

## Podatek akcyzowy a ochrona środowiska (analiza prawna)

Łukasz Dubiński\*

**Streszczenie:** Preferencje podatkowe powinny stymulować określone zachowania. Celem artykułu jest w pierwszej kolejności analiza tych preferencji podatkowych w zakresie podatku akcyzowego, które mają skłaniać ich adresatów do działań proekologicznych. Ponadto celem artykułu jest zbadanie wpływu prawa ochrony środowiska na prawo podatkowe dotyczące podatku akcyzowego.

**Słowa kluczowe:** podatek akcyzowy, zwolnienie podatkowe, ochrona środowiska

### Wprowadzenie

Rada Ministrów przyjęła w dniu 10 listopada 2009 roku uchwałę w sprawie polityki energetycznej Polski do 2030 roku. W tym dokumencie do kluczowych kierunków polskiej polityki energetycznej zaliczone zostały cele proekologiczne, takie jak rozwój wykorzystania odnawialnych źródeł energii czy ograniczenie oddziaływania energetyki na środowisko<sup>1</sup>. Z kolei do głównych narzędzi realizacji polityki energetycznej Rada Ministrów zaliczyła ulgi i zwolnienia podatkowe. Przywołany dokument oraz przedstawione w nim założenia stały się pretekstem do analizy proekologicznego wymiaru jednego z podatków pośrednich – tj. uregulowanego w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>2</sup> (dalej upa) – podatku akcyzowego.

Celem artykułu jest zbadanie podatkowych zachęt do podejmowania działań prośrodowiskowych przez przedsiębiorców, jako podmiotów posiadających kapitał do inwestowania w „zielone technologie”<sup>3</sup>. Ponadto zbadany zostanie wpływ prawa ochrony środowiska na prawo podatkowe w kontekście podatku akcyzowego.

---

\* dr nauk prawnych Łukasz Dubiński, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa i Postępowania Administracyjnego, ldubinski@mec.univ.szczecin.pl.

<sup>1</sup> Przywołane są literalnie wybrane cele wskazane w załączniku do uchwały nr 202/2009 Rady Ministrów z dnia 10 listopada 2009 r. Polityka energetyczna Polski do 2030 roku, s. 4 i 5, <http://www.mg.gov.pl/files/upload/8134/Polityka%20energetyczna%20ost.pdf>.

<sup>2</sup> T.j. z dnia 29 kwietnia 2011 r. DzU nr 108, poz. 626 ze zm.

<sup>3</sup> Pojęcie „zielonych technologii” stosuje się powszechnie w literaturze w celu określenia technologii, których wykorzystywanie zmniejsza obciążenia dla środowiska naturalnego lub wręcz służy jego ochronie. Przykładem „zielonych technologii” są właśnie omawiane w niniejszym artykule technologie odnawialnych źródeł energii. Zob. (Maczulak 2010, Reiche, Bechberger 2004).

## 1. Podatek akcyzowy jako instrument polityki państwowej

Podatek akcyzowy jest zgodnie z art. 1 upa daniną publiczną nakładaną wyłącznie na określone kategorie dóbr, czyli wyroby akcyzowe oraz samochody osobowe (energia elektryczna, wyroby gazowe, jak i wyroby węglowe należą do pierwszej ze wskazanych kategorii dóbr obciążonych podatkiem akcyzowym)<sup>4</sup>. Przywołana konkretyzacja powoduje, iż akcyzę określa się w literaturze podatkiem selektywnym (zob. Sowa 2013: 77).

Ustawodawca zarówno w odniesieniu do energii elektrycznej, wyrobów gazowych, jak i wyrobów węglowych wskazał na konkretne czynności podlegające opodatkowaniu<sup>5</sup>. Trafny jest więc pogląd W. Potockiego (2012: 139), zgodnie z którym należy mówić o zamkniętym katalogu czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą. Jednocześnie w art. 9 ust. 3, art. 9a ust. 3 oraz art. 9c ust. 3 upa wyraźnie przesądzono, że jeżeli w stosunku do energii elektrycznej, wyrobów węglowych, wyrobów gazowych powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej ze wskazanych ustawą czynności podlegających opodatkowaniu, a kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należytym wysokości, to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej. Zasadą jest więc pobór podatku akcyzowego na jednym szczeblu obrotu, co w literaturze określa się jako jednofazowość (jednokrotność) tej daniny publicznej (zob. Sławińska: 51).

Opisane cechy podatku akcyzowego pozwalają więc przyjąć, iż przynajmniej w założeniu można mówić o przejrzystej konstrukcji omawianej daniny publicznej. Chodzi o to, iż jasno sprecyzowano, „co i kiedy” podlega opodatkowaniu i w związku z tym można zgodzić się z S. Parulskim, który wskazuje, że „pobór akcyzy jest łatwiejszy dla organów podatkowych, ponieważ wiąże się z łatwiejszą kontrolą, identyfikacją oraz ściąganiem podatku akcyzowego od mniejszej liczby podatników” (Parulski 2010).

W związku z powyższym można postawić tezę, iż podatek akcyzowy powinien stanowić zarówno efektywny instrument prowadzenia polityki państwowej, tj. kreowania dochodów budżetowych, jak i realizowania określonych celów społeczno-gospodarczych. Prawodawca może bowiem wskazywać określone dobra, które będą podlegały podatkowi akcyzowemu, a więc obciążając je, będzie zmierzał do osiągnięcia celu fiskalnego. Jednocześnie potencjalne ograniczenie konsumpcji danego dobra na skutek obciążenia go podatkiem akcyzowym nie jest uznawane przez prawodawcę jako zjawisko szkodliwe dla stosunków społecznych i gospodarczych, a może nawet jest pożądane. Względnie można przyjąć, iż prawodawca stoi na stanowisku, że dane dobro jest na tyle istotne, że nawet dodatkowe obciążenia podatkowe nie będą stanowiły zagrożenia dla osiągnięcia celu fiskalnego.

Z drugiej strony zwolnienie określonych kategorii dóbr podlegających akcyzie z obciążenia tym podatkiem powinno jednoznacznie sygnalizować kierunki polityki społeczno-gospodarczej państwa, np. wywieranie wpływu na wybór konkretnego modelu wytwarzania prądu.

---

<sup>4</sup> Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 wyroby akcyzowe to wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy, określone w załączniku nr 1 do ustawy. Z kolei, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1a i 1b, przez wyroby energetyczne należy rozumieć zarówno wyroby węglowe, jak i wyroby gazowe.

<sup>5</sup> W przypadku energii elektrycznej czynności stanowiące przedmiot opodatkowania zostały wyliczone w art. 9 ust. 1 upa. W przypadku wyrobów węglowych czynności stanowiące przedmiot opodatkowania zostały wyliczone w art. 9a ust. 1 upa. Natomiast czynności podlegające opodatkowaniu akcyzą w stosunku do wyrobów gazowych zostały skonkretyzowane w art. 9c ust. 1 upa.

## 2. Zwolnienie energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii

Ustawodawca zwolnił w art. 30 upa z podatku akcyzowego<sup>6</sup> energię elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii. Chodzi tutaj o wskazane w art. 3 pkt 20 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne<sup>7</sup> (dalej ustawa Prawo energetyczne), źródła wykorzystujące w procesie przetwarzania energię wiatru, promieniowania słonecznego, aerotermalną, geotermalną, hydrotermalną, fal, prądów i pływów morskich, spadku rzek oraz energię pozyskiwaną z biomasy, biogazu pochodzącego ze składowisk odpadów, a także biogazu powstałego w procesach odprowadzania lub oczyszczania ścieków albo rozkładu składowanych szczątków roślinnych i zwierzęcych.

W kontekście przytoczonej definicji należy zauważyć, iż zawiera ona katalog zamknięty odnawialnych źródeł energii. Innymi słowy, wyłącznie prąd wytwarzany w ramach ww. źródeł może korzystać ze zwolnienia z podatku akcyzowego.

Fakt wytwarzania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii jest potwierdzany zgodnie z art. 9e ust. 1 i 2 ustawy prawo energetyczne za pomocą tzw. „świadectw pochodzenia”. Są to dokumenty wystawiane na wniosek przedsiębiorcy przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki (dalej Prezes URE)<sup>8</sup>. Zgodnie z przyjętą linią orzecniczą<sup>9</sup> wyłącznie ci przedsiębiorcy, którzy posiadają koncesję na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie wytwarzania energii elektrycznej, są uprawnieni do pozyskania wspomnianych „świadectw pochodzenia”. Warto zauważyć, iż zgodnie z art. 30 upa adresatami opisywanego zwolnienia z podatku akcyzowego nie są właściciele świadectw pochodzenia, ale posiadacze dokumentów potwierdzających umorzenie wspomnianych świadectw. Tym samym ani fakt produkcji energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, ani fakt posiadania świadectwa pochodzenia nie stanowi samodzielnej podstawy do uzyskania zwolnienia z podatku akcyzowego<sup>10</sup>.

W związku z powyższym warto zauważyć, że świadectwa pochodzenia stanowią przedmiot obrotu<sup>11</sup>. Nabywca świadectwa pochodzenia może je umorzyć i na tej podstawie uzyskać zwolnienie z podatku akcyzowego. W art. 9a ustawy Prawo energetyczne wskazana została grupa podmiotów, która jest obowiązana do pozyskiwania świadectw pochodzenia i do przedstawiania ich do umarzenia przez Prezesa URE. Chodzi tutaj o odbiorców przemysłowych, przedsiębiorstwa energetyczne, odbiorców końcowych oraz domy maklerskie. Te podmioty mogą alternatywnie (tj. zamiast nabycia świadectwa pochodzenia) uiścić tzw. opłatę zastępczą. Natomiast zaniechanie wykonania wspomnianych obowiązków (tj. przedstawienia do umorzenia świadectwa pochodzenia albo uiszczenia opłaty zastępczej) jest zagrożone karą

<sup>6</sup> Przez „zwolnienie energii elektrycznej z podatku akcyzowego” należy rozumieć wyłączenie z opodatkowania czynności związanych z energią elektryczną podlegających obciążeniu omawianą daniną publiczną.

<sup>7</sup> T.j. z dnia 15 czerwca 2012 r., DzU 2012, poz. 1059.

<sup>8</sup> Art. 9e ust. 3 ustawy Prawo energetyczne.

<sup>9</sup> Zob. postanowienie SA z dnia 22.12.2008 r., sygn. VI ACz 1849/08.

<sup>10</sup> Analogiczny pogląd wydaje się wyrażać M. Zimny (Zimny 2009): „Nowa AkcU wprowadza nowy mechanizm zwolnienia od akcyzy energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych. Ten mechanizm odrywa zwolnienie od energii elektrycznej i łączy je z dokumentem potwierdzającym umorzenie świadectwa pochodzenia energii”.

<sup>11</sup> Zob. szerzej (Trzewik 2009).

pieniężną, która może być nałożona zarówno na dany podmiot<sup>12</sup>, jak i na kierownika właściwego przedsiębiorstwa energetycznego<sup>13</sup>.

Zwolnienie z podatku akcyzowego stosuje się zgodnie z art. 30 ust. 2 upa nie wcześniej aniżeli z chwilą otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii. Jak trafnie zauważa S. Parulski, „przepisy akcyzowe nie wskazują terminu granicznego, w którym zwolnienie od akcyzy może zostać zrealizowane”<sup>14</sup>. Można więc przyjąć, iż obniżenie podatku akcyzowego może nastąpić w dowolnym okresie po uzyskaniu dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia.

Dodać należy, iż zwolnienie polega na obniżeniu podatku akcyzowego należnego od energii elektrycznej za najbliższe okresy rozliczeniowe. Limitem kwoty zwolnienia jest więc wysokość podatku akcyzowego za dany okres. Tym samym ewentualna nadwyżka stanowi podstawę do obniżenia podatku w kolejnych okresach rozliczeniowych. Wobec braku jednoznacznego zastrzeżenia ustawodawcy można również przyjąć, iż obniżki można dokonywać niezależnie od tego, czy podatnik będzie kontynuował nabywanie świadectw pochodzenia w celu ich umorzenia.

Reasumując, ustawodawca stymuluje dwutorowo produkcję energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Otóż producenci tego rodzaju energii mogą uzyskać zwolnienie z podatku akcyzowego albo pozyskać środki ze sprzedaży wspomnianych świadectw pochodzenia. Z drugiej strony mamy grupę podmiotów obowiązanych do nabywania i umarzania świadectw pochodzenia, i to pod rygorem odpowiedzialności administracyjnofinansowej.

### **3. Proekologiczne zwolnienie wyrobów węglowych oraz gazowych z podatku akcyzowego**

Z podatku akcyzowego zwolnione zostały czynności podlegające opodatkowaniu, których przedmiotem są wyroby węglowe przeznaczone do celów opałowych przez podmiot gospodarczy oraz czynności podlegające opodatkowaniu, których przedmiotem są wyroby gazowe przeznaczone do celów opałowych przez zakład energochłonny wykorzystujący wyroby gazowe. Podstawą uzyskania zwolnienia w przywołanym zakresie jest zgodnie z art. 31a ust. 1 pkt 9 oraz 31b ust. 1 pkt 5 upa wprowadzenie w życie przez podmiot gospodarczy albo zakład energochłonny systemu prowadzącego do osiągania celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej (dalej także techniki proekologiczne).

Warto zauważyć, iż „zakład energochłonny wykorzystujący wyroby gazowe” został w art. 31b ust. 10 upa zdefiniowany jako podmiot, u którego udział zakupu wyrobów gazowych w wartości produkcji sprzedanej wynosi nie mniej niż 5% w roku poprzedzającym rok, w odniesieniu do którego jest ustalany procentowy udział. Ponadto zakład energo-

---

<sup>12</sup> Zgodnie z art. 56 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo energetyczne karze pieniężnej podlega ten, kto nie przestrzega obowiązku uzyskania i przedstawienia do umorzenia Prezesowi URE świadectwa pochodzenia albo nie uiszcza opłat zastępczych.

<sup>13</sup> Zgodnie z art. 56 ust. 5 ustawy Prawo energetyczne, niezależnie od kary pieniężnej określonej w ust. 1–4 (tj. m.in. kary za brak świadectwa pochodzenia lub zaniechanie zapłaty opłaty zastępczej – Ł.D.) Prezes URE może nałożyć karę pieniężną na kierownika przedsiębiorstwa energetycznego, z tym że kara ta może być wymierzona w kwocie nie większej niż 300% jego miesięcznego wynagrodzenia.

<sup>14</sup> Ibidem.

chlony wykorzystujący wyroby gazowe nie może być mniejszy niż zorganizowana część przedsiębiorstwa rozumiana jako organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

W związku z powyższym zwrócić uwagę należy na fakt, iż w zakresie zwolnień z podatku akcyzowego dotyczących wykorzystania wyrobów węglowych ustawodawca ustanowił również odrębną definicję zakładu energochłonnego, z tym że wykorzystującego te właśnie produkty (tj. wyroby węglowe). Definicje obu rodzajów zakładów energochłonnych są zbieżne, a różni je oczywiście, poza przedmiotem wykorzystania<sup>15</sup>, fakt, że w przypadku zakładu energochłonnego wykorzystującego wyroby węglowe określono w art. 31a ust. 7 upa większy (10%) udział zakupu wyrobów w wartości produkcji sprzedanej w roku poprzedzającym rok, w odniesieniu do którego jest ustalany procentowy udział. Należy jednocześnie wyraźnie odnotować, iż wprowadzenie pojęcia zakładu energochłonnego wykorzystującego wyroby węglowe jest związane z innym aniżeli tutaj omawianym zwolnieniem z omawianej daniny publicznej. Zgodnie bowiem z art. 31a ust. 1 pkt 8 upa zwalnia się z podatku akcyzowego czynności, których przedmiotem są wyroby węglowe przeznaczone do celów opałowych przez zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe. Innymi słowy, ustawodawca wprowadził to pojęcie w celu wprowadzenia innej niż proekologiczna, preferencji podatkowej.

Reasumując, że zwolnienia akcyzowego może skorzystać (co do zasady) każdy zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe oraz wyłącznie wybrane zakłady energochłonne wykorzystujące wyroby gazowe, czyli takie, które zastosują określone techniki proekologiczne. Na tej podstawie dopuszczalna jest teza, iż większym zagrożeniem dla środowiska naturalnego są skutki oddziaływania zakładów energochłonnych wykorzystujących wyroby gazowe, ponieważ to w odniesieniu do tych podmiotów zdecydowano się na proekologiczną stymulację fiskalną.

Z drugiej strony można zauważyć, że preferencja podatkowa uzasadniana względami ekologicznymi w stosunku do wykorzystywania wyrobów gazowych w celach opałowych jest, jak wskazano powyżej, adresowana wyłącznie do wąsko zdefiniowanej grupy podmiotów (tj. zakładów energochłonnych). Z kolei w przypadku wykorzystywania wyrobów węglowych stymulowanie fiskalne działań mających na celu ochronę środowiska naturalnego jest adresowane po prostu do podmiotów gospodarczych. Na tej podstawie można powiedzieć, że dla ustawodawcy istotniejsza jest proekologiczna postawa szerokiej grupy podmiotów wykorzystujących wyroby węglowe.

Kluczową przesłanką dla uzyskania omawianego zwolnienia z podatku akcyzowego jest wprowadzenie w życie przez podmiot gospodarczy albo zakład energochłonny technik proekologicznych, czyli systemu prowadzącego do osiągania celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej. Zaniechano zdefiniowania przedstawionych pojęć stanowiących desygnat zaproponowanego powyżej pojęcia „technik proekologicznych”, jak również nie odesłano do innych aktów prawnych i tym samym utrudniono potencjalnym adresatom zwolnienia akcyzowego ustalenie swojej sytuacji prawnopodatkowej. Można więc powiedzieć, iż ustawodawca w art. 31a ust. 1 pkt 9 oraz art. 31b ust. 1 pkt 5 upa potwierdził utrwalony w doktrynie pogląd, iż „Jakość aktów prawnych w zakresie prawa podatkowego jest niska” (Brzeziński, Nykiel: 150). Nie stanowi usprawiedliwienia

<sup>15</sup> W jednym wypadku wyroby węglowe, a w drugim wyroby gazowe.

dla polskiego ustawodawcy fakt, iż polskie rozwiązania dotyczące zwolnień z podatku akcyzowego stanowią implementację postanowień Dyrektywy Rady nr 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej<sup>16</sup>, która również nie zawiera szczegółowych definicji pojęć „system”, „ochrona środowiska” oraz „efektywność energetyczna”<sup>17</sup>. Pamiętać bowiem należy o tym, że dyrektywa jest aktem prawnym, który przede wszystkim wytycza cele, jakie powinny być realizowane przez prawodawców krajowych. Innymi słowy, prawidłowa implementacja nie polega na prostym przenoszeniu rozwiązań unijnych do polskiego systemu prawnego, a na wprowadzaniu takich przepisów krajowych, które będą prowadziły do realizacji celów zakreślonych w dyrektywie.

Prawidłowa interpretacja przywołanych powyżej przepisów upa wymaga przeprowadzenia wykładni pojęcia „systemu”. Odwołując się do Słownika języka polskiego PWN wskazać należy, iż przez system można rozumieć „układ elementów mający określoną strukturę i stanowiący logicznie uporządkowaną całość”<sup>18</sup>. Wobec tego można postawić pytanie, czy każdy taki „układ”, który przyczynia się do ochrony środowiska lub zwiększenia efektywności energetycznej, może zostać uznany za system, którego wdrożenie umożliwi uzyskanie zwolnienia z podatku akcyzowego. Niewątpliwie wyłącznie językowa wykładnia ww. przepisów prowadzi do takich wyników interpretacyjnych. Dodatkowo można zauważyć, iż próba ograniczenia takiego sposobu rozumienia pojęcia „systemu” prowadzi do ograniczenia uprawnienia podatnika do skorzystania ze zwolnienia. Tym samym należałoby uznać każdą próbę zawężającej interpretacji pojęcia „systemu” za przejaw zastosowania niedopuszczalnej reguły wykładni *in dubio pro fisco*.

Wobec powyższego zauważyć należy, iż zasada stanowiąca odwrotność ww. reguły, czyli *in dubio pro tributario*, stanowi o tym, iż podstawą do przyjęcia korzystnej dla podatnika interpretacji danej regulacji jest brak jasności co do znaczenia określonych przepisów prawa. Wyjaśnić więc należy, czy w przedmiotowym wypadku można mówić o „niejasności”. Dla opisanego „systemu” mającego służyć podatnikowi do uzyskania zwolnienia z podatku akcyzowego ustawodawca w art. 31a ust. 1 pkt 9 oraz art. 31b ust. 1 pkt 5 upa posłużył się pojęciami „efektywność energetyczna” oraz „ochrona środowiska”. Oba pojęcia nie zostały zdefiniowane w obrębie prawodawstwa podatkowego, a w szczególności w upa. Tym niemniej w polskim systemie prawnym znajdują się definicje legalne obu tych pojęć. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o efektywności energetycznej<sup>19</sup> (dalej ustawa o efektywności) przez efektywność energetyczną należy rozumieć stosunek uzyskanej wielkości efektu użytkowego danego obiektu, urządzenia technicznego lub instalacji, w typowych warunkach ich użytkowania lub eksploatacji, do ilości zużycia energii przez ten obiekt, urządzenie techniczne lub instalację, niezbędnej do uzyskania tego efektu. Z kolei w art. 3 pkt 13 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska<sup>20</sup> (dalej ustawa o ochronie środowiska) zdefiniowana została ochrona środowiska jako podjęcie lub zaniechanie działań, umożliwiających zachowanie lub przywracanie równowagi przyrodniczej; ochrona ta polega

<sup>16</sup> Dz. Urz. UE. L 2003 nr 283: 51.

<sup>17</sup> Zob. Wyrok WSA z dnia 22 stycznia 2013 r., sygn. V SA/Wa 2058/12.

<sup>18</sup> Internetowy Słownik języka polskiego PWN dostępny pod adresem: <http://sjp.pwn.pl/>.

<sup>19</sup> DzU nr 94, poz. 551 ze zm.

<sup>20</sup> T.j. z dnia 26 sierpnia 2013 r., DzU 2013, poz. 1232 ze zm.

w szczególności na: a) racjonalnym kształtowaniu środowiska i gospodarowaniu zasobami środowiska zgodnie z zasadą zrównoważonego rozwoju, b) przeciwdziałaniu zanieczyszczeniom, c) przywracaniu elementów przyrodniczych do stanu właściwego.

Posłużenie się przez ustawodawcę ww. pojęciami, posiadającymi swoje definicje legalne, wyznacza prawidłowy sposób ich rozumienia. W pierwszej kolejności chodzi oczywiście o odwołanie się do literalnego brzmienia samych definicji. Po drugie, oba pojęcia wywodzą się z innych gałęzi prawa. Tym samym sposób rozumienia obu pojęć jest determinowany przez założenia aksjologiczne stojące u podstaw prawa energetycznego i prawa ochrony środowiska. W art. 31a ust. 1 pkt 9 oraz art. 31b ust. 1 pkt 5 upa został więc zastosowany zabieg legislacyjny, który polega na tym, iż dla zrozumienia oraz prawidłowego zinterpretowania instytucji prawa podatkowego, jaką jest zwolnienie z podatku akcyzowego, konieczne na etapie wykładni funkcjonalnej jest odwołanie się do celów stojących u podstaw innych dziedzin prawa. Uprawniona wydaje się więc teza, iż omawiane przepisy prawa podatkowego stanowią instrument realizacji nie tyle polityki fiskalnej, ile społeczno-gospodarczej w wymiarze ochrony środowiska. W związku z tym należy odwołać się już nie tylko do samych założeń aksjologicznych stojących u podstaw przyjęcia omawianych zwolnień podatkowych, ale również do instrumentów prawnych, za pomocą których realizowane są cele określone odpowiednio w prawie energetycznym oraz prawie ochrony środowiska.

Pośród polskich aktów prawnych z zakresu ochrony środowiska można wskazać na ustawę z dnia 15 lipca 2011 r. o krajowym systemie ekzarządzania i audytu (EMAS)<sup>21</sup>, która określa szczegółowe zasady funkcjonowania proekologicznego systemu EMAS<sup>22</sup>. Można także wyróżnić inny prośrodowiskowy system, jakim jest EU ETS. Został on uregulowany ustawą z dnia 28 kwietnia 2011 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych<sup>23</sup>. Jeżeli chodzi o same cele energetyczne, to można odesłać do art. 19 i 20 przywoływanej już ustawy o efektywności energetycznej, które stanowią o możliwości pozyskania certyfikatów efektywności energetycznej przydzielanych przez Prezesa URE. W tym miejscu dodać jedynie należy, iż efektywność energetyczna nie jest celem samym w sobie, ale służy także ochronie środowiska. Chodzi bowiem o to, iż efektywniejsza gospodarka energetyczna oznacza jednocześnie zmniejszenie zapotrzebowania na wykorzystywanie poszczególnych surowców, a w konsekwencji również ograniczenie zanieczyszczenia środowiska naturalnego.

Reasumując, dopuszczalne i uzasadnione jest uściślenie zwrotu „system prowadzący do osiągania celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej” i tym samym ograniczanie możliwości zastosowania omawianego zwolnienia z podatku akcyzowego. Tym niemniej należy zarzucić ustawodawcy brak precyzji i postulować nowelizację art. 31a ust. 1 pkt 9 oraz art. 31b ust. 1 pkt 5 upa tak, żeby nie budziły one istniejących wątpliwości interpretacyjnych, np. poprzez odesłanie wprost do konkretnych aktów prawnych określających sposób działania systemów wspierających ochronę środowiska lub efektywność energetyczną.

<sup>21</sup> DzU nr 178, poz. 1060 ze zm.

<sup>22</sup> Chodzi tutaj o system ustanowiony w rozporządzeniu 761/2001/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 marca 2001 r. dopuszczający dobrowolny udział organizacji w systemie zarządzania środowiskiem i audytu środowiskowego we Wspólnocie (Dz. Urz. UE L nr 114, str. 1 ze zm.).

<sup>23</sup> (DzU nr 122, poz. 695). Przywołana ustawa implementuje postanowienia dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE (Dz. Urz. UE L nr 275, str. 32 ze zm.).

#### 4. Zwolnienie szczególne z podatku akcyzowego

Ważny interes związany z ochroną środowiska może zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 1 upa również stanowić samodzielną podstawę do wprowadzenia zwolnienia z podatku akcyzowego w drodze rozporządzenia wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wprowadzane w tym trybie zwolnienia od podatku akcyzowego mogą zgodnie z art. 39 ust. 2 upa być całkowite albo częściowe, realizowane przez zwrot zapłaconej kwoty podatku akcyzowego oraz wprowadzane ze względu na przeznaczenie, ilość lub sposób produkcji.

Wydaje się, iż ustawodawca ponownie odwołuje się w ustawie podatkowej do aksjologii przyjętej w innym dziale prawa, tj. prawie ochrony środowiska. W omawianym przypadku zakres kompetencji ministra do wydania rozporządzenia jest uzależniony od tego, co należy rozumieć przez „ważny interes związany z ochroną środowiska”. Można więc zauważyć, że w ustawie o ochronie środowiska ważny interes społeczny w aspekcie ochrony środowiska został powiązany w art. 187 tej ustawy przede wszystkim z zabezpieczeniem przed zagrożeniem pogorszenia stanu środowiska w znacznych rozmiarach. Ponadto, odwołując się do przytoczonej już wcześniej definicji ochrony środowiska, podkreślić należy, iż ona również koncentruje się na prewencji ekologicznej<sup>24</sup>.

Na podstawie powyższego można postawić tezę, iż ustalając zwolnienie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 upa, minister powinien tak ustalać preferencje podatkowe, żeby ich adresaci byli przede wszystkim stymulowani do podejmowania działań mających na celu zabezpieczenie przed pogorszeniem się stanu środowiska naturalnego.

#### Uwagi końcowe

Przeprowadzona analiza skłania do wysunięcia następujących wniosków. Po pierwsze, prawodawca kładzie silny nacisk na produkcję energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Nie tylko bowiem oferuje zwolnienie z podatku akcyzowego, ale ponadto wyznacza grupę podmiotów obowiązanych do wspierania zielonej energii poprzez wykupywanie tzw. świadectw pochodzenia, którzy dzięki temu mogą potencjalnie (tj. po umorzeniu wspomnianych świadectw) skorzystać z opisanych korzyści podatkowych. Natomiast alternatywę dla tych podmiotów (głównie przedsiębiorców) stanowi zapłata tzw. opłaty zastępczej.

Z kolei zwolnienia z podatku akcyzowego związane z energią elektryczną, wyrobami węglowymi oraz wyrobami gazowymi pokazują nową, interesującą dla interpretatora perspektywę przepisów podatkowych. Chodzi o to, iż do prawa podatkowego nie tylko wprowadzane są instytucje pochodzące z innych gałęzi prawa (to miało miejsce już wcześniej w przypadku m.in. prawa budowlanego), ale ponadto konieczne staje się odwołanie do innej aksjologii, która powinna stanowić podstawę do prowadzenia prawidłowej wykładni przepisów upa.

#### Literatura

Brzeziński B., Nykiel W. (2009), *Legislacja podatkowa*, w.: *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń.

<sup>24</sup> Na trzy działania związane z ochroną środowiska ujęte w katalogu otwartym (zwrot w szczególności), dwa są związane z zabezpieczaniem właściwego stanu środowiska, tj. racjonalne kształtowanie środowiska i gospodarowanie zasobami środowiska zgodnie z zasadą zrównoważonego rozwoju oraz przeciwdziałanie zanieczyszczeniom.



- Dyrektywa 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiająca system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE (Dz. Urz. UE L nr 275, ze zm.).
- Dyrektywa Rady nr 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej.
- Maczulak A. (2010), *Renewable Energy: Sources and Methods*, New York.
- Parulski S. (2010), *Komentarz do art. 1 ustawy o podatku akcyzowym*, Lex.
- Potocki W. (2012), *Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego w świetle przepisów o podatku akcyzowym*, Folia Iuridica Wratislaviensis, Vol. 1, No 1.
- Reiche D., Bechberger M. (2004), *Policy differences in the promotion of renewable energies in the EU member states*, „Energy Policy”, Vol. 32, Issue 7.
- Rozporządzenie 761/2001/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 marca 2001 r. dopuszczające dobrowolny udział organizacji w systemie zarządzania środowiskiem i audytu środowiskowego we Wspólnocie (Dz. Urz. UE L nr 114 ze zm.).
- Sławińska T. (2002), *Przedmiot opodatkowania w podatku akcyzowym*, Studia Iuridica XL.
- Sowa B. (2013), *Podatek akcyzowy na tle innych form konsumpcji*, Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej nr XVIII, z. 20.
- Trzewik J. (2009), *Cywilnoprawne aspekty ochrony środowiska na gruncie prawa energetycznego*, w: *ENER-GIA 2009. Groźba deficytu mocy w perspektywie do 2020 r.*, Warszawa.
- Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo Energetyczne (t.j. z dnia 15 czerwca 2012 r.; DzU 2012, poz. 1059).
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o efektywności energetycznej (DzU nr 94, poz. 551 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o krajowym systemie ekzarządzania i audytu (EMAS) (DzU nr 178, poz. 1060 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo Ochrony Środowiska (t.j. z dnia 26 sierpnia 2013 r., DzU 2013, poz. 1232 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. z dnia 29 kwietnia 2011 r., DzU nr 108, poz. 626 ze zm.).
- Załącznik do uchwały nr 202/2009 Rady Ministrów z dnia 10 listopada 2009 r. Polityka energetyczna Polski do 2030 roku, s. 4 i 5, <http://www.mg.gov.pl/files/upload/8134/Polityka%20energetyczna%20ost.pdf> (1.01.2014).
- Zimny M. (2009), *Nowa ustawa o podatku akcyzowym – zmiany w zakresie energetyki*, Monitor Podatkowy, nr 3.

## EXCISE TAX AND ENVIRONMENTAL PROTECTION (LEGAL ANALYSIS)

**Abstract:** Tax preferences should stimulate certain behaviors. The purpose of this article is to conduct analysis of these tax preferences concerning excise tax that should encourage to take environmental actions. The aim of this article is also to examine the impact of environmental law on tax law relating to excise duty.

**Keywords:** excise tax, tax exemption, environmental protection

## Cytowanie

- Dubiński Ł. (2014), *Podatek akcyzowy a ochrona środowiska (analiza prawna)*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 818, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 68, Szczecin, s. 81–89; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

