



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
MACIEJA SZPUNARA  
przedstawiona w dniu 22 lutego 2018 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-49/17**

**Koppers Denmark ApS  
przeciwko  
Skatteministeriet**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania)]

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuł 21 ust. 3 – Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne – Produkty energetyczne wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe – Zużycie rozpuszczalnika jako paliwa w instalacji do destylacji smoły

### **Wprowadzenie**

1. Problem prawny postawiony w niniejszej sprawie dotyczy w istocie relacji między szeregiem przepisów dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej<sup>2</sup>. Trzeba przyznać, że dyrektywa ta nie jest wzorem jasnego i logicznego formułowania przepisów prawa, trudno więc o jej w pełni spójną i satysfakcjonującą pod każdym względem wykładnię. Analiza przepisów będących przedmiotem zainteresowania sądu odsyłającego w kontekście innych przepisów tej dyrektywy pozwala jednak moim zdaniem udzielić jednoznacznej odpowiedzi na pytania prejudycjalne, nawet jeżeli z punktu widzenia spójności uregulowań dyrektywy odpowiedź ta pozostawia pewien niedosyt.

### **Ramy prawne**

#### ***Prawo Unii***

2. Artykuł 1 dyrektywy 2003/96 stanowi, że „[p]aństwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z niniejszą dyrektywą”.

<sup>1</sup> Język oryginału: polski.

<sup>2</sup> Dz.U. 2003, L 283, s. 51.

3. Artykuł 2 tej dyrektywy określa jej zakres zastosowania w następujący sposób:

„1. Dla celów niniejszej dyrektywy, pojęcie »produkty energetyczne« stosuje się do produktów:

[...]

b) objętych kodami CN 2701, 2702 i 2704 do 2715;

[...]

4. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do:

[...]

b) następującego wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej:

- produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania,

[...]”.

4. Zgodnie z art. 21 dyrektywy 2003/96:

„1. Poza przepisami ogólnymi definiującymi zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego i przepisami dotyczącymi uiszczania podatków przedstawionymi w dyrektywie 92/12/EWG<sup>3</sup>, kwota opodatkowania od produktów energetycznych staje się wymagalna przy wystąpieniu zdarzeń powodujących powstanie obowiązku zgodnie z art. 2 ust. 3 niniejszej dyrektywy.

[...]

3. Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie jest uważane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, jeśli zużyciu ulegają produkty energetyczne produkowane na terenie zakładu [...]. W przypadku gdy zużycie następuje na cele nie związane z produkcją produktów energetycznych, w szczególności do napędu pojazdów, wówczas jest to uznawane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego.

[...]”.

### ***Prawo krajowe***

5. Zgodnie z informacjami zawartymi we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w czasie istotnym dla okoliczności faktycznych sprawy rozpuszczalnik wykorzystywany jako paliwo opałowe podlegał w Danii opodatkowaniu zgodnie z § 1 ust. 3 Mineralolieafgiftsloven (duńskiej ustawy o podatku od olejów mineralnych), § 1 ust. 1 pkt 1 Kuldioxidafgiftsloven (duńskiej ustawy o podatku od dwutlenku węgla) i § 1 ust. 1 Svovlafgiftsloven (duńskiej ustawy o podatku od siarki).

<sup>3</sup> Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1). Dyrektywa ta obowiązywała w okresie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym. Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym od produktów energetycznych jest ich produkcja lub wprowadzenie na terytorium Unii.

6. Paragraf 7 ust. 3 duńskiej ustawy o podatku od dwutlenku węgla i § 8 ust. 4 duńskiej ustawy o podatku od siarki stanowią implementację art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96. W brzmieniu obowiązującym w czasie istotnym dla okoliczności faktycznych sprawy § 7 ust. 3 duńskiej ustawy o podatku od dwutlenku węgla miał następujące brzmienie:

„Produkty energetyczne objęte zakresem zastosowania § 2 ust. 1 wykorzystywane bezpośrednio do produkcji równoważnego produktu energetycznego podlegają zwolnieniu z podatku od dwutlenku węgla. Powyższe nie ma jednak zastosowania do produktów energetycznych wykorzystywanych jako paliwo silnikowe”.

Natomiast § 8 ust. 4 duńskiej ustawy o podatku od siarki w brzmieniu obowiązującym w czasie istotnym dla okoliczności faktycznych sprawy stanowił:

„Produkty energetyczne objęte zakresem zastosowania § 1 wykorzystywane bezpośrednio do produkcji równoważnego produktu energetycznego podlegają zwolnieniu z podatku od siarki. Powyższe nie ma jednak zastosowania do produktów energetycznych wykorzystywanych jako paliwo silnikowe”.

### **Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne**

7. Koppers Denmark ApS (zwana dalej „spółką Koppers Denmark”) jest spółką prawa duńskiego. Spółka ta produkuje w swoim zakładzie w Nyborgu (Dania) szereg produktów pochodnych rafinacji i destylacji smoły węglowej, w tym rozpuszczalnik, który stanowi około 3–4% produkcji. Wszystkie te produkty sklasyfikowane są w ramach kodów CN pod pozycjami objętymi kodami 2707 i 2708.

8. Spośród wytwarzanych w zakładach spółki Koppers Denmark w Nyborgu produktów rozpuszczalnik jest jedynym, który spółka ta wykorzystuje jako paliwo opałowe i który podlega w związku z tym, co do zasady, opodatkowaniu podatkami od produktów energetycznych. Pozostałe produkty, choć mogą być wykorzystywane jako paliwa opałowe, nie są w ten sposób wykorzystywane i nie podlegają w związku z tym opodatkowaniu podatkami od produktów energetycznych.

9. Produkcja odbywa się w instalacji do destylacji smoły węglowej oraz w instalacji do produkcji naftalenu. Obie instalacje są połączone ze sobą i zależne od systemu wspólnych dostaw ciepła i wspólnej kontroli procesów. Pozostałości z instalacji do destylacji smoły węglowej są dalej przetwarzane w instalacji do produkcji naftalenu, a rozpuszczalnik wyprodukowany w instalacji do produkcji naftalenu jest następnie wykorzystywany jako paliwo w instalacji do destylacji smoły węglowej. Rozpuszczalnik jest w dalszej kolejności wykorzystywany jako paliwo pomocnicze do spalania gazu destylacyjnego pochodzącego zarówno z instalacji do destylacji smoły węglowej, jak i z instalacji do produkcji naftalenu. Ciepło wytwarzane w procesie spalania znajduje ponowne zastosowanie w tych instalacjach.

10. Spółka Koppers Denmark pierwotnie traktowała zużycie rozpuszczalnika jako podlegające opodatkowaniu podatkami od produktów energetycznych, ale pismami z dnia 13 listopada 2008 r. i 22 grudnia 2008 r. zwróciła się o zwrot podatku za okres od 1 października 2005 r. do 31 grudnia 2007 r. W dniu 24 września 2010 r. duński organ podatkowy (SKAT) stwierdził, że zużycie przez spółkę Koppers rozpuszczalnika jako paliwa opałowego w instalacji do destylacji smoły węglowej nie podlega zwolnieniu z podatku na tej podstawie, że rozpuszczalnik nie jest wykorzystywany do produkcji równoważnych produktów energetycznych, gdyż wyprodukowane produkty nie podlegają opodatkowaniu.

11. Spółka Koppers Denmark wniosła odwołanie od tej decyzji do Landsskatteretten (krajowej podatkowej komisji odwoławczej), która w dniu 8 czerwca 2015 r. utrzymała w mocy decyzję SKAT między innymi na tej podstawie, że zużycie rozpuszczalnika jako paliwa opałowego nie jest objęte zakresem zastosowania art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96, ponieważ rozpuszczalnik ten nie jest

wykorzystywany do produkcji produktów energetycznych objętych zakresem dyrektywy. W dniu 7 września 2015 r. spółka Koppers Denmark wniosła odwołanie od decyzji Landsskatteretten do Retten i Svendborg (sądu rejonowego w Svendborgu, Dania), który orzekł, że sprawa dotyczy kwestii o zasadniczym znaczeniu i w związku z tym przekazał ją do rozstrzygnięcia w pierwszej instancji przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania), zgodnie z § 226 ust. 1 Retsplejeloven (duńskiej ustawy o wymiarze sprawiedliwości).

12. Ten ostatni sąd, powziąwszy wątpliwości co do prawidłowej wykładni art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 21 ust. 3 dyrektywy [2003/96] należy interpretować w ten sposób, że zużycie wyprodukowanych we własnym zakresie produktów energetycznych do produkcji innych produktów energetycznych podlega zwolnieniu z podatku w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, gdzie wyprodukowane produkty energetyczne nie są wykorzystywane jako paliwa silnikowe ani paliwa opałowe?
- 2) Czy art. 21 ust. 3 dyrektywy [2003/96] należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres zwolnienia tak, aby obejmowało ono tylko zużycie produktu energetycznego wykorzystywanego w produkcji równoważnego produktu energetycznego (tj. produktu energetycznego, który, tak jak zużywany produkt energetyczny, również podlega opodatkowaniu)?”.

13. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 1 lutego 2017 r. Uwagi na piśmie przedstawili: spółka Koppers Denmark, rząd duński oraz Komisja Europejska. Te same strony były reprezentowane na rozprawie w dniu 10 stycznia 2018 r.

## **Analiza**

### ***Pierwsze pytanie prejudycjalne***

#### *Uwagi wprowadzające*

14. Dla przypomnienia, pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczy tego, czy w świetle art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 zużycie produktu energetycznego przez jego producenta jako paliwa opałowego do celów produkcji innych produktów energetycznych stanowi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w podatku od produktów energetycznych, w sytuacji gdy wytworzone w ten sposób produkty energetyczne nie są przeznaczone do wykorzystania ani nie są wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe.

15. Zasadniczym problemem prawnym jest tutaj wykładnia pojęcia produktów energetycznych w kontekście produktów, które wprawdzie mieszczą się w definicji produktów energetycznych zawartej w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/96, ale nie są przeznaczone do wykorzystywania ani wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub opałowe, w związku z czym, na mocy art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze wspomnianej dyrektywy, dyrektywa ta nie ma do nich zastosowania.

16. Spółka Koppers Denmark stoi na stanowisku, że przepis art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 powinien być interpretowany literalnie, w związku z czym użyte tam pojęcie produktów energetycznych należy rozumieć jako obejmujące wszelkie produkty, które mieszczą się w definicji zawartej w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy. Rząd duński i Komisja uważają natomiast, że wspomnianą definicję produktów energetycznych należy interpretować łącznie z wyłączeniem zawartym w art. 2 ust. 4 lit. b) tiret

pierwsze dyrektywy. Ich zdaniem więc użyte w art. 21 ust. 3 dyrektywy pojęcie produktów energetycznych obejmuje wyłącznie produkty mieszczące się w zakresie zastosowania dyrektywy, a więc te, które są przeznaczone do wykorzystywania lub wykorzystywane jako paliwo silnikowe lub paliwo opałowe.

17. Na pierwszy rzut oka może się wydawać, że skoro zakład, o którym mowa w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96, ma wykorzystywać jako paliwo opałowe produkty energetyczne wyprodukowane w tym zakładzie, to z definicji zakład ten jest zakładem produkującym produkty energetyczne, w związku z czym omawiany przepis znajduje zastosowanie automatycznie. Nie taka jednak chyba była intencja ustawodawcy, gdyż w takiej sytuacji traciłby sens przepis art. 21 ust. 3 zdanie drugie omawianej dyrektywy, w którym mowa o produktach energetycznych i energii elektrycznej niewyprodukowanych na terenie zakładu, który zużywa je do produkcji innych produktów energetycznych. Moim zdaniem w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 chodzi o produkcję końcową zakładu, a nie o produkty uboczne, zużywane następnie w procesie produkcji innych produktów. Do tej ostatniej sytuacji może mieć ewentualnie zastosowanie przepis art. 21 ust. 6 lit. a) omawianej dyrektywy, natomiast jej art. 21 ust. 3 wymaga dla swojego zastosowania, by produkty energetyczne stanowiły produkcję końcową zakładu.

18. Należy wobec tego dokonać analizy wzajemnej relacji między definicją produktów energetycznych zawartą w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/96 a przepisem art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze tej dyrektywy. Literalne brzmienie tych dwóch przepisów pozwala na różne interpretacje. Jedną z nich jest wykładnia zawężająca pojęcie produktów energetycznych do produktów, które nie są wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe. Zgodnie z inną możliwą wykładnią art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96 wyłącza wymienione w nim produkty z opodatkowania zharmonizowanego na mocy tej dyrektywy, nie wpływa jednak na zakres używanych w niej pojęć.

#### *Zawężająca wykładnia pojęcia produktów energetycznych*

19. Pierwsza z tych możliwych interpretacji byłaby zgodna z linią rozumowania przedstawioną przez rząd duński i Komisję. Artykuł 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96 należałoby zatem odczytywać jako przepis zawężający w sposób generalny zakres zastosowania tej dyrektywy. Jego tiret pierwsze stanowiłoby więc uściślenie definicji pojęcia „produkty energetyczne” zawartej w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, z takim skutkiem, że każde użycie tego pojęcia w dalszych przepisach musiałoby być rozumiane jako obejmujące wyłącznie te produkty należące do kategorii wymienionych w art. 2 ust. 1, które nie są wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe.

20. Na gruncie art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 prowadziłyby do wniosku, że wykorzystanie produktów energetycznych jako paliwa opałowego do produkcji innych produktów energetycznych nie stanowi zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego tylko w sytuacji, gdy te inne produkty energetyczne nie są wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe. Wniosek taki wydaje się logicznie uzasadniony. W ten bowiem sposób tylko produkty podlegające opodatkowaniu na mocy przepisów omawianej dyrektywy mogą wpływać na poziom opodatkowania innych objętych nią produktów.

21. Interpretacja ta ma jednak szereg mankamentów, które moim zdaniem stoją na przeszkodzie jej przyjęciu.

#### *Krytyka zawężającej wykładni pojęcia produktów energetycznych – argumenty językowe*

22. Z punktu widzenia literalnego brzmienia przepisów dyrektywy 2003/96 powyższa interpretacja pomija fakt, że art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96 nie wyłącza z jej zakresu zastosowania „produktów wymienionych w ust. 1” czy też produktów objętych określonymi kodami klasyfikacji scalonej, które nie są wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe. Przepis ten stwierdza

wyraźnie w tiret pierwszym, że dyrektywa 2003/96 nie ma zastosowania do „*produktów energetycznych* wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa [opałowe]”<sup>4</sup>.

23. Oznacza to, że produkty objęte definicją zawartą w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/96, ale nie wykorzystywane jako paliwa silnikowe ani paliwa opałowe, nie mieszczą się wprawdzie w zakresie zastosowania tej dyrektywy, lecz pozostają produktami energetycznymi w rozumieniu jej przepisów. Wniosek taki potwierdza fakt, że sama definicja produktów energetycznych zawarta w art. 2 ust. 1 omawianej dyrektywy zawiera, w odniesieniu do niektórych kategorii produktów, zastrzeżenie, że stanowią one produkty energetyczne, o ile są wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe. Jest tak w przypadku produktów wymienionych w art. 2 ust. 1 pod lit. a), d) i h). W pozostałych przypadkach natomiast, w szczególności w odniesieniu do produktów wymienionych pod lit. b) tego ustępu, które są przedmiotem postępowania w sprawie głównej, brak takiego zastrzeżenia.

24. Komisja w swoich uwagach na piśmie tłumaczy ten fakt w taki sposób, że niektóre kategorie wymienione w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/96 obejmują produkty, które z reguły nie są wykorzystywane jako paliwa silnikowe ani paliwa opałowe, dlatego ustawodawca wskazał, że produkty te stanowią produkty energetyczne tylko wtedy, gdy są wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe. Produkty należące do pozostałych kategorii są natomiast, zdaniem Komisji, zwykle wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub opałowe, w związku z czym podobne zastrzeżenie nie jest konieczne.

25. Faktem pozostaje, że większość kategorii produktów wymienionych w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/96 obejmuje, choć w różnych proporcjach, zarówno produkty, które są lub mogą być wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe, jak i produkty, które nie mogą być lub nie są w ten sposób wykorzystywane. Gdyby więc ustawodawca chciał użyć kryterium sposobu wykorzystania do precyzyjnego oddzielenia produktów energetycznych od innych produktów, wystarczyłoby opatrzyć definicję produktów energetycznych odpowiednim, ogólnym, zastrzeżeniem. Jednakże intencją ustawodawcy najwyraźniej było rozróżnienie produktów, które w ogóle nie stanowią produktów energetycznych, jeżeli nie są wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe, od produktów, które pozostają produktami energetycznymi w rozumieniu dyrektywy, a jedynie nie podlegają jej przepisom, jeżeli (i dopóki) nie są w ten sposób wykorzystywane. Nie pozwala to moim zdaniem traktować przepisu art. 2 ust. 4 dyrektywy 2003/96 jako nieodłącznego elementu definicji produktów energetycznych i wyciągać stąd wniosku, że ilekroć dyrektywa ta mówi o produktach energetycznych, pojęcie to nie obejmuje produktów niewykorzystywanych jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe, choćby mieściły się one w definicji zawartej w jej art. 2 ust. 1.

26. Podobnie nie przekonuje mnie podnoszony przez Komisję argument oparty na obowiązku jednolitej wykładni pojęcia „produkty energetyczne” użytego w art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96. Zgodnie z twierdzeniem Komisji pojęcie to odnosi się, w ramach wskazanego przepisu, zarówno do produktów używanych przez dany zakład do produkcji innych produktów energetycznych (nazwę je „produktami pośrednimi”), jak i do samych produktów końcowych. Skoro zaś produkty pośrednie mają być wykorzystywane jako paliwo opałowe, a zatem muszą podlegać przepisom dyrektywy, to również produkty końcowe muszą podlegać tym przepisom, a więc nie mogą być wyłączone z ich zakresu zastosowania na mocy art. 2 ust. 4 dyrektywy 2003/96.

27. Oczywiście ten sam termin powinien być interpretowany w ten sam sposób w obrębie jednego aktu prawnego, a tym bardziej jednego przepisu. Moim zdaniem jednak powyższe rozumowanie Komisji obarczone jest błędem określanym w logice jako *petitio principii*. Jest oczywiste, że produkt pośredni musi być wykorzystywany jako paliwo opałowe w procesie produkcji produktów końcowych. Inny sposób wykorzystania tego produktu nie mógłby bowiem stanowić zdarzenia powodującego powstanie

4 Podkreślenie moje.

obowiązku podatkowego na mocy dyrektywy 2003/96, nie byłoby więc również okazji do ewentualnego zastosowania art. 21 ust. 3 tej dyrektywy. Warunek wykorzystania produktu energetycznego jako paliwa opałowego jest więc tutaj niezawodnie spełniony. Nie wynika to jednak z zastosowania art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze omawianej dyrektywy do wykładni pojęcia „produkty energetyczne” w odniesieniu do produktów pośrednich, lecz z *faktycznego* ich użycia jako paliwa opałowego.

28. Ekstrapolując to faktyczne użycie produktów pośrednich na rozumienie pojęcia „produkty energetyczne” w odniesieniu do produktów końcowych, Komisja popełniła więc wspomniany wyżej błąd logiczny. Tymczasem art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 można rozumieć w ten sposób, że „wykorzystanie produktów objętych definicją zawartą w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy jako paliwa opałowego do produkcji innych produktów objętych tą definicją nie powoduje powstania obowiązku podatkowego”. Takie rozumienie będzie w pełni sensowne, bez konieczności odwoływania się do art. 2 ust. 4 omawianej dyrektywy. Zasada jednolitej wykładni tego samego pojęcia w obrębie jednego przepisu nie wyklucza więc interpretacji pojęcia „produkty energetyczne” jako oznaczającego wszystkie produkty objęte definicją zawartą w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/96.

29. Jednakże zasadnicze powody, które moim zdaniem nie pozwalają przyjąć tezy o konieczności łącznej interpretacji art. 2 ust. 1 i 4 dyrektywy 2003/96, mają charakter systemowy.

*Analiza art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze dyrektywy 2003/96 w kontekście innych przepisów tej dyrektywy*

30. Zgodnie z art. 2 ust. 2 dyrektywy 2003/96 ma ona zastosowanie, oprócz produktów energetycznych wymienionych w ust. 1 tego artykułu, również do energii elektrycznej. Energia elektryczna, podobnie jak produkty energetyczne, podlega na mocy tej dyrektywy opodatkowaniu, choć na nieco innych zasadach niż te produkty. Jednocześnie, zgodnie z art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie i czwarte omawianej dyrektywy, dyrektywa ta nie ma zastosowania do energii elektrycznej „wykorzystywanej zasadniczo do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych”, a także „w przypadku gdy stanowi ona ponad 50% kosztu produktu”. Z kolei na mocy art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 obowiązkowemu zwolnieniu z opodatkowania podlegają „produkty energetyczne i energia elektryczna wykorzystywan[e] do produkcji energii elektrycznej [...]”.

31. Zgodnie z wszelkimi zasadami wykładni przepisów prawa wszystkie tiret w art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96 należy interpretować jako wywołujące taki sam skutek, w tym sensie że muszą one pozostawać w takiej samej relacji do innych przepisów dyrektywy. Gdyby więc uznać, że art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze tej dyrektywy zawęża definicję pojęcia „produkty energetyczne” zawartą w ust. 1 tego artykułu, w związku z czym rozumienie tego pojęcia w jej dalszych przepisach nie obejmuje produktów wykorzystywanych w inny sposób niż jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe, to samo powinno analogicznie odnosić się do energii elektrycznej wykorzystywanej w sposób wskazany w art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie i czwarte dyrektywy. Energia elektryczna wykorzystywana do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych, a także energia elektryczna stanowiąca ponad 50% kosztów produktów, nie byłaby objęta zakresem pojęcia energii elektrycznej w rozumieniu dyrektywy 2003/96. Nie mogłaby zatem również wywoływać skutków w odniesieniu do opodatkowania innych produktów podlegających przepisom tej dyrektywy.

32. To zaś prowadziłoby do absurdalnych wniosków na gruncie art. 14 lit. a) dyrektywy 2003/96, oznaczałoby bowiem, że produkty energetyczne i energia elektryczna wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej wykorzystywanej do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych, a także energii elektrycznej stanowiącej ponad 50% kosztów produktów, nie podlegałyby zwolnieniu, a zatem musiałyby być opodatkowane na ogólnych zasadach przewidzianych w dyrektywie. Taki skutek jest zaś nie do przyjęcia z trzech powodów.

33. Po pierwsze, energia elektryczna, po wyprodukowaniu, jest przesyłana do sieci, z której użytkownicy, za pośrednictwem dystrybutorów, pobierają określone ilości energii. Nie ma zatem bezpośredniego związku między konkretnym producentem i wyprodukowaną przez niego energią elektryczną a konkretnym użytkownikiem. Tym bardziej nie ma takiego związku między producentem lub dystrybutorem produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej a użytkownikiem tej energii. Identyfikacja, a następnie opodatkowanie produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej wykorzystywanej do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych byłoby więc niezwykle trudne, jeżeli nie wręcz niemożliwe. Jeszcze trudniejsze byłoby to w przypadku produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej stanowiącej ponad 50% kosztów innych produktów.

34. Po drugie, nawet gdyby możliwe było takie selektywne opodatkowanie produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej w zależności od sposobu wykorzystania tej energii lub od jej udziału w kosztach wytworzenia innych produktów, opodatkowanie to pozbawiałoby sensu wyłączenie przewidziane w art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie i czwarte dyrektywy 2003/96. Energia elektryczna wykorzystywana we wskazanym tam sposób nie byłaby bowiem wprawdzie opodatkowana bezpośrednio, ale jej cena zawierałaby podatek od produktów energetycznych wykorzystanych do jej wyprodukowania, którego ciężar zostałby niewątpliwie, zgodnie z naturą podatków pośrednich, przerzucony na użytkowników tej energii.

35. Wreszcie po trzecie, taka interpretacja byłaby też niezgodna z zasadą wyrażoną w art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96, zgodnie z którą energia elektryczna podlega opodatkowaniu w chwili jej dostawy przez dystrybutora. Taki sposób ukształtowania momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od energii elektrycznej jest możliwy dzięki zastosowaniu zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a) omawianej dyrektywy: ponieważ energia elektryczna jest opodatkowana jako produkt końcowy, a nie na etapie paliwa wykorzystywanego do jej wyprodukowania, moment opodatkowania może zostać przeniesiony na ostatni etap obrotu energią elektryczną, czyli na moment jej dostawy do odbiorcy. Gdyby jednak uznać, że wyłączenie niektórych sposobów wykorzystania energii elektrycznej na mocy art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie i czwarte dyrektywy 2003/96 skutkuje brakiem zwolnienia produktów energetycznych wykorzystywanych do jej wyprodukowania, energia ta nie tylko byłaby de facto opodatkowana mimo owego wyłączenia (patrz punkt poprzedni), ale w dodatku opodatkowanie to następowaloby na etapie produkcji, a nie dystrybucji.

36. Z powyższych względów uważam, że nie można przyjąć rozumowania, zgodnie z którym wyłączenie zawarte w art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96 skutkuje zawężeniem definicji wymienionych tam produktów na potrzeby dalszych przepisów tej dyrektywy. Dotyczy to zarówno energii elektrycznej, o której mowa w tiret trzecim i czwartym tego przepisu, jak i produktów energetycznych, o których mowa w tiret pierwszym.

37. Nie zmienia tego moim zdaniem okoliczność, że w art. 14 lit. a) dyrektywy 2003/96 chodzi o zwolnienie z opodatkowania, natomiast w art. 21 ust. 3 tej dyrektywy mowa o zdarzeniu, którego nie uznaje się za powodujące powstanie obowiązku podatkowego.

38. Z jednej strony bowiem praktyczny skutek w obu wypadkach jest taki sam. W sytuacji gdy zakład wykorzystuje wyprodukowane przez siebie produkty energetyczne do produkcji produktów energetycznych, trudno określić inny moment powstania obowiązku podatkowego, skutek jest więc taki sam, jakby produkty te podlegały zwolnieniu. Tak też zresztą przepis ten został transponowany do prawa duńskiego (zob. pkt 6 powyżej).

39. Z drugiej zaś strony istotny jest tutaj nie skutek mechanizmu przewidzianego, odpowiednio, w art. 14 ust. 1 lit. a) i w art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96, ale opisana tam relacja między poszczególnymi produktami. Zarówno w jednym, jak i w drugim wypadku mamy do czynienia z produktami podlegającymi przepisom dyrektywy, które są wykorzystywane do produkcji innych



produktów, w tym produktów wymienionych w art. 2 ust. 4 lit. b) tej dyrektywy [odpowiednio w tiret pierwszym w przypadku art. 21 ust. 3 i w tiret trzecim i czwartym w przypadku art. 14 ust. 1 lit. a)]. Skutek takiej lub innej wykładni art. 2 ust. 4 lit. b) omawianej dyrektywy dla odpowiedzi na pytanie o zastosowanie obu tych przepisów musi zatem być identyczny.

40. Podsumowując, wykładnia art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96, zgodnie z którą zawarte w tym przepisie wyłączenie z zakresu zastosowania tej dyrektywy powoduje, że wskazane tam produkty nie mogą wpływać na poziom opodatkowania innych produktów objętych dyrektywą, prowadzi do niemożliwych do przyjęcia wniosków na gruncie art. 14 ust. 1 lit. a) omawianej dyrektywy. Wykładnię tę należy wobec tego odrzucić, zarówno w odniesieniu do art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie i czwarte, jak i tiret pierwsze.

#### *Wykładnia art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96 jako sui generis zwolnienia z opodatkowania*

41. Wobec powyższego jestem zdania, że należy przyjąć inną wykładnię art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96 niż wykładnia proponowana przez rząd duński i Komisję. Uważam mianowicie, że przepis ten stanowi w istocie zwolnienie wymienionych tam produktów z opodatkowania przewidzianego na mocy tej dyrektywy. Produkty te nie podlegają zatem zharmonizowanemu opodatkowaniu, pozostają natomiast, odpowiednio, produktami energetycznymi i energią elektryczną w rozumieniu omawianej dyrektywy. Sformułowanie tego zwolnienia jako wyłączenia z zakresu zastosowania dyrektywy ma taki sens, że państwa członkowskie zachowują swobodę w kształtowaniu ewentualnego opodatkowania tych produktów na mocy odrębnych przepisów krajowych. Swoboda ta jest znacznie bardziej ograniczona w przypadku produktów objętych zakresem zastosowania dyrektywy 2003/96, lecz zwolnionych na mocy jej przepisów<sup>5</sup>.

42. Taka wykładnia pozwala zachować spójność przepisów dyrektywy w odniesieniu do opodatkowania energii elektrycznej. Zwolnienie przewidziane w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 znajduje więc zastosowanie również w odniesieniu do produktów wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, która jest z kolei wykorzystywana w jeden ze sposobów wskazanych w art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie i czwarte tej dyrektywy, co pozwala uniknąć trudności praktycznych i logicznych omówionych w pkt 33–35 powyżej.

43. Wykładnia taka jest również zbieżna z pierwotnym projektem dyrektywy 2003/96 przedstawionym przez Komisję<sup>6</sup>. Projekt ten nie zawierał odpowiednika obecnego art. 2 ust. 4 tej dyrektywy. Zamiast tego w projekcie tym przewidziano zwolnienie z opodatkowania niektórych kategorii produktów energetycznych, w szczególności tych, które nie są wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe [obecny art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze dyrektywy 2003/96], a także energii elektrycznej wykorzystywanej do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych [obecny art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie dyrektywy 2003/96]<sup>7</sup>. Z kolei odpowiednik obecnego art. 21 ust. 3 omawianej dyrektywy odwoływał się wprost do definicji produktów energetycznych, wymieniając kody nomenklatury scalonej produktów, przy produkcji których nie następowało opodatkowanie wykorzystanych do jej celów produktów energetycznych pochodzących z tego samego zakładu<sup>8</sup>. Przy takiej konstrukcji jak przyjęta w projekcie dyrektywy 2003/96 obecne stanowisko rządu duńskiego i Komisji byłoby zatem nie do obrony, nawet bez konieczności sięgania do analizy systemowej.

<sup>5</sup> Artykuł 3 ust. 3 dyrektywy 92/12. Zobacz wyrok z dnia 5 lipca 2007 r., Fendt Italiana (C-145/06 i C-146/06, EU:C:2007:411, pkt 44).

<sup>6</sup> COM(97) 30 wersja ostateczna.

<sup>7</sup> Zobacz art. 13 ust. 1 lit. a) projektu.

<sup>8</sup> Zobacz art. 18 ust. 3 projektu.

44. Podobna logika obowiązywała też na gruncie dyrektywy Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych<sup>9</sup>, która została zastąpiona przez dyrektywę 2003/96. Zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) dyrektywy 92/81 z opodatkowania zharmonizowanym podatkiem akcyzowym przewidzianym w tej dyrektywie zwolnione były „oleje mineralne wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe”. Artykuł 4 ust. 3 tej dyrektywy wprowadzał natomiast zasadę analogiczną do przewidzianej w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96. Również więc na gruncie dyrektywy 92/81 stanowisko rządu duńskiego i Komisji prezentowane w niniejszej sprawie byłoby trudne do utrzymania.

45. W odniesieniu do wykładni art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 proponowana przeze mnie interpretacja oznacza, że przepis ten (zdanie pierwsze) ma zastosowanie zawsze, gdy produkty produkowane przez zakład, o którym tam mowa, należą do jednej z kategorii wymienionych w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, niezależnie od tego, czy są one wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe.

46. Nie podzielam przy tym poglądu rządu duńskiego wyrażonego w jego uwagach w niniejszej sprawie, zgodnie z którym taka wykładnia art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 pozbawia sensu jej art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze. Jak bowiem wskazałem powyżej, celem tego ostatniego przepisu jest w istocie zwolnienie wymienionych w nim produktów z opodatkowania zharmonizowanego na mocy omawianej dyrektywy, przy jednoczesnym pozostawieniu państwom członkowskim swobody w ich ewentualnym opodatkowaniu na mocy odrębnych przepisów.

47. Z tego samego powodu nie ma moim zdaniem sprzeczności między proponowaną przeze mnie wykładnią a wnioskami, jakie wynikają z wyroku Trybunału z dnia 5 lipca 2007 r., Fendt Italiana<sup>10</sup>. Z wyroku tego wynika bowiem jedynie, że państwa członkowskie nie mają prawa objąć zharmonizowanym opodatkowaniem przewidzianym w dyrektywie 2003/96 produktów, które są wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe. Nie oznacza to jednak, że produkty te przestają być produktami energetycznymi w rozumieniu tej dyrektywy. Sam Trybunał zresztą posługuje się terminem „produkty energetyczne” w odniesieniu do tej kategorii produktów<sup>11</sup>.

48. Pozostaje pytanie o ratio legis art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 interpretowanego zgodnie z przedstawioną przeze mnie propozycją. O ile bowiem uzasadnienie zwolnienia produktów wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej niezależnie od późniejszego wykorzystania tej energii jest zrozumiałe choćby ze względów omówionych w pkt 33–35 powyżej, o tyle brak opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji innych produktów energetycznych, które z kolei nie są wykorzystywane następnie jako paliwa silnikowe ani paliwa opałowe, może nie wydawać się w pełni zasadne.

49. Zdaniem rządu duńskiego i Komisji przepis art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 ma na celu uniknięcie dwukrotnego opodatkowania produktów energetycznych: raz bezpośrednio, a raz pośrednio, poprzez opodatkowanie produktów energetycznych wykorzystanych do ich wytworzenia. Taki cel omawianego przepisu przemawiałby za jego wykładnią proponowaną przez rząd duński i Komisję, zgodnie z którą tylko wykorzystanie produktów energetycznych do produkcji innych produktów energetycznych opodatkowanych, a więc produktów wykorzystywanych jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe, nie jest traktowane jako zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.

50. Trzeba jednak zauważyć, że dyrektywa 2003/96 nie zawiera generalnego zakazu dwukrotnego opodatkowania produktów energetycznych. Zasada jednokrotnego opodatkowania obowiązuje jedynie w odniesieniu do energii elektrycznej: jest ona opodatkowana na etapie dystrybucji, a produkty energetyczne wykorzystywane do jej wytworzenia podlegają zwolnieniu (zob. pkt 34 i 35 powyżej).

9 Dz.U. 1992, L 316, s. 12.

10 C-145/06 i C-146/06, EU:C:2007:411.

11 Zobacz wyrok z dnia 5 lipca 2007 r., Fendt Italiana (C-145/06 i C-146/06, EU:C:2007:411, pkt 41).

Natomiast w odniesieniu do produktów energetycznych art. 21 ust. 3 zdanie drugie omawianej dyrektywy zawiera tylko fakultatywne uprawnienie dla państw członkowskich, zgodnie z którym „mogą [one] uznać także zużycie energii elektrycznej i innych produktów energetycznych niewyprodukowanych na terenie takiego zakładu [to jest zakładu produkującego produkty energetyczne] [...] jako nie [stanowiące] zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego”. Równie dobrze więc produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji innych produktów energetycznych, a niewyprodukowane na terenie tego samego zakładu, mogą podlegać opodatkowaniu, niezależnie od tego, że opodatkowane będą również produkty końcowe. Prawda, że Dania akurat skorzystała z tej możliwości, zwalniając z opodatkowania wszelkie produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji produktów energetycznych, niezależnie od miejsca ich wytworzenia<sup>12</sup>. Nie zmienia to jednak faktu, że dyrektywa 2003/96 nie zawiera generalnej zasady jednokrotnego opodatkowania produktów energetycznych.

51. Uzasadnieniem dla przepisu art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 wydają się być raczej trudności, jakie powodowałyby opodatkowanie produktów jednocześnie wytwarzanych i zużywanych w tym samym zakładzie produkcyjnym. Stanowiłoby to nie tylko dodatkowe obciążenie dla takiego zakładu, ale wymagałoby też ścisłej kontroli ze strony organów podatkowych. Trudności takie nie pojawiają się w przypadku produktów energetycznych wytwarzanych przez innego producenta niż zakład, w którym są następnie wykorzystywane, gdyż obowiązek podatkowy powstaje po stronie tego producenta lub po stronie dystrybutora, który następnie przenosi jego ciężar w cenie sprzedawanych produktów energetycznych. Stąd też zdanie drugie tego ustępu pozostawia kwestię opodatkowania takich sytuacji uznaniu państw członkowskich.

52. Mam świadomość, że również przy takim uzasadnieniu proponowana przez mnie wykładnia art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 – zgodnie z którą użyte tam pojęcie „produkty energetyczne” obejmuje wszelkie produkty wymienione w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, nawet te wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe – powoduje powstanie pewnej luki w systemie opodatkowania przewidzianym w omawianej dyrektywie. Produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji produktów, które nie podlegają opodatkowaniu, powinny bowiem co do zasady być opodatkowane.

53. Po pierwsze jednak, jak sama Komisja stwierdza w swoich uwagach (zob. pkt 23 niniejszej opinii), w przypadku kategorii produktów, które tylko sporadycznie są wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe, już art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/96, pod lit. a), d) i h), zawiera odpowiednie zastrzeżenie. Produkty należące do tych kategorii nie są więc produktami energetycznymi w rozumieniu dyrektywy, o ile nie są wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe. Pozostałe kategorie obejmują natomiast produkty zwykle wykorzystywane lub przeznaczone do wykorzystywania jako paliwa silnikowe albo paliwa opałowe. Ewentualna luka w opodatkowaniu dotyczyć więc będzie sytuacji wyjątkowych, takich jak w postępowaniu głównym.

54. Po drugie, rozumienie art. 2 ust. 4 dyrektywy 2003/96 jako przepisu zawężającego zakres pojęć użytych w jej art. 2 ust. 1 i 2, co spowodowałoby trudności omówione w pkt 33–35 niniejszej opinii, naruszałoby spójność systemu opodatkowania przewidzianego w tej dyrektywie w znacznie większym stopniu niż wspomniana luka w opodatkowaniu wynikająca z proponowanej przez mnie wykładni.

55. Z tego też względu nie przekonuje mnie podniesiony przez Komisję argument, że art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96, jako wyjątek od zasady opodatkowania produktów energetycznych, powinien być interpretowany ściśle. Owszem, wyjątki powinny być interpretowane ściśle, a w każdym razie nie w sposób rozszerzający, nie może to jednak prowadzić do fundamentalnych niespójności w wykładni innych przepisów dyrektywy, takich jak wskazane w pkt 33–35 niniejszej opinii.

<sup>12</sup> Tak w każdym razie wynika moim zdaniem z przepisów prawa duńskiego cytowanych w pkt 6 niniejszej opinii.

56. Wreszcie po trzecie, dyrektywa 2003/96 zawiera bardzo wiele wyłączeń, zwolnień i odstępstw<sup>13</sup>. W rezultacie system przewidziany w tej dyrektywie nie jest oparty na zasadzie powszechnego i bezwyjątkowego opodatkowania, w związku z czym brak opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych na terenie tego samego zakładu, który je wyprodukował, nie jest moim zdaniem w stanie istotnie podważyć logiki tego systemu.

57. W związku z całością powyższych rozważań proponuję odpowiedzieć na pierwsze pytanie prejudycjalne, iż art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że użyte tam pojęcie „produkty energetyczne” obejmuje wszelkie produkty, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, niezależnie od tego, czy są wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe.

### ***Drugie pytanie prejudycjalne***

58. Drugie pytanie prejudycjalne dotyczy tego, czy państwa członkowskie mogą ograniczyć zastosowanie art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 do sytuacji, w których produkt energetyczny jest wykorzystywany do produkcji produktów energetycznych podlegających opodatkowaniu na podstawie dyrektywy. Sąd odsyłający nie wyjaśnia jednak, czy chodzi mu tylko o ograniczenie do produktów energetycznych wykorzystywanych jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe, a więc nieobjętych wyłączeniem na podstawie art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze tej dyrektywy, czy o dalej idące ograniczenie, na przykład do produktów, które nie podlegają żadnemu z licznych zwolnień przewidzianych w tej dyrektywie.

59. Niezależnie jednak od tego należy rozróżnić charakter prawny przepisu art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 i przepisu art. 21 ust. 3 zdanie drugie tej dyrektywy<sup>14</sup>.

60. Jeśli chodzi o art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze omawianej dyrektywy, przepis ten ma charakter wiążący wobec państw członkowskich. Państwa te mają zatem obowiązek dokonać jego transpozycji do prawa krajowego i zapewnić jego pełną skuteczność. Nie mogą wobec tego w żaden sposób ograniczyć zakresu jego zastosowania w sposób odbiegający od jego prawidłowej wykładni, wynikającej, między innymi, z wyroku, jaki Trybunał wyda w niniejszej sprawie. Jeżeli więc Trybunał orzeknie, zgodnie z moją propozycją odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, że przepis ten odnosi się do produkcji wszelkich produktów energetycznych w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/96 niezależnie od sposobu ich wykorzystania, państwa członkowskie nie będą uprawnione do ograniczenia jego zastosowania. Odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne, w zakresie dotyczącym art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy, będzie więc negatywna.

61. Jeśli chodzi o przepis art. 21 ust. 3 zdanie drugie dyrektywy 2003/96, ma on charakter fakultatywny, w dodatku zdaje się przewidywać kilka wariantów swojego zastosowania. Byłbym zatem skłonny uznać, że państwu członkowskiemu przysługuje tu znacznie większy margines swobody.

62. Postępowanie główne dotyczy jednak wykorzystania produktów energetycznych na terenie zakładu, który je produkuje, a więc zastosowanie ma tutaj art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96. Pytanie o wykładnię drugiego zdania tego przepisu miałoby zatem charakter hipotetyczny. W związku z tym proponuję ograniczyć odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne do wykładni art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy.

<sup>13</sup> Poza zwolnieniami omówionymi w niniejszej opinii zob. np.: art. 2 ust. 4 lit. b) tiret drugie i piąte, art. 15 i 17, a także odstępstwa na rzecz poszczególnych państw członkowskich przewidziane w art. 18, 18a i 18b dyrektywy 2003/96.

<sup>14</sup> Dla przypomnienia, art. 21 ust. 3 zdanie drugie dyrektywy 2003/96 stanowi, że „[p]aństwa członkowskie mogą uznać także zużycie energii elektrycznej i innych produktów energetycznych niewyprodukowanych na terenie takiego zakładu [...] jako nie [stanowiące] zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego” (podkreślenie moje).

## Wnioski

63. Wobec całości powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane do Trybunału przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania):

- 1) Artykuł 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej należy interpretować w ten sposób, że użyte tam pojęcie „produkty energetyczne” obejmuje wszelkie produkty, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, niezależnie od tego, czy są wykorzystywane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe.
- 2) Państwa członkowskie nie są uprawnione do ograniczenia zakresu tego przepisu ze względu na rodzaj lub sposób wykorzystania produktów energetycznych produkowanych przez zakład, do którego przepis ten znajduje zastosowanie.