

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 5 lutego 2015 r.(\*)

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie produktów energetycznych – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuł 2 ust. 3 – Bezpośrednia skuteczność – Dodatki do paliw silnikowych objęte kodem CN 3811

W sprawie C-275/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 12 września 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 czerwca 2014 r., w postępowaniu:

**Jednostka Innowacyjno-Wdrożeniowa Petrol S.C. Paczuski Maciej i Puławski Ryszard**

przeciwko

**Ministrowi Finansów,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, J.L. da Cruz Vilaça (sprawozdawca) i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

podjąwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy w drodze postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

wydaje następujące

## **Postanowienie**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 3 akapit drugi 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 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Jednostką Innowacyjno - Wdrożeniową Petrol S.C. Paczuski Maciej i Puławski Ryszard (zwaną dalej „Jednostką Innowacyjno - Wdrożeniową Petrol”) a Ministrem Finansów w przedmiocie określenia stawki podatku akcyzowego obciążającego produkty objęte kodem 3811 Nomenklatury scalonej zawartej w załączniku I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej, zmienionym rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1031/2008 z dnia 19 września 2008 r. (Dz.U. L 291, s. 1) (zwanej dalej „CN”), wykorzystywane jako dodatki i domieszki do paliw opałowych lub silnikowych.

## **Ramy prawne**

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2003/96 przewiduje, że do celów tej dyrektywy pojęcie „produktów energetycznych” stosuje się do produktów objętych kodem CN 3811.

4 Artykuł 2 ust. 3 dyrektywy stanowi:

„W przypadku przeznaczenia do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywania jako paliwo silnikowe lub paliwo 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 produktu energetycznego”.

*Prawo polskie*

5 Artykuł 86 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. z 2011 r., Nr 108, poz. 626 z późn. zm., zwanej dalej „ustawą”) ma następujące brzmienie:

„Do wyrobów energetycznych, w rozumieniu ustawy, zalicza się wyroby:

[...]

6) objęte pozycją CN 3811;

[...]

9) pozostałe wyroby, z wyłączeniem substancji stosowanych do znakowania i barwienia, o którym mowa w art. 90 ust. 1, przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa silnikowe lub jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych – bez względu na kod CN;

10) pozostałe wyroby będące węglowodorami, z wyłączeniem torfu, przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa opałowe lub jako dodatki lub domieszki do paliw opałowych – bez względu na kod CN”.

6 Na mocy art. 86 ust. 2 ustawy „[p]aliwami silnikowymi w rozumieniu ustawy są wyroby energetyczne przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do napędu silników spalinowych”.

7 Zgodnie z art. 86 ust. 3 ustawy „[p]aliwami opałowymi w rozumieniu ustawy są wyroby energetyczne przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do celów opałowych, z wyłączeniem wyrobów, o których mowa w ust. 2”.

8 Artykuł 89 ust. 1 ustawy stanowi:

„Stawki akcyzy na wyroby energetyczne wynoszą dla:

[...]

2) benzyn silnikowych o kodach CN 2710 11 45 lub 2710 11 49 oraz wyrobów powstałych ze zmieszania tych benzyn z biokomponentami, spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach – 1565,00 [złoty polskich (PLN)]/1000 litrów;

[...]

14) pozostałych paliw silnikowych – 1822,00 [PLN]/1000 litrów;

15) pozostałych paliw opałowych:

a) w przypadku gdy ich gęstość w temperaturze 15 °C jest:

– niższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny – 232,00 [PLN]/1000 litrów,

– równa lub wyższa niż 890 kilogramów/metr sześcienny – 64,00 [PLN]/1000 kilogramów,

b) gazowych – 1,28 [PLN]/gigadżul (GJ)”.  
”

9 Artykuł 89 ust. 2 ustawy ma następujące brzmienie:

„Stawka akcyzy na wyroby energetyczne inne niż określone w ust. 1 pkt 1–13, przeznaczone do celów innych niż opałowe, jako dodatki lub domieszki do paliw opałowych, do napędu silników spalinowych albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, wynosi 0 [PLN]”.

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 Jednostka Innowacyjno-Wdrożeniowa Petrol prowadzi produkcję i sprzedaż dodatków do paliw silnikowych i olejów opałowych, oznaczonych, zgodnie z CN, kodem 3811. Spółka ta jest zarejestrowana w Polsce jako podatnik podatku akcyzowego.

11 Zgodnie z informacjami podanymi przez tę spółkę przedmiotowe produkty to ciecze smarujące, preparaty antykorozyjne, dodatki zwiększające lepkość, inhibitory tworzenia się żywic i inne, które samoistnie nie mogą służyć do napędu silników spalinowych.

12 Na mocy art. 86 ust. 1 pkt 6 ustawy oraz załącznika 1 do niej wytwarzane i sprzedawane przez Jednostkę Innowacyjno-Wdrożeniową Petrol produkty objęte pozycją CN 3811 należy postrzegać jako „produkty energetyczne” objęte podatkiem akcyzowym.

13 Dla produktów oznaczonych kodem CN 3811 ustawodawca krajowy nie ustalił w art. 89 ust. 1 pkt 1–13 ustawy odrębnej stawki podatku akcyzowego.

14 Z indywidualnej interpretacji przedstawionej przez polski organ podatkowy wynika, że produkty niewymienione w art. 89 ust. 1 pkt 1–13 ustawy i przeznaczone do napędu lub ogrzewania wchodzą w zakres kategorii „pozostałe paliwa silnikowe”, o której mowa w art. 89 ust. 1 pkt 14 tej ustawy.

15 Stawka podatku akcyzowego dla tej kategorii została ustalona w sposób jednolity w wysokości 1822,00 PLN za 1000 litrów. Jest to najwyższa ze stawek przewidzianych w art. 89 ust. 1 ustawy w odniesieniu do paliw silnikowych lub opałowych.

16 Jednostka Innowacyjno-Wdrożeniowa Petrol kwestionuje zastosowanie takiej stawki do produktów przez nią wytwarzanych i sprzedawanych.

17 Po bezskutecznym odwołaniu do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Jednostka Innowacyjno-Wdrożeniowa Petrol postanowiła wnieść skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.

18 Spółka ta podnosi, powołując się na pojęcie równoważnego paliwa, o którym mowa w art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96, że dodatki do paliw silnikowych objęte kodem CN 3811 powinny być objęte tą samą stawką co stawka mająca zastosowanie do paliwa silnikowego, do którego dodatki te są dodawane.

19 W przekonaniu Jednostki Innowacyjno-Wdrożeniowej Petrol art. 89 ust. 1 pkt 14 ustawy jest niezgodny – w zakresie w jakim znajduje zastosowanie do produktów objętych kodem CN 3811 – z art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96.

20 Wspomniana spółka jest również zdania, że art. 2 ust. 1 i 3 dyrektywy 2003/96 stanowi bezpośrednie źródło praw i obowiązków dla jednostek, które w konsekwencji mogą powołać się na bezpośrednie stosowanie stawki akcyzy zastrzeżonej dla równoważnego paliwa.

21 W powyższych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 2 ust. 3 akapit drugi [dyrektywy 2003/96], przewidujący regułę opodatkowania dodatków do paliw silnikowych według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa silnikowego, to jest paliwa, do którego dodatek lub rozcieńczalnik zostały zastosowane, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on stosowaniu do produktów objętych pozycją CN 3811 stawki podatkowej odpowiedniej dla tzw. pozostałych paliw silnikowych określonej w art. 89 ust. 1 pkt 14 [ustawy]?

2) Czy art. 2 ust. 3 [dyrektywy 2003/96] w związku z [jej] art. 2 ust. 1 [...] jest bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny, aby mógł być bezpośrednio skuteczny i stanowić bezpośrednie źródło prawa i obowiązku, przesądzającego o stosowaniu do dodatków lub domieszek (rozcieńczalników) do paliw silnikowych stawki przyjętej dla równoważnego paliwa silnikowego?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

22 Na mocy art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa, Trybunał może w każdej chwili, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

23 Powyższy przepis proceduralny należy zastosować w niniejszej sprawie.

*W przedmiocie pytania pierwszego*

24 Przedstawiając pytanie pierwsze, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, nakładającym podatek akcyzowy na dodatki objęte kodem CN 3811 w stawce innej niż mająca zastosowanie do paliwa silnikowego, do którego dodatki te są dodawane.

25 Należy zaznaczyć, że skoro produkty będące przedmiotem postępowania głównego są dodatkami objętymi kodem CN 3811, należy je uważać za produkty energetyczne w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2003/96.

26 Niemniej produkty te, jako że same nie są paliwami silnikowymi, nie mogą być postrzegane jako przeznaczone do wykorzystania, oferowane do sprzedaży lub wykorzystywane jako paliwa silnikowe w rozumieniu art. 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 (zob. wyrok Afton Chemical, C-517/07, EU:C:2008:751, pkt 28).

27 Tym samym produkty będące przedmiotem postępowania głównego podlegają uregulowaniu art. 2 ust. 3 akapit drugi tej dyrektywy, zgodnie z którym 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.

28 Tymczasem Trybunał orzekł już, iż art. 2 ust. 3 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że dodatki do paliw silnikowych, które są produktami energetycznymi w rozumieniu art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, lecz które nie są przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo silnikowe, powinny być objęte regulacją podatkową przewidzianą przez tę dyrektywę (zob. wyrok Afton Chemical, EU:C:2008:751, pkt 44).

29 Trybunał przyjął w tym względzie, iż z art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96 wynika, że ustawodawca Unii Europejskiej zamierzał potraktować dodatki dodawane do paliw silnikowych w taki sam sposób jak paliwa silnikowe, niezależnie od natury tych dodatków, wyłącznie z uwagi na fakt, iż są one dodawane do tychże paliw, tak by poddać je tej samej regulacji podatkowej co same paliwa (zob. wyrok Afton Chemical, EU:C:2008:751, pkt 40).

30 Od chwili bowiem, gdy dodatek zostaje dodany do paliwa silnikowego, nie jest już możliwe odróżnienie paliwa jako takiego od dodatku, z którym zostało ono zmieszane, bez przeprowadzania szczegółowej analizy chemicznej. Tym samym jeżeli dodatki do paliw silnikowych nie miałyby być poddane opodatkowaniu jako paliwo silnikowe, powstałoby ryzyko nadużyć wynikające z faktu, iż kontrole byłyby co najmniej utrudnione; niezbędne

byłoby bowiem w każdym poszczególnym przypadku dokonanie analizy składników mieszanki w celu ustalenia zawartych w niej proporcji paliwa silnikowego i dodatku (zob. wyrok Afton Chemical, EU:C:2008:751, pkt 41).

31 Wobec powyższego na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, nakładającym podatek akcyzowy na dodatki objęte kodem CN 3811 w stawce innej niż mająca zastosowanie do paliwa silnikowego, do którego dodatki te są dodawane.

#### *W przedmiocie pytania drugiego*

32 Przedstawiając pytanie drugie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że jednostka może powołać się na niego przeciwko właściwemu krajowemu organowi w ramach sporu przed sądami krajowymi celem wykluczenia stosowania uregulowania krajowego niezgodnego z tym przepisem.

33 Należy przypomnieć w tym względzie, że we wszystkich wypadkach, w których przepisy dyrektywy z punktu widzenia jej treści są bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, jeśli to państwo nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeśli dokonało niewłaściwej transpozycji (zob. w szczególności wyroki: Francovich i in., C-6/90 i C-9/90, EU:C:1991:428, pkt 11; Pfeiffer i in., od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, pkt 103; a także Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 33).

34 Przepis jest wystarczająco precyzyjny, aby podmiot prawa mógł się na niego powołać, a sąd mógł go zastosować, jeżeli nakłada obowiązek w sposób jednoznaczny (zob. w szczególności wyrok Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio i in., od C-246/94 do C-249/94, EU:C:1996:329, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W tym zakresie rozważany przepis dyrektywy 2003/96, w związku z wyszczególnieniem dodatków objętych kodem CN 3811, który nakłada na państwa członkowskie obowiązek opodatkowania wszelkich produktów przeznaczonych do wykorzystania, oferowanych na sprzedaż lub wykorzystywanych jako dodatek do paliw silnikowych według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa silnikowego, jest wystarczająco precyzyjny, jako że określa bez dwuznaczności zarówno produkty objęte podatkiem, jak i stawkę mającego zastosowanie opodatkowania.



36 Następnie przepis jest bezwarunkowy, jeżeli nakłada obowiązek, który nie jest poddany żadnemu warunkowi ani nie wymaga – dla jego spełnienia lub skutków – działania instytucji Unii bądź państw członkowskich (zob. w szczególności wyrok *Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio i in.*, EU:C:1996:329, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Bezsprzecznie tak właśnie rzecz się przedstawia w niniejszej sprawie.

38 Co za tym idzie, na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że jednostka może powołać się na niego przeciwko właściwemu krajowemu organowi w ramach sporu przed sądami krajowymi celem wykluczenia stosowania uregulowania krajowego niezgodnego z tym przepisem.

### **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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

**1) Artykuł 2 ust. 3 akapit drugi 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 stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, nakładającym podatek akcyzowy na dodatki objęte kodem 3811 Nomenklatury scalonej zawartej w załączniku I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej, zmienionym rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1031/2008 z dnia 19 września 2008 r., w stawce innej niż mająca zastosowanie do paliwa silnikowego, do którego dodatki te są dodawane.**

**2) Artykuł 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że jednostka może powołać się na niego przeciwko właściwemu krajowemu organowi w ramach sporu przed sądami krajowymi celem wykluczenia stosowania uregulowania krajowego niezgodnego z tym przepisem.**

Podpisy

\* Język postępowania: polski.