



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 25 lipca 2018 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Harmonizacja przepisów podatkowych – Dyrektywa 92/12/EWG – Artykuł 3 ust. 2 – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuły 3 i 18 – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Podatki akcyzowe – Istnienie innego opodatkowania pośredniego – Warunki – Uregulowanie krajowe przewidujące podatek na usługę użyteczności publicznej w zakresie energii elektrycznej – Pojęcie „szczególnego celu” – Przestrzeganie minimalnego poziomu opodatkowania

W sprawie C-103/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (radę stanu, Francja) postanowieniem z dnia 22 lutego 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 lutego 2017 r., w postępowaniu:

Messer France SAS, dawniej Praxair,

przeciwko

Premier ministre,

Commission de régulation de l'énergie,

Ministre de l'Économie et des Finances,

Ministre de l'Environnement, de l'Énergie et de la Mer,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, C.G. Fernlund, A. Arabadjiev, S. Rodin i E. Regan (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: R. Schiano, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 grudnia 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Messer France SAS, przez S. Espasę-Mattei, C. Smits i B. Boutemy'ego, adwokatów,

* Język postępowania: francuski.

- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, E. de Moustier, A. Alidière oraz S. Ghiandoni, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz P. Cottina, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez J. Bourtembourg, V. Feyens oraz L. Ernoux-Neufcoeur, adwokatów,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez V. Ester Casas, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Perrin, D. Recchię oraz F. Tomat, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 marca 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 3 ust. 2 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 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 179), oraz art. 3 i 18 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 Messer France SAS, dawnym Praxair, a Premier ministre (premierem), Commission de régulation de l'énergie (komisją nadzoru energetycznego), ministre de l'Économie et des Finances (ministerstwem gospodarki i finansów) i ministre de l'Environnement, de l'Énergie et de la Mer [ministerstwem środowiska, energii i morza (Francja)] w przedmiocie zwrotu podatku za usługę publiczną dostawy energii elektrycznej (zwanego dalej „CSPE”), zapłaconego przez tę spółkę za lata 2005–2009.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 92/12

- 3 Motyw trzeci dyrektywy 92/12 stanowił:

„należy określić pojęcie wyrobów objętych podatkiem akcyzowym; tylko towary, które są traktowane jako takie we wszystkich państwach członkowskich mogą podlegać przepisom prawa wspólnotowego; takie wyroby mogą podlegać innym podatkom pośrednim w określonych celach; utrzymanie lub wprowadzenie innych podatków pośrednich nie może spowodować zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy”.

4 Artykuł 3 owej dyrektywy stanowi:

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

- olejów mineralnych,
- alkoholu i napojów alkoholowych,
- wyrobów tytoniowych.

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, ścigalność i kontrolowanie podatku.

[...]”.

5 Zgodnie z brzmieniem art. 6 wspomnianej dyrektywy:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu zgodnie z art. 14 ust. 3.

[...]”.

6 Ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r. dyrektywa 92/12 została uchylona i zastąpiona dyrektywą Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12 (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

Dyrektywa 2003/96

7 Artykuł 1 dyrektywy 2003/96 stanowi:

„Państwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z niniejszą dyrektywą”.

8 Artykuł 3 tej dyrektywy 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”.

9 Artykuł 4 rzeczonyj dyrektywy stanowi:

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

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

10 Zgodnie z art. 18 ust. 10 tej dyrektywy:

„Republika Francuska może do dnia 1 stycznia 2009 r. stosować całkowite lub częściowe zwolnienia lub obniżki dla produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanej przez państwo, regiony i gminy lub inne podmioty prawa publicznego, w odniesieniu do działalności lub transakcji, w które są one zaangażowane jako władze publiczne.

Republika Francuska może stosować okres przejściowy do dnia 1 stycznia 2009 r. w celu dostosowania jej obecnego systemu opodatkowania energii elektrycznej do przepisów przedstawionych w niniejszej dyrektywie. W tym okresie, ogólny średni poziom aktualnego lokalnego opodatkowania energii elektrycznej ma być brany pod uwagę w celu ocenienia, czy minimalne stawki przedstawione w niniejszej dyrektywie są przestrzegane”.

11 Artykuł 28 ust. 1 i 2 dyrektywy 2003/96 przewiduje:

„1. Państwa członkowskie przyjmą i opublikują, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2003 r. przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy. Niezwłocznie informują 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.”.

Prawo krajowe

12 Artykuł 1 loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité (ustawy nr 2000-108 z dnia 10 lutego 2000 r. dotyczącej modernizacji i rozwoju usług użyteczności publicznej w zakresie dostaw energii elektrycznej) (JORF z dnia 11 lutego 2000 r., s. 2143) stanowił:

„Usługa publiczna w zakresie dostaw energii elektrycznej ma na celu zagwarantowanie zaopatrzenia w energię elektryczną na całym terytorium kraju z poszanowaniem interesu ogólnego.

W ramach polityki energetycznej przyczynia się ona do niezależności i pewności zaopatrywania, do jakości powietrza i walki z efektem cieplarnianym, do optymalnego zarządzania i rozwoju zasobów krajowych, do sterowania popytem, konkurencyjności działalności gospodarczej oraz do sterowania wyborem technologii przyszłości, jak również do racjonalnego korzystania z energii.

Pomaga ona w zapewnieniu prawa do energii elektrycznej dla wszystkich, w zwalczaniu wykluczeń, w zrównoważonym rozwoju terytorialnym przy poszanowaniu środowiska naturalnego, w badaniach i postępie technologicznych, a także w obronie i bezpieczeństwie publicznym.

[...]”.

- 13 Artykuł 37 loi n° 2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie (ustawy nr 2003-8 z dnia 3 stycznia 2003 r. o rynku gazu i energii elektrycznej oraz o usłudze publicznej w zakresie dostaw energii elektrycznej) (JORF z dnia 4 stycznia 2003 r., s. 265), zmieniającej ustawę nr 2000-108, stanowił:

„I. – Ustęp I artykułu 5 ustawy nr 2000-108 [...] ma następujące brzmienie:

»I. –

Obciążenia związane z zadaniami usług użyteczności publicznej powierzonymi przedsiębiorstwom energetycznym są w pełni rekompensowane. Obejmują one:

a) W zakresie wytwarzania energii elektrycznej:

- 1° dodatkowe koszty, które wiążą się ewentualnie z wprowadzeniem w życie przepisów art. 8 i 10 w odniesieniu do kosztów inwestycyjnych i eksploatacyjnych unikniętych przez Électricité de France lub, w stosownym przypadku, unikniętych przez dystrybutorów nieznacjonalizowanych wskazanych w art. 23 ustawy nr 46-628 z dnia 8 kwietnia 1946 r. [o nacjonalizacji sektora energii elektrycznej i gazu], których koszty te mogłyby dotyczyć. Te same wartości unikniętych kosztów stanowią odniesienie w celu określenia dodatkowych rekompensowanych kosztów, jeżeli dane instalacje są eksploatowane przez Électricité de France lub dystrybutora nieznacjonalizowanego. W sytuacji gdy przedmiotem umów jest zakup energii elektrycznej wytworzonej przez instalację produkcji znajdującą się na obszarach niepołączonych z kontynentalną siecią metropolitarną, dodatkowe koszty są obliczane w stosunku do udziału odnoszącego się do produkcji w niekwalifikujących się taryfach sprzedaży na rzecz klientów;
- 2° dodatkowe koszty produkcji na obszarach połączonych z kontynentalną siecią metropolitarną, które z uwagi na szczególne cechy parku produkcyjnego właściwe dla charakteru tych obszarów nie są pokryte przez udział odnoszący się do produkcji zawarty w taryfach sprzedaży na rzecz klientów niekwalifikujących się lub przez progi cen przewidziane w ust. I art. 4 niniejszej ustawy.

b) W zakresie dostarczania energii elektrycznej:

- 1.° utracone przychody i koszty ponoszone przez dostawców energii elektrycznej z powodu zastosowania specjalnej taryfy na »produkt pierwszej potrzeby«, o którym mowa w art. 4 ust. I akapit ostatni;
- 2.° koszty ponoszone przez dostawców energii elektrycznej w wyniku ich udziału w mechanizmie wsparcia osób w trudnej sytuacji finansowej, o których mowa w art. 2 ust. III pkt 1. Koszty te są uwzględniane w granicach procentu obciążenia poniesionego przez dostawców z tytułu specjalnej taryfy na »produkt pierwszej potrzeby«, o którym mowa w poprzednim punkcie. Ów procent jest ustalany przez ministra właściwego ds. energii.

Obciążenia te są obliczane na podstawie odpowiedniej księgowości prowadzonej przez podmioty, które je ponoszą. Księgowość ta, sporządzana zgodnie z zasadami ustanowionymi przez komisję nadzoru energetycznego, jest kontrolowana na koszt operatorów sieci ponoszących te obciążenia przez ich biegłego rewidenta lub, w odniesieniu do zarządów, przez ich biegłego księgowego. Komisja regulacji energetyki może na koszt operatorów sieci skontrolować ową księgowość przez wybrany przez nią niezależny podmiot. Minister właściwy ds. energii ustala wysokość tych kosztów na składany corocznie wniosek komisji nadzoru energetycznego.

Rekompensata tych obciążeń na korzyść ponoszących je operatorów sieci jest zapewniana z opłat należnych od odbiorców końcowych energii elektrycznej znajdujących się na terytorium krajowym.

Wysokość ww. opłat jest obliczana proporcjonalnie do ilości zużytej energii elektrycznej. Niemniej jednak energia elektryczna wytworzona przez producenta na jego własny użytek lub zakupiona przez konsumenta końcowego na jego własny użytek od osoby trzeciej prowadzącej instalację produkcyjną na miejscu zużycia jest uwzględniana przy obliczaniu podatku jedynie od 240 mln kWh rocznie na dane miejsce produkcji.

Kwota podatku należnego od danego miejsca zużycia przez konsumentów ostatecznych, o których mowa art. 22 ust. 1 akapit pierwszy, nie może przekraczać 500 000 [EUR].

Kwota podatku mająca zastosowanie do każdej kilowatogodziny jest obliczana w taki sposób, że podatki pokrywają łącznie koszty, o których mowa w lit. a) i b), a także koszty zarządzania poniesione przez Caisse des dépôts et consignations, o których mowa poniżej. Minister właściwy ds. energii ustala tę kwotę na składany corocznie wniosek komisji nadzoru energetycznego.

Podatek mający zastosowanie do każdej kilowatogodziny nie może przekroczyć 7% taryfy sprzedaży kilowatogodziny, bez abonamentu i bez podatku, odpowiadającej subskrypcji o mocy 6 kVA, bez umorzenia oraz bez rozróżnienia na porę roku.

[...]”.

- 14 W wyniku wezwania do usunięcia uchybienia skierowanego w dniu 18 marca 2010 r. przez Komisję Europejską do Republiki Francuskiej, aby państwo to dostosowało swój system opodatkowania energii elektrycznej do dyrektywy 2003/96, wspomniane państwo członkowskie przyjęło ustawę nr 2010-1488 z dnia 7 grudnia 2010 r. dotyczącą nowej organizacji rynku energii elektrycznej (JORF z dnia 8 grudnia 2010 r., s. 21467), zwaną „loi NOME”. Ustawa ta zmierzała do transpozycji do prawa krajowego przepisów wspomnianej dyrektywy. CSPE został w ten sposób zastąpiony podatkiem gminnym od ostatecznego zużycia energii elektrycznej oraz podatkiem departamentalnym od ostatecznego zużycia energii elektrycznej. Ogół tych przepisów wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2011 r.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 15 Praxair, w prawa którego wstąpił Messer France, złożył wniosek o zwrot CSPE zapłaconego za lata 2005–2009.
- 16 Spółka ta uważa w szczególności, że ów podatek pośredni jest sprzeczny z art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, ponieważ nie dąży on do szczególnego celu w rozumieniu tego przepisu.
- 17 Ponieważ właściwy minister wyraźnie odrzucił ten wniosek w dniu 5 stycznia 2011 r., wspomniana spółka złożyła do tribunal administratif de Paris (sądu administracyjnego w Paryżu, Francja) skargę zmierzającą do zwrotu zapłaconego w ten sposób CSPE wraz z odsetkami za zwłokę. Orzeczeniem z dnia 6 lipca 2012 r. tribunal administratif de Paris (sąd administracyjny w Paryżu) oddalił tę skargę. Cour administrative d’appel de Paris (administracyjny sąd apelacyjny w Paryżu, Francja) w dniu 23 lutego 2016 r. oddalił odwołanie wniesione przez Praxair od tego wyroku.
- 18 Praxair wniósł skargę kasacyjną do Conseil d’État (rady stanu, Francja) w dniu 25 kwietnia 2016 r. Spółka ta podniosła kilka zarzutów dotyczących zgodności CSPE z prawem Unii, a w szczególności z dyrektywą 92/12.

19 W tych okolicznościach Conseil d'État (rada stanu) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy jeżeli państwo członkowskie po wejściu w życie dyrektywy [2003/96] nie ustanowiło w pierwszej chwili żadnych przepisów mających na celu wprowadzenie akcyzy za zużycie energii elektrycznej, ale utrzymało w mocy ustanowiony wcześniej pośredni podatek, który wraz z lokalnymi podatkami obciążał to zużycie:
- to zgodność rozpatrywanego podatku z dyrektywami [92/12] oraz [2003/96] należy ocenić w świetle warunków ustanowionych w art. 3 ust. 2 dyrektywy [92/12] dla »innego pośredniego podatku«, jakimi są realizacja jednego lub kilku szczególnych celów oraz ich zgodność z zasadami opodatkowania znajdującymi zastosowanie do podatku akcyzowego oraz [VAT];
 - czy też utrzymanie »innego pośredniego podatku« możliwe jest wyłącznie przy istnieniu zharmonizowanego podatku akcyzowego, i wreszcie, czy przy takim założeniu rozpatrywany podatek mógłby zostać uznany za podatek akcyzowy, którego zgodność z tymi dwoma dyrektywami należałoby wówczas oceniać w świetle ogółu przepisów dokonujących harmonizacji przewidzianych tymi dyrektywami?
- 2) Czy podatek opierający się na zużyciu energii elektrycznej, z którego dochód przeznaczony jest zarówno na finansowanie wydatków związanych z wytwarzaniem energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych i z kogeneracji oraz na wprowadzenie geograficznie ujednoliconych taryf, a także na obniżanie ceny energii elektrycznej dla gospodarstw domowych znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej, należy traktować jako realizujący szczególne cele w rozumieniu przepisów art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, powtórzonych w art. 1 ust. 2 dyrektywy [2008/118]?
- 3) Czy w sytuacji gdy tylko niektóre z realizowanych celów mogą być traktowane jako szczególne w rozumieniu tych przepisów, podatnicy mogą domagać się całkowitego zwrotu spornego podatku, czy jedynie tej jego części, która wśród wszystkich finansowanych przez nią wydatków nie spełnia przesłanki szczególnego celu?
- 4) W przypadku gdyby, w zależności od odpowiedzi udzielonej na poprzednie pytania, system [CSPE] był w całości lub w części niezgodny z zasadami opodatkowania energii elektrycznej przewidzianymi w prawie Unii, to czy art. 18 ust. 10 akapit 2 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że do dnia 1 stycznia 2009 r. przestrzeganie minimalnego poziomu opodatkowania przewidzianego w tej dyrektywie stanowiło jedyny wśród zasad opodatkowania energii elektrycznej przewidzianych w prawie Unii obowiązek nałożony na Republikę Francuską?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania czwartego

- 20 Przez pytanie czwarte, które należy rozpatrzyć w pierwszej kolejności, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 18 ust. 10 akapit drugi dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że do dnia 1 stycznia 2009 r. przestrzeganie minimalnych poziomów opodatkowania przewidzianych przez tę dyrektywę stanowiło jedyny spośród zasad opodatkowania energii elektrycznej przewidzianych przez prawo Unii obowiązek nałożony na Republikę Francuską.
- 21 Należy przypomnieć, że art. 3 dyrektywy 2003/96 rozszerzył zakres zastosowania dyrektywy 92/12 na energię elektryczną. Na podstawie art. 28 ust. 1 i 2 dyrektywy 2003/96 okres na transpozycję tej dyrektywy upłynął w dniu 31 grudnia 2003 r., ponieważ dyrektywa ta weszła w życie w dniu 1 stycznia 2004 r.

- 22 Niemniej jednak art. 18 ust. 10 akapit drugi dyrektywy 2003/96 przewidział okres przejściowy do dnia 1 stycznia 2009 r., aby umożliwić Republice Francuskiej dostosowanie jej systemu opodatkowania energii elektrycznej do tej dyrektywy. Przepis ten przewidywał, że do tego dnia wspomniane państwo członkowskie powinno uwzględnić „ogólny średni poziom aktualnego lokalnego opodatkowania energii elektrycznej” w celu oceny przestrzegania minimalnych stawek ustanowionych w rzeczonyj dyrektywie. Do dnia 1 stycznia 2009 r. Republika Francuska powinna zatem dostosować swój system opodatkowania energii elektrycznej do przepisów dyrektywy 2003/96.
- 23 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie czwarte trzeba odpowiedzieć, iż artykuł 18 ust. 10 akapit drugi dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że do dnia 1 stycznia 2009 r. przestrzeganie minimalnych poziomów opodatkowania przewidzianych przez tę dyrektywę stanowiło wśród zasad opodatkowania energii elektrycznej przewidzianych przez prawo Unii jedyny obowiązek nałożony na Republikę Francuską.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 24 Przez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, po pierwsze, czy art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że utrzymanie innego podatku pośredniego zakłada ustanowienie zharmonizowanego podatku akcyzowego, oraz po drugie, czy podatek taki jak omawiany w postępowaniu głównym może zostać uznany jako taki podatek akcyzowy, czy też jego zgodność, w odpowiednim przypadku, z dyrektywami 92/12 i 2003/96 powinna być oceniana z uwzględnieniem kryteriów ustanowionych w art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 dla istnienia innych podatków pośrednich do szczególnych celów.
- 25 Jeżeli chodzi o pierwszą część pytania pierwszego, należy przypomnieć, że art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 stanowi, że energia elektryczna może stanowić przedmiot pozostałych podatków pośrednich zmierzających do osiągnięcia szczególnych celów, pod warunkiem że owe podatki są zgodne z zasadami opodatkowania mającymi zastosowanie na potrzeby podatku akcyzowego lub VAT.
- 26 Tymczasem nic w dyrektywie 92/12 nie pozwala stwierdzić, że w ramach systemu opodatkowania zużycia energii elektrycznej wprowadzonego przez Unię uprawnienie państw członkowskich do ustanowienia innych podatków pośrednich miałyby zostać uzależnione od wdrożenia zharmonizowanego podatku akcyzowego.
- 27 Ponadto art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 ustanowiony przez Radę Unii Europejskiej ma na celu uwzględnienie różnorodności tradycji podatkowych państw członkowskich w szczególności w dziedzinie posługiwania się podatkami pośrednimi w celu wdrożenia polityk pozabudżetowych (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2000 r., Komisja/Francja, C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 18).
- 28 Artykuł 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 nie może w związku z tym być interpretowany jako uzależniający ważność innych, ewentualnie utrzymanych w mocy lub ustanowionych przez państwa członkowskie podatków pośrednich ciężących na energii elektrycznej.
- 29 Jeżeli chodzi o drugą część pytania pierwszego, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł w wyroku z dnia 25 października 2012 r., Komisja/Francja (C-164/11, niepublikowanym, EU:C:2012:665), że Republika Francuska nie przestrzegała swych zobowiązań w dziedzinie transpozycji dyrektywy 2003/96 w dniu upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii skierowanej do tego państwa członkowskiego przez Komisję, to znaczy w dniu 22 maja 2010 r.
- 30 Republika Francuska przyznała ponadto, że do tego dnia nie przyjęła ona środków koniecznych dla transponowania dyrektywy 2003/96, którą ostatecznie transponowała ustawą nr 2010-1488 (zob. podobnie wyrok z dnia 25 października 2012 r., Komisja/Francja, C-164/11, niepublikowany, EU:C:2012:665, pkt 22).

- 31 Tymczasem art. 37 ustawy nr 2003-8 ustanawiającej CSPE wszedł w życie jeszcze przed datą wniesienia skargi o uchybienie zobowiązaniom leżącej u podstaw tego wyroku. Ponieważ Trybunał stwierdził, że Republika Francuska przyznała, iż w tej dacie wspomniane państwo członkowskie nie zmieniło swojego systemu opodatkowania energii elektrycznej w celu ustanowienia zharmonizowanego podatku akcyzowego od energii elektrycznej, CSPE nie mógł zostać uznany za taki podatek akcyzowy.
- 32 Zgodność CSPE z dyrektywami 92/12 i 2003/96 powinna być oceniana w świetle kryteriów wskazanych w art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, aby mogły istnieć inne podatki pośrednie zmierzające do szczególnych celów.
- 33 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że ustanowienie innego podatku pośredniego ciężącego na energii elektrycznej nie jest uzależnione od wdrożenia zharmonizowanego podatku akcyzowego oraz że ponieważ podatek taki jak sporny w postępowaniu głównym nie stanowi takiego podatku akcyzowego, jego zgodność z dyrektywami 92/12 i 2003/96 powinna być oceniana w świetle warunków ustanowionych w art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, aby mogły istnieć inne podatki pośrednie zmierzające do osiągnięcia szczególnych celów.

W przedmiocie pytania drugiego

- 34 Przez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że podatek taki jak sporny w postępowaniu głównym można zakwalifikować jako „inny podatek pośredni”.
- 35 W tym zakresie należy przypomnieć, że art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 pozwala państwom członkowskim na wprowadzenie lub utrzymanie podatków pośrednich innych niż podatek akcyzowy ustanowiony przez tę dyrektywę, jeżeli, po pierwsze, podatek ten ma szczególny cel, oraz po drugie, spełnia on zasady opodatkowania mające zastosowanie na potrzeby podatku akcyzowego lub VAT przy ustalaniu podstawy opodatkowania, obliczaniu, wymagalności i kontroli podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 21).
- 36 Owe dwa warunki, które zmierzają do unikania dodatkowych podatków pośrednich utrudniających w nieuzasadniony sposób wymianę, mają, jak wynika z samej treści tego przepisu, charakter kumulatywny (wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 22).
- 37 Jeżeli chodzi o pierwszy z tych warunków, z orzecznictwa Trybunału wynika, że szczególny cel w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 jest celem innym niż ten o charakterze wyłącznie budżetowym (wyroki: z dnia 24 lutego 2000 r., Komisja/Francja, C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 19; z dnia 9 marca 2000 r., EKW i Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, pkt 31; a także z dnia 27 lutego 2014 r., Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 23).
- 38 W rzeczywistości bowiem, aby można było go uznać za mający szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, dany podatek powinien sam zmierzać do zapewnienia przywołanego szczególnego celu. Tak jest w szczególności w przypadku, gdy wpływ z tego podatku musi zostać obowiązkowo zastosowany do zmniejszenia kosztów środowiskowych związanych w szczególny sposób ze zużyciem energii elektrycznej obciążonej tym podatkiem oraz do promocji spójności terytorialnej i społecznej w taki sposób, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów i celem danego podatku (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 lutego 2014 r., Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 30; z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, pkt 41).

- 39 Niemniej jednak taki rodzaj z góry ustalonego przeznaczenia wpływów, będący prostym sposobem wewnętrznej organizacji budżetu państwa członkowskiego, nie może jako taki stanowić wystarczającego warunku w tym zakresie, gdyż każde państwo członkowskie może postanowić, niezależnie od realizowanego celu, że wpływy z podatku będą przydzielane na finansowanie określonych wydatków (zob. podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 29).
- 40 W tym zakresie z treści postanowienia odsyłającego wynika, że po pierwsze, CSPE zmierzał do finansowania celów środowiskowych poprzez zapłatę dodatkowych kosztów wynikających z obowiązku zakupu przez dostawców energii elektrycznej pozyskiwanej z odnawialnych źródeł energii oraz kogeneracji. Po drugie, CSPE miał zamiar finansowania celów spójności terytorialnej i społecznej poprzez wyrównywanie kosztów produkcji na obszarach niepołączonych z kontynentalną siecią metropolitarną, utratę wpływów i koszty dodatkowego zarządzania ponoszone przez dostawców energii elektrycznej w wyniku, po pierwsze, specjalnych taryf na energię elektryczną uznaną za „produkt pierwszej potrzeby”, oraz po drugie, uczestniczenia przez tych dostawców w systemie utworzonym na korzyść osób znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej. Po trzecie, CSPE miał na celu finansowanie kosztów związanych z administracyjną działalnością *médiateur national de l'énergie* (krajowego mediatora energii) oraz *Caisse des dépôts et consignations* (kasy depozytowo-powierniczej, zwanej dalej „*Caisse des dépôts*”) w celu zarządzania CSPE.
- 41 Z dowodów, którymi dysponuje Trybunał, wynika również, że kwota CSPE była ustalana z góry przez operatorów sieci na podstawie oszacowań kosztu realizacji celów zamierzonych przez ten podatek. Prognozy te były przekazywane przez operatorów sieci *Commission de régulation de l'énergie* (komisji nadzoru energetycznego), która na podstawie owych prognoz obliczała kwotę kosztów świadczenia usługi publicznej, którą ów podatek miał pokryć, i przekazywała swoją propozycję rządowi do dnia 15 października roku poprzedzającego rok opodatkowania. Następnie do ministra właściwego ds. energii należało corocznie, do dnia 31 grudnia, zarządzenie kwoty podatku mającej zastosowanie do każdej zużytej kilowatogodziny, tak aby wpływy z tego podatku pokryły wszystkie koszty, które miały zostać wyrównane. Ponadto fundusze pobrane z tytułu CSPE nie stanowiły części budżetu państwa, lecz były wpłacane na rachunek specjalny otwarty w *Caisse des dépôts*, służący wyłącznie wyrównaniu kosztów przypisanych zadaniom usługi publicznej przekazanych operatorom sieci energii elektrycznej, o których mowa w art. 5 ustawy nr 2000-108, zmienionej ustawą nr 2003-8.
- 42 W ten sposób, jeżeli chodzi, po pierwsze, o koszty związane z działalnością administracyjną krajowego mediatora energii oraz *Caisse des dépôts* w celu zarządzania CSPE, należy zauważyć, że nie spełniają one żadnych szczególnych celów innych niż budżetowe i nie są związane w szczególności z korzystaniem z energii elektrycznej, lecz z ogólnym funkcjonowaniem systemu ustanowionego przez prawo krajowe. Otóż takie wydatki o ogólnym charakterze mogą być finansowane z wpływów podatkowych każdego rodzaju.
- 43 Po drugie, jeżeli chodzi o cele spójności terytorialnej i społecznej zamierzone przez CSPE, to znaczy wprowadzenie geograficznie ujednoliconych taryf i obniżenie ceny energii elektrycznej dla gospodarstw domowych znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej, są to cele normalnie finansowane z budżetu państwa, co nie pozwala uznać, że wspomniany podatek dąży do szczególnego celu.
- 44 W związku z tym, pomimo iż odnośne prawo krajowe przewidywało mechanizm ustalonego z góry przeznaczenia wpływów osiągniętych z CSPE, o czym przypomniano w pkt 41 niniejszego wyroku, na jego funkcje administracyjne oraz na jego cele spójności terytorialnej i społecznej, to jednak prawdą jest, że nie dążą one do żadnego szczególnego celu w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12.
- 45 Po trzecie, jeżeli chodzi o cel ochrony środowiska realizowany przez CSPE, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 71 opinii, CSPE zachęca do produkcji elektrycznej ze źródeł odnawialnych oraz w drodze kogeneracji, przyczyniając się do jej finansowania w taki sposób, że zapewnia realizację

powołanego szczególnego celu. Tym samym istnieje bezpośredni związek pomiędzy celem środowiska naturalnego zamierzonym przez ten podatek i złagodzeniem negatywnych dla środowiska skutków zużycia energii elektrycznej.

- 46 W konsekwencji w zakresie swojego celu środowiskowego CSPE oczywiście dąży do szczególnego celu.
- 47 Jeżeli chodzi o drugi z warunków, o których mowa w pkt 35 niniejszego wyroku, należy zbadać, czy CSPE jest zgodny z zasadami opodatkowania mającymi zastosowanie na potrzeby podatku akcyzowego oraz VAT przy ustalaniu podstawy opodatkowania, przy obliczaniu, wymagalności i kontroli podatku, zgodnie z art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12.
- 48 W tym zakresie należy zauważyć, że przepis ten nie wymaga, aby państwa członkowskie przestrzegały wszystkich przepisów dotyczących podatków akcyzowych lub VAT w dziedzinie ustalania podstawy opodatkowania, obliczania, wymagalności i kontroli podatku. Wystarczy bowiem, aby podatki pośrednie dążące do szczególnych celów były w tych kwestiach zgodne z ogólną systematyką jednej lub drugiej z wymienionych technik opodatkowania, które są zorganizowane przez uregulowanie Unii (wyrok z dnia 24 lutego 2000 r., Komisja/Francja, C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 27).
- 49 Jak przypominał rzecznik generalny w pkt 82 opinii, struktura CSPE nie odpowiadała strukturze VAT, ponieważ, po pierwsze, kwota CSPE nie była proporcjonalna do ceny towaru, który obciążała, gdyż była ona obliczana od ilości zużytej energii elektrycznej, oraz po drugie, pobór CSPE następował w chwili udostępnienia do korzystania energii elektrycznej, a nie na wszystkich etapach procesu produkcji i dystrybucji, jak ma to miejsce w przypadku VAT. W związku z tym należy zbadać podobieństwa istniejące pomiędzy przepisami podatkowymi właściwymi dla CSPE oraz przepisami dotyczącymi podatku akcyzowego.
- 50 Po pierwsze, jeżeli chodzi o ustalenie podstawy opodatkowania, z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że kwota CSPE była obliczana, na podobieństwo kwoty podatku akcyzowego, na podstawie zużytych kilowatogodzin.
- 51 Po drugie, odnośnie do wymagalności CSPE, podobnie jak przewiduje art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 w stosunku do podatku akcyzowego, następowała ona w chwili udostępnienia energii elektrycznej do zużycia.
- 52 Po trzecie, jeżeli chodzi o kontrolę podatkową, na podstawie omawianego uregulowania francuskiego dostawcy energii elektrycznej pobierają CSPE, który jest następnie przekazywany do Caisse des dépôts i redystrybuowany na rzecz różnych dostawców. Jednakże kontrola poboru tego podatku należy do władzy publicznej za pośrednictwem komisji nadzoru energetycznego, a spory związane z tym poborem należą do sądów administracyjnych, podobnie jak jest to przewidziane w dziedzinie podatków pośrednich.
- 53 W konsekwencji, z uwagi na dowody, jakie znajdują się w posiadaniu Trybunału, okazuje się, że CSPE jest zgodny z przepisami podatkowymi mającymi zastosowanie na potrzeby podatku akcyzowego i spełnia w ten sposób drugi warunek ustanowiony w art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, czego weryfikacja należy jednak do sądu odsyłającego.
- 54 Z uwagi na powyższe na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że podatek taki jak omawiany w postępowaniu głównym można zaklasyfikować jako „inny podatek pośredni” z uwagi na jego cel związany z ochroną środowiska, który zmierza do finansowania dodatkowych kosztów związanych z obowiązkiem zakupu zielonej energii, z wyłączeniem jego celów spójności terytorialnej i społecznej, takich jak geograficznie ujednolicone taryfy i obniżenie cen energii elektrycznej dla gospodarstw domowych znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej oraz celów wyłącznie administracyjnych, w szczególności finansowania kosztów związanych z funkcjonowaniem administracyjnym organów lub instytucji publicznych, takich jak

krajowy mediator energii oraz Caisse des dépôts, z zastrzeżeniem dokonania przez sąd odsyłający weryfikacji przestrzegania przepisów podatkowych mających zastosowanie na potrzeby podatku akcyzowego.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 55 Przez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w przypadku gdy tylko niektóre zamierzone cele mogą zostać zaklasyfikowane jako szczególne w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że podatnicy mogą jednak dochodzić pełnego zwrotu danego podatku, czy tylko częściowego zwrotu na podstawie części wszystkich wydatków finansowanych z CSPE podatków, które nie odpowiadają szczególnemu celowi.
- 56 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych podmiotom prawa przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia Trybunału. Państwa członkowskie są zatem co do zasady zobowiązane do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 57 Podobnie Trybunał orzekł, że jedyny wyjątek od prawa do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii dotyczy sytuacji, w której nienależny podatek został bezpośrednio przerzucony przez podatnika na nabywcę (wyrok z dnia z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 74).
- 58 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie drugie oraz pod warunkiem, że kwoty nienależnie zapłacone z tytułu CSPE nie zostały bezpośrednio przerzucone przez skarżącą w postępowaniu głównym, jako konsumenta końcowego energii elektrycznej, na jej własnych klientów, czego weryfikacji powinien dokonać sąd odsyłający, skarżąca będzie mogła dochodzić zwrotu tych kwot w proporcji odpowiadającej części wpływów z CSPE, które nie zostały przeznaczone na finansowanie celów spójności terytorialnej i społecznej oraz celów wyłącznie administracyjnych, w szczególności na działalność administracyjną krajowego mediatora energii oraz Caisse des dépôts w celu zarządzania CSPE.
- 59 Ponadto zgodnie z odpowiedzią udzieloną na pytanie czwarte skarżąca w postępowaniu głównym będzie mogła dochodzić zwrotu tych kwot jedynie od dnia 1 stycznia 2009 r., od kiedy to skuteczność dyrektywy 2003/96 stała się obowiązkowa wobec Republiki Francuskiej.
- 60 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie trzecie trzeba odpowiedzieć, iż prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że odośni podatnicy mogą dochodzić częściowego zwrotu podatku takiego jak omawiany w postępowaniu głównym w proporcji odpowiadającej części osiągniętych z tego podatku wpływów nieprzeznaczonych na szczególne cele, pod warunkiem że ów podatek nie został przerzucony przez owych podatników na ich własnych klientów, czego weryfikacji powinien dokonać sąd odsyłający.

W przedmiocie kosztów

- 61 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 18 ust. 10 zdanie drugie 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 do dnia 1 stycznia 2009 r. przestrzeganie minimalnych poziomów opodatkowania przewidzianych przez tę dyrektywę stanowiło wśród zasad opodatkowania energii elektrycznej przewidzianych przez prawo Unii jedyny obowiązek nałożony na Republikę Francuską.
- 2) Artykuł 3 ust. 2 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 należy interpretować w ten sposób, że ustanowienie innego podatku pośredniego ciążącego na energii elektrycznej nie jest uzależnione od wdrożenia zharmonizowanego podatku akcyzowego oraz że ponieważ podatek taki jak sporny w postępowaniu głównym nie stanowi takiego podatku akcyzowego, jego zgodność z dyrektywami 92/12 i 2003/96 powinna być oceniana w świetle warunków ustanowionych w art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, aby mogły istnieć inne podatki pośrednie zmierzające do osiągnięcia szczególnych celów.
- 3) Artykuł 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że podatek taki jak omawiany w postępowaniu głównym można zaklasyfikować jako „inny podatek pośredni” z uwagi na jego cel związany z ochroną środowiska, który zmierza do finansowania dodatkowych kosztów związanych z obowiązkiem zakupu zielonej energii, z wyłączeniem jego celów spójności terytorialnej i społecznej, takich jak geograficznie ujednolicone taryfy i obniżenie cen energii elektrycznej dla gospodarstw domowych znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej oraz celów wyłącznie administracyjnych, w szczególności finansowania kosztów związanych z funkcjonowaniem administracyjnym organów lub instytucji publicznych, takich jak médiateur national de l'énergie oraz Caisse des dépôts et consignations, z zastrzeżeniem dokonania przez sąd odsyłający weryfikacji przestrzegania przepisów podatkowych mających zastosowanie na potrzeby podatku akcyzowego.
- 4) Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że odnośni podatnicy mogą dochodzić częściowego zwrotu podatku takiego jak omawiany w postępowaniu głównym w proporcji odpowiadającej części osiągniętych z tego podatku wpływów nieprzeznaczonych na szczególne cele, pod warunkiem że ów podatek nie został przerzucony przez owych podatników na ich własnych klientów, czego weryfikacji powinien dokonać sąd odsyłający.

Podpisy