



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JEANA RICHARDA DE LA TOUR
przedstawiona w dniu 16 lipca 2020 r.¹

Sprawa C-63/19

**Komisja Europejska
przeciwko**

Republice Włoskiej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuł 258 TFUE – Dyrektywa 2003/96/WE – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Ustawa regionalna uchwalona przez region Friuli-Wenecja Julijska (Włochy) – Dopłata do zakupu benzyny i oleju napędowego dla mieszkańców odnośnego regionu – Kwalifikacja tej dopłaty – Zwolnienie z podatku akcyzowego lub jego obniżka – Pojęcie „refundowania całości lub części” kwoty opodatkowania – Naruszenie art. 4 i 19 dyrektywy 2003/96/WE – Dowód na istnienie uchybienia

I. Wprowadzenie

1. Komisja Europejska wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że stosując obniżkę stawek podatku akcyzowego przewidzianą w przepisach regionalnych przyjętych przez region Friuli-Wenecja Julijska (Włochy) w odniesieniu do benzyny i oleju napędowego wykorzystywanych jako paliwo silnikowe w ramach sprzedaży tych produktów mieszkańcom tego regionu Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 4 i 19 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej².
2. Komisja uważa w istocie, że system dopłat do zakupu paliw wprowadzony przez region Friuli-Wenecja Julijska, skutkujący obniżką poziomu opodatkowania paliw w tym regionie, narusza zasadę minimalnego i jednolitego opodatkowania dla poszczególnych produktów i zastosowań na całym terytorium Republiki Włoskiej. Ponieważ wynikająca z tego systemu obniżka podatku akcyzowego nie została dopuszczona na poziomie Unii, Trybunał powinien stwierdzić uchybienie przez to państwo członkowskie zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 4 i 19 dyrektywy 2003/96.
3. W niniejszej opinii wyjaśnię – po przypomnieniu, że ciężar dowodu na istnienie uchybienia spoczywa na Komisji – powody, dla których uważam, że rozpatrywaną skargę należy oddalić.

¹ Język oryginału: francuski.

² Dz.U. 2003, L 283, s. 51.

II. Ramy prawne

A. Dyrektywa 2003/96

4. Motywy 2–5, 9, 13 i 15 dyrektywy 2003/96 mają następujące brzmienie:

„(2) Brak przepisów [Unii] 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 [Unii] wymagają ustanowienia na poziomie [Unii] minimalnych poziomów opodatkowania od większości produktów energetycznych, włącznie z energią elektryczną, gazem ziemnym i węglem.

(4) Znaczne różnice między krajowymi poziomami opodatkowania energii stosowany[mi] przez państwa członkowskie mogłyby okazać się szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

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

[...]

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

[...]

(13) Podatki mają udział w ustalaniu cen produktów energetycznych i energii elektrycznej.

[...]

(15) Możliwość stosowania zróżnicowanych krajowych stawek podatkowych względem tego samego produktu powinna być dopuszczalna w niektórych okolicznościach lub na określonych warunkach, pod warunkiem przestrzegania [obowiązujących w Unii] minimalnych poziomów opodatkowania oraz zasad rynku wewnętrznego i konkurencji”.

5. Zgodnie z art. 1 tej dyrektywy „[p]aństwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z [rzeczoną] dyrektywą”.

6. Artykuł 4 dyrektywy 2003/96 stanowi:

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

2. Dla celów niniejszej dyrektywy »poziomy 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”.

7. Artykuł 6 dyrektywy 2003/96 stanowi, co następuje:

„Państwa członkowskie mogą przyznawać zwolnienia lub obniżki w poziomach opodatkowania przewidzianych niniejszą dyrektywą [...]:

- a) bezpośrednio,
- b) przez zróżnicowaną stawkę,
lub
- c) przez refundowanie całości lub części kwoty opodatkowania”.

8. Zgodnie z art. 18 ust. 1 dyrektywy 2003/96 w drodze odstępstwa od jej przepisów państwa członkowskie zostają upoważnione do dalszego stosowania obniżek poziomów opodatkowania lub zwolnień przedstawionych w załączniku II. Z zastrzeżeniem wcześniejszego przeglądu przez Radę Unii Europejskiej, na podstawie wniosku Komisji, upoważnienie to wygasa dnia 31 grudnia 2006 r. lub w dniu określonym w załączniku II.

9. Artykuł 19 tej dyrektywy stanowi:

„1. Oprócz przepisów przedstawionych w poprzednich artykułach, w szczególności w art. 5, 15 i 17, Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia dalszych zwolnień lub obniżek na podstawie szczególnych rozważań [względów] politycznych.

Państwo członkowskie pragnące wprowadzić taki środek powiadamia o tym Komisję oraz dostarcza Komisji wszelkie właściwe i konieczne informacje.

Komisja bada wniosek, biorąc pod uwagę, między innymi, prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego, konieczność zapewnienia uczciwej konkurencji oraz politykę zdrowotną, środowiska, energetyczną i transportową [Unii].

W terminie trzech miesięcy od otrzymania wszystkich właściwych i koniecznych informacji Komisja [albo] przedstawia propozycję upoważnienia [wprowadzenia] takiego środka przez Radę, albo powiadamia Radę o przyczynach, dla jakich nie przedstawiła propozycji upoważnienia [wprowadzenia] takiego środka.

2. Upoważnienia określone w ust. 1 są przyznawane maksymalnie na okres 6 lat, z możliwością odnowienia zgodnie z procedurą przedstawioną w ust. 1.

3. Jeśli Komisja uzna, że zwolnienia lub obniżki przewidziane w ust. 1 nie mogą być dłużej utrzymywane, szczególnie ze względów uczciwej konkurencji lub zakłócenia funkcjonowania rynku wewnętrznego lub ze względów [polityki Unii] w obszarach zdrowia, ochrony środowiska, energii i transportu, przedstawia Radzie właściwe propozycje. Rada podejmuje jednomyślną decyzję odnośnie do takich propozycji”.

10. Załącznik II do dyrektywy 2003/96, zatytułowany „Obniżone stawki podatkowe i zwolnienia z podatków w rozumieniu art. 18 ust. 1”, przewidywał na rzecz Włoch szereg obniżek poziomu opodatkowania, w tym „obniżkę stawki podatku akcyzowego na benzynę zużywaną na terytorium Friuli-[Wenecji Julijskiej], pod warunkiem że stawki są zgodne z wymaganiami ustanowionymi w niniejszej dyrektywie, w szczególności minimalnymi stawkami podatku akcyzowego”.

B. Prawo włoskie

11. Zgodnie z art. 5 pkt 3 Statuto speciale della Regione autonoma Friuli Venezia Giulia (specjalnego statutu regionu Friuli-Wenecja Julijska), przyjętego w drodze legge costituzionale (ustawy konstytucyjnej) z dnia 31 stycznia 1963 r.³, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu, region ten dysponuje, między innymi, uprawnieniami prawodawczymi w zakresie wprowadzania opłat regionalnych przewidzianych w art. 51 tego statutu.

12. Zgodnie z art. 49 pkt 7a specjalnego statutu regionu Friuli-Wenecja Julijska region ten otrzymuje zwrot 29,75% wpływów z podatku akcyzowego od benzyny i 30,34% wpływów z pobieranego na jego terytorium podatku akcyzowego od oleju napędowego zużywanych w tym regionie do celów transportu.

13. Artykuł 51 akapit czwarty lit. a) tego statutu przewiduje, że z zastrzeżeniem uregulowań Unii w dziedzinie pomocy państwa region Friuli-Wenecja Julijska może, w przypadku gdy państwo przewiduje taką możliwość w odniesieniu do określonych wpływów podatkowych, zmienić stawki podatkowe albo przez obniżenie ich w granicach obowiązujących w danym czasie, albo przez ich podwyższenie, nie przekraczając przy tym maksymalnego poziomu opodatkowania przewidzianego w ustawodawstwie państwa, a także może ustanowić zwolnienia z podatku lub wprowadzić odliczenia podatkowe i zmniejszenia podstawy podatkowej.

14. Legge regionale n. 14, norme per il sostegno all'acquisto dei carburanti per autotrazione ai privati cittadini residenti in Regione e di promozione per la mobilità individuale ecologica e il suo sviluppo (ustawa regionalna nr 14 ustanawiająca zasady dotyczące wsparcia zakupu paliw do transportu dla osób fizycznych zamieszkałych w regionie oraz promocji ekologicznej mobilności indywidualnej i jej rozwoju)⁴ z dnia 11 sierpnia 2010 r., ze zmianami (zwana dalej „ustawą regionalną nr 14/2010”), przewiduje w art. 1, zatytułowanym „Cele”:

„1. W celu sprostania poważnemu kryzysowi koniunkturalnemu region Friuli-Wenecja Julijska ustanawia w drodze niniejszej ustawy nadzwyczajne środki uzupełniające, mające na celu wsparcie mobilności drogowej oraz zmniejszenie zanieczyszczenia środowiska. W szczególności region ten:

- a) ustanawia środki wsparcia zakupu paliw na potrzeby prywatnej mobilności drogowej;
- b) wprowadza zachęty do stosowania, na potrzeby mobilności drogowej, silników częściowo lub całkowicie niezależnych od paliw silnikowych;
- c) wspiera badania i rozwój technologii pozwalających budować silniki częściowo lub całkowicie niezależne od paliw silnikowych;
- d) sprzyja rozbudowie sieci dystrybucji paliw o niewielkim wpływie na środowisko”.

³ GURI nr 29 z dnia 1 lutego 1963 r., s. 554.

⁴ *Bollettino ufficiale della Regione* nr 19, z dnia 13 sierpnia 2010 r.

15. Zgodnie z art. 2 ustawy regionalnej nr 14/2010, zatytułowanym „Definicje”:

„1. Użyte w niniejszej ustawie określenia oznaczają:

a) »beneficjenci«:

- 1) osoby fizyczne zamieszkałe w regionie, będące właścicielami lub współwłaścicielami środków transportu, uprawnione do korzystania z dopłaty do zakupu paliw w celach transportowych, czyli paliw wykorzystywanych do zaopatrywania pojazdów i motocykli, osoby posiadające prawo użytkowania tych środków transportu lub ich najemcy na podstawie leasingu finansowego lub leasingu operacyjnego;

[...]

b) »środki transportu«: pojazdy samochodowe i motocykle wpisane do publicznego rejestru pojazdów regionu, w tym środki transportu wynajęte w drodze najmu lub leasingu, o ile należą do beneficjentów;

[...]

f) »terminale kasowe«: ujednolicone urządzenia posiadające właściwości techniczne określone w pkt 2 załącznika A”.

16. Artykuł 3 tej ustawy regionalnej, zatytułowany „System dopłat do zakupu paliw”, stanowi:

„1. Organ administracji regionalnej jest uprawniony do przyznawania dopłat do zakupu paliw do celów transportu przez beneficjentów, przy każdym indywidualnym zaopatrzeniu w paliwo, na podstawie zakupionej ilości.

2. Dopłaty do zakupu benzyny i oleju napędowego wynoszą, odpowiednio, 12 centów na jeden litr i 8 centów na jeden litr.

3. Wysokość dopłat do zakupu benzyny i oleju napędowego, o których mowa w ust. 2, ulega zwiększeniu, odpowiednio, o 7 centów na jeden litr i o 4 centy na jeden litr w przypadku beneficjentów zamieszkałych w gminach położonych na obszarach górskich lub półgórskich, określonych jako obszary o trudnych warunkach gospodarowania lub częściowo trudnych warunkach gospodarowania przez dyrektywę Rady 75/273/EWG z dnia 28 kwietnia 1975 r. w sprawie wspólnotowego wykazu obszarów rolnych o trudnych warunkach gospodarowania w rozumieniu dyrektywy 75/268/EWG (Włochy) ^[5], jak również w gminach wymienionych w [decyzjach Komisji dotyczących pomocy regionalnej].

4. Ze względów koniunkturalnych lub ze względu na regionalne wymogi budżetowe i po konsultacji z właściwą komisją wykonawczą dopłaty, o których mowa w ust. 2, oraz wysokość podwyżki, o której mowa w ust. 3, mogą zostać dostosowane decyzją regionalnego organu wykonawczego o maksymalnie, odpowiednio, 10 i 8 centów na jeden litr, odrębnie w odniesieniu do benzyny i oleju napędowego, na maksymalny okres trzech miesięcy, który może podlegać odnowieniu. Decyzja podlega publikacji w dzienniku urzędowym regionu.

5 Dz.U. 1975, L 128, s. 72.

4a. Z zastrzeżeniem zachowania ogólnej równowagi budżetu regionalny organ wykonawczy, w celu sprostania nadzwyczajnej koniunkturze gospodarczej, może podwyższyć dopłaty, o których mowa w ust. 3, do 10 centów na jeden litr w drodze decyzji obowiązującej najpóźniej do dnia 30 września 2012 r.

5. Beneficjenci mają prawo do dopłat, o których mowa w ust. 2, w odniesieniu do wszystkich przypadków zaopatrzenia zrealizowanego w trybie elektronicznym, przewidzianym w niniejszej ustawie, we wszystkich punktach sprzedaży położonych na terytorium regionu.

5a. Umowy, o których mowa w art. 8 ust. 5, mogą określać zasady refundacji dla beneficjentów w przypadku zaopatrzenia poza terytorium regionu.

6. Dopłaty na indywidualne zaopatrzenie w paliwo nie przyznaje się, jeżeli łączna kwota świadczenia jest niższa niż 1 EUR.

7. Dopłaty, o których mowa w niniejszym artykule, podwyższa się o 5 centów na jeden litr, jeżeli pojazd samochodowy, który podlega zaopatrzeniu, wyposażony jest w przynajmniej jeden silnik zeroemisyjny, połączony lub zsynchronizowany z silnikiem zasilanym benzyną lub olejem napędowym.

8. Od dnia 1 stycznia 2015 r. dopłaty określone w ust. 2 obniża się o 50% w odniesieniu do pojazdów samochodowych innych niż wskazane w ust. 7, posiadających homologację zgodnie z normą ekologiczną Euro 4 lub niższą.

9. Dopłat, o których mowa w ust. 2, nie przyznaje się w odniesieniu do pojazdów nowych lub używanych zakupionych po dniu 1 stycznia 2015 r., które nie mają cech pojazdów wskazanych w ust. 7 i które posiadają homologację zgodnie z normą ekologiczną Euro 4 lub niższą.

9a. Z dopłatami przyznanymi na mocy niniejszego artykułu nie łączą się inne świadczenia regionalne związane z zaopatrzeniem w paliwo”.

17. Artykuł 4 ustawy regionalnej nr 14/2010, zatytułowany „Wymogi i zasady dotyczące uzyskania zezwolenia”, przewiduje w ust. 1 i 3, że zezwolenie na korzystanie z obniżki ceny wydaje zainteresowanym osobom Camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura (izba handlowa, przemysłowa, rzemieślnicza i rolnicza, Włochy)⁶ prowincji miejsca zamieszkania, przy czym wydany przy tym identyfikator może być używany wyłącznie do zaopatrzenia pojazdu, dla którego zostało udzielone zezwolenie, wyłącznie przez beneficjenta lub inną osobę formalnie upoważnioną przez niego do używania rzeczzonego pojazdu, z tym że beneficjent pozostaje odpowiedzialny za ewentualne korzystanie z identyfikatora w sposób nieprawidłowy.

18. Artykuł 5 tej ustawy regionalnej, zatytułowany „Elektroniczny tryb przekazywania dopłat”, stanowi:

„1. W celu uzyskania drogą elektroniczną dopłaty do zakupu paliw do celów transportowych beneficjent przedstawia operatorowi instalacji, w której znajduje się terminal kasowy (zwanemu dalej »operatorem stacji paliw«), położonej na terytorium regionu Friuli-Wenecja Julijska, identyfikator środka transportu, dla którego został on wydany.

2. Operator stacji paliw jest zobowiązany do zweryfikowania, czy identyfikator rzeczywiście odpowiada zaopatrzonemu środkowi transportu. Weryfikację można przeprowadzić również za pomocą urządzeń wizualnych i elektronicznych lub urządzeń umożliwiających elektroniczną kontrolę zgodności między zaopatrzonym pojazdem a danymi użytej karty.

⁶ Zwana dalej „izbą handlową”.

3. Po zaopatrzeniu w paliwo operator stacji paliw ma obowiązek niezwłocznie ustalić za pomocą terminala kasowego dostarczoną ilość paliwa w litrach i zarejestrować ją drogą elektroniczną, a także przekazać beneficjentowi dokumenty z opisem procedur i informacjami, o których mowa w pkt 3 załącznika B.

4. Beneficjent musi sprawdzić, czy dostarczona ilość, podana w litrach, odpowiada ilości wskazanej w otrzymanych dokumentach.

5. Z wyjątkiem przypadku, o którym mowa w art. 3 ust. 5a, operator stacji paliw przekazuje obliczoną dopłatę bezpośrednio w drodze odpowiedniej obniżki ceny paliwa.

[...]”.

19. Artykuł 6 tej ustawy regionalnej, zatytułowany „Nielektroniczny tryb przekazywania dopłat”, przewiduje w ust. 1 i 2, że w przypadku nabycia paliwa do celów transportowych przez beneficjentów poza terytorium regionu Friuli-Wenecja Julijska możliwe jest zastosowanie nielektronicznego trybu przekazania dopłat, i w takich przypadkach beneficjent składa wnioski do miejscowej izby handlowej właściwej dla gminy zamieszkania.

20. Artykuł 9 ustawy regionalnej nr 14/2010, zatytułowany „Przekazanie dopłaty”, stanowi:

„1. Operatorzy stacji paliw wyposażonych w terminale kasowe są uprawnieni do przekazania dopłaty do zakupu paliw do celów transportowych drogą elektroniczną.

2. Operatorzy stacji paliw nie przekazują dopłaty na zakup paliwa, jeżeli okaże się, że przedstawiony w tym celu identyfikator został wydany dla pojazdu innego niż ten, który podlegał zaopatrzeniu, lub że identyfikator ten anulowano.

3. Operatorzy stacji paliw są zobowiązani do przekazania właściwej miejscowo izbie handlowej drogą elektroniczną [...], w tym samym dniu lub w następnym dniu roboczym, danych dotyczących ilości paliw sprzedanych do celów transportowych.

4. Do celów przekazywania danych zgodnie z ust. 3 operatorzy stacji paliw są zobowiązani do rejestrowania za pośrednictwem terminala kasowego danych dotyczących łącznych ilości paliwa sprzedanego do celów transportowych, wynikających z zestawień i zapisanych w rejestrze Ufficio tecnico di finanza [technicznego organu podatkowego, Włochy]”.

21. Artykuł 10 ustawy regionalnej nr 14/2010, zatytułowany „Refundowanie związane z dopłatami”, przewiduje w ust. 1, 2 i 7:

„1. Organ administracji regionalnej refunduje operatorom, co do zasady w ujęciu tygodniowym, dopłaty do zakupu paliwa przekazane beneficjentom.

2. Refundowania dokonuje się na podstawie danych przechowywanych w komputerowej bazie danych, z zastrzeżeniem przypadków zawieszenia refundowania lub odzyskania nienależnie pobranych dopłat.

[...]

7. W trakcie każdego roku podatkowego organ administracji regionalnej przeprowadza jedną lub więcej kontroli wrywkowych u operatorów stacji paliw, których dotyczą transakcje finansowe wynikające z dopłat do zakupu paliwa, w szczególności w celu sprawdzenia, czy dla złożonych wniosków o refundację istnieją wymagane dokumenty. Osoby zainteresowane, inne niż beneficjenci końcowi dopłat, przechowują dokumenty dotyczące transakcji finansowych w każdym wypadku przez okres co najmniej dwóch lat od dnia złożenia odnośnych wniosków o refundację”.

III. Okoliczności powstania sporu i postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

22. W dniu 1 grudnia 2008 r. na podstawie art. 258 TFUE Komisja skierowała do Republiki Włoskiej wezwanie do usunięcia uchybienia dotyczące stosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego od benzyny i oleju napędowego wykorzystywanych jako paliwo silnikowe w ramach sprzedaży tych produktów mieszkańcom regionu Friuli-Wenecja Julijska. Zdaniem Komisji przepisy przewidujące taką obniżkę stawek podatku akcyzowego są sprzeczne z uregulowaniem Unii dotyczącym opodatkowania produktów energetycznych, ponieważ nie mieszczą się w zakresie możliwych zwolnień i obniżek przewidzianych w dyrektywie 2003/96.

23. Komisja zakwestionowała system wprowadzony przez legge n. 549, Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (ustawę nr 549 w sprawie środków racjonalizacji finansów publicznych)⁷ z dnia 28 grudnia 1995 r., a także przez legge regionale n. 47, Disposizioni per l'attuazione della normativa nazionale in materia di riduzione del prezzo alla pompa dei carburanti per autotrazione nel territorio regionale e per l'applicazione della Carta del cittadino nei vari settori istituzionali (ustawę regionalną nr 47 w sprawie przepisów wykonawczych do ustawodawstwa krajowego dotyczącego obniżki na terytorium regionu ceny paliw do pojazdów samochodowych obowiązującej w punkcie sprzedaży oraz wykonania karty obywatelskiej w poszczególnych sektorach instytucjonalnych)⁸ z dnia 12 listopada 1996 r., zapewniający mieszkańcom regionu Friuli-Wenecja Julijska prawo do obniżki ceny benzyny obowiązującej w punkcie sprzedaży (oraz oleju napędowego od 2002 r.). Rozpatrywany mechanizm przewidywał przyznanie obniżki konsumentom końcowym paliw zamieszkałym w tym regionie. W ramach tego mechanizmu dostawcy paliw płacili operatorom punktów sprzedaży kwoty odpowiadające obniżkom cen, a następnie występowali do rzeczonoego regionu o ich refundację.

24. Z punktu widzenia Komisji system ten stanowił niezgodną z prawem obniżkę podatku akcyzowego w postaci jego refundowania. Instytucja ta zauważyła, że: po pierwsze, beneficjentem refundacji była ta sama osoba, co osoba zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego; po drugie, istniał bezpośredni związek pomiędzy kwotami podatku akcyzowego zapłaconymi na rzecz państwa przez osoby zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego, którymi byli dostawcy paliw, a kwotami refundacji pokrytymi przez nich na rachunek operatorów stacji paliw; i po trzecie, system ten miał na celu zneutralizowanie znacznych różnic cenowych w porównaniu do sąsiedniej Republiki Słowenii, która w chwili wejścia w życie ustawy regionalnej nr 47/96 nie była jeszcze państwem członkowskim Unii.

25. W celu przeciwdziałania przejazdom służącym tankowaniu paliwa po niższej cenie w Słowenii („turystyce paliwowej”) Republika Włoska złożyła w 1996 r. wniosek o odstępstwo na podstawie art. 8 ust. 4 dyrektywy 92/81/EWG⁹, pozwalające jej stosować obniżoną stawkę podatku akcyzowego od paliw w regionie Friuli-Wenecja Julijska¹⁰; wniosek ten został uwzględniony. Następnie, na podstawie art. 18 dyrektywy 2003/96, Republikę Włoską upoważniono do dalszego stosowania, do dnia 31 grudnia 2006 r., obniżki stawki podatku akcyzowego od zużytej na terytorium tego regionu benzyny. W dniu 17 października 2006 r. Republika Włoska złożyła wniosek o przyznanie odstępstwa na podstawie art. 19 dyrektywy 2003/96 w odniesieniu do terytorium regionu Friuli-Wenecja Julijska. Wniosek ten został następnie wycofany w grudniu 2006 r.

26. Pismem z dnia 1 kwietnia 2009 r. Republika Włoska odpowiedziała na wezwanie do usunięcia uchybienia, wyjaśniając, że system przewidziany w ustawie regionalnej nr 47/96, na który powołuje się Komisja, został zmieniony legge regionale n. 14, norme speciali in materia di impianti di distribuzione di carburanti e modifiche alla legge regionale 12 novembre 1996, n. 47 in materia di riduzione del

⁷ GURI nr 302, z dnia 29 grudnia 1995 r., s. 5.

⁸ *Bollettino ufficiale della Regione* nr 33, z dnia 11 listopada 1996 r.; zwana dalej „ustawą regionalną nr 47/96”.

⁹ Dyrektywa Rady z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. 1992, L 316, s. 12).

¹⁰ Decyzja Rady z dnia 22 kwietnia 1996 r. zezwalająca niektórym państwom członkowskim na stosowanie lub dalsze stosowanie, w odniesieniu do niektórych olejów mineralnych wykorzystywanych do szczególnych celów, obowiązujących obniżonych stawek podatku akcyzowego lub zwolnienia z podatku akcyzowego, zgodnie z procedurą ustanowioną w art. 8 ust. 4 dyrektywy 92/81/EWG (Dz.U. 1996, L 102, s. 40).

prezzo alla pompa dei carburanti per autotrazione nel territorio regionale (ustawą regionalną nr 14 określającą zasady szczególne dotyczące instalacji dystrybucji paliw i zmieniającą ustawę regionalną nr 47 z dnia 12 listopada 1996 r. w sprawie obniżki na terytorium regionu ceny paliw obowiązującej w punkcie sprzedaży)¹¹ z dnia 5 grudnia 2008 r. Ta ostatnia przewidywała, że refundacja będzie przekazywana bezpośrednio operatorom instalacji dystrybucji paliw, a nie, jak dotychczas, dostawcom paliw.

27. Ponadto Republika Włoska wprowadziła w drodze ustawy regionalnej nr 14/2010 nowy system dopłat, przewidujący stałą kwotę refundacji (za jeden litr) przy zakupie benzyny i oleju napędowego, zróżnicowaną w zależności od rodzaju paliwa i obszaru zamieszkania osoby nabywającej paliwo.

28. W dniu 12 kwietnia 2013 r. Komisja zwróciła się do Republiki Włoskiej o udzielenie wyjaśnień w przedmiocie sposobu obliczania dopłaty do ceny paliwa zakupionego przez mieszkańców regionu Friuli-Wenecja Julijska.

29. Pismem z dnia 16 maja 2013 r. Republika Włoska przedstawiła wyjaśnienia dotyczące wysokości dopłat do zakupu paliw przyznawanych mieszkańcom regionu Friuli-Wenecja Julijska oraz podziału tego regionu na dwa obszary terytorialne, dla których przewidziano różne poziomy dopłat.

30. W dniu 11 lipca 2014 r. Komisja doręczyła Republice Włoskiej uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia, dotyczące ustawy regionalnej nr 14/2010 w zakresie, w jakim nowy mechanizm płatności dokonywanych przez izbę handlową na rzecz operatorów stacji paliw ustanawiał obniżkę podatku akcyzowego w postaci jego refundowania, której to obniżki nie przewidziano w dyrektywie 2003/96 ani na którą Rada nie udzieliła upoważnienia na podstawie art. 19 tej dyrektywy.

31. Pismem z dnia 4 września 2014 r. Republika Włoska przedstawiła uwagi dotyczące uzupełniającego wezwania do usunięcia uchybienia.

32. W dniu 11 grudnia 2015 r. Komisja skierowała do Republiki Włoskiej uzasadnioną opinię, na którą państwo to odpowiedziało pismem z dnia 11 lutego 2016 r.

33. Uznawszy tę odpowiedź za niesatysfakcjonującą, Komisja, przekonana o ciągłości i istotnej identyczności zachodzących między systemem przewidzianym w ustawie regionalnej nr 47/96 i systemem przewidzianym w ustawie regionalnej nr 14/2010, wniosła niniejszą skargę na podstawie art. 258 TFUE.

IV. Żądania stron

34. W ramach niniejszej skargi Komisja wnosi do Trybunału o:

- ustalenie, że stosując obniżkę stawek podatku akcyzowego na podstawie przepisów regionalnych przyjętych przez region Friuli-Wenecja Julijska, za pomocą których ustanowiono system dopłat do zakupu benzyny i oleju napędowego wykorzystywanych jako paliwo silnikowe w ramach sprzedaży tych produktów mieszkańcom tego regionu, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 4 i 19 dyrektywy 2003/96,
- obciążenie Republiki Włoskiej kosztami postępowania.

35. Republika Włoska wnosi do Trybunału o:

- oddalenie skargi; oraz

¹¹ *Bollettino ufficiale della Regione* nr 50, z dnia 10 grudnia 2008 r.

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

36. Decyzją prezesa Trybunału z dnia 3 czerwca 2019 r. Królestwo Hiszpanii zostało dopuszczone do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Republiki Włoskiej.

V. Argumenty stron

A. Argumenty Komisji

37. Komisja podnosi, że podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim nakładanym na konsumpcję pewnych produktów, a ciężar ekonomiczny tego podatku ponosi konsument końcowy. Nie ulega wątpliwości, że celem i konkretnym skutkiem środka wprowadzonego przez region Friuli-Wenecja Julijska jest zmniejszenie obciążenia konsumenta końcowego poprzez zredukowanie za pomocą owego środka jego obciążenia podatkowego w tej dziedzinie.

38. W celu wykazania, że sporne przepisy wprowadzają obniżkę stawek podatku akcyzowego niedozwoloną przez dyrektywę 2003/96, Komisja podkreśla, że systematyka tej dyrektywy wymaga, aby na całym terytorium każdego państwa członkowskiego miał zastosowanie jednolity poziom opodatkowania dla poszczególnych produktów i zastosowań. Precyzuje przy tym, że dyrektywa ta nie wymaga, aby cena sprzedaży konsumentowi końcowemu była na całym terytorium państwa członkowskiego identyczna, ponieważ wspomniana dyrektywa dotyczy opodatkowania produktów energetycznych, a nie regulacji cen sprzedaży tych produktów.

39. Komisja wyjaśnia, że dyrektywa 2003/96 zawiera zbiór przepisów umożliwiających państwom członkowskim stosowanie obniżek, zwolnień lub zróżnicowania poziomu opodatkowania w odniesieniu do niektórych produktów lub niektórych zastosowań. W tym względzie Komisja odwołuje się w szczególności do art. 5, 7 i 15–19 tej dyrektywy. Rzeczone obniżki, zwolnienia lub zróżnicowanie mogą być wprowadzane przez państwa członkowskie według zasad określonych w art. 6 owej dyrektywy. Od zasady jednolitego poziomu opodatkowania dla poszczególnych produktów i zastosowań można odstąpić jedynie w przypadkach przewidzianych w dyrektywie 2003/96. Wymóg ten jest niezależny od przestrzegania minimalnych poziomów opodatkowania przewidzianych w tej dyrektywie.

40. Zdaniem Komisji w przypadku gdy państwo członkowskie zamierza stosować obniżony poziom opodatkowania na szczeblu regionalnym, jedyną możliwością jest odwołanie się do art. 19 dyrektywy 2003/96, a zatem złożenie wniosku o upoważnienie na podstawie tego przepisu. W braku takiego upoważnienia odstępstwo od zasady jednolitej stawki podatku dla poszczególnych produktów i zastosowań, wynikające z wprowadzenia obniżki stawki podatku akcyzowego od paliw dla mieszkańców regionu Friuli-Wenecja Julijska, stanowi naruszenie art. 4 i 19 tej dyrektywy. Instytucja ta twierdzi, że argumenty przedstawione przez Republikę Włoską w celu wykazania, że dopłata do zakupu paliw nie naruszyła przepisów tej dyrektywy, należy oddalić.

41. Co się tyczy kwalifikacji dopłat do zakupu paliw jako obniżki stawek podatku akcyzowego, Komisja broni stanowiska, zgodnie z którym jeżeli państwo członkowskie przyznaje dotację, która nie jest dopuszczona przez prawo Unii, obliczoną w momencie przekazania do konsumpcji bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości produktu energetycznego objętego zakresem stosowania dyrektywy 2003/96, dotacja ta pociąga za sobą niezgodne z prawem zmniejszenie obciążenia podatkowego tego produktu energetycznego. W takim bowiem przypadku dotacja ta rekompensuje w całości lub w części podatek akcyzowy od rozpatrywanego produktu. Sposób nazwania tego środka nie ma znaczenia dla sprawy. Znaczenie mają jedynie jego charakter, cechy i skutki.

42. Na poparcie swego stanowiska Komisja podnosi, że dopłata do zakupu paliw jest przyznawana w postaci stałej kwoty naliczanej od ilości zakupionego paliwa, co odpowiada metodzie obliczeniowej stosowanej do określenia kwoty podatku akcyzowego.

43. Komisja przypomina, że jak wynika z wyroku z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia¹², jedną z postaci, w jakich państwa członkowskie mogą przyznawać zwolnienia lub obniżki poziomu opodatkowania, jest „refundowanie całości lub części kwoty opodatkowania”, zgodnie z art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96. Dla stwierdzenia, czy miało miejsce refundowanie podatku akcyzowego w rozumieniu tego ostatniego przepisu, nie ma zaś znaczenia, po pierwsze, że osoba, która dokonuje przekazania do konsumpcji i która jest zatem zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego, w niniejszym przypadku dostawca paliw, nie jest osobą otrzymującą dopłatę regionalną, którą w niniejszym przypadku jest operator stacji paliw, a po drugie, że z dopłaty tej w ostatecznym rozrachunku korzysta konsument końcowy, który w konsekwencji płaci niższą cenę w punkcie sprzedaży. Przy takiej wykładni nie dochodzi do pozbawienia przepisów dyrektywy 2003/96 ich skuteczności (effet utile). W rezultacie zakwalifikowanie dopłat do zakupu paliw jako refundowania podatku akcyzowego nie wymaga wykazania, że jedynym celem rozpatrywanego środka jest obejście przepisów tej dyrektywy.

44. Ponadto Komisja uważa, że przy kwalifikowaniu dopłaty do zakupu paliw jako „refundowania podatku akcyzowego” decydujące znaczenie ma ustalenie, że dopłata ta jest uiszczana z funduszy państwowych lub, jak w niniejszym przypadku, z funduszy regionalnych. Refundowanie z funduszy publicznych skutkuje de facto neutralizacją opodatkowania produktu.

45. W tym względzie nie ma znaczenia, że finansowanie dopłaty do zakupu paliw pochodzi z ogólnych przychodów regionu Friuli-Wenecja Julijska, a nie konkretnie z części podatku akcyzowego, którą państwo przekazuje temu regionowi po jego pobraniu. Nie ma również znaczenia okoliczność, że dopłata do zakupu paliw jest również przekazywana mieszkańcom regionu Friuli-Wenecja Julijska w przypadku zakupu paliwa poza tym regionem.

46. Chociaż Komisja przyznaje, że niektóre przepisy ustawy regionalnej nr 14/2010 służą realizacji celu środowiskowego lub społeczno-gospodarczego, to uważa, że głównym powodem kontynuacji rozpatrywanego środka jest przeciwdziałanie „turystyce paliwowej”, to znaczy przemieszczaniu się mieszkańców regionu Friuli-Wenecja Julijska do innego państwa członkowskiego, w tym przypadku do Słowenii, w celu skorzystania z niższych cen paliwa.

47. W każdym wypadku cele, które Republika Włoska podaje jako uzasadnienie dopłaty do zakupu paliw, należało podnieść w ramach systemu odstępstw przewidzianego w art. 19 dyrektywy 2003/96. Komisja podnosi przy tym, że władze włoskie w dniu 11 grudnia 2006 r. wycofały wniosek o przyznanie odstępstwa złożony przez nie na podstawie tego ostatniego artykułu w odniesieniu do poprzedniego systemu, który, zdaniem tej instytucji, miał identyczną strukturę i skutki. Komisja

¹² C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274.

zauważa w tym względzie, że ów wniosek o przyznanie odstępstwa dotyczył obniżki stawek podatku akcyzowego od benzyny zużytej na terytorium regionu Friuli-Wenecja Julijska. Wskazuje ona również, że Rada zatwierdziła już na podstawie art. 19 dyrektywy 2003/96 pewną liczbę obniżek podatku akcyzowego dla konkretnych regionów lub obszarów państw członkowskich¹³.

48. Wreszcie w odniesieniu do związku pomiędzy dopłatą przyznaną mieszkańcom regionu Friuli-Wenecja Julijska a składnikiem ceny paliwa odpowiadającym podatkowi akcyzowemu Komisja zauważa, że fakt, iż stawki podatku akcyzowego i dopłata nie pokrywają się, jest pozbawiony znaczenia, ponieważ refundowanie podatku akcyzowego może mieć również charakter częściowy. Okoliczność, że część ceny paliwa odpowiadająca kosztom jego produkcji jest wyższa od kwoty przekazywanej z tytułu omawianej dopłaty, jest również pozbawiona znaczenia i nie zmienia faktu, że przekazanie tej dopłaty stanowi refundowanie podatku akcyzowego.

B. Argumenty Republiki Włoskiej

49. Republika Włoska nie zgadza się z twierdzeniem, że poprzedni system i system, którego dotyczy niniejsza skarga, mają w istocie identyczne cechy i skutki, z czego wynika, że drugi system powinien być zatem, tak jak pierwszy, przedmiotem postępowania w sprawie upoważnienia na poziomie Unii zgodnie z przepisami dyrektywy 2003/96. Państwo to kładzie w konsekwencji nacisk na różnice pomiędzy tymi dwoma systemami. I tak w poprzednim systemie obniżka ceny benzyny i oleju napędowego obowiązującej w punkcie sprzedaży była finansowana przez regiony z zarezerwowanej dla nich części podatku akcyzowego. Ta część podatku akcyzowego podlegała zatem obowiązkowemu przeznaczeniu, w tym sensie, że służyła finansowaniu rozpatrywanego środka. Republika Włoska wskazuje, że w nowym systemie dopłata jest natomiast finansowana, tak jak wszystkie inne wydatki, z ogólnych wpływów budżetowych regionu Friuli-Wenecja Julijska. Część podatku akcyzowego przekazywana przez państwo temu regionowi nie podlega już obowiązkowemu przeznaczeniu na finansowanie rozpatrywanego środka, lecz służy pokryciu wszystkich wydatków tego regionu.

50. Ponadto Republika Włoska podkreśla, że w poprzednim systemie wysokość dopłaty była określana na podstawie różnicy między ceną stosowaną w regionie a niższą ceną paliwa stosowaną po drugiej stronie granicy z Republiką Słowenii. Wysokość wprowadzanej obniżki była również zróżnicowana zależnie od odległości do granicy. Natomiast w nowym systemie dopłata została uniezależniona od sytuacji cenowej w Słowenii i ustalona ryczałtowo dla dwóch obszarów geograficznych.

51. Ponadto Republika Włoska podnosi, że zarówno w starym, jak i w nowym systemie beneficjentami składki są niewątpliwie obywatele zamieszkujący w regionie Friuli-Wenecja Julijska. Jednakże o ile w poprzednim systemie podmiotami zobowiązanymi do przekazywania dopłat, a następnie uprawnionymi do żądania refundacji były przedsiębiorstwa petrochemiczne, o tyle w ramach nowego systemu dopłata jest przekazywana beneficjentom przez operatorów instalacji dystrybucji paliw, którym region refunduje następnie poniesione koszty.

¹³ Komisja cytuje decyzje wykonawcze Rady 2011/776/UE i (UE) 2017/1767 z dnia 24 listopada 2011 r. i z dnia 25 września 2017 r., upoważniające Zjednoczone Królestwo do stosowania obniżonych poziomów opodatkowania paliw silnikowych zużywanych na wyspach Hebrydów Zewnętrznych i Wewnętrznych, Orkadach, Szetlandach, wyspach zatoki Firth of Clyde i wyspach Scilly, zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE (Dz.U. 2011, L 317, s. 34 i Dz.U. 2017, L 250, s. 69) oraz decyzję wykonawczą Rady (UE) 2015/356 z dnia 2 marca 2015 r. upoważniającą Zjednoczone Królestwo do stosowania zróżnicowanych stawek opodatkowania paliw silnikowych na niektórych obszarach geograficznych zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE (Dz.U. 2015, L 61, s. 24). W tych przypadkach Rada odnotowała fakt, że na tych obszarach średnia cena benzyny i oleju napędowego była wyższa niż na pozostałym terytorium Zjednoczonego Królestwa. Biorąc pod uwagę w jednym przypadku wyspowy charakter niektórych regionów, a w drugim szczególnie charakter rozpatrywanych obszarów (w tym niewielką liczbę mieszkańców i dostawy niewielkich ilości paliwa), Rada postanowiła przyznać to odstępstwo. Komisja wskazuje, że mechanizm wprowadzony przez Zjednoczone Królestwo dla paliw silnikowych konsumowanych na Hebrydach i wyspach zatoki Firth of Clyde i wyspach Scilly, zatwierdzony przez Radę na podstawie art. 19 dyrektywy 2003/96, jest w istocie identyczny z mechanizmem stosowanym obecnie przez region Friuli-Wenecja Julijska.

52. Republika Włoska przyznaje, że z wykładni systemowej dyrektywy 2003/96 wynika zasada, zgodnie z którą poziom opodatkowania powinien być jednolity w odniesieniu do poszczególnych produktów i zastosowań na całym terytorium tego samego państwa członkowskiego. Republika Włoska przyznaje również, że „elastyczność potrzebna do określania i wykonywania polityk właściwych do ich okoliczności krajowych”, przyznana państwom członkowskim zgodnie z motywem 9 tej dyrektywy, nie oznacza, że państwa te mają swobodę różnicowania poziomu opodatkowania, ponieważ mogą to uczynić jedynie w ramach przepisów wspomnianej dyrektywy, które przewidują odstępstwa w tym zakresie. Zamierzony cel powinien zatem wchodzić w zakres przypadków wymienionych, między innymi, w art. 5, 15 i 17 dyrektywy 2003/96. W przypadku różnych celów związanych ze „szczególnymi względami politycznymi” zainteresowane państwo członkowskie powinno, zgodnie z art. 19 tej dyrektywy, zwrócić się do Rady o upoważnienie, a z kolei Rada, stanowiąc jednomyślnie, może upoważnić je do wprowadzenia dodatkowych zwolnień lub obniżek. Republika Włoska podkreśla, że ograniczenia te mają zastosowanie wyłącznie w zakresie, w jakim państwo członkowskie zamierza wprowadzić środek polegający na „zwolnieniu lub obniżce poziomu opodatkowania” produktów energetycznych, i że w związku z tym jest oczywiste, iż środek krajowy, który nie ma takiego skutku, wspomnianym ograniczeniom nie podlega.

53. W tym względzie Republika Włoska uważa, że przepisem kluczowym dla rozstrzygnięcia niniejszego sporu jest art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96, włączający do jej zakresu stosowania przypadki, w których zwolnienia lub obniżki poziomu opodatkowania przewidziane w tej dyrektywie są dokonywane „przez refundowanie całości lub części kwoty opodatkowania”. Zdaniem tego państwa członkowskiego Komisja dokonała zbyt szerokiej wykładni art. 6 lit. c) wspomnianej dyrektywy, uznając, że każda postać dotacji lub dopłaty w odniesieniu do towarów podlegających podatkowi akcyzowemu – z tego tylko powodu, że finansuje się ją ze środków publicznych – stanowi refundowanie podatku akcyzowego i tym samym stanowi obejście tej dyrektywy.

54. Republika Włoska jest zdania, że refundowanie całości lub części kwoty opodatkowania w rozumieniu art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96 ma miejsce, gdy organ podatkowy zwraca podatnikowi uprzednio zapłacony podatek akcyzowy. Podnosi ona zatem, że w przypadku przepisów krajowych lub regionalnych, które nie mają cech określonych w art. 6 lit. c) tej dyrektywy, należy uznać, że nie wchodzi one w zakres stosowania tej dyrektywy, lecz należą do zakresu uznania państw członkowskich. Dyrektywa 2003/96 nie znajduje zatem zastosowania.

55. Zdaniem Republiki Włoskiej niezwykle szeroka wykładnia art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96 przez Komisję powoduje, że znika możliwość jakiegokolwiek interwencji o charakterze gospodarczym w odniesieniu do towarów podlegających podatkowi akcyzowemu, co ograniczałoby suwerenność podatkową państw członkowskich w sektorze, który jest jedynie częściowo zharmonizowany.

56. W przeciwieństwie do tego, co miało miejsce w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia¹⁴, w której uregulowanie krajowe wyraźnie wskazywało, że przedmiotem refundowania był komponent ceny paliwa odpowiadający podatkowi akcyzowemu, w ramach niniejszej sprawy Trybunał nie może wyjść z takiego założenia. Wykazanie, że przedmiotem dopłaty rozpatrywanej w ramach niniejszej skargi jest refundowanie podatku akcyzowego, należy do Komisji. Komisja zaś takiego dowodu nie przedstawiła.

57. Zdaniem Republiki Włoskiej aby rozpatrywany środek został uznany do celów stosowania dyrektywy 2003/96 za refundowanie podatku akcyzowego, należy wykazać, po pierwsze, że środek ten osiąga ten sam skutek co refundowanie podatku podatnikowi, który go wcześniej zapłacił, a po drugie, że jedynym lub głównym celem tego środka jest obejście przepisów tej dyrektywy, a w szczególności jej art. 5, 15, 16, 17 i 19. Natomiast jeśli środek krajowy nie spełnia tych kryteriów, nie jest on objęty zakresem stosowania wspomnianej dyrektywy i nie powinien podlegać żadnemu upoważnieniu.

¹⁴ C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274.

58. Republika Włoska wyjaśnia w tym względzie, że z wyroku z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia¹⁵ nie można wywieść, iż art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96 obejmuje wszelkie przypadki dotacji lub dopłat ze środków publicznych w odniesieniu do towarów podlegających podatkowi akcyzowemu, lecz raczej że przepis ten obejmuje jedynie przysporzenia finansowe, które w taki lub inny sposób zachowują związek z pierwotnie zapłaconym podatkiem akcyzowym.

59. Odnosząc te rozważania do dopłaty do zakupu paliw przewidzianej w ustawie regionalnej nr 14/2010, Republika Włoska podkreśla, że poza faktem, iż sporna obniżka jest przyznawana konsumentom końcowym, to między podatkiem pierwotnie uiszczanym przez podatników a kwotą pieniężną przyznaną później mieszkańcom regionu Friuli-Wenecja Julijska z budżetu regionalnego nie istnieje żaden związek. Rozpatrywana dopłata jest uzasadniona zgodnymi z prawem celami, przy czym jej celem ani skutkiem nie jest obejście przepisów dyrektywy 2003/96.

60. W tym względzie Republika Włoska wskazuje, że system ustanowiony ustawą regionalną nr 14/2010 ma na celu, jak wynika z art. 1 zdanie pierwsze tej ustawy, walkę z poważnym kryzysem koniunkturalnym utrzymującym się w regionie Friuli-Wenecja Julijska. System ten obejmuje szereg skoordynowanych działań dotyczących mobilności, w tym środki wspierające mobilność na drogach, w niniejszym przypadku pomoc w zakupie paliw przez osoby prywatne, w powiązaniu ze środkami mającymi na celu zmniejszenie zanieczyszczenia środowiska naturalnego wynikającego z tej mobilności. Dopłata do zakupu paliw ma na celu ograniczenie, w ramach spójnego zbioru środków ochrony środowiska, ruchu do i z miejscowości, w których cena w punkcie sprzedaży jest niższa, położonych nie tylko w Słowenii, ale również w innych regionach Włoch o wydajniejszej infrastrukturze, dzięki której osiągalny jest niższy koszt produkcji paliwa. Dopłata ta ma zatem na celu wsparcie gospodarki poprzez przyznanie osobom fizycznym zamieszkałym w regionie Friuli-Wenecja Julijska obniżki kosztu paliwa, którego komponent odpowiadający kosztom produkcji jest szczególnie wysoki ze względu na infrastrukturalne opóźnienie tego regionu, przy jednoczesnym wspieraniu zrównoważonej mobilności i środków przeciwdziałania zanieczyszczeniom.

61. W celu wykazania braku związku pomiędzy podatkiem akcyzowym uiszczonym pierwotnie przez podatników a dopłatą do zakupu paliw przyznaną mieszkańcom regionu Friuli-Wenecja Julijska Republika Włoska podnosi szereg elementów, streszczonych poniżej:

1. beneficjentami środka są osoby fizyczne mieszkające na terytorium regionu Friuli-Wenecja Julijska, które nie podlegają podatkowi akcyzowemu;
2. dopłata nie jest finansowana z wpływów z podatku akcyzowego zwracanych regionowi przez państwo, lecz z przychodów ogólnych tego regionu;
3. dopłata jest przyznawana mieszkańcom odnośnego regionu również w odniesieniu do zaopatrzenia poza terytorium tego regionu;
4. ciężar dopłaty spoczywa na operatorach stacji paliw, którzy tymczasowo ponoszą ich koszt, a następnie otrzymują zwrot od regionu, przy czym nie podlegają oni podatkowi akcyzowemu; w tym względzie wskazana przez Komisję możliwość, że instalacja dystrybucji paliw w niektórych przypadkach pełni funkcję składu podatkowego upoważnionego do wprowadzenia paliwa do obrotu, nie istnieje we włoskim porządku prawnym, wobec czego taka instalacja nigdy nie może podlegać podatkowi akcyzowemu;
5. dopłata jest przyznawana przez zainteresowany region, podczas gdy akcyza jest podatkiem pobieranym przez państwo i uiszczanym w momencie dostawy benzyny i oleju napędowego do instalacji dystrybucji;

¹⁵ C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274.

6. dopłata jest przyznawana na podstawie kryteriów oderwanych od podatku akcyzowego; jej wysokość różni się w zależności od rodzaju paliwa i obszaru zamieszkania beneficjenta;
7. cel rozpatrywanego środka nie dotyczy komponentu ceny paliwa odpowiadającego podatkowi akcyzowemu, inaczej niż miało to miejsce w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia¹⁶;
8. nie można obiektywnie powiązać dopłaty przyznawanej obywatelom zamieszkałym w danym regionie z komponentem ceny paliwa w punkcie sprzedaży odpowiadającym podatkowi akcyzowemu; dopłata ta odnosi się natomiast do komponentu odpowiadającego kosztom produkcji paliwa, którego kwota jest wyższa, ponieważ celem dopłaty jest zrównoważenie tego kosztu w regionie charakteryzującym się brakiem infrastruktury; Republika Włoska podnosi w tym względzie, że dużą zmienność cen w poszczególnych regionach Włoch można przypisać jedynie komponentowi kosztów produkcji, na który z kolei ma wpływ poziom infrastruktury istniejącej w każdym regionie.

62. Republika Włoska przywołuje również wyrok Corte costituzionale (trybunału konstytucyjnego, Włochy) nr 185/2011 z dnia 7 czerwca 2011 r., w którym sąd ten uznał, że ani celem, ani skutkiem dopłaty do zakupu paliw nie było obniżenie pierwotnie uiszczanego podatku akcyzowego. Państwo to wskazuje, że w wyroku tym, który podkreśla zasadniczą różnicę między systemem wcześniejszym a systemem przewidzianym w ustawie regionalnej nr 14/2010, Corte costituzionale (trybunał konstytucyjny) stwierdził, że w momencie przekazania paliwa do konsumpcji podatek akcyzowy zostaje zapłacony w całości, że nie miała miejsca żadna obniżka poziomu opodatkowania i że dopłata przyznana beneficjentom nie stanowi refundowania podatku, ponieważ końcowi odbiorcy paliwa nie podlegają temu podatkowi.

C. Argumenty Królestwa Hiszpanii

63. Królestwo Hiszpanii uważa, że sporne uregulowanie regionalne stanowi pomoc przy zakupie paliwa dla mieszkańców regionu Friuli-Wenecja Julijska, zmniejszającą koszty produkcji paliw. Komponent ceny paliwa odpowiadający kosztom produkcji jest bowiem wyższy od spornej dopłaty i nic nie stoi na przeszkodzie, by stwierdzić, że dopłata ta ma na celu zmniejszenie tego właśnie komponentu.

64. Rzeczone państwo członkowskie podziela argumentację Republiki Włoskiej, zgodnie z którą istnieje wyraźna różnica pomiędzy niniejszym sporem a sprawą, w której zapadł wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia¹⁷, w której to irlandzkie przepisy dawały Minister for Finance (ministrowi finansów, Irlandia) uprawnienie do przyznania konkretnie refundacji podatku akcyzowego od paliw przeznaczonych do pojazdów używanych przez osoby niepełnosprawne.

65. Królestwo Hiszpanii uważa, że pomocy regionalnej wyrażonej jako wartość stała niższa od kosztu produkcji paliw i uregulowanej w przepisach, które nie mają charakteru podatkowego, nie można uznać za środek służący zmniejszeniu obciążenia podatkowego związanego z paliwami silnikowymi. Przedstawia ono okoliczności, które pozwalają jego zdaniem potwierdzić całkowitą niezależność spornej dopłaty od podatku akcyzowego:

1. podatek akcyzowy jest pobierany w całości przez państwo w momencie przekazania do konsumpcji;
2. dopłata nie jest finansowana z podatku akcyzowego zwracanego przez państwo regionowi Friuli-Wenecja Julijska, lecz z przychodów ogólnych tego regionu (dopłata jest przyznawana również wtedy, gdy beneficjenci zaopatrują się w innych regionach włoskich);

¹⁶ C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274.

¹⁷ C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274.

3. dopłata nie jest przyznawana podatnikowi, lecz osobom fizycznym zamieszkałym na terytorium regionu;
4. dopłata jest przekazywana beneficjentom przez dystrybutorów paliw, a tym ostatnim zwracana przez region Friuli-Wenecja Julijska; oraz
5. dopłata jest przyznawana w oparciu o kryterium całkowicie oderwane od podatku akcyzowego, ponieważ przyznawana jest w stałej wysokości, bez żadnego powiązania z podatkiem akcyzowym.

66. Owo państwo członkowskie wyjaśnia, że cena sprzedaży paliw konsumentowi końcowemu składa się z kilku elementów, a mianowicie: po pierwsze, kosztu ropy naftowej i marży rafinerijnej; po drugie, kosztu sprzedaży i transportu do punktu sprzedaży; oraz po trzecie, komponentów fiskalnych ceny (podatek akcyzowy, VAT). Podnosi ono, że ze względu na te odrębne elementy cena sprzedaży różni się w poszczególnych obszarach tego samego państwa członkowskiego. Dyrektywa 2003/96 nie wymaga w żadnym wypadku, aby cena sprzedaży konsumentowi końcowemu była identyczna na całym terytorium kraju.

67. W tych okolicznościach, zdaniem Królestwa Hiszpanii, niemożliwe jest wykazanie paralelizmu pomiędzy z jednej strony podatkiem akcyzowym uiszczonym przez podatnika na rzecz Erario (skarbu państwa, Włochy) od łącznej ilości paliw przekazanej do konsumpcji, a z drugiej strony kwotą dopłaty przekazanej przez region Friuli-Wenecja Julijska jego mieszkańcom z tytułu nabytych przez nich paliw.

VI. Ocena

68. Na podstawie ustawy regionalnej nr 47/96 mieszkańcy regionu Friuli-Wenecja Julijska mieli prawo do uzyskania obniżki ceny benzyny (a od 2002 r. również oleju napędowego) w punkcie sprzedaży. Dostawcy paliw płacili operatorom punktów sprzedaży kwoty odpowiadające obniżkom cen, a następnie występowali do tego regionu o ich refundację. Z punktu widzenia Komisji system ten stanowił obniżkę podatku akcyzowego poprzez jego refundowanie. Jednakże system ten, w przedmiocie którego Komisja wszczęła postępowanie poprzedzające wniesienie skargi, nie jest przedmiotem niniejszego postępowania w sprawie uchybienia, ponieważ został on zastąpiony innym systemem dopłat, który wszedł w życie w dniu 1 listopada 2011 r.

69. System dopłat do zakupu paliw, który jest przedmiotem niniejszej skargi, reguluje ustawa regionalna nr 14/2010.

70. Dla przypomnienia – art. 2 tej ustawy wskazuje jako beneficjentów dopłaty do zakupu paliw osoby fizyczne zamieszkałe w regionie, będące właścicielami lub współwłaścicielami pojazdów samochodowych i motocykli.

71. Artykuł 3 tej ustawy przewiduje stałą dopłatę, w ujęciu na jeden litr, do zakupu benzyny i oleju napędowego, która jest przekazywana w momencie zakupu paliwa w punkcie sprzedaży. Jeżeli warunki przewidziane w ustawie regionalnej nr 14/2010 są spełnione, dopłatę operatorzy instalacji dystrybucji przekazują bezpośrednio, w drodze odpowiedniej obniżki ceny, jaką należy zapłacić za paliwo. W konsekwencji operatorzy stacji paliw przyznają beneficjentom obniżkę ceny obowiązującej w punkcie sprzedaży. Wysokość dopłaty zależy od rodzaju paliwa i obszaru zamieszkania osoby, która kupuje paliwo. Może ona również ulec zmianie ze względów związanych z koniunkturą lub regionalnymi wymogami budżetowymi.

72. Artykuł 10 ustawy regionalnej nr 14/2010 przewiduje, że organ administracji regionalnej refunduje operatorom stacji paliw dopłaty do zakupu paliw przekazane beneficjentom, co do zasady cotygodniowo. Podstawą refundowania są dane przechowywane w komputerowej bazie danych.

73. Zatem beneficjentami dopłaty są konsumenci końcowi paliw, którzy mieszkają w regionie Friuli-Wenecja Julijska. Region ten nie wypłaca owej dopłaty konsumentom bezpośrednio, lecz czyni to podmiot prowadzący działalność w sektorze dystrybucji, któremu rzeczony region następnie zwraca poniesione koszty.

74. Podczas gdy Komisja uważa, że aby system dopłat do zakupu paliw był zgodny z dyrektywą 2003/96, na jego wprowadzenie należało uzyskać upoważnienie zgodnie z art. 19 tej dyrektywy, to Republika Włoska twierdzi, że system ten nie stanowi w żadnym razie obniżki podatku akcyzowego, a zatem nie wymaga uzyskania upoważnienia zgodnie z tymi przepisami.

75. Komisja i Republika Włoska, popierana przez Królestwo Hiszpanii, bronią przeciwnych stanowisk również w przedmiocie kwalifikacji dopłaty do zakupu paliw przewidzianej w ustawie regionalnej nr 14/2010. O ile Komisja utrzymuje, że dopłata stanowi obniżkę podatku akcyzowego w postaci jego refundowania i skutkuje częściową neutralizacją pierwotnego opodatkowania paliw, o tyle Republika Włoska odrzuca istnienie jakiegokolwiek związku między podatkiem akcyzowym uiszczanym pierwotnie przez dostawców paliw a tą dopłatą.

76. Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dotyczącym ciężaru dowodu w ramach postępowania w sprawie uchybienia na mocy art. 258 TFUE ciężar dowiedzenia zarzucanego państwu członkowskiemu uchybienia spoczywa na Komisji, która powinna przedstawić Trybunałowi dowody niezbędne do stwierdzenia zaistnienia tego uchybienia i nie może przy tym opierać się na jakimkolwiek domniemaniu¹⁸. Komisja nie może zostać zwolniona z tego obowiązku dostarczenia dowodu na podnoszone uchybienie w oparciu o konkretne elementy znamionujące naruszenie konkretnych przepisów, na które Komisja się powołuje, i opierać się na zwykłych domniemaniach lub schematycznych związkach przyczynowych¹⁹.

77. W niniejszej sprawie wykazanie, że stosując obniżkę stawek podatku akcyzowego, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy art. 4 i 19 dyrektywy 2003/96, należy zatem do Komisji.

78. Jak wynika z jej motywów 2–5 i 24, dyrektywa 2003/96, przewidując zharmonizowany reżim opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, ma wspierać prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym, unikając w szczególności zakłóceń konkurencji²⁰. Aby osiągnąć ten cel, dyrektywa ta zmierza do zmniejszenia różnic między krajowymi poziomami opodatkowania energii, jeśli stanowią one czynnik szkodliwy dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego. W tym celu akt ów przewiduje, jako środek zmniejszenia różnic między krajowymi poziomami opodatkowania, ustalenie minimalnych poziomów opodatkowania na szczeblu Unii. Jest to dziedzina zharmonizowana jedynie częściowo, ponieważ rzeczona dyrektywa ustala jedynie zharmonizowane minimalne poziomy opodatkowania, nie dokonując całkowitej harmonizacji stawek podatku akcyzowego od produktów energetycznych i energii elektrycznej²¹.

79. Pragnę przypomnieć, że art. 4 ust. 1 dyrektywy 2003/96 ustanawia zasadę, zgodnie z którą „[p]oziomy opodatkowania, jakie państwa członkowskie stosują do produktów energetycznych i energii elektrycznej [...], nie mogą być niższe niż minimalne poziomy opodatkowania przewidziane niniejszą dyrektywą”. Artykuł 19 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy przewiduje natomiast, że „[o]prócz

18 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 5 marca 2020 r., Komisja/Cypr (Odbiór i oczyszczanie ścieków komunalnych) (C-248/19, niepublikowany, EU:C:2020:171, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 5 września 2019 r., Komisja/Włochy (Bakterie Xylella fastidiosa) (C-443/18, EU:C:2019:676, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Zobacz wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 26).

przepisów przedstawionych w poprzednich artykułach, w szczególności w art. 5, 15 i 17, Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia dalszych zwolnień lub obniżek na podstawie szczególnych rozważań [względów] politycznych”.

80. Strony są zgodne co do tego, że dyrektywa 2003/96 wymaga przestrzegania minimalnego i jednolitego poziomu opodatkowania dla poszczególnych produktów i zastosowań na całym terytorium tego samego państwa członkowskiego, co wynika zarówno z art. 4 ust. 1 tej dyrektywy, jak i z jej wykładni systemowej.

81. Ów obowiązek przestrzegania jednolitego poziomu opodatkowania na całym terytorium państwa członkowskiego ma zastosowanie niezależnie od przestrzegania minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w dyrektywie 2003/96. Dyrektywa ta nie pozostawia zatem państwom członkowskim zakresu uznania pozwalającego na swobodne ustalanie zróżnicowanych stawek opodatkowania, które państwa te uznają za właściwe, na podstawie samej tylko okoliczności, że stosowana stawka podatku jest wyższa od ustanowionej minimalnej stawki podatkowej.

82. Odstępstwa od zasady jednolitego poziomu opodatkowania dla poszczególnych produktów i zastosowań państwo członkowskie może wprowadzić w życie wyłącznie w przypadkach wyraźnie przewidzianych w dyrektywie 2003/96. Podobnie motyw 15 tej dyrektywy wskazuje, że „[m]ożliwość stosowania zróżnicowanych krajowych stawek podatkowych względem tego samego produktu powinna być dopuszczalna w niektórych okolicznościach lub na określonych warunkach, pod warunkiem przestrzegania [obowiązujących w Unii] minimalnych poziomów opodatkowania oraz zasad rynku wewnętrznego i konkurencji”.

83. Szereg przepisów dyrektywy 2003/96 daje państwom członkowskim możliwość stosowania zwolnień, obniżek i zróżnicowań w zakresie poziomu opodatkowania produktów podlegających podatki akcyzowemu. Są to, w szczególności, art. 5, 7 i 15–19 tej dyrektywy. Przepisy te świadczą o tym, że prawodawca Unii pozostawił państwom członkowskim pewien zakres uznania w dziedzinie podatku akcyzowego²². Chodzi jednak o ograniczony zakres uznania, ponieważ z przyznanej w ten sposób państwom członkowskim możliwości ustanowienia zróżnicowanych stawek opodatkowania, zwolnień z podatku lub obniżek podatku akcyzowego mogą one korzystać jedynie przy ścisłym przestrzeganiu warunków ustanowionych przez odpowiednie przepisy tej dyrektywy.

84. W celu wprowadzenia innej stawki w określonym regionie państwo członkowskie musi zatem zastosować art. 19 dyrektywy 2003/96 i wystąpić na podstawie tego przepisu o upoważnienie. Jest zaś bezsporne, że w ramach wdrażania systemu dopłat do zakupu paliw przewidzianego w ustawie regionalnej nr 14/2010 Republika Włoska nie wystąpiła o takie upoważnienie. Komisja uważa w konsekwencji, że odstępstwo od zasady jednolitej stawki podatku dla poszczególnych produktów i zastosowań wynikające z wprowadzenia rozwiązania, które instytucja ta kwalifikuje jako obniżkę stawki podatku akcyzowego od paliw dla mieszkańców regionu Friuli-Wenecja Julijska, stanowi naruszenie art. 4 i 19 dyrektywy 2003/96.

85. Stwierdzenie, zgodnie z którym Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy tych przepisów, wymaga uprzedniego ustalenia, czy dopłatę do zakupu paliw dla mieszkańców regionu Friuli-Wenecja Julijska można utożsamić ze zwolnieniem lub obniżką poziomu opodatkowania.

²² Zobacz wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 26).

86. W tym względzie w art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96, którego Komisja nie wskazała wyraźnie w żądaniach skargi, a który zajmuje centralne miejsce w argumentach przedstawionych przez strony, wymienia wśród postaci, w jakich państwa członkowskie mogą przyznawać zwolnienia lub obniżki poziomów opodatkowania przewidzianych tą dyrektywą, „refundowanie całości lub części kwoty opodatkowania”²³. Jak wynika z brzmienia art. 6 tej dyrektywy, stosowane przez państwo członkowskie „zwolnienia” lub „obniżki” poziomu opodatkowania w rozumieniu tego przepisu nie muszą przybierać postaci bezpośredniej, lecz mogą być przez nie przyznane w postaci refundowania²⁴. Uznanie, że refundowanie nie stanowi postaci zwolnienia z podatku akcyzowego lub jego obniżki, skutkowałoby zdaniem Trybunału „obejściem ustawowego systemu odstępstw przewidzianego w art. 6, 18 i 19 dyrektywy 2003/96 oraz w załączniku II do tej dyrektywy”²⁵.

87. Trybunał wywiódł również z art. 6 dyrektywy 2003/96, że „państwa członkowskie mogą przyznawać zwolnienia lub obniżki poziomów opodatkowania wyłącznie przewidziane tą dyrektywą”²⁶.

88. Wykładnia przyjęta przez Trybunał pozwala uniknąć obchodzenia obowiązków, które ciążyą na państwach członkowskich na mocy dyrektywy 2003/96. Z tego punktu widzenia jeżeli kwota podatku akcyzowego, który stosuje się do paliw silnikowych, zostaje następnie zrefundowana konsumentom końcowym, należy stwierdzić, że refundowanie to niweluje skutek pierwotnego opodatkowania. Nie można zatem uznać, że podatek akcyzowy, który został zastosowany do paliw silnikowych, jest zgodny z przepisami dyrektywy 2003/96²⁷.

89. Czy w świetle tych okoliczności oraz argumentów wymienionych przez strony można uznać, że Komisja przedstawiła w sposób wystarczający pod względem prawnym dowód na to, że dopłata do zakupu paliw może zostać zakwalifikowana jako „obniżka podatku akcyzowego”? Mówiąc dokładniej – czy Komisja wykazała, że dopłatę tę można utożsamić z „refundowaniem kwoty opodatkowania” w rozumieniu art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96?

90. Nie sądzę.

91. Co prawda zgadzam się z Komisją co do tego, że podwójna okoliczność, po pierwsze, iż podmiot gospodarczy podlegający podatkowi akcyzowemu (dostawca paliwa) nie jest podmiotem, który otrzymuje dopłatę regionalną (operator stacji paliw), a po drugie, że z dopłaty tej korzystają konsumenci końcowi, nie stoi na przeszkodzie stwierdzeniu, że dopłatę tę można utożsamić z refundowaniem podatku akcyzowego i w związku z tym prowadzi ona do obniżki poziomu opodatkowania.

92. Z wyroku z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia²⁸ wynika bowiem jasno, że sytuacja, w której podatek akcyzowy został już zapłacony przez przedsiębiorstwa petrochemiczne, a refundowanie kosztów związanych z podatkiem akcyzowym od zakupu paliwa dokonywane jest na rzecz pewnej kategorii konsumentów, nie wymyka się kwalifikacji jako „zwolnienia” w rozumieniu przepisów dyrektywy 2003/96. Taki sam wniosek narzuca się w odniesieniu do zakwalifikowania danej płatności jako obniżki stawki podatku akcyzowego.

23 Zobacz wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274, pkt 37).

24 Zobacz wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274, pkt 38).

25 Zobacz wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274, pkt 39).

26 Zobacz wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274, pkt 40).

27 Zobacz wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274, pkt 41).

28 C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274.

93. Innymi słowy – rozdzielenie podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku akcyzowego od podmiotu, który otrzymuje refundację przekazanej przez niego dopłaty, i od konsumenta końcowego, który jest wyznaczonym beneficjentem tej dopłaty, nie stoi samo w sobie na przeszkodzie stwierdzeniu, że skutki pierwotnego opodatkowania zostały zniwelowane lub przynajmniej zmodyfikowane.

94. Należy jeszcze wykazać, że przedmiotem rozpatrywanej refundacji jest koszt związany z podatkiem akcyzowym od zakupu paliwa. Trzeba zatem udowodnić istnienie związku pomiędzy pierwotnie zapłaconym podatkiem akcyzowym a rozpatrywaną dopłatą regionalną. Spór między stronami dotyczy przede wszystkim tego, czy taki związek istnieje, czy też nie.

95. Pod tym względem istnieje w niniejszej skardze element niepewności, który odróżnia ją od sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia²⁹.

96. W sprawie tej, jak wynika z art. 18 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 i z załącznika II do niej, Irlandia otrzymała upoważnienie do stosowania do dnia 31 grudnia 2006 r., w drodze odstępstwa od przepisów tej dyrektywy, obniżonych stawek i zwolnień w odniesieniu do paliw przeznaczonych do pojazdów wykorzystywanych przez osoby niepełnosprawne. Nie ulega wątpliwości, że przewidziane w irlandzkich przepisach refundowanie podatku akcyzowego od paliw przeznaczonych do takich pojazdów było nadal stosowane w Irlandii po dniu 31 grudnia 2006 r., i to bez uzyskania przez to państwo członkowskie upoważnienia³⁰. Trybunał mógł zatem stwierdzić, że po wygaśnięciu w dniu 31 grudnia 2006 r. przyznanego Irlandii odstępstwa refundowanie podatku akcyzowego przewidziane w ustawodawstwie irlandzkim nie było zgodne z art. 4 ust. 1 dyrektywy 2003/96, który wymaga przestrzegania minimalnych poziomów opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej³¹.

97. Bezsporne jest, że przedmiotem rozpatrywanych przepisów było refundowanie podatku akcyzowego od paliw przeznaczonych do pojazdów używanych przez osoby niepełnosprawne. Punktem spornym było ustalenie, czy refundowanie to można było uznać za sprzeczne z przepisami dyrektywy 2003/96 zwolnienie z podatku akcyzowego bez upoważnienia.

98. W ramach niniejszej skargi Republika Włoska kwestionuje samo istnienie refundowania odnoszącego się konkretnie do części kosztu paliwa związanej z podatkiem akcyzowym.

99. Zgadzam się oczywiście z opinią Komisji, że ważna jest nie tyle nazwa prawna nadana rozpatrywanemu mechanizmowi przez państwo członkowskie, co charakter, cechy i skutki tego mechanizmu.

100. Wobec powyższego stwierdzam, że Republika Włoska kwestionuje w sposób istotny i szczegółowy argumenty przedstawione przez Komisję na poparcie jej skargi. W celu podważenia twierdzenia Komisji, zgodnie z którym mamy do czynienia z refundowaniem podatku akcyzowego, rzeszone państwo członkowskie odwołuje się w sposób precyzyjny do szeregu cech dopłaty do zakupu paliw. W tym względzie Republika Włoska podnosi w sposób uzasadniony, jak wynika z jej argumentów, że nie istnieje związek między podatkiem akcyzowym uiszczanym przez podatnika a obniżką ceny w punkcie sprzedaży wynikającą z przekazywania dopłat konsumentom końcowym. Uważam, że argumenty przedstawione przez to państwo członkowskie budzą wątpliwości co do kwalifikacji tej dopłaty jako obniżki podatku akcyzowego.

29 C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274.

30 Zobacz wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274, pkt 32).

31 Zobacz wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274, pkt 33).

101. W świetle wyjaśnień przedstawionych przez Republikę Włoską broniona przez Komisję teza, zgodnie z którą w istocie dopłata finansowana z funduszy państwowych lub regionalnych, której kwota jest obliczana na podstawie ilości produktu energetycznego podlegającego podatkowi akcyzowemu na podstawie dyrektywy 2003/96, stanowi obniżkę podatku akcyzowego, wydaje mi się niewystarczająco uzasadniona.

102. W szczególności uważam, podobnie jak Republika Włoska, że stwierdzenie, zgodnie z którym dopłata do zakupu paliw pochodzi z funduszy regionalnych, nie jest warunkiem wystarczającym, aby stwierdzić istnienie obniżki podatku akcyzowego. Ponadto zwracam uwagę, że w przeciwieństwie do poprzedniego systemu system wynikający z ustawy regionalnej nr 14/2010 nie obejmuje już finansowania tej dopłaty z części podatku akcyzowego przekazanego przez państwo regionowi Friuli-Wenecja Julijska.

103. Stwierdzenie, że z dopłaty korzystają osoby fizyczne zamieszkałe na terytorium regionu Friuli-Wenecja Julijska, również gdy zaopatrują się w paliwo w innych regionach, stanowi dodatkową okoliczność, która wzbudza wątpliwości co do tego, czy dopłatę tę należy, jak twierdzi Komisja, utożsamiać z refundowaniem pierwotnie zapłaconego podatku akcyzowego. W takiej sytuacji nie istnieje bowiem z pewnością żaden związek między podatkiem akcyzowym przekazywanym przez państwo do budżetu innego regionu a dopłatą przekazywaną przez region Friuli-Wenecja Julijska jego mieszkańcom z tytułu zakupu paliwa w innym regionie. Jak w istocie podnosi Królestwo Hiszpanii, gdyby system ten polegał na refundowaniu pierwotnie zapłaconego podatku akcyzowego, aby uniknąć obciążenia nim konsumenta końcowego, dopłaty byłyby przyznawane wedle kryterium zakupu paliwa w regionie Friuli-Wenecja Julijska, a nie według kryterium miejsca zamieszkania konsumenta.

104. Ponadto, jak utrzymują Republika Włoska i Królestwo Hiszpanii, z uwagi na to, że komponent ceny paliwa odpowiadający kosztowi produkcji jest wyższy niż dopłata przewidziana w ustawie regionalnej nr 14/2010, nic nie stoi na przeszkodzie, z matematycznego punktu widzenia, aby stwierdzić, że dopłata ta ma na celu zmniejszenie tego właśnie komponentu. Analogicznie nic nie dowodzi, że dopłata ta ma na celu obniżenie komponentu ceny paliwa odpowiadającego podatkowi akcyzowemu, jak utrzymuje Komisja. Jedynie zaś zredukowanie tego ostatniego komponentu, które nie zostało dopuszczone przepisami dyrektywy 2003/96, stanowiłoby jej naruszenie.

105. Ponieważ zarówno komponent ceny paliwa odpowiadający kosztowi produkcji, jak i komponent odnoszący się do podatku akcyzowego w tej cenie są wyższe od kwoty dopłaty do zakupu paliw, można stwierdzić, że dopłata ta ma wpływ zarówno na jeden, jak i na drugi komponent. Z informacji przedstawionych Trybunałowi przez Komisję na poparcie jej skargi nie mogę z całą pewnością wywnioskować, że omawiana dopłata wpływa na komponent podatkowy ceny sprzedaży paliwa.

106. Pragnę również zauważyć, że Komisja zgadza się z argumentem Królestwa Hiszpanii, że dyrektywa 2003/96 w żaden sposób nie wymaga, aby cena sprzedaży konsumentowi końcowemu była na całym terytorium kraju taka sama. Jak słusznie wskazuje Komisja, okoliczność, że państwo członkowskie wprowadza na terytorium kraju różne ceny sprzedaży detalicznej danego produktu energetycznego, nie stanowi sama w sobie problemu z punktu widzenia dyrektywy 2003/96, nawet jeśli jednym z komponentów tej ceny jest komponent dotyczący opodatkowania tego produktu.

107. W tym kontekście pragnę zauważyć, że zgodnie z motywem 13 dyrektywy 2003/96 „[p]odatki mają udział w ustalaniu cen produktów energetycznych i energii elektrycznej”. Wydaje mi się, że w ramach niniejszej skargi Komisja nie przedstawiła dowodu na to, że rozpatrywana dopłata dotyczy właśnie komponentu podatkowego ceny paliwa.

108. Aby stwierdzić, że Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy art. 4 i 19 dyrektywy 2003/96, Trybunał nie może jednak poprzestać na twierdzeniu, że z matematycznego punktu widzenia dopłata do zakupu paliw skutkuje obniżeniem części ceny, jaką stanowi podatek akcyzowy. Przedstawione przez Komisję stwierdzenie, zgodnie z którym dopłata ta skutkuje

zmniejszeniem ciężaru spoczywającego na konsumencie końcowym przy zaopatrywaniu się w paliwo, nie wystarcza do wykazania, że chodzi o zmniejszenie ciężaru *podatkowego* spoczywającego na tym konsumencie. Twierdzenie to, jako nieoparte dokładnymi i uzasadnionymi dowodami, można traktować jako domniemanie.

109. Tak więc w świetle dowodów przedstawionych Trybunałowi przez Komisję można stwierdzić, że rozpatrywany środek stanowi obniżkę ceny paliwa w punkcie sprzedaży dla mieszkańców regionu Friuli-Wenecja Julijska, ale moim zdaniem nie jest możliwe stwierdzenie z całą pewnością, że obniżka ta jest w rzeczywistości obniżką stawki podatku akcyzowego.

110. W tym względzie należy przypomnieć, że ponieważ nie wykazano, iż rozpatrywany środek stanowi obniżkę poziomu opodatkowania, nie można uznać, że Republika Włoska powinna była wystąpić o upoważnienie w celu uzyskania zwolnienia lub obniżki kwoty podatku akcyzowego na podstawie art. 19 dyrektywy 2003/96.

111. Dodam, że założenie, na którym w znacznej mierze opiera się skarga Komisji, a mianowicie identyczność systemu przewidzianego w ustawie regionalnej nr 47/96, w odniesieniu do którego przyznano odstępstwo na poziomie Unii, z systemem wynikającym z ustawy regionalnej nr 14/2010, zostało w przekonujący sposób podważone wyjaśnieniami Republiki Włoskiej dotyczącymi cech i celów tego ostatniego systemu.

112. Ponadto argument, zgodnie z którym zarówno podatek akcyzowy, jak i dopłata są obliczane na podstawie ilości paliwa, nie pozwala sam w sobie na wykazanie istnienia obniżki kosztu podatkowego paliwa poprzez przyznanie dopłaty.

113. Pragnę wreszcie zauważyć, że częściową harmonizację poziomów opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, której dokonano w dyrektywie 2003/96, należy, jak wynika z jej motywu 9, pogodzić z tym, że „[p]aństwowym członkowskim należy przyznać elastyczność potrzebną do określania i wykonywania polityk właściwych do ich okoliczności krajowych”. Wydaje mi się, że szeroka wykładnia art. 6 lit. c) tej dyrektywy, której broni Komisja, nie uwzględnia wymaganej w związku z tym równowagi pomiędzy częściową harmonizacją poziomów opodatkowania a realizowaniem przez państwa członkowskie celów leżących w interesie ogólnym. Taka wykładnia ogranicza bowiem w nadmierny moim zdaniem sposób działania państw członkowskich, w szczególności o charakterze społecznym i środowiskowym, gdy działania te dotyczą produktów objętych zakresem stosowania wspomnianej dyrektywy.

114. Z powyższych rozważań wynika, że podczas gdy Republika Włoska dostarczyła Trybunałowi dokładne i poparte dowodami argumenty na to, że dopłata do zakupu paliw jest całkowicie oderwana od pierwotnego stosunku podatkowego, Komisja nie zdołała moim zdaniem udowodnić istnienia związku między podatkiem akcyzowym zapłaconym pierwotnie na rzecz państwa przez dostawców paliw a taką dopłatą. Nie można zatem uznać, że Komisja przedstawiła w sposób wymagany prawem dowód, iż Republika Włoska naruszyła art. 4 i 19 dyrektywy 2003/96.

115. Ponieważ Komisja nie wywiązała się z ciężaru dowodu spoczywającego na niej w ramach postępowania w sprawie stwierdzenia uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, Trybunał powinien, moim zdaniem, niniejszą skargę oddalić.

VII. W przedmiocie kosztów

116. Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Jako że uważam, że Trybunał powinien uwzględnić żądania Republiki Włoskiej, Komisja powinna zostać obciążona kosztami.

117. Zgodnie z art. 140 § 1 regulaminu Królestwo Hiszpanii jako interwenient winno pokryć własne koszty.

VIII. Wnioski

118. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał orzekł w następujący sposób:

- 1) Skarga zostaje oddalona.
- 2) Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.
- 3) Królestwo Hiszpanii pokrywa własne koszty.