



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
M. CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 21 kwietnia 2016 r.¹

Sprawa C-189/15

**Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) – Fondazione Santa Lucia
przeciwko
Cassa Conguaglio per il settore elettrico
przeciwko
Ministero dello Sviluppo economico
przeciwko
Ministero dell’Economia e delle Finanze
przeciwko
Autorità per l’energia elettrica e il gas**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Consiglio di Stato (radę państwa) Republiki Włoskiej]

Podatki — Opodatkowanie produktów energetycznych oraz energii elektrycznej — Pojęcie „obniżek podatku” — Przedsiębiorstwa energochłonne należące do sektora wytwórczego — Mechanizm obniżania ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej

1. We Włoszech, podobnie jak w innych państwach członkowskich, konsumenci energii elektrycznej, tak osoby fizyczne, jak i prawne, ponoszą tzw. „ogólne koszty systemu energii elektrycznej” (zwane dalej „ogólnymi kosztami systemu energii elektrycznej”) w zależności od konkretnego jej zużycia. Ustawodawstwo włoskie regulujące owe opłaty i koszty ogólne umożliwia niektórym przedsiębiorstwom, charakteryzującym się intensywnym zużyciem energii, obniżenie opłat z tego tytułu.
2. Consiglio di Stato (włoska rada państwa) ma rozstrzygnąć spór, w którym podmiot niezaliczony do przedsiębiorstw należących do energochłonnych sektorów przemysłu (konkretnie świadczący usługi zdrowotne) ma zamiar skorzystać z takiego samego traktowania jak owe przedsiębiorstwa i domaga się obniżenia opłaty z tytułu ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej. Wobec oddalenia jego żądań w postępowaniu administracyjnym oraz w ramach postępowania sądowego w pierwszej instancji Consiglio di Stato (rada państwa) musi ostatecznie rozstrzygnąć postępowanie, w związku z czym kieruje do Trybunału pytanie prejudycjalne, zwracając się o dokonanie interpretacji dyrektywy 2003/96/WE², w szczególności jej art. 11 i 17.
3. Odesłanie prejudycjalne zobowiązuje Trybunał do dokonania analizy art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE³, który pod pewnymi warunkami dopuszcza istnienie obok zharmonizowanego podatku akcyzowego od energii elektrycznej również innych podatków pośrednich.

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — Dyrektywa Rady 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; wyd. spec. w jęz. polskim – rozdz. 9, t. 1, s. 405).

3 — Dyrektywa Rady z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 1992, L 9, s. 12).

4. W dziedzinie takiej jak pewnym zakresie dziedzina opodatkowania energii, która nie stanowi przedmiotu bogatego orzecznictwa Trybunału, niniejsza sprawa wywołuje podwójny dotychczas nierozstrzygnięty problem prawny: a) czy można uznać za podatek pośredni w rozumieniu dyrektywy 2008/118 mechanizm, na podstawie którego dokonuje się podziału pomiędzy włoskimi konsumentami uczestnictwa w ogólnych kosztach systemu energii elektrycznej, oraz b) jaki charakter ma ulga przyznana przez państwo włoskie niektórym przedsiębiorstwom energochłonnym, których ostateczna faktura z tego tytułu opiewa na obniżoną kwotę.

5. Zasadnicza trudność związana z niniejszą sprawą, na której skoncentruję się w ramach opinii, polega na ustaleniu, czy obowiązek zapłaty ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej stanowi podatek podlegający dyrektywom 2008/118 i 2003/96, czy też przeciwnie, chodzi tu o mechanizm nakładania na konsumentów w ramach stawek opłat systemu energii elektrycznej obowiązkowego świadczenia majątkowego, niemającego jednak charakteru podatku.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

6. Dyrektywa 2003/96 nie harmonizuje podatków akcyzowych od produktów energetycznych oraz energii elektrycznej, lecz ustanawia pewne minimalne poziomy opodatkowania, które muszą być przestrzegane przez państwa poprzez zsumowanie wszystkich podatków pośrednich, które postanowiły one zastosować (z wyjątkiem podatku VAT). Ze swej strony dyrektywa 2008/118 dokonuje harmonizacji częściowej niektórych aspektów zharmonizowanych podatków akcyzowych, w tym podatku stosowanego do produktów energetycznych oraz energii elektrycznej.

7. Zgodnie z art. 4 dyrektywy 2003/96:

„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”.

8. Dyrektywa 2003/96 zezwala państwom na dokonanie rozróżnienia w przypadku opodatkowania produktów energetycznych oraz energii elektrycznej w zależności od tego, czy chodzi o zastosowanie gospodarcze, czy o użytek prywatny. Artykuł 5 stanowi, że „[p]od 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 rozróżniane będzie zastosowanie w celach handlowych i niehandlowych produktów energetycznych i energii elektrycznej określonych w art. 9 i 10”.

9. Zgodnie z art. 11 dyrektywy 2003/96:

„1. W niniejszej dyrektywie »zastosowanie gospodarcze« oznacza wykorzystanie przez jednostkę gospodarczą określoną zgodnie z ust. 2, która samodzielnie i niezależnie, w dowolnym miejscu, dostarcza towary lub świadczy usługi, niezależnie od celu i wyniku wykonywania takich działalności gospodarczych.

Działalności gospodarcze obejmują wszystkie działalności producentów, podmiotów gospodarczych i osób świadczących usługi, włącznie z działalnością górniczą i rolniczą oraz wykonywaniem wolnych zawodów.

[...]

4. Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres obniżonego poziomu opodatkowania dla zastosowań gospodarczych”.

10. Artykuł 17 dyrektywy 2003/96 stanowi, co następuje:

„1. Pod warunkiem że minimalne poziomy opodatkowania przewidziane w niniejszej dyrektywie są przestrzegane średnio przez wszystkie przedsiębiorstwa, państwa członkowskie mogą stosować obniżki podatku do zużycia produktów energetycznych wykorzystywanych do ogrzewania lub dla celów art. 8 ust. 2 lit. b) i c) oraz do energii elektrycznej w następujących przypadkach:

a) na rzecz zakładów energochłonnych

»Zakład energochłonny« oznacza jednostkę gospodarczą, określoną w art. 11, w której koszty nabycia produktów energetycznych i energii elektrycznej wynoszą przynajmniej 3,0% wartości produkcji lub krajowy należny podatek energetyczny wynosi przynajmniej 0,5% wartości dodanej. W ramach tej definicji państwa członkowskie mogą stosować bardziej rygorystyczne pojęcia, włącznie z wartością sprzedaży, definicjami dotyczącymi procesu i sektora.

[...]

2. Nie naruszając art. 4 ust. 1, państwa członkowskie mogą stosować poziom opodatkowania obniżony do zera do produktów energetycznych i energii elektrycznej, których definicję przedstawiono w art. 2, gdy są wykorzystywane przez zakłady energochłonne, których definicję przedstawiono w ust. 1 niniejszego artykułu.

[...]

4. Wobec zakładów korzystających z możliwości określonych w ust. 2 i 3 obowiązują porozumienia, systemy zezwoleń handlowych lub równoważne uzgodnienia określone w ust. 1 lit. b). Porozumienia, systemy zezwoleń handlowych lub równoważne uzgodnienia muszą prowadzić do osiągnięcia celów środowiska lub podwyższenia efektywności energetycznej, zasadniczo równoważnych z tymi, jakie byłyby osiągnięte, jeśli [gdyby] przestrzegane byłyby [były] standardowe wspólnotowe stawki minimalne”.

11. Zgodnie z art. 1 dyrektywy 2008/118:

„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;

- b) alkohol i napoje alkoholowe objęte dyrektywami 92/83/EWG i 92/84/EWG;
- c) wyroby tytoniowe objęte dyrektywami 95/59/WE, 92/79/EWG i 92/80/EWG.

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 krajowe

12. We włoskim systemie prawnym występuje szereg aktów prawnych i administracyjnych, przyjętych kaskadowo, które tworzą system ulg na rzecz przedsiębiorstw „energochłonnych”. Chodzi tu o decreto legislativo del 2 febbraio 2007, n. 26, di attuazione della direttiva 2003/96 (rozporządzenie ustawodawcze nr 26 z dnia 2 lutego 2007 r. dokonujące transpozycji dyrektywy 2003/96)⁴ oraz decreto legge del 22 giugno 2012, n. 83, recante misure urgenti per la crescita del Paese (rozporządzenie z mocą ustawy nr 83 z dnia 22 czerwca 2012 r. ustanawiające nadzwyczajne środki na rzecz rozwoju państwa, zwane dalej „rozporządzeniem z mocą ustawy z 2012 r.”)⁵, którego art. 39 stanowi w szczególności:

- w ust. 1 – że definicja „przedsiębiorstw energochłonnych”, o których mowa w art. 17 dyrektywy 2003/96/WE, zostanie ustalona do dnia 31 grudnia 2012 r. za pomocą jednego lub kilku rozporządzeń ministerialnych;
- w ust. 2 – że przedsiębiorstwa te będą objęte „systemem korzystnych stawek podatku akcyzowego”, który ma zapewnić utrzymanie wpływów podatkowych, ale który nie może oznaczać w żadnym przypadku nowych lub dodatkowych wydatków dla finansów publicznych;
- w ust. 3 – że kwoty należne od samych przedsiębiorstw w celu pokrycia „ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej” zostaną zmienione w sposób dla nich korzystny.

13. Decreto ministeriale del 5 aprile 2013, sulla definizione delle imprese a forte consumo di energia (rozporządzenie ministerialne z dnia 5 kwietnia 2013 r. w sprawie definicji przedsiębiorstw energochłonnych, zwane dalej „rozporządzeniem ministerialnym z 2013 r.”)⁶ wdraża art. 39 rozporządzenia z mocą ustawy z 2012 r. W szczególności w art. 2 zawiera ono definicję „przedsiębiorstwa energochłonnego” zgodnie z art. 17 dyrektywy 2003/96, opierającą się na przesłankach i kryteriach związanych z minimalnym poziomem zużycia oraz wpływem kosztów energii elektrycznej na wartość działalności przedsiębiorstwa. W art. 3 przewiduje się, po uprzednim wydaniu wytycznych ministerialnych, ponowne ustalenie kosztów ogólnych systemu energii elektrycznej. Owo ustalenie zostaje przeprowadzone według „kryterium degresywności w stosunku do zużycia” energii elektrycznej. Artykuł 6 stwierdza, że organ krajowy zwany funduszem wyrównawczym sektora energii elektrycznej (Cassa conguaglio per il settore elettrico; zwany dalej „funduszem wyrównawczym”), publikuje co roku zestawienie przedsiębiorstw energochłonnych.

4 — GURI nr 68 z dnia 22 marca 2007 r.

5 — GURI nr 147 z dnia 26 czerwca 2012 r.

6 — GURI nr 91 z dnia 18 kwietnia 2013 r.

14. L'atto di indirizzo del Ministro dello Sviluppo economico del 24 luglio 2013 (wytyczne ministra rozwoju gospodarczego z dnia 24 lipca 2013 r., zwane dalej „wytycznymi ministerialnymi z 2013 r.”), które wdrażają art. 39 ust. 3 rozporządzenia z mocą ustawy z 2012 r. oraz art. 3 rozporządzenia ministerialnego z 2013 r., powierzają Autorità per l'Energia Elettrica il Gas e il Settore Idrico (urzędowi ds. energii elektrycznej, gazu i wody, zwanemu dalej „AEEG”) zadanie polegające na ponownym ustaleniu kwot w celu pokrycia „ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej”, ograniczając w każdym razie ową ulgę do przedsiębiorstw „energochłonnych” działających w sektorze przemysłowym.

15. W październiku 2013 r. AEEG wydał trzy decyzje ograniczające korzystanie z ulg podatkowych wyłącznie do „energochłonnych” przedsiębiorstw przemysłowych, wykluczając tym samym przedsiębiorstwa, które, tak jak skarżąca, działają w innych sektorach. Wyłączenie to przewidywały również ostateczne decyzje wydane przez fundusz wyrównawczy.

II – Okoliczności sprawy i postępowanie przed sądem krajowym

16. Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) – Fondazione Santa Lucia (zwany dalej „Fondazione Santa Lucia”) to instytucja świadcząca usługi zdrowotne i prowadząca badania w dziedzinie medycznej. Zdaniem sądu odsyłającego jest ona objęta zakresem pojęcia „jednostki gospodarczej”, o którym mowa w art. 11 ust. 1 dyrektywy 2003/96/WE.

17. W 2014 r. Fondazione Santa Lucia wniosła skargę do Tribunale amministrativo regionale della Lombardia (regionalnego sądu administracyjnego dla Lombardii, zwanego dalej „TAR”) z żądaniem stwierdzenia nieważności decyzji organów włoskich, które odmówiły jej dostępu do krajowego systemu ulg podatkowych dla „przedsiębiorstw energochłonnych”⁷ na tej podstawie, iż nie działała ona w sektorze przemysłowym.

18. W wyroku nr 1600/2014 TAR odrzucił skargę jako wniesioną po terminie, nie wypowiadając się przy tym co do istoty.

19. Fondazione Santa Lucia odwołała się od wyroku wydanego w pierwszej instancji do Consiglio di Stato (rady państwa, Włochy) i wniosła o jego uchylenie w zakresie, w jakim stwierdzono niedopuszczalność skargi, a w pozostałym zakresie powtórzyła pozostałe twierdzenia podniesione wcześniej przed TAR. Zdaniem skarżącej system ulg stworzony przez organy włoskie na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych jest sprzeczny z dyrektywą 2003/96, w szczególności z jej art. 11 i 17.

20. Consiglio di Stato (rada państwa) uważa, że skarga była dopuszczalna, a wyrok TAR należy w tej części zmienić. Jeżeli chodzi o istotę sprawy, to włoski sąd najwyższy nie ma wątpliwości co do zastosowania przepisów TFUE dotyczących pomocy państwa (art. 107 TFUE i 108 TFUE), natomiast ma wątpliwości co do zgodności systemu ulg na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych, jeżeli chodzi o ich udział w ogólnych kosztach systemu energii elektrycznej, z dyrektywą 2003/96.

21. W tym kontekście Consiglio di Stato (rada państwa, Włochy) kieruje do Trybunału następujące dwa pytania prejudycjalne:

„1) Czy zakresem stosowania dyrektywy 2003/96/WE objęte są przepisy krajowe (takie jak przepisy w postępowaniu głównym), które z jednej strony przewidują definicję »przedsiębiorstw energochłonnych« zgodną z definicją zawartą w tej dyrektywie, a z drugiej strony zastrzegają na

⁷ — Neologizm „przedsiębiorstwa energochłonne” widnieje w postanowieniu odsyłającym i wydaje mi się wystarczająco wyrazisty, aby opisać fenomen tych przedsiębiorstw, które dla swojej działalności wymagają intensywnego zużycia energii.

rzecz takiego rodzaju przedsiębiorstw ulgi w zakresie kosztów ogólnych systemu energii elektrycznej (a nie ulgi dotyczące opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej jako takiej)?

W wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej:

- 2) Czy prawo wspólnotowe, a w szczególności art. 11 i 17 dyrektywy 2003/96/EWG, stoi na przeszkodzie przepisom ustawowym i wykonawczym (takim jak obowiązujące we włoskim porządku prawnym), które z jednej strony przewidują wprowadzenie systemu ulg w zakresie konsumpcji produktów energetycznych (energii elektrycznej) przez przedsiębiorstwa »energochłonne« w rozumieniu wspomnianego art. 17, a z drugiej strony ograniczają możliwość korzystania z takich ulg jedynie na rzecz przedsiębiorstw »energochłonnych«, które działają w sektorze wytwórczym, wyłączając ją w stosunku do przedsiębiorstw działających w innych sektorach gospodarki?”.

22. Po złożeniu uwag na piśmie przez Włochy, Komisję oraz Fondazione Santa Lucia Trybunał postanowił rozstrzygnąć sprawę bez przeprowadzania rozprawy.

I – Analiza pytań prejudycjalnych

A – Uwagi wstępne

23. Przed udzieleniem odpowiedzi na oba pytania Consiglio di Stato (rada państwa, Włochy) należy podkreślić, że żadne z nich nie odnosi się do zgodności włoskich regulacji z normami prawa Unii dotyczącymi pomocy państwa. Co więcej, to sam sąd odsyłający podkreśla, o czym była mowa powyżej, iż kwestia ta nie budzi wątpliwości i on sam wyłącza ją z zakresu odesłania prejudycjalnego.

24. Niemniej jednak Komisja w pisemnych uwagach, powołując się na toczące się postępowanie dotyczące dostosowania tego systemu do prawa Unii w zakresie pomocy państwa, rozwodzi się na temat ich zgodności. Z tego też względu Komisja uznaje za wskazane przypomnienie sądowi odsyłającemu o jego obowiązku, na wypadek gdyby Włochy nie wykonały w sposób właściwy obowiązku notyfikacji Komisji odnośnych przepisów.

25. Biorąc pod uwagę, że Consiglio di Stato (rada państwa, Włochy) nie kieruje do Trybunału Sprawiedliwości pytania w przedmiocie stosowania przepisów Unii w dziedzinie pomocy państwa, aczkolwiek wspomina o nich w postanowieniu odsyłającym (właśnie w celu wskazania, iż nie ma w tym względzie wątpliwości), uważam za bezzasadne uwzględnianie propozycji Komisji. Trybunał powinien ograniczyć się moim zdaniem do udzielenia odpowiedzi jedynie na dwa pytania prejudycjalne w sposób odpowiadający temu, w jaki zostały one sformułowane.

B – Pierwsze pytanie prejudycjalne: zastosowanie dyrektywy 2003/96 do ulg na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych ustanowionych w związku z mechanizmem udziału w ogólnych kosztach systemu energii elektrycznej

1. Podsumowanie przedstawionych uwag

26. Consiglio di Stato (rada państwa, Włochy) zmierza do ustalenia, czy system ulg na rzecz przedsiębiorstw „energochłonnych”, taki jak regulowany przez włoskie przepisy, jest objęty pojęciem „obniżki podatku” z art. 17 ust. 1 dyrektywy 2003/96.

27. Strony, które przedłożyły uwagi na piśmie, mają w tej kwestii różne stanowiska. Zdaniem Fondazione Santa Lucia ulgi na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych powinny zostać uznane za obniżkę podatku zgodnie z art. 17 ust. 1 dyrektywy 2003/96, ponieważ są równoważne pod względem skutku z korzyścią podatkową.

28. Komisja przyznaje istnienie trudności w zakresie odróżnienia w prawie Unii podatków bezpośrednich od pośrednich, ale twierdzi, iż system ulg na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych polega na obniżce podatku pośredniego (wciąż zgodnie z prawem Unii), który obciąża zasadniczo końcowego konsumenta energii elektrycznej.

29. W celu wyjaśnienia, czy ulgi te mogą zostać uznane za obniżki podatków w rozumieniu art. 17 dyrektywy 2003/96, Komisja przywołuje art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118, który odnosi się do zharmonizowanych podatków akcyzowych od określonych towarów, m.in. od energii elektrycznej. Artykuł 1 ust. 2 przewiduje dodatkowo możliwość nakładania przez państwa (na towary podlegające podatkowi akcyzowemu) innych dodatkowych obciążeń, nakierowanych na osiągnięcie szczególnych celów. Zdaniem Komisji korzyści na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych, które przyznają Włochy, należą do tej drugiej kategorii (odpowiadającej niezharmonizowanym podatkom pośrednim), a ich zgodność z prawem powinna zostać zbadana w świetle wymagań, jakie dyrektywa 2008/118 stawia w przypadku ich wprowadzania.

30. Komisja ma jednak wątpliwości co do tego, czy udział w niektórych składnikach ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej jest podatkiem pośrednim, i uważa, że w określonych przypadkach korzyść stanowi obniżkę podatku akcyzowego od energii elektrycznej. Do sądu krajowego należy określenie składników ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej, do których stosuje się dyrektywę 2003/96 i jej art. 17, oraz odróżnienie ich od pozostałych, tj. tych, których zapłata może stanowić podatek pośredni dla celów szczególnych, gdzie zastosowanie znajdzie dyrektywa 2008/118, a nie dyrektywa 2003/96 i jej art. 17.

31. Rząd włoski proponuje rozwiązanie przeciwne do rozwiązania zaproponowanego przez Komisję. Jego zdaniem ulgi przyznane na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych stanowią środki o charakterze taryfowym, do których nie stosuje się dyrektywy 2003/96, i w związku z tym nie są one „obniżkami podatku” w rozumieniu art. 17. Obniżka podatku to ulga mająca wpływ na poziom opodatkowania, która oznacza zmniejszenie obciążenia fiskalnego dla beneficjenta, co nie ma miejsca w przepisach włoskich.

32. Zdaniem rządu włoskiego rozdział⁸ ogólnych kosztów z systemu energii elektrycznej pomiędzy użytkowników systemu energii elektrycznej to mechanizm stosowany przez Włochy zgodnie z dyrektywą 92/96/WE⁹ w celu sfinansowania tzw. kosztów osieroconych („stranded costs”, „coûts échoués”), które powstały w związku z liberalizacją sektora energii elektrycznej w wielu państwach członkowskich Unii. Prawo włoskie zobowiązuje do uiszczenia tych kosztów przedsiębiorstwa dystrybuujące energię elektryczną, które następnie przenoszą je na końcowego konsumenta.

8 — W postanowieniu odsyłającym (s. 17/24) Consiglio di Stato (rada państwa, Włochy) podkreśla, że tzw. ogólne koszty systemu energii elektrycznej to koszty, określone prawem w imię interesu ogólnego, które nakłada się kwotowo na użytkowników, w tym przedsiębiorstwa, poprzez ich uwzględnienie w fakturze (systemu energii elektrycznej).

9 — Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 grudnia 1996 r. dotycząca wspólnych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej (Dz.U. 1996, L 27, s. 20).

33. Przedsiębiorstwa dystrybucyjne przekazują zebrane pieniądze do publicznego organu – funduszu wyrównawczego – który przeznaczają je na cele leżące w interesie ogólnym, których realizacji służy system¹⁰. Zgodnie z prawem krajowym rząd włoski broni stanowiska, iż obowiązek ponoszenia ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej stanowi obowiązkowe świadczenie majątkowe, które jednak nie ma charakteru podatkowego. Decydujące znacznie dla nieklasyfikowania go jako podatku ma to, że pobrane kwoty nie zasilają budżetu państwa w celu finansowania potrzeb publicznych, lecz są dystrybuowane przez fundusz wyrównawczy w sposób przewidziany prawem dla każdego ze składników stanowiących system. Nie zmierza się tu do zaspokojenia potrzeby publicznej, lecz do wyrównania kosztu.

34. Pomimo że rząd włoski zgadza się z tym, że wykładnia ta nie może być stosowana bezpośrednio, to jednak twierdzi, iż prawo Unii ją dopuszcza, ponieważ Komisja uznała za dozwoloną pomoc państwa ustanowioną we Włoszech system rekompensaty ogólnych kosztów¹¹. Dodatkowo rozróżnienie pomiędzy podatkami pośrednimi i obowiązkowymi świadczeniami majątkowymi takimi jak ogólne opłaty pojawia się w pkt 167 i 181 wytycznych Komisji w sprawie pomocy państwa przeznaczonej na ochronę środowiska i energii¹².

35. Rząd włoski przyznaje również, że mechanizm ogólnych kosztów z tytułu systemu energii elektrycznej nie jest objęty pojęciem podatku akcyzowego z dyrektywy 2008/118. Jego zdaniem z dyrektywy wynika, że podatek akcyzowy to podatek pośredni, który obciąża konsumpcję dobra z uwagi na jego wytworzenie i jest wymagalny od osoby, która je sprzedaje, w chwili oddania towaru do dyspozycji konsumentów. Podatek ten musi mieć zawsze ogólny cel, a jego obniżka nie może dotyczyć wcześniej wyselekcjonowanych podmiotów gospodarczych.

12. Ocena

36. Czy rozdział pomiędzy konsumentami energii elektrycznej ogólnych kosztów z tytułu systemu energii elektrycznej może być uważany za podatek w rozumieniu dyrektywy 2003/96 i 2008/118? W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie prejudycjalne należałoby udzielić odpowiedzi w ten sposób, że ulgi na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych stanowią obniżkę podatku (później należałoby zbadać, czy zgodną z art. 17 dyrektywy 2003/96). Jeżeli, przeciwnie, odpowiedź byłaby przecząca, wówczas niefiskalny charakter świadczenia oznaczałby, że poszczególne ulgi przyznane określonym przedsiębiorstwom również nie miałyby charakteru obniżki podatku, wobec czego nie wchodziłyby w zakres dyrektywy regulującej podatki pośrednie na energię elektryczną.

37. W celu rozstrzygnięcia tej kwestii należy wcześniej wyjaśnić znaczenie prawne, jakie tym podatkom przypisują dyrektywy 2003/96 i 2008/118¹³. Punktem wyjścia jest art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118, przewidujący stosowanie podatku akcyzowego do produktów energetycznych i energii elektrycznej, który został zharmonizowany częściowo dyrektywą 2003/96. Chodzi tu o podatek, który

10 — Wykaz celów brzmi następująco: demontaż elektrowni jądrowych i zamknięcie cyklu paliwowego; produkcja energii ze źródeł odnawialnych; finansowanie specjalnych reżimów taryfowych; finansowanie badań i rozwoju; bon na energię elektryczną dla najmniej zamożnych klientów; ulgi na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych; rekompensaty na rzecz małych przedsiębiorstw energetycznych; środki promowania efektywności energetycznej; rekompensaty na rzecz jednostek lokalnych, w których mieszczą się elektrownie jądrowe; rekompensaty z uwagi na nierównoważone koszty transportu i dystrybucji; środki służące przywróceniu jakości usług.

11 — Decyzja Komisji C(2004) 4333/8 z dnia 1 stycznia 2004 r.

12 — Dz.U. 2014, C 200, s. 1.

13 — W dziedzinie podatku akcyzowego występują obok siebie szczegółowe dyrektywy, które dokonują harmonizacji postawy opodatkowania oraz minimalnych poziomów opodatkowania w przypadku produktów podlegających owym podatkom akcyzowym (jak jest w przypadku dyrektywy 2003/96 w odniesieniu do paliw oraz energii elektrycznej) oraz dyrektywa ogólna, która ustanawia ogólny system stosowany do produkcji, posiadania, obliczenia i kontroli produktów podlegających podatkowi akcyzowemu (dyrektywa 2008/118). Zobacz A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruksela 2012, s. 386 i nast.; F. Becker, L.M. Cazorla; J. Martínez-Simancas, *Los tributos del sector eléctrico*, Aranzadi, Pamplona 2013; J.A. Rozas Valdés, *El modelo español de system financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario*, *Quincena fiscal*, 2015, n.º 3, s. 55–84.

w rzeczywistości nie jest przedmiotem postępowania, ponieważ ulgi na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych wprowadzone przez państwo włoskie przy okazji uregulowania dotyczącego przerzucania ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej nie dotyczą zharmonizowanego podatku akcyzowego.

38. W rzeczywistości bowiem art. 39 rozporządzenia z mocą ustawy z 2012 r. dopuścił dwa rodzaje środków dla przedsiębiorstw energochłonnych, tj. a) preferencyjny „system stawek podatku akcyzowego” (ust. 2) i b) również korzystną dla tych przedsiębiorstw zmianę kwot, jakie powinny one płacić w celu pokrycia „ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej” (ust. 3). Rozporządzenie ministerialne z 2013 r. ograniczyło się do tego ostatniego środka, lecz nie wprowadzało żadnych zmian stawek podatku akcyzowego od energii elektrycznej z korzyścią dla przedsiębiorstw energochłonnych ani też żadnych obniżek podatkowych w tym podatku.

39. Jako wyjątek od reguły ogólnej, zgodnie z którą zharmonizowane podatki akcyzowe dopuszczalne są jedynie w trzech przypadkach, art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 daje państwom możliwość wprowadzenia lub utrzymania „podatków pośrednich” (tj. dodatkowych podatków pośrednich, niepodlegających wobec tego harmonizacji) od energii elektrycznej, o ile spełniają dwie przesłanki:

— służą szczególnym celom;

— 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 zwolnień¹⁴.

40. Tego typu podatki pośrednie dla celów szczególnych (zwane dalej dla większej jasności „podatkami pośrednimi dla celów szczególnych”) sumuje się ze zharmonizowanym podatkiem akcyzowym zgodnie z dyrektywą 2003/86, ponieważ zgodnie z art. 4 ust. 1 poziomy opodatkowania energii elektrycznej stosowane przez państwa członkowskie nie mogą być niższe od minimalnych poziomów przewidzianych w dyrektywie, a zgodnie z ust. 2 tego artykułu „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.

41. Wykładnia ta znajduje również oparcie w motywie 10 dyrektywy 2003/96, zgodnie z którym „[...] 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”, z czego można wnioskować, że obniżki podatków z art. 17 dyrektywy 2003/96 są dopuszczalne również w odniesieniu do zharmonizowanego podatku akcyzowego na energię elektryczną, jak również w przypadku niezharmonizowanych podatków pośrednich dla celów szczególnych, które państwa członkowskie mogą nakładać na energię elektryczną.

42. Spór sprowadza się zatem do pytania, czy mechanizm podziału ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej ma zasadniczo charakter fiskalny, a jeśli tak, to czy obowiązek zapłaty nałożony na użytkowników systemu energii elektrycznej mógłby znaleźć się w kategorii podatków pośrednich dla celów szczególnych w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

14 — Zgodnie z tezami wyrażonymi przez doktrynę przedmiotu postanowienie to nie jest zbyt jasne. Zobacz np. D. Berlin, *Politique fiscale*, vol. I, Commentaire J. Mégret, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012, s. 561.

43. Z pierwszej perspektywy (ogólnej) włoskie prawo interpretuje obowiązek zapłaty tego typu ogólnych opłat jako świadczenia majątkowego o charakterze niepodatkowym¹⁵, a orzecznictwo włoskich sądów odrzuca możliwość, by chodziło tu o podatek.

44. Jednakże gdy Trybunał rozstrzyga co do istnienia podatku, stawki, prawa lub opłaty w świetle prawa Unii, sięga wówczas do ich cech obiektywnych, niezależnie od tego, jak są one kwalifikowane przez prawo krajowe¹⁶. W rezultacie uznanie zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 za podatek pośredni dla celów szczególnych systemu podziału ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej pomiędzy użytkowników energii elektrycznej musi zostać dokonane z perspektywy prawa Unii.

45. Prawo Unii nie zawiera definicji podatków pośrednich, brak jest jej też w orzecznictwie Trybunału, chociaż niektóre wyroki przypisują im pewne charakterystyczne elementy: nie obciążają one dochodu lub majątku osoby fizycznej lub prawnej (co jest cechą charakterystyczną podatków bezpośrednich), lecz konsumpcję produktów lub świadczenie usług¹⁷, i są zwykle uwzględnione w fakturach wystawianych konsumentom¹⁸.

46. Trybunał odniósł się do art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 w wyroku *Kernkraftwerke Lippe-Ems*¹⁹, stwierdzając, że przepis ten, mający na celu uwzględnienie różnorodności tradycji fiskalnych państw członkowskich w tej dziedzinie i częstego wykorzystywania podatków pośrednich w celu realizacji polityk pozabudżetowych, pozwala państwom członkowskim na ustanowienie, oprócz akcyzy minimalnej, innych podatków pośrednich służących konkretnemu celowi.

47. Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 wprowadza wyjątek od zasady ogólnej, zgodnie z którą zużycie energii elektrycznej jest opodatkowane jedynie zharmonizowanym podatkiem akcyzowym oraz podatkiem VAT, co nakazuje stosować ściśle kryterium interpretacji. Swoboda państw jest tu dodatkowo ograniczona przez to, że art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 ustanawia dwie przesłanki, które podatki pośrednie dla celów szczególnych muszą spełnić kumulatywnie (tj. szczególny cel oraz zgodność z podstawowymi normami Unii dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej VAT)²⁰.

48. Jeżeli chodzi o „cel szczególny” podatków pośrednich dla celów szczególnych, Trybunał podkreślił, że muszą one zmierzać do celu innego niż wyłącznie budżetowy²¹. W wyroku *Transportes Jordi Besora*²² stwierdzono, że zwiększenie autonomii jednostki samorządu terytorialnego poprzez przyznanie władztwa podatkowego stanowi cel czysto budżetowy, który nie może stanowić sam w sobie szczególnego celu²³. Aby podatek ten mógł należeć do kategorii podatków pośrednich dla

15 — Z tej przyczyny art. 39 ust. 3 rozporządzenia ministerialnego z 2012 r. oraz wytyczne ministerialne z 2013 r. wyszczególniają ulgi na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych w zakresie ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej obok obniżki podatku, która mogłaby zostać przyznana im przez państwo włoskie, przewidzianej w art. 39 ust. 2 rozporządzenia ministerialnego z 2012 r., lecz która nie została ani wprowadzona, ani zastosowana.

16 — Wyrok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 107 i przytoczone tam orzecznictwo. Trybunał również potwierdził, że przepis dotyczące zwolnień zawartych w dyrektywie 2003/96 powinny być interpretowane w sposób autonomiczny, w oparciu o treść danych przepisów oraz cele zamierzone przez tę dyrektywę (wyroki: *Systeme Helmholtz*, C-79/10, EU:C:2011:797, pkt 19; *Jan de Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, pkt 20–23).

17 — Wyrok *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:354, pkt 56.

18 — Opłatę za energię elektryczną stosowaną przez region stołeczny Brukseli uznano za podatek pośredni, ponieważ została ona pomyślana i wprowadzona w celu jej przeniesienia na końcowego konsumenta, a przedsiębiorstwa dostarczające energię uwzględniały ją w fakturach konsumentów, w tym przypadku instytucji europejskich (wyrok *Komisja/Belgia*, C-163/14, EU:C:2016:4, pkt 39, 48).

19 — Sprawa C-5/14, EU:C:2015:354, pkt 58, 59; analogicznie wyrok *Komisja/Francja*, C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 18, 19.

20 — Owe podstawowe normy dotyczą określenia podstawy opodatkowania, obliczenia podatku, zwrotu oraz kontroli (nie ma wśród nich przepisów dotyczących zwolnień).

21 — Zobacz wyroki: *Komisja/Francja*, C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 19; *EKW i Wein & Co.*, C-437/97, EU:C:2000:110, pkt 31; *Hermann*, C-491/03, EU:C:2005:157, pkt 16.

22 — Sprawa C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 20, 21. Zobacz również wyroki *EKW i Wein & Co.*, C-437/97, EU:C:2000:110, pkt 30; *Komisja/Francja*, C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 26. W pierwszym z tych wyroków kwestia sporna dotyczyła regionalnej części stawki podatku, dodawanej do państwowego hiszpańskiego podatku od sprzedaży detalicznej niektórych olejów mineralnych, przeznaczonej na finansowanie niektórych kompetencji przeniesionych na wspólnoty autonomiczne.

23 — Wyroki: *EKW i Wein & Co.*, C-437/97, EU:C:2000:110, pkt 33; *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 25.

celów szczególnych, wpływy z tego podatku musiałyby obowiązkowo być wykorzystywane do zmniejszania społecznych i środowiskowych kosztów związanych w szczególności ze zużyciem olejów mineralnych obciążonych takim podatkiem, przez co istniałby bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów i celem danego podatku²⁴.

49. Gdyby rozdział ogólnych kosztów z tytułu energii elektrycznej pomiędzy włoskimi konsumentami należał do kategorii podatków pośrednich dla celów szczególnych, to spełniony byłby wymóg szczególności, ponieważ, jak wynika z postanowienia odsyłającego oraz uwag rządu włoskiego, kwoty pobierane przez przedsiębiorstwa dostarczające energię elektryczną są przekazywane na fundusz wyrównawczy, który z kolei dokonuje ich podziału dla każdego z celów interesu ogólnego ustalonych przez włoskie ustawodawstwo²⁵. W każdym wypadku to do sądu krajowego należy przeanalizowanie poszczególnych elementów mechanizmu ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej oraz weryfikacja, czy są one przeznaczone na cel przewidziany prawem, a nie stają się częścią budżetu państwa jako dochody publiczne, to znaczy bez ich przeznaczenia na osiągnięcie celu, który jest podstawą poboru świadczenia.

50. Z drugiej strony uważam, że istnieją uzasadnione argumenty pozwalające zaprzeczyć temu, że włoski mechanizm finansowania ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej spełnia drugi z wymogów, który pozwoliłby na objęcie go zakresem art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Zgodnie z tym wymogiem musi chodzić o podatek pośredni o cechach analogicznych²⁶ albo do zharmonizowanego przez Unię podatku akcyzowego, albo do podatku VAT²⁷.

51. Przed przystąpieniem do prezentacji odpowiednich argumentów stosowne byłoby może wskazanie niektórych orzeczeń, w których Trybunał oceniał mechanizmy podobne do systemu włoskiego, pomimo że czynił to z punktu widzenia ich zgodności z przepisami dotyczącymi pomocy państwa, co sprawiło, że nie wypowiedział się bezpośrednio co do fiskalnego lub pozafiskalnego charakteru owych mechanizmów przenoszenia ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej na konsumentów.

52. W wyroku *Association Vent De Colère! i in.*²⁸ Trybunał potwierdził, że mechanizm rekompensaty dodatkowych kosztów, którego finansowanie jest ponoszone przez wszystkich odbiorców końcowych energii elektrycznej na terytorium kraju, zgodnie z którym kwoty zebrane w ten sposób są dzielone pomiędzy uprawnione przedsiębiorstwa zgodnie z prawem państwa członkowskiego przez instytucję publiczną, stanowi interwencję państwa lub z użyciem zasobów państwowych w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

24 — *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 30–32; opinia rzecznika generalnego N. Wahla przedstawiona w tej samej sprawie, C-82/12, EU:C:2013:694, pkt 28–30.

25 — Zdaniem rządu włoskiego do centralnego budżetu państwa włącza się jedynie pewien procent elementu A2 ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej, przeznaczony na pokrycie kosztów demontażu elektrowni jądrowych.

26 — Wystarczające jest podobieństwo, a nie tożsamość, skoro orzecznictwo Trybunału wymaga jedynie zgodności z ogólnym systemem podatkowym w prawie Unii. Podobnie wyrok *EKW i Wein & Co.*, C-437/97, EU:C:2000:110, pkt 47.

27 — Wymóg ten oznacza, że należy wykazać podobieństwa z podatkiem akcyzowym albo z podatkiem VAT, natomiast nie z jednym i drugim, skoro chodzi o podatki pośrednie, lecz o bardzo różnych cechach. Jak wskazał Trybunał w wyroku *EKW i Wein & Co.*, C-437/97, EU:C:2000:110, pkt 44, „podatek VAT oraz podatek akcyzowy mają pewne rozbieżne cechy. Pierwszy jest bowiem proporcjonalny do ceny towarów, które obciąża, podczas gdy drugi oblicza się co do zasady w odniesieniu do objętości produktu. Dodatkowo podatek VAT jest pobierany na każdym etapie produkcji i dystrybucji (podatek zapłacony wcześniej w związku z poprzednią operacją można odliczyć), podczas gdy podatek akcyzowy jest płatny z chwilą dopuszczenia do konsumpcji opodatkowanych produktów (bez podobnego mechanizmu zwrotu). Wreszcie podatek VAT charakteryzuje się swym powszechnym charakterem, podczas gdy podatek akcyzowy obciąża jedynie określone produkty”.

28 — *Sprawa C-262/12*, EU:C:2013:851, pkt 28, 37.

53. W postanowieniu *Elcogás*²⁹ dodano, zмирzając w tym samym kierunku, że „jest pozbawione znaczenia, iż kwoty przeznaczone na pokrycie nadpłaty nie pochodzą ze szczególnego dodatku taryfowego energii elektrycznej i że rozważany mechanizm finansowania nie należy w ścisłym sensie do kategorii podatku, opłaty fiskalnej lub parafiskalnej zgodnie z prawem krajowym”³⁰.

54. Trybunał zbadał również zgodność innych mechanizmów taryfowych obowiązujących w sektorze energii elektrycznej z przepisami Unii dotyczącymi pomocy państwa. Czasem uznawał je za opłaty parafiskalne i stosował do nich orzecznictwo dotyczące zakazu opłat o skutku równoważnym oraz dyskryminujących podatków wewnętrznych. W sprawie *Alcoa Transformazioni/Komisja*³¹ uznał w sposób ogólny i mało precyzyjny za opłatę parafiskalną dodatkową kwotę pobieraną od włoskich konsumentów w celu przyznania preferencyjnej taryfy na energię elektryczną dla przedsiębiorstw energochłonnych we Włoszech, w szczególności dla fabryk aluminium należących do Alcoa. Pobrane opłaty parafiskalne kierowane były do funduszu wyrównawczego, który zwracał bezpośrednio Alcoa różnicę pomiędzy taryfą zapłaconą ENEL a taryfą preferencyjną.

55. W sprawie *Régis Network*³² Trybunał stwierdził nieważność decyzji Komisji, która uznała za zgodną z prawem Unii pomoc państwa przyznaną przez Francję lokalnym stacjom radiowym, finansowaną poprzez zastosowanie opłaty parafiskalnej na rzecz funduszu pomocy dla radiofonii, uznawanej przez uregulowanie francuskie za rzeczywisty podatek. Co jeszcze istotne, to do *direction générale des impôts* (generalnej dyrekcji skarbowej) należało wyliczenie, ustalenie i pobranie opłaty na rzecz tego funduszu przy zastosowaniu tych samych reguł, zabezpieczeń i sankcji jak te przewidziane w przypadku podatku VAT.

56. Szeroki sposób, w jaki Trybunał definiował pojęcia opłat o skutku równoważnym i dyskryminujących podatków wewnętrznych pozwolił objąć nimi jakiegokolwiek świadczenie majątkowe nakładane jednostronnie przez państwo członkowskie, niezależnie od jego charakteru podatkowego³³. Uważam zatem za wskazane, aby na użytek niniejszego odesłania prejudycjalnego Trybunał zajął stanowisko bardziej klarowne (i, o ile to możliwe, bardziej rygorystyczne również z punktu widzenia dogmatyki prawa podatkowego) przy kwalifikowaniu opłat parafiskalnych, tak aby automatycznie nie zrównywać rzeczywistych podatków z publicznymi świadczeniami o charakterze niepodatkowym.

57. O ile wyjaśnienie to nie jest niezbędne dla zastosowania przepisów dotyczących pomocy państwa ani w przypadku zakazu opłat o skutku równoważnym lub też dyskryminujących podatków wewnętrznych, stwierdzam, że jest ono potrzebne przy interpretacji dyrektyw harmonizujących kwestie podatkowe, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie.

29 — Sprawa C-275/13, EU:C:2014:2314, pkt 31. Hiszpański sąd najwyższy wyraził w tym przypadku wątpliwości co do państwowego pochodzenia funduszy uzyskiwanych przez *Elcogás*, ponieważ mechanizm finansowania nie należał w sensie ścisłym do kategorii podatku, opłaty fiskalnej lub parafiskalnej, lecz do dodatkowego kosztu systemu energii elektrycznej.

30 — Hiszpański mechanizm ze sprawy *Elcogás* jest bardzo zbliżony do włoskiego systemu ogólnych kosztów z tytułu systemu energii elektrycznej, ponieważ ostateczna stawka stosowana do konsumentów energii elektrycznej oraz użytkowników sieci transportu i dystrybucji składała się z pozycji, która łącznie z ceną energii stanowiła wynagrodzenie za dostarczoną energię oraz za korzystanie z sieci na rzecz uprawnionych przedsiębiorstw z sektora elektrycznego, jak też wynagrodzenie za pozostałe „koszty stałe systemu”, wśród których znajdowała się część na rzecz *Elcogás*. Dodatkowo „wspólny fundusz” finansowany przez użytkowników energii elektrycznej oraz użytkowników sieci był następnie dzielony za pomocą mechanizmu rozliczania płatności, zarządzanego przez organ o charakterze państwowym, który środki te pobiera oraz oblicza i ustala zgodnie z wymogami prawa, bez swobodnego uznania, kwoty należne przypadające na każdego beneficjenta systemu (postanowienie *Elcogás*, C-275/13, EU:C:2014:2314, pkt 15, 16). Zobacz podobnie późniejsze postanowienie *Alcoa Transformazioni/Komisja*, C-604/14 P, EU:C:2016:54.

31 — C-194/09 P, EU:C:2011:497, pkt 14.

32 — C-333/07, EU:C:2008:764.

33 — Zobacz np. opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego przedstawiona w sprawie *Essent Netweerk Noord*, C-206/06, EU:C:2008:33, pkt 40–44, w której uznaje za opłatę parafiskalną (wpisującą się w pojęcie opłaty o skutku równoważnym do ceł lub podatku wewnętrznego) niderlandzkie dopłaty do stawki o charakterze przejściowym od zużycia energii elektrycznej, pobierane przez operatorów systemów przesyłowych, przekazywane przez nich spółce, która jest wspólną spółką zależną krajowych producentów energii elektrycznej. Spółka ta była zobowiązana na podstawie tych przepisów do przeznaczenia części przychodów na pokrycie niemożliwych do odzyskania kosztów, wynikających z inwestycji realizowanych przez tę spółkę lub przedsiębiorstwa będące producentami energii przed otwarciem rynku na konkurencję i do przekazania państwu ewentualnej nadwyżki. Zdaniem rzecznika generalnego P. Mengozziego sporna dodatkowa opłata ma cechy, które odróżniają ją od klasycznego podatku (pkt 41 opinii).

58. Moim zdaniem istnieją dwa kluczowe argumenty pozwalające stwierdzić, że zapłata pro quota przez użytkowników energii elektrycznej ogólnych kosztów z tytułu systemu energii elektrycznej nie wynika ze zobowiązania podatkowego. Pierwszy odwołuje się do jej charakteru, który jest właściwy dla świadczenia majątkowego, niewątpliwe przewidzianego w prawie włoskim, lecz o charakterze niepodatkowym³⁴. Nawet jeżeliby uznać, że łączne kwoty, na którą te koszty się składają, mają charakter funduszy państwowych, jeżeli chodzi o ich ocenę jako pomocy państwa, to nie nabywają one z tego tytułu postaci (ani charakteru) podatku.

59. Udział w ponoszeniu ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej nie może być uznany za podatek w odniesieniu do interesujących nas tu zagadnień (tj. w związku z dyrektywami 2003/96 i 2008/118), albowiem nie ma on struktury podatkowej podobnej do zharmonizowanych podatków akcyzowych lub do podatku VAT. Pragnę przypomnieć, że ten ostatni wymóg jest niezbędny do tego, aby można było zaklasyfikować ten udział jako podatek pośredni dla celów szczególnych w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

60. Świadczenia majątkowe o charakterze publicznym, w odróżnieniu od podatków, nie przynoszą wpływów stanowiących część dochodów budżetu państwa służących zaspokajaniu potrzeb publicznych, czy to ogólnych, czy to szczególnych, finansowanych przez organy krajowe. Czynnikiem ten (uzyskanie „przychodów na rzecz organów publicznych”) został uznany przez Trybunał za element właściwy dla instytucji podatkowych³⁵.

61. Włoski system energii elektrycznej (a nie fiskus) pobiera od konsumentów energii elektrycznej kwoty, które przeznacza się na pokrycie pewnych kosztów nieodłącznie związanych z systemem, zgodnie z decyzją ustawodawcy. Organ publiczny, który nimi zarządza (fundusz wyrównawczy), działa jak zwykła kasa depozytowa i wyrównawcza, do której wpływają dochody, dystrybuowane następnie w wcześniej określony przez włoskie prawo sposób. Odbiorcami pobranych dochodów nie są instytucje publiczne, lecz określone przedsiębiorstwa lub inni odbiorcy kwot odpowiadających kosztom pokrywanym przez ten mechanizm. Kwoty pobrane w celu pokrycia ogólnych kosztów z tytułu systemu energii elektrycznej nie stanowią w związku z tym dochodów budżetowych państwa lub też jednej z jego instytucji przeznaczanych następnie na cel szczególny³⁶. Tym samym trudno byłoby zaklasyfikować je jako podatki w rozumieniu techniczno-prawnym.

62. Zgodnie z drugim argumentem przemawiającym za tą tezą w mechanizmie podziału ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej nie biorą udziału krajowe organy podatkowe; nie mają też one prerogatyw charakterystycznych dla skarbu państwa. W przypadku gdy konsument nie opłaci określonego procentowo udziału, który przedsiębiorstwo handlowe uwzględni w fakturze za energię elektryczną z tytułu ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej (która to kwota zostaje następnie przekazana do funduszu wyrównawczego), urzędnicy administracji podatkowej nie podejmują żadnych działań: ewentualne rozbieżności pomiędzy przedsiębiorstwem i użytkownikiem z tego tytułu muszą zostać rozstrzygnięte przez sądy powszechne.

34 — Zobacz prace J.J. Lavilla Rubiry, *Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias impuestas a las empresas que operan en el sector eléctrico*, s. 69–102; R. Gómez-Ferrera Rincóna, *Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria*, s. 31–67; w zbiorze F. López Ramona (ccord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madryt 2015.

35 — Wyrok *Air Transport Association of America i in.*, C-366/10, EU:C:2011:864, pkt 143, stwierdza w odniesieniu do systemu handlu uprawnieniami do emisji Unii, że „w odróżnieniu od cła, podatku lub opłaty obciążających zużycie paliwa system wprowadzony w życie dyrektywą 2003/87 zmienioną dyrektywą 2008/101 nie pozwala w ogóle na ustalenie na podstawie określonych z góry podstawy wymiaru i stawki kwoty należnej za tonę paliwa zużytego dla wszystkich lotów zrealizowanych w roku kalendarzowym, abstrahując od tego, że celem tego systemu *nie jest uzyskanie przychodów na rzecz władz publicznych*” (wyróżnienie moje). Z twierdzenia tego wynika a contrario, że dla istnienia podatku konieczne jest zgodnie z prawem Unii generowanie dochodów publicznych.

36 — W wyroku *CIBA*, C-96/08, EU:C:2010:185, pkt 23, Trybunał badał składkę, jaką przedsiębiorstwa były zobowiązane płacić na szkolenie zawodowe, której kwota obliczana była na podstawie kosztów wynagrodzeń. Wpływy z tej składki przeznaczano na sekcję funduszu na rzecz rynku pracy udzielającego dotacji instytucjom szkolenia zawodowego na Węgrzech. Zdaniem Trybunału okoliczność, że składka wpłacana była na fundusz odrębny od budżetu państwa, przeznaczony na cel szczególny, nie pozwalała na wykluczenie jej z dziedziny podatków. Fundusze otrzymane w wyniku składek były w owym przypadku dochodami publicznymi pobieranymi przez węgierskie organy, z tą tylko różnicą, iż przeznaczane były na szczególną część budżetu.

63. Świadczenie majątkowe o podobnym charakterze nie może zostać zaklasyfikowane jako podatek pośredni dla celów szczególnych w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, jeżeli nie jest wsparte systemem poboru oraz sankcji wyposażonym w prerogatywy administracji podatkowej, które gwarantują skuteczność poboru podatku VAT i podatków akcyzowych, tak zharmonizowanych, jak i niezharmonizowanych. Włoski mechanizm ogólnych kosztów z tytułu systemu energii elektrycznej pozbawiony jest systemu „kontroli podatkowej” porównywalnego z tym, jaki występuje w przypadku podatku VAT oraz w przypadku zharmonizowanych podatków akcyzowych, czego wymaga wyraźnie art. 1 ust. 2 dyrektywy, na wypadek gdyby państwa członkowskie wprowadzały podatki pośrednie na produkty podlegające podatkowi akcyzowemu, takie jak energia elektryczna.

64. Ostatecznie stwierdzam, że: a) mechanizm finansowania ogólnych kosztów z tytułu systemu energii elektrycznej nie może zostać uznany za podatek pośredni dla celów szczególnych w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 i b) tym samym system ulg ustanowiony z korzyścią dla przedsiębiorstw energochłonnych, taki jak ustanowiony przez włoskie przepisy przytoczone przez sąd odsyłający, nie jest objęty pojęciem „obniżki podatku” przewidzianym w art. 17 ust. 1 dyrektywy 2003/96. W konsekwencji państwo członkowskie może zdecydować się na system ulg na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych, o ile jest on zgodny z przepisami prawa Unii dotyczącymi pomocy państwa³⁷.

65. Jeżeli wbrew bronionemu przeze mnie stanowisku Trybunał uzna, że mechanizm ponoszenia ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej stosowany przez Włochy ma charakter podatkowy, wówczas należałoby uznać go za podatek dla celów szczególnych w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, w którym to przypadku zastosowanie znajdzie dyrektywa 2003/96. W tym przypadku przedsiębiorstwa energochłonne mogłyby korzystać z obniżek podatków zgodnie z art. 17 dyrektywy 2003/96, ponieważ zgodnie z tym przepisem i logicznie, w ramach określonych w nim granic, dozwolone jest zmniejszenie obciążenia podatkowego wynikającego zarówno ze zharmonizowanego podatku akcyzowego od energii elektrycznej, jak również niezharmonizowanego podatku pośredniego.

C – Drugie pytanie prejudycjalne: zgodność z dyrektywą 2003/96 krajowego systemu obniżek podatków, który przysługuje jedynie przedsiębiorstwom energochłonnym z sektora przemysłowego

66. Zaproponowałem, aby na pytanie pierwsze udzielono odpowiedzi, iż mechanizm pokrywania ogólnych kosztów z tytułu systemu energii elektrycznej nie należy do zakresu dyrektywy 2008/118, z czego wynika, że pozostaje on również poza zakresem dyrektywy 2003/96. Jeżeli Trybunał zaakceptuje tę argumentację, nie będzie konieczności udzielania odpowiedzi na drugie pytanie Consiglio di Stato (rady państwa, Włochy).

67. Wypowiem się jednak odnośnie do tego pytania pomocniczo, na wypadek, gdyby Trybunał uznał, że udział w ogólnych kosztach systemu energii elektrycznej ze strony włoskich użytkowników energii elektrycznej może być zakwalifikowany jako jeden z podatków pośrednich dla celów szczególnych w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, z którego to powodu zastosowanie znalazłaby dyrektywa 2003/96.

68. W tym przypadku odpowiedź na pytanie drugie nie sprawi moim zdaniem szczególnych trudności. Artykuł 5 dyrektywy 2003/96 uprawnia państwa do dokonania rozróżnienia w przypadku opodatkowania energii elektrycznej w zależności od tego, czy jest ona używana dla celów gospodarczych, czy prywatnych. Artykuł 11 ust. 1 uznaje za zastosowanie gospodarcze działalność jednostki gospodarczej, która prowadzi działalność gospodarczą określoną w akapicie drugim tego

37 — Jeżeli chodzi o produkty energetyczne wykluczone z zakresu zastosowania dyrektywy 2003/96, Trybunał potwierdził, że państwa członkowskie są co do zasady uprawnione do ich opodatkowywania, o ile wykonują swoje uprawnienia zgodnie z prawem Unii (wyroki: C-145/06 i C-146/06, EU:C:2007:411, pkt 38, 41; X, C-426/12, EU:C:2014:2247, pkt. 30).

przepisu, tj. obejmującą „wszystkie działalności producentów, podmiotów gospodarczych i osób świadczących usługi włącznie z działalnością górniczą i rolniczą oraz wykonywaniem wolnych zawodów”. Przedsiębiorstwa energochłonne, którym włoskie prawo przyznaje ulgi, wykorzystują niewątpliwie dla celów gospodarczych energię elektryczną w ramach swej działalności gospodarczej.

69. Artykuł 11 ust. 4 dyrektywy 2003/96 stanowi, że państwa członkowskie „mogą ograniczyć zakres obniżonego poziomu opodatkowania dla zastosowań gospodarczych”. Przepis pozostawia tym samym państwom członkowskim swobodę co do ograniczenia stosowania do niektórych tylko, a nie wszystkich obszarów produkcji obniżonej stawki podatku. Prawo krajowe, które podobnie jak prawo włoskie ogranicza zastosowanie gospodarcze wyłącznie do sektora przemysłowego, jest moim zdaniem zgodne z dyrektywą 2003/96.

70. Ponadto art. 17 ust. 1 dyrektywy 2003/96 zezwala państwom członkowskim na stosowanie obniżki podatku w przypadku konsumpcji energii elektrycznej w odniesieniu do niektórych przedsiębiorstw energochłonnych³⁸ i pozostawia ponownie państwom swobodę co do „stosowania bardziej rygorystyczn[ych] poję[ć], włącznie z wartością sprzedaży, definicjami dotyczącymi procesu i sektora”.

71. Regulacja włoska jest zgodna z tym przepisem dyrektywy 2003/96, ponieważ zawiera definicję przedsiębiorstwa energochłonnego (którą posługuje się sama dyrektywa) i dodatkowo, korzystając z zakresu swobody z art. 17 ust. 1, przyznaje ulgi podatkowe jedynie przedsiębiorstwom działającym w sektorze przemysłowym. Wykluczenie przedsiębiorstw z innych sektorów (jak sektora usług zdrowotnych świadczonych przez Fondazione Santa Lucia) z systemu ulg podatkowych nie jest zakazane w żaden sposób przez dyrektywę 2003/96. Nie można mówić o dyskryminacji, gdy odwołując się do ogólnych kategorii dokonuje się rozróżnienia pomiędzy przedsiębiorstwami (z sektora wytwórczego) na podstawie wcześniej określonych obiektywnych kryteriów, takich jak przynależność do określonego obszaru działalności gospodarczej, który zdaniem ustawodawcy wymaga szczególnych środków.

72. Zgadzam się w pełni z oceną Consiglio di Stato (rady państwa, Włochy), zgodnie z którą art. 17 dyrektywy 2003/96 zezwala organom krajowym na dokonanie wyboru pomiędzy: a) nieprzyznaniem obniżek podatku na rzecz żadnego przedsiębiorstwa energochłonnego; b) przyznaniem obniżek podatku na rzecz wszystkich przedsiębiorstw energochłonnych; lub c) przyznaniem obniżek jedynie na rzecz niektórych przedsiębiorstw energochłonnych, które działają w konkretnych sektorach wskazanych przez organy krajowe, dla realizacji określonych celów leżących w interesie ogólnym.

73. W związku z tym, na wypadek, gdyby Trybunał uznał, że mechanizm ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej uregulowany przez prawo włoskie stanowi podatek pośredni dla celów szczególnych, to w tym kontekście art. 17 dyrektywy 2003/96 zezwalałby państwom członkowskim na konfigurację obniżek tego podatku na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych ograniczającą je jedynie do sektora przemysłowego.

II – Wnioski

74. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne przedstawione przez Consiglio di Stato (radę państwa, Włochy) w następujący sposób:

- 1) Ulgi ustanowione na rzecz określonych przedsiębiorstw „energochłonnych”, które pozwalają im obniżyć ich udział w ogólnych kosztach systemu energii elektrycznej, nie są objęte pojęciem „obniżki podatku” przewidzianym w art. 17 ust. 1 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia

38 — Mówiąc dokładniej – gdy chodzi o „jednostkę gospodarczą, określoną w art. 11, w której koszty nabycia produktów energetycznych i energii elektrycznej wynoszą przynajmniej 3,0% wartości produkcji lub krajowy należny podatek energetyczny wynosi przynajmniej 0,5% wartości dodanej”.

27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, ponieważ mechanizm pokrywania tych kosztów ogólnych nie może zostać uznany za podatek pośredni dla celów szczególnych w rozumieniu 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.

- 2) Jeżeli udział w pokrywaniu ogólnych kosztów systemu energii elektrycznej stanowi podatek pośredni dla celów szczególnych w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, to państwa członkowskie mogą zgodnie z art. 17 dyrektywy 2003/96 ustanawiać obniżki podatku z tego tytułu na rzecz przedsiębiorstw energochłonnych należących do sektora przemysłowego.