

UCHWAŁA

Dnia 15 stycznia 2013 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Maciej Pacuda (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Beata Gudowska

SSN Halina Kiriło

w sprawie z powództwa Elektrociepłowni Z. S.A. w Z.
przeciwko Prezesowi Urzędu Regulacji Energetyki
o ustalenie wysokości korekty rocznej rekompensaty gazowej,
po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw
Publicznych w dniu 15 stycznia 2013 r.,
zagadnienia prawnego przekazanego postanowieniem Sądu Apelacyjnego z dnia 5
września 2012 r.,

„Czy dla potrzeb ustalenia wysokości kwot na pokrycie kosztów zużycia odebranego gazu ziemnego i kosztów nieodebranego gazu ziemnego, o których mowa w art. 44 i art. 46 ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. o zasadach pokrywania kosztów powstałych u wytwórców w związku z przedterminowym rozwiązaniem umów długoterminowych sprzedaży mocy i energii elektrycznej (Dz.U. Nr 130, poz. 905 ze zm.) w przypadku, gdy wysokość korekty rocznej jest obliczana za okres obejmujący niepełny rok kalendarzowy tj. od 1 kwietnia do 31 grudnia 2008 r., może mieć zastosowanie regulacja przewidziana w art. 33 ust. 3 tej ustawy, a nadto - czy koszt wytworzenia jednej megawatogodziny przez danego wytwórcę obejmuje także kwotę podatku akcyzowego?”

podjął uchwałę:

1. Dla potrzeb ustalania za 2008 r. wysokości kwot na pokrycie kosztów zużycia odebranego gazu ziemnego i kosztów nieodebranego gazu ziemnego, o których mowa w art. 44 i art. 46 ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. o zasadach pokrywania kosztów powstałych u wytwórców w związku z przedterminowym rozwiązaniem umów długoterminowych sprzedaży mocy i energii elektrycznej (Dz.U. Nr 130, poz. 905 ze zm.) nie stosuje się art. 33 ust. 3 tej ustawy. Jednakże przy stosowaniu za 2008 r. art. 46 ust. 5 ustawy uwzględnia się tylko koszty wytworzenia 1 MWh u danego wytwórcy za okres obejmujący II, III i IV kwartał 2008 r., zaś odnoszące się do danych konkretnego wytwórcy wartości poszczególnych zmiennych wzoru zawartego w art. 46 ust. 1 ustawy ustala się za 2008 r. na podstawie danych obejmujących II, III i IV kwartał 2008 r.

2. Podatek akcyzowy nie wchodzi w skład kosztów wytworzenia jednej megawatogodziny energii elektrycznej przez danego wytwórcę, o których mowa w art. 46 ust. 5 ustawy. W przypadku uwzględnienia podatku akcyzowego w średniej cenie energii elektrycznej na rynku konkurencyjnym ogłaszanej przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 18 lit b Prawa energetycznego, wartość tego podatku pomija się na użytek stosowania art. 46 ust. 5 ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. o zasadach pokrywania kosztów powstałych u wytwórców w związku z przedterminowym rozwiązaniem umów długoterminowych sprzedaży mocy i energii elektrycznej (Dz.U. Nr 130, poz. 905 ze zm.).

UZASADNIENIE

Przedstawione do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu zagadnienie prawne powstało w toku rozpoznawania przez Sąd Apelacyjny apelacji Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki (Prezes Urzędu) od wyroku Sądu Okręgowego w W. z dnia 9 czerwca 2010 r. Wyrok Sądu pierwszej instancji został z kolei wydany w sprawie z odwołania Elektrociepłowni Z. S.A. (powód) od decyzji Prezesa Urzędu z dnia 5 sierpnia 2009 r. ustalającej na 0 zł (zero złotych) wysokość korekty rocznej kosztów powoda powstałych w jednostkach opalanych gazem ziemnym, o których mowa w art. 44 ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. o zasadach pokrywania kosztów powstałych u wytwórców w związku z przedterminowym rozwiązaniem umów długoterminowych sprzedaży mocy i energii elektrycznej (Dz.U. Nr 130, poz. 905 ze zm., dalej jako „ustawa” lub „ustawa z dnia 29 czerwca 2007 r.”).

Przedmiotowa decyzja Prezesa Urzędu została wydana w następujących okolicznościach faktycznych. Prezes Urzędu pismem z dnia 25 marca 2009 r. zawiadomił powoda o wszczęciu z urzędu postępowania administracyjnego w sprawie ustalenia korekty rocznej kosztów, o których mowa w art. 44 ustawy (dalej jako „koszty gazowe”). Do przedmiotowego pisma dołączono dokument pt. „Informacja dla wytwórców i innych podmiotów, które wchodzi w skład grup kapitałowych, o szczegółowym zakresie i sposobie przekazywania informacji i danych niezbędnych do obliczenia korekty rocznej kosztów osieroconych i kosztów nieodebranego gazu ziemnego za rok 2008” (dalej jako „Informacja Prezesa Urzędu”, karty akt nr 3-20). Informacja Prezesa Urzędu została sporządzona na podstawie art. 28 ust. 4 ustawy, zgodnie z którym organ ten informuje wytwórców energii o szczegółowym zakresie i sposobie przekazywania informacji i danych na użytek obliczania rocznych korekt kosztów nieodebranego paliwa gazowego, o których mowa w art. 44 ust. 1 ustawy.

Z Informacji Prezesa Urzędu wynika, że w ramach korekty kosztów gazowych za 2008 r. Prezes Urzędu ustali „wielkość niepokrytych kosztów gazu ziemnego, które mogły powstać w elektrociepłowniach opalanych gazem ziemnym” (s. 5). Kosztom gazu ziemnego poświęcony jest punkt 4 Informacji Prezesa Urzędu. Podano w nim następujące informacje, jakie uprawnień do korekty kosztów

gazowych wytwórcy zobowiązani byli przedstawić Prezesowi Urzędu: 1) wielkość energii elektrycznej wytworzonej w 2008 r., wynikającej z ilości gazu zakupionego na podstawie umowy z dostawcą paliwa; 2) średnią ważoną cenę energii elektrycznej wytworzonej w jednostkach opalanych gazem; 3) średnioroczny faktyczny koszt gazu ziemnego przypadający na 1 MWh produkcji energii elektrycznej poniesiony w 2008 r.; 4) ilość nieodebranego gazu ziemnego; 5) faktycznie poniesione koszty nieodebranego gazu w 2008 r.

Do Informacji Prezesa Urzędu dołączone zostały tabele, które przedsiębiorstwa energetyczne uprawnione do korekty miały wypełnić i przedłożyć regulatorowi. Danych do ustalenia korekty kosztów gazowych dotyczyła tabela 3, w której znalazła się m.in. rubryka „jednostkowy koszt wytworzenia energii elektrycznej z paliwa gazowego” (rubryka 5) oraz rubryka „średnioroczny faktyczny koszt gazu ziemnego nabytego w ramach obowiązku zapłaty za określoną jego ilość” (rubryka 9).

Pismami z dnia 22 czerwca 2009 r. i z dnia 14 lipca 2009 r. powód przekazał Prezesowi Urzędu wymagane informacje i dane. Uzupełnił je dodatkowo pismem z dnia 24 lipca 2009 r., sporządzonym w odpowiedzi na wezwanie Prezesa Urzędu do skorygowania wypełnionej wcześniej tabeli 3. Przedstawiciele powoda w dniu 30 lipca 2009 r. zapoznali się następnie z zebrany przez Prezesa Urzędu materiałem dowodowym i nie wnieśli do niego uwag.

Decyzją z dnia 5 sierpnia 2009 r. Prezes Urzędu ustalił dla roku 2008 r. dla powoda korektę roczną kosztów gazowych w wysokości 0 (zero) złotych. W uzasadnieniu decyzji Prezes Urzędu wskazał, że do obliczenia kosztu wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej u powoda „wykorzystano dane przedstawione przez wytwórcę” (decyzja Prezesa Urzędu, karta akt sądowych nr 6), zaś kalkulując koszty wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej z paliwa gazowego u powoda (dalej jako jednostkowy koszt wytworzenia) uwzględniono trzy wartości: koszty stałe, koszty zmienne oraz koszty zarządu (decyzja Prezesa Urzędu, karta akt sądowych nr 6). Na tej podstawie Prezes Urzędu stwierdził, że jednostkowy koszt wytworzenia u powoda kształtował się w 2008 r. na poziomie 152,36 zł/MWh i był niższy od średniej ceny 1 MWh energii elektrycznej na rynku konkurencyjnym, podanej przez Prezesa Urzędu na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 18 lit b Prawa energetycznego

(dalej jako „cena referencyjna”), która w 2008 r. wyniosła 155,44 zł/MWh. Zachodziły w konsekwencji przesłanki zastosowania art. 46 ust. 5 ustawy i ustalenia wysokości korekty rocznej kosztów gazowych na 0 zł.

Powód zaskarżył w całości decyzję Prezesa Urzędu odwołaniem. Zaskarżonej decyzji zarzucił naruszenie: 1) art. 7 i 77 § 1 w związku z art. 80 k.p.a., poprzez pominięcie przy ustalaniu jednostkowego kosztu wytworzenia kosztu podatku akcyzowego poniesionego przez powoda; 2) art. 46 ust. 5 ustawy, poprzez uznanie, że wartościami, które powinny być porównywane na podstawie tego przepisu, jest średnia cena 1 MWh energii elektrycznej na rynku konkurencyjnym ogłoszona przez Prezesa Urzędu, uwzględniająca stawkę podatku akcyzowego, oraz jednostkowy koszt wytworzenia u powoda nie obejmujący podatku akcyzowego; 3) art. 5 ust. 1 ustawy w związku z art. 46 ust. 5 i 44 ustawy, poprzez nieuwzględnienie okoliczności, że mechanizm pokrywania i korygowania kosztów powstałych w jednostkach opalanych gazem ziemnym przewidziany w rozdziale 6 ustawy zastąpił dotychczasowe regulacje z dniem 1 kwietnia 2008 r., w konsekwencji czego Prezes Urzędu błędnie przyjął dla potrzeb kalkulacji korekty rocznej kosztów gazowych składniki kosztowe powoda za okres całego 2008 r., zamiast danych za okres II-IV kwartału 2008 r., co doprowadziło z kolei do błędnego ustalenia, że jednostkowy koszt wytworzenia u powoda kształtuje się na poziomie poniżej ceny referencyjnej; 4) art. 7, 77 i 80 k.p.a., poprzez niekonsekwentne traktowanie okoliczności rozwiązania z dniem 1 kwietnia 2008 r. umowy długoterminowej, której stroną był powód; 5) art. 8 k.p.a., poprzez oparcie się na metodologii kalkulacji kosztów wytworzenia energii elektrycznej sprzecznej z uprzednio przekazywaniami powodowi wyjaśnienia dotyczącymi sposobu rozumienia kosztów zmiennych wytwarzania energii elektrycznej.

Wskazując na przedstawione wyżej zarzuty, powód wniósł o zmianę zaskarżonej decyzji, poprzez ustalenie należnej mu kwoty kosztów gazowych na sumę 22.068.037,34 zł, ewentualnie o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości. Uzasadniając wniosek o zmianę decyzji Prezesa Urzędu i ustalenie wymienionej powyżej kwoty korekty rocznej kosztów gazowych, powód przedstawił wyliczenie oparte na wzorze z art. 46 ust. 1 ustawy, wstawiając w miejsca poszczególnych zmiennych wartości wynikające ze stosownych informacji Prezesa Urzędu oraz

znajdującego się w aktach postępowania administracyjnego dokumentu „Tabela 3. Dane do ustalenia korekty kosztów gazu ziemnego w jednostkach opalanych gazem ziemnym za 2008 r.”, zawierającego dane z II-IV kwartał 2008 r. (ilość energii elektrycznej wytworzonej z paliwa gazowego oraz faktyczny koszt gazu ziemnego nabytego w ramach obowiązku zapłaty za określoną ilość).

Sąd Okręgowy w W. wyrokiem z dnia 9 czerwca 2010 r. zmienił zaskarżoną decyzję Prezesa Urzędu w ten sposób, że ustalił dla roku 2008 r. wysokość korekty rocznej kosztów gazowych dla powoda w kwocie dodatniej, wynoszącej 22.068.038,34 zł.

Uzasadniając wydane rozstrzygnięcie, Sąd Okręgowy stwierdził, że w sytuacji, gdy przepisy ustawy regulujące mechanizm pokrywania i korygowania kosztów gazowych znalazły zastosowanie dopiero od dnia 1 kwietnia 2008 r., to jest od dnia kiedy przestały obowiązywać umowy długoterminowe sprzedaży mocy i energii elektrycznej, przyjmowanie dla potrzeb kalkulacji korekty kosztów gazowych składników kosztowych za wszystkie cztery kwartały 2008 r. było działaniem nieprawidłowym i nieuzasadnionym. Z treści decyzji Prezesa Urzędu wynika, że odnosi się ona do kosztów powstałych w jednostkach opalanych gazem ziemnym w związku z przedterminowym rozwiązaniem umów długoterminowych. Rozwiązanie tych umów miało zaś miejsce z początkiem drugiego kwartału 2008 r., a nie z początkiem pierwszego kwartału tego roku. Co prawda rozdział 6 ustawy nie zawiera przepisu analogicznego do art. 33 ust. 3 ustawy, dotyczącego kosztów osieroconych, jednakże nie wyłącza to konieczności logicznej oceny stanu faktycznego sprawy oraz możliwości zastosowania analogii w sytuacji, gdy podstawą do zastosowania przepisów dotyczących korekty rocznej kosztów gazowych była ta sama okoliczność, co w przypadku kosztów osieroconych, to jest rozwiązanie umów długoterminowych.

Za nietrafny Sąd Okręgowy uznał argument Prezesa Urzędu o konieczności ustalenia – w przypadku przyjęcia założenia interpretacyjnego Sądu pierwszej instancji – ceny referencyjnej dla trzech kwartałów 2008 r. Cena referencyjna ogłaszana jest przez Prezesa Urzędu na zasadach określonych w obowiązujących przepisach Prawa energetycznego. Ich treść nie pozwala na ustalenie ceny referencyjnej za okres trzech kwartałów 2008 r., skoro art. 46 ust. 5 ustawy

wyraźnie stanowi o średniorocznej cenie 1 MWh. Niemniej – zdaniem Sądu Okręgowego – na użytek zastosowania art. 46 ust. 5 ustawy należy zestawić tak ustaloną cenę referencyjną z jednostkowym kosztem wytworzenia danego wytwórcy w warunkach po rozwiązaniu umowy długoterminowej, a zatem za okres obejmujący kwartały II-IV.

Sąd Okręgowy zgodził się natomiast z Prezesem Urzędu, że w sytuacji, gdy przepisy ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2009 r., Nr 152, poz. 1223 ze zm., dalej jako „ustawa o rachunkowości”) zaliczają do kosztów wytworzenia produktu tylko koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich związanych z wytworzeniem tego produktu, a nie zaliczają do nich kosztów sprzedaży produktu, brak podstaw do uwzględnienia przy obliczaniu kosztu wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej kosztów podatku akcyzowego ponoszonych w 2008 r. przez wytwórcę energii.

Prezes Urzędu zaskarżył w całości wyrok Sądu Okręgowego apelacją. Zaskarżonemu wyrokowi Prezes Urzędu zarzucił naruszenie art. 233 § 1 k.p.c., poprzez błędne przyjęcie jednostkowego kosztu wytworzenia w wysokości wskazanej przez powoda (160,21 zł/MWh), która to wysokość obejmowała koszty ogólne zarządu, podczas gdy art. 28 ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości stanowi, że kosztów takich nie zalicza się do kosztów wytworzenia produktu; art. 46 ust. 5 ustawy, poprzez jego niezastosowanie; art. 33 ust. 3 ustawy, poprzez jego zastosowanie w drodze analogii; art. 65 ustawy, poprzez nieuwzględnienie i przyjęcie, że przepisy ustawy znalazły zastosowanie i zaczęły funkcjonować w obrocie prawnym dopiero od dnia 1 kwietnia 2008 r.

Rozpoznając apelację Prezesa Urzędu, Sąd Apelacyjny uznał, że w sprawie występuje istotne zagadnienie prawne, o treści: czy dla potrzeb ustalania wysokości kwot na pokrycie kosztów zużycia odebranego gazu ziemnego i kosztów nieodebranego gazu ziemnego, o których mowa w art. 44 i art. 46 ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. w przypadku, gdy wysokość korekty rocznej jest obliczana za okres obejmujący niepełny rok kalendarzowy, tj. od 1 kwietnia do 31 grudnia 2008 r., może mieć zastosowanie regulacja przewidziana w art. 33 ust. 3 tej

ustawy, a nadto czy koszt wytworzenie jednej megawatogodziny przez danego wytwórcę obejmuje także kwotę podatku akcyzowego?

Sąd Apelacyjny zwrócił uwagę, że ustawa weszła w życie z dniem 4 sierpnia 2007 r., z wyjątkiem art. 24, 30, 45 i 46 ustawy, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2008 r. Zgodnie z art. 5 ustawy, rozwiązanie umów długoterminowych na mocy umów rozwiązujących nastąpiło z dniem 1 kwietnia 2008 r., a nie od 1 stycznia 2008 r. Przytaczając treść art. 44 i 46 ust. 1 i 5 ustawy Sąd Apelacyjny zważył, że w rozdziale 6 ustawy brak odpowiednika art. 33 ust. 3 ustawy, zamieszczonego w rozdziale 5 ustawy, dotyczącym zasad obliczania, korygowania i rozliczania kosztów osieroconych. W rozdziale 6 ustawy, a konkretnie w art. 46 ust. 6 ustawy brak także odesłania do art. 33 ust. 3 ustawy.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego gramatyczna wykładnia treści art. 6 ust. 1 ustawy prowadzi do wniosku, że okresem właściwym dla ustalenia korekty kosztów, o których mowa w art. 44 ustawy jest rok kalendarzowy. Logicznym także wydaje się, by wartość ceny referencyjnej porównać z jednostkowym kosztem wytworzenia u danego wytwórcy obliczonym za okres całego roku. Zestawienie jednostkowego kosztu wytworzenie energii za kwartał II-IV ze średnią ceną energii elektrycznej dla całego roku kalendarzowego oznaczałoby bowiem porównanie wielkości ustalanych dla różnych okresów. Z drugiej jednak strony celem ustawy jest zapewnienie wytwórcom energii elektrycznej pokrycia kosztów wynikających z konieczności zapłaty za zakontraktowane ilości paliwa gazowego. Dlatego porównanie metody obliczeń stosowanej przez Prezesa Urzędu w postępowaniu dotyczącym ustalania korekty rocznej kosztów osieroconych oraz korekty na pokrycie kosztów zakontraktowanego gazu ziemnego prowadzi do wniosku, że ustalając kwotę kosztów branych pod uwagę do wyliczenia korekty kosztów gazowych za 2008 r. Prezes Urzędu powinien odnosić się jedynie do danych z II, III i IV kwartału 2008 r., z uwagi na datę, w której nastąpiło rozwiązanie umów długoterminowych (1 kwietnia 2008 r.).

Sąd Apelacyjny zwrócił także uwagę, że przepis art. 46 ust. 5 ustawy zapobiega wypłacie dodatkowych kwot na pokrycie kosztów zakupu gazu w sytuacji, gdy cena referencyjna jest na tyle wysoka, że pokrywa jednostkowy koszt wytworzenia energii. Jednakże, ogłaszana przez Prezesa Urzędu cena

referencyjna zawiera podatek akcyzowy. Natomiast w myśl przepisów ustawy o rachunkowości do kosztów wytworzenia zalicza się tylko koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich, z pominięciem kosztów sprzedaży. Niemniej, zdaniem Sądu Apelacyjnego, z art. 46 ust. 5 ustawy nie wynika, aby wytwórca uzyskiwał prawo do pokrycia kosztów gazowych dopiero wtedy, gdy jednostkowy koszt wytworzenia energii przewyższa cenę referencyjną ponad kwotę stawki podatku akcyzowego. W przekonaniu Sądu Apelacyjnego prawidłowe zastosowanie regulacji zawartej w art. 46 ust. 5 ustawy wymaga porównania ze sobą średniej ceny sprzedaży energii na rynku konkurencyjnym z jednostkowym kosztem wytworzenia energii, które to wartości powinny być skalkulowane na podobnych zasadach i przy uwzględnieniu takich samych składników, co przemawia za uwzględnieniem kosztów podatku akcyzowego w jednostkowym koszcie wytworzenia. W związku z powyższym Sąd Apelacyjny uznał, że określone w przywołanych powyżej przepisach zasady obliczania średniej ceny sprzedaży energii oraz zasady obliczania jednostkowego kosztu wytworzenia energii budzą uzasadnione wątpliwości co do porównywalności tych wartości.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Przedłożone Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne dotyczy dwóch problemów prawnych powstałych na tle unormowanych w ustawie z dnia 29 czerwca 2007 r. zasad pokrywania i korygowania kosztów powstałych w jednostkach opalanych gazem ziemnym. Pierwszy z nich dotyczy kwestii, czy dla potrzeb zastosowania mechanizmu wsparcia z art. 44 i n. ustawy oraz ustalania konkretnych wysokości kwot na pokrycie kosztów gazowych, gdy wysokość korekty rocznej jest obliczana za okres obejmujący niepełny rok kalendarzowy, tj. od dnia 1 kwietnia do dnia 31 grudnia 2008 r., może mieć zastosowanie regulacja przewidziana w art. 33 ust. 3 tej ustawy. Drugi problem dotyczy zagadnienia, czy koszt wytworzenia jednej megawatogodziny (MWh) energii elektrycznej przez danego wytwórcę, uwzględniany na użytek zastosowania art. 46 ust. 5 ustawy, obejmuje także kwotę podatku akcyzowego.

Oba cząstkowe problemy prawne wynikły na tle szczególnych okoliczności, w jakich unormowania wynikające z ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. były stosowane w 2009 r. do zdarzeń mających miejsce w 2008 r. Wątpliwości interpretacyjne Sądu Apelacyjnego mają częściowo źródło w braku odpowiednich przepisów przejściowych, dostosowujących sposób stosowania przewidzianego w ustawie mechanizmu wsparcia dla wytwórców energii z gazu ziemnego do sytuacji faktycznej mającej miejsce w 2008 r. Na problematykę, której dotyczy przedłożone zagadnienie prawne dodatkowo wpływają interakcje między prawem polskim a prawem unijnym w obszarze pomocy publicznej oraz w zakresie opodatkowania energii elektrycznej podatkiem akcyzowym. Wreszcie, nie można nie zauważyć, że wątpliwości prawne skutkujące wystąpieniem przez Sąd Apelacyjny z wnioskiem na podstawie art. 390 k.p.c. mają swoje źródło w zachowaniu Prezesa Urzędu w niniejszej sprawie. W szczególności, zaskarżona decyzja Prezesa Urzędu nie zawiera jakiegokolwiek uzasadnienia podstaw prawnych podjętego w jej sentencji rozstrzygnięcia. Prezes Urzędu ograniczył się bowiem do przytoczenia treści art. 46 ust. 5 ustawy oraz nie mającego żadnego oparcia w zgromadzonym w sprawie materiale dowodowym stwierdzenia, że „koszt wytworzenia jednej megawatogodziny energii elektrycznej z paliwa gazowego u wytwórcy ukształtował się na poziomie 152,36 zł/MWh”. W aktach sprawy jedynym dokumentem wskazującym na poziom kosztów wytworzenia 1MWh energii elektrycznej u powoda jest wypełniona przez niego Tabela 3 (karta akt administracyjnych nr 93), w której jednostkowy koszt wytworzenia energii elektrycznej z paliwa gazowego wyliczono na 206,38 zł/MWh w II-IV kwartale oraz na 196,48 zł/MWh za cały rok 2008. W uzasadnieniu decyzji Prezesa Urzędu brak jakiegokolwiek wyjaśnienia rozbieżności między wartościami wynikającymi z Tabeli 3 a przyjętymi przez Prezesa Urzędu. Jedynie z korespondencji wymienionej między Prezesem Urzędu a powodem (karty akt administracyjnych nr 84-91) oraz z odręcznych dopisków na karcie akt administracyjnych nr 82 i danych zawartych na karcie akt administracyjnych nr 32 można wnioskować, że jednostkowy koszt wytworzenia został przez Prezesa Urzędu ustalony na podstawie wybiórczych danych zawartych w „Tabeli 1b. Dane ekonomiczno-finansowe wytwórców i innych podmiotów do korekty kosztów osieroconych za 2008 r.”. Dopiero w odpowiedzi na odwołanie

powoda Prezes Urzędu wyjaśnił, że kalkulując jednostkowy koszt wytworzenia powód, w sposób nieuprawniony, uwzględnił w kalkulacji tego kosztu koszty sprzedaży energii elektrycznej, w tym podatek akcyzowy (karta akt sądowych nr 96). Mimo to, w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji brak jakiegokolwiek jurydycznego uzasadnienia normatywnych podstaw dla ostatecznie przyjętej struktury składników jednostkowego kosztu wytworzenia. Nie można też nie zauważyć, że Prezes Urzędu w całkowicie dowolny sposób zalicza na jednym etapie postępowania niektóre koszty do składowych jednostkowego kosztu wytworzenia (jak uczynił to z kosztami zarządu w zaskarżonej decyzji), by na innym etapie postępowania kwestionować zgodność z prawem własnego zachowania (w apelacji Prezes Urzędu zarzucił Sądowi Okręgowemu naruszenie przepisów ustawy o rachunkowości polegające na tym, że Sąd Okręgowy zaliczył koszty zarządu w skład jednostkowego kosztu wytworzenia).

Przystępując do analizy problemu wiążącego się z dopuszczalnością odpowiedniego stosowania art. 33 ust. 3 ustawy w sprawach dotyczących korekty kosztów gazowych za 2008 r., należy zwrócić uwagę, że ustawa zawiera przepisy dotyczące dwóch mechanizmów wsparcia dla przedsiębiorstw energetycznych zajmujących się wytwarzaniem energii i sprzedających przedmiotową energię na podstawie umów długoterminowych.

Pierwszy z tych mechanizmów, którego dotyczy większość materiału normatywnego zawartego w ustawie, odnosi się do tak zwanych kosztów osieroconych. Zgodnie z ich definicją legalną (art. 2 pkt 12 ustawy), są to takie wydatki wytwórcy energii elektrycznej, które nie zostają pokryte przychodami ze sprzedaży energii przez tego wytwórcę na rynku konkurencyjnym, a wynikają z nakładów, jakie poniósł on przed dniem 1 maja 2004 r. na rozwój zdolności wytwórczych. Instytucja kosztów osieroconych służy rozwiązywaniu problemów, jakie napotykało tworzenie konkurencyjnego rynku energii w Polsce w związku z obowiązywaniem długoterminowych umów sprzedaży mocy i energii elektrycznej między wytwórcami energii a operatorem systemu elektroenergetycznego. W latach 90-tych praktyką na rynku energetycznym było bowiem zawieranie przez wytwórców energii długoterminowych umów z Polskimi Sieciami Energetycznymi, w których określano nie tylko ilość dostarczanej energii, ale także jej cenę.

Wytwórcom energii elektrycznej objętym takimi umowami zagwarantowano cenę sprzedaży pokrywającą wszelkie ponoszone koszty (stałe i zmienne) powiększone o ustaloną marżę zysku (zob. np. decyzja Komisji Europejskiej z 25 września 2007 r., s. 7 i 26; *Rynek energii elektrycznej w Polsce w I półroczu 2008 r., Raport z monitorowania*, Warszawa, wrzesień 2008, s. 8). Umowy te stanowiły z kolei zabezpieczenie dla kredytów udzielanych na budowę, rozbudowę lub modernizację mocy wytwórczych. Ceny sprzedaży energii ustalone w kontraktach długoterminowych na zasadzie „koszty + zysk” były w rezultacie wyższe od cen ustalanych w umowach dwustronnych między wytwórcą a nabywcą, bądź na rynku energii. Ilość energii elektrycznej objęta kontraktami długoterminowymi uniemożliwiła stworzenie konkurencyjnego rynku energii elektrycznej w Polsce. Stąd już od II połowy lat 90-tych podejmowano szereg prób wypracowania rozwiązań problemu kontraktów długoterminowych uwzględniających przeciwstawne interesy wszystkich zainteresowanych uczestników rynku energii oraz sektora finansowego oraz zobowiązania wynikające z akcesji Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej. Ich ostatecznym efektem był rządowy projekt ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. W wersji przedłożonej Sejmowi RP odnosił się on tylko do kosztów osieroconych powstałych w wyniku rozwiązania umów długoterminowych sprzedaży mocy i energii elektrycznej. Zważyć przy tym należy, że mechanizm wsparcia w postaci finansowania kosztów osieroconych adresowany jest do wytwórców energii elektrycznej wykorzystujących różne technologie jej wytwarzania, w tym z gazu.

W uzasadnieniu projektu rządowego wskazano, że w toku konsultacji społecznych wyrażono zastrzeżenie, zgodnie z którym projektowana ustawa nie uwzględnia specyfiki działania wytwórców energii elektrycznej korzystających z paliwa gazowego. Jak się wydaje, to właśnie z tego powodu dopiero na etapie prac w Parlamencie wprowadzono do ustawy przepisy kreujące drugi z unormowanych w ustawie mechanizm wsparcia dla przedsiębiorstw energetycznych, którego dotyczy niniejsza sprawa. Jest to mechanizm zawarty w rozdziale 6 ustawy. Adresowany jest on do określonej kategorii wytwórców energii elektrycznej (wymienionych w załączniku nr 8 do ustawy przedsiębiorstw energetycznych wytwarzających energię elektryczną z gazu ziemnego), którzy – obok związania

umową długoterminową sprzedaży energii elektrycznej i mocy (tak jak pozostali wytwórcy energii wymieni w załączniku nr 1 do ustawy) – przed dniem 1 maja 2004 r. zawarli długoterminową umowę na dostawę gazu ziemnego z klauzulą „bierz lub płać”.

Mając na względzie ogólne zasady kształtowania cen sprzedaży energii elektrycznej w umowach długoterminowych należy przyjąć, że w okresie obowiązywania tych umów koszty wynikające z realizacji umowy dostawy gazu z klauzulą „bierz lub płać” pokrywane były przychodami ze sprzedaży energii na podstawie umów długoterminowych. Dotyczy to, zarówno kosztów kar z tytułu odebrania zbyt małej ilości gazu ziemnego w stosunku do zakontraktowanej ilości, jak i kosztów samego, zużytego, paliwa gazowego. Paliwo to, z uwagi na powszechnie znaną specyfikę sposobu zaopatrywania polskiego rynku, jest droższe od węgla. Można więc założyć, że w przypadku wytwórców energii elektrycznej w jednostkach opalanych gazem umowy długoterminowe gwarantowały nie tylko środki na spłatę kredytów zaciągniętych na inwestycje, ale także uzasadniały samą decyzję o inwestycji w budowę bloków energetycznych opalanych gazem jako bardziej ekologicznych od elektrowni węglowych, ale jednocześnie droższych w eksploatacji (z uwagi na wyższe koszty paliwa).

Mechanizm wsparcia dla kosztów gazowych z rozdziału 6 ustawy unormowany został następująco. Art. 44 ustawy zawiera wzór służący obliczeniu kwoty należnej uprawnionemu wytwórcy. Kwotę z art. 44 ustawy stanowi iloczyn trzech wartości. Pierwsza zmienna to ilość MWh, jaką uprawniony wytwórca mógł wytworzyć z zakontraktowanej w umowie „bierz lub płać” ilości gazu ziemnego. Drugą zmienną stanowi różnica między średniorocznym kosztem zakupu paliwa gazowego przez danego wytwórcę w przeliczeniu na 1 MWh a średniorocznym kosztem węgla zużytego na wytworzenie 1 MWh w pewnej kategorii elektrowni węglowych. Konstrukcja tej zmiennej opiera się na wspomnianym wcześniej założeniu, zgodnie z którym koszt paliwa gazowego potrzebnego do wytworzenia 1 MWh jest wyższy od kosztu węgla koniecznego do wytworzenia takiej samej ilości energii. Trzecią zmienną jest współczynnik korygujący, którego wartość zależy od źródła pochodzenia gazu zużywanego przez wytwórcę energii. Zgodnie z art. 45 ustawy, uprawniony wytwórca składa do dnia 31 sierpnia każdego roku wniosek o

wypłatę zaliczek na poczet kosztów paliwa gazowego na następny rok kalendarzowy. Po zakończeniu danego roku kalendarzowego, zgodnie z art. 46 ustawy, Prezes Urzędu dokonuje ostatecznego rozliczenia kwot przeznaczonych na pokrycie kosztów gazowych, o których mowa w art. 44 ustawy. Rozliczenie to nosi miano „korekty rocznej kosztów” (art. 46 ust. 1 ustawy) i przybiera formę wydawanej z urzędu decyzji. Prezes Urzędu ustala w niej wysokość należnej uprawnionemu wytwórcy dopłaty do już wypłaconych zaliczek (korekta dodatnia) albo określa kwotę, jaką uprawniony wytwórca musi zwrócić (korekta ujemna). Mechanizm „korekty rocznej kosztów” wynika z tego, że zaliczki wypłacane są uprawnionym wytwórcom na podstawie wartości prognozowanych, a ostateczne rozliczenie kosztów gazowych, dokonywane korektą, uwzględnia faktyczne ilości energii oraz rzeczywiście poniesione koszty.

Stosownie do art. 65 ustawy, przepis art. 45 ustawy (dotyczący wniosków o zaliczki na pokrycie kosztów gazowych) wszedł w życie dopiero w dniu 1 stycznia 2008 r. Po raz pierwszy stosowne wnioski wytwórcy energii elektrycznej wymieni w załączniku nr 8 do ustawy mogli zatem złożyć dopiero w 2008 r. na poczet kosztów ponoszonych w 2009 r. Dlatego adresaci mechanizmu wsparcia z rozdziału 6 ustawy mogli skorzystać z niego za okres obejmujących rok 2008 jedynie w wyniku funkcjonalnej wykładni art. 46 ustawy. Zgodnie z opartą na takiej wykładni praktyką Prezesa Urzędu, wypłata środków przewidzianych w ustawie za okres rozliczeniowy obejmujący 2008 r., inicjowana była w 2009 r. przez Prezesa Urzędu działającego z urzędu (a nie na wniosek zainteresowanego wytwórcy, zgłoszony na podstawie art. 45 ustawy). Prezes Urzędu przydzielał przy tym stosowne środki na podstawie wzoru z art. 46 ust. 1 ustawy, przyjmując fikcję, że czyni to ramach korekty rocznej kosztów gazowych za 2008 r., w sytuacji gdy żadna korekta nie była dokonywana (ponieważ uprawnieni wytwórcy nie złożyli stosownych wniosków przed dniem 31 sierpnia roku poprzedzającego rok, za który dokonywana była korekta kosztów gazowych).

Uwzględniając powyższy kontekst przy rozstrzygnięciu przedłożonego przez Sąd Apelacyjny zagadnienia prawnego w zakresie dotyczącym stosowania art. 33 ust. 3 ustawy w sprawach korekty kosztów gazowych z rozdziału 6 ustawy należy na wstępie stwierdzić, że problem ten związany jest z dwoma szczegółowymi

zagadnieniami. Pierwsze z nich dotyczy okresu czasu, za który należy uwzględnić dane istotne z punktu widzenia samej możliwości zastosowania mechanizmu wsparcia przewidzianego w art. 44 ustawy, której to kwestii dotyczy wyłącznie art. 46 ust. 5 ustawy. Drugie zagadnienie odnosi się zaś do szczegółowych zasad obliczania konkretnej kwoty należnej w 2008 r. wytwórcy uprawnionemu do skorzystania z tego mechanizmu wsparcia (co z kolei jest przedmiotem normowania art. 46 ust. 1 ustawy). Oba szczegółowe zagadnienia mają swe źródło w faktycznym uruchomieniu mechanizmów wsparcia dla kosztów osieroconych oraz kosztów gazowych przewidzianych w ustawie z dnia 1 kwietnia 2008 r., a nie z dniem 1 stycznia 2008 r. Data, od której oba mechanizmy znajdują zastosowanie, nie ma bowiem związku z datą wejścia w życie przepisów ustawy (14 dni od ogłoszenia, bądź 1 stycznia 2008 r.), lecz z datą rozwiązania umów długoterminowych sprzedaży mocy i energii elektrycznej (1 kwietnia 2008 r.). Dopiero z tą datą u wytwórców energii wymienionych w załączniku nr 1 do ustawy mogły pojawić się koszty osierocone, zaś u wytwórców energii wymienionych w załączniku nr 8 do ustawy - koszty gazowe. Jak bowiem wskazano powyżej, w okresie obowiązywania umów długoterminowych wszystkie koszty wytwórców energii objętych ustawą miały zapewnione pokrycie w środkach przekazywanych przez operatora systemu elektroenergetycznego.

W przekonaniu Sądu Najwyższego już samo zestawienie adresatów obu mechanizmów wsparcia (wytwórcy wymieni w załączniku nr 1 v. wytwórcy wymienieni w załączniku nr 8) oraz zakresu ich zastosowania (koszty osierocone z art. 2 pkt 12 ustawy v. koszty zakupu odebranego i nieodebranego gazu z art. 44 ustawy) uzasadnia przyjęcie założenia, że mechanizmy te mają autonomiczny charakter i rządzą się odmiennymi zasadami. Stawia to pod znakiem zapytania dopuszczalność przenoszenia w drodze analogii na potrzeby mechanizmu z rozdziału 6 rozwiązań przewidzianych przez ustawodawcę na użytek mechanizmu z rozdziału 3-5 ustawy. Powołany przez Sąd Apelacyjny przepis art. 46 ust. 6 ustawy stanowi bowiem o odpowiednim zastosowaniu na użytek mechanizmu wsparcia z art. 44 ustawy przepisów enumeratywnie w nim wymienionych. Zakres zawartego w art. 46 ust. 6 ustawy odesłania do wcześniejszych przepisów ustawy jest następujący: 1) art. 25 ustawy dotyczy drogi sądowej od decyzji Prezesa Urzędu w

sprawie wysokości korekty kosztów, o których mowa w art. 44 ustawy; 2) art. 28 ustawy dotyczy przekazywania Prezesowi Urzędu danych na użytek obliczania wysokości korekty kosztów, o których mowa w art. 44 ustawy; 3) art. 30 ust. 6 ustawy dotyczy informowania Zarządcy Rozliczeń S.A. przez Prezesa Urzędu o wysokości korekty kosztów, o których mowa w art. 44 ustawy; 4) art. 34 ustawy dotyczy rozliczeń salda korekty kosztów, o których mowa w art. 44 ustawy; 5) art. 35 ustawy dotyczy rozliczeń z tytułu wypłaconych zaliczek na poczet kosztów, o których mowa w art. 44 ustawy; 6) art. 36 ustawy dotyczy skutków wygaśnięcia koncesji w okresie korygowania kosztów, o których mowa w art. 44 ustawy; 7) art. 38 ustawy dotyczy egzekucji „nadpłaconych” przedsiębiorstwu energetycznemu kwot, które nie zostały zwrócone Zarządcy Rozliczeń S.A.; 8) art. 43 ustawy dotyczy terminu przedawnienia roszczeń wytwórcy wobec Zarządcy Rozliczeń. Z powyższego zestawienia wynika więc jednoznacznie, że zakres odesłania z art. 46 ust. 6 ustawy obejmuje takie przepisy rozdziału 5 ustawy, które normują problem drogi sądowej oraz zagadnienia techniczno-organizacyjne wspólne dla obu mechanizmów.

Przepis art. 33 ust. 3 ustawy, którego zastosowanie *per analogiam* rozważa Sąd Apelacyjny, dotyczy natomiast zasad obliczania korekty kosztów osieroconych, gdy korekta dokonywana jest za okres obejmujący niepełny rok kalendarzowy. W takim wypadku, na użytek obliczania korekty kosztów osieroconych (czyli ostatecznej kwoty wsparcia w danym roku, jakie przysługuje przedsiębiorstwu energetycznemu) należy uwzględniać proporcjonalnie wartości zawarte w załączniku nr 3 (zawierającym ustawowo określoną maksymalną kwotę kosztów osieroconych dla danego roku) oraz załączniku nr 5 (zawierającym prognozowaną wartość wyniku finansowego netto z działalności operacyjnej). Wynikająca z art. 33 ust. 3 ustawy zasada proporcjonalnego uwzględniania wartości, o których mowa w załącznikach nr 3 i 5, uzasadniona jest tym, że stanowią one zmienne brane pod uwagę przy ustalaniu wysokości korekty kosztów osieroconych według wzoru z art. 30 ust. 1 ustawy. Dlatego na przeszkodzie stosowaniu art. 33 ust. 3 ustawy *per analogiam* w niniejszej sprawie stoi to, że przepis ten stanowi o proporcjonalnym uwzględnianiu konkretnych wartości wymienionych w załącznikach do ustawy, a nie okresu czasu, według którego należy ustalać poziom kosztów działalności

operacyjnej przedsiębiorstwa energetycznego na potrzeby mechanizmu wsparcia, o którym mowa w rozdziale 5 ustawy.

Autonomiczny charakter obu mechanizmów wsparcia, konstrukcja odesłania do innych przepisów ustawy z art. 46 ust. 6 ustawy oraz treść i funkcje art. 33 ust. 3 ustawy przemawiają zatem przeciwko posiłkowemu stosowaniu art. 33 ust. 3 ustawy na użytek mechanizmu wsparcia, o którym mowa w rozdziale 6 ustawy. Nie wyklucza to jednak możliwości dostosowania mechanizmu wsparcia z art. 44 i n. ustawy do wspomnianych powyżej realiów 2008 r. W przekonaniu Sądu Najwyższego, jak trafnie zauważyły to Sądy obu instancji, problem kosztów osieroconych z art. 2 pkt 12 ustawy oraz kosztów gazowych zaktualizował się dopiero z dniem 1 kwietnia 2008 r., kiedy to rozwiązaniu z mocy prawa uległy kontrakty długoterminowego sprzedaży energii elektrycznej i mocy. Założenie to znajduje potwierdzenie w raporcie „*Rynek energii elektrycznej w Polsce w I półroczu 2008 r., Raport z monitorowania*” (Warszawa, wrzesień 2008), w którym Prezes Urzędu stwierdził wprost, że w I kwartale 2008 r. umowy długoterminowe nadal obowiązywały i strony takich umów realizowały przewidziane w nich obowiązki (s. 13). Skoro więc przepisy art. 44 i n. ustawy mają na celu zrekompensowanie wytwórcom energii wymienionym w załączniku nr 8 ustawy kosztów, których nie mogą oni pokryć sprzedając energię elektryczną na rynku konkurencyjnym, to założenie przyjęte w niniejszej sprawie przez powoda i Sąd Okręgowy jest zasadne. W konsekwencji podstawą ustalenia wartości uwzględnianych na potrzeby stosowania art. 46 ust. 1 i 5 ustawy powinny być dane za okres obejmujący II-IV kwartał. W pierwszym kwartale 2008 r. wytwórca energii taki jak powód miał bowiem pokrywane wszystkie koszty, w tym koszty zakupu paliwa gazowego oraz koszty kar za zamówione, lecz nieodebrane paliwo gazowe. Dopiero po 30 marca 2008 r. u wytwórcy takiego jak powód mogły się pojawić niepokryte koszty związane z obowiązkiem zakupu paliwa gazowego na zasadzie „bierz lub płać”.

Za przyjęciem założenia interpretacyjnego, zgodnie z którym podstawę dla stosowania art. 46 ust. 1 i 5 ustawy powinny stanowić koszty wytworzenia 1 MWh ponoszone przez wytwórcę energii wymienionego w załączniku nr 8 do ustawy w kwartałach II-IV 2008 r., przemawiają istotne argumenty celowościowe i

systemowe, wynikające z kontekstu unijnego niniejszej sprawy. Mianowicie, ustawa zawierająca oba mechanizmy wsparcia dla wytwórców energii została notyfikowana Komisji Europejskiej jako pomoc publiczna. Komisja Europejska decyzją z dnia 25 września 2007 r. skierowaną do Rzeczypospolitej Polskiej uznała przewidziane w ustawie rekompensaty z tytułu rozwiązania umów długoterminowych za pomoc państwa w rozumieniu art. 87 TWE (obecnie art. 107 TFUE), która jest „zgodna ze wspólnym rynkiem zgodnie z Metodologią kosztów osieroconych” (art. 4 ust. 1 decyzji). Kwalifikacja mechanizmów wsparcia przewidzianych w ustawie, jako pomocy publicznej wymaga zaś szczególnej ostrożności przy wykładni kreujących je przepisów, tak by nadawana tym przepisom interpretacja nie prowadziła do takiego zastosowania mechanizmów wsparcia, które następnie zostałyby zakwalifikowane jako pomoc publiczna wykraczająca poza ramy dozwolone na mocy powyższej decyzji Komisji Europejskiej. W przekonaniu Sądu Najwyższego, do naruszenia unijnych zasad pomocy publicznej mogłoby zaś dojść wtedy, gdyby wytwórca energii wymieniony w załączniku nr 8 uzyskał środki na pokrycie kosztów zakupu gazu za cały 2008 r., w sytuacji gdy koszty gazowe (objęte mechanizmem wsparcia) ujawniły się u niego dopiero z początkiem II kwartału 2008 r. Dlatego modyfikacja wartości stanowiących podstawę dla ustalenia korekty rocznej kosztów gazowych jest nie tylko logicznie uzasadniona sytuacją, w jakiej koszty gazowe pojawiły się u wytwórców energii z załącznika nr 8 do ustawy, ale także znajduje oparcie w obowiązku zapewnienia zgodności przepisów prawa krajowego z prawem unijnym w drodze ich odpowiedniej wykładni.

W pierwszej kolejności należy jednak rozważyć problem wykładni pojęcia „koszty wytworzenia” z art. 46 ust. 5 ustawy w kontekście okresu czasu, za jaki – na użytek korekty kosztów za 2008 r. - należy uwzględnić koszty istotne z punktu widzenia tego przepisu. Przepis art. 46 ust. 5 ustawy formułuje bowiem warunki, od spełnienia których uzależniona jest aktualizacja w danym roku uprawnienia wytwórcy wymienionego w załączniku nr 8 do ustawy do otrzymania kwot na pokrycie kosztów gazowych. Jeżeli w danym roku koszty wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej u danego wytwórcy będą niższe niż cena referencyjna, nie kwalifikuje się on w ogóle do skorzystania z mechanizmu wsparcia za ten rok.

Wykładnia art. 46 ust. 5 ustawy *prima facie* może prowadzić do wniosku, że przedmiotem porównania jest cena referencyjna ustalana dla danego roku oraz średnioroczny jednostkowy koszt wytworzenia określonego wytwórcy, skoro przepis ten posługuje się zwrotem „w danym roku”. Jednakże przepis art. 46 ust. 5 ustawy, w przeciwieństwie do art. 44 i 46 ust. 1 ustawy, zawiera spory margines luzu interpretacyjnego w zakresie dotyczącym pojęcia „kosztów wytworzenia 1 MWh”. „Koszty wytworzenia” z art. 46 ust. 5 ustawy nie zostały wszak określone jako „koszt średnioroczny”, jak ma to miejsce w art. 44 i 46 ust. 1 ustawy. Z kolei użyte w art. 46 ust. 5 ustawy sformułowanie „w danym roku” można interpretować jako odnoszące się tylko do roku (np. 2008), za który dokonywana jest korekta kosztów gazowych, a nie do zakresu czasowego danych, jakie brane są pod uwagę przy stosowaniu art. 46 ust. 5 ustawy. Zwrot „w danym roku” oznacza jedynie, że należy uwzględniać dane z tego samego roku, za który dokonywana jest korekta. Przepis art. 46 ust. 5 ustawy nie determinuje jednak, że muszą to być dane obejmujące cały rok (z wyjątkiem ceny referencyjnej, która ogłaszana jest przez Prezesa Urzędu na podstawie danych za cały rok kalendarzowy). W konsekwencji należy przyjąć, że jednostkowy koszt wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej, o którym mowa w art. 46 ust. 5 ustawy może zostać ustalony na potrzeby korekty kosztów gazowych za 2008 r. na podstawie kosztów wytworzenia ponoszonych przez uprawnionego wytwórcę w okresie II, III i IV kwartału 2008 r., a nie w całym 2008 r.

Jeżeli z poczynionych w sprawie ustaleń faktycznych będzie wynikać, że określone w art. 46 ust. 5 ustawy przesłanki wyłączenia zastosowania mechanizmu wsparcia z art. 44 i n. ustawy nie zostały spełnione (to jest jeżeli koszt jednostkowy wytworzenia energii u powoda nie okaże się niższy od ceny referencyjnej), wówczas przy stosowaniu art. 46 ust. 1 ustawy niezbędna stanie się modyfikacja poszczególnych zmiennych zawartego w tym przepisie wzoru, tak by składały się na nie wartości ustalone na podstawie danych za okres obejmujący jedynie II-IV kwartał 2008 r., a nie cały 2008 r. W konsekwencji słowo „średnioroczny” należy interpretować jako „obejmujący trzy kwartały”. Jak już wskazano powyżej, do przedwczesnego rozwiązania umowy długoterminowej koszty gazowe wytwórcy były pokrywane na podstawie tej umowy. Uwzględnienie na potrzeby wyliczenia korekty kosztów gazowych całkowitej ilości energii elektrycznej wytworzonej w

2008 r. (a zatem także w I kwartale 2008 r.) i średniorocznych kosztów poniesionych na zakup gazu przez uprawnionego wytwórcę w 2008 r. (a zatem także w I kwartale 2008 r.), będzie prowadzić do tego, że wytwórca taki otrzyma wsparcie także dla tych kosztów, które w I kwartale roku zostały już pokryte na podstawie umowy długoterminowej. W ten sposób uprawniony wytwórca otrzymałby pomoc publiczną w wysokości wyższej niż dozwolona decyzją Komisji Europejskiej z dnia 25 września 2007 r. Stosowanie wzoru z art. 46 ust. 1 ustawy (czy z art. 44 ustawy), zgodnie z literalną wykładnią tego przepisu, bez stosownych modyfikacji, mogłoby zatem prowadzić do rozstrzygnięcia przedmiotowego zagadnienia prawnego w sposób sprzeczny z art. 107 TFUE, a w konsekwencji do wydania orzeczenia niezgodnego z prawem unijnym. Dlatego konieczne jest odstąpienie od wykładni językowej art. 46 ust. 1 (a w konsekwencji także art. 44) ustawy oraz odwołanie się do wykładni funkcjonalnej, celowościowej oraz systemowej (w aspekcie dotyczącym wykładni zgodnej z prawem unijnym) i nadanie niektórym ze zdefiniowanych w ustawie zmiennych znaczenia uwzględniającego kontekst, w jakim mechanizm wsparcia dla kosztów gazowych funkcjonował w 2008 r. Logiczną konsekwencją opisanych powyżej modyfikacji wzoru z art. 46 ust. 1 ustawy powinno być zatem uwzględnienie przy wyliczaniu kwoty korekty średniej ceny energii elektrycznej wytworzonej przez powoda za II-IV kwartał 2008 r., a nie za cały rok 2008 r. Dodatkowo należy zważyć, że potrzebne do zastosowania zmodyfikowanego wzoru dane zostały zgromadzone w toku postępowania administracyjnego. Prezes Urzędu zobowiązał bowiem uprawnionych wytwórców do przedkładania danych za 2008 r., z rozbiem na kwartał I oraz kwartały II-IV.

Mając powyższe na względzie należy przyjąć, że dla potrzeb ustalania za 2008 r. wysokości kwot na pokrycie kosztów gazowych nie stosuje się art. 33 ust. 3 tej ustawy. Jednakże, stosując przepis art. 46 ust. 5 ustawy na użytek korekty kosztów gazowych za 2008 r., należy uwzględnić tylko koszty wytworzenia 1 MWh u danego wytwórcy za okres obejmujący II, III i IV kwartał 2008 r., zaś odnoszące się do danych konkretnego wytwórcy wartości poszczególnych zmiennych wzoru zawartego w art. 46 ust. 1 ustawy ustala się za 2008 r. na podstawie danych obejmujących II, III i IV kwartał 2008 r.

Drugie z cząstkowych zagadnień prawnych zawartych w pytaniu Sądu Apelacyjnego odnosi się bezpośrednio do podatku akcyzowego jako elementu składowego jednostkowego kosztu wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej u danego wytwórcy w rozumieniu art. 46 ust. 5 ustawy.

Przepis art. 46 ust. 5 ustawy ma na celu zapobieganie zjawisku uzyskiwania przez uprawnionych wytwórców energii elektrycznej z gazu ziemnego „nadmiernej kompensaty” w stosunku do rzeczywiście poniesionych kosztów. Wyłącza on zastosowanie mechanizmu, o którym mowa w art. 44 i n. ustawy, tylko w danym roku kalendarzowym i tylko względem konkretnego wytwórcy wymienionego w załączniku 8, jeżeli znajdzie określona w nim relacja między dwiema – na pierwszy rzut oka nieporównywalnymi – wartościami: „kosztami wytworzenia 1 MWh u danego wytwórcy” (jednostkowy koszt wytworzenia) oraz „średnią ceną 1 MWh na rynku konkurencyjnym” (cena referencyjna). Założenie ustawodawcy, leżące u podstaw takiego wyboru zestawianych ze sobą wartości, wydaje się być następujące. Po pierwsze, warunkiem wstępnym ubiegania się przez wytwórcę z załącznika nr 8 o środki z mechanizmu wsparcia z art. 44 i n. ustawy jest wytwarzanie energii elektrycznej z paliwa gazowego bez względu na koszty wytworzenia oraz możliwość ich pokrycia przychodami ze sprzedaży wytworzonej energii. Po drugie, jeżeli jednostkowy koszt wytworzenia danego wytwórcy jest wyższy od ceny referencyjnej, oznacza to, że wytwórca energii nie mógł uzyskać środków finansowych pozwalających na pokrycie kosztów gazowych. Po trzecie, jeżeli jednostkowy koszt wytworzenia jest niższy od ceny referencyjnej, uprawniony wytwórca, sprzedając wytworzoną energię na warunkach ustalonych na konkurencyjnym rynku energii, miał możliwość uzyskania takich przychodów, które pozwoliły mu pokryć koszty gazowe. W ten sposób unormowanie art. 46 ust. 5 ustawy zniechęca do minimalizowania kosztów wytwarzania energii elektrycznej, bowiem im wyższe są te koszty, tym większe prawdopodobieństwo uzyskania „dodatniej korekty kosztów gazowych”.

Założenie, zgodnie z którym wytwórca sprzedający energię elektryczną na warunkach ustalonych na konkurencyjnym rynku energii uzyskał przychody pokrywające koszty gazowe (to jest wyłącznie koszty wynikające z realizacji umowy dostawy paliwa gazowego), aczkolwiek mające bezpośrednio umocowanie w treści

przepisu art. 46 ust. 5 ustawy, może budzić wątpliwości. Na cenę sprzedaży składa się bowiem nie tylko koszty wytworzenia, ale także cały zestaw marż służących pokryciu pozostałych kosztów przedsiębiorcy (nie będących kosztami wytworzenia) oraz zapewniających zysk z prowadzonej działalności. Cena sprzedaży na rynku, jak ma to miejsce w okolicznościach faktycznych sprawy, może także uwzględniać podatki, co dodatkowo wypacza logikę porównania „kosztu” (jako wartości netto) z „ceną sprzedaży” (jako wartością brutto). „Koszty wytworzenia” oraz „średnia cena sprzedaży” mogą być wartościami bezpośrednio porównywalnymi, ale na rynku doskonale konkurencyjnym. Wypowiadając się w przedmiocie wpływu umów długoterminowych na konkurencję na rynku, Komisja Europejska przyjęła założenie, że na rynku konkurencyjnym energia sprzedawana jest po cenie odpowiadającej kosztom krańcowym, to jest na poziomie pozwalającym na pokrycie wyłącznie kosztów zmiennych wytwórców energii (decyzja Komisji Europejskiej, s. 34-35). Pod pojęciem kosztów krańcowych Komisja rozumiała przy tym koszty, które wytwórca energii mógł wyeliminować, zaprzestając wytwarzania energii w krótkim okresie. Dla poziomu tych kosztów, podobnie jak dla kosztów zmiennych, podstawowe znaczenie mają zaś koszty paliwa. W tych okolicznościach zestawienie ceny sprzedaży na rynku konkurencyjnym z jednostkowym kosztem wytworzenia nie jest - jak mogłoby się w pierwszej chwili wydawać - rozwiązaniem nielogicznym. Sprzedaż na rynku konkurencyjnym ma bowiem służyć pokryciu przynajmniej tych kosztów, które bezpośrednio składają się na koszty wytworzenia 1 MWh (by nie generować strat z produkcji kolejnych jednostek energii). Pozostałe koszty uprawnionego wytwórcy, niepokryte z takiej sprzedaży, będą obciążały jego wynik finansowy i mogą stanowić ewentualną podstawę dla zastosowania mechanizmu wsparcia dla kosztów osieroconych.

Przechodząc do analizy pojęcia „kosztów wytworzenia”, o którym mowa w art. 46 ust. 5 ustawy, należy zważyć, że przepis art. 46 ust. 5 ustawy jest jedynym przepisem tego aktu prawnego, w którym pojawia się instytucja „kosztów wytworzenia”. Ustawa nie zawiera jednak definicji legalnej „kosztów wytworzenia”. Jest to pojęcie nieostre, któremu w zależności od kontekstu można nadać różne znaczenie. Koszt(y) wytworzenia produktu jest z punktu widzenia nauk o przedsiębiorstwie pewną wąską kategorią kosztów działalności przedsiębiorcy.

Kosztami takimi są koszty przetworzenia przez przedsiębiorcę surowców (materiałów) w sprzedawany przez niego produkt, przede wszystkim koszty zakupu tych surowców, ewentualnie także (aczkolwiek jest to sporne) koszty użycia maszyn i personelu niezbędnych do wytworzenia jednostki produktu (jako tak zwane „płace bezpośrednio produkcyjne”). Inne koszty ponoszone przez przedsiębiorcę nie stanowią „kosztów wytworzenia” produktu, aczkolwiek znajdują (powinny znaleźć) odzwierciedlenie w kalkulacjach dokonywanych na użytek ustalenia ceny sprzedaży w postaci różnego rodzaju marż, dodawanych do kosztów wytworzenia produktu. Zasadniczo o tym, jakie koszty wejdą w skład kosztów wytworzenia, decyduje przyjęta metoda kalkulacji oraz jej cel. Kalkulacja dokonywana na potrzeby ewidencji i sprawozdawczości będzie opierać się na przepisach ustawy o rachunkowości, a w konsekwencji to przepisy tej ustawy będą określały, jakie wartości wchodzi w skład kosztu wytworzenia produktu. Z kolei kalkulacja dokonywana na potrzeby podejmowania decyzji biznesowych (kalkulacja decyzyjna) będzie miała na celu ustalenie pełnego kosztu wytworzenia. Nie ma wówczas znaczenia, co przepisy prawa kwalifikują jako koszt wytworzenia. Dopiero ustalenie pełnego, realnego, a nie księgowego, kosztu wytworzenia produktu pozwoli na racjonalne ustalenie ceny sprzedaży, określenie polityki cenowej, weryfikację własnej pozycji konkurencyjnej, itp. Możliwe jest zatem definiowanie „kosztów wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej” z art. 46 ust. 5 ustawy na różne sposoby.

Wypowiadając się w przedmiocie znaczenia, jakie należy nadać pojęciu „kosztów wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej” Sądy obu instancji odwoływały się do art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości, który to przepis definiuje na użytek sprawozdawczości finansowej pojęcie „koszt wytworzenia produktu”. Koszt ten obejmuje następujące elementy składowe: 1) koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem; 2) uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Obie kategorie kosztów mają nieostry charakter i zostały nieznacznie doprecyzowane w dalszej części art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Kosztami bezpośrednio związanymi z danym produktem są koszty zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją oraz inne koszty poniesione w związku z

doprowadzeniem produktu do postaci w dniu jego wyceny. Z kolei do kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem produktu ustawa o rachunkowości zalicza zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych kosztów produkcji, która odpowiada poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Koszt podatku akcyzowego, jaki ponosił w 2008 r. wytwórca energii z tytułu wydania energii elektrycznej, nie jest kosztem materiału, kosztem przetworzenia paliwa w energię, zmiennym pośrednim kosztem produkcji energii elektrycznej, ani kosztem stałym. Przeciwno wliczaniu kosztów podatku akcyzowego na poczet kosztu wytworzenia przemawia także art. 28 ust. 5 ustawy o rachunkowości, który definiuje cenę sprzedaży netto. Przepis art. 28 ust. 5 ustawy o rachunkowości stanowi zaś wyraźnie, że ceną sprzedaży netto jest cena sprzedaży pomniejszona o podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy. Cena ta, pomniejszona o przeciętny zysk brutto, została uznana w art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości za jeden z alternatywnych sposobów ustalenia kosztu wytworzenia produktu. Reasumując, odwołanie się przy wykładni art. 46 ust. 5 ustawy do art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości wywołuje w konsekwencji następujące skutki w niniejszej sprawie. Po pierwsze, podatek akcyzowy nie wchodzi w skład kosztu wytworzenia. Po drugie, koszty zarządu nie wchodzi w skład kosztu wytworzenia. Po trzecie, tylko część kosztów stałych podlega zaliczeniu na poczet kosztu wytworzenia.

Należy jednak zauważyć, że w pytaniu prawnym Sądu drugiej instancji posłużono się sformułowaniem „koszt wytworzenia” z art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości, podczas gdy art. 46 ust. 5 ustawy stanowi o „kosztach wytworzenia”. Różnica ta rzutuje na rozstrzygnięcie przedmiotowego zagadnienia prawnego. Przemawia przeciwko posiłkowemu stosowaniu przepisów o rachunkowości. Zgodnie z ogólnymi zasadami wykładni różnym zwrotom nie należy nadawać tego samego znaczenia. Dopuszczalność sięgania do definicji legalnych pojęć języka prawnego zawartych w innym akcie prawnym uzależniona jest zaś w piśmiennictwie i orzecznictwie od tego, aby akt ten można było uznać za źródło danej instytucji prawnej, bądź za akt prawny o charakterze podstawowym dla danej dziedziny (por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 29 stycznia 2004 r., I KZP 39/03, OSNKW 2004, nr 2, poz. 13, czy też uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 10 lipca 2000 r., FPS 4/00, NSA 2001, nr 1, poz. 9). Zdaniem Sądu Najwyższego, ustawa o rachunkowości nie może zostać uznana za akt podstawowy dla instytucji „kosztów wytworzenia” 1 MWh wymienionych w art. 46 ust. 5 ustawy, ponieważ nie jest rodzajowo, ani systemowo bliska przepisom ustawy. Zgodnie zaś z poglądami doktryny, w prawie administracyjnym należy zachować szczególną ostrożność przy posługiwaniu się wykładnią systemową z uwagi na rozbieżności w przedmiocie i metodzie regulacji. Za przepisy rodzajowo i systemowo bliskie materii normowanej w ustawie można co najwyżej uznać przepisy Prawa energetycznego, ale te także nie posługują się pojęciem kosztów wytworzenia. Ustawa o rachunkowości ma także inny cel oraz przedmiot regulacji w porównaniu do ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. Koszt, o którym mowa w art. 46 ust. 5 ustawy, nie jest ustalany w ramach wyceny aktywów i pasywów, o której stanowi art. 28 ustawy o rachunkowości, lecz na użytek stosowania mechanizmu wsparcia dla wytwórców wymienionych w załączniku nr 8 do ustawy. Przeciwno stosowaniu przepisów o rachunkowości na użytek wykładni art. 46 ust. 5 ustawy przemawia nadto zachowanie Prezesa Urzędu w toku postępowania administracyjnego, polegające na wyliczeniu składników kosztów wytworzenia energii elektrycznej wymienionych w Informacji Prezesa Urzędu oraz zignorowaniu art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości przy wydawaniu decyzji, poprzez zaliczenie wszystkich kosztów zmiennych, stałych i kosztów ogólnych zarządu na poczet „kosztów wytworzenia” 1 MWh energii elektrycznej.

W przekonaniu Sądu Najwyższego, pojęciu „kosztów wytworzenia” z art. 46 ust. 5 ustawy należy zatem nadać autonomiczne znaczenie. Nie oznacza to jednak, że koszty wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej u danego wytwórcy obejmują kwotę podatku akcyzowego. Obowiązek podatkowy w zakresie podatku akcyzowego powstał w 2008 r. z chwilą wydania energii elektrycznej. Wydanie energii było bezpośrednim i nieuniknionym następstwem wygenerowania energii elektrycznej. Nie mniej nie można uznać, że podatek akcyzowy płacony przez wytwórców energii był kosztem wytworzenia energii elektrycznej, ponieważ sekwencja czasowa powstania obowiązku podatkowego zakładała, że najpierw odpowiednia ilość energii zostanie wytworzona (generując stosowne koszty), a dopiero po jej wytworzeniu aktualizowała się konieczność zapłaty akcyzy.

Wykładnia celowościowa art. 46 ust. 5 ustawy dodatkowo przemawia przeciwko uwzględnieniu w „kosztach wytworzenia” podatku akcyzowego, skoro przepis ten służy wyłączeniu zastosowania mechanizmu wsparcia przewidzianego w art. 44 ustawy, gdy uprawniony wytwórca mógł pokryć koszty produkcyjne, sprzedając wytworzoną energię na rynku konkurencyjnym. Dlatego, zdaniem Sądu Najwyższego, podatek akcyzowy nie wchodzi w skład kosztów wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej przez danego wytwórcę, o których mowa w art. 46 ust. 5 ustawy.

Możliwości zapewnienia porównywalności zawartych w art. 46 ust. 5 ustawy zmiennych w postaci jednostkowego kosztu wytworzenia oraz ceny referencyjnej należy zdaniem Sądu Najwyższego poszukiwać gdzie indziej. W zakresie drugiej zmiennej, jaką jest cena referencyjna, art. 46 ust. 5 ustawy poprzestaje na odesłaniu do art. 23 ust. 2 pkt 18 lit. b) Prawa energetycznego. Przepis ten zobowiązuje Prezesa Urzędu do corocznego ogłoszenia średniej ceny sprzedaży energii na rynku konkurencyjnym oraz podania sposobu jej obliczenia. Z obowiązku tego w niniejszej sprawie Prezes Urzędu wywiązał się, wydając Informację 9/2009 z dnia 31 marca 2009 r. (karta akt postępowania sądowego nr 38). W Informacji 9/2009 Prezes Urzędu ograniczył się jednak tylko do zakomunikowania, że średnia cena sprzedaży energii na rynku konkurencyjnym osiągnęła poziom 155,44 zł/MWh oraz wyjaśnił, że średnia ta „została obliczona z uwzględnieniem sytuacji na rynku energii elektrycznej po konsolidacji pionowej podmiotów sektora elektroenergetycznego”. Treść Informacji 9/2009 wywołuje istotne wątpliwości z punktu widzenia poprawności wykonania dyspozycji art. 23 ust. 2 pkt 18 lit. b) Prawa energetycznego. Po pierwsze, nie wyjaśniono w niej sposobu obliczenia tej średniej, do czego przepis art. 23 ust. 2 pkt 18 lit. b) Prawa energetycznego zobowiązuje Prezesa Urzędu. Po drugie, Prezes Urzędu nie sprecyzował, co rozumie pod pojęciem konkurencyjnego rynku, na którym to rynku ta cena jest ustalana. Z raportu z monitorowania rynku energii w Polsce w I półroczu 2008 r. wynika, że w II kwartale 2008 r., (a zatem po rozwiązaniu umów długoterminowych), wytwórcy energii zaczęli sprzedawać energię przede wszystkim w drodze umów dwustronnych, a nie za pośrednictwem giełdy energii. Sprzedaż na giełdzie energii służyła jedynie korekcie bieżącego zapotrzebowania na energię

elektryczną (*Rynek energii elektrycznej w Polsce w I półroczu 2008 r., Raport z monitorowania*, Warszawa, wrzesień 2008, s. 8-9). W konsekwencji niskiego wolumenu energii znajdującego się w obrocie na giełdzie energii Prezes Urzędu zdawał się nie traktować cen ustalonych na giełdzie energii, jako cen wyznaczonych na rynku konkurencyjnym (na co z kolei wskazywała decyzja Komisji Europejskiej). Znalazło to jednak wyraz dopiero w Informacji 3/2010, w której Prezes Urzędu ogłosił średnią cenę energii elektrycznej na rynku konkurencyjnym za 2009 r. i wyjaśnił, że sprzedaż na rynku konkurencyjnym obejmowała sprzedaż do spółek obrotu na podstawie umów dwustronnych oraz sprzedaż na giełdzie energii. Powoduje to, że sposób ustalenia ceny referencyjnej za 2008 r., a zatem na użytek niniejszej sprawy, cechuje się niezwykle wysokim stopniem arbitralności i wieloma niewiadomymi.

Cena referencyjna z art. 46 ust. 5 ustawy za 2008 r. została zniekształcona przez uwzględnienie w jej strukturze podatku akcyzowego. Niezależnie bowiem od faktycznie zastosowanej przez Prezesa Urzędu metody obliczania ceny referencyjnej za 2008 r. nie ulega wątpliwości, że jest to uśredniona cena sprzedaży. Ustalana jest zatem na podstawie cen, po jakich doszło do zawarcia transakcji na rynku. W rezultacie średnia cena energii elektrycznej na rynku konkurencyjnym w 2008 r. zawierała podatek akcyzowy ze względu na konstrukcję obowiązku podatkowego w tym zakresie. Zgodnie z art. 6 ust. 5 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 29, poz. 257, ze zm.) obowiązek ten powstawał z chwilą wydania energii, a zatem wprowadzenia wytworzonej energii elektrycznej do systemu elektroenergetycznego, co miało miejsce bezpośrednio po jej wygenerowaniu. Wynikające z powyższego zestawienie, na użytek wymaganego przez art. 46 ust. 5 ustawy porównania za 2008 r., „kosztów wytworzenia” 1 MWh bez podatku akcyzowego (koszt netto) z ceną referencyjną zawierającą taki podatek (cena brutto) podważa racjonalność wspomnianego wcześniej założenia (przyjętego także w decyzji Komisji Europejskiej), zgodnie z którym sprzedaż energii elektrycznej wytworzonej z gazu ziemnego po cenie na rynku konkurencyjnym powinna pokrywać przynajmniej wąsko rozumiane koszty wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej. Sprzedając w 2008 r. wytworzoną energię elektryczną po średniej cenie na rynku konkurencyjnym (cena brutto), wytwórca

mógłby bowiem nie odzyskać nawet „kosztów wytworzenia”, skoro cena rynkowa uwzględniała podatek akcyzowy. To z kolei oznacza, że literalna wykładnia art. 46 ust. 5 ustawy w zakresie odnoszącym się do ceny referencyjnej prowadzi do rezultatów sprzecznych z *ratio legis* zarówno art. 44 ustawy, jak i samego art. 46 ust. 5 ustawy, który to przepis wyłącza zastosowanie art. 44 ustawy, gdy wytwórca mógł pokryć koszty wytworzenia sprzedając po cenie ustalonej dla rynku konkurencyjnego.

Dodatkowo należy mieć na uwadze, że wyrokiem z dnia 12 lutego 2009 r. (a zatem przed publikacją Informacji 9/2009, co miało miejsce w dniu 31 marca 2009 r.) w sprawie C-475/07 *Komisja p. Rzeczypospolitej Polskiej* Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał, że „poprzez zaniechanie dostosowania do dnia 1 stycznia 2006 r. swojego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zmienionej dyrektywą Rady 2004/74/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r., w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy tej dyrektywy”. W konsekwencji przepisy prawa polskiego łączące obowiązek podatkowy w zakresie podatku akcyzowego z wydaniem energii przez producenta, a nie z chwilą jej dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora, należy uznać za sprzeczne z prawem unijnym z mocą wsteczną, to jest od 1 stycznia 2006 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie ograniczył bowiem skutków temporalnych swojego wyroku. Stwierdzona powołanym wyżej orzeczeniem niezgodność przepisów prawa polskiego odnosi się bezpośrednio do przepisów o podatku akcyzowym od energii elektrycznej, a nie do przepisów kształtujących mechanizm wsparcia dla kosztów gazowych. Niemniej stwierdzona powołanym wyżej wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości UE sprzeczność przepisów prawa polskiego z prawem unijnym może wywołać w okolicznościach niniejszej sprawy negatywne skutki dla interesów majątkowych przedsiębiorstwa energetycznego – pośredniego adresata przepisów dyrektywy 2003/96. Gdyby bowiem przepisy prawa polskiego w zakresie akcyzy były zgodne z prawem unijnym, akcyza nie

stanowiłaby części ceny referencyjnej, a w konsekwencji mogłoby się okazać, że jednostkowy koszt wytworzenia 1 MWh energii elektrycznej u powoda kształtował się w 2008 r. powyżej poziomu ceny referencyjnej nieobejmującej podatku akcyzowego. To z kolei uzasadnia konkluzję, że po wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie C-475/07 *Komisja p. Rzeczypospolitej Polskiej* Prezes Urzędu, jako organ państwa członkowskiego, miał obowiązek ustalić cenę referencyjną bez podatku akcyzowego. Organy administracji mają bowiem taki sam obowiązek respektowania prawa unijnego, jak sądy krajowe i w konsekwencji zobowiązane są do wykładni przepisów prawa krajowego w sposób zgodny z prawem unijnym, a gdy nie jest to możliwe do niestosowania przepisów prawa krajowego sprzecznych z prawem unijnym (por. wyroki TS UE z dnia 22 czerwca 1989 r. w sprawie 103/88 *Fratelli Costanzo*, Rec. 1989, s. 1839; z dnia 9 września 2003 r. w sprawie C-198/01 *CIF*, Rec. 2003, s. I-8055; z dnia 7 stycznia 2004 r., w sprawie C-201/02 *Wells*, Rec. 2004, s. I-723; a w szczególności z dnia 28 czerwca 2001 r. w sprawie C-118/00 *Gervais Larsy przeciwko INASTI*, Rec. 2001, s. I-5063). W okolicznościach niniejszej sprawy obowiązek ten doznaje dodatkowego wzmocnienia przez fakt wydania orzeczenia stwierdzającego wprost sprzeczność z prawem unijnym przepisów prawa polskiego współkształtujących kontekst prawny niniejszej sprawy.

Uwzględniając kontekst unijny zagadnienia dotyczącego wpływu zasad opodatkowania podatkiem akcyzowym działalności wytwórców energii elektrycznej na wykładnię i stosowanie art. 46 ust. 5 ustawy, Sąd Najwyższy stwierdza, że w 2008 r. Prezes Urzędu potwierdził, że cena referencyjna zawiera w sobie podatek akcyzowy oraz określił cenę netto (bez podatku akcyzowego) na użytek ustalania poziomu kosztów uzasadnionych uwzględnianych przy zatwierdzaniu taryf (pismo Prezesa Urzędu z dnia 1 grudnia 2008 r., karta akt sądowych nr 40). Zachowanie Prezesa Urzędu wskazuje na techniczną i prawną możliwość określenia średniej ceny z art. 23 ust. 2 pkt 18 lit. b) Prawa energetycznego w wersji netto (bez podatku), na użytek stosowania różnych instytucji z zakresu regulacji działalności przedsiębiorstw energetycznych. Przypomnieć bowiem należy, że art. 23 ust. 2 pkt 18 lit. b) Prawa energetycznego nie rozstrzyga o tym, co składa się na cenę referencyjną w rozumieniu tego przepisu. Skoro zaś przepis art. 23 ust. 1 pkt 18 lit.

b) Prawa energetycznego stanowi o tym, że Prezes Urzędu ogłasza informację o średniej cenie energii elektrycznej na rynku konkurencyjnym oraz podaje sposób obliczenia tej średniej, to nie ma żadnych przeszkód, aby Prezes Urzędu ogłosił przedmiotową cenę z pominięciem podatku akcyzowego, skoro nie powinien on być naliczany na etapie sprzedaży energii na rynku konkurencyjnym. Obowiązująca w 2008 r. stawka akcyzy została przy tym określona kwotowo (przepis art. 75 ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym stanowił, że stawka akcyzy na energię elektryczną wynosi 0,02 zł za 1 kWh), co pozwala na łatwe obliczenie ceny referencyjnej netto. W konsekwencji należy przyjąć, że w przypadku uwzględnienia podatku akcyzowego w cenie referencyjnej, wartość tego podatku pomija się na użytek stosowania art. 46 ust. 5 ustawy.

Kierując się przedstawionymi wyżej argumentami, Sąd Najwyższy podjął uchwałę, jak w sentencji.