

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 3 kwietnia 2014 r.(\*)

Dyrektywa 2003/96/WE – Opodatkowanie produktów energetycznych – Produkty niewymienione w dyrektywie 2003/96/WE – Pojęcie „równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego”

W sprawach połączonych C-43/13 i C-44/13

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniami z dnia 14 listopada 2012 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 28 stycznia 2013 r., w postępowaniach:

**Hauptzollamt Köln**

przeciwko

**Kronos Titan GmbH (C-43/13)**

oraz

**Hauptzollamt Krefeld**

przeciwko

**Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (C-44/13),**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, M. Safjan (sprawozdawca), J. Malenovský, A. Prechal i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: Niilo Jääskinen,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Hauptzollamt Köln przez J. Krebsa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Kronos Titan GmbH przez W. Meilickego i D.E. Rabbacka, Rechtsanwälte,
- w imieniu Hauptzollamt Krefeld przez X. Konoplev, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH przez D. Schiebolda i N. Liebheita, Rechtsanwälte,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, A. Cunhę i R. Collaço, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Barslev i W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 grudnia 2013 r.,

wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 2 ust. 3 lit. a) 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. L 283, s. 51).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów, po pierwsze, między Hauptzollamt Köln (głównym urzędem celnym w Kolonii) a Kronos Titan GmbH (zwaną dalej „Kronos”), a po drugie, między Hauptzollamt Krefeld (głównym urzędem celnym w Krefeld) a Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (zwaną dalej „RRBS”), w przedmiocie poziomu opodatkowania mającego zastosowanie z jednej strony do toluenu, a z drugiej strony do benzyny lądowej, jak również paliwa lekkiego Exxsol D60 – produktów wykorzystywanych odpowiednio przez Kronos i RRBS jako paliwa do ogrzewania.

## **Ramy prawne**

### *Dyrektywa 2003/96*

3 Motywy 2–6, 9, 17 i 18 dyrektywy 2003/96 mają następujące brzmienie:

„(2) Brak przepisów wspólnotowych wyznaczających minimalną stawkę podatków od energii elektrycznej i produktów energetycznych innych niż oleje mineralne może negatywnie wpływać na prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

(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 stosowany[mi] 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.

(6) Zgodnie z postanowieniami art. 6 traktatu [WE] wymogi ochrony środowiska muszą być włączone do określania i wykonywania innych polityk Wspólnoty.

[...]

(9) Państwom członkowskim należy przyznać elastyczność potrzebną do określania i wykonywania polityk właściwych do ich okoliczności krajowych.

[...]

(17) Niezbędne jest ustalenie różnych wspólnotowych minimalnych poziomów opodatkowania odnośnie do wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej.

(18) Produkty energetyczne wykorzystywane jako paliwo silnikowe do niektórych celów przemysłowych i handlowych oraz te wykorzystywane jako paliwo do ogrzewania są zazwyczaj opodatkowane na niższych poziomach niż te mające zastosowanie do produktów energetycznych wykorzystywanych jako materiały pędne”.

4 Artykuł 1 dyrektywy 2003/96 stanowi, że państwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z tą dyrektywą.

5 Artykuł 2 wspomnianej dyrektywy zawiera następujące przepisy w ust. 1, 3 i 5:

„1. Dla celów niniejszej dyrektywy pojęcie »produktów energetycznych« stosuje się do produktów:

a) [...]

b) objętych kodami CN [...] 2704 do 2715;

c) objętych kodami CN 2901 i 2902;

[...]

3. W przypadku przeznaczenia do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywania jako paliwa silnikowego lub paliwa do ogrzewania produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w niniejszej dyrektywie, podlegają podatkowi zgodnie z wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego.

Oprócz podlegających opodatkowaniu produktów wymienionych w ust. 1 wszelkie produkty przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo silnikowe lub jako dodatek lub rozcieńczalnik do paliw silnikowych podlegają opodatkowaniu według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa silnikowego.

Oprócz podlegających opodatkowaniu produktów wymienionych w ust. 1, wszelkie inne węglowodory, z wyłączeniem torfu, przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane do ogrzewania, podlegają opodatkowaniu według stawki przyjętej dla równoważnego [im] produktu energetycznego.

[...]

5. Odniesienia w niniejszej dyrektywie do kodów Nomenklatury scalonej odnoszą się do tych w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 2031/2001 z dnia 6 sierpnia 2001 r., zmieniającym załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej [Dz.U. L 279, s. 1].

[...]”.

6 Artykuł 4 tej dyrektywy brzmi następująco:

„1. Poziomy opodatkowania, jakie państwa członkowskie stosują do produktów energetycznych i energii elektrycznej, wymienione w art. 2, nie mogą być niższe niż minimalne poziomy opodatkowania przewidziane niniejszą dyrektywą.

2. Dla celów niniejszej dyrektywy »poziomy opodatkowania« stanowi całkowitą kwotę opłat pobranych jako podatki pośrednie (z wyłączeniem podatku od wartości dodanej), wyliczoną bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości produktów energetycznych i energii elektrycznej w momencie przekazania do konsumpcji”.

7 Artykuły 7 i 8 wspomnianej dyrektywy stanowią, że minimalne poziomy opodatkowania stosowane odpowiednio do paliw silnikowych i produktów wykorzystywanych jako paliwo silnikowe są ustalone w tabelach A lub B załącznika I do tej dyrektywy. Zgodnie z jej art. 9 minimalne poziomy opodatkowania stosowane do paliw do ogrzewania są ustalone w tabeli C tego załącznika.

8 Żadna z tych tabel nie zawiera poziomu dotyczącego toluenu (kod CN 2902 30 00), benzyny lakowej ani paliwa lekkiego (dwa ostatnie objęte kodem CN 2710 11 21).

9 Tabela C załącznika I do dyrektywy 2003/96 przedstawia się następująco:

Tabela C – Minimalne poziomy opodatkowania mające zastosowanie do paliw do ogrzewania i energii elektrycznej

Zastosowanie gospodarcze

Zastosowanie niegospodarcze

Oleje gazowe

(w EUR za 1000 l)

kody CN 2710 19 41 do 2710 19 49

21

21

Olej opałowy ciężki

(w EUR za 1000 kg)

kody CN 2710 19 61 do 2710 19 69

15

15

Nafta

(w EUR za 1000 l)

Kody CN 2710 19 21 i 2710 19 25

0

0

Gaz płynny

(w EUR za 1000 kg)

kody CN 2711 12 11 do 2711 19 00

0

0

Gaz ziemny

(w EUR za gigadzul/wartość kaloryczna brutto)

kody CN 2711 11 00 i 2711 21 00

0,15

0,3

Węgiel i koks

(w EUR za gigadzul/wartość kaloryczna brutto)

kody CN 2701, 2702 i 2704

0,15

0,3

Energia elektryczna

(w EUR za MWh)

Kod CN 2716



0,5

1,0

*Prawo niemieckie*

10 Paragraf 2 Energiesteuergesetz (ustawy o podatku od energii) z dnia 15 lipca 2006 r. (zwanej dalej „EnergieStG”), w wersji obowiązującej w latach 2007 i 2008, kiedy wystąpiły okoliczności faktyczne postępowań głównych, stanowi:

„(1) Podatek wynosi:

1. dla 1000 l benzyny podpozycji [CN] od 2710 11 41 do 2710 11 49:

[...]

b) o maksymalnej zawartości siarki 10 mg/kg – 654,50 EUR

[...]

(3) Na zasadzie odstępstwa od ust. 1 i 2 podatek wynosi [...] [zamieszczony jest następnie wykaz obejmujący 5 pozycji, z których część zawiera podpozycję, i przyporządkowane im znacznie niższe stawki podatku, wymieniający między innymi oleje napędowe podpozycji CN od 2710 19 41 do 2710 19 49 oraz oleje opałowe podpozycji CN od 2710 19 61 do 2710 19 69],

jeśli są wykorzystywane do ogrzewania lub jako takie deklarowane [...].

(4) Produkty energetyczne inne niż wymienione w ust. 1–3 podlegają takiemu samemu podatkowi co produkty energetyczne, do których są one najbardziej zbliżone pod względem ich jakości i przeznaczenia [...].”

## **Postępowania przed sądem krajowymi i pytania prejudycjalne**

### *Okoliczności faktyczne postępowania głównego w sprawie C -43/13*

11 Kronos produkuje dwutlenek tytanu w proszku (zwany „białym pigmentem”). Aby doprowadzić do zamierzonej reakcji chemicznej, potrzebna jest temperatura 1650 stopni Celsjusza. Kronos osiąga ją, rozpylając toluen w tlenie doprowadzanym do palnika.

12 W roku 2007 Kronos zadeklarowała do Hauptzollamt Köln kwotę około 1,1 mln EUR tytułem podatku od energii za wykorzystanie toluenu. Zastosowała się w tym celu wiernie do stanowiska prawnego Hauptzollamt Köln, przyjmując stawkę opodatkowania w wysokości 654,50 EUR/1000 kg. Stawka ta jest ustalona w § 2 ust. 1 pkt 1 lit. b) EnergieStG dla benzyny objętej podpozycjami CN od 2710 11 41 do 2710 11 49 o maksymalnej zawartości siarki 10 mg/kg. Kronos złożyła jednocześnie odwołanie od swojej deklaracji, żądając zastosowania jednej ze znacznie niższych stawek opodatkowania ustalonych w § 2 ust. 3 EnergieStG dla szeregu innych produktów energetycznych wykorzystywanych jako paliwa do ogrzewania.

13 Jako że toluen nie jest wymieniony w § 2 EnergieStG, zdaniem Kronos należy zgodnie z ust. 4 tego paragrafu zastosować stawkę opodatkowania produktu energetycznego najbardziej do niego zbliżonego właściwościami i przeznaczeniem.

14 Skarga wniesiona po oddaleniu odwołania została uwzględniona przez Finanzgericht, który uznał, że należy wziąć pod uwagę art. 2 ust. 3 akapity pierwszy i trzeci dyrektywy 2003/96. Sąd ten uznał, że ponieważ toluen jest wykorzystywany jako paliwo do ogrzewania, stawka opodatkowania w świetle wykładni § 2 EnergieStG zgodnej z tym przepisem dyrektywy 2003/96 nie może wynikać z § 2 ust. 1 EnergieStG, lecz należy przyjąć ją na podstawie § 2 ust. 3 tej ustawy, gdyż tylko ten przepis ustala stawki opodatkowania dla paliw do ogrzewania.

15 Hauptzollamt Köln wniósł kasację od wyroku Finanzgericht do Bundesfinanzhof.

### *Okoliczności faktyczne postępowania głównego w sprawie C -44/13*

16 RRBS wytwarza powłoki zewnętrzne za pomocą procesu termicznego. Wykorzystuje do tego benzynę lakową kupowaną w nieopodatkowanych beczkach (podpozycja CN 2710 11 21) i paliwo lekkie Exxsol D60 objęte tą samą pozycją, które są spalane.

17 Decyzjami podatkowymi z dnia 1 grudnia 2008 r. i 7 grudnia 2009 r. dotyczącymi lat 2007 i 2008 Hauptzollamt Krefeld ustalił dla benzyny lakowej i paliwa lekkiego Exxsol D60 podatek od energii w wysokości ogółem 134 747,70 EUR według stawki opodatkowania wynoszącej 654,50 EUR/1000 kg. Stawka ta jest ustalona w § 2 ust. 1 pkt 1 lit. b) EnergieStG dla benzyny objętej podpozycjami CN od 2710 11 41 do 2710 11 49 o zawartości maksymalnej siarki 10 mg/kg. Ponieważ odwołanie RRBS nie zostało uwzględnione, wniosła ona skargę, żądając zastosowania jednej ze znacznie niższych stawek opodatkowania ustalonych w § 2 ust. 3 EnergieStG dla szeregu innych produktów energetycznych wykorzystywanych jako paliwa do ogrzewania.

18 Jako że benzyna lakowa i paliwo lekkie Exxsol D60 nie są wymienione w § 2 EnergieStG, należy jej zdaniem zgodnie z ust. 4 tego paragrafu zastosować stawkę opodatkowania produktu energetycznego najbardziej zbliżonego swoimi właściwościami i przeznaczeniem.

19 Skarga została uwzględniona przez Finanzgericht, który uznał, że należy wziąć pod uwagę art. 2 ust. 3 akapity pierwszy i trzeci dyrektywy 2003/96. Sąd ten uznał, że ponieważ benzyna lakowa i paliwo lekkie Exxsol D60 są wykorzystywane jako paliwa do ogrzewania, stawka opodatkowania w świetle wykładni § 2 EnergieStG zgodnej z tym przepisem dyrektywy nie może wynikać z § 2 ust. 1 EnergieStG, lecz należy przyjąć ją na podstawie § 2 ust. 3 tej ustawy, gdyż tylko ten przepis ustala stawki opodatkowania dla paliw do ogrzewania.

20 Hauptzollamt Krefeld wniósł kasację od wyroku Finanzgericht do sądu odsyłającego.

### *Pytanie prejudycjalne*

21 Chociaż sąd odsyłający skłania się do uznania, iż wyższe opodatkowanie rozpatrywanych produktów pomimo ich wykorzystywania paliw do ogrzewania jest zgodne z wymogami dyrektywy 2003/96, uważa jednak, że nie ma pewności co do tej zgodności.

22 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym, sformułowanym identycznie w obu sprawach:

„Czy art. 2 ust. 3 dyrektywy [2003/96] wymaga przy opodatkowaniu produktów energetycznych innych niż produkty, dla których w dyrektywie tej ustalono stawkę podatku, zastosowania stawki podatku, która ustalona jest w prawie krajowym do wykorzystania produktu energetycznego jako paliwa do ogrzewania, jeżeli ów inny produkt energetyczny jest również wykorzystywany jako paliwo do ogrzewania? Czy też, w przypadku gdy inny produkt energetyczny wykorzystywany jako paliwo do ogrzewania jest równoważny określonemu produktowi energetycznemu, można zastosować stawkę podatku ustaloną w prawie krajowym dla tego produktu energetycznego, nawet jeżeli jest to stawka jednolita, która nie uwzględnia wykorzystania jako paliwa silnikowego albo paliwa do ogrzewania?”.

### **Postępowanie przed Trybunałem**

23 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 7 lutego 2013 r. sprawy C-43/13 i C-44/13 zostały połączone do celów pisemnego i ustnego etapu postępowania, jak również do celów wydania wyroku.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

24 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, jak należy interpretować warunek zawarty w art. 2 ust. 3 dyrektywy 2003/96, zgodnie z którym produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w tej dyrektywie, są opodatkowane zgodnie z ich wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego im paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego.

25 Na wstępie należy przypomnieć, że w celu ustalenia zakresu przepisu prawa Unii należy mieć na uwadze jednocześnie jego treść, kontekst oraz cele (wyrok Spedition Welter, C-306/12, EU:C:2013:650, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Co się tyczy art. 2 ust. 3 dyrektywy 2003/96, w szeregu wersji językowych, a mianowicie w szczególności wersjach hiszpańskiej, niemieckiej, angielskiej, francuskiej i włoskiej, do celów określenia mającego zastosowanie poziomu opodatkowania przywołuje się „wykorzystanie” jako pierwsze kryterium, podczas gdy kryterium produktu „równoważnego” jest wymienione dopiero na drugim miejscu. Taka kolejność może sugerować, że w pierwszej kolejności należy zbadać, jakie jest konkretne wykorzystanie danego produktu, a dopiero w drugiej kolejności określić, jaki produkt referencyjny jest mu „równoważny”.

27 Ze względu na to, że kolejność przedstawienia wspomnianych kryteriów nie jest jednak taka sama we wszystkich wersjach językowych dyrektywy 2003/96, należy zbadać, czy

kontekst i cele przepisu, którego dotyczy postępowanie główne, potwierdzają pierwszeństwo konkretnego wykorzystania produktu przed kryterium równoważności.

28 Co się tyczy przepisu, którego dotyczy postępowanie główne, należy stwierdzić, że systematyka dyrektywy 2003/96 opiera się na rozróżnieniu między paliwami silnikowymi i paliwami do ogrzewania. Rozróżnienie to – wprowadzone w motywach 17 i 18 tej dyrektywy – jest stosowane w szczególności w jej art. 7–9 dotyczących zasad ustalania minimalnych poziomów opodatkowania stosowanych z jednej strony do paliw do ogrzewania, a z drugiej strony do paliw silnikowych, jak również do produktów wykorzystywanych jako paliwa do ogrzewania do określonych celów przemysłowych i handlowych.

29 Poprzez odwołanie do produktów wykorzystywanych jako paliwa silnikowe art. 8 dyrektywy 2003/96 przyczynia się do wyjaśnienia funkcji pełnionej przez kryterium wykorzystania w kontekście tej dyrektywy, a mianowicie możliwości opodatkowania danego produktu zgodnie z jego wykorzystaniem albo jako paliwa silnikowego, albo jako paliwa do ogrzewania.

30 Należy więc uznać, że systematyka dyrektywy 2003/96 opiera się na rozróżnieniu między paliwami silnikowymi i paliwami do ogrzewania w szczególności na podstawie kryterium wykorzystania.

31 Odnośnie do celów realizowanych przez uregulowanie obejmujące przepis, którego dotyczy postępowanie główne, należy stwierdzić, że z motywów 3–5 dyrektywy 2003/96 wynika, iż ustawodawca unijny za pomocą rozróżnienia między paliwami silnikowymi i paliwami do ogrzewania i ustanowienia pewnej liczby minimalnych stawek opodatkowania zmierzał do zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

32 Otóż wykładnia art. 2 ust. 3 wspomnianej dyrektywy w ten sposób, że państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania do każdego produktu wykorzystywanego jako paliwo silnikowe lub jako paliwo do ogrzewania stawki opodatkowania przewidzianej odpowiednio dla innego paliwa silnikowego lub innego paliwa do ogrzewania, umożliwia zbliżenie krajowych regulacji podatkowych i pozwala uniknąć sytuacji, w której ten sam produkt byłby opodatkowany w niektórych państwach członkowskich jako paliwo silnikowe, podczas gdy w innych państwach członkowskich podlegałby stawce paliwa do ogrzewania. Interpretowany w ten sposób mechanizm wprowadzony tym przepisem faktycznie przyczynia się do prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

33 Poza tym interpretacja art. 2 ust. 3 dyrektywy 2003/96 w ten sposób, że kryterium wykorzystania jako paliwa silnikowego lub paliwa do ogrzewania jest rozstrzygające,

pozwała na wykluczenie ewentualnych zakłóceń konkurencji między produktami wykorzystywanymi do tych samych celów.

34 Należy zatem w pierwszej kolejności ustalić, czy dany produkt jest wykorzystywany jako paliwo silnikowe, czy jako paliwo do ogrzewania, zanim w drugiej kolejności zostanie ustalone, jakie paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania, w zależności od danej sytuacji, jest mu równoważne w rozumieniu tego przepisu.

35 Jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 48 opinii, pojęcie „równoważności produktu” należy interpretować w miarę możliwości pod kątem zastępowalności lub wymienialności danych produktów energetycznych. W postępowaniu głównym należy więc zbadać, czy jeden z produktów wymienionych w tabeli C załącznika I do dyrektywy 2003/96 mógłby być wykorzystywany jako zamiennik wspomnianych produktów energetycznych do osiągnięcia rezultatu zamierzonego w tych okolicznościach. W ten sposób gwarantuje się, że dwa produkty pełniące tę samą funkcję będą opodatkowane na tym samym poziomie.

36 Należy również wyjaśnić, że jeżeli brak jest zamienności w rozumieniu poprzedniego punktu, należy określić, w zależności od danej sytuacji, paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania, które jest najbardziej zbliżone swoimi właściwościami i przeznaczeniem do danego produktu. W ten sposób przestrzegany będzie również obowiązek rozróżnienia między paliwami silnikowymi i paliwami do ogrzewania, jeżeli chodzi o produkty, dla których minimalne poziomy opodatkowania nie zostały ustalone indywidualnie na szczeblu Unii Europejskiej.

37 Wynika z tego, że ustalenia „równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego” w rozumieniu art. 2 ust. 3 dyrektywy 2003/96 należy dokonać najpierw na tej podstawie, czy dany produkt jest wykorzystywany jako paliwo do ogrzewania, czy jako paliwo silnikowe, zanim zostanie ustalone to z paliw silnikowych lub paliw do ogrzewania wymienionych w odpowiedniej tabeli załącznika I do dyrektywy 2003/96, które produkt ten faktycznie zastępuje w swoim wykorzystaniu, a jeżeli brak jest takiego paliwa – paliwo, które swoimi właściwościami i przeznaczeniem jest najbardziej do niego zbliżone.

38 Wobec powyższego na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że warunek zawarty w art. 2 ust. 3 dyrektywy 2003/96, zgodnie z którym produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w tej dyrektywie, są opodatkowane zgodnie z ich wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego im paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego, należy interpretować w ten sposób, że w pierwszej kolejności należy ustalić, czy dany produkt jest wykorzystywany jako paliwo silnikowe, czy jako paliwo do ogrzewania, zanim w drugiej kolejności zostanie ustalone, które z paliw silnikowych lub paliw do ogrzewania, w zależności od danej sytuacji, wymienionych w odpowiedniej tabeli załącznika I do tej dyrektywy jest faktycznie zastępowane przez dany produkt, a jeżeli brak

jest takiego paliwa – które z tych paliw silnikowych lub paliw do ogrzewania jest najbardziej do niego zbliżone swoimi właściwościami i przeznaczeniem.

### **W przedmiocie kosztów**

39 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

**Warunek zawarty w art. 2 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, zgodnie z którym produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w tej dyrektywie, są opodatkowane zgodnie z ich wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego im paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego, należy interpretować w ten sposób, że w pierwszej kolejności należy ustalić, czy dany produkt jest wykorzystywany jako paliwo silnikowe, czy jako paliwo do ogrzewania, zanim w drugiej kolejności zostanie ustalone, które z paliw silnikowych lub paliw do ogrzewania, w zależności od danej sytuacji, wymienionych w odpowiedniej tabeli załącznika I do tej dyrektywy jest faktycznie zastępowane przez dany produkt, a jeżeli brak jest takiego paliwa – które z tych paliw silnikowych lub paliw do ogrzewania jest najbardziej do niego zbliżone swoimi właściwościami i przeznaczeniem.**

Podpisy

\* Język postępowania: niemiecki.