



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ATHANASIOSA RANTOSA
przedstawiona w dniu 25 stycznia 2024 r.¹

Sprawa C-743/22

**DISA SUMINISTROS Y TRADING SLU (DISA)
przeciwko
Agencia Estatal de la Administración Tributaria**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Supremo (sąd najwyższy, Hiszpania)]

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuł 5 – Podatek akcyzowy od olejów mineralnych – Stawka regionalna podatku akcyzowego od olejów mineralnych nakładająca się na stawkę krajową – Zróżnicowane stawki podatku akcyzowego na terytorium danego państwa członkowskiego w zależności od regionu, w którym produkt jest używany

I. Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 5 dyrektywy 2003/96/WE².
2. Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy DISA Suministros y Trading SLU (zwaną dalej „DISA” lub „skarżącą”) a Agencia Estatal de la Administración Tributaria (państwową agencją administracji podatkowej, Hiszpania), który powstał w następstwie złożenia przez skarżącą wniosków o zwrot podatku zapłaconego w związku z dodatkową stawką podatku akcyzowego od olejów mineralnych (impuesto especial sobre hidrocarburos) (zwanego dalej „IEH”).
3. Sprawa ta daje Trybunałowi sposobność do wyjaśnienia kwestii, czy – niezależnie od przestrzegania minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w dyrektywie 2003/96 – ta ostatnia wymaga stosowania jednolitego poziomu opodatkowania na całym terytorium państwa członkowskiego, czy też pozostawia państwom członkowskim pewną swobodę działania, pozwalającą im na ustanowienie różnych stawek podatku akcyzowego w odniesieniu do tego samego produktu i tego samego zastosowania w zależności od części terytorium krajowego, w której produkt ten ma zostać użyty.

¹ Język oryginału: francuski.

² Dyrektywa Rady z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51). Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym odnosi się do dyrektywy 2003/96 jedynie w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, który obejmuje lata 2013–2015 – brak w nim wzmianki o późniejszych zmianach tej dyrektywy.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa 2003/96

4. Motywy 2–5, 9, 10, 15 i 24 dyrektywy 2003/96 mają następujące brzmienie:

„(2) Brak przepisów wspólnotowych wyznaczających minimalną stawkę podatków od energii elektrycznej i produktów energetycznych innych niż oleje mineralne może negatywnie wpływać na prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

(3) Prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i osiągnięcie celów innych polityk Wspólnoty wymagają ustanowienia na poziomie wspólnotowym minimalnych poziomów opodatkowania od większości produktów energetycznych, włącznie z energią elektryczną, gazem ziemnym i węglem.

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

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

[...]

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

(10) Państwa członkowskie chcą wprowadzać lub utrzymywać różne rodzaje podatków od produktów energetycznych i energii elektrycznej. W tym celu należy postanowić, że państwa członkowskie spełniają wymaganie odnośnie do minimalnych poziomów opodatkowania, jeśli całość pobranych przez nie, jako podatki pośrednie, opłat (z wyłączeniem podatku od wartości dodanej), nie jest niższa od wspólnotowych minimalnych poziomów opodatkowania.

[...]

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

[...]

(24) Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania niektórych innych zwolnień lub obniżonych poziomów opodatkowania, w przypadkach gdy nie będzie to szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i nie będzie powodować zakłóceń konkurencji”.

5. Artykuł 1 tej dyrektywy stanowi:

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

6. Artykuł 2 ust. 1 lit. b) wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

[...]

b) objętych kodami CN 2701, 2702 i [od] 2704 do 2715”.

7. Artykuł 3 owej dyrektywy przewiduje:

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

8. Artykuł 4 dyrektywy 2003/96 przewiduje:

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

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

9. Artykuł 5 tej dyrektywy stanowi:

„Pod warunkiem przestrzegania minimalnych poziomów opodatkowania przewidzianych niniejszą dyrektywą i pod warunkiem, że są one zgodne z prawem wspólnotowym, państwa członkowskie mogą stosować, pod kontrolą fiskalną, zróżnicowane stawki opodatkowania w następujących przypadkach:

- gdy zróżnicowane stawki są bezpośrednio powiązane z jakością produktu;
- gdy zróżnicowane stawki zależą od ilościowych poziomów zużycia energii elektrycznej i produktów energetycznych wykorzystywanych do ogrzewania;
- do następujących zastosowań: lokalny publiczny transport pasażerski (łącznie z taksówkami), zbieranie odpadów, siły zbrojne i administracja publiczna, osoby niepełnosprawne, karetki pogotowia;
- gdy rozróżniane będzie zastosowanie w celach handlowych i niehandlowych produktów energetycznych i energii elektrycznej określonych w art. 9 i 10”.

10. Artykuł 6 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„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”.

11. Artykuł 19 ust. 1 i 3 owej dyrektywy przewiduje:

„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 Wspólnoty.

[...]

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 wspólnotowej polityki w obszarach zdrowia, ochrony środowiska, energii i transportu, przedstawia Radzie właściwe propozycje. Rada podejmuje jednomyślną decyzję odnośnie do takich propozycji”.

2. Dyrektywa 2008/118/WE

12. Artykuł 1 ust. 1 i 2 dyrektywy 2008/118/WE³ ma następujące brzmienie:

„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];

[...]

³ Dyrektywa Rady z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

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”.

B. Prawo hiszpańskie

13. Artykuł 50 ter Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (ustawy 38/1992 o podatku akcyzowym) z dnia 28 grudnia 1992 r. (zwanej dalej „ustawą o podatku akcyzowym”), zatytułowany „Stawka opodatkowania ustanawiana przez wspólnoty autonomiczne”, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„1. Wspólnoty autonomiczne mogą ustanowić regionalną stawkę podatku akcyzowego od olejów mineralnych w celu dodatkowego opodatkowania produktów, do których mają zastosowanie stawki opodatkowania określone w pkt [...] i które są zużywane na ich terytoriach. Regionalna stawka opodatkowania stosowana jest zgodnie z przepisami niniejszej ustawy oraz w granicach i na warunkach określonych przez przepisy regulujące finansowanie wspólnot autonomicznych.

2. Stosuje się regionalną stawkę opodatkowania tej wspólnoty autonomicznej, na której terytorium następuje końcowe zużycie opodatkowanych produktów. Na potrzeby niniejszego artykułu przyjmuje się, że produkty zużywane są na terytorium wspólnoty autonomicznej, jeżeli otrzymano je w jednym z następujących miejsc:

[...]”.

14. Artykuł 50 ter ustawy o podatku akcyzowym obowiązywał w latach podatkowych 2013–2018. Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2019 r. uchyliła go Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (ustawa 6/2018 o ogólnym budżecie państwa na 2018 r.) z dnia 3 lipca 2018 r., w której uzasadnieniu stwierdzono między innymi:

„W zakresie podatku akcyzowego regionalna stawka podatku od olejów mineralnych zostaje włączona do specjalnej stawki państwowej w celu zagwarantowania jednolitości rynku w dziedzinie paliw do ogrzewania i paliw silnikowych, bez uszczerbku dla środków finansowych wspólnot autonomicznych, w ramach uregulowań wspólnotowych”.

III. Spór w postępowaniu głównym, pytanie prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

15. Podmioty CLH, TEPESA i SECICAR – operatorzy logistyczni podlegający opodatkowaniu IEH – złożyły deklaracje rozliczeniowe dotyczące okresów zawartych w przedziale lat 2013–2015, przerzucając ciężar IEH na DISA. Ta ostatnia prowadzi działalność w zakresie hurtowego zakupu, sprzedaży, przywozu i wprowadzania do obrotu produktów naftowych.

16. Uściwiwszy IEH, DISA zwróciła się do organu podatkowego o skorygowanie deklaracji rozliczeniowych złożonych przez CLH, TEPESA i SECICAR oraz zażądała zwrotu kwot odpowiadających dodatkowej regionalnej stawce podatku akcyzowego od olejów mineralnych ustanowionej przez odnośną wspólnotę autonomiczną (zwanej dalej „regionalną stawką podatku akcyzowego od olejów mineralnych” lub „regionalną stawką IEH”).

17. W uzasadnieniu złożonych wniosków DISA podniosła, że owa stawka regionalna, o której mowa w obowiązującym od dnia 1 stycznia 2013 r. art. 50 ter ustawy o podatku akcyzowym, jest sprzeczna z prawem Unii, ponieważ narusza określone przepisy dyrektywy 2003/96, a w szczególności jej art. 5, ze względu na to, że nie odpowiada ona przewidzianym w tym przepisie na potrzeby stosowania zróżnicowanych stawek podatkowych odstępstwom i jest sprzeczna z celem tej dyrektywy związanym z opodatkowaniem jednolitym.

18. Organ podatkowy odrzucił te wnioski, uznawszy, że nie do niego należy rozstrzygnięcie, czy rozpatrywane uregulowanie hiszpańskie narusza prawo Unii.

19. Skarżąca wniosła następnie od tej decyzji odrzucającej odwołania do Tribunal Económico-Administrativo Central (naczelnego sądu administracyjnego do spraw gospodarczych, Hiszpania).

20. W dalszej kolejności skarżąca wniosła skargę na oddalenie jej odwołań do izby ds. sporów administracyjnych Audiencia Nacional (sądu centralnego, Hiszpania), którą sąd ten oddalił wyrokiem z dnia 25 listopada 2020 r. Chociaż Audiencia Nacional (sąd centralny) zauważył, że wątpliwości prawne, jakie wzbudza wykładnia dyrektywy 2003/96, mogłyby skłonić go do wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, oddalił on wniosek o zwrot zapłaconych kwot na tej podstawie, że DISA nie wykazała, iż nie przerzuciła tych kwot na inne osoby, co mogłoby doprowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia skarżącej.

21. Skarżąca wniosła skargę kasacyjną od wyroku Audiencia Nacional (sądu centralnego) do Tribunal Supremo (sądu najwyższego, Hiszpania), będącego sądem odsyłającym.

22. Ten ostatni sąd podkreśla, że rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym zależy od wykładni dyrektywy 2003/96 w odniesieniu do regionalnej stawki podatku akcyzowego od olejów mineralnych. Uważa on w tym względzie, że ani ta dyrektywa, ani orzecznictwo Trybunału nie zapewniają jasnej wykładni art. 5 wspomnianej dyrektywy co do kwestii, czy i w jakich okolicznościach stoi ona na przeszkodzie wprowadzeniu w państwie członkowskim, w dziedzinie opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zróżnicowanych stawek opodatkowania w odniesieniu do tego samego produktu w zależności od danego terytorium.

23. W tych okolicznościach Tribunal Supremo (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dyrektywę [2003/96], a w szczególności jej art. 5, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego takiemu jak art. 50 ter [ustawy o podatku akcyzowym], który upoważniał wspólnoty autonomiczne do ustalania w odniesieniu do tego samego produktu zróżnicowanych terytorialnie stawek podatku akcyzowego od olejów mineralnych?”.

24. Uwagi na piśmie zostały przedłożone Trybunałowi przez skarżącą, rząd hiszpański oraz Komisję Europejską.

IV. Analiza

A. W przedmiocie dopuszczalności pytania prejudycjalnego

25. Przed przystąpieniem do analizy jedynego pytania prejudycjalnego sformułowanego przez sąd odsyłający należy rozstrzygnąć w przedmiocie zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez rząd hiszpański.

26. Twierdzi on, że pytanie prejudycjalne należy uznać za niedopuszczalne ze względu na jego hipotetyczny charakter. Zdaniem owego rządu kwestii zgodności rozpatrywanego przepisu krajowego z prawem Unii nigdy nie omawiano ani przed sądami rozpatrującymi spór w postępowaniu głównym na jego wcześniejszych etapach, ani nawet w ramach skargi kasacyjnej rozpatrywanej przez sąd odsyłający, ponieważ pierwotnie ową skargę kasacyjną ograniczono do kwestii legitymacji skarżącej do wszczęcia procedury zwrotu nienależnie uiszczonych kwot.

27. W tym względzie należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż pytania dotyczące wykładni prawa Unii zadane przez sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie Trybunału, korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa rozstrzygnięcia przez Trybunał w przedmiocie zadanego przez sąd krajowy pytania prejudycjalnego jest możliwa tylko wtedy, gdy oczywiste jest, że wykładnia prawa Unii, o którą się zwrócono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego, które są niezbędne do udzielenia przydatnej odpowiedzi na zadane mu pytania⁴.

28. W niniejszym wypadku pytanie zadane przez sąd odsyłający ma zaś bezpośredni związek ze stanem faktycznym i z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, ponieważ dotyczy on zgłoszonego przez skarżącą żądania zwrotu uiszczonej przez nią kwoty odpowiadającej regionalnemu komponentowi IEH ze względu na to, że ów regionalny komponent jest w jej ocenie sprzeczny z dyrektywą 2003/96, w szczególności z jej art. 5. Sąd odsyłający zauważa ponadto, że rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym zależy od wykładni tej dyrektywy, ponieważ będzie on zobowiązany do wydania orzeczenia co do istoty żądania na podstawie prawa krajowego regulującego skargę kasacyjną⁵. Wreszcie z postanowienia odsyłającego wynika jasno – i nie zostało to zakwestionowane przez rząd hiszpański – że złożone przez skarżącą wnioski o zwrot dotyczą okresu, w którym obowiązywał art. 50 ter ustawy o podatku akcyzowym.

29. W świetle powyższego zarzut niedopuszczalności podniesiony przez rząd hiszpański należy oddalić.

⁴ Wyrok z dnia 12 stycznia 2023 r., DOBELES HES (C-702/20 i C-17/21, EU:C:2023:1, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁵ Sąd odsyłający zwraca w tym względzie uwagę, że DISA zażądała w trybie administracyjnym zwrotu podatku, który zapłaciła z tytułu regionalnej stawki IEH, podnosząc jednocześnie, że jest on sprzeczny z prawem Unii, oraz że swoje żądanie podtrzymała ona przed Audiencia Nacional (sądem centralnym) i przed sądem odsyłającym.

B. Co do istoty

30. Poprzez jedyne zadane pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywa 2003/96, w szczególności jej art. 5, stoi na przeszkodzie przepisowi krajowemu takiemu jak art. 50 ter ustawy o podatku akcyzowym, który upoważnia wspólnoty autonomiczne do ustalenia terytorialnie zróżnicowanych stawek podatku akcyzowego od olejów mineralnych, nawet jeżeli przestrzegane są wymagane przez tę dyrektywę minimalne stawki opodatkowania.

1. Uwagi wstępne

31. Na wstępie należy zauważyć, że niniejsza sprawa charakteryzuje się tym, iż rozpatrywany przepis krajowy zezwalał każdej hiszpańskiej wspólnotie autonomicznej na ustalenie własnej regionalnej stawki podatku akcyzowego od olejów mineralnych, która nakładała się na krajową stawkę tego podatku⁶.

32. Ponadto, jak wynika z opisu krajowych ram prawnych przedstawionego w pkt 14 niniejszej opinii, rząd hiszpański zmienił art. 50 ter ustawy o podatku akcyzowym, który obowiązywał w Hiszpanii w latach 2013–2018, uchylając dodatkową regionalną stawkę ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2019 r.⁷. Od czasu jej uchylecia Królestwo Hiszpanii wprowadziło inny system finansowania wspólnot autonomicznych, który przewiduje jednolitą stawkę na całym terytorium kraju⁸.

2. Główne elementy przewidzianego przez dyrektywę 2003/96 systemu zharmonizowanego opodatkowania

33. Należy zauważyć, że poprzez przewidziany w niej system zharmonizowanego opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej dyrektywa 2003/96, jak wynika z jej motywów 2–5 i 24, ma wspierać prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym, w szczególności bez zakłócania konkurencji⁹. Dyrektywa ta zmierza w ten sposób do zmniejszenia różnic między krajowymi poziomami opodatkowania energii, ponieważ stwierdzono, że stanowią one czynnik szkodliwy dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego¹⁰.

34. Aby osiągnąć to zamierzenie, prawodawca Unii dokonał nie wyczerpującej, lecz częściowej harmonizacji przepisów dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, gdyż wspomniana dyrektywa ogranicza się do ustanowienia zharmonizowanych minimalnych poziomów opodatkowania¹¹. W tym celu dyrektywa ta wymaga, zgodnie z jej art. 4

⁶ Obowiązujące w rozpatrywanym okresie uregulowanie krajowe przewidywało dwa komponenty podatku, a mianowicie, po pierwsze, komponent krajowy, którego stawka była jednolita na całym terytorium kraju, oraz po drugie, dodatkowy komponent regionalny, którego stawka była ustalana przez każdą wspólnotę autonomiczną w odniesieniu do olejów mineralnych zużywanych na jej terytorium.

⁷ Skarżąca oraz Komisja utrzymują, że Królestwo Hiszpanii uchyliło przepis art. 50 ter ustawy o podatku akcyzowym w następstwie przeprowadzonego przez Komisję ze wspomnianym państwem członkowskim dialogu, w toku którego Komisja wyraziła wątpliwości co do zgodności tej zróżnicowanej stawki regionalnej z dyrektywą 2003/96.

⁸ Z uwag Komisji wynika, że na mocy nowego uregulowania krajowego stosowana jest tylko jedna stawka podatku akcyzowego od olejów mineralnych, a wpływy rozdzielane są między państwo (42 %) i wspólnoty autonomiczne (58 %).

⁹ Wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo); a także moja opinia w sprawie RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, pkt 25).

¹⁰ Zobacz podobnie motywy 4 dyrektywy 2003/96 i opinia rzecznika generalnego J. Richarda de la Toura w sprawie Komisja/Włochy (Dopłata do zakupu paliw silnikowych) (C-63/19, EU:C:2020:596, pkt 78).

¹¹ Zobacz wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 26).

ust. 1, aby poziomy opodatkowania, jakie państwa członkowskie stosują do produktów energetycznych i energii elektrycznej wymienionych w jej art. 2, nie były niższe niż minimalne poziomy opodatkowania przewidziane w tej dyrektywie.

35. Uznając jednak zarówno potrzebę przyznania państwom członkowskim elastyczności potrzebnej do określania i wykonywania polityk właściwych do ich okoliczności krajowych, jak i fakt, że decydowanie o tym, jakimi środkami wprowadzona zostanie w życie dyrektywa 2003/96, jest sprawą poszczególnych państw członkowskich, dyrektywa ta pozostawiła państwom członkowskim pewną swobodę działania oraz pewien zakres uznania w odniesieniu do podatku akcyzowego¹². W związku z tym wspomniana dyrektywa zawiera szereg przepisów (w tym w szczególności art. 5, 7 i 15–19), które przewidują możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie, pod pewnymi warunkami, zróżnicowanych stawek opodatkowania, zwolnień z opodatkowania lub obniżek podatkowych w zakresie podatku akcyzowego¹³.

3. Zgodność IEH z art. 5 dyrektywy 2003/96

36. W odniesieniu do art. 5 dyrektywy 2003/96 należy stwierdzić, że przepis ten wymienia przypadki, w których państwa członkowskie mogą stosować do tego samego produktu zróżnicowane stawki opodatkowania.

37. Należy na wstępie zauważyć, że stosowanie zróżnicowanych stawek w poszczególnych regionach w obrębie tego samego państwa członkowskiego nie jest a priori objęte przypadkami przewidzianymi w tym przepisie. Żaden z przypadków wymienionych w art. 5 tej dyrektywy nie przewiduje bowiem możliwości stosowania regionalnego zróżnicowania w zakresie podatku akcyzowego. Ponadto wydaje się, że użycie sformułowania „w następujących przypadkach” w celu określenia sytuacji, w których zróżnicowanie poziomu opodatkowania byłoby zgodnie z tym przepisem możliwe, nie pozostawia żadnych wątpliwości co do wyczerpującego charakteru wykazu przypadków, w których państwa członkowskie mogą stosować zróżnicowane stawki opodatkowania do tego samego produktu¹⁴. Taka wykładnia wynika również z motywu 15 wspomnianej dyrektywy, który przewiduje, 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 wspólnotowych minimalnych poziomów opodatkowania oraz zasad rynku wewnętrznego i konkurencji”¹⁵.

¹² Zobacz wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹³ Zobacz wyroki: z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 26); z dnia 14 stycznia 2021 r., Komisja/Włochy (Dopłata do zakupu paliw silnikowych) (C-63/19, EU:C:2021:18, pkt 75 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹⁴ Lektura różnych wersji językowych dyrektywy 2003/96 wydaje się potwierdzać, że jej art. 5 zawiera wyczerpujący wykaz przypadków, w których państwa członkowskie mogą wprowadzić zróżnicowane stawki opodatkowania w odniesieniu do tego samego produktu. Należy tutaj zauważyć, że nie wydaje się, aby między poszczególnymi wersjami językowymi tego przepisu zachodziły istotne różnice w zakresie użycia sformułowania „w następujących przypadkach”, które przetłumaczono jako „in den folgenden Fällen” – w jego niemieckiej wersji językowej, „στις ακόλουθες περιπτώσεις” – w greckiej wersji językowej, „in the following cases” – w angielskiej wersji językowej, czy też „nei seguenti casi” – we włoskiej wersji językowej.

¹⁵ Wyróżnienie własne.

38. W tym względzie wydaje się, że wyczerpujący charakter przypadków wymienionych w art. 5 dyrektywy 2003/96 potwierdził w swoim orzecznictwie również Trybunał, uściślając, że przepis ten przewiduje zróżnicowane stawki opodatkowania w niektórych przypadkach „*enumeratywnie wyliczonych* w tym artykule”¹⁶.

39. Jednakże, jak słusznie zauważa sąd odsyłający, należy stwierdzić, że w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału dotyczącym dyrektywy 2003/96, a w szczególności jej art. 5, nie badano wprost kwestii jednolitości stawek podatku akcyzowego w odniesieniu do tego samego produktu i tego samego zastosowania w obrębie jednego państwa członkowskiego.

40. Chociaż w kontekście dwóch skarg o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, w których Komisja kwestionowała zgodność z dyrektywą 2003/96 terytorialnie zróżnicowanych stawek podatku akcyzowego analogicznych do tych rozpatrywanych w postępowaniu głównym¹⁷, kwestia, czy dyrektywa ta zezwala na takie regionalne zróżnicowanie, była omawiana przez strony, to jednak w wydanych w odnośnych sprawach wyrokach Trybunał nie wypowiedział się w tej kwestii wprost. I tak w wyroku Komisja/Francja Trybunał jedynie stwierdził uchybienie przez Republikę Francuską zobowiązaniom państwa członkowskiego ze względu na to, że nie dostosowała ona swojego systemu opodatkowania energii elektrycznej do dyrektywy 2003/96 w wyznaczonym terminie. Podobna sytuacja miała miejsce w wyroku Komisja/Włochy (Dopłata do zakupu paliw silnikowych), w którym Trybunał, uznając, że Komisja nie wykazała zarzucanego Republice Włoskiej uchybienia, nie musiał zajmować stanowiska we wspomnianej kwestii¹⁸.

41. Odpowiedź na pytanie prejudycjalne zadane w niniejszej sprawie może wiązać się z dwojaką wykładnią: zgodnie z pierwszą wykładnią, za którą opowiada się rząd hiszpański, art. 5 dyrektywy 2003/96 nie stoi na przeszkodzie obowiązywaniu w poszczególnych regionach zróżnicowanych stawek podatku od produktów energetycznych, pod warunkiem że stawki te są zgodne z przewidzianymi przez tę dyrektywę stawkami minimalnymi; stosownie do drugiej wykładni, za którą opowiadają się z kolei skarżąca i Komisja, wynikający z art. 5 dyrektywy 2003/96 obowiązek przestrzegania jednolitego poziomu opodatkowania w odniesieniu do tego samego produktu na całym terytorium państwa członkowskiego istnieje niezależnie od przestrzegania ustanowionych przez tę dyrektywę minimalnych poziomów opodatkowania.

42. Ze względów, które przedstawię poniżej, jestem zdania, że należy przychylić się do tej drugiej wykładni.

43. W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że chociaż dziedzina opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej jest jedynie częściowo zharmonizowana, a dyrektywa 2003/96 zapewnia państwom członkowskim pewną elastyczność i swobodę działania w zakresie wykonywania polityk właściwych do ich okoliczności krajowych, to jednak owa swoboda działania jest ograniczona. Wynika stąd, że z przyznanej państwom członkowskim

¹⁶ Zobacz podobnie wyroki: z dnia 2 czerwca 2016 r., ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, pkt 29); z dnia 16 listopada 2023 r., Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, pkt 47). O ile w pkt 23 wyroku z dnia 22 grudnia 2022 r., Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), Trybunał użył sformułowania „w niektórych przypadkach wymienionych w tym artykule”, nie stosując określenia „enumeratywnie”, o tyle skorzystał on z niego w pkt 47 niedawno wydanego wyroku z dnia 16 listopada 2023 r., Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). Wyróżnienie własne.

¹⁷ Zobacz podobnie sprawy, w których zapadły wyroki: z dnia 25 października 2012 r., Komisja/Francja (C-164/11, EU:C:2012:665); z dnia 14 stycznia 2021 r., Komisja/Włochy (Dopłata do zakupu paliw silnikowych) (C-63/19, EU:C:2021:18).

¹⁸ Z ustaleń poczynionych przez rzecznika generalnego J. Richarda de la Toura w pkt 80 opinii w tej ostatniej sprawie wynika jednak, że „strony [w tym Królestwo Hiszpanii, które przystąpiło do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Republiki Włoskiej] [były] 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” (C-63/19, EU:C:2020:596).

możliwości ustanowienia zróżnicowanych stawek opodatkowania, zwolnień z opodatkowania lub obniżek w zakresie podatku akcyzowego mogą one korzystać jedynie przy ścisłym przestrzeganiu warunków ustanowionych przez odpowiednie przepisy tej dyrektywy. W braku takiego ograniczenia wspomniana dyrektywa byłaby bowiem pozbawiona jakiegokolwiek znaczenia.

44. Artykuł 5 dyrektywy 2003/96 nie stanowi wyjątku od owej zasady ograniczenia, ponieważ samo brzmienie tego przepisu świadczy o tym, że wolą prawodawcy było zawężenie swobody działania, z jakiej państwa członkowskie korzystają przy stosowaniu różnych stawek w odniesieniu do tego samego produktu, i to niezależnie od przestrzegania ustanowionych przez tę dyrektywę minimalnych poziomów opodatkowania¹⁹. Wbrew temu, co twierdzi rząd hiszpański, wspomniana dyrektywa nie pozostawia zatem państwom członkowskim całkowitej swobody pozwalającej na ustalanie zróżnicowanych stawek opodatkowania, które państwa te uznają za właściwe, na podstawie samej tylko okoliczności, że stosowana stawka jest wyższa od wymaganej stawki minimalnej. Taka wykładnia pozbawiłaby art. 5 dyrektywy 2003/96 wszelkiej racji bytu. Podzielałam zatem stanowisko wyrażone przez rzecznika generalnego J. Richarda de la Toura w opinii w sprawie Komisja/Włochy (Dopłata do zakupu paliw silnikowych) (C-63/19, EU:C:2020:596, pkt 82), zgodnie z którym odstępstwa od zasady jednolitego opodatkowania w odniesieniu do poszczególnych produktów i zastosowań państwo członkowskie może wprowadzić wyłącznie w przypadkach wyraźnie wymienionych w dyrektywie 2003/96.

45. Należy ponadto wskazać, że art. 5 nie jest jedynym przepisem dyrektywy 2003/96 zezwalającym na rozbieżności w zakresie opodatkowania w obrębie tego samego państwa członkowskiego. Artykuł 19 tej dyrektywy upoważnia bowiem państwa członkowskie do wprowadzenia zróżnicowanych stawek opodatkowania w drodze dalszych zwolnień lub obniżek na podstawie szczególnych względów politycznych, pod warunkiem że Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, nie wyrazi sprzeciwu. Należy w tym względzie stwierdzić, że Rada kilkakrotnie zezwoliła już na podstawie tego przepisu na wprowadzenie obniżek podatku akcyzowego w odniesieniu do określonych regionów lub obszarów w obrębie państwa członkowskiego²⁰.

46. Podczas gdy Komisja i skarżąca uważają, że w celu zastosowania zróżnicowanej stawki w określonym regionie państwo członkowskie musi skorzystać z art. 19 dyrektywy 2003/96 i wystąpić o udzielenie zezwolenia na podstawie tego przepisu, rząd hiszpański twierdzi – nie wypowiadając się w przedmiocie konieczności uzyskania takiego zezwolenia – że okoliczność, iż na podstawie art. 19 tej dyrektywy zezwolono na obniżki poziomów opodatkowania, sama w sobie wystarcza do wykazania, że dyrektywa ta dopuszcza regionalne rozbieżności.

47. Chociaż z samego brzmienia art. 5 dyrektywy 2003/96 nie wynika jasno, czy przewidziany w tym przepisie system zezwolenia obejmuje wyłącznie sytuacje, w których zróżnicowane opodatkowanie wynikałoby ze zwolnienia lub obniżki prowadzących do naruszenia stawek minimalnych, czy też ów art. 5 dotyczy również sytuacji takich jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której zróżnicowana stawka regionalna pozostaje powyżej

¹⁹ Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 listopada 2023 r., Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, pkt 46, 47).

²⁰ Zobacz podobnie decyzja wykonawcza Rady 2011/38/UE z dnia 18 stycznia 2011 r. zezwalająca Francji na stosowanie zróżnicowanych stawek opodatkowania paliw silnikowych zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE (Dz.U. 2011, L 19, s. 13), decyzja wykonawcza Rady 2013/193/UE z dnia 22 kwietnia 2013 r. zezwalająca Republice Francuskiej na zastosowanie zróżnicowanych stawek opodatkowania paliw silnikowych zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE (Dz.U. 2013, L 113, s. 15) oraz decyzja wykonawcza Rady (UE) 2016/358 z dnia 8 marca 2016 r. zezwalająca Republice Francuskiej na stosowanie obniżonych stawek podatkowych na benzynę i olej gazowy używane jako paliwa silnikowe zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE (Dz.U. 2016, L 67, s. 35).

minimalnych poziomów opodatkowania, to jednak, w każdym razie, aby państwo członkowskie mogło z tej możliwości skorzystać, musi ono uzyskać uprzednie zezwolenie Rady zgodnie z art. 19 tej dyrektywy, którego rząd hiszpański w niniejszym wypadku nie otrzymał.

48. W drugiej kolejności należy przeanalizować podniesiony przez rząd hiszpański argument, zgodnie z którym art. 50 ter ustawy o podatku akcyzowym jako przejaw politycznej samorządności wspólnot autonomicznych, uznanej w konstytucji hiszpańskiej i chronionej przez art. 4 ust. 2 TUE²¹, uzasadnia taką wykładnię dyrektywy 2003/96, za jaką rząd ten się opowiada.

49. Należy w tym względzie przypomnieć, że podział kompetencji w państwie członkowskim jest chroniony na podstawie art. 4 ust. 2 TUE, zgodnie z którym Unia powinna uszanować tożsamość narodową państw członkowskich, nierozzerwalnie związaną z ich podstawowymi strukturami politycznymi i konstytucyjnymi, w tym w odniesieniu do samorządu regionalnego i lokalnego²². Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika ponadto, że każde państwo członkowskie może podzielić kompetencje wewnętrzne oraz wdrażać niewiążące bezpośrednio akty prawa wspólnotowego poprzez środki przyjęte przez władze regionalne lub lokalne, o ile ten podział kompetencji umożliwia właściwe wykonanie odpowiednich aktów prawa wspólnotowego²³.

50. Trzeba jednak stwierdzić, że żaden z przepisów dyrektywy 2003/96, w tym jej art. 5 (nawet interpretowany w sposób zaproponowany w pkt 44 niniejszej opinii), nie może podważać zasad uznanych na mocy art. 4 ust. 2 TUE. Dyrektywa ta, przewidując szereg przepisów pozwalających państwom członkowskim na odejście, pod pewnymi warunkami, od przewidzianych w niej stawek minimalnych, nie tylko ma bowiem zasadniczo na celu uwzględnienie tradycji podatkowych państw członkowskich, lecz również umożliwia im wykonywanie polityk właściwych do ich okoliczności krajowych²⁴. Uważam zatem, że żadne państwo członkowskie nie może powoływać się na ochronę przyznaną na podstawie art. 4 ust. 2 TUE ani w szczególności odwoływać się do swojej organizacji wewnętrznej i podziału kompetencji w celu uzasadnienia naruszenia prawa Unii. Ponadto jakichkolwiek zróżnicowań podatkowych na szczeblu regionalnym, niezależnie od ich znaczenia, nie można interpretować jako przejawu tożsamości narodowej państwa członkowskiego ani bezwarunkowo z tego tytułu uzasadniać. Inaczej mogłoby być tylko wtedy, gdyby w danym wypadku każdemu regionowi autonomicznemu przysługiwała na mocy konstytucji możliwość ustanowienia zupełnie innego systemu podatkowego, określanego w sposób autonomiczny przez sam ten region.

51. W trzeciej kolejności należy zauważyć, że dyrektywa 2003/96 ma na celu wspieranie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym. Otóż o ile dyrektywa ta dopuszcza co do zasady ewentualność istnienia w poszczególnych państwach członkowskich różnych stawek (pod warunkiem że przestrzegane są stawki minimalne), o tyle przyznanie każdemu państwu członkowskiemu możliwości stosowania na swoim terytorium krajowym i w swoich poszczególnych regionach zróżnicowanych stawek – nawet jeżeli nie naruszałoby one stawek minimalnych – bez żadnych ograniczeń lub jakiegokolwiek mechanizmu kontroli mogłoby zagrozić prawidłowemu funkcjonowaniu rynku wewnętrznego poprzez jego dalszą fragmentację, utrudniając tym samym swobodny przepływ towarów, przy czym nie można byłoby również wykluczyć ryzyka oszustw podatkowych.

²¹ Rząd hiszpański utrzymuje, że wprowadzony system, który opiera się na zasadach samorządności i współodpowiedzialności podatkowej, przyznaje wspólnotom autonomicznym uprawnienie do decydowania o poziomie niektórych form opodatkowania oraz że regionalna stawka IEH zapewnia finansowanie realizacji kompetencji wspólnot autonomicznych, które obejmują zarządzanie podstawowymi usługami publicznymi w zakresie opieki zdrowotnej, edukacji i usług społecznych.

²² Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

²³ Wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁴ Zobacz podobnie pkt 43–46 niniejszej opinii.

52. W czwartej kolejności – dyrektywa 2008/118, która reguluje ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego, przewiduje w art. 1 ust. 2, że wyroby objęte tym podatkiem mogą podlegać innym podatkom pośrednim. Zdaniem rządu hiszpańskiego ów artykuł, który w związku z określonymi przepisami dyrektywy 2003/96 wprost umożliwia państwom członkowskim opodatkowanie energii elektrycznej i produktów energetycznych innymi podatkami²⁵, pozwala na nałożenie dodatkowego podatku, takiego jak IEH.

53. Należy jednak przypomnieć, że chociaż art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 umożliwia państwom członkowskim nakładanie na wyroby objęte podatkiem akcyzowym innych niż podatek akcyzowy podatków pośrednich, to do ich nałożenia może dojść tylko wtedy, gdy spełnione są dwie kumulatywne przesłanki. Po pierwsze, takie podatki powinny być nakładane w *szczególnych celach*, a po drugie, powinny być zgodne z przepisami podatkowymi Unii dotyczącymi podatku akcyzowego lub VAT w zakresie określania podstawy opodatkowania, jak również obliczania, wymagalności i monitorowania podatku²⁶.

54. Co się tyczy, konkretniej, kryterium szczególnego celu, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że o ile nie jest konieczne, by wpływy z dodatkowego podatku były przeznaczane na szczególny zamierzony cel, o tyle niezbędne jest, by odnośny podatek był pomyślany pod względem swej struktury, między innymi opodatkowanej dziedziny lub stawki opodatkowania, w taki sposób, aby tak wpłynąć na zachowanie podatników, by umożliwić wypełnienie przywołanego szczególnego celu, na przykład poprzez nałożenie wysokiego podatku na rozpatrywane produkty w celu zniechęcenia do ich konsumpcji lub poprzez zachęcenie do używania innych wyrobów, których skutki używania są mniej szkodliwe w stosunku do zamierzonego celu²⁷.

55. Na podstawie informacji zawartych w aktach sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie jest jednak możliwe ustalenie tego, w jakim zakresie wpływy uzyskiwane z dodatkowego komponentu podatku są przeznaczane na szczególny cel, ani tego, czy podatek ten skonstruowano w sposób umożliwiający wypełnienie przywołanego szczególnego celu (przy założeniu, że taki cel istnieje). Niemniej nie wydaje się, aby było tak w przypadku IEH. Jak bowiem wynika z przedstawionych przez rząd hiszpański uwag na piśmie, przeznaczeniem regionalnej stawki IEH jest zapewnienie finansowania w sposób ogólny realizacji kompetencji wspólnot autonomicznych, tak aby mogły one następnie dysponować tymi wpływami na szczeblu regionalnym w dziedzinach przez siebie wybranych.

56. W piątej i ostatniej kolejności – najnowsze orzecznictwo Trybunału dotyczące stosowania dyrektywy 2003/96 wydaje się stać na przeszkodzie stosowaniu zróżnicowanych terytorialnie stawek opodatkowania w obrębie tego samego państwa członkowskiego²⁸. O ile bowiem dyrektywa 2003/96 przyznaje państwom członkowskim możliwość wprowadzenia zróżnicowanych stawek opodatkowania, obniżek i zwolnień podatkowych, o tyle orzecznictwo Trybunału wymaga, aby państwa członkowskie przy wykonywaniu tych uprawnień dyskrecjonalnych, jakimi dysponują na mocy stosownych przepisów tej dyrektywy (w tym jej art. 5), przestrzegały prawa Unii i jego zasad ogólnych, a w szczególności zasady równego

²⁵ Rząd hiszpański odwołuje się w tym względzie do motywów 9 i 10 dyrektywy 2003/96 oraz do jej art. 4.

²⁶ Postanowienie z dnia 7 lutego 2022 r., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, pkt 21, 22).

²⁷ Zobacz podobnie: wyrok z dnia 22 czerwca 2023 r., Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, pkt 46); moja opinia w sprawie f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, pkt 49–51).

²⁸ Zobacz wyrok z dnia 9 września 2021 r., Hauptzollamt B (Fakultatywna obniżka podatku) (C-100/20, EU:C:2021:716, pkt 31–34).

traktowania²⁹. Wynika to zresztą z samego brzmienia art. 5 wspomnianej dyrektywy, który wprost przewiduje, że zróżnicowane stawki opodatkowania mogą być stosowane „[p]od warunkiem [...], że są one zgodne z prawem [Unii]”.

57. Należy w tym względzie zauważyć, że zasada równego traktowania wymaga, by porównywalne sytuacje nie były traktowane w różny sposób i by różne sytuacje nie były traktowane w sposób identyczny, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione³⁰. Tymczasem poza przypadkiem, w którym byłoby to obiektywnie uzasadnione, co nie wydaje się mieć miejsca w niniejszej sprawie, porównywalna a priori sytuacja dwóch podatników produkujących oleje mineralne w tym samym państwie członkowskim mogłaby nie być traktowana w sposób identyczny, jeżeli wymagałoby się od nich ponoszenia różnych poziomów opodatkowania wyłącznie na podstawie kryterium geograficznego bez obiektywnego uzasadnienia takiego traktowania.

58. W świetle powyższego na jedyne zadane przez sąd odsyłający pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, że dyrektywę 2003/96, w szczególności jej art. 5, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie przewidziało zróżnicowaną regionalną stawkę podatku akcyzowego od węglowodorów, która wiązałaby się ze stosowaniem regionalnie zróżnicowanego opodatkowania w odniesieniu do tego samego produktu i tego samego zastosowania, poza przypadkami w sposób wyczerpujący przewidzianymi w tej dyrektywie.

V. Wnioski

59. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby na jedyne zadane przez Tribunal Supremo (sąd najwyższy, Hiszpania) pytanie prejudycjalne Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

Dyrektywę Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, w szczególności jej art. 5,

należy interpretować w ten sposób, że:

stoi ona na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie przewidziało zróżnicowaną regionalną stawkę podatku akcyzowego od węglowodorów, która wiązałaby się ze stosowaniem regionalnie zróżnicowanego opodatkowania w odniesieniu do tego samego produktu i tego samego zastosowania, poza przypadkami w sposób wyczerpujący przewidzianymi w tej dyrektywie.

²⁹ Zobacz podobnie: wyrok z dnia 9 września 2021 r., Hauptzollamt B (Fakultatywna obniżka podatku) (C-100/20, EU:C:2021:716, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo); opinia rzecznika generalnego M. Szpunara w sprawie Hauptzollamt B (Fakultatywna obniżka podatku) (C-100/20, EU:C:2021:387, pkt 73, 74).

³⁰ Wyroki: z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 9 września 2021 r., Hauptzollamt B (Fakultatywna obniżka podatku) (C-100/20, EU:C:2021:716, pkt 32–34).