



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 3 grudnia 2020 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2003/96/WE – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Artykuł 21 ust. 3 – Brak zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego – Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu, w którym zostały wyprodukowane, do wytworzenia końcowych produktów energetycznych, przy czym w sposób nieunikniony uzyskiwane są również produkty nieenergetyczne

W sprawie C-44/19

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Supremo (sąd najwyższy, Hiszpania) postanowieniem z dnia 27 czerwca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 stycznia 2019 r., w postępowaniu:

Repsol Petróleo SA

przeciwko

Administración General del Estado,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, M. Ilešič, E. Juhász (sprawozdawca), C. Lycourgos i I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: M. Ferreira, główna administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 marca 2020 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Repsol Petróleo SA – początkowo F. Bonastre Capell i M. Muñoz Pérez, a następnie F. Bonastre Capell i M. Linares Gil, abogados,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – L. Aguilera Ruiz, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, O. Serdula i J. Vláčil, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – P. Arenas i A. Armenia, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 kwietnia 2020 r.,

* Język postępowania: hiszpański.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 21 ust. 3 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 405).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Repsol Petróleo SA (zwaną dalej „Repsolem”) a Administración General del Estado (główną administracją krajową, Hiszpania) w przedmiocie decyzji tego organu o opodatkowaniu podatkiem akcyzowym od olejów mineralnych zużycia do celów produkcyjnych olejów mineralnych, które Repsol sam wytwarzał, w zakresie w jakim produkcja ta wytworzyła produkty uboczne inne niż produkty energetyczne.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 92/81/EWG

- 3 Artykuł 4 ust. 3 dyrektywy Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. 1992, L 316, s. 12) stanowił:

„Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego oleje mineralne nie jest uważane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, jeśli zużycie to zostaje dokonane z przeznaczeniem na wspomnianą produkcję.

Jednakże w przypadku, gdy wspomniane zużycie następuje w celach niezwiązanych z tą produkcją, w szczególności do napędu pojazdów, wówczas jest ono uznawane za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego”.

Dyrektywa 2003/96

- 4 Motywy 3–5 dyrektywy 2003/96 stanowią:

„(3) Prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i osiągnięcie celów innych polityk Wspólnoty wymagają ustanowienia na poziomie wspólnotowym minimalnych poziomów opodatkowania od większości produktów energetycznych, włącznie z energią elektryczną, gazem ziemnym i węglem.

(4) Znaczne różnice między krajowymi poziomami opodatkowania energii stosowanymi przez państwa członkowskie mogłyby okazać się szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

(5) Ustalenie właściwych wspólnotowych minimalnych poziomów opodatkowania może umożliwić zredukowanie istniejących różnic w krajowych poziomach opodatkowania”.

5 Artykuł 1 tej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z niniejszą dyrektywą”.

6 Do celów stosowania dyrektywy 2003/96 jej art. 2 ust. 1 wymienia produkty uznawane za „produkty energetyczne”.

7 Zgodnie z art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze dyrektywy 2003/96 nie ma ona zastosowania do produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania.

8 Artykuł 21 ust. 3 tej dyrektywy ma następującą treść:

„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. Państwa członkowskie mogą uznać także zużycie energii elektrycznej i innych produktów energetycznych niewyprodukowanych na terenie takiego zakładu oraz zużycie produktów energetycznych i energii elektrycznej na terenie zakładu produkującego paliwa, wykorzystywanych do wytwarzania energii elektrycznej, jako niepowodujące zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego. W przypadku gdy zużycie następuje na cele niezwiązane z produkcją produktów energetycznych, w szczególności do napędu pojazdów, wówczas jest to uznawane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego”.

Prawo hiszpańskie

9 Artykuł 47 Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (ustawy nr 38/1992 o podatku akcyzowym) z dnia 28 grudnia 1992 r. (BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r., s. 44305), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „LIE”), zatytułowany „Przypadki zwolnienia”, stanowi w ust. 1 lit. b):

„Nie podlega opodatkowaniu zużycie własne obejmujące:

[...]

b) wykorzystanie olejów mineralnych jako paliwa w procesie produkcji olejów mineralnych w systemie zawieszenia poboru podatku”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

10 Repsol, spółka prawa hiszpańskiego, prowadzi działalność między innymi w zakresie produkcji produktów energetycznych w procesie rafinacji ropy naftowej. Poza produktami energetycznymi w procesie rafinacji wytwarza się inne produkty, które są sprzedawane i wykorzystywane w przemyśle chemicznym, a częściowo także wykorzystywane ponownie w procesie produkcji.

11 W dniu 2 kwietnia 2012 r., w następstwie kontroli przeprowadzonej w 2011 r., hiszpańskie organy podatkowe wydały decyzję podatkową nakładającą na Repsol obowiązek zapłaty podatku akcyzowego od olejów mineralnych za lata podatkowe 2007 i 2008 w odniesieniu do olejów mineralnych, które przedsiębiorstwo to samo wyprodukowało i następnie wykorzystywało w swych własnych instalacjach do celów produkcyjnych, w zakresie w jakim w procesie tym wytworzone zostały produkty uboczne niebędące produktami energetycznymi, takie jak między innymi siarka i dwutlenek węgla.

- 12 Zdaniem hiszpańskich organów podatkowych takie zużycie własne nie prowadzi do zwolnienia z podatku akcyzowego od olejów mineralnych, o którym mowa w art. 47 ust. 1 lit. b) LIE, w odniesieniu do części zużycia własnego prowadzącego do uzyskania produktów niebędących olejami mineralnymi.
- 13 W dniu 25 kwietnia 2012 r. Repsol wniósł skargę na tę decyzję do Tribunal Económico-Administrativo Central (centralnego sądu administracyjno-gospodarczego, Hiszpania), podnosząc w szczególności, że to zużycie własne jest zwolnione z podatku akcyzowego od olejów mineralnych, w tym część zużycia własnego prowadząca do uzyskania produktów niebędących olejami mineralnymi.
- 14 W dniu 6 listopada 2015 r., w następstwie oddalenia tej skargi, Repsol wniósł skargę administracyjną do Audiencia Nacional (sądu centralnego, Hiszpania), w której podniósł, że w ramach procesu produkcji olejów mineralnych produkty, których nie można zakwalifikować jako produkty energetyczne, takie jak siarka, są uzyskiwane w sposób uboczny i nieunikniony. Produkcja siarki wynika z czynności polegającej na ekstrakcji tego produktu z olejów mineralnych, a celem tego procesu jest spełnienie specyfikacji technicznych mających zastosowanie do olejów mineralnych, które określają maksymalne zawartości siarki.
- 15 Orzeczeniem z dnia 12 grudnia 2016 r. Audiencia Nacional (sąd centralny) oddalił skargę Repsolu w zakresie, w jakim dotyczyła ona zakwestionowania podatku od zużycia własnego olejów mineralnych, podczas którego wytwarzane są produkty nieenergetyczne.
- 16 W dniu 10 lipca 2017 r. Repsol wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku do sądu odsyłającego, Tribunal Supremo (sądu najwyższego, Hiszpania). Przed tym sądem Repsol twierdzi, że celem art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 jest opodatkowanie jedynie produktów energetycznych przekazanych do zużycia z wyłączeniem produktów przeznaczonych do zużycia własnego, to znaczy produktów wykorzystywanych do produkcji innych produktów energetycznych, nawet jeśli w trakcie tego procesu produkcji są w sposób nieunikniony uzyskiwane z produktów ubocznych nieenergetycznych. Tym samym praktyka hiszpańskich organów podatkowych polegająca na opodatkowaniu części zużycia własnego, która doprowadziła do wytworzenia tych produktów ubocznych, jest sprzeczna z celem dyrektywy 2003/96.
- 17 Zdaniem Repsolu praktyka ta mogła być uzasadniona pod rządami art. 4 ust. 3 dyrektywy 92/81, który wyłączył z opodatkowania zużycie olejów mineralnych dokonywane do celów produkcji olejów mineralnych. Natomiast dyrektywa 2003/96, która uchyliła dyrektywę 92/81, w art. 21 ust. 3 przewiduje jedynie, że zużycie produktów energetycznych nie podlega opodatkowaniu, jeżeli odbywa się na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne.
- 18 Zdaniem sądu odsyłającego powstaje pytanie, czy usunięcie zwrotu „dokonane z przeznaczeniem na wspomnianą produkcję” zawartego w art. 4 ust. 3 dyrektywy 92/81 z brzmienia art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 należy uznać za zmianę legislacyjną, w wyniku której zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu, w którym zostały wyprodukowane, do wytworzenia końcowych produktów energetycznych, w ramach którego produkty nieenergetyczne są w sposób nieunikniony uzyskiwane, również jest zwolnione z podatku akcyzowego.
- 19 W tych okolicznościach Tribunal Supremo (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że pozwala on opodatkować podatkiem akcyzowym od olejów mineralnych zużycie własne produktów energetycznych dokonywane na terenie zakładu producenta w części, w jakiej uzyskuje się produkty nieenergetyczne?”

Czy też, wprost przeciwnie, cel tego przepisu, jakim jest wyłączenie z opodatkowania wykorzystania produktów energetycznych, które uznaje się za niezbędne do uzyskania końcowych produktów energetycznych, wyklucza opodatkowanie wspomnianego zużycia własnego w części, w jakiej prowadzi ono do uzyskania innych produktów nieenergetycznych, nawet jeśli takie uzyskanie ma charakter uboczny i następuje w sposób nieunikniony jako wynik samego procesu produkcyjnego?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 20 Poprzez dwie części pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy zakład produkujący produkty energetyczne przeznaczone do wykorzystania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe zużywa produkty energetyczne, które sam wytworzył, oraz gdy w wyniku tego procesu uzyskuje również w sposób nieunikniony produkty nieenergetyczne, część zużycia prowadząca do uzyskania tych produktów nieenergetycznych jest objęta przewidzianym w tym przepisie wyjątkiem od zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od produktów energetycznych.
- 21 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że dyrektywa 2003/96 ma na celu, jak wynika z jej motywów 3–5 i art. 1, ustanowienie zharmonizowanego systemu opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, w ramach którego obowiązuje opodatkowanie zgodnie z procedurami określonymi w tej dyrektywie.
- 22 Zgodnie z art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 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. Zdanie trzecie tego ustępu precyzuje, że w przypadku gdy zużycie produktów energetycznych następuje na cele niezwiązane z produkcją produktów energetycznych, wówczas jest to uznawane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego.
- 23 Brzmienie art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 nie wskazuje wyraźnie, w jakim stopniu za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od produktów energetycznych należy uznawać zużycie produktów energetycznych do celów procesu produkcji, w ramach którego powstają jednocześnie produkty energetyczne i produkty nieenergetyczne.
- 24 Przewidując, że zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu, w którym zostały wyprodukowane, nie jest pod pewnymi warunkami uważane za zdarzenie powodujące powstanie tego zobowiązania podatkowego, art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy stanowi w ramach tej regulacji podatkowej przepis wprowadzający odstępstwo, który należy interpretować ściśle (zob. podobnie wyrok z dnia 7 listopada 2019 r., Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, pkt 37).
- 25 W tym względzie należy wyjaśnić, po pierwsze, że zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu, w którym zostały wyprodukowane, jest objęte wyjątkiem dotyczącym zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy tylko wtedy, gdy następuje w celu wytworzenia produktów energetycznych, które same objęte są zharmonizowanym systemem opodatkowania ustanowionym w dyrektywie 2003/96 ze względu na ich wykorzystanie jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania (zob. podobnie wyrok z dnia 6 czerwca 2018 r., Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, pkt 32, 37).
- 26 W niniejszej sprawie nie wydaje się kwestionowane, że uzyskane produkty energetyczne w sprawie postępowaniu głównym są przeznaczone do wykorzystania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego. Ponadto z postanowienia odsyłającego

wynika, że produkty nieenergetyczne uzyskane w sprawie w postępowaniu głównym są odzyskiwane przez Repsol poprzez wprowadzanie ich do obrotu lub ponowne wykorzystanie w procesie produkcji. Na podstawie tych rozważań należy udzielić odpowiedzi na zadane pytanie.

- 27 Po drugie, Trybunał stwierdził już, że w przypadku gdy na terenie jednego zakładu wytwarza się więcej produktów, aby ocenić, czy zużycie produktów energetycznych jest objęte wyjątkiem przewidzianym w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96, należy zwrócić uwagę na różne cele takiego zużycia (zob. podobnie wyrok z dnia 7 listopada 2019 r., Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, pkt 25).
- 28 W ramach tego zużycia należy bowiem dokonać rozróżnienia między udziałami zużywanych produktów energetycznych w zależności od ich wykorzystania do celów traktowania pod względem podatku akcyzowego. Samo zużycie produktów energetycznych, które ma na celu produkcję produktów energetycznych przeznaczonych do wykorzystania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania, jest objęte wyjątkiem od zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 7 listopada 2019 r., Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, pkt 26, 27).
- 29 Natomiast z takiego wyjątku nie może korzystać zużycie tych produktów energetycznych, które odbywa się w celu wytworzenia produktów nieenergetycznych lub produktów energetycznych, które nie są przeznaczone do wykorzystania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania. Trybunał orzekł bowiem, że wyjątek ten nie obejmuje części produktów energetycznych zużytych do produkcji ciepła wykorzystywanego do ogrzewania pomieszczeń zakładu lub części niezbędnej do wytwarzania energii elektrycznej (zob. podobnie wyrok z dnia 7 listopada 2019 r., Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, pkt 26, 33).
- 30 Z powyższego wynika, że w przypadku gdy w procesie produkcji jednocześnie są uzyskiwane produkty energetyczne przeznaczone do wykorzystania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania oraz produkty nieenergetyczne, należy co do zasady uznać, że część produktów energetycznych zużywanych w ramach tego procesu do wytworzenia innych produktów energetycznych przeznaczonych do wykorzystania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania jest objęta wyjątkiem przewidzianym w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96, podczas gdy zużycie pozostałej części do celów wytworzenia produktów nieenergetycznych należy uważać za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od produktów energetycznych.
- 31 Niemniej jednak należy zbadać, czy tak jest również w przypadku, gdy – jak w niniejszej sprawie – uzyskanie produktów nieenergetycznych nie stanowi celu procesu produkcji, lecz uboczną i nieuniknioną konsekwencją tego procesu lub gdy jest ono wymagane przez przepisy mające na celu ochronę środowiska, a te produkty nieenergetyczne są wykorzystywane ekonomicznie.
- 32 Prawdą jest, że w pkt 30 wyroku z dnia 7 listopada 2019 r., Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933), Trybunał orzekł, iż z negatywnego sformułowania art. 21 ust. 3 zdanie trzecie dyrektywy 2003/96 można wywnioskować, że jego celem jest jedynie wyłączenie z objęcia wyjątkiem od zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od produktów energetycznych zużycia produktów energetycznych pozbawionego jakiegokolwiek związku z wytwarzaniem produktów energetycznych.
- 33 Jednakże ta sprawa dotyczyła zastosowania art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 do produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji pary wodnej, która z kolei była wykorzystywana między innymi do wytwarzania produktów energetycznych. Zużycie własne miało zatem na celu wytworzenie produktów energetycznych poprzez produkcję energii cieplnej niezbędnej do technologicznego procesu wytwarzania tych produktów.

- 34 W tym kontekście stwierdzenie to zmierzało do odrzucenia wykładni, zgodnie z którą wytwarzanie produktów energetycznych, które odbywa się poprzez wytworzenie produktu pośredniego, takiego jak para wodna, powoduje, że ze względu na samo to pośrednictwo nie ma zastosowania wyjątek od zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego przewidziany w tym przepisie. Trybunał wyjaśnił w tym względzie, że zużycie produktów energetycznych nie może wyłącznie ze względu na sposób tego zużycia zostać pozbawione możliwości korzystania ze wspomnianego wyjątku, jeżeli przyczynia się ono do procesu technologicznego wytwarzania produktów energetycznych (zob. podobnie wyrok z dnia 7 listopada 2019 r., Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, pkt 28, 30).
- 35 Jednakże w odróżnieniu od sprawy, w której zapadł wspomniany wyrok, sprawa w postępowaniu głównym nie dotyczy zużycia własnego, które poprzez wytworzenie produktu pośredniego służy do wytwarzania produktów energetycznych. Dotyczy ona zużycia własnego, które prowadzi jednocześnie do wytworzenia produktów energetycznych i do wytworzenia produktów nieenergetycznych, które są wykorzystywane ekonomicznie.
- 36 Należy stwierdzić, że ze względu na tę wartość ekonomiczną Repsol zdecydował się następnie wprowadzać do obrotu te produkty nieenergetyczne lub wykorzystać je w procesie produkcji. W tym kontekście, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 40 opinii, nie ma znaczenia okoliczność, że uzyskanie produktów nieenergetycznych jest, tak jak w sprawie w postępowaniu głównym, ubocznym i nieuchronnym skutkiem procesu produkcji ani że jest ono wymagane przez przepisy mające na celu ochronę środowiska.
- 37 Wykładnia, zgodnie z którą podczas gdy czerpie się wartość ekonomiczną z wytworzonych w ten sposób produktów nieenergetycznych, całość zużycia produktów energetycznych w procesie produkcji wbrew przypomnianym w pkt 30 niniejszego wyroku zasadom wchodziłaby w zakres wyjątku od zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, mogłaby zagrozić realizacji celu dyrektywy 2003/96. W tym względzie należy przypomnieć, że przewidując zharmonizowany system opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, dyrektywa ta, jak wynika z jej motywów 3–5, ma wspierać prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym, unikając w szczególności zakłóceń konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 26–28 opinii, brak opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych w procesie produkcji, jeżeli uzyskane produkty nie są produktami energetycznymi, skutkowałby luką w systemie opodatkowania ustanowionym w dyrektywie 2003/96, powodując brak opodatkowania produktów energetycznych, które co do zasady podlegają temu podatkowi. Zużycie tej części produktów energetycznych, podczas gdy powinno ono podlegać opodatkowaniu, korzystałoby bowiem z wyjątku od zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego przewidzianego w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy. Ponadto brak opodatkowania zużycia tej części produktów energetycznych nie zostałaby skompensowany przez późniejsze opodatkowanie produktów końcowych wyprodukowanych z ich użyciem, ponieważ końcowe produkty uzyskane z tego zużycia albo nie są produktami energetycznymi w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/96, albo nie są przeznaczone do wykorzystania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania w rozumieniu art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze tej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 lutego 2015 r., Oil Trading Poland, C-349/13, EU:C:2015:84, pkt 30; z dnia 6 czerwca 2018 r., Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 W konsekwencji uznanie, że wyjątek przewidziany w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze owej dyrektywy znajduje zastosowanie w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym do zużycia całości produktów energetycznych, mogłoby zagrażać prawidłowemu funkcjonowaniu rynku wewnętrznego w sektorze energii elektrycznej, które, jak przypomniano w pkt 37 niniejszego wyroku, stanowi jeden z celów, jakiemu służy ustanowienie takiego systemu (zob. podobnie wyrok z dnia 6 czerwca 2018 r., Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, pkt 31).

- 40 Integralność systemu zharmonizowanego opodatkowania produktów energetycznych ustanowionego w dyrektywie 2003/96 wymaga zatem, aby w przypadku gdy zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu, w którym zostały wyprodukowane, prowadzi do jednoczesnego wytworzenia produktów energetycznych przeznaczonych do wykorzystania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe oraz produktów nieenergetycznych poddanych odzyskowi, zastosowanie wyjątku od zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego przewidzianego w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy ograniczało się do udziału wykorzystanych produktów energetycznych odpowiadającego części produktów energetycznych przeznaczonych do wykorzystania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe uzyskanych w ramach tego procesu produkcji. W braku doprecyzowania w dyrektywie 2003/96 w tym względzie do państw członkowskich należy określenie sposobów oceny ilości produktów energetycznych, która jest niezbędna do wytworzenia danej ilości innego produktu energetycznego przeznaczonego do wykorzystania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 45).
- 41 Wreszcie, nie można uwzględnić podniesionego przez Repsol argumentu, zgodnie z którym brak możliwości skorzystania z wyjątku dotyczącego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego przewidzianego w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy prowadzi do podwójnego opodatkowania. W zakresie bowiem, w jakim zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu, w którym zostały wyprodukowane, jest dokonywane do produkcji produktów energetycznych przeznaczonych do wykorzystania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe, wyjątek ten ma w pełni zastosowanie do części produktów energetycznych wykorzystywanych w tym celu.
- 42 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy zakład produkujący produkty energetyczne przeznaczone do wykorzystania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe zużywa produkty energetyczne, które sam wytworzył, oraz gdy w wyniku tego procesu uzyskuje również w sposób nieunikniony produkty nieenergetyczne, z których czerpie wartość ekonomiczną, część zużycia prowadząca do uzyskania takich produktów nieenergetycznych nie jest objęta przewidzianym w tym przepisie wyjątkiem od zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od produktów energetycznych.

W przedmiocie kosztów

- 43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

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 w przypadku gdy zakład produkujący produkty energetyczne przeznaczone do wykorzystania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe zużywa produkty energetyczne, które sam wytworzył, oraz gdy w wyniku tego procesu uzyskuje również w sposób nieunikniony produkty nieenergetyczne, z których czerpie wartość ekonomiczną, część zużycia prowadząca do uzyskania takich produktów nieenergetycznych nie jest objęta przewidzianym w tym przepisie wyjątkiem od zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od produktów energetycznych.

Podpisy