hypothesis that the system of incentives for prosumers proposed by the Polish legislator is illusory and may be insufficient to achieve the goals set by the European Union. The reason for taking up the research topic was the research gap in this area. Based on individual interpretations of tax authorities and case law of the Courts of Justice of the European Union, VAT and excise tax regulations were analyzed in the context of the functioning of prosumers. As a result of the analysis, it was confirmed that there is a significant discrepancy between the normative solutions and their interpretation by the tax authorities.

Keywords: prosumer, renewable energy sources, *Fit for 55*, excise tax, VAT

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A. [w:] *VAT. Komentarz*, wyd. XVI, Warszawa 2022, art. 5.
- Budka B., *Prosument, prosument wirtualny i prosument zbiorowy energii elektrycznej – uwagi krytyczne*, „Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2022, nr 2.
- Dyrektywa PE i Rady (UE) 2018/2001 z dnia 11 grudnia 2018 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/2143 z dnia 18 października 2023 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2018/2001, rozporządzenie (UE) 2018/1999 i dyrektywę 98/70/WE w odniesieniu do promowania energii ze źródeł odnawialnych oraz uchylająca dyrektywę Rady (UE) 2015/652.
- Dubel A., Trela M., *Porównanie systemów wsparcia odnawialnych źródeł energii w Polsce: zielone certyfikaty vs system aukcyjnym, na przykładzie instalacji PV*, „Polityka Energetyczna” 2017, vol 20, nr 2.
- Gostomczyk W., *System aukcyjny jako nowy sposób wspierania OZE*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie” 2018, z. 3.
- Hoffman J., *Europejski Zielony Ład, prawo europejskie i Łużyce*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2022, nr 2.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 kwietnia 2023 r. o sygn. 0112-KDIL1-1.4012.21.2023.2.HW.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 28 sierpnia 2023 r. o sygn. 0114-KDIP4-1.4012.346.2023.1.RMA.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 maja 2023 r. o sygn. 0114-KDIP4-1.4012.164.2023.1.BS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 stycznia 2023 r. o sygn. 0111-KDIB3-3.4013.258.2022.1.MAZ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 grudnia 2022 r. o sygn. 0111-KDIB3-3.4013.227.2022.1.MK.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów „Gotowi na 55”: osiągnięcie unijnego celu klimatycznego na 2030 r. w drodze do neutralności klimatycznej, COM(2021) 550 final, Bruksela, dnia 14.07.2021 r.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów COM(2022) 230 final.
- Lewandowski M., *Czy prosument rozliczający energię elektryczną w systemie opustów jest podatnikiem podatku od towarów i usług?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2018, nr 2.

- Mielczarski W., *Odnawialne źródła energii jako element nowego zielonego ładu*, „Magazyn Polskiej Akademii Nauk” 2021, nr 1 (65).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1056 z dnia 24 czerwca 2021 r. ustanawiające Fundusz na rzecz Sprawiedliwej Transformacji, Dz. Urz. UE L 231/1 z 30.06.2021 r.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2021/1119 z dnia 30 czerwca 2021 r. w sprawie ustanowienia ram na potrzeby osiągnięcia neutralności klimatycznej i zmiany rozporządzeń (WE) nr 401/2009 i (UE) 2018/1999 (Europejskie prawo o klimacie), Dz. Urz. UE L 243/1 z 9.07.2021.
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 czerwca 2021 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1178 z późn.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 poz. 1542 ze zm.).
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2023 poz. 1598 ze zm.).
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20 czerwca 2013 r. wydanego w sprawie C-219/12 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr przeciwko Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz przy udziale Thomasa Fuchsa.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 3 marca 1994 r. o sygn. C-16/93, R.J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 28 kwietnia 2016 r. o sygn. I SA/Rz 275/16.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 stycznia 2010 r., o sygn. III SA/Wa 1453/09.

Cytuj jako:

Fatyg-Wisniewska P., *Wybrane problemy związane z funkcjonowaniem prosumenta na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego*, „Myśl Ekonomiczna i Polityczna” 2024, nr 1(80), s. 42–61 DOI: 10.26399/meip.1(80).2024.03/p.fatyg-wisniewska

Cite as:

Fatyg-Wisniewska P. (2024). 'Selected VAT and Excise Duty Problems Regarding to Prosumer'. *Myśl Ekonomiczna i Polityczna* 1(80), 42–61 DOI: 10.26399/meip.1(80).2024.03/p.fatyg-wisniewska