

## **Definicja procesu metalurgicznego w ramach art. 30 ust. 7a ustawy o podatku akcyzowym.**

### **Wstęp**

W dniu 1 stycznia 2016 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup> wprowadzające do ustawy o podatku akcyzowym<sup>2</sup> (dalej jako „u.p.a.”) zwolnienie z akcyzy energii elektrycznej wykorzystywanej do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych, metalurgicznych, a także mineralogicznych. Zwolnienie to, jak każda nowa regulacja, budzi wiele pytań i wątpliwości, zarówno po stronie samych podatników jak i organów podatkowych. Podstawowe wątpliwości związane są z brakiem definicji legalnej procesu metalurgicznego.

Prawidłowe zdefiniowanie procesu jest niezbędne dla skutecznego skorzystania z tego zwolnienia. Niniejsze opracowanie ma na celu próbę ustalenia zakresu pojęcia procesu metalurgicznego dla potrzeb powyższego zwolnienia. Należy zaznaczyć, że pojęcie to nie jest jednorodne np. w ramach Unii Europejskiej, w wielu krajach już produkcja koksu jest zaliczana do procesów metalurgicznych. Pojawia się więc pytanie: czy proces metalurgiczny powinien być interpretowany jedynie jako proces główny, czy też powinien obejmować kompleks procesów pobocznych towarzyszących procesowi głównemu, aż do osiągnięcia produktu finalnego?

Podjmując próbę odpowiedzi na powyższe pytanie niewątpliwie pominięte zostanie wiele innych wątków i pytań pojawiających się w związku z wprowadzonym zwolnieniem, jednakże nie ulega wątpliwości że najważniejsze jest określenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego zwolnienia.

### **I. Podstawy prawne zwolnienia z podatku akcyzowego energii zużytej w procesach metalurgicznych.**

Zwolnienie z podatku akcyzowego energii zużytej w procesach metalurgicznych ma swoje źródło w prawie wspólnotowym. Zasady objęcia podatkiem akcyzowym energii elektrycznej regulowane są głównie przez dwa akty prawne Unii Europejskiej - Dyrektywę

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2015 r., poz. 1479.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 752 z późn. zm.).

Rady 2008/118/WE<sup>3</sup>, zwaną „nową dyrektywą horyzontalną” oraz Dyrektywę Rady 2003/96/WE<sup>4</sup>, zwaną dalej jako „dyrektywa energetyczna”. Nowa dyrektywa horyzontalna w art. 1 ust.1 lit. a) stanowi, iż ustanawia ona ogóle zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję energii elektrycznej objętej regulacją dyrektywy energetycznej. Zasady te przewidują również pewne preferencje, wraz z katalogiem zwolnień. Wśród szerokiego katalogu zwolnień z opodatkowania energii elektrycznej przewidzianych w dyrektywie energetycznej można natomiast wyróżnić zwolnienia o charakterze obligatoryjnym (skutkujące obowiązkiem ich wdrożenia do krajowego ustawodawstwa państwa członkowskiego) oraz zwolnienia o charakterze fakultatywnym (ich implementacja w krajowym porządku prawnym uzależniona jest od indywidualnej decyzji państwa członkowskiego). Katalog obligatoryjnych zwolnień od akcyzy energii elektrycznej ujęty został w art. 14 ust.1 lit. a) dyrektywy energetycznej, a następnie implementowany do polskiego porządku prawnego w art. 30 ust. 6 u.p.a. W świetle tych regulacji energia elektryczna wykorzystywana do produkcji energii elektrycznej oraz energia elektryczna wykorzystywana do utrzymywania zdolności do produkcji energii elektrycznej zostały zwolnione od akcyzy. Z kolei zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 4 lit. b tiret 3 dyrektywy energetycznej nie ma ona zastosowania do energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych. Należy zatem zauważyć, w ślad za stanowiskiem WSA w Krakowie<sup>5</sup>, iż ustawodawca unijny wyłączył jedynie spod regulacji dyrektywy energetycznej energię elektryczną zużywaną w procesie metalurgicznym, co oznacza, iż omawiane zwolnienie ma charakter fakultatywny, podobnie jak zwolnienia wskazane w art. 15 dyrektywy energetycznej<sup>6</sup>, a państwa członkowskie nie są zobowiązane do harmonizacji podatku akcyzowego w tym zakresie i od ich autonomicznej decyzji zależy zastosowanie w danym kraju preferencji w tym obszarze.

---

<sup>3</sup> Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. U. UE. L. 9/12).

<sup>4</sup> Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. U. UE. L. 283/51).

<sup>5</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 1871/11, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl), dostęp dnia: 29.12.2015 r.

<sup>6</sup> Zgodnie z art. 15 ust.1 lit. b), c), d), e) dyrektywy energetycznej państwa członkowskie, bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych mogą przyznawać całkowite lub częściowe zwolnienia lub obniżki w zakresie poziomu opodatkowania wobec energii elektrycznej: pochodzącej z wykorzystania energii słonecznej, wiatrowej, fal, pływów lub geotermicznej; pozyskiwanej w elektrowniach wodnych; pozyskiwanej z biomasy lub produktów wyprodukowanych z biomasy; wytwarzanej z emisji metanu z opuszczonych kopalni węgla; wytwarzanej z ogniw paliwowych; wykorzystywanej do łącznego wytwarzania ciepła i mocy; wytwarzanej podczas łącznego wytwarzania ciepła i mocy, pod warunkiem że łączne generatory są przyjazne dla środowiska; wykorzystywanej do przewozów towarów i pasażerów koleją, metrem, tramwajem, trolejbusem.

W Polsce wprowadzenie możliwości korzystania ze zwolnienia z podatku akcyzowego od energii elektrycznej zużywanej między innymi w procesie metalurgicznym zbiegło się w zasadzie z przyjęciem przez rząd RP 30 czerwca 2015 roku ramowego programu Śląsk 2.0<sup>7</sup>. Program ten zapoczątkował proces zmian legislacyjnych wprowadzających korzystne rozwiązania ekonomiczne dla energochłonnych branż polskiego przemysłu. Kluczowym celem Programu Śląsk 2.0 jest wzrost konkurencyjności gospodarki Województwa Śląskiego i Małopolski Zachodniej, realizowany poprzez pakiet rozwiązań dla górnictwa oraz pakiet rozwiązań zwiększających globalną konkurencyjność polskich przedsiębiorstw energochłonnych w porównaniu do tożsamyh branż funkcjonujących na arenie europejskiej i światowej. Pakiet rozwiązań dedykowany przedsiębiorstwom energochłonnym przewiduje m.in. zwolnienie podatkowe w postaci ulgi w akcyzie na energię elektryczną wykorzystywaną w procesie metalurgicznym<sup>8</sup>.

W lipcu 2015 r. przyjęto tzw. dużą nowelizację ustawy o podatku akcyzowym<sup>9</sup>. Z dniem 1 stycznia 2016 r. wszedł w życie ust. 7a dodany do art. 30 u.p.a., wprowadzający do krajowego porządku prawnego całkowite zwolnienie od akcyzy energii elektrycznej wykorzystywanej do celów redukcji chemicznej oraz w procesach: elektrolitycznych, metalurgicznych oraz mineralogicznych. Od tego dnia podatnicy akcyzy od energii elektrycznej, przy spełnieniu ustawowych warunków, mogą korzystać ze zwolnienia bezpośredniego w zakresie energii elektrycznej zużytej w procesie metalurgicznym, co bez wątplenia pozwoli przedsiębiorcom na optymalizację kosztów swojej działalności gospodarczej.

Wprowadzone do polskiego porządku prawnego rozwiązanie legislacyjne jest spójne z regulacją art. 1 dyrektywy energetycznej, zgodnie z którą państwa członkowskie opodatkowują energię elektryczną zgodnie z niniejszą dyrektywą. Do dnia 31 grudnia 2015 r. energia elektryczna, stanowiąca wyrób akcyzowy w rozumieniu art. 2 ust.1 pkt 1 u.p.a., wykorzystywana w procesie metalurgicznym, podlegała opodatkowaniu podatkiem akcyzowym na podstawie art. 9 ust.1 pkt 3 u.p.a. Wprowadzając omawiane zwolnienie podatkowe, polski ustawodawca rozszerzył zatem katalog zwolnień od akcyzy w zakresie energii elektrycznej, w skład którego dotychczas wchodziły: energia elektryczna wytwarzana

---

<sup>7</sup> Śląsk 2.0. Program wsparcia przemysłu Województwa Śląskiego i Małopolski Zachodniej, [www.premier.gov.pl](http://www.premier.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.

<sup>8</sup> Ibidem.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1479).

z odnawialnych źródeł<sup>10</sup>, wspomniane już wcześniej zużycie energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej, jak również zużycie tej energii w celu podtrzymywania tych procesów produkcyjnych<sup>11</sup>, zużycie energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej i ciepła w skojarzeniu<sup>12</sup>, zużycie do celów żeglugi, w tym rejsy rybackie, energii elektrycznej wytwarzanej na statku<sup>13</sup>, a także zużycie energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, niedostarczanej do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania energii elektrycznej, pod warunkiem, że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należnej wysokości<sup>14</sup>. Energia elektryczna, zgodnie z przepisami prawa polskiego, jest trzecim w kolejności chronologicznej wyrobem akcyzowym, który pod warunkiem zużycia go w procesie metalurgicznym zwolniony został z opodatkowania akcyzą. Tożsamym zwolnieniem w 2012 r. objęto wyroby węglowe<sup>15</sup>, a w 2013 r. także wyroby gazowe<sup>16</sup>.

Zniesienie przez polskiego ustawodawcę obciążenia fiskalnego poprzez wprowadzenie zwolnienia energii elektrycznej zużywanej w procesie metalurgicznym ma skutkować wzmocnieniem konkurencyjności polskich zakładów przemysłowych na arenie międzynarodowej, a przede wszystkim wśród europejskich przedsiębiorstw o zbliżonym profilu działalności gospodarczej. Do momentu implementacji omawianego zwolnienia do przepisów u.p.a. Polska, m.in. obok Cypru, Łotwy, Malty i Portugalii, znajdowała się wśród nielicznych państw Unii Europejskiej, które nie wprowadziły ulg dla zakładów energochłonnych w zakresie akcyzy na energię elektryczną<sup>17</sup>. Sytuacja ta oddziaływała niekorzystnie na realizację zasady gospodarki rynkowej poprzez zróżnicowanie warunków gospodarowania dla konkurentów działających w tożsamych branżach, na terenie różnych krajów członkowskich, a charakteryzujących się wysokim poziomem zużycia energii elektrycznej, ograniczała rozwój innowacyjności i elastyczności gospodarki, a także zaburzała racjonalne wykorzystanie zasobów gospodarczych.

---

<sup>10</sup> Art. 30 ust. 1 u.p.a.

<sup>11</sup> Art. 30 ust. 6 u.p.a.

<sup>12</sup> Art. 30 ust. 7 u.p.a.

<sup>13</sup> Art. 30 ust. 8 u.p.a.

<sup>14</sup> § 5 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 195 ze zm.).

<sup>15</sup> Art. 31a ust. 1 pkt 7 u.p.a.

<sup>16</sup> Art. 31b ust. 1 pkt 4 u.p.a.

<sup>17</sup> Program Śląsk 2.0. op. cit.

## II. Proces metalurgiczny - zakres pojęcia

Zakres podmiotowy omawianego zwolnienia obejmuje podmioty wykorzystujące energię w procesie metalurgicznych. Niestety, ani dyrektywa energetyczna ani u.p.a nie zawierają jego definicji legalnej. Z uwagi na niezbędność zdefiniowania tego pojęcia konieczne jest poszukiwanie definicji procesu metalurgicznego w innych źródłach.

Zgodnie z Encyklopedią PWN<sup>18</sup> metalurgia to dział nauki i techniki zajmujący się procesami otrzymywania metali z rud, ich rafinacji (rafinacja metali), wytwarzania stopów oraz obróbki mającej na celu nadanie im odpowiednich kształtów i właściwości. W literaturze naukowej metalurgię definiuje się jako szereg powiązanych ze sobą procesów technologicznych mających na celu otrzymanie technicznie czystego produktu z surowców, którymi najczęściej są rudy wytapianych metali<sup>19</sup>. Inni<sup>20</sup> wskazują, że procesami metalurgicznymi są procesy otrzymywania surówki w podwyższonych temperaturach, najczęściej w wyniku redukcji tlenków; procesy polegające na otrzymywaniu rafinacji oraz przetwarzaniu metali i ich stopów, m.in. przy wykorzystaniu prądu elektrycznego.

Pomocne w zdefiniowaniu procesu metalurgicznego są też liczne interpretacje indywidualne organów podatkowych, zbieżne z procesem metalurgicznym, określonym w Dokumencie Komisji Europejskiej dotyczącym najlepszych możliwych technik w przemyśle obróbki wyrobów żelaznych<sup>21</sup>. W tym zakresie sięgać trzeba do dużej liczby interpretacji organów podatkowych wydanych w odniesieniu do wyrobów węglowych i gazowych, a to z uwagi na fakt, iż energia elektryczna zużywana w procesie metalurgicznym do tej pory nie była objęta zwolnieniem. Wnioskodawcy ubiegający się na podstawie przepisów wspólnotowych o zwrot zapłaconej akcyzy od tej energii, nie mogli go otrzymać, gdyż zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych<sup>22</sup> brak było w prawie krajowym konstrukcji prawnej dopuszczającej taką możliwość. Potwierdzały to także orzeczenia sądów<sup>23</sup>.

W związku z powyższym na gruncie języka prawniczego pod pojęciem procesu metalurgicznego należy rozumieć proces, który w swoim podstawowym zarysie przebiega

---

<sup>18</sup> <http://encyklopedia.pwn.pl>, dostęp dnia 29.12.2015 r.

<sup>19</sup> R. Chudzikiewicz, W. Briks, *Podstawy metalurgii i odlewnictwa*, wyd. PWN, Warszawa 1977.

<sup>20</sup> A. Górecki, *Technologia ogólna. Podstawy technologii mechanicznych*, wyd. WSiP, Warszawa 2014.

<sup>21</sup> [http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/BREF/fmp\\_bref\\_1201.pdf](http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/BREF/fmp_bref_1201.pdf).

<sup>22</sup> Interpretacja indywidualna DIS w Poznaniu z dnia 30 września 2011 r., nr ILPP3/443-59/11-2/TK, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.; interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z dnia 15 czerwca 2011 r., nr IBPP3/443-360/11/DG, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.

<sup>23</sup> Wyrok NSA z dnia 3 września 2015 r., sygn. akt I FSK 534/15, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl), dostęp dnia: 29.12.2015 r.; wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 1871/11, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl), dostęp dnia: 29.12.2015 r.; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. akt III SA/Gl 781/11, LEX nr 1437544; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 24 października 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 815/13, LEX nr 1389705.

następująco: do poszczególnych hut i wydziałów dostarczane są surowce, takie jak ruda żelaza, topniki, węgiel i koks. Surowce te przygotowywane są do dalszych procesów hutniczych w spiekalni, gdzie z miałkich rud, koncentratów rudnych i innych dodatków żelazodajnych uzyskuje się gruboziarnisty spiek rudy żelaza (spiekanie/aglomeracja rudy). Następnie mieszanka spieku i koksu jest wysyłana do wielkiego pieca, gdzie w procesie wielkopielowym w wysokiej temperaturze dochodzi do topienia i redukcji związków żelaza, w wyniku czego otrzymywana jest surówka płynna. Tak powstała surówka przemieszczana jest do stalowni konwertorowej, gdzie w zasadowych konwertorach tlenowych z surówki płynnej, złomu oraz materiałów żuzłotwórczych powstaje stal w procesie konwertorowo-tlenowym. Na tym etapie do surówki dodaje się określoną ilość złomu i topników oraz przedmucha się ją czystym tlenem, spuszcza do kadzi, dodaje żelazostopy i poddaje obróbce pozapiecowej, tak aby otrzymać określone gatunki stali. Stal poddawana jest następnie testom, sprawdzającym, czy osiągnięta analiza chemiczna jest zgodna z wymaganiami. Wtedy wytopioną stal przewozi się w kadzi na maszynę COS, gdzie poddawana jest procesowi ciągłego odlewania. Tam powstają kęsy, kęsiska i slaby, które następnie przetwarzane są w wyrób stalowy w procesie walcowania na gorąco lub na zimno. Kolejne etapy produkcji to: prostowanie, wykańczanie na wydziałach wykańczalni wraz z obróbką, powlekaniami, cynkowaniem, cięciem, wykrawaniem, wierceniem otworów itp. celem uzyskania finalnych produktów stalowych odpowiadających specyfikacji wymaganej na etapie dystrybucji i sprzedaży.<sup>24</sup> Za proces metalurgiczny<sup>25</sup> należy uznać proces, który w swoim podstawowym zarysie przebiega następująco: do poszczególnych wydziałów huty dostarczane są surowce takie jak złom, topniki, speniacze żuzła, tlen, dodatki stopowe, nawęglacze, odłtenciace. Surowce te kierowane są do pieca łukowego gdzie za pomocą przede wszystkim energii elektrycznej (energia elektryczna z elektrod roztopia złom) lub gazu ziemnego (w palnikach paliwowo-tlenowych) w wysokiej temperaturze powstaje płynna stal, gazy procesowe, pyły i żuzel. Następnie ciekła stal wraz z dodatkami stopowymi, argonem i związkami wapnia jest kierowana do pieca kadziowego, gdzie podlega rafinacji. Dodanie odpowiednich stopów zgodnie z chemiczną specyfikacją gwarantuje uzyskanie jednorodnej, specyficznej mieszanki wychodzącej z kadzi. Etap pieca kadziowego pochłania energię elektryczną (podgrzewając ciekłą stal do temperatury 1600°C) oraz tlen. Produktami dodatkowymi tego etapu są żuzel rafinacyjny (nieenergetyczny) i gaz procesowy.

---

<sup>24</sup> Interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z dnia 24 grudnia 2013 r., nr IBPP4/443-667/13/BP, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.

<sup>25</sup> DIS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 13 maja 2014 r., nr IBPP4/443-55/14/PK, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.

Oczyszczona, ciekła stal trafia - w ramach początku procesu ciągłego odlewania stali - do stalowni, skąd wydostaje się w formie jednorodnego strumienia płynnej stali. Na tym etapie występują kadz odlewnicza, kadz pośrednia i krystalizatory. Z kadzi odlewniczej ciekła stal kierowana jest do kadzi pośredniej, która zapewnia ciągłość odlewu stali. Z kadzi pośredniej ciekła stal trafia do komory, gdzie oscylują chłodzone wodą formy miedziowe o przekroju kwadratowym. Następnie w komorze natryskowej (krystalizator) powierzchnia ciekła stali jest schładzana wodą, tworząc solidną formę z ciekłym wnętrzem. Na etapie ciągłego odlewania stali zużywa się niewielkie ilości energii elektrycznej. Tak sformowany kęs (staliwo) trafia do pieca gazowego, gdzie utrzymywana jest odpowiednia temperatura (ok. 1200°C). Następnie kęs jest poddawany walcowaniu, co nadaje mu odpowiednie właściwości i strukturę. Na tym etapie gaz (przede wszystkim gaz ziemny) jest niezbędny do zasilania pieca gazowego oraz stosunkowo niewielkie ilości energii elektrycznej (głównie do zasilania silników maszyn walcowni). W walcowni powstają produkty, takie jak walcówka czy pręt. Kolejne etapy produkcji to: prostowanie, przeciąganie, wykańczanie na wydziałach wykańczalni wraz z obróbką, cięciem, gięciem, celem uzyskania końcowych produktów stalowych spełniających wymagania dystrybucji i sprzedaży. W innej interpretacji<sup>26</sup> czytamy że proces metalurgiczny obejmuje: wstępną obróbkę rudy - rozdrabnianie i wzbogacanie (m.in. grawitacyjne, ogniowe, magnetyczne lub przez flotację) oraz spiekanie miałkich rud (aglomeracja), właściwy proces prowadzący do otrzymania metalu zwany procesem hutniczym, oraz rafinację metalu; zależnie od stosowanych metod metalurgię dzieli się na pirometalurgię, obejmującą procesy redukcji tlenków metali w wysokich temperaturach i procesy utleniania zanieczyszczeń (świeżenie), hydrometalurgię oraz elektrometalurgię (otrzymywanie metali w piecach elektrycznych), a także metalurgię próżniową i metalurgię proszków. Tym samym z punktu widzenia wykładni językowej procesami metalurgicznymi są więc procesy produkcji wyrobów metalowych, w których występuje chemiczna lub termiczna obróbka surowców metalowych.

Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, że pojęcie procesu metalurgicznego zarówno w języku powszechnym, jak i prawniczym, jest rozumiane szeroko i co do zasady obejmuje ono całość czynności, niezbędnych w procesach związanych z produkcją metali

---

<sup>26</sup> DIS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 26 maja 2015 r., nr IBPP4/4513-26/15/BP, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.

i wyrobów metalowych<sup>27</sup>, czy też całość procesów zachodzących w przemyśle metalurgicznym ukierunkowanych na wytworzenie produktów tego przemysłu<sup>28</sup>.

### **III. Wykorzystanie energii elektrycznej w procesie metalurgicznym**

Brak precyzyjnego określenia przez ustawodawcę polskiego w u.p.a., co należy rozumieć przez wykorzystanie energii elektrycznej w procesie metalurgicznym powoduje konieczność rozważenia jak szeroko należy rozumieć omawiane zwolnienie. Na proces metalurgiczny, zgodnie z tym co wskazano powyżej, często składa się cały szereg nierozzerwalnie powiązanych ze sobą etapów, następujących jeden po drugim, aż do uzyskania produktu finalnego. W efekcie nasuwa się pytanie czy proces metalurgiczny, o którym mowa w art. 30 ust. 7a u.p.a. należy rozpatrywać w ujęciu wąskim, poprzez przyjęcie, iż jest nim jedynie proces główny, czy też opowiedzieć się za koncepcją, w myśl której na proces metalurgiczny, obok procesu głównego składa się także cały szereg procesów wspomagających, o charakterze pobocznym w stosunku do procesu głównego. Za przyjęciem drugiej koncepcji przemawiają trzy argumenty. Pierwszy z nich to wybrany przez polskiego ustawodawcę sposób redakcji ust. 7a, zgodnie z którym zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wykorzystywaną w procesach metalurgicznych. W przypadku gdyby proces metalurgiczny miał ograniczać się jedynie do procesu głównego i nie obejmować procesów wspomagających ustawodawca zawęziłby i doprecyzował przedmiotowy przepis, czego nie uczynił. Drugi argument sprowadza się do odpowiedzi na pytanie czy bez procesów pobocznych osiągnięcie produktu końcowego byłoby możliwe lub czy przeprowadzenie procesu głównego bez użycia procesów pobocznych gwarantowałoby osiągnięcie produktu końcowego o pożądanych właściwościach. Odpowiedź negatywna pozwala przyjąć, iż proces metalurgiczny należy traktować jako ściśle powiązanie procesu głównego i procesów wspomagających. Wreszcie analiza stanowisk organów podatkowych i sądów przemawia za szerokim ujęciem procesu metalurgicznego. Jak wyżej zaznaczono przez proces metalurgiczny należy rozumieć całość procesów zachodzących w przemyśle metalurgicznym, ukierunkowanych na wytworzenie produktów tego przemysłu<sup>29</sup>. Inaczej rzecz ujmując proces

---

<sup>27</sup> Interpretacja DIS w Katowicach z dnia 13 maja 2014 r., nr IBPP4/443-55/14/PK, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.; interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z dnia 30 czerwca 2014 r., nr IBPP4/443-141/14/BP, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.; interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z dnia 24 grudnia 2013 r., nr IBPP4/443-667/13/BP, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.

<sup>28</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 163/15, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.

<sup>29</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy, op. cit..



metalurgiczny to całość czynności niezbędnych w procesach związanych z produkcją metali i wyrobów metalowych<sup>30</sup>.

Dodatkowo należy wskazać, że pojęcia procesu metalurgicznego nie sposób ograniczyć jedynie do treści Działu 24 Polskiej Klasyfikacji Działalności z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD)<sup>31</sup> obejmującego Produkcję metali, na co jednoznacznie wskazał WSA<sup>32</sup> zauważając, że zgodnie z pkt 22 (dyrektywy energetycznej) produkty energetyczne powinny zasadniczo stanowić przedmiot ram wspólnotowych, gdy są wykorzystywane jako paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowe. W tym zakresie, zgodnie z naturą i logiką systemu podatkowego z zakresu tych ram wyłączone jest wykorzystywanie produktów energetycznych podwójnego zastosowania i wykorzystywanie produktów energetycznych nie jako paliw, a także procesy mineralogiczne. Energia elektryczna, która w podobny sposób jest wykorzystywana, powinna być podobnie traktowana. Wykorzystywanie produktów energetycznych w procesach metalurgicznych realizuje charakter podwójnego zastosowania tych produktów. Zdaniem Sądu tak określone cele zharmonizowanego opodatkowania akcyzą dotyczą co do zasady wykorzystywania produktów energetycznych jako paliwa do ogrzewania lub paliw silnikowych. W sprawie natomiast analizowana jest podstawa do zwolnienia podatkowego w związku z wykorzystywaniem gazu do procesu metalurgicznego. Rozważając cel zwolnienia, trzeba uwzględnić kontekst gospodarczy, który tą drogą wpływa na procesy produkcyjne i konkurencyjność całego przemysłu, zyskując w swoich procesach możliwość wykorzystania gazu nieopodatkowanego akcyzą, a więc tańszego. Zdaniem Sądu brak jest racjonalnych wskazówek, by proces metalurgiczny w świetle ogólnych zapisów dyrektywy energetycznej mówiącej o procesach metalurgicznych, dzielić i uprzywilejowywać w wybranych zakresach (wyłącznie do metalurgii ekstrakcyjnej realizowanej w hutach), skoro jednym, wspólnym celem tych procesów wydaje się być uzyskanie łącznie ich produktów, tworzących konkurencyjny europejski rynek produktów gotowych (np. produkcji samochodów, czy innych wyrobów). W taki ciąg procesów produkcyjnych wpisują się także pozostałe wymienione w przepisach procesy: redukcji chemicznej, elektrolizy czy mineralogiczne.

---

<sup>30</sup> Interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z dnia 30 czerwca 2014 r., nr IBPP4/443-141/14/BP, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.

<sup>31</sup> Dz. U. z 2007 r., nr 251, poz. 1885 z późn. zm.

<sup>32</sup> WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 22 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 163/15, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), dostęp dnia 29.12.2015 r.

## Podsumowanie

Na podstawie art. 30 ust. 7a u.p.a. energia elektryczna wykorzystywana w procesie metalurgicznym jest zwolniona od akcyzy. Warunkami zwolnienia jest wykorzystywanie energii elektrycznej przez podmiot będący podatnikiem akcyzy od tej energii oraz przekazywanie przez podmiot wykorzystujący energię elektryczną do właściwego naczelnika urzędu celnego, do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podmiot wykorzystał energię elektryczną, oświadczenia o ilości wykorzystanej energii i sposobie jej wykorzystania.

W gruncie rzeczy sama konstrukcja zwolnienia jest czytelna, problemy pojawiają się w momencie kiedy podmiot prowadzący działalność mieszczącą się w pojęciu procesu metalurgicznego zamierza skorzystać ze zwolnienia. Pierwszym elementem, który musi zostać rozstrzygnięty, to ustalenie które elementy procesów produkcyjnych mieszczą się w pojęciu procesu metalurgicznego. Powyższe rozważania i przytoczone definicje mają na celu ułatwić to zadanie, jednak nie rozwieją wszelkich wątpliwości. Tym bardziej, że interpretacje indywidualne którymi posiłkowo się, jak wiemy, nie mają wymiaru powszechnego, i zarówno wśród nich, jak i wśród wyroków sądów administracyjnych możemy spotkać także stanowisko zawężające definicję pojęcia procesu metalurgicznego<sup>33</sup>.

Należy w związku z powyższym stwierdzić, iż z punktu widzenia podatników chcących skorzystać ze zwolnienia, najbezpieczniejszym rozwiązaniem jest w pierwszej kolejności wystąpienie o indywidualną interpretację, która pozwoli określić, w odniesieniu do indywidualnego stanu faktycznego, zakres procesów które będą mieściły się w kategorii pojęciowej procesu metalurgicznego.

---

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 marca 2015 r. sygn. akt III SA/Łd 109/15, LEX nr 1793274.

## Literatura:

1. Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. U. UE. L. 283/51).
2. Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. U. UE. L. 9/12).
3. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 752 z późn. zm.).
4. Ustawa z dnia 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1479).
5. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 195 ze zm.).
6. Wyrok NSA z dnia 3 września 2015 r., sygn. akt I FSK 534/15.
7. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 1871/11.
8. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. akt III SA/Gl 781/11.
9. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 24 października 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 815/13.
10. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 163/15.
11. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 marca 2015 r. sygn. akt III SA/Łd 109/15.
12. Interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z dnia 15 czerwca 2011 r., nr IBPP3/443-360/11/DG.
13. Interpretacja indywidualna DIS w Poznaniu z dnia 30 września 2011 r., nr ILPP3/443-59/11-2/TK.
14. Interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z dnia 24 grudnia 2013 r., nr IBPP4/443-667/13/BP.
15. Interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z dnia 13 maja 2014 r., nr IBPP4/443-55/14/PK.
16. Interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z dnia 30 czerwca 2014 r., nr IBPP4/443-141/14/BP.
17. Interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z dnia 26 maja 2015 r., nr IBPP4/4513-26/15/BP.
18. R. Chudzikiewicz, W. Briks, *Podstawy metalurgii i odlewnictwa*, wyd. PWN, Warszawa 1977.

19. A. Górecki, *Technologia ogólna. Podstawy technologii mechanicznych*, wyd. WSiP, Warszawa 2014.
20. Śląsk 2.0. Program wsparcia przemysłu Województwa Śląskiego i Małopolski Zachodniej.
21. <http://encyklopedia.pwn.pl>
22. [http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/BREF/fmp\\_bref\\_1201.pdf](http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/BREF/fmp_bref_1201.pdf)