WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 18 grudnia 2008 r. *

W sprawie C-517/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 6 sierpnia 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 listopada 2007 r., w postępowaniu

Afton Chemical Ltd

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Ó Caoimh (sprawozdawca), J.N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus i A. Arabadjiev, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: Y. Bot,
sekretarz: R. Şereş, administrator

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 października 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Afton Chemical Ltd przez P. Lasoka, QC, oraz V. Sloane, barrister, działających z upoważnienia E. Philpott, solicitor,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez I. Rao, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez M. Angioliniego, barrister,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa, I. Bakopoulosa i V. Karrę, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu włoskiego przez R. Adama, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello stato,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 3 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. L 76, s. 1), oraz art. 2 ust. 3 akapit pierwszy i art. 8 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. L 316, s. 12) w brzmieniu ustalonym przez dyrektywę Rady 94/74/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. (Dz.U. L 365, s. 46, zwanymi dalej, odpowiednio, „dyrektywą 92/12" oraz „dyrektywą 92/81"), jak również art. 2 ust. 3 akapit drugi oraz ust. 4 lit. b) tiret pierwsze 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 Niniejszy wniosek został złożony w ramach sporu pomiędzy Afton Chemical Ltd (zwaną dalej „Afton") oraz Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (zwanymi dalej „Commissioners"), którzy w Zjednoczonym Królestwie odpowiadają za administrację i pobór podatku akcyzowego i podatku od produktów energetycznych, w przedmiocie podatku akcyzowego od dodatków do paliw za okres od dnia 19 listopada 2000 r. do dnia 31 października 2004 r.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

Dyrektywa 92/12

3 Artykuł 1 dyrektywy 92/12 przewiduje:

„1. Niniejsza dyrektywa wyznacza system dotyczący wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i innych podatków pośrednich, które są pobierane bezpośrednio lub pośrednio przy sprzedaży takich produktów, z wyjątkiem podatku od wartości dodanej i podatków ustalonych przez Wspólnotę.

2. Szczegółowe przepisy odnoszące się do struktury i stawek podatku dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym są wymienione we właściwych dyrektywach".

4 Artykuł 3 ust. 1–3, akapit pierwszy tej dyrektywy przewiduje:

„1. Niniejszą dyrektywę stosuje się, na poziomie wspólnotowym, do następujących wyrobów, jak określono w stosownych dyrektywach:

— olejów mineralnych,

[…]

2. Wyroby wymienione w ust. 1 mogą podlegać innym podatkom pośrednim do szczególnych celów pod warunkiem, że podatki te są zgodne z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego oraz VAT, jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, ściągalność i kontrolowanie podatku.

3. Państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania podatków na wyroby inne niż te wymienione w ust. 1 pod warunkiem jednak, że

podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi”.

Dyrektywy 92/81 i 92/82/EWG

5 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 92/81:

„W odniesieniu do olejów mineralnych państwa członkowskie stosują zharmonizowany podatek akcyzowy zgodnie z niniejszą dyrektywą”.

6 Artykuł 2 tej samej dyrektywy przewiduje:

„1. Dla celów niniejszej dyrektywy »oleje mineralne« oznaczają:

[…]

k) produkty objęte pozycją [Nomenklatury Scalonej, zwanej dalej „CN”] 3811;

[…]

2. Oleje mineralne, inne niż te, dla których poziom podatku akcyzowego został zharmonizowany przez dyrektywę [92/82], podlegają podatkowi akcyzowemu, jeżeli są one przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo do ogrzewania lub silnikowe. Stawkę podatku akcyzowego ustala się, zależnie od sposobu wykorzystywania, w wysokości stawki dla równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego.

3. Oprócz podlegających opodatkowaniu produktów wymienionych w ust. 1, wszelkie produkty przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo silnikowe albo dodatek lub rozcieńczalnik do paliw silnikowych, podlegają opodatkowaniu jak paliwo silnikowe. Wszelkie inne węglowodory, z wyłączeniem węgla kamiennego, węgla brunatnego, torfu lub innych podobnych węglowodorów w postaci stałej albo gazu ziemnego, przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo do ogrzewania, podlegają opodatkowaniu stawką dla równoważnego oleju mineralnego.

[…]

4. Ilekroć niniejsza dyrektywa odwołuje się do pozycji [CN], należy przez to rozumieć pozycje znajdujące się w wersji [CN] obowiązującej w dniu 1 października 1994 r.”.

7 Artykuł 8 ust. 1 lit. a) dyrektywy 92/81 przewiduje:

„Poza ogólnymi przepisami dyrektywy [92/12] w sprawie zwolnionych zastosowań produktów objętych podatkiem akcyzowym i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają poniższe produkty ze zharmonizowanego podatku akcyzowego, na zasadach przez siebie określonych, w celu zapewnienia prawidłowego i przejrzystego stosowania zwolnień tego rodzaju, jak również w celu zapobiegania oszustwom, uchylaniu się od opodatkowania oraz nadużyciom:

a) oleje mineralne wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania".

8 Dyrektywa Rady 92/82/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. L 316, s. 19) zmieniona dyrektywą 94/74 (zwana dalej „dyrektywą 92/82") ustanawia minimalną stawkę podatku akcyzowego od niektórych olejów mineralnych. Artykuł 2 dyrektywy 92/82 wskazuje oleje mineralne, których dotyczy ta dyrektywa; brak jest wśród nich produktów objętych pozycją 3811 CN.

Dyrektywa 2003/96

9 Motywy od pierwszego do trzeciego dyrektywy 2003/96 zostały sformułowane w sposób następujący:

„(1) Zakres dyrektywy [92/81] i dyrektywy [92/82] jest ograniczony do olejów mineralnych.

(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".

10 Z kolei motyw dwudziesty drugi dyrektywy 2003/96 stwierdza:

„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".

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

12 Artykuł 2 tej dyrektywy przewiduje, iż:

„1. Dla celów niniejszej dyrektywy, pojęcie »produkty energetyczne« stosuje się do produktów:

[…]

f) objętych kodem CN 3811;

[…]

3. 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.

4. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do:

[…]

b) następującego wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej:

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

[…]

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

13 Artykuł 3 dyrektywy 2003/96 stanowi:

„Odniesienia w dyrektywie [92/12] do »olejów mineralnych« i »podatku akcyzowego«, w zakresie w jakim mają zastosowanie do olejów mineralnych, są interpretowane jako obejmujące wszystkie produkty energetyczne, energię elektryczną i krajowe podatki pośrednie określone odpowiednio w art. 2 i art. 4 ust. 2 niniejszej dyrektywy".

14 Zgodnie z art. 28 ust. 1 i 2 dyrektywy 2003/96:

„1. Państwa członkowskie przyjmują i opublikują przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy najpóźniej do dnia 31 grudnia 2003 r. Państwa członkowskie niezwłocznie powiadamiają o tym Komisję.

2. Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2004 r., z wyłączeniem przepisów ustanowionych w art. 16 i art. 18 ust. 1, które mogą być stosowane przez państwa członkowskie od dnia 1 stycznia 2003 r.".

15 W myśl art. 30 tej dyrektywy:

„Nie naruszając przepisów art. 28 ust. 2, dyrektywy 92/81/EWG i 92/82/EWG tracą moc od dnia 31 grudnia 2003 r.".

Uregulowania odnoszące się do CN

16 Zgodnie z wersjami CN, o których mowa w dyrektywach 92/81 i 2003/96, pozycja 3811 tej nomenklatury obejmuje: „[ś]rodki przeciwstukowe, inhibitory utleniania, inhibitory tworzenia się żywic, dodatki zwiększające lepkość, preparaty antykorozyjne oraz pozostałe preparaty dodawane do olejów mineralnych (włącznie z benzyną) lub do innych cieczy do tych samych celów co oleje mineralne".

Uregulowania krajowe

17 Z uwag pisemnych złożonych przez Afton, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisję wynika, iż paragraf 6A Hydrocarbon Oil Duties Act 1979 (ustawy o podatku od olejów węglowodorowych z 1979 r.) stanowi, jak następuje:

„1. Podatek akcyzowy pobiera się od ustanowienia rezerwy dla potrzeb podlegającego opodatkowaniu wykorzystywania przez kogokolwiek albo (jeżeli rezerwa ta nie została jeszcze poddana opodatkowaniu zgodnie z niniejszym paragrafem) od podlegającego opodatkowaniu wykorzystywania wszelkiego płynu przez kogokolwiek, o ile płyn ten nie jest:

a) olejem węglowodorowym;

b) biodieslem;

c) mieszanką zawierającą biopaliwa

d) bioetanolem, ani

e) mieszanką zawierającą bioetanol.

2. Użyte w niniejszym paragrafie określenie »podlegające opodatkowaniu wykorzystywanie« w odniesieniu do wszelkiej substancji oznacza użycie tej substancji:

a) jako paliwa do jakiegokolwiek silnika lub innego urządzenia albo

b) jako dodatku lub rozcieńczalnika do jakiejkolwiek substancji wykorzystanej w ten sposób".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

18 Afton wytwarza różne dodatki do paliw objęte pozycją CN 8311, które są przeznaczone do dodawania i mieszania z paliwami, zazwyczaj w proporcjach 1 do 1000 albo 1 do 2000.

19 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że dodatki wytwarzane przez Afton nie są ani przeznaczone do wykorzystania, ani oferowane na sprzedaż, ani też wykorzystywane jako paliwo silnikowe. W szczególności żaden z tych dodatków nie ma działać w charakterze paliwa silnikowego jako takiego ani też nie ma służyć do napędzania pojazdów. Natomiast zawierają one przynajmniej jeden z następujących składników: środek czyszczący, środek antypieniący, demulgator, płyn nośny, rozpuszczalnik, dodatek cetanowy, polepszacz smarności oraz dodatek antykorozyjny. Ulegają one zużyciu w ramach procesu spalania paliwa w silniku.

20 Afton złożył skargę do VAT and Duties Tribunal, żądając od Commissioners zwrotu podatku zapłaconego od wyżej wymienionych dodatków za okres od dnia 19 listopada 2000 r. do dnia 31 października 2004 r. w wysokości 2 825 215,61 GBP.

21 Orzeczeniem z 4 maja 2007 r. VAT and Duties Tribunal oddalił powyższą skargę z uzasadnieniem, iż zgodnie z art. 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96 opodatkowaniu podlegają wszelkie dodatki do paliw silnikowych, niezależnie od tego, czy są wytwarzane z olejów mineralnych, czy też innych substancji, oraz że dodatki te uważane są za paliwa silnikowe i w związku z tym nie podlegają wyłączeniu na podstawie art. 8 ust. 1 lit. a) dyrektywy 92/81 ani na podstawie art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze dyrektywy 2003/96.

22 W tych okolicznościach High Court of Justice (England and Wales) Chancery Division, do którego wniesiono apelację od powyższego orzeczenia, postanowił zawiesić postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy dodatki do paliwa, takie jak będące przedmiotem niniejszej sprawy, które nie są przeznaczone do wykorzystywania, oferowania na sprzedaż ani wykorzystywane

jako paliwo silnikowe, ale które dodawane są do paliwa silnikowego dla celów innych niż napędzanie pojazdu, w którym wykorzystywane jest paliwo, mieszczą się w zakresie opodatkowania na podstawie art. 2 ust. 3 dyrektywy [92/81]?

2. W przypadku twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy dodatki takie mieszczą się w zakresie zwolnienia od podatku na podstawie art. 8 ust. 1 dyrektywy [92/81]?

3. Czy dodatki do paliwa, takie jak będące przedmiotem niniejszej sprawy, które nie są przeznaczone do wykorzystywania, oferowania na sprzedaż ani wykorzystywane jako paliwo silnikowe, ale które dodawane są do paliwa silnikowego dla celów innych niż napędzanie pojazdu, w którym wykorzystywane jest paliwo, mieszczą się w zakresie opodatkowania na podstawie art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy [2003/96]?

4. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie, czy dodatki takie są wyłączone z zakresu dyrektywy [2003/96] na mocy art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze tejże dyrektywy?

5. Czy podatek nałożony przez Zjednoczone Królestwo na powyższe dodatki do paliwa jest niedozwolony na mocy prawa wspólnotowego, w szczególności art. 3 dyrektywy [92/12]?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

23 Zwracając się z pierwszymi czterema pytaniami, które należy zbadać łącznie, sąd krajowy w istocie pragnie uzyskać odpowiedź, czy, po pierwsze, art. 2 ust. 3 oraz art. 8 ust. 1 dyrektywy 92/81 oraz, po drugie, art. 2 ust. 3 i 4 dyrektywy 2003/96 powinny być interpretowane w ten sposób, że dodatki do paliw silnikowych, takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które są „olejami mineralnymi" w rozumieniu art. 2 ust. 1 pierwszej z wymienionych dyrektyw lub „produktami energetycznymi" w rozumieniu art. 2 ust. 1 drugiej z nich, ale które równocześnie nie są przeznaczone do wykorzystywania, oferowane do sprzedaży ani nie są wykorzystywane jako paliwa silnikowe, powinny być poddane regułom opodatkowania przewidzianym przez te dyrektywy.

24 Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, pytania te zostały podniesione w ramach sporu sądowego dotyczącego zgodności z prawem podatku akcyzowego od dodatków do paliw silnikowych, który został zapłacony na podstawie Hydrocarbon Duties Act 1979 za okres od dnia 19 listopada 2000 r. do dnia 31 października 2004 r.

25 W tym miejscu należy przypomnieć, że odnośnie do okresu do dnia 31 grudnia 2003 r. państwa członkowskie miały obowiązek, na mocy art. 1 ust. 1 dyrektywy 92/81, poddać „oleje mineralne" w rozumieniu tej dyrektywy zharmonizowanemu podatkowi akcyzowemu. Poczynając od dnia 1 stycznia 2004 r., państwa członkowskie mają obowiązek, na mocy art. 1 dyrektywy 2003/96, która uchyliła dyrektywę 92/81, poddać opodatkowaniu „produkty energetyczne" w rozumieniu dyrektywy 2003/96; jak wynika z motywów drugiego i trzeciego, dyrektywa ta ma na celu ustanowienie minimalnych poziomów opodatkowania na poziomie wspólnotowym nie tylko olejów mineralnych, ale także większości produktów energetycznych (zob. podobnie wyrok z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawach połączonych C-145/06 i C-146/06 Fendt Italiana, Zb.Orz. s. I-5869, pkt 32).

26 Na mocy art. 2 ust. 1 lit. k) dyrektywy 92/81 w związku z ust. 4 tego artykułu oraz na mocy art. 2 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2003/96 w związku z ust. 5 tego artykułu, produkty, takie jak dodatki do paliw silnikowych, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, objęte pozycją 3811 CN to, odpowiednio w zależności od danego przypadku „oleje mineralne" albo „produkty energetyczne" w rozumieniu tych dyrektyw.

27 Według art. 2 ust. 2 dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 oleje mineralne i produkty energetyczne, dla których, podobnie jak dla dodatków do paliw, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, nie został ustalony poziom opodatkowania ani przez dyrektywę 92/82, dotyczącą tych pierwszych, ani też przez dyrektywę 2003/96, dotyczącą tych drugich, jeżeli są przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe, powinny być poddane opodatkowaniu według stawki obowiązującej odpowiednio dla równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego, stosownie do sposobu ich wykorzystywania.

28 W tych okolicznościach nie ulega wątpliwości, co zresztą wynika z brzmienia pierwszego i trzeciego pytania zadanego przez sąd krajowy, że wprawdzie dodatki, których dotyczy postępowanie przed tym sądem, są przeznaczone do tego, by dodawać je do paliw silnikowych i w wyniku tego by używać ich jako składnik tych paliw, to nie są one przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwa silnikowe. Z tego względu dodatki te nie są objęte opodatkowaniem przewidzianym przez art. 2 ust. 2 dyrektywy 92/81 oraz przez art. 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96.

29 Niemniej jednak zgodnie z art. 2 ust. 3 akapit pierwszy, zdanie pierwsze dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96, „[o]prócz 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" powinny być opodatkowane według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa silnikowego.

30 W opinii Afton dodatki, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, nie podlegają opodatkowaniu na podstawie wyżej wymienionych przepisów. Z jasnego brzmienia tych przepisów, a w szczególności z wyrażenia: „oprócz podlegających opodatkowaniu produktów wymienionych w ust. 1" ma wynikać, że przepisy te mają charakter dopełniający i znajdują zastosowanie jedynie do produktów dodatkowych, które nie są ani „olejami mineralnymi", ani też „produktami energetycznymi" wymienionymi odpowiednio w art. 2 ust. 1 wymienionych dyrektyw. Przepisy te miałyby więc obejmować inne produkty. Alternatywna wykładnia, wedle której przepisy te dotyczą produktów objętych art. 2 ust. 1, pomijałaby użycie przyimka „oprócz" i byłaby błędna, gdyż jej skutkiem byłoby wymaganie, by poddać opodatkowaniu wszelkie produkty przeznaczone do użycia jako dodatek, podczas gdy taki skutek można byłoby osiągnąć za pomocą dużo prostszego przepisu, niezawierającego powyższego wyrażenia wprowadzającego. Wykładnia tego rodzaju miałaby także ten skutek, iż dyrektywy wymagałyby, by oleje mineralne i produkty energetyczne przeznaczone do użycia jako paliwa silnikowe zostały opodatkowane po raz drugi. Miałoby to być zresztą w zgodzie z celem, do którego zmierzają uregulowania wspólnotowe, by oleje mineralne i produkty energetyczne poddane były opodatkowaniu jedynie w sytuacji, gdy są wykorzystywane jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania.

31 Biorąc jednakże pod uwagę sformułowanie ogółu mających zastosowanie przepisów dyrektyw 92/81 i 2003/96, jak również ogólną systematykę i cel tych dyrektyw, należy stwierdzić, że wykładnia tego rodzaju nie może zostać utrzymana.

32 Co się tyczy w pierwszym rzędzie brzmienia powyższych przepisów, wypada z pewnością przyznać, tak jak uznała to sama Komisja, odpowiadając na pytania Trybunału w czasie rozprawy, iż brzmienie art. 2 dyrektywy 92/81 oraz art. 2 dyrektywy 2003/96 wykazuje braki w zakresie jasności i precyzji gdy chodzi o przepisy przewidujące regulację podatkową, która ma na celu, po jej transpozycji do prawa krajowego, stworzenie obowiązków ciążących na podmiotach prywatnych. W szczególności skoro art. 2 ust. 2 dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 przewidują opodatkowanie olejów mineralnych oraz produktów energetycznych, opodatkowanie dodatków do paliw silnikowych, które jak w postępowaniu przed sądem krajowym należą do tej kategorii, zgodnie z zasadami logiki powinno być także przewidziane w tych przepisach. Jest jednak inaczej, co wynika z punktu 28 niniejszego wyroku.

33 Niemniej jednak z brzmienia art. 2 ust. 3 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96 wynika jasno, iż dodatki do paliw silnikowych, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, podlegają opodatkowaniu przewidzianemu przez te przepisy.

34 Wbrew bowiem temu, co twierdzi Afton, wyrażenie: „[o]prócz podlegających opodatkowaniu produktów wymienionych w ust. 1", otwierające każdy z tych przepisów, nie powinno być rozumiane w ten sposób, iż przewiduje ono wykluczenie z zakresu stosowania tych przepisów produktów, które stanowią, odpowiednio, „oleje mineralne" lub „produkty energetyczne" w rozumieniu art. 2 ust. 1 tych dyrektyw.

35 Wręcz przeciwnie, przyimek „oprócz", według powszechnie przyjętego znaczenia, nie ma na celu wykluczenia, lecz włączenie. Ten cel w postaci włączenia wynika z różnych wersji językowych art. 2 ust. 3 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96 [zob. poza wersją francuską [„[o]utre"], niemiecką („[n]eben"), hiszpańską („[a]demás"), włoską („[o]ltre"), niderlandzką („[n]aast"), portugalską („[p]ara além") oraz angielską („[i]n addition to")].

36 Powyższe prowadzi do wniosku, iż poprzez wyrażenie: „[o]prócz podlegających opodatkowaniu produktów wymienionych w ust. 1" przepisy art. 2 ust. 3 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96 mają na celu wyraźne włączenie do swojego zakresu stosowania wszelkich produktów, które są przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwa silnikowe, jako dodatki albo jako wypełniacze paliw silnikowych, włączając w to produkty będące „olejami mineralnymi" lub „produktami energetycznymi" w rozumieniu tych dyrektyw.

37 Tego rodzaju wykładnia wywiedziona z brzmienia art. 2 wyżej wymienionych dyrektyw nie może być podważona przez to, iż prowadzi ona w odniesieniu do olejów mineralnych i produktów energetycznych przeznaczonych do wykorzystania, oferowanych na sprzedaż lub wykorzystywanych jako paliwa silnikowe, do ponownego poddania ich opodatkowaniu, które wynika już z art. 2 ust. 2 dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96. Bowiem tego rodzaju częściowe powtórzenie dyspozycji tych dyrektyw, chociaż zbędne, daje się wyjaśnić dopełniającym charakterem art. 2 ust. 3 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96, które to dyrektywy mają na celu opodatkowanie produktów o różnym charakterze.

38 Co się tyczy, w drugiej kolejności, ogólnej systematyki i celu dyrektyw 92/81 oraz 2003/96, wypada przypomnieć, iż dyrektywy te, zgodnie z ich art. 1, mają na celu ustanowienie zharmonizowanej regulacji podatkowej olejów mineralnych i produktów energetycznych.

39 Wyłączenie dodatków do paliw silnikowych, takich jak te, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, z zakresu stosowania art. 2 ust. 3 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96, prowadziłoby do rezultatu niespójnego, a wręcz absurdalnego, ponieważ te spośród dodatków, które są olejami mineralnymi lub produktami energetycznymi, nie byłby poddane opodatkowaniu przewidzianemu przez te przepisy, podczas gdy oczywistym jest, że te spośród dodatków, które nie są olejami mineralnymi lub produktami energetycznymi, są poddane temu opodatkowaniu na mocy tych przepisów.

40 W rzeczywistości natomiast wydaje się, iż ustawodawca wspólnotowy 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 jak same paliwa.

41 W tym miejscu wypada podnieść, iż jak zauważył rząd włoski i rząd Zjednoczonego Królestwa, od chwili 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. W tych okolicznościach jeżeli dodatki do paliw silnikowych nie miałyby być poddane opodatkowaniu jako paliwo silnikowe, jak twierdzi Afton, to powstałoby ryzyko nadużyć wynikające z faktu, iż kontrole byłyby co najmniej trudniejsze; niezbędne byłoby bowiem w każdym poszczególnym przypadku dokonanie analizy składników mieszanki w celu ustalenia proporcji paliwa silnikowego i dodatku w niej zawartych.

42 W konsekwencji należy stwierdzić, iż z brzmienia art. 2 ust. 3 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96, jak również z ogólnej systematyki i celów obu tych dyrektyw wynika, iż tak jak podniosły wszystkie rządy w uwagach pisemnych złożonych przez Trybunałem, a także jak podniosła Komisja, przepisy powyższe mają na celu objęcie wszelkich produktów wykorzystywanych jako dodatki, niezależnie od tego, czy produkty te stanowią „olej mineralny" lub „produkt energetyczny" w rozumieniu tych dyrektyw.

43 Wniosku tego nie podważają przepisy art. 8 ust. 1 lit. a) dyrektywy 92/81 ani art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96, zgodnie z którymi oleje mineralne i produkty energetyczne wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwo silnikowe lub materiał pędny podlegają, odpowiednio, zwolnieniu ze zharmonizowanego podatku akcyzowego lub wyłączeniu z zakresu stosowania dyrektywy 2003/96. Zastosowanie bowiem powyższych przepisów w stosunku do dodatków do paliw silnikowych, takich jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które objęte są wyraźnym obowiązkiem opodatkowania na mocy art. 2 ust. 3 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 92/81 oraz art. 2 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2003/96, pozbawiłoby tych ostatnich przepisów skuteczności („effet utile") (zob. analogicznie w wyroku z dnia 10 czerwca 1999 r. w sprawie C-346/97 Braathens, Rec. s. I-3419, pkt 24 i 25, jak również w wyroku z dnia 25 września 2003 r. w sprawie C-437/01 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-9861, pkt 31–33).

44 Z uwagi na powyższe na cztery pierwsze pytania należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 3 oraz art. 8 ust. 1 dyrektywy 92/81 w odniesieniu do okresu do dnia 31 grudnia 2003 r. oraz art. 2 ust. 3 i 4 dyrektywy 2003/96 w odniesieniu do okresu od dnia 1 stycznia do dnia 31 października 2004 r. należy interpretować w ten sposób, iż dodatki do paliw silnikowych, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które są „olejami mineralnymi" w rozumieniu art. 2 ust. 1 pierwszej z tych dyrektyw lub „produktami energetycznymi" w rozumieniu art. 2 ust. 1 drugiej z nich, ale które nie są przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo silnikowe, powinny być objęte regulacją podatkową przewidzianą przez te dyrektywy.

45 Mając na względzie tę odpowiedź, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na piąte pytanie zadane przez sąd krajowy.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 3 oraz art. 8 ust. 1 dyrektywy 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych, w brzmieniu zmienionym przez dyrektywę Rady 94/74/WE z dnia 22 grudnia 1994 r., w odniesieniu do okresu do dnia 31 grudnia 2003 r. oraz art. 2 ust. 3 i 4 dyrektywy 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, w odniesieniu do okresu od dnia 1 stycznia do dnia 31 października 2004 r., należy interpretować w ten sposób, iż dodatki do paliw silnikowych, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które są „olejami mineralnymi" w rozumieniu art. 2 ust. 1 pierwszej z tych dyrektyw lub „produktami energetycznymi" w rozumieniu art. 2 ust. 1 drugiej z nich, ale które nie są przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo silnikowe, powinny być objęte regulacją podatkową przewidzianą przez te dyrektywy.

Podpisy