Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 7 listopada 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuł 21 ust. 3 – Brak zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego – Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego takie produkty – Artykuł 2 ust. 3 – Obowiązek uzyskania klasyfikacji produktów energetycznych dla celów podatku akcyzowego – Stawka opodatkowania mająca zastosowanie do tych produktów – Zasada proporcjonalności

W sprawie C-68/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) postanowieniem z dnia 21 grudnia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 lutego 2018 r., w postępowaniu:

SC Petrotel-Lukoil SA

przeciwko

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

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

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: R. Şereş, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 stycznia 2019 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu SC Petrotel-Lukoil SA przez D.D. Dascălu oraz A.M. Iordache, avocats,

– w imieniu rządu rumuńskiego przez C.R. Canțăra, R.I. Hațieganu oraz L. Lițu, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Armenię oraz C. Perrin, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 maja 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 3 i 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).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy SC Petrotel-Lukoil SA (zwaną dalej „PLK") a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (krajową agencją administracji podatkowej – generalną dyrekcją administracji ds. dużych podatników, Rumunia) oraz Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (krajową agencją administracji podatkowej – generalną dyrekcją ds. rozpatrywania odwołań, Rumunia) w sprawie korekty podatkowej dotyczącej, między innymi, opodatkowania podatkiem akcyzowym produktów energetycznych zużywanych w obiektach PLK.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy 2–7, 9, 11, 12 i 24 dyrektywy 2003/96 stanowią:

„(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.

(7) Jako strona Konwencji Ramowej Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu Wspólnota ratyfikowała Protokół z Kioto. Opodatkowanie produktów energetycznych i – w odpowiednim przypadku – energii elektrycznej jest jednym z instrumentów dostępnych w celu osiągania celów Protokołu z Kioto.

[…]

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

[…]

(11) Decydowanie o tym, jakimi środkami podatkowymi wprowadzone zostaną w życie wspólnotowe ramy dotyczące opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, jest sprawą poszczególnych państw członkowskich. W tym względzie państwa członkowskie mogą zdecydować nie podwyższać ogólnego obciążenia podatkowego, jeśli uznają, że wprowadzenie w życie takiej zasady neutralności podatkowej mogłoby przyczynić się do restrukturyzacji i unowocześnienia ich systemów podatkowych poprzez zachęcanie do zachowań bardziej sprzyjających ochronie środowiska i zwiększonego uwzględnienia czynnika udziału w pracy.

(12) Ceny energii są elementami kluczowymi wspólnotowej polityki energetycznej, transportowej i ochrony środowiska.

[…]

(24) Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania niektórych innych zwolnień lub obniżonych poziomów opodatkowania, w przypadkach gdy nie będzie to szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i nie będzie powodować zakłóceń konkurencji".

4 Artykuł 2 ust. 1–3 tej dyrektywy stanowi:

„1. Dla celów niniejszej dyrektywy pojęcie »produkt[ów] energetyczn[ych]« stosuje się do produktów:

[…]

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

[…]

2. Niniejsza dyrektywa ma również zastosowanie do energii elektrycznej objętej kodem CN 2716.

3. W przypadku przeznaczenia do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywania jako paliw[a] silnikowe[go] lub paliw[a] do ogrzewania [opałowego] 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 [opałowego] lub paliwa silnikowego.

[…]".

5 Artykuł 14 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Poza przepisami ogólnymi dyrektywy [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), zmienionej dyrektywą Rady 2000/47/WE z dnia 20 lipca 2000 r. (Dz.U. 2000, L 193, s. 73)] w sprawie zwolnionych zastosowań produktów podlegających opodatkowaniu, i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie

zwalniają następujące produkty od podatku na warunkach, które ustanawiają do celów zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień oraz zapobieżenia jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu lub nadużyciom:

a) produkty energetyczne i energia elektryczna wykorzystywan[e] do produkcji energii elektrycznej oraz energia elektryczna wykorzystywana do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej. Państwa członkowskie mogą jednakże ze względów polityki ochrony środowiska poddać te produkty opodatkowaniu, bez konieczności uwzględniania minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w niniejszej dyrektywie. W takim przypadku opodatkowanie tych produktów nie będzie brane pod uwagę do celów zachowania minimalnego poziomu opodatkowania energii elektrycznej ustanowionego w art. 10;

[…]”.

6 Zgodnie z art. 21 tej dyrektywy:

„1. Poza przepisami ogólnymi definiującymi zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego i przepisami dotyczącymi uiszczania podatków przedstawionymi w dyrektywie 92/12/EWG 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 [za] niepowodujące powstania 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.

[…]

5. Dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkom, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora […].

[…]

Jednostka produkująca energię elektryczną na swoje własne potrzeby jest uważana za dystrybutora. Bez względu na przepisy art. 14 ust. 1 lit. a) państwa członkowskie mogą zwalniać drobnych producentów energii elektrycznej, pod warunkiem że opodatkowują oni produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji tej energii elektrycznej.

[…]”.

Prawo rumuńskie

7 Artykuł 175 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 23 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 marca 2010 r. stanowił:

„1. Do celów niniejszego tytułu pojęcie »produktów energetycznych« oznacza:

[…]

b) produkty objęte kodami CN 2701, 2702 i od 2704 do 2715;

[…]

3. Następujące produkty energetyczne podlegają podatkowi akcyzowemu:

[…]

c) olej napędowy objęty kodami CN od 2710 19 41 do 2710 19 49;

[…]

g) olej opałowy (mazut) objęty kodami CN od 2710 19 61 do 2710 19 69;

[…]

4. Produkty energetyczne inne niż te, o których mowa w ust. 3, podlegają podatkowi akcyzowemu, jeżeli są przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo opałowe lub paliwo silnikowe. Stawka podatku akcyzowego ustalana jest w zależności od przeznaczenia według stawki stosowanej dla równoważnego paliwa opałowego lub paliwa silnikowego.

[…]

7. Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie jest wprowadzeniem do konsumpcji, jeżeli jest dokonywane w celach produkcyjnych. W przypadku gdy takie zużycie ma cele inne niż produkcja, a w szczególności napęd pojazdów, uznaje się je za wprowadzenie do konsumpcji”.

8 Zasady stosowania tej ustawy, zatwierdzone decyzją rządu nr 44/2004, przewidywały w odniesieniu do art. 175 wspomnianej ustawy, co następuje:

„5.1. Produkty energetyczne inne niż te, o których mowa w art. 175 ust. 3 ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy, z późniejszymi zmianami, są objęte podatkiem akcyzowym, jeżeli:

a) są produkowane w celu ich wykorzystania jako paliwa opałowego lub jako paliwa silnikowego;

b) są oferowane na sprzedaż jako paliwo opałowe lub jako paliwo silnikowe;

c) są wykorzystywane jako paliwo opałowe lub jako paliwo silnikowe.

2. Każdy podmiot gospodarczy, który znajduje się w jednej z sytuacji przewidzianych w ust. 1, zobowiązany jest przed rozpoczęciem produkcji, oferowaniem na sprzedaż lub wykorzystaniem produktów energetycznych złożyć do ministerstwa finansów – urzędu właściwego do wydawania zezwoleń na prowadzenie składu podatkowego wniosek w sprawie klasyfikacji wyżej wymienionych

produktów do celów podatku akcyzowego. Do wniosku należy obowiązkowo dołączyć sprawozdanie z analizy danego produktu sporządzone przez upoważnione laboratorium, klasyfikację taryfową produktu dokonaną przez krajowy organ celny oraz opinię ministerstwa gospodarki i handlu w sprawie zrównania tego produktu z produktem równoważnym podlegającym opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

[…]

4. W odniesieniu do produktów znajdujących się w jednej z sytuacji przewidzianych w art. 175 ust. 4, 5 i 6 ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy, w brzmieniu zmienionym i uzupełnionym, w stosunku do których podmiot gospodarczy nie wywiązuje się z obowiązków określonych w ust. 2 i 3, w przypadku paliwa silnikowego należny podatek akcyzowy odpowiada podatkowi przewidzianemu dla benzyny ołowiowej, a w przypadku paliwa opałowego należny podatek akcyzowy odpowiada podatkowi przewidzianemu dla paliwa napędowego”.

9 Zgodnie z art. 206^{16} ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2010 r.:

„1. Do celów niniejszego rozdziału »produkty energetyczne« oznaczają:

[…]

b) produkty objęte kodami CN 2701, 2702 i od 2704 do 2715;

[…]

3. Następujące produkty energetyczne podlegają podatkowi akcyzowemu:

[…]

c) olej napędowy objęty kodami CN od 2710 19 41 do 2710 19 49;

[…]

g) olej opałowy (mazut) objęty kodami CN od 2710 19 61 do 2710 19 69;

[…]

4. Produkty energetyczne inne niż te, o których mowa w ust. 3, podlegają podatkowi akcyzowemu, jeżeli są przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo opałowe lub paliwo silnikowe. Stawka podatku akcyzowego ustalana jest w zależności od przeznaczenia według stawki stosowanej dla równoważnego paliwa opałowego lub paliwa silnikowego.

[…]

7. Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie jest uważane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, jeśli zużyciu ulegają produkty energetyczne produkowane na terenie zakładu. W przypadku gdy takie zużycie ma cele inne niż produkcja, a w szczególności napęd pojazdów, uznaje się je za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego”.

10 W 2011 r. do art. 206^{16} ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy został wprowadzony ust. [4^{1}]. Stanowi on, co następuje:

„Produkty energetyczne przewidziane w ust. 3 lit. g) lub z nimi zrównane, jeżeli są przeznaczone do zużycia, oferowania na sprzedaż lub zużycia jako paliwo napędowe, z wyjątkiem produktów wykorzystywanych jako paliwa w żegludze, podlegają takiej samej stawce podatku akcyzowego jak olej napędowy".

11 Zasady stosowania wspomnianej ustawy w odniesieniu do jej art. 206^{16} mają następujące brzmienie:

„78. 1. […]

2. Wszelkie produkty inne niż te, o których mowa w art. 206^{16} ust. 3 kodeksu podatkowego podlegają podatkowi akcyzowemu, jeżeli:

a) są produkowane w celu ich wykorzystania jako paliwa opałowego lub jako paliwa silnikowego;

b) są oferowane na sprzedaż jako paliwo opałowe lub jako paliwo silnikowe;

c) są wykorzystywane jako paliwo opałowe lub jako paliwo silnikowe.

3. Każdy podmiot gospodarczy, który znajduje się w jednej z sytuacji przewidzianych w ust. 2, zobowiązany jest przed rozpoczęciem produkcji, oferowaniem na sprzedaż lub wykorzystaniem produktów energetycznych złożyć do komisji [właściwej dla wydawania zezwoleń na prowadzenie składu podatkowego] wniosek w sprawie klasyfikacji danego produktu do celów podatku akcyzowego. Do wniosku należy obowiązkowo dołączyć sprawozdanie z analizy danego produktu sporządzone przez upoważnione laboratorium, klasyfikację taryfową produktu dokonaną przez krajowy organ celny oraz opinię ministerstwa gospodarki i handlu w sprawie zrównania tego produktu z produktem równoważnym podlegającym opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

[…]

4. W przypadku produktów znajdujących się w jednej z sytuacji przewidzianych w art. 206^{16} ust. 4, 5 i 6 kodeksu podatkowego, w odniesieniu do których podmiot gospodarczy nie przestrzega obowiązków przewidzianych w ust. 3, należny jest podatek akcyzowy równy podatkowi od benzyny ołowiowej w przypadku paliw i dodatków oraz podatek akcyzowy od oleju napędowego w przypadku paliw.

[…]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 PLK prowadzi działalność w zakresie wytwarzania produktów energetycznych, w szczególności różnych rodzajów paliw, na podstawie kilku zezwoleń na prowadzenie składu podatkowego umożliwiających jej w ramach zawieszenia poboru akcyzy pozyskiwanie, produkcję, przetwarzanie, przechowywanie i wysyłanie niektórych z tych produktów. W ramach swojej działalności PLK wytwarza również olej opałowy 40/42S oraz półprzetworzony olej opałowy.

13 Transakcje przeprowadzone przez PLK w okresie od 1 stycznia 2009 r. do 31 grudnia 2011 r. były przedmiotem kontroli podatkowej.

14 W szczególności stwierdzono, że PLK zużywała olej opałowy 40/42S oraz półprzetworzony olej opałowy jako paliwo opałowe zarówno do pieców swoich instalacji technologicznych, jak i do kotłów własnej elektrociepłowni w celu uzyskania pary niezbędnej dla produkcji energii cieplnej i elektrycznej.

15 Organy kontroli podatkowej zauważyły również, że w odniesieniu do półprzetworzonego oleju opałowego PLK nigdy nie wystąpiła z wnioskiem o zrównanie go z produktem równoważnym w celu ustalenia związanego z nim podatku akcyzowego.

16 W konsekwencji w dniu 18 grudnia 2014 r. wydano decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego w celu zapłaty dodatkowego podatku akcyzowego dotyczącego w szczególności wprowadzenia do konsumpcji wewnętrznej oleju opałowego oraz półprzetworzonego oleju opałowego w elektrociepłowni skarżącej w postępowaniu głównym. W celu obliczenia owego podatku akcyzowego, w braku decyzji o zrównaniu półprzetworzonego oleju opałowego z innym produktem energetycznym, organy kontroli podatkowej zastosowały stawkę podatku akcyzowego przyjętą dla oleju napędowego.

17 Wniesione przez PLK odwołanie od tej decyzji ustalającej wysokość podatku zostało oddalone w dniu 11 listopada 2015 r. przez generalną dyrekcję ds. rozpatrywania odwołań. W tym zakresie nie uwzględniono tego, że po kontroli podatkowej, decyzją z dnia 27 kwietnia 2015 r., półprzetworzony olej opałowy został zrównany z olejem opałowym.

18 W dniu 5 stycznia 2016 r. PLK wniosła do sądu odsyłającego skargę zmierzającą do stwierdzenia nieważności tej decyzji, do częściowego stwierdzenia nieważności decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 18 grudnia 2014 r. oraz do uznania jej prawa do zwrotu niektórych kwot nienależnie zapłaconych z tytułu podatku akcyzowego.

19 Zdaniem sądu odsyłającego rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym, który dotyczy istnienia zobowiązań podatkowych będących przedmiotem postępowania głównego a, w stosownym przypadku, ich wysokości, zależy od wykładni prawa Unii.

20 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, w sporze przed sądem krajowym pojawia się pytanie dotyczące wykładni art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96, który przewiduje wyjątek od zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do zużycia produktów energetycznych w lokalu zakładu wytwarzającego produkty energetyczne, w przypadku gdy zużywane produkty zostały wytworzone w tym zakładzie. Po drugie, konieczne są wyjaśnienia w zakresie mechanizmu ustanowionego w art. 2 ust. 3 tej dyrektywy, dotyczącego opodatkowania produktów energetycznych, dla których nie przewiduje ona żadnej szczególnej stawki. W tym względzie należy ustalić, czy odmowa uwzględnienia przez organ podatkowy późniejszej decyzji o zrównaniu półprzetworzonego oleju opałowego z olejem opałowym narusza zasadę proporcjonalności.

21 W tych okolicznościach Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 21 ust. 3 dyrektywy [2003/96] stoją na przeszkodzie przepisom art. 175 ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy, obowiązującym do dnia 31 marca 2010 r., oraz przepisom art. 206^{16} tego kodeksu, obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2010 r., jak również przepisom przyjętym na ich podstawie?

2) Czy przepisy art. 2 ust. 3 dyrektywy [2003/96] stoją na przeszkodzie przepisom art. 175 ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy, obowiązującym do dnia 31 marca 2010 r., oraz przepisom art. 206^{16} tego kodeksu, obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2010 r., jak również przepisom przyjętym na ich podstawie?

3) Czy zasada proporcjonalności stoi na przeszkodzie temu, by państwo pominęło okoliczność, że spółka uzyskała po kontroli podatkowej decyzję pozwalającą na zrównanie produktu »olej opałowy półprzetworzony« z produktem »olej opałowy«, i by przy okazji rozpatrywania zażalenia podatnika został utrzymany podatek akcyzowy pierwotnie obliczony dla produktu »olej napędowy«?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom lub praktykom krajowym przewidującym w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym opodatkowanie produktów energetycznych zużywanych w elektrociepłowni zakładu, w którym te produkty energetyczne zostały wyprodukowane.

23 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie jest uważane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, jeżeli zużyte produkty energetyczne zostały wyprodukowane na terenie zakładu.

24 Należy jednak zauważyć, że art. 21 ust. 3 zdanie trzecie tej dyrektywy stanowi, że ów wyjątek dotyczący zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego nie może mieć zastosowania do zużycia produktów energetycznych do celów niezwiązanych z produkcją produktów energetycznych.

25 W związku z tym aby ocenić, czy zużycie w elektrociepłowni zakładu produktów energetycznych produkowanych na terenie tego zakładu może zostać objęte wyjątkiem przewidzianym w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96, należy zwrócić uwagę na cele tego zużycia (zob. podobnie wyrok z dnia 6 czerwca 2018 r., Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, pkt 32).

26 W pierwszej kolejności należy zauważyć, że zużycie produktów energetycznych w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym nie może prowadzić do zastosowania wyjątku dotyczącego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do tych produktów energetycznych, które zostały wykorzystane w celu wytworzenia energii, która sama nie jest przeznaczona do produkcji produktów energetycznych. Ma to miejsce w szczególności, jak przyznała skarżąca w postępowaniu głównym, w przypadku wykorzystania ciepła wytworzonego w elektrociepłowni jej zakładu w celu ogrzewania jego pomieszczeń.

27 W drugiej kolejności – zużycie produktów energetycznych, które ma na celu produkcję produktów energetycznych poprzez wytwarzanie w elektrociepłowni energii cieplnej niezbędnej do procesu technologicznego wytwarzania tych produktów, są objęte wyjątkiem od zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego, o którym mowa w ar. 21 ust. 3 zdanie pierwsze wspomnianej dyrektywy.

28 W tym względzie, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 23 opinii, nie ma znaczenia z jednej strony to, czy do zużycia produktów energetycznych jako paliwa opałowego dochodzi bezpośrednio w instalacjach technologicznych służących do wytwarzania produktów energetycznych, czy też w elektrociepłowni zakładu w celu wytworzenia energii cieplnej wykorzystywanej następnie w procesie produkcyjnym, oraz z drugiej strony to, czy takie wytwarzanie energii odbywa się poprzez wytwarzanie produktu pośredniego, takiego jak para wodna.

29 Przede wszystkim bowiem brzmienie art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 nie dotyczy szczególnego sposobu, w jaki produkty energetyczne powinny być zużywane w zakładzie, w którym zostały wytworzone, aby mogły one zostać objęte wyjątkiem od zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego.

30 Następnie – wykładnia przedstawiona w pkt 28 niniejszego wyroku znajduje potwierdzenie w ogólnej systematyce art. 21 ust. 3 tej dyrektywy. W szczególności 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. Wynika z tego, 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.

31 Wreszcie wykładnia wyłączająca w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym zużycie produktów energetycznych z zastosowania art. 21 ust. 3 wspomnianej dyrektywy z tego tylko powodu, że owo zużycie następuje w elektrociepłowni odnośnego zakładu, byłaby sprzeczna z celami zamierzonymi przez tę dyrektywę.

32 Taka interpretacja byłaby bowiem niekorzystna dla produkcji energii cieplnej w instalacjach kogeneracyjnych w stosunku do zużycia produktów energetycznych jako paliwa opałowego bezpośrednio w instalacjach technologicznych służących wytwarzaniu produktów energetycznych. W ten sposób taka wykładnia mogłaby naruszyć cel dyrektywy 2003/96, określony w jej motywach 6, 7, 11 i 12, jakim jest wspieranie celów polityki ochrony środowiska, ponieważ kogeneracja oferuje znaczny potencjał oszczędności energii pierwotnej i generuje mniej emisji CO_2 na wyprodukowaną jednostkę niż oddzielna produkcja ciepła i energii elektrycznej (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 34–37).

33 W trzeciej kolejności – część produktów energetycznych zużytych w elektrociepłowni do celów produkcji energii elektrycznej nie jest objęta wyjątkiem od zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego przewidzianym w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy. Ustalenie to pozostaje jednak bez uszczerbku dla korzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy dla produktów energetycznych wykorzystywanych do wytwarzania energii elektrycznej.

34 Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 2 dyrektywy 2003/96 energia elektryczna podlega również zharmonizowanemu systemowi podatkowemu ustanowionemu przez tę dyrektywę. Z powyższego wynika, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 30 opinii, że o ile do celów stosowania tego systemu w okolicznościach takich jak omawiane w postępowaniu głównym nie należy brać pod uwagę produkcji energii cieplnej w ramach danej elektrociepłowni niezbędnej dla technologicznego procesu wytwarzania produktów energetycznych, o tyle nie jest tak w przypadku wytwarzania energii elektrycznej w tej elektrowni. Dlatego też w odniesieniu do produktów energetycznych wykorzystywanych do wytwarzania energii elektrycznej należy uznać, że ich zużycie jest przeznaczone do wytwarzania tej energii elektrycznej.

35 Nie można zatem przyjąć, jak twierdzi Komisja, że art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze wspomnianej dyrektywy ma zastosowanie w taki sam sposób do produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej oraz do wyprodukowanej w ten sposób energii elektrycznej, która jest wykorzystywana w procesie wytwarzania produktów energetycznych w zakładzie.

36 Taka wykładnia, która rozszerzyłaby zakres wyjątku na przewidziane w tym przepisie zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, mogłaby naruszyć ustanowioną przez dyrektywę spójność systemu podatkowego.

37 Przede wszystkim należy przypomnieć, że przepis stanowiący odstępstwo od przewidzianego w nim systemu podatkowego, tak jak art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96, należy interpretować w sposób ścisły (zob. analogicznie wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel Group & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, pkt 39). Tymczasem należy stwierdzić, że treść art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 nie dotyczy wyraźnie zużycia energii elektrycznej wytworzonej na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne w celu wytworzenia tych produktów.

38 W związku z tym taka wykładnia byłaby sprzeczna z ogólną systematyką tej dyrektywy. W rzeczywistości bowiem z jednej strony Trybunał orzekł już, że każdy podmiot, który produkuje energię elektryczną na własne potrzeby, niezależnie od tego, jakie ma on znaczenie i jaką działalność gospodarczą prowadzi tytułem głównym, należy uważać za dystrybutora w rozumieniu art. 21 ust. 5 akapit trzeci wspomnianej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, pkt 38). W związku z tym nie należy pomijać dla celów zharmonizowanego systemu opodatkowania ustanowionego w tej dyrektywie produkcji energii elektrycznej na potrzeby własne przez zakład taki jak omawiany w postępowaniu głównym, który jest tym samym objęty pojęciem „dystrybutora" w rozumieniu tego przepisu.

39 Z drugiej strony z art. 21 ust. 3 zdanie drugie tej dyrektywy wynika, że państwa członkowskie mogą uznać w szczególności, że zużycie energii elektrycznej do wytwarzania produktów energetycznych nie jest zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego.

40 Jednakże wykładnia, która skutkowałaby automatycznym zastosowaniem do energii elektrycznej wytwarzanej i zużywanej do wytwarzania produktów energetycznych, w warunkach takich jak w postępowaniu głównym, wyjątku dotyczącego zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego przewidzianego w art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy, pozbawiałaby to uprawnienie skuteczności.

41 Wreszcie taka wykładnia mogłaby stanowić zagrożenie dla realizacji celów zamierzonych przez dyrektywę 2003/96. W rzeczywistości bowiem Trybunał orzekł już, że art. 21 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy ma na celu uzupełnienie luki, która mogłaby się pojawić w ustanowionym przez wspomnianą dyrektywę systemie zharmonizowanego opodatkowania, poprzez uniknięcie tego, że energia elektryczna produkowana przez jednostkę na jej własnym użytek uniknie ustanowionego przez tę dyrektywę systemu zharmonizowanego opodatkowania (wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, pkt 31–33).

42 Zapobiegając nierównemu traktowaniu podmiotów, które tak jak podmiot taki jak w postępowaniu głównym produkują potrzebną im energię elektryczną, oraz podmiotów, które zaopatrują się w nią u osób trzecich w celu produkowania produktów energetycznych, przepis ten przyczynia się do realizacji celów dyrektywy 2003/96, ponieważ dyrektywa ta, przewidując zharmonizowany system opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, ma na celu w szczególności, co wynika z jej motywów 2–5 i 24, promowanie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym poprzez unikanie między innymi zakłóceń konkurencji (wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, pkt 34 i przytoczone orzecznictwo).

43 Jednakże przyjęcie szerokiej wykładni art. 21 ust. 3 zdanie pierwsze tej dyrektywy, zgodnie z którą wyjątek dotyczący zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego miałby zastosowanie do energii elektrycznej wytwarzanej w zakładzie takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym i wykorzystywanej do wytwarzania produktów energetycznych, prowadziłoby do sytuacji, której prawodawca Unii właśnie zamierzał uniknąć za pomocą przepisu art. 21 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy.

44 Z powyższych rozważań wynika, że w odniesieniu do energii elektrycznej wytwarzanej w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym dla zachowania integralności zharmonizowanego systemu opodatkowania ustanowionego przez dyrektywę 2003/96 należy zastosować te przepisy owej dyrektywy, które prawodawca Unii poświęcił specjalnie energii elektrycznej.

45 Wynika z tego, że zużycie w elektrociepłowni produktów energetycznych do wytwarzania energii elektrycznej nie jest objęte art. 21 ust. 3 tej dyrektywy, lecz jej przepisami odnoszącymi się do wytwarzania energii elektrycznej.

46 W szczególności, jak wspomniano w pkt 33 niniejszego wyroku, do takiego zużycia należy co do zasady zastosować postanowienia art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze tej samej dyrektywy, zgodnie z którymi produkty energetyczne i energia elektryczna wykorzystywane do wytwarzania energii elektrycznej, jak również energia elektryczna wykorzystywana do utrzymania zdolności do wytwarzania energii elektrycznej są zwolnione z opodatkowania.

47 W tym względzie należy przypomnieć, że przepis ten obowiązuje państwa członkowskie z zastrzeżeniem pozostawionej im na podstawie art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96 możliwości odstąpienia od tego systemu zwolnienia (wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, pkt 41). Z akt sprawy nie wynika, by Rumunia skorzystała z tego uprawnienia, co jednak powinien zweryfikować sąd odsyłający.

48 Z uwagi na powyższe na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 21 ust. 3 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona przepisom lub praktykom krajowym przewidującym opodatkowanie produktów energetycznych zużywanych w elektrociepłowni zakładu, w którym zostały one wytworzone, o ile zużycie to ma na celu produkcję produktów energetycznych poprzez wytwarzanie energii cieplnej niezbędnej w procesie technologicznym wytwarzania tych produktów. Wykładnia ta pozostaje co do zasady bez uszczerbku dla stosowania art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy do części produktów energetycznych zużywanych do celów produkcji energii elektrycznej.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

49 Poprzez swoje pytania drugie i trzecie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 3 dyrektywy 2003/96, a także zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom lub praktykom krajowym przewidującym w braku złożenia wniosku do właściwych organów podatkowych o zaklasyfikowanie dla celów podatku akcyzowego produktów energetycznych, takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, których poziom opodatkowania nie został określony w tej dyrektywie, stosowanie stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla oleju napędowego oraz utrzymanie tej stawki, nawet po późniejszym uzyskaniu decyzji w sprawie klasyfikacji zrównującej te produkty z olejem opałowym.

50 Należy przypomnieć, że zarówno ogólna systematyka, jak i cel wspomnianej dyrektywy opierają się na zasadzie, zgodnie z którą produkty energetyczne są opodatkowane zgodnie z ich rzeczywistym wykorzystaniem, przy uwzględnieniu w szczególności wyraźnego rozróżnienia pomiędzy paliwami opałowymi i paliwami silnikowymi, na którym opiera się ta dyrektywa (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 czerwca 2016 r., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, pkt 31–33; z dnia 13 lipca 2017 r., Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, pkt 42).

51 Z tego powodu art. 2 ust. 3 dyrektywy 2003/96 przewiduje, że jeżeli są one przeznaczone do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywania jako paliwo silnikowe lub paliwo opałowe, produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w tej dyrektywie, podlegają podatkowi zgodnie z wykorzystaniem według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa opałowego lub paliwa napędowego. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, ustalenia „równoważnego paliwa do ogrzewania [opałowego] lub paliwa silnikowego” w rozumieniu tego przepisu należy dokonać najpierw na podstawie tego, czy dany produkt jest wykorzystywany jako paliwo opałowe, czy jako paliwo silnikowe, przed ustaleniem, które z tych z paliw silnikowych lub paliw opałowych wymienionych w odpowiedniej tabeli załącznika I do wspomnianej dyrektywy produkt ten faktycznie zastępuje w swoim wykorzystaniu, a jeżeli brak jest takiego paliwa – paliwo, które ze względu na jego właściwości i przeznaczenie jest najbardziej do niego zbliżone (wyrok z dnia 3 kwietnia 2014 r., Kronos Titan i Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 i C-44/13, EU:C:2014:216, pkt 37).

52 Ponieważ dyrektywa 2003/96 nie przewiduje szczególnego mechanizmu kontroli rzeczywistego wykorzystania produktów energetycznych ani środków mających na celu zwalczanie oszustw podatkowych związanych ze sprzedażą tych produktów, do państw członkowskich należy określenie takich mechanizmów i takich środków w ich prawie krajowym, z poszanowaniem prawa Unii. W tym względzie z motywu 9 tej dyrektywy wynika, że państwa członkowskie dysponują zakresem uznania przy określaniu i wykonywaniu polityk dostosowanych do kontekstów krajowych (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, pkt 23).

53 Niezależnie od tego ów zakres uznania przyznany państwom członkowskim nie może podważać zasady, zgodnie z którą produkty energetyczne są opodatkowane na podstawie ich rzeczywistego wykorzystania (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2017 r., Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, pkt 44).

54 Otóż przepisy lub praktyki krajowe takie jak te będące przedmiotem postępowania głównego, które przewidują w przypadku braku złożenia wniosku do organów podatkowych właściwych w sprawie klasyfikacji produktów energetycznych dla celów podatku akcyzowego stosowanie do tych produktów stawki przyjętej dla oleju napędowego i utrzymanie tej stawki, są niezgodne z tą zasadą, ponieważ owe przepisy lub praktyki mogą opodatkowywać wspomniane produkty według stawki, która nie odpowiada ich rzeczywistemu wykorzystaniu, co ma miejsce w szczególności wówczas, gdy tak jak w niniejszym przypadku wspomniane produkty zostają później zrównane z olejem opałowym (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, pkt 34).

55 Ponadto takie automatyczne zastosowanie stawki podatku akcyzowego dla oleju napędowego i utrzymanie tej stawki w przypadku braku takiego wniosku o klasyfikację narusza zasadę proporcjonalności.

56 W tym zakresie należy przypomnieć, że ogólne zasady prawa, wśród których figuruje zasada proporcjonalności, stanowią część porządku prawnego Unii. Z tego powodu powinny ich przestrzegać nie tylko instytucje Unii, ale również państwa członkowskie przy wykonywaniu uprawnień przyznanych im w dyrektywach Unii (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 W uwagach na piśmie rząd rumuński twierdzi, że stosowanie do produktów energetycznych stawki podatku akcyzowego przyjętej dla oleju napędowego i jej utrzymanie w przypadku, gdy odnośny podmiot gospodarczy nie wystąpił o dokonanie klasyfikacji wspomnianych produktów dla celów podatku akcyzowego, ma na celu zwalczanie unikania opodatkowania i oszustw podatkowych poprzez zapobieganie poddania takiego wykorzystania stawce przewidzianej dla paliw opałowych, wówczas gdy rzeczywiste wykorzystanie produktów energetycznych jako paliwa silnikowego powinno być opodatkowane według wyższej stawki.

58 Niemniej jednak okoliczność stosowania do produktów energetycznych, takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego, stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliwa silnikowego, w tym przypadku oleju napędowego, i utrzymanie takiego poziomu opodatkowania z powodu braku wystąpienia z wnioskiem o zaklasyfikowanie tych produktów, nawet wówczas, gdy później ustalono, że z uwagi na ich wykorzystanie jako paliwa opałowego należało je zrównać z olejem opałowym, wykracza poza to, co jest konieczne dla zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, pkt 39).

59 W tym kontekście należy wyjaśnić, że o ile państwa członkowskie mogą przewidzieć nałożenie kary pieniężnej za naruszenie wymogów formalnych, takich jak wymóg złożenia wspomnianego wniosku, jeżeli poziom opodatkowania tych produktów nie został ustalony w dyrektywie 2003/96, o tyle naruszenie wymogów formalnych nie może podważać opodatkowania produktów, takich jak będące

przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z materialnymi warunkami przewidzianymi w art. 2 ust. 3 tej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., C-90/17, Turbogás, EU:C:2018:498, pkt 44).

60 Z tego powodu, jak wynika z pkt 50 i 51 niniejszego wyroku, do owych materialnych warunków dotyczących opodatkowania tych produktów należą: rzeczywiste wykorzystanie tych produktów jako paliwa silnikowego lub paliwa opałowego oraz ich zidentyfikowanie jako paliwa silnikowego lub paliwa opałowego, których poziom opodatkowania został ustalony we wspomnianej dyrektywie, lub jako paliwa, z którym zostają one zrównane z uwagi na ich wykorzystanie, lub jeżeli nie jest to możliwe – jako paliwa najbardziej im bliskiego z uwagi na jego właściwości i przeznaczenie.

61 W konsekwencji należy stwierdzić, że obowiązek złożenia przez podmioty gospodarcze wniosku o klasyfikację produktów energetycznych dla celów podatku akcyzowego taki jak omawiany w postępowaniu głównym nie należy do materialnych przesłanek i ma na celu jedynie umożliwienie organom podatkowym kontroli przestrzegania tych przesłanek przez wspomniane podmioty. W ten sposób, przeciwnie do tego, co twierdzi rząd rumuński, obowiązek ten ma jedynie formalny charakter.

62 Z uwagi na powyższe na pytania drugie i trzecie trzeba odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 3 dyrektywy 2003/96 oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom lub praktykom krajowym, które dla sytuacji braku wystąpienia z wnioskiem do właściwych organów podatkowych o dokonanie klasyfikacji dla celów podatku akcyzowego produktów energetycznych, których poziom opodatkowania nie został ustalony w tej dyrektywie, przewidują stosowanie stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla oleju napędowego i utrzymanie tej stawki nawet wówczas, gdy później uzyskano decyzję dokonującą klasyfikacji i zrównującą owe produkty z olejem opałowym.

W przedmiocie kosztów

63 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:

1) **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 sprzeciwia się on przepisom lub praktykom krajowym przewidującym opodatkowanie produktów energetycznych zużywanych w elektrociepłowni zakładu, w którym zostały one wytworzone, o ile zużycie to ma na celu produkcję produktów energetycznych poprzez wytwarzanie energii cieplnej niezbędnej w procesie technologicznym wytwarzania tych produktów. Wykładnia ta pozostaje co do zasady bez uszczerbku dla stosowania art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy do części produktów energetycznych zużywanych do celów produkcji energii elektrycznej.**

2) **Artykuł 2 ust. 3 dyrektywy 2003/96 oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom lub praktykom krajowym, które dla sytuacji braku wystąpienia z wnioskiem do właściwych organów podatkowych o dokonanie klasyfikacji dla celów podatku akcyzowego produktów energetycznych, których poziom opodatkowania nie został ustalony w tej dyrektywie, przewidują stosowanie stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla oleju napędowego i utrzymanie tej stawki nawet wówczas, gdy później uzyskano decyzję dokonującą klasyfikacji i zrównującą owe produkty z olejem opałowym.**

Podpisy