Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 23 kwietnia 2020 r.[1]

Sprawa C-44/19

Repsol Petróleo, SA
przeciwko
Administración General del Estado

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Supremo (sąd najwyższy, Hiszpania)]

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2003/96/WE – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Artykuł 21 ust. 3 – Zwolnienie produktów energetycznych wykorzystywanych w zakładzie produkującym produkty energetyczne – Jednoczesne wytwarzanie produktów energetycznych i innych produktów

Wprowadzenie

1. Prawo Unii harmonizuje podstawowe zasady opodatkowania produktów energetycznych, ustala także minimalny poziom tego opodatkowania. Opodatkowaniu temu nie podlega jednak wykorzystywanie produktów energetycznych do produkcji innych produktów energetycznych. Odpowiednie przepisy były już przedmiotem kilku orzeczeń Trybunału[2]. Ani jednak te przepisy, ani wspomniane orzecznictwo Trybunału nie dają odpowiedzi na pytanie, jak mają być traktowane produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji innych produktów energetycznych, w sytuacji gdy w ramach tej produkcji dochodzi również do uzyskania produktów niebędących produktami energetycznymi. Tego problemu dotyczy niniejsza sprawa.

1 Język oryginału: polski.

2 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 6 czerwca 2018 r., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395); z dnia 27 czerwca 2018 r., Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498); z dnia 7 listopada 2019 r., Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933).

Ramy prawne

Prawo Unii

2. Artykuł 21 ust. 1 i 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 [3] stanowi:

„1. Poza przepisami ogólnymi definiującymi zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego i przepisami dotyczącymi uiszczania podatków przedstawionymi w dyrektywie [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], 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. 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

3. Artykuł 47 ust. 1 lit. b) Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (ustawy 38/1992 o podatku akcyzowym) z dnia 28 grudnia 1992 r. stanowi [4]:

„Nie podlega opodatkowaniu zużycie własne obejmujące:

[…]

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

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytanie prejudycjalne

4. Repsol Petróleo SA, spółka prawa hiszpańskiego (zwana dalej „spółką Repsol”), prowadzi działalność, między innymi, w zakresie produkcji produktów energetycznych w procesie rafinacji ropy naftowej. W procesie tym, oprócz produktów energetycznych, powstaje szereg innych produktów, jak siarka, ciężkie frakcje ropy naftowej czy węglowodory aromatyczne, a także para wodna. Produkty te są następnie sprzedawane i wykorzystywane w przemyśle chemicznym, a częściowo także wykorzystywane ponownie w procesie produkcji.

3 Dz.U. 2003, L 283, s. 51.

4 BOE nr 312, z dn. 29 grudnia 1992 r., s. 44305.

5. W dniu 2 kwietnia 2012 r. hiszpańskie organy podatkowe wydały wobec spółki Repsol decyzję nakazującą jej zapłatę podatku akcyzowego od olejów mineralnych za lata podatkowe 2007 i 2008 z tytułu wykorzystania przez tę spółkę wyprodukowanych przez siebie olejów mineralnych jako paliwa opałowego w procesie produkcji, w zakresie w jakim w procesie tym wyprodukowane zostały produkty niebędące produktami energetycznymi. W ocenie organów podatkowych oleje mineralne wykorzystywane w procesie produkcji powinny bowiem podlegać opodatkowaniu proporcjonalnie do ilości produktów innych niż produkty energetyczne, powstałych w tym procesie.

6. Skarga spółki Repsol na tę decyzję została oddalona w postępowaniu administracyjnym oraz w postępowaniu sądowym w pierwszej instancji. Orzeczenia te oparte zostały w szczególności na utrwalonym orzecznictwie Tribunal Supremo (sądu najwyższego, Hiszpania), zgodnie z którym zużycie własne produktów energetycznych nie podlega opodatkowaniu tylko w takim zakresie, w jakim służy produkcji innych produktów energetycznych. Orzecznictwo to ukształtowane zostało na gruncie przepisów stanowiących transpozycję dyrektywy 92/81 [5].

7. Spółka Repsol wniosła kasację od wyroku w pierwszej instancji do sądu odsyłającego.

8. 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?”.

9. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 24 stycznia 2019 r. Uwagi na piśmie przedstawiły: spółka Repsol, rządy hiszpański i czeski oraz Komisja Europejska. Spółka Repsol, rząd hiszpański i Komisja były reprezentowane na rozprawie w dniu 4 marca 2020 r.

Analiza

10. Występując z pytaniem prejudycjalnym w niniejszej sprawie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy w procesie produkcji produktów energetycznych otrzymuje się również, w sposób nieunikniony, produkty niebędące produktami energetycznymi, zużycia produktów energetycznych do celów owej produkcji nie uznaje się za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w ogóle, czy też tylko proporcjonalnie, w części w jakiej w procesie tym powstają produkty energetyczne, z wyłączeniem części odpowiadającej innym produktom.

11. Na wstępie należy zauważyć, że art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 ma złożoną strukturę.

12. Jego zdanie pierwsze nakazuje nie uznawać za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego tzw. zużycia własnego produktów energetycznych, to znaczy zużycia produktów wyprodukowanych na terenie zakładu, który je wyprodukował.

5 Dyrektywa 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). Dyrektywa uchylona i zastąpiona przez dyrektywę 2003/96.

13. Zdanie drugie tego przepisu pozwala państwom członkowskim nie uznawać za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego również zużycia w zakładzie produkującym produkty energetyczne produktów energetycznych (a także energii elektrycznej), które nie zostały wyprodukowane w tym zakładzie.

14. Wreszcie zdanie trzecie zastrzega, że powyższe uregulowania nie mają zastosowania, w sytuacji gdy zużycie produktów energetycznych służy do innych celów niż produkcja takich produktów, na przykład do napędu pojazdów.

15. Ze zdania trzeciego art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 można a contrario wywieść wniosek, że tylko zużycie produktów energetycznych do celów produkcji takich produktów nie jest uznawane (lub może nie być uznawane) za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Taki wniosek potwierdza też brzmienie poprzednika omawianego przepisu, to jest art. 4 ust. 3 dyrektywy 92/81, który stanowił, że zużycie olejów mineralnych na terenie zakładu produkującego oleje mineralne nie jest uznawane za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, „jeżeli następuje do celów [tej] produkcji". Przepis ten zawierał także odpowiednik obecnego zdania trzeciego art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 [6].

16. Jednakże, jak już wspomniałem we wprowadzeniu do niniejszej opinii, art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 nie rozstrzyga, czy i w jakim stopniu za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego należy uznawać zużycie produktów energetycznych do celów procesu produkcji, w ramach którego powstają jednocześnie produkty energetyczne i inne produkty.

17. Jak się wydaje, możliwe do przyjęcia są tu dwa odmienne sposoby rozumowania.

18. Z jednej strony, jak słusznie zauważa rząd czeski w swoich uwagach, literalna wykładnia art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 może prowadzić do konkluzji, że w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym powinien mieć on zastosowanie do całości produktów energetycznych wykorzystywanych w procesie produkcyjnym stosowanym przez spółkę Repsol.

19. Przepis ten mówi bowiem tylko o „zużyci[u] produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne", natomiast jego zdanie trzecie wyłącza „zużycie […] na cele nie związane z produkcją produktów energetycznych".

20. Jak zaś wynika z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym oraz w uwagach stron, w procesie rafinacji ropy naftowej produkty energetyczne służące do jej podgrzewania do temperatury wymaganej w tym procesie są wykorzystywane w całości do produkcji produktów energetycznych. Uzyskiwanie jednocześnie produktów niebędących produktami energetycznymi jest zaś jedynie ubocznym i nieuchronnym wynikiem tego procesu. Uzyskanie tych produktów jest nieodłącznym elementem procesu produkcji produktów energetycznych, w związku z czym należy uznać, że całość produktów energetycznych wykorzystywanych w tym procesie technologicznym służy produkcji produktów energetycznych. Literalne brzmienie art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 wskazywałoby zatem, że wyżej wspomniane produkty energetyczne, jako w całości wykorzystywane do celów produkcji produktów energetycznych, powinny być też w całości objęte omawianym uregulowaniem.

21. Potwierdzenie dla takiej wykładni art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 można zresztą znaleźć w orzecznictwie Trybunału, jak to słusznie zauważa spółka Repsol. Orzekł on bowiem, że „z negatywnego sformułowania trzeciego zdania tego przepisu można wywnioskować, że jego celem jest jedynie wyłączenie z objęcia tym wyjątkiem zużycia produktów energetycznych *pozbawionych jakiegokolwiek związku z wytwarzaniem produktów energetycznych*" oraz że „zużycie produktów energetycznych nie może wyłącznie ze względu na sposób tego zużycia zostać pozbawione możliwości

6 Dyrektywa 92/81 nie zawierała natomiast upoważnienia dla państw członkowskich takiego jak w obecnym art. 21 ust. 3 zdanie drugie dyrektywy 2003/96.

korzystania ze wspomnianego wyjątku, *jeżeli przyczynia się ono do procesu technologicznego wytwarzania produktów energetycznych*”[7]. Trudno zaś zaprzeczyć, że w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym produkty energetyczne wykorzystywane w procesie technologicznym nie są „pozbawione jakiegokolwiek związku z wytwarzaniem produktów energetycznych” oraz „przyczyniają się do procesu technologicznego wytwarzania produktów energetycznych” w całości.

22. Z drugiej strony taka wykładnia, jakkolwiek dopuszczalna w świetle literalnego brzmienia omawianego przepisu dyrektywy, nie uwzględnia w wystarczającym stopniu systemowych aspektów jego wykładni[8] i prowadziłaby do nieuzasadnionego braku opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji produktów niebędących produktami energetycznymi.

23. W sytuacji bowiem, gdy w procesie produkcji dochodzi do powstania zarówno produktów energetycznych, jak i produktów niebędących produktami energetycznymi, taki proces produkcji należy uznać za równoczesną produkcję obu tych kategorii produktów.

24. Nie ma przy tym znaczenia, że produkcja produktów niebędących produktami energetycznymi ma w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym charakter uboczny i nieunikniony, to znaczy że nie jest celem samym w sobie procesu produkcji, lecz jej nieuchronnym skutkiem. O ile bowiem produkty uzyskiwane w procesie produkcji mają wartość rynkową i mogą być przez ich producenta sprzedawane, o tyle stają się dla niego towarem, czyli potencjalnym źródłem dochodu. Przestaje mieć więc znaczenie, czy ich produkcja jest prowadzona w sposób celowy, czy tylko jako nieuchronny skutek produkcji innych produktów. Z podatkowego punktu widzenia obie te sytuacje muszą być traktowane tak samo. Wymaga tego zasada równości i konieczność zapewnienia niezakłóconej konkurencji. Inaczej byłoby tylko w sytuacji, gdyby inne produkty uzyskiwane w procesie produkcji produktów energetycznych miały tylko znikomą wartość rynkową lub nie miały jej wcale i stanowiły dla producenta jedynie koszt. Nie podzielam wobec tego zdania spółki Repsol, że decydujące znaczenie ma tutaj „podstawowy cel” prowadzonej działalności. Działalność gospodarcza podlega przepisom prawa, w tym podatkowego, nie ze względu na zamierzony cel tej działalności, lecz jej rzeczywistą istotę i skutki.

25. Artykuł 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 pozwala zaś nie uznawać za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego zużycia produktów energetycznych tylko w takim zakresie, w jakim zużycie to służy produkcji produktów końcowych, które następnie podlegają opodatkowaniu na podstawie tej dyrektywy jako produkty energetyczne przeznaczone do użytku jako paliwa napędowe lub opałowe[9].

26. Natomiast wykorzystanie produktów energetycznych jako paliwa opałowego w procesie produkcji podlega opodatkowaniu, jeżeli produkt końcowy nie jest produktem energetycznym lub nie jest przeznaczony do wykorzystywania jako paliwo napędowe lub opałowe.

27. Brak opodatkowania produktów energetycznych w tej ostatniej sytuacji powodowałoby lukę w systemie opodatkowania ustanowionym na mocy dyrektywy 2003/96, gdyż nie podlegałyby opodatkowaniu produkty, które co do zasady powinny takiemu opodatkowaniu podlegać[10].

28. Brak opodatkowania tych produktów nie zostałby zaś skompensowany opodatkowaniem produktów końcowych wyprodukowanych z ich użyciem, ponieważ wspomniane produkty końcowe nie podlegałyby opodatkowaniu[11].

7 Wyrok z dnia 7 listopada 2019 r., Petrotel-Lukoil [C-68/18, EU:C:2019:933, pkt 30 (podkreślenie moje)].

8 Uwzględnienia systemowych aspektów wykładni przepisów prawa Unii wymaga orzecznictwo Trybunału (zob., w odniesieniu do art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96, wyrok z dnia 6 czerwca 2018 r., Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, pkt 22).

9 Wyrok z dnia 6 czerwca 2018 r., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, pkt 32).

10 Wyrok z dnia 6 czerwca 2018 r., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, pkt 29).

11 Wyrok z dnia 6 czerwca 2018 r., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, pkt 30).

29. Spójność systemu opodatkowania ustanowionego na mocy dyrektywy 2003/96 wymaga zatem opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych w procesie produkcji, w zakresie w jakim w procesie tym dochodzi do uzyskania produktów niebędących produktami energetycznymi.

30. Wprawdzie, jak wskazałem w pkt 21 niniejszej opinii, Trybunał orzekł w jednej ze spraw dotyczących wykładni art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96, że przepis ten nie ma zastosowania tylko w przypadkach wykorzystania produktów energetycznych do celów całkowicie niezwiązanych z produkcją produktów energetycznych [12]. Sytuacja jest zaś odmienna w przypadku jednoczesnej produkcji, w ramach jednego procesu technologicznego, zarówno produktów energetycznych, jak i produktów niebędących produktami energetycznymi.

31. Należy jednak mieć na względzie kontekst, w jakim został wydany wyżej wskazany wyrok Trybunału. Sprawa Petrotel-Lukoil dotyczyła zastosowania art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 do produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji pary wodnej, która z kolei była wykorzystywana, między innymi, w procesie produkcji produktów energetycznych. To w tym kontekście Trybunał uznał, że z zastosowania omawianego przepisu wyłączone są jedynie sytuacje, w których produkty energetyczne są wykorzystywane do celów niezwiązanych z produkcją takich produktów. Natomiast, jeżeli są one wykorzystywane do produkcji produktów pośrednich, a te z kolei są następnie wykorzystywane do produkcji produktów energetycznych, przepis ten ma w pełni zastosowanie. Nie ulegało zaś wątpliwości, że produkty końcowe w procesie produkcji będącym przedmiotem sprawy Petrotel-Lukoil są produktami energetycznymi.

32. W niniejszej sprawie chodzi zaś o sytuację odmienną, a mianowicie o proces jednoczesnej produkcji produktów energetycznych i produktów niebędących produktami energetycznymi. Nie można więc ustaleń Trybunału ze sprawy Petrotel-Lukoil przenosić automatycznie na grunt niniejszej sprawy.

33. Bliższą analogię do niniejszej sprawy stanowić może sprawa Cristal Union [13]. Sprawa ta dotyczyła kwestii, czy zwolnienie z opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych do celów produkcji energii elektrycznej, przewidziane w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, znajduje zastosowanie również do produktów energetycznych wykorzystywanych do jednoczesnej produkcji energii elektrycznej i energii cieplnej w procesie tzw. kogeneracji.

34. W sprawie tej Trybunał nie dokonywał wprawdzie wykładni art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96, stanowi ona jednak podstawę do poczynienia użytecznej analogii do niniejszej sprawy, dotyczyła bowiem zwolnienia z opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych do jednoczesnej produkcji energii dającej prawo do takiego zwolnienia (to jest energii elektrycznej) oraz energii niedającej takiego prawa (energii cieplnej). Analogia ta jest tym bardziej uzasadniona, że mechanizm kogeneracji opiera się na idei wykorzystania w sposób użyteczny i gospodarczo rentowny energii powstającej w procesie produkcji innego rodzaju energii, która w klasycznej technologii produkcji nie była wykorzystywana i ulegała utracie. Podobnie jest w niniejszej sprawie, która dotyczy produktów niebędących produktami energetycznymi, których produkcja jest ubocznym i nieuniknionym skutkiem produkcji produktów energetycznych, a które znajdują zastosowanie gospodarcze i mają w związku z tym wartość rynkową.

35. W sprawie Cristal Union Trybunał nie miał wątpliwości, że zwolnienie z opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, mające charakter obligatoryjny, ma zastosowanie w odniesieniu do kogeneracji [14]. Nie ulegało jednak również wątpliwości, że zwolnienie to ma zastosowanie tylko do tej części produktów energetycznych wykorzystywanych w procesie kogeneracji, która służy produkcji energii elektrycznej, proporcjonalnie

12 Wyrok z dnia 7 listopada 2019 r., Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, pkt 30).

13 Wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168).

14 Wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, sentencja).

do ilości tej energii w stosunku do uzyskiwanej jednocześnie energii cieplnej. Trybunał orzekł tak, mimo że w procesie technologicznym kogeneracji całość produktów energetycznych wykorzystywanych w tym procesie służy zarówno produkcji energii elektrycznej, jak i energii cieplnej. Nie da się tu wyróżnić konkretnych ilości tych produktów służących produkcji jednego z rodzajów energii [15].

36. Trybunał przyjął więc zasadę, że w przypadku jednoczesnej produkcji produktów dających prawo do zwolnienia wykorzystywanych do tej produkcji produktów energetycznych, jak i produktów niedających takiego prawa, zwolnienie należy stosować proporcjonalnie do ilości poszczególnych kategorii produktów końcowych uzyskanych w tym procesie produkcji.

37. Analogiczną zasadę należy moim zdaniem przyjąć w niniejszej sprawie. W sytuacji jednoczesnej produkcji produktów energetycznych i produktów niebędących produktami energetycznymi zużycia produktów energetycznych do celów tej produkcji nie uznaje się, na podstawie art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96, za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, ale tylko w takiej proporcji, jak odpowiada proporcji wyprodukowanych w tym procesie produktów energetycznych.

38. Należy przy tym zaznaczyć, że producent produktów energetycznych znajdujący się w takiej sytuacji jak spółka Repsol nie jest w żaden sposób poszkodowany z powodu opodatkowania wykorzystywanych przez siebie produktów energetycznych w proporcji odpowiadającej proporcji wyprodukowanych jednocześnie produktów niebędących produktami energetycznymi. W zakresie bowiem, w jakim produkty energetyczne są wykorzystywane do produkcji produktów energetycznych, korzystają one w pełni z uregulowania art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96. Natomiast w zakresie przypadającym na produkcję produktów niebędących produktami energetycznymi podatek od wykorzystywanych do tej produkcji produktów energetycznych, jako podatek pośredni, może zostać w pełni skompensowany w cenie owych produktów niebędących produktami energetycznymi sprzedawanych na rynku, tak jak to ma miejsce w przypadku wszelkich innych produktów, do których produkcji wykorzystywane są produkty energetyczne.

39. Takie rozstrzygnięcie jest nawet konieczne z punktu widzenia konieczności zachowania niezakłóconej konkurencji. Może się bowiem zdarzać, że produkty niebędące produktami energetycznymi produkowane jednocześnie z produktami energetycznymi w jednym procesie technologicznym znajdą się w konkurencji wobec podobnych produktów, które nie są produkowane w takim połączonym procesie produkcji, a do których produkcji wykorzystuje się jednak produkty energetyczne. Takie produkty energetyczne będą zaś opodatkowane na zasadach ogólnych, w związku z czym produkty energetyczne wykorzystywane w procesie produkcji łączonej powinny być traktowane w jednakowy sposób. Chodzi tu nie tylko o produkty faktycznie produkowane w procesie technologicznym stosowanym przez spółkę Repsol, ale o wszelkie produkty, jakie obecnie lub w przyszłości są lub mogą być produkowane jednocześnie z jakimikolwiek produktami energetycznymi.

40. Nie ma przy tym znaczenia, że produkcja produktów niebędących produktami energetycznymi jest ubocznym i nieuchronnym skutkiem produkcji tego drugiego rodzaju produktów, ani że ich produkcja, jak na przykład uzyskiwanie siarki w procesie odsiarczania, jest wymuszone uregulowaniami prawnymi mającymi na celu ochronę środowiska. Każdy przedsiębiorca, podejmując działalność gospodarczą w określonej branży, musi liczyć się z kosztami i ograniczeniami tej działalności. Okoliczność, że w procesie produkcji określonych produktów energetycznych uzyskuje się nieuchronnie również pewne produkty niebędące produktami energetycznymi, jest powszechnie znanym uwarunkowaniem tego rodzaju działalności, a możliwość sprzedaży tych ostatnich produktów na rynku wchodzi w skład rachunku ekonomicznego owej działalności. Podobnie w skład tego rachunku wchodzić musi opodatkowanie wykorzystywanych do celów produkcji produktów energetycznych w proporcji odpowiadającej proporcji uzyskiwanych produktów niebędących produktami energetycznymi.

15 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 45), gdzie Trybunał rozważa kwestię ewentualnych trudności w obliczeniu proporcji produktów energetycznych przypadających na każdy z rodzajów wyprodukowanej energii.

41. Nie podzielam również poglądu spółki Repsol, zgodnie z którym zmiana brzmienia art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 w stosunku do brzmienia art. 4 ust. 3 dyrektywy 92/81 wymaga zmiany jego wykładni.

42. Artykuł 4 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 92/81 stanowił, że nie uznaje się za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego zużycia olejów mineralnych na terenie zakładu produkującego takie oleje, „jeżeli [zużycie to] następuje do celów związanych z produkcją" tych olejów. Akapit drugi tego ustępu precyzował następnie, że zużycie do celów niezwiązanych z ową produkcją uznaje się za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Przepis ten rozróżniał dwa przypadki zużycia olejów mineralnych: do celów związanych z produkcją takich olejów i do celów niezwiązanych z tą produkcją. Były to kategorie jednocześnie rozłączne i wyczerpujące: nie przewidywano ani sytuacji należących do obu tych kategorii, ani sytuacji nienależących do żadnej z nich.

43. Nie zmienia tego brzmienie art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96. W zdaniu pierwszym tego ustępu, które jest odpowiednikiem akapitu pierwszego w art. 4 ust. 3 dyrektywy 92/81, pominięto wprawdzie zastrzeżenie, że zużycie następować ma do celów związanych z produkcją produktów energetycznych. Zastrzeżenie to pozostało jednak w zdaniu trzecim omawianego przepisu, które jest odpowiednikiem akapitu drugiego w art. 4 ust. 3 dyrektywy 92/81 i ma co do istoty identyczne brzmienie. Ustawodawca Unii uznał najwyraźniej, moim zdaniem słusznie, że powtarzanie tego samego zastrzeżenia w obu zdaniach jest zbędne. Skoro bowiem zdanie trzecie wyłącza przypadki zużycia produktów energetycznych do celów niezwiązanych z produkcją, to oznacza nieuchronnie, że zdanie pierwsze odnosi się tylko do przypadków zużycia związanych z tą produkcją. Treść normatywna art. 21 ust. 3 zdania pierwsze i trzecie dyrektywy 2003/96 jest więc taka sama jak art. 4 ust. 3 dyrektywy 92/81 [16]. Niczego nie zmienia tu też dodanie w art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 zdania drugiego, które jedynie rozszerza listę przypadków zużycia produktów energetycznych, których nie uznaje się za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Nie zmienia to faktu, że zużycie to musi następować do celów produkcji takich produktów.

44. Nie ma więc tutaj zmiany logiki, o jakiej wspomina w swoich uwagach spółka Repsol. Zgodnie z jej uwagami na gruncie art. 4 ust. 3 dyrektywy 92/81 zasadą miało być opodatkowanie zużycia własnego olejów mineralnych, a brak ich opodatkowania wyjątkiem. Natomiast na gruncie art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 brak opodatkowania zużycia własnego produktów energetycznych ma być zasadą, a ich opodatkowanie – w sytuacji gdy zużycie to nie jest związane z produkcją takich produktów – wyjątkiem.

45. Trudno się z takim stanowiskiem zgodzić. Zarówno na gruncie dyrektywy 92/81, jak i dyrektywy 2003/96 logika jest jedna, a mianowicie taka, że zasadą jest opodatkowanie, odpowiednio, olejów mineralnych lub produktów energetycznych, a brak opodatkowania zużycia własnego tych produktów stanowi wyjątek, którego zastosowanie jest uzależnione od spełnienia warunku, by zużycie to następowało do celów związanych z produkcją takich produktów.

46. Powyżej omówione względy, a w szczególności spójność systemu opodatkowania produktów energetycznych ustanowionego na mocy dyrektywy 2003/96 oraz konieczność ochrony niezakłóconej konkurencji na rynku towarów, do których produkcji wykorzystywane są produkty energetyczne, wymagają moim zdaniem dokonania wykładni art. 21 ust. 3 tej dyrektywy w sposób wykraczający poza wnioski, jakie mogą wynikać z samego tylko literalnego brzmienia tego przepisu. Trzeba przy tym zaznaczyć, że brzmienie to nie daje jednoznacznej odpowiedzi na pytanie o właściwy sposób

16 Z wyjątkiem rzecz jasna rozszerzenia zakresu produktów objętych uregulowaniem dyrektywy 2003/96.

opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych do jednoczesnej produkcji produktów energetycznych i produktów niebędących produktami energetycznymi. Nie ma więc tu mowy o wykładni contra legem, a jedynie o uzupełnieniu elementami wykładni systemowej wniosków wynikających z wykładni literalnej.

47. W związku z tym art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy w procesie produkcji produktów energetycznych otrzymuje się również, w sposób nieunikniony, produkty niebędące produktami energetycznymi, zużycia produktów energetycznych do celów tej produkcji nie uznaje się za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do takiej proporcji tych produktów, jaka odpowiada proporcji wyprodukowanych produktów energetycznych.

48. Należy jeszcze zauważyć, że art. 21 ust. 3 omawianej dyrektywy ma zastosowanie tylko do produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji produktów energetycznych przeznaczonych do użycia jako paliwo napędowe lub paliwo opałowe. Wyłączone z jego zastosowania są więc produkty energetyczne wykorzystywane nie tylko do produkcji produktów niebędących produktami energetycznymi w rozumieniu art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, ale także do produkcji produktów, które wprawdzie odpowiadają zawartej tam definicji, ale do których dyrektywa 2003/96 nie ma zastosowania, zgodnie z jej art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze, z tego względu że nie są one przeznaczone do używania jako paliwo napędowe lub paliwo opałowe. Wynika to jednoznacznie z orzecznictwa Trybunału [17]. Wobec tego przez produkty energetyczne należy rozumieć wyłącznie produkty objęte systemem opodatkowania ustanowionym na mocy dyrektywy 2003/96.

49. Wobec braku w dyrektywie 2003/96 przepisów dotyczących sposobu określenia proporcji produktów energetycznych podlegających uregulowaniu art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 pozostaje on w kompetencji prawa krajowego państw członkowskich [18]. Kwestia ta była jednak przedmiotem dyskusji podczas rozprawy, należy wobec tego poczynić następujące uwagi.

50. Po pierwsze, w zakresie w jakim produkty niebędące produktami energetycznymi otrzymywane w procesie produkcji produktów energetycznych są następnie ponownie wykorzystywane w tym procesie produkcji (jak na przykład para wodna), stanowią one produkt pośredni, którego produkcja daje podstawę do zastosowania art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 [19].

51. Po drugie, podzielam zdanie Komisji, że najbardziej adekwatnym sposobem obliczania proporcji produktów energetycznych korzystających z uregulowania art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 jest odniesienie się do ilości wyprodukowanych produktów końcowych poszczególnych kategorii, a nie na przykład do ich wartości rynkowej.

52. Jest tak moim zdaniem jednak nie dlatego, jak twierdzi Komisja, że podatek od produktów energetycznych jest obliczany od ilości tych produktów. Podatek ten dotyczy bowiem produktów energetycznych wykorzystywanych jako paliwo opałowe w procesie produkcji, a nie produktów końcowych tej produkcji.

53. Metoda oparta na ilościowej proporcji poszczególnych kategorii produktów końcowych pozwala natomiast w największym stopniu odzwierciedlić udział produktów energetycznych w procesie produkcji każdej z kategorii produktów końcowych. Ilość niezbędnych produktów energetycznych jest bowiem związana raczej z ilością poszczególnych produktów końcowych, a nie z ich wartością.

17 Wyrok z dnia 6 czerwca 2018 r., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, sentencja).

18 Zobacz podobnie wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 45).

19 Zobacz wyrok z dnia 7 listopada 2019 r., Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, pkt 28 i pkt 1 sentencji).

54. O ile zatem, jak słusznie zauważa spółka Repsol, nie jest możliwe dokładne obliczenie ilości zużytych produktów energetycznych dla każdej kategorii produktów końcowych, gdyż w procesie rafinacji ropy naftowej poszczególne produkty końcowe uzyskuje się w różnych temperaturach, o tyle metoda ilościowa pozwala moim zdaniem na rozsądne przybliżenie proporcji produktów energetycznych niezbędnych do uzyskania poszczególnych kategorii produktów końcowych.

55. Metoda ta nie wyklucza zastosowania w prawie krajowym określonego progu de minimis, poniżej którego ilość uzyskiwanych w procesie produkcji produktów niebędących produktami energetycznymi staje się tak znikoma, że może zostać pominięta, a całość produktów energetycznych wykorzystywanych w tym procesie może zostać objęta uregulowaniem art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96. Próg de minimis nie rozwiązuje jednak problemu obliczenia proporcji produktów energetycznych podlegających temu uregulowaniu, w sytuacji gdy ilość wyprodukowanych produktów niebędących produktami energetycznymi przekracza ów próg.

Wnioski

56. Wobec całości powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane do Trybunału przez Tribunal Supremo (sąd najwyższy, Hiszpania):

Artykuł 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 należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy w procesie produkcji produktów energetycznych otrzymuje się również, w sposób nieunikniony, produkty niebędące produktami energetycznymi, zużycia produktów energetycznych do celów tej produkcji nie uznaje się za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do takiej proporcji tych produktów, jaka odpowiada proporcji wyprodukowanych produktów energetycznych.