



## Zbiór Orzeczeń

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 7 lutego 2022 r. \*

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem –  
Podatek akcyzowy – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 1 ust. 2 – Opodatkowanie, dla  
szczególnych celów, innymi podatkami pośrednimi – „Szczególne cele” – Pojęcie –  
Finansowanie przedsiębiorstwa publicznego posiadającego koncesję na zarządzanie siecią dróg  
krajowych – Cele polegające na obniżeniu szkodowości i wspieraniu równowagi  
środowiskowej – Cel czysto budżetowy – Odmowa zwrotu podatku oparta na bezpodstawnym  
wzbogaceniu – Przesłanki

W sprawie C-460/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie  
prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem  
Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu  
administracyjnego) – CAAD) (Portugalia)] postanowieniem z dnia 12 lipca 2021 r., które  
wplynęło do Trybunału w dniu 26 lipca 2021 r., w postępowaniu:

**Vapo Atlantic SA**

przeciwko

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: N. Jääskinen, prezes izby, N. Piçarra i M. Gavalec (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Richard de la Tour

sekretarz: A. Calot Escobar,

postanowiwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie  
postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

wydaje następujące

\* Język postępowania: portugalski.

## Postanowienie

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12), a także zasad ogólnych prawa Unii dotyczących legalności i pewności prawa.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Vapo Atlantic SA a Autoridade Tributária e Aduaneira (urzędem celno-skarbowym, Portugalia) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie zwrotu contribuição de serviço rodoviário (opłaty za korzystanie z dróg publicznych (zwanej dalej „opłatą drogową”), którą spółka ta uiszczała za rok 2016.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Artykuł 1 dyrektywy 2008/118 stanowi:

„1. Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

- a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą 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. Dla szczególnych celów państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie pod warunkiem, że podatki te są zgodne ze wspólnotowymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień.

[...]”.

#### *Prawo portugalskie*

##### *Ustawa nr 55/2007*

- 4 Lei n.º 55/2007, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P.E. (ustawa nr 55/2007 regulująca finansowanie sieci dróg krajowych przez EP – Estradas de Portugal, EPE) z dnia 31 sierpnia 2007 r. (*Diário da República* nr 168/2007, seria I, z dnia 31 sierpnia 2007 r.) stanowi przepisy prawa regulujące opłatę drogową.

- 5 Artykuł 3 tej ustawy, zatytułowany „Opłata za korzystanie z dróg publicznych”, stanowi w ust. 1, że opłata za korzystanie z dróg publicznych stanowi świadczenie wzajemne z tytułu użytkowania sieci dróg krajowych, stwierdzanego na podstawie zużycia paliw. Artykuł 3 ust. 2 precyzuje, że opłata drogowa stanowi źródło finansowania sieci dróg krajowych przez EP – Estradas de Portugal, E.P.E. (zwanego dalej „EP”).
- 6 Zgodnie z art. 4 ust. 1 tej ustawy opłata drogowa obciąża benzynę i olej napędowy podlegające opodatkowaniu podatkiem od produktów ropopochodnych i energetycznych, które nie korzystają ze zwolnienia z tego podatku.
- 7 Artykuł 6 tej ustawy przewiduje, że opłata drogowa stanowi własny przychód EP.

#### *Ustawa nr 380/2007*

- 8 Przepisy prawa regulujące koncesję na zarządzanie siecią dróg krajowych przez EP zostały przewidziane w Decreto-Lei n°. 380/2007, que atribui à EP – Estradas de Portugal, SA, a concessão do Financiamento, concepção, projecto, Construção, Conservação, Exploração e alargamento da rede Rodoviária nacional e aprova as fond da concessão (dekrecie z mocą ustawy nr 380/2007, przyznającym [EP] koncesję na finansowanie, projektowanie, planowanie, budowę, utrzymanie, eksploatację, modernizację i rozbudowę sieci dróg krajowych, a także zatwierdzającym podstawy prawne koncesji z dnia 13 listopada 2007 r. (*Diário da República* nr 218/2007, seria I, z dnia 13 listopada 2007 r.).
- 9 Podstawy koncesji zatwierdzone tym dekretem z mocą ustawy przewidują w szczególności, że opłata drogowa stanowi własny przychód EP i stanowią, że koncesjonariusz powinien w ramach swojej działalności realizować cele polegające na obniżaniu szkodowości i wspieraniu stanu równowagi środowiskowej.

#### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 10 Vapo Atlantic jest spółką, której przedmiotem działalności jest m.in. prowadzenie stacji paliw oraz hurtowa sprzedaż produktów ropopochodnych. Na podstawie złożonych przez tę spółkę zgłoszeń o dopuszczeniu do obrotu, organ podatkowy dokonał wspólnego ustalenia kwot należnych z tytułu podatku od produktów ropopochodnych i energetycznych, opłaty drogowej i innych należności podatkowych za rok 2016 na łączną kwotę 21 016 425,44 EUR, z czego 4 873 427,68 EUR tytułem opłaty drogowej.
- 11 W dniu 10 lutego 2020 r. spółka Vapo Atlantic złożyła wniosek o umorzenie podatku należnego na podstawie decyzji o wymiarze podatku, który został oddalony decyzją dyrektora urzędu celnego w Bradze, Portugalia, z dnia 23 lipca 2020 r. W decyzji tej uznano, że opłata drogowa jest zgodna z dyrektywą 2008/118 i że z uwagi na fakt, iż opłata ta jest ponoszona przez podatników przy zakupie paliwa, spółka Vapo Atlantic uzyskałaby bezpodstawne wzbogacenie, gdyby jej wniosek o zwrot podatku został uwzględniony.
- 12 Spółka Vapo Atlantic wniosła skargę na tę decyzję odmowną do sądu odsyłającego, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sądu arbitrażowego do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego – CAAD), Portugalia].

- 13 Na poparcie swojej skargi spółka Vapo Atlantic argumentuje, że opłata drogowa została utworzona ze względów czysto budżetowych w celu finansowania przedsiębiorstwa publicznego posiadającego koncesję na zarządzanie siecią dróg krajowych, co jest sprzeczne z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.
- 14 Organ podatkowy odpowiada, po pierwsze, że dekret z mocą ustawy nr 380/2007, przyznający koncesję na zarządzanie siecią dróg krajowych spółce EP, która od tamtej pory przekształciła się w Infraestruturas de Portugal, SA (zwaną dalej „IP”), wyznacza tej spółce cel poprawy bezpieczeństwa drogowego w ramach tej sieci, polegający na obniżeniu szkodowości, a także realizację celu związanego ze wspieraniem równowagi środowiskowej, które stanowią szczególnie cel opłaty drogowej w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Ponadto opłata drogowa stanowi własny przychód IP. Przedsiębiorstwo to jest zatem finansowane przez użytkowników sieci dróg krajowych, a jedynie pomocniczo przez państwo. Po drugie, mimo że nie istnieje formalny mechanizm przerzucania opłaty drogowej, szczególna struktura podatkowa tej należności wskazuje, że podatek jest uwzględniany w cenie detalicznej, w związku z czym zwrot kwot zapłaconych przez podatnika z tego tytułu doprowadziłby do sytuacji bezpodstawnego wzbogacenia.
- 15 Sąd odsyłający zastanawia się nad tym, czy opłata drogowa realizuje szczególnie cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 i podnosi, że Trybunał nie wypowiedział się wyraźnie w tej kwestii. W tym względzie wyjaśnia on, że zgodnie z ustawą 55/2007 opłata drogowa ma na celu zapewnienie, za pośrednictwem użytkowników sieci dróg krajowych oraz, w sposób pomocniczy – państwa portugalskiego, finansowania działalności w zakresie projektowania, planowania, budowy, utrzymania, eksploatacji, modernizacji i rozbudowy tej sieci – działalności, która została powierzona IP. Opłata ta stanowiłaby zatem własny przychód koncesjonariusza, który jest zobowiązany realizować „cele polegające na obniżaniu szkodowości i wspieraniu równowagi środowiskowej”.
- 16 W tym kontekście Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) – CAAD [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
  - „1) Czy art. 1 ust. 2 dyrektywy [2008/118], a w szczególności wymóg dotyczący istnienia »szczególnych celów«, należy interpretować w ten sposób, że cel opłaty ma charakter wyłącznie budżetowy, gdy z jednej strony jej ustanowienie ma na celu finansowanie podmiotu publicznego posiadającego koncesję na zarządzanie siecią dróg krajowych, przy okazji odnowienia tej koncesji, na który to podmiot przeznaczone są zasadniczo wpływy z tej opłaty, a z drugiej strony struktura tej opłaty nie wskazuje na zamiar zniechęcania do konsumpcji?
  - 2) Czy prawo Unii oraz zasady legalności i pewności prawa zezwalają organom krajowym na odmowę, z powodu bezpodstawnego wzbogacenia podatnika, zwrotu podatków pośrednich sprzecznych z dyrektywą [2008/118], jeżeli nie przewidują tego szczególne przepisy prawa krajowego?
  - 3) Czy prawo Unii zezwala, aby organy krajowe, uzasadniając odmowę zwrotu podatków pośrednich sprzecznych z dyrektywą [2008/118], zakładały przerzucenie podatku i bezpodstawne wzbogacenie podatnika, zobowiązując podatnika do wykazania, że nie miały one miejsca?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytania pierwszego***

- 17 Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub jeżeli odpowiedź na takie pytanie nie pozostawia miejsca dla żadnych uzasadnionych wątpliwości, Trybunał może w każdej chwili, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.
- 18 Należy zastosować ten przepis w ramach niniejszego odesłania prejudycjalnego.
- 19 W pytaniu pierwszym sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia czy art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że opłata, z której wpływy są przeznaczone w sposób ogólny na finansowanie przedsiębiorstwa publicznego posiadającego koncesję na zarządzanie siecią dróg krajowych, której struktura nie wskazuje w żaden sposób na zamiar zniechęcenia do używania paliw wykorzystywanych najczęściej w transporcie drogowym, realizuje „szczególne cele” w rozumieniu tego przepisu.
- 20 Na wstępie należy zauważyć, że przepis ten, mający na celu uwzględnienie różnorodności tradycji fiskalnych państw członkowskich w tej dziedzinie i częstego wykorzystywania podatków pośrednich w celu realizacji polityki pozabudżetowej, pozwala państwom członkowskim na ustanowienie, oprócz akcyzy minimalnej, innych podatków pośrednich służących konkretnemu celowi (wyroki: z dnia 4 czerwca 2015 r., Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, pkt 58; z dnia 3 marca 2021 r., Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, pkt 48).
- 21 Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie, jeśli spełnione zostaną dwie przesłanki. Po pierwsze, takie podatki powinny być pobierane w szczególnych celach, a po drugie, powinny być zgodne z przepisami podatkowymi Unii dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej w zakresie określenia podstawy opodatkowania, jak również obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień.
- 22 Powyższe dwie przesłanki, których celem jest zapobieganie niepotrzebnemu utrudnianiu wymiany handlowej przez inne podatki pośrednie, mają charakter kumulatywny, co wynika z samego brzmienia art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 (zob. wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, pkt 36; a także analogicznie wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, pkt 36).
- 23 Co się tyczy pierwszej z wymienionych przesłanek, jedynej, do której odnosi się pierwsze pytanie prejudycjalne, z orzecznictwa Trybunału wynika, że szczególnym celem w rozumieniu tego przepisu jest cel inny niż czysto budżetowy (wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, pkt 37).
- 24 Jednakże zważywszy, iż każdy podatek nieuchronnie wypełnia cel budżetowy, sama okoliczność, że podatek realizuje cel budżetowy, nie może jako taka – bez pozbawiania znaczenia art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 – wystarczyć do wykluczenia możliwości uznania, że podatek ten spełnia również cel szczególny w rozumieniu tego przepisu (wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 25 Aby uznać zatem, że podatek wypełnia szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, istotne jest, by podatek sam w sobie służył zapewnieniu realizacji przytoczonego szczególnego celu, a zatem aby istniał bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów z podatku a wspomnianym szczególnym celem opodatkowania (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, pkt 41; a także z dnia 25 lipca 2018 r., Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, pkt 38).
- 26 Co więcej, o ile uprzednie przydzielanie wpływów z podatku na finansowanie wykonywania przez organy regionalne państwa członkowskiego przekazanych im kompetencji może stanowić okoliczność wymagającą uwzględnienia dla ustalenia istnienia szczególnego celu, o tyle taki rodzaj przydzielania wpływów, będący po prostu sposobem wewnętrznej organizacji budżetu państwa członkowskiego, nie może jako taki stanowić wystarczającej przesłanki w tym zakresie, gdyż każde państwo członkowskie może postanowić, niezależnie od realizowanego celu, że wpływy z podatku będą przydzielane na finansowanie określonych wydatków. W przeciwnym wypadku każdy cel mógłby być uznany za szczególny w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, co pozbawiałoby ustanowiony w tej dyrektywie zharmonizowany podatek akcyzowy wszelkiej skuteczności i byłoby sprzeczne z zasadą, wedle której przepis stanowiący odstępstwo, taki jak wspomniany art. 1 ust. 2, powinien być interpretowany zawężająco (wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 Wreszcie, wobec braku takiego mechanizmu uprzedniego przydzielania wpływów uznanie, że podatek nakładany na wyroby akcyzowe wypełnia szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, jest możliwe jedynie wtedy, gdy jest on pomyślany pod względem swej struktury, między innymi opodatkowanej dziedziny lub stawki opodatkowania, w taki sposób, aby tak wpłynąć na zachowanie podatników, by umożliwić wypełnienie przytoczonego szczególnego celu, na przykład poprzez nałożenie wysokiego podatku na rozpatrywane produkty w celu zniechęcenia do ich konsumpcji (wyrok 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Zadanie Trybunału związane ze skierowanym do niego pytaniem prejudycjalnym zmierzającym do ustalenia, czy podatek ustanowiony przez państwo członkowskie realizuje szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, polega przede wszystkim na wyjaśnieniu sądowi krajowemu kryteriów, których zastosowanie pozwoli temu sądowi na ustalenie, czy opodatkowanie to rzeczywiście służy takiemu celowi, niż na dokonaniu tej oceny we własnym zakresie, tym bardziej że Trybunałowi nie zawsze są znane wszystkie dane niezbędne w tym celu (zob. analogicznie wyroki: z dnia 7 listopada 2002 r., Lohmann i Medi Bayreuth, od C-260/00 do C-263/00, EU:C:2002:637, pkt 26; z dnia 16 lutego 2006 r., Proxxon, C-500/04, EU:C:2006:111, pkt 23).
- 29 W niniejszej sprawie należy zauważyć, po pierwsze, że jak wynika z orzecznictwa przywołanego w pkt 26 niniejszego postanowienia, o ile uprzednie przeznaczenie wpływów z opłaty drogowej na finansowanie przez koncesjonariusza zarządzającego siecią dróg krajowych przekazanych mu ogólnych kompetencji, może stanowić element, który należy wziąć pod uwagę w celu ustalenia istnienia szczególnego celu w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, o tyle takie przeznaczenie, samo w sobie, nie może stanowić wystarczającej przesłanki.
- 30 Po drugie, aby uznać, że opłata drogowa realizuje szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, powinna ona sama w sobie zmierzać do zapewnienia realizacji celów polegających na obniżeniu szkodowości i wspierania stanu równowagi środowiskowej, które zostały wyznaczone koncesjonariuszowi zarządzającemu siecią dróg krajowych. Tak byłoby w szczególności

w przypadku, gdyby wpływy z rzeczonyj opłaty miały być obowiązkowo wykorzystywane do obniżenia kosztów społecznych i środowiskowych związanych w szczególności sposobem z użytkowaniem sieci dróg krajowych, obciążonym tą opłatą. W związku z tym istnieje bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów a celem rozpatrywanego podatku (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 lutego 2014 r., *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 30; z dnia 25 lipca 2018 r., *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, pkt 38).

- 31 Po trzecie, jak wynika z pkt 14 niniejszego postanowienia, organ podatkowy twierdzi wprawdzie, że istnieje związek między przeznaczaniem wpływów generowanych przez opłatę drogową a szczególnym celem, który doprowadził do ustanowienia tej opłaty, ponieważ dekret z mocą ustawy przyznający IP koncesję na zarządzanie siecią dróg krajowych zobowiązuje tę spółkę do działania na rzecz, po pierwsze, obniżeniu szkodowości w tej sieci, a po drugie, wspierania stanu równowagi środowiskowej.
- 32 Jednakże, jak wskazano w pkt 15 niniejszego postanowienia, z postanowienia odsyłającego wynika, że wpływy z opłaty będącej przedmiotem postępowania głównego nie są przeznaczane wyłącznie na finansowanie działań, które mają być pomocne w realizacji dwóch celów wymienionych w poprzednim punkcie niniejszego postanowienia. Wpływy z opłaty drogowej mają bowiem na celu zapewnienie finansowania, sensu largo, działalności w zakresie projektowania, planowania, budowy, utrzymania, eksploatacji, modernizacji i rozbudowy tej sieci.
- 33 Po czwarte, oba cele wyznaczone koncesjonariuszowi zarządzającemu portugalską siecią dróg krajowych są sformułowane w sposób bardzo ogólny i na pierwszy rzut oka nie wskazują na rzeczywistą wolę zniechęcania do korzystania z tej sieci lub z paliw wykorzystywanych najczęściej w transporcie drogowym, takich jak benzyna, olej napędowy lub skroplony gaz węglowodorowy (LPG). W tym względzie istotne jest, że sąd odsyłający podkreśla w treści pierwszego pytania prejudycjalnego, iż wpływy generowane przez opłatę drogową są przeznaczone w sposób ogólny dla koncesjonariusza zarządzającego siecią dróg krajowych i że struktura tej opłaty nie wskazuje w żaden sposób na jakikolwiek zamiar zniechęcania do używania tych paliw.
- 34 Po piąte, wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie zawiera żadnego dowodu wskazującego na to, że opłata drogowa w zakresie, w jakim dotyczy użytkowników sieci dróg krajowych, jest skonstruowana w taki sposób, aby zniechęcać podatników do korzystania z tej sieci lub zachęcać ich do takiego sposobu postępowania, którego skutki byłyby mniej szkodliwe dla środowiska i mogłyby wpłynąć na zmniejszenie liczby wypadków.
- 35 W związku z tym – z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający z uwzględnieniem wskazówek zawartych w pkt 29–34 niniejszego postanowienia – dwóch szczególnych celów, na które powołują się organy podatkowe w celu wykazania, że opłata drogowa realizuje szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, nie można odróżnić od celu czysto budżetowego (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 31–35).
- 36 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że opłata, z której wpływy przeznaczone są w sposób ogólny na finansowanie przedsiębiorstwa publicznego posiadającego koncesję na zarządzanie siecią dróg krajowych i której struktura nie wskazuje w żaden sposób na zamiar zniechęcania do używania paliw wykorzystywanych najczęściej w transporcie drogowym, nie służy „szczególnym celom” w rozumieniu tego przepisu.

***W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego***

- 37 W pytaniach drugim i trzecim, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie temu, by organy krajowe mogły uzasadnić odmowę zwrotu opłaty pośredniej sprzecznej z dyrektywą 2008/118, przyjmując domniemanie przerzucenia tej opłaty na osoby trzecie, a tym samym bezpodstawnego wzbogacenia podatnika.
- 38 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, 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. Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane, co do zasady, do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii, według krajowych przepisów proceduralnych, zgodnie z zasadami równoważności i skuteczności (zob. podobnie, w szczególności wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r., *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, pkt 12; a także z dnia 1 marca 2018 r., *Petrotel-Lukoil i Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, pkt 32).
- 39 Istnieje tylko jeden wyjątek od obowiązku zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów Unii. Z zastrzeżeniem, że nie skutkowałoby to bezpodstawnym wzbogaceniem uprawnionych, ochrona zagwarantowanych praw, którą zapewnia w tej dziedzinie porządek prawny Unii, nie oznacza konieczności dokonania zwrotu podatków, ceł i opłat pobranych z naruszeniem prawa Unii, jeżeli zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty tych należności przerzuciła je w rzeczywistości na inne podmioty (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 stycznia 1997 r., *Comateb i in.*, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, pkt 21; a także z dnia 1 marca 2018 r., *Petrotel-Lukoil i Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, pkt 33).
- 40 W związku z tym do organów i sądów krajowych należy zapewnienie przestrzegania zasady zakazu bezpodstawnego wzbogacenia, nawet jeśli nie przewiduje tego prawo krajowe.
- 41 W okolicznościach takich jak te, o których mowa w pkt 39 niniejszego postanowienia, ciężaru nienależnie pobranego podatku nie ponosi obciążony nim podatnik, lecz nabywca, na którego podatek ten został przerzucony. Z tego względu zwrot na rzecz podmiotu gospodarczego kwoty podatku przerzuconego wcześniej na nabywcę byłby dla niego równoważny z uzyskaniem podwójnej korzyści, która mogłaby zostać zakwalifikowana jako „bezpodstawne wzbogacenie”, przy czym skutki bezprawności podatku względem nabywcy nie zostałyby usunięte (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 stycznia 1997 r., *Comateb i in.*, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, pkt 22; a także z dnia 1 marca 2018 r., *Petrotel-Lukoil i Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, pkt 34).
- 42 W konsekwencji państwo członkowskie może sprzeciwić się zwrotowi podatku pobranego nienależnie w świetle prawa Unii jedynie wówczas, gdy organy krajowe ustalą, że cały ciężar podatku poniosła inna osoba inna niż podatnik, a zwrot podatku skutkowałby bezpodstawnym wzbogaceniem tego podatnika. Wynika stąd, że jeżeli tylko część podatku została przerzucona, władze krajowe są zobowiązane jedynie do zwrotu kwoty, która nie została przerzucona (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r., *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, pkt 13; z dnia 14 stycznia 1997 r., *Comateb i in.*, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, pkt 27, 28; a także z dnia 2 października 2003 r., *Weber’s Wine World i in.*, C-147/01, EU:C:2003:533, pkt 94).



- 43 Ponieważ ten wyjątek od zasady zwrotu podatków niezgodnych z prawem Unii stanowi ograniczenie prawa podmiotowego wynikającego z porządku prawnego Unii, powinien być on przedmiotem zawężającej wykładni, w szczególności przy uwzględnieniu faktu, że przerzucenie podatku na konsumenta niekoniecznie neutralizuje skutki gospodarcze nałożenia podatku na podatnika (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 października 2003 r., *Weber's Wine World i in.*, C-147/01, EU:C:2003:533, pkt 95; a także z dnia 1 marca 2018 r., *Petrotel-Lukoil i Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, pkt 35).
- 44 Bowiem nawet jeśli w ustawodawstwie krajowym podatki pośrednie zostały pomyślane jako przerzucane na konsumenta końcowego i jeżeli zazwyczaj w obrocie podatki te są częściowo lub całkowicie przerzucane, nie można stawiać ogólnej tezy, że we wszystkich przypadkach podatek jest rzeczywiście przerzucany na konsumenta. Rzeczywiste przerzucenie podatku, częściowe lub całkowite, zależy od wielu czynników towarzyszących każdej transakcji handlowej i odróżnia ją od innych przypadków, które występują w innych kontekstach. W konsekwencji kwestia, czy w każdym przypadku dochodzi do przerzucenia podatku pośredniego czy też nie, stanowi okoliczność faktyczną podlegającą ocenie sądu krajowego, który dokonuje swobodnej oceny przedstawionych mu dowodów (zob. podobnie wyroki: z dnia 25 lutego 1988 r., *Les Fils de Jules Bianco i Girard*, 331/85, 376/85 i 378/85, EU:C:1988:97, pkt 17; a także z dnia 2 października 2003 r., *Weber's Wine World i in.*, C-147/01, EU:C:2003:533, pkt 96).
- 45 Nie można jednak przyjąć, że w przypadku podatków pośrednich istnieje domniemanie, zgodnie z którym przerzucenie miało miejsce, a ciężar dowodu na przeciwieństwo spoczywa na podatniku. Dzieje się tak nawet wtedy, gdy podatnik został zobowiązany na mocy właściwych przepisów krajowych do włączenia podatku do kosztu wytworzenia danego produktu. Taki obowiązek prawny nie pozwala bowiem domniemywać, że cały ciężar podatku został przerzucony, nawet w przypadku, gdy naruszenie takiego obowiązku skutkowałoby sankcją (wyrok z dnia 14 stycznia 1997 r., *Comateb i in.*, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, pkt 25, 26).
- 46 Prawo Unii wyklucza zatem stosowanie jakichkolwiek domniemań lub reguł dowodowych mających na celu nałożenie na dany podmiot gospodarczy ciężaru dowodu na okoliczność, że nienależnie uiszczony podatek nie został przerzucony na inne osoby i mających na celu uniemożliwienie mu przedstawienia dowodów w celu zakwestionowania przerzucenia, które jakoby miało mieć miejsce (wyrok z dnia 21 września 2000 r., *Michailidis*, C-441/98 i C-442/98, EU:C:2000:479, pkt 42).
- 47 Ponadto nawet przy założeniu, że zostanie wykazane, iż obciążenie nienależnym podatkiem zostało przerzucone na osoby trzecie, jego zwrot na rzecz podmiotu gospodarczego nie prowadzi koniecznie do jego bezpodstawnego wzbogacenia, gdyż zwiększenie stosowanych cen o kwotę rzeczonego podatku może powodować powstanie po jego stronie szkody związanej ze zmniejszeniem się wielkości sprzedaży (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 stycznia 1997 r., *Comateb i in.*, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, pkt 29–32; a także z dnia 6 września 2011 r., *Lady & Kid i in.*, C-398/09, EU:C:2011:540, pkt 21).
- 48 W tych okolicznościach na pytania drugie i trzecie należy odpowiedzieć, że prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie temu, by organy krajowe mogły uzasadnić odmowę zwrotu opłaty pośredniej sprzecznej z dyrektywą 2008/118, przyjmując domniemanie przerzucenia tej opłaty na osoby trzecie, a tym samym bezpodstawnego wzbogacenia podatnika.

## **W przedmiocie kosztów**

- 49 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG, należy interpretować w ten sposób, że opłata, z której wpływy przeznaczone są w sposób ogólny na finansowanie przedsiębiorstwa publicznego posiadającego koncesję na zarządzanie siecią dróg krajowych i której struktura nie wskazuje w żaden sposób na zamiar zniechęcania do używania paliw wykorzystywanych najczęściej w transporcie drogowym, nie służy „szczególnym celom” w rozumieniu tego przepisu.**
- 2) **Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie temu, by organy krajowe mogły uzasadnić odmowę zwrotu opłaty pośredniej sprzecznej z dyrektywą 2008/118, przyjmując domniemanie przerwania tej opłaty na osoby trzecie, a tym samym bezpodstawnego wzbogacenia podatnika.**

Podpisy