

Anna Stachura, doradca podatkowy, menedżer ds. podatków pośrednich,
Radosław Pietrzak, doradca podatkowy, menedżer ds. podatków pośrednich - Deloitte



Od 1 marca 2009 r. obowiązują nowe przepisy w zakresie podatku akcyzowego, które zupełnie zmieniły zasady opodatkowania tym podatkiem energię elektryczną. Dlaczego system opodatkowania musiał się zmienić, skoro ten obowiązujący po 1 maja 2004 r. był łatwy i przejrzysty zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych?

Dlaczego

zasady opodatkowania akcyzą energii elektrycznej musiały się zmienić?

■ Zasady opodatkowania energii elektrycznej do 1 marca 2009 r.

W myśl ustawy o podatku akcyzowym z dnia 23 stycznia 2004 r. energia elektryczna była wyrobem akcyzowym niezharmonizowanym. Zatem energia elektryczna była wyrobem, który podlegał opodatkowaniu energią elektryczną, ale system jego opodatkowania nie był zharmonizowany z przepisami obowiązującymi w UE. Ówczesne obowiązujące przepisy wprowadzały generalną zasadę opodatkowania energii elektrycznej, co do zasady, na pierwszym etapie obrotu. W konsekwencji czynnością opodatkowaną była pierwsza sprzedaż na terytorium kraju energii elektrycznej przez jej producenta do kolejnego podmiotu w łańcuchu obrotu oraz zużycie energii elektrycznej przez producenta energii elektrycznej. Opodatkowaniu podlegały również transakcje międzynarodowe, których skutkiem było wprowadzenie energii elektrycznej na polski rynek, tj. wewnątrzwspólnotowe nabycie oraz import energii elektrycznej.

W przepisach również w sposób niebudzący wątpliwości była wyrażona reguła jednofazowości naliczania podatku akcyzowego. Energia elektryczna z zapłaconą akcyzą nie podlegała opodatkowaniu na kolejnych etapach obrotu. Regulacje również przewidywały możliwość zwrotu akcyzy zapłaconej od energii elektrycznej, jeżeli ta następnie była przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów bądź też eksportu. Stosunkowo mała liczba podatników, łatwa w stosowaniu konstrukcja poboru podatku akcyzowego – te zalety powodowały, iż system ten był prosty zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych. W praktyce problemy pojawiały się zasadniczo jedynie w zakresie stosowania zwolnień przewidzianych dla energii elektrycznej oraz odzyskiwania uiszczonej akcyzy w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy lub eksportu energii elektrycznej.

■ Przyczyny zmian

Polska przystępując do Wspólnoty Europejskiej, zobowiązała się do gwa-

rantowania obywatelom swobodnego przepływu towarów, swobody świadczenia usług oraz swobody przedsiębiorczości. Realizacja tych celów jest możliwa tylko w warunkach otwartego rynku, który pozwala odbiorcom na swobodny wybór ich dostawców, a dostawcom swobodę w zaopatrywaniu swoich odbiorców. Państwa należące do Wspólnoty zauważyły, iż jest wiele przeszkód dla budowania wspólnego wewnętrznego rynku obrotu energią elektryczną, jak na przykład dostęp do sieci przesyłowych i dystrybucyjnych lub problem taryfikacji.

Z tymi przeszkodami Wspólnota zmierzyła się poprzez Dyrektywę 2003/54/WE. Dyrektywa ta zobowiązała Państwa Członkowskie do przyjmowania niedyskryminacyjnych taryf przemysłowych i dystrybucyjnych, umożliwienie nowym podmiotom dostępu do sieci i wprowadzenia obowiązku odrębności prawnej operatorów systemów przesyłowych i dystrybucyjnych. Okazało się jednak, iż również system opodatkowania akcyzą jest jedną z przeszkód swobodnego przepływu energii elektrycznej pomiędzy Państwami Członkowskimi. W konsekwencji uchwalono Dyrektywę 2003/96/WE tzw. Dyrektywę energetyczną, która między innymi wprowadziła zasadę, iż w każdym Państwie Członkowskim energia elektryczna powinna podlegać opodatkowaniu na ostatnim etapie obrotu. Zgodnie z art. 21 ust. 5 tej Dyrektywy energia elektryczna bowiem podlega opodatkowaniu podatkiem, który staje się wymagalny w momencie dostawy przez dystrybutora i redystrybutora. Jednostka produkująca energię elektryczną na swoje własne potrzeby jest uważana również za dystrybutora. Zatem, zgodnie z Dyrektywą energetyczną system opodatkowania we wszystkich państwach członkowskich od 1 stycznia 2004 r. powinien zapewniać swobodny przepływ energii elektrycznej (bez obowiązku zapłaty podatku), aż do momentu, w którym dostawa będzie odbywać się do odbiorcy końcowego.

Projekt ustawy o akcyzie w momencie uchwalenia Dyrektywy energetycznej był już przygotowany. Nie przewidywał on jednak zapewnienia pełnej swobody przepływu energii z Polski do innych krajów UE. Projekt co prawda przewidywał, że akcyza zapłacona od energii elektrycznej na terytorium kraju może być odzyskana przez podmiot, który tę energię dostarczał do innego kraju, ale procedura zwrotu była dodatkowym obciążeniem administracyjnym dla podmiotów. Ponadto, pojawiały się w praktyce wątpliwości do sytuacji, kiedy to podmiot nabył częściowo energię elektryczną ze zwolnieniem, częściowo z zapłaconą akcyzą, a następnie jedynie część z niej dostarczył do innego kraju. Czy była to część, od której została zapłacona akcyza, czy która była zwolniona z tego podatku, a w konsekwencji, czy zwrot się należy, czy też nie? W rezultacie Polska wynegocjowała okres przejściowy na implementację założeń Dyrektywy energetycznej do 1 stycznia 2006 r.

„ (...) również system opodatkowania akcyzą jest jedną z przeszkód swobodnego przepływu energii elektrycznej pomiędzy Państwami Członkowskimi

■ Zasady opodatkowania energii elektrycznej po 1 marca 2009 r.

Pomimo, iż okres przejściowy był wprowadzony do 1 stycznia 2006 r., to dopiero zmiany systemu opodatkowania energii elektrycznej wprowadzone nową ustawą o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 r., wcielają cel Dyrektywy

energetycznej. Zasadniczo obecnie opodatkowaniu akcyzą podlega ostatni etap obrotu energią elektryczną. Wyrażone to zostało przez polskiego ustawodawcę poprzez definiowanie za czynność opodatkowaną sprzedaży na terytorium kraju do nabywcy końcowego, wewnątrz-wspólnotowego nabycie oraz importu przez nabywcę końcowego. Przy czym ustawodawca wprowadził definicję nabywcy końcowego. Zgodnie z tą definicją, co do zasady istotne jest czy podmiot nabywający posiada jedną z czterech koncesji przewidzianych w Prawie energetycznym – na przesył, dystrybucję, wytwarzanie lub obrót energią elektryczną. Zatem nie jest ważne jak w rzeczywistości kontrahent wykorzystuje energię elektryczną zakupioną – czy ją zużywa, czy też dalej odsprzedaje. Istotne jest czy posiada przynajmniej jedną z ww. koncesji. Taka konstrukcja nie powoduje wątpliwości interpretacyjnych, jednakże z perspektywy dostawcy powoduje wiele praktycznych problemów, przede wszystkim wynikających z tego, iż jego zobowiązanie w podatku akcyzowym zależy od statusu nabywcy, na który nie ma wpływu. Co więcej brak jest formalnych instrumentów pozwalających na weryfikację przez dostawcę tego statusu.

Dodatkowo czynnością opodatkowaną jest zużycie energii elektrycznej przez podmioty, które co do zasady mają ww. koncesje. Można zastanawiać się, czy taki system realizuje w pełni zasadę, iż opodatkowaniu powinien podlegać ostatni etap obrotu energią elektryczną. System ten rodzi wiele wątpliwości: zwłaszcza w sytuacji, kiedy nabywca końcowy w rozumieniu nowej ustawy o akcyzie odsprzedaje dalej energię elektryczną podmiotowi, który faktycznie konsumuje tę energię; czy taka dostawa również podlega opodatkowaniu akcyzą czy też nie? Nowy system jest dużo bardziej skomplikowany – więcej podmiotów staje się podatnikami energii elektrycznej, trudniejszy jest mechanizm obliczania i poboru akcyzy. Niemniej jednak podatnicy muszą się z tym zmierzyć.

□