Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MICHALA BOBEKA
przedstawiona w dniu 19 stycznia 2017 r.[1]

Sprawa C-465/15

Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH
przeciwko
Hauptzollamt Duisburg

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych, Düsseldorf, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Dyrektywa 2003/96/WE – Zakres stosowania – Pojęcie energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo do celów redukcji chemicznej – Włączenie energii elektrycznej wykorzystywanej przez dmuchawy do produkcji surówki w wielkich piecach

I. Wprowadzenie

1. Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH [zwana dalej „skarżącą" (w postępowaniu głównym)] eksploatuje wielki piec wytwarzający surówkę. Proces ten obejmuje redukcję chemiczną rudy żelaza do surówki, co wymaga wprowadzenia do wielkiego pieca gorącego sprężonego powietrza. Sprężone powietrze jest wytwarzane za pomocą dmuchaw.

2. Spór w postępowaniu głównym pomiędzy skarżącą a Hauptzollamt Duisburg (właściwym organem podatkowym, Duisburg, Niemcy, zwanym dalej „pozwanym") oraz pytanie postawione przez sąd krajowy dotyczą tego, czy energia elektryczna wykorzystywana do napędzania dmuchaw jest „wykorzystywana zasadniczo do celów redukcji chemicznej" w rozumieniu art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96/WE (zwanej dalej „dyrektywą")[2]. Jeśli tak jest, to nie podlega ona minimalnym poziomom opodatkowania na mocy tej dyrektywy.

1 _ Język oryginału: angielski.

2 Dyrektywa Rady 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).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa 2003/96

3. Motywy 2–7 i 22 dyrektywy stanowią, co następuje:

„(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 stosowanymi przez państwa członkowskie mogłyby okazać się szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

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

(6) Zgodnie z postanowieniami art. 6 traktatu 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.

[…]

(22) Produkty energetyczne powinny zasadniczo stanowić przedmiot ram wspólnotowych, gdy są wykorzystywane jako paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowe. W tym zakresie, zgodnie z naturą i logiką systemu podatkowego, z zakresu tych ram wyłączone jest wykorzystywanie produktów energetycznych podwójnego zastosowania i wykorzystywanie produktów energetycznych nie jako paliw, a także procesy mineralogiczne. Energia elektryczna, która w podobny sposób jest wykorzystywana, powinna być również podobnie traktowana”.

4. Artykuł 1 dyrektywy wymaga, aby państwa członkowskie nakładały podatki na „produkty energetyczne i energię elektryczną”.

5. Artykuł 2 ust. 1 określa produkty energetyczne za pomocą wykazu kodów CN, w niektórych przypadkach z ograniczeniem do produktów przeznaczonych jako paliwo silnikowe lub do ogrzewania. Artykuł 2 ust. 2 potwierdza, że dyrektywa ta ma również zastosowanie do „energii elektrycznej objętej kodem CN 2716”.

6. Artykuł 2 ust. 3 wymaga w niektórych przypadkach, aby państwa członkowskie stosowały stawki opodatkowania do produktów, które nie są objęte zakresem pojęcia „produktów energetycznych”, jeśli produkty te są przeznaczone do wykorzystywania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania.

7. Artykuł 2 ust. 4 lit. b) stanowi, że dyrektywa ta nie ma zastosowania do następującego wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej:

„– produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania,

– podwójnego zastosowania produktów energetycznych,

– produkt energetyczny ma podwójne zastosowanie w przypadku gdy jest wykorzystywany zarówno jako paliwo do ogrzewania oraz w celach innych niż jako paliwo silnikowe i paliwo do ogrzewania. Wykorzystywanie produktów energetycznych do redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych uważa się za podwójne zastosowanie,

– energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych,

– energii elektrycznej, w przypadku gdy stanowi ona ponad 50% kosztu produktu. »Koszt produktu« oznacza sumę wszystkich nabytych towarów i usług oraz koszty personelu i amortyzację środków trwałych na poziomie zakładu, którego definicję przedstawiono w art. 11. Te koszty są obliczane średnio w odniesieniu do jednostki. »Koszt energii elektrycznej« oznacza rzeczywistą wartość nabycia energii elektrycznej lub koszt wyprodukowania energii elektrycznej, jeśli jest ona pozyskiwana w zakładzie,

– procesów mineralogicznych,

– »procesy mineralogiczne« oznaczają procesy sklasyfikowane w nomenklaturze NACE pod kodem DI 26 »produkcja produktów z pozostałych surowców niemetalicznych« w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 3037/90 z dnia 9 października 1990 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej […],

– jednakże art. 20 ma zastosowanie do tych produktów energetycznych”.

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytanie prejudycjalne

8. Skarżąca prowadzi stalownię. W stalowni w instalacji wielkiego pieca wytwarzana jest surówka. Ruda żelaza jest przekształcana w surówkę przez usunięcie tlenu (redukcja chemiczna). Reakcja ta odbywa się w wysokiej temperaturze i wymaga użycia gorącego sprężonego powietrza.

9. Sprężone powietrze wykorzystywane do redukcji chemicznej jest wytwarzane przez dmuchawy i wprowadzane do wielkiego pieca.

10. Skarżąca wniosła do pozwanego o zwolnienie z podatku na podstawie § 9a Stromsteuergesetz (zwanej dalej „StromStG”, krajowej ustawy dotyczącej opodatkowania energii elektrycznej w Niemczech, transponującej art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie dyrektywy, który ustanawia jedno z wyłączeń z zakresu stosowania dyrektywy) w odniesieniu do energii elektrycznej wykorzystywanej do zasilania dmuchaw.

11. Pozwany oddalił wniosek, powołując się na § 9a ust. 1 pkt 4 StromStG, zgodnie z którym zwolnieniu podlega jedynie energia elektryczna, która została pobrana dla celów procesu redukcji chemicznej. Korzyść podatkowa mogłaby zostać udzielona jedynie wówczas, gdyby energia elektryczna była wykorzystywana zasadniczo do redukcji chemicznej. W niniejszej sprawie pozwany zdecydował jednak, że energia elektryczna była wykorzystywana zasadniczo do zasilania silnika w celu wytwarzania sprężonego powietrza. Nie spowodowała ona redukcji chemicznej rudy żelaza.

12. Skarżąca wniosła odwołanie od tej decyzji do pozwanego. Jeden z podniesionych przez nią argumentów dotyczył tego, że na mocy art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie dyrektywy nie ma ona zastosowania do energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo do celów redukcji chemicznej. Przepis ten dopuszcza zatem również inne wykorzystanie, w szczególności wytwarzanie i transport sprężonego powietrza, bez którego proces redukcji chemicznej w wielkim piecu nie byłby możliwy. Skarżąca podniosła, że wykorzystanie energii elektrycznej, w odniesieniu do którego skarżąca wniosła o zwolnienie, nie zakończyło się w dmuchawach. Pojęcie procesu redukcji chemicznej obejmuje również wytwarzanie sprężonego powietrza, które jest istotnym elementem składowym tego procesu.

13. Odwołanie zostało przez pozwanego oddalone. Skarżąca zaskarżyła tę decyzję do Finanzgericht Düsseldorf (sądu ds. finansowych, Düsseldorf, Niemcy), który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie [dyrektywy Rady 2003/96] w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej należy w odniesieniu do procesu wielkiego pieca przy wytwarzaniu surówki hutniczej interpretować w ten sposób, że energię elektryczną służącą do zasilania dmuchawy należy uznać za energię elektryczną wykorzystywaną zasadniczo do celów redukcji chemicznej?”.

14. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez skarżącą i pozwanego w postępowaniu głównym oraz przez Komisję Europejską. Zainteresowane strony uczestniczące w fazie pisemnej, jak również rząd Zjednoczonego Królestwa przedstawiły swoje stanowiska na rozprawie, która odbyła się w dniu 17 listopada 2016 r.

IV. Ocena

15. Artykuł 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy wyłącza z zakresu stosowania dyrektywy użycie „energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych”, co oznacza, że nie będzie ono podlegać opodatkowaniu.

16. Poprzez swe pytanie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy pojęcie „do celów redukcji chemicznej” obejmuje energię elektryczną wykorzystywaną do zasilania dmuchaw, które sprężają powietrze używane następnie do redukcji chemicznej rudy żelaza na surówkę.

17. Pytanie sądu krajowego dotyczy zasadniczo stopnia oddalenia przyczynowego. Energia elektryczna nie jest bezpośrednio stosowana w ramach przekształcenia chemicznego rudy żelaza, w tym sensie, że nie jest używana do usunięcia tlenu z rudy [3]. Energia elektryczna jest natomiast wykorzystywana do wytworzenia elementu składowego redukcji chemicznej – sprężonego powietrza. Element ten jest *istotny* dla redukcji chemicznej i jest wprowadzany *bezpośrednio i natychmiastowo* do wielkiego pieca. Jednak czy owa „natychmiastowość” i „bezpośredniość” wystarczają do tego, by przyjąć wykorzystanie „do celów redukcji chemicznej”?.

18. Moim zdaniem, z przyczyn przedstawionych poniżej, tak właśnie jest. Poniżej przeanalizuję powszechne rozumienie odpowiednich przepisów (część A), wykładnię systemową i celowościową (część B), istotność istniejącego orzecznictwa na temat art. 2 ust. 4 lit. b) tiret drugie (część C) i wreszcie jego zastosowanie w niniejszej sprawie (część D).

3 Inaczej jest na przykład w przypadku elektrolizy, w której energia elektryczna wykorzystywana jest bezpośrednio do separacji substancji chemicznych.

A. Powszechne rozumienie

19. Artykuł 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie dyrektywy nie był jeszcze interpretowany przez Trybunał.

20. W ramach powszechnego rozumienia wyrażenia „energia elektryczna *wykorzystywana zasadniczo do celów redukcji chemicznej*" pojęcie to na pewno może obejmować energię elektryczną wykorzystywaną do zasilania dmuchaw. Chociaż energia elektryczna jest wykorzystywana, w pewnym sensie, „do celu" wprawiania wentylatora w ruch obrotowy i wytwarzania sprężonego powietrza, nie jest to oczywiście cel sam w sobie. Sprężone powietrze jest natychmiast wprowadzane do wielkiego pieca. Stanowi ono istotny element składowy redukcji chemicznej rudy żelaza. W *tym* sensie energia elektryczna służy właśnie do umożliwienia redukcji chemicznej.

21. Jednakże sama egzegeza słów „do celu" i ich odpowiedników w innych językach [4] nie daje moim zdaniem rozstrzygającej odpowiedzi na pytanie przedstawione przez sąd krajowy.

22. Nadal można stwierdzić istnienie różnych wątpliwości związanych z treścią: przepis nie rozróżnia wyraźnie pomiędzy energią elektryczną wykorzystywaną „bezpośrednio" lub „pośrednio" do celów redukcji chemicznej. Nie wskazuje również, czy pod pojęciem „redukcji chemicznej" należy rozumieć samą tylko reakcję, czy też proces rozumiany ogólniej. Prawdą jest, że nieokreślony związek z reakcją chemiczną może być niewystarczający. Zwolnienie nie może oczywiście obejmować na przykład energii elektrycznej wykorzystywanej do zasilania automatu sprzedającego napoje w stołówce pracowniczej stalowni. Takie powiązanie jest zbyt luźne. Natomiast w niniejszej sprawie bezpośredni i zasadniczy charakter wytwarzania i wykorzystania elementu składowego, czyli sprężonego powietrza, sprawia, że odpowiedź nie jest tak oczywista.

23. Powszechne rozumienie pozostaje zatem niejednoznaczne w odniesieniu do wskazanego już kluczowego elementu: stopnia oddalenia przyczynowego. Zatem konieczna staje się wykładnia systemowa i celowościowa tego przepisu.

B. Wykładnia systemowa i celowościowa

24. Poniżej skoncentruję się na czterech aspektach, a mianowicie: wykładni tiret trzeciego jako całości (część 1), analizie charakteru art. 2 ust. 4 lit. b) jako odstępstwa od przepisów dyrektywy lub jako określającego jej zakres stosowania (część 2), potrzebie ścisłej wykładni w celu zachowania skuteczności („effet utile") (część 3), a także równoległej wykładni tiret drugiego i trzeciego w art. 2 ust. 4 lit. b) (część 4).

1. Tiret trzecie jako całość

25. Tytułem wstępu należy w tym względzie, na styku pomiędzy rozumieniem powszechnym i wykładnią systemową, zbadać tiret trzecie w całości. Mimo iż sąd odsyłający wybrał konkretnie przykład „redukcji chemicznej" jako przedmiot wykładni, tiret trzecie odnosi się także do „procesów elektrolitycznych" (które odnoszą się do produkcji za pomocą elektrolizy) i „metalurgicznych". Moje odruchowe i naturalne rozumienie tych trzech wyjątków rozpatrywanych łącznie jest takie, że odnoszą się one do trzech rodzajów procesów przemysłowych, jak zostało to podniesione przez skarżącą w jej uwagach na piśmie.

4 Przykładowo: w języku francuskim – „pour"; w hiszpańskim – „a efectos de"; we włoskim – „per"; w niderlandzkim – „voor"; w niemieckim – „für die Zwecke"; w czeskim – „pro účely".

26. W trakcie rozprawy Komisja wskazała, że podobnie jak „redukcję chemiczną", pojęcie „procesów metalurgicznych" należy interpretować ściśle. Niemniej jednak Komisja przyznała także, że nawet przy takiej interpretacji pojęcie to mogłoby potencjalnie obejmować cały wachlarz procesów stosowanych w przemyśle metalurgicznym (w tym redukcję chemiczną rud).

27. Z tego powodu wystrzegałbym się nadmiernie restrykcyjnej wykładni pojęcia „do celów redukcji chemicznej", która odnosiłaby się tylko do ściśle określonej reakcji usunięcia atomów tlenu w drodze bezpośredniego zastosowania energii elektrycznej. Skąd nadrzędny wymóg ścisłej wykładni danego pojęcia, jeśli ten sam proces może i tak zostać objęty innymi sformułowaniami w obrębie tego samego wyjątku?

2. Artykuł 2 ust. 4 lit. b): wyjątek czy określenie zakresu stosowania?

28. Opierając się na wykładni systemowej i celowościowej, pozwany w postępowaniu głównym oraz Komisja opowiadają się jednak za taką ścisłą wykładnią art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie. Twierdzą oni w istocie, że wyrażenie „do celów redukcji chemicznej" odnosi się do energii elektrycznej wykorzystywanej jako część samej reakcji redukcji chemicznej. Nie obejmuje ono zatem energii elektrycznej wykorzystywanej przez dmuchawy, która to energia jest tym samym objęta dyrektywą. Natomiast skarżąca, jak również rząd Zjednoczonego Królestwa rozumieją to pojęcie w sposób szerszy i twierdzą, że energia elektryczna wykorzystywana w dmuchawach jest objęta art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie i została wyłączona z zakresu stosowania tej dyrektywy.

29. Na poparcie swojego stanowiska pozwany i Komisja podnoszą, że sam fakt, iż art. 2 ust. 4 lit. b) wylicza wyjątki od ogólnej zasady opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, oznacza, iż powinien być on interpretowany ściśle. W tym kontekście wskazują oni na ogólne orzecznictwo, zgodnie z którym wyjątki powinny być interpretowane ściśle [5], a także na linię orzecznictwa określającą, że zamiarem prawodawcy nie było wprowadzenie szerokich wyjątków od tej dyrektywy [6].

30. Chociaż na pierwszy rzut oka jest to argument atrakcyjny, przy głębszym zbadaniu orzecznictwo to nie może istotnie pomóc w odpowiedzi na pytanie sądu krajowego.

31. Na wstępie pragnę podkreślić w tym względzie, że art. 2 ust. 4 dyrektywy nie określa katalogu wyjątków. Natomiast definiuje on zakres stosowania tej dyrektywy. Moim zdaniem wynika to jasno z wykładni systemowej dyrektywy, której art. 2 określa produkty i sposoby wykorzystania podlegające tej dyrektywie. Wyjątki i wyłączenia z tego ogólnie zdefiniowanego zakresu stosowania zostały określone w dalszych przepisach dyrektywy, a w szczególności w jej art. 17–19. Interpretacja art. 2 ust. 4 lit. b) jako określenia zakresu stosowania, a nie katalogu wyjątków, znajduje ponadto potwierdzenie w wyroku Trybunału w sprawie Fendt (odnoszącym się do dyrektywy 92/81/EWG [7], poprzedniczki dyrektywy) [8].

5 Powołują się przykładowo na wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail Eesti (C-553/13, EU:C:2015:149, pkt 39).

6 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 grudnia 2011 r., Haltergemeinschaft LBL (C-250/10, niepublikowany, EU:C:2011:862, pkt 23); z dnia 1 grudnia 2011 r., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, pkt 23).

7 Dyrektywa Rady z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. 1992, L 316, s. 12).

8 Wyrok z dnia 5 lipca 2007 r., Fendt Italiana (C-145/06 i C-146/06, EU:C:2007:411, pkt 37): „chociaż oleje mineralne wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwo silnikowe lub grzewcze objęte są zakresem zastosowania dyrektywy 92/81, gdyż produkty te, jak orzekł Trybunał w pkt 30 i 33 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom, podlegały obowiązkowemu zwolnieniu od ujednoliconego podatku akcyzowego, zamiarem prawodawcy wspólnotowego przy przyjmowaniu dyrektywy 2003/96 było dokonanie zmiany tej regulacji poprzez wyłączenie wspomnianych produktów z zakresu zastosowania tej ostatniej dyrektywy".

32. Z tego względu nie uważam, by jako punkt wyjścia należało koniecznie przyjąć, iż art. 2 ust. 4 lit. b) winien być interpretowany w sposób możliwie najbardziej ścisły. Lecz nawet gdyby przyjąć taki punkt wyjścia i ze względów praktycznych utożsamić, z uwagi na ich charakter, definicje wprowadzające wyjątki od zakresu materialnego dyrektywy z samymi wyjątkami, kluczowy problem pozostaje taki sam: ścisła wykładnia wyjątku nie powinna sięgać na tyle daleko, aby pozbawić wyjątek jakiegokolwiek rozsądnego znaczenia.

3. Ścisła wykładnia w celu zachowania skuteczności („effet utile”)?

33. Z podobnych powodów nie zgadzam się z powiązaną tezą Komisji, iż wykładnia pojęcia „do celów redukcji chemicznej”, która nadawałaby temu pojęciu znaczenie szersze niż odnoszące się do bezpośredniego wykorzystywania energii do usuwania tlenu, naruszyłaby cały system dyrektywy lub w jakiś sposób pozbawiłoby ją całej skuteczności („effet utile”).

34. Jest to moim zdaniem teza nadmiernie dramatyczna. Komisja w pewnym stopniu rzeczywiście wycofała się z niej podczas rozprawy. Przypomnę, że w niniejszym przypadku rozpatrywane jest bardzo konkretne zagadnienie: czy energia elektryczna wykorzystywana do sprężania powietrza wprowadzanego do wielkiego pieca jest objęta zakresem art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie dyrektywy? Bezsporne jest, że ta część procesu jest blisko związana z redukcją chemiczną i istotna dla jej przeprowadzenia [9]. Komisja w istocie sama miała trudności w dokonaniu odpowiedniego rozróżnienia w przedstawionych uwagach [10].

35. Jak podkreślono już w pkt 32 powyżej, jestem również świadom ryzyka, że nadmiernie ścisła wykładnia pojęcia „do celów redukcji chemicznej” ogranicza jego zakres praktycznie do zera. Mogłaby ona spowodować, że pojęcie to obejmować będzie niemal wyłącznie sposoby wykorzystania objęte już zakresem zwolnienia dla energii elektrycznej wykorzystywanej „w procesach metalurgicznych”. Zatem pojawia się znów to samo pytanie: gdyby rzeczywiście taki był zamiar prawodawcy, po co wprowadzać trzy różne terminy do treści trzeciego tiret w art. 2 ust. 4 lit. b)?

36. W tym względzie Komisja i pozwany w swoich pismach procesowych i wystąpieniach ustnych podali dwa przykłady procesów przemysłowych obejmujących wykorzystanie energii elektrycznej zasadniczo „do celów redukcji chemicznej”. Przykłady te to, po pierwsze, elektryczny piec łukowy, oraz po drugie, wytwarzanie płytek krzemowych. Nie jest celem niniejszej opinii szczegółowe omawianie wartości tych przykładów w sposób abstrakcyjny. Jednakże z przebiegu rozprawy jasno wynikało, że istnieją rozbieżności na temat tego, czy rozpatrywane procesy przemysłowe rzeczywiście obejmują wykorzystanie energii elektrycznej zasadniczo „do celów redukcji chemicznej”, a jeśli tak jest, to czy również należą do zakresu pojęcia energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo „w procesach metalurgicznych”.

37. W związku z powyższym otwarta pozostaje moim zdaniem kwestia, czy na gruncie proponowanej przez Komisję i pozwanego wykładni art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie zwolnienie energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo „do celów redukcji chemicznej” miałoby w ogóle jakiekolwiek praktyczne znaczenie.

4. Systemowa i „równoległa” wykładnia tiret drugiego i trzeciego

38. Czy można jeszcze głębiej zbadać interpretację art. 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie na podstawie wykładni systemowej rozpatrywanych łącznie tiret drugiego i trzeciego tego przepisu?

9 Ta cecha istotności została wyraźnie potwierdzona przez sam sąd odsyłający.

10 I tak, przykładowo, zarówno w pismach procesowych, jak i w wystąpieniach ustnych Komisja odnosi się do „ścisłego związku”, który musi istnieć pomiędzy redukcją chemiczną i wykorzystywaniem energii elektrycznej, mogącej na pierwszy rzut oka obejmować energię elektryczną wykorzystywaną przez dmuchawy (Komisja następnie doprecyzowała to sformułowanie w swoich wystąpieniach).

39. Komisja i pozwany opowiadają się za taką wykładnią systemową. Idą nawet dalej. Wymagają tak zwanego „równoległego" zinterpretowania tych tiret. Zinterpretowanie ich w sposób równoległy prowadzi w ich opinii do ścisłej wykładni tiret trzeciego.

40. Jak słusznie podkreśliły pozwany i Komisja, motyw 22 dyrektywy odnosi się do wyjątku związanego z podwójnym zastosowaniem produktów energetycznych w rozumieniu art. 2 ust. 4 lit. b) tiret drugie i stanowi, że energia elektryczna „w podobny sposób […] wykorzystywana powinna być również podobnie traktowana". Podobne traktowanie energii elektrycznej i produktów energetycznych jest również konieczne w celu uniknięcia niepożądanych zakłóceń konkurencji, które mogłyby zaszkodzić, w szczególności, osiągnięciu celów dyrektywy na rynku wewnętrznym.

41. Niemniej, mimo potrzeby podobnego traktowania oraz, mówiąc bardziej ogólnie, oczywistej konieczności zapewnienia spójnej wykładni, bez wątpienia istnieją znaczące różnice pomiędzy treścią i strukturą tiret drugiego i tiret trzeciego w art. 2 ust. 4 lit. b). Różnice te wymagają szczegółowego opisania, ponieważ wyznaczają klarowne granice „równoległej" interpretacji tych tiret.

42. Tiret drugie jest w niektórych aspektach *węższe* niż tiret trzecie. Tiret drugie ma zastosowanie jedynie do produktów energetycznych podwójnego zastosowania. Jednakże pojęcie podwójnego zastosowania jest całkowicie nieobecne w tiret trzecim. Ponadto tiret drugie znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy jednym ze sposobów wykorzystywania produktów energetycznych jest wykorzystanie jako paliwa do ogrzewania (z wyłączeniem paliwa silnikowego). Takiego ograniczenia również nie ma w tiret trzecim.

43. W innych aspektach tiret drugie jest *szersze*, ponieważ wymienia redukcję chemiczną, elektrolizę i metalurgię jedynie jako przykłady podwójnego zastosowania, natomiast tiret trzecie przedstawia je jako wyliczenie wyczerpujące. Ponadto tiret drugie może znaleźć zastosowanie nawet tam, gdzie redukcja chemiczna, elektroliza oraz metalurgia są jedynie zastosowaniami drugorzędnymi. Tiret trzecie wymaga, aby stanowiły one zastosowania podstawowe.

44. Są to wprowadzone przez prawodawcę istotne i wyraźne różnice związane z odnoszącą się do zakresu treścią tych tiret. Do pewnego stopnia są one nieuniknione. W sensie fizycznym energia elektryczna bardzo różni się od innych produktów energetycznych. Jedną z takich ważnych różnic jest to, że inne produkty energetyczne mogą zostać poddane przekształceniu chemicznemu, co pozwala im na odgrywanie roli w procesach przemysłowych, co nie jest możliwe w przypadku energii elektrycznej [11]. Ta możliwość ma w istocie zasadnicze znaczenie dla treści wyjątku „podwójnego zastosowania" zawartego w art. 2 ust. 4 lit. b) tiret drugie.

45. Krótko rzecz ujmując – uważam, że istnieją poważne ograniczenia wynikające z treści oraz ograniczenia praktyczne dla „równoległej" wykładni tiret drugiego i trzeciego w art. 2 ust. 4 lit. b).

46. Podkreślam to zagadnienie, ponieważ w szczególności Komisja uczyniła z tej równoległej wykładni swój kluczowy argument i w pismach procesowych wyciąga z niej daleko idące wnioski. Komisja twierdzi, że po pierwsze, wymóg podwójnego zastosowania można potencjalnie odczytać z tiret trzeciego, a po drugie, tiret trzecie może mieć zastosowanie tylko w przypadku zastosowania energii elektrycznej jako paliwa do ogrzewania (a nie jako paliwa silnikowego). Jest to moim zdaniem przejaw dość wątpliwego zastosowania wykładni systemowej i celowościowej, które zmierzają zasadniczo do zmiany treści przepisów dyrektywy. Takie podejście należy oczywiście oddalić jako naruszające pewność prawa.

11 Wrócę do tego zagadnienia poniżej w kontekście sprawy X.

47. Mimo rzeczonych oczywistych ograniczeń dotyczących „równoległej” wykładni tiret drugiego i trzeciego w art. 2 ust. 4 lit. b) oraz moich obaw dotyczących dość elastycznego podejścia Komisji do wykładni prawa zgadzam się, że z orzecznictwa dotyczącego tiret drugiego można wyciągnąć pewne wnioski. Orzecznictwo to omówię w następnej części.

C. Orzecznictwo dotyczące art. 2 ust. 4 lit. b) tiret drugie

48. Najbardziej interesującą w tym zakresie sprawą jest sprawa X [12]. Dotyczyła ona stosowania wyjątku związanego z podwójnym zastosowania produktów energetycznych przewidzianego w art. 2 ust. 4 lit. b) tiret drugie. Skarżący w tej sprawie produkował cukier. Wykorzystywał w tym procesie paliwo do ogrzewania. Wykorzystywał również wytwarzany podczas spalania paliwa CO_2 do dwóch celów: po pierwsze, do produkcji samego cukru (CO_2 jest istotnym elementem składowym), a po drugie, odprowadzał CO_2 w celu wykorzystania go w produkcji nawozów. Sąd krajowy zapytał, czy takie wykorzystanie stanowiło podwójne zastosowanie i rodziło możliwość skorzystania z wyjątku związanego z podwójnym zastosowaniem. Trybunał orzekł, że wykorzystanie CO_2 jako elementu produkcji cukru stanowiło podwójne zastosowanie, ale jego odprowadzanie już nie.

49. W uzasadnieniu, które warto tu obszernie zacytować, Trybunał stwierdził, że [13]:

„Podwójne zastosowanie produktu energetycznego będącego przedmiotem spalania w procesie produkcji może zatem występować, jeżeli […] *proces ten nie może być zakończony* bez użycia substancji, która bezspornie *może być wytworzona wyłącznie poprzez spalanie* danego produktu energetycznego.

Ze względu na to, że rozpatrywany produkt energetyczny został w związku z tym użyty jako źródło energii w owym procesie produkcji w celu otrzymania gazu wytwarzanego wyłącznie poprzez spalanie tego produktu energetycznego, można uznać, iż ta funkcja źródła energii jak najbardziej stanowi przedmiot dwóch jednoczesnych zastosowań.

Natomiast jeżeli w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym gaz powstający ze spalania nie jest produktem wymaganym do celów zakończenia procesu produkcji, lecz pozostałością tego procesu, która jest po prostu odzyskiwana, nie ma miejsca podwójne zastosowanie tego produktu energetycznego. Sama okoliczność, że wytworzony gaz stanowi surowiec w *odrębnym procesie produkcji*, takim jak produkcja nawozu rolniczego, nie wystarcza do uznania, iż ma miejsce podwójne zastosowanie produktu energetycznego, który jest przedmiotem spalania” (wyróżnienia moje).

50. Z uzasadnienia Trybunału wynikają trzy zagadnienia. Po pierwsze, Trybunał wskazuje istotne cechy elementu składowego procesu („nie może być zakończony bez”). Po drugie, element składowy musi powstawać ze spalania paliwa („wyłącznie poprzez spalanie”). Po trzecie, jeśli element składowy zostaje wykorzystany w „odrębnym procesie produkcji”, nie można zastosować wyjątku związanego z podwójnym zastosowaniem produktów energetycznych.

51. Sprawa YARA Brunsbüttel to kolejna, późniejsza sprawa dotycząca art. 2 ust. 4 lit. b) tiret drugie [14].

52. Sprawa ta dotyczyła produkcji amoniaku. W ramach tego procesu wytwarzane były „słabe” gazy. Były one następnie mieszane z gazem ziemnym i spalane, a wytworzone ciepło było wykorzystywane do różnorodnych celów: ogrzewania i suszenia oparów, rozkładu chemicznego, usuwania gazów odpadowych. Pytanie postawione Trybunałowi dotyczyło zasadniczo tego, czy gaz ziemny może być objęty wyjątkiem związanym z podwójnym zastosowaniem produktów energetycznych.

12 Wyrok z dnia 2 października 2014 r., X (C-426/12, EU:C:2014:2247).

13 Wyrok z dnia 2 października 2014 r., X (C-426/12, EU:C:2014:2247, pkt 24–26).

14 Zobacz postanowienie z dnia 17 grudnia 2015 r., YARA Brunsbüttel (C-529/14, niepublikowane, EU:C:2015:836).

53. Trybunał, udzielając odpowiedzi przeczącej, powtórzył podstawowe zasady określone w sprawie X. Stwierdził, że brak było podwójnego zastosowania gazu z dwóch powodów: przede wszystkim produkcja cukru mogła zostać ukończona bez gazu ziemnego, a co więcej, nawet gdyby nie mogła, nie miało miejsca przekształcenie gazu ziemnego w opary [15].

54. Sprawy X i YARA Brunsbüttel są interesujące z dwóch względów. Po pierwsze, warunki bezpośredniości sformułowane przez Trybunał w wyroku X i potwierdzone w postanowieniu YARA Brunsbüttel są moim zdaniem pomocne również jako podstawa do ustalenia, kiedy energia elektryczna wykorzystywana jest „do celów redukcji chemicznej". Po drugie, orzeczenia te ponownie podkreślają granice paraleli między tiret drugim i trzecim w art. 2 ust. 4 lit. b).

55. Odnosząc się do tej ostatniej kwestii, z obu orzeczeń, YARA Brunsbüttel i X, można wywnioskować, że produkt energetyczny może być objęty wyjątkiem związanym z „podwójnym zastosowaniem" tylko w zakresie, w jakim został *fizycznie przekształcony* i *w takim zmienionym stanie został użyty* w procesie produkcji. Jak podkreślono wyżej, w przypadku energii elektrycznej o takim przekształceniu w ogóle nie może być mowy. Przesłanki tej nie można zatem przenieść na tiret trzecie.

D. Kryteria i ich stosowanie w niniejszej sprawie

56. Wracając do poprzedniego zagadnienia i tym samym również do najważniejszej kwestii w niniejszej sprawie: co z kryterium stopnia oddalenia przyczynowego? Istnieją dwa warunki omówione w sprawach X i YARA Brunsbüttel, które moim zdaniem mają znaczenie w niniejszej sprawie: *istotność* i *natychmiastowość zastosowania*.

57. Aby można je było uznać za „podwójne zastosowanie", spalanie produktu energetycznego musi *wytwarzać istotny element składowy* procesu produkcji. Z przyczyn wskazanych powyżej energia elektryczna nie może zostać „przekształcona" w ów element, lecz energia elektryczna musi być wykorzystana do jego wytworzenia.

58. Co się tyczy *natychmiastowości* zastosowania, wyrok X wyjaśnia, że takie podwójne zastosowanie nie może mieć miejsca, gdy ów wytworzony element składowy jest wyprowadzany poza proces produkcji. Choć nie zostało to przedstawione konkretnie w ten sposób, z postanowienia YARA Brunsbüttel można wywnioskować, że usuwanie odpadów nie jest w wystarczającym stopniu częścią procesu, aby umożliwiać objęcie go wyjątkiem związanym z podwójnym zastosowaniem produktów energetycznych.

59. Stosując te kryteria do niniejszej sprawy, można uznać, że wykorzystana energia elektryczna stanowi *istotny* element składowy redukcji chemicznej. Jest jej niezbędnym składnikiem. Sąd krajowy potwierdza zresztą to wyraźnie w swoim wniosku. Jest prawdą, że sama energia elektryczna nie jest przekształcana w istotny element w taki sam sposób, jak na przykład w sprawie X. Jednakże, jak omówiłem wyżej, wynika to tylko z naturalnej odmienności fizycznej energii elektrycznej i innych produktów energetycznych. Mimo to element składowy pozostaje zarówno istotny, jak i konieczny, a zatem stanowi nieodzowną część procesu. Krótko mówiąc, nie można bez niego przeprowadzić procesu redukcji chemicznej.

60. Uważam ponadto, że w niniejszej sprawie istnieje zastosowanie *bezpośrednie i natychmiastowe*. Sprężone powietrze jest wytwarzane i wykorzystywane na miejscu jako część ciągłego procesu redukcji chemicznej. Inaczej niż na przykład w sprawie X, nie jest ono wyprowadzane w całości ani w części i służy tylko jednemu celowi w postaci umożliwienia redukcji chemicznej.

15 Mówiąc bardziej szczegółowo: postanowienie stwierdza, że opary nie są substancją, która mogłaby zostać uzyskana jedynie przy użyciu gazu ziemnego. Zobacz postanowienie z dnia 17 grudnia 2015 r., YARA Brunsbüttel (C-529/14, niepublikowane, EU:C:2015:836, pkt 28).

61. Jednakże uważam, że zanim przejdę do wniosków, niezbędne jest również wyraźne odniesienie się do niektórych argumentów w rodzaju „a co gdyby", podniesionych przez Komisję i pozwanego. Strony te podniosły, że gdyby energię elektryczną wykorzystywaną w dmuchawach wyłączyć z zakresu stosowania tej dyrektywy, otworzyłoby to furtkę do szerokiego stosowania innych wyłączeń. Kilkakrotnie podawano przykład energii elektrycznej wykorzystywanej do napędzania przenośników taśmowych transportujących inne surowce do wielkiego pieca.

62. Kryteria zastosowane w punktach 59 i 60 powyżej są moim zdaniem uzasadnione, ponieważ są one zgodne z brzmieniem dyrektywy, jej wykładnią systemową i celowościową, jak również z poprzednimi sprawami X i YARA Brunsbüttel.

63. Jak przyznała Komisja, zastosowanie art. 2 ust. 4 lit. b) wymaga oceny konkretnego przypadku. W konsekwencji byłbym ostrożny w odniesieniu do rozszerzenia powyższych wniosków na inne sprawy lub stosowania ich w innych sprawach w sposób abstrakcyjny. Tym niemniej, pozostając na gruncie hipotez, ponieważ to nie przenośniki taśmowe są przedmiotem niniejszej sprawy, jestem sceptyczny, jeśli chodzi o twierdzenia, że energia elektryczna wykorzystywana do ich napędzania mogłaby być objęta zakresem tego wyjątku. Przenośniki taśmowe nie generują „żadnego elementu składowego", a jedynie przenoszą rzeczy z miejsca na miejsce. Nie stanowią też istotnej, czyli nieodzownej części procesu redukcji chemicznej. Z pewnością można wyobrazić sobie inne sposoby lub środki transportu. Nie ma w tym przypadku również takiej natychmiastowości, jaka ma miejsce w odniesieniu do sprężonego powietrza wdmuchiwanego bezpośrednio do wielkiego pieca w ramach procesu redukcji chemicznej.

64. Z tych względów uważam, że na pytanie sądu odsyłającego należy odpowiedzieć następująco:

Artykuł 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie dyrektywy Rady 2003/96 w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej należy w odniesieniu do procesu wielkiego pieca przy wytwarzaniu surówki hutniczej interpretować w ten sposób, że energię elektryczną służącą do zasilania dmuchawy należy uznać za energię elektryczną wykorzystywaną zasadniczo do celów redukcji chemicznej.

V. Wnioski

65. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, by na pytanie zadane przez Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych, Düsseldorf, Niemcy) odpowiedział następująco:

Artykuł 2 ust. 4 lit. b) tiret trzecie dyrektywy Rady 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej należy w odniesieniu do procesu wielkiego pieca przy wytwarzaniu surówki hutniczej interpretować w ten sposób, że energię elektryczną służącą do zasilania dmuchawy należy uznać za energię elektryczną wykorzystywaną zasadniczo do celów redukcji chemicznej.