



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 14 listopada 2019 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Pomoc państwa – Zmiana zatwierdzonego systemu pomocy – Artykuł 108 ust. 3 TFUE – Obowiązek zgłoszenia – Zakaz wprowadzenia w życie bez zgody Komisji Europejskiej – Rozporządzenie (UE) nr 651/2014 – Wyłączenie – Artykuł 58 ust. 1 – Czasowy zakres stosowania rozporządzenia – Artykuł 44 ust. 3 – Zakres – Uregulowanie krajowe przewidujące formułę kalkulacyjną w odniesieniu do częściowego zwrotu podatku energetycznego

W sprawie C-585/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) postanowieniem z dnia 14 września 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 października 2017 r., w postępowaniach wszczętych przez:

Finanzamt Linz,

Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr,

przy udziale:

Dilly's Wellnesshotel GmbH,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 listopada 2018 r., rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Dilly's Wellnesshotel GmbH – M. Kroner, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu austriackiego – F. Koppensteiner, H. Schamp, G. Hesse oraz C. Pesendorfer, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – K. Blanck-Putz, K. Herrmann oraz P. Němečková, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 lutego 2019 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 108 ust. 3 TFUE, rozporządzenia Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne [z] rynkiem [wewnętrznym] w zastosowaniu art. [107 i 108 TFUE] (ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń blokowych) (Dz.U. 2008, L 214, s. 3), jak również rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 [TFUE] (Dz.U. 2014, L 187, s. 1), a w szczególności art. 58 ust. 1 tego ostatniego rozporządzenia.
- 2 Wniosek ten złożono w ramach postępowań wszczętych przez Finanzamt Linz (urząd skarbowy w Linz, Austria) oraz przez Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr (urząd skarbowy w Kirchdorf Perg Steyr, Austria) w przedmiocie zwrotu podatku energetycznego na rzecz Dilly's Wellnesshotel GmbH.

Ramy prawne

Prawo Unii

Rozporządzenie nr 994/98

- 3 Motywy 4 i 5 rozporządzenia Rady (WE) nr 994/98 z dnia 7 maja 1998 r. dotyczącego stosowania art. [107 i 108 TFUE] do niektórych kategorii horyzontalnej pomocy państwa (Dz.U. 1998, L 142, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Rady (UE) nr 733/2013 z dnia 22 lipca 2013 r. (Dz.U. 2013, L 204, s. 11) (zwanego dalej „rozporządzeniem nr 994/98”) miały następujące brzmienie:

„(4) [...] jest właściwe, mając na względzie zapewnienie skutecznego nadzoru i uproszczenie administracji, bez osłabiania monitorowania przez Komisję [Europejską], aby Komisja, w dziedzinach, w których posiada wystarczające doświadczenie dla zdefiniowania ogólnych kryteriów zgodności, miała możliwość określenia za pomocą rozporządzeń, że niektóre kategorie pomocy są zgodne [z] rynkiem [wewnętrznym] według postanowień art. [107 ust. 2 i 3 TFUE] i podlegają wyłączeniu z procedury określonej w art. [108 ust. 3 TFUE];

(5) Przepisy dotyczące wyłączeń grupowych zwiększają przejrzystość i pewność prawną [...]”.

- 4 Zgodnie z art. 1 tego rozporządzenia, zatytułowanym „Wyłączenia grupowe”:

„1. Komisja może w drodze rozporządzenia przyjętego zgodnie z procedurą określoną w art. 8 niniejszego rozporządzenia i zgodnie z art. [107 TFUE] oświadczyć [uznać], że następujące kategorie pomocy są zgodne [z] rynkiem [wewnętrznym] i nie podlegają wymogom zgłoszenia ustalonym w art. [108 ust. 3 TFUE]:

a) pomoc na rzecz:

[...]

(iii) ochrony środowiska naturalnego;

[...]”.

Rozporządzenie (WE) nr 659/1999

- 5 Artykuł 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. [108 TFUE] (Dz.U. 1999, L 83, s. 1), zatytułowany „Definicje”, stanowił:

„Do celów niniejszego rozporządzenia:

[...]

- b) »istniejąca pomoc« oznacza:

[...]

- (ii) pomoc dozwoloną, czyli takie programy pomocowe i pomoc indywidualną, które zostały dozwolone przez Komisję lub przez Radę [Unii Europejskiej];

[...]

- c) »nowa pomoc« oznacza każdą pomoc, czyli programy pomocowe i pomoc indywidualną, która nie jest pomocą istniejącą, włącznie ze zmianami istniejącej pomocy;

[...]”.

- 6 Artykuł 2 tego rozporządzenia, zatytułowany „Zgłoszenie nowej pomocy”, stanowił:

„1. Z zastrzeżeniem odmiennych przepisów rozporządzeń przyjętych zgodnie z art. [109 TFUE] lub innych jego przepisów zainteresowane państwo członkowskie zgłasza Komisji w odpowiednim czasie wszelkie plany przyznania nowej pomocy [...].

[...]”.

Rozporządzenie (WE) nr 794/2004

- 7 Artykuł 4 rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia nr 659/1999 (Dz.U. 2004, L 140, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2005, L 25, s. 74), zatytułowany „Uproszczona procedura notyfikacyjna w odniesieniu do niektórych zmian pomocy istniejącej”, stanowi:

„1. Dla celów art. 1 lit. c) rozporządzenia [nr 659/1999] zmiana pomocy istniejącej oznacza jakąkolwiek zmianę inną niż modyfikacje o czysto administracyjnym lub formalnym charakterze, któr[e] nie mo[gą] wpłynąć na ocenę zgodności danego środka pomocowego [z] rynkiem [wewnętrznym]. Jednak wzrost pierwotnego budżetu istniejącego programu pomocowego do 20% nie jest uznawany za zmianę pomocy istniejącej.

2. Następujące zmiany pomocy istniejącej podlegają notyfikacji na uproszczonych formularzach, określonych w załączniku II:

[...]

- c) zaostrzenie kryteriów dotyczących stosowania zatwierdzonego programu pomocowego, zmniejszenie intensywności pomocy lub ograniczenie kosztów kwalifikowanych.

[...]”.

Rozporządzenie nr 800/2008

- 8 Artykuł 3 rozporządzenia nr 800/2008, zatytułowany „Warunki wyłączenia”, który znajdował się w rozdziale I tego rozporządzenia, noszącym tytuł „Przepisy ogólne”, stanowił w ust 1:

„Programy pomocy spełniające wszystkie warunki przewidziane w rozdziale I oraz w odpowiednich przepisach rozdziału II niniejszego rozporządzenia są zgodne [z] rynkiem [wewnętrznym] w rozumieniu art. [107 ust. 3 TFUE] i [są] wyłączone z wymogu zgłoszenia, o którym mowa w art. [108 ust. 3 TFUE], o ile każda pomoc indywidualna przyznana w ramach takiego programu spełnia wszystkie warunki niniejszego rozporządzenia, a program zawiera wyraźne odesłanie do niniejszego rozporządzenia przez zamieszczenie jego tytułu i danych dotyczących publikacji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*”.

- 9 Rozporządzenie nr 800/2008 zostało uchylone rozporządzeniem nr 651/2014.

Rozporządzenie nr 651/2014

- 10 Motywy 2–5 i 64 rozporządzenia nr 651/2014 mają następujące brzmienie:

„(2) W komunikacie dotyczącym unowocześnienia unijnej polityki w dziedzinie pomocy państwa [COM(2012) 209 final, z dnia 8 maja 2012 r.] Komisja zainicjowała szerszy przegląd zasad pomocy państwa. Główne cele tego unowocześnienia to: [...] (ii) skoncentrowanie przeprowadzanych przez Komisję kontroli ex ante środków pomocy na sprawach mających największy wpływ na rynek wewnętrzny, przy jednoczesnym wzmocnieniu współpracy państw członkowskich w zakresie egzekwowania reguł pomocy państwa [...]. Przegląd rozporządzenia [nr 800/2008] stanowi zasadniczy element komunikatu w sprawie unowocześnienia.

(3) Niniejsze rozporządzenie powinno umożliwić lepsze określenie priorytetów w zakresie egzekwowania przepisów dotyczących pomocy państwa, dalsze ich uproszczenie, a także powinno poprawić przejrzystość, skuteczną ocenę i kontrolę zgodności z zasadami pomocy państwa na szczeblu krajowym i unijnym [...].

(4) Doświadczenie, jakie Komisja zdobyła przy stosowaniu rozporządzenia [nr 800/2008], pozwoliło jej lepiej określić warunki, na jakich można uznać niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym, oraz rozszerzyć zakres wyłączeń grupowych. W trakcie stosowania rozporządzenia okazało się również, że konieczna jest poprawa przejrzystości, monitorowania i właściwej oceny bardzo dużych programów w świetle ich wpływu na konkurencję na rynku wewnętrznym.

(5) Ogólne warunki stosowania niniejszego rozporządzenia należy określić w oparciu o zestaw wspólnych zasad, które mają na celu zapewnienie, by pomoc [...] została przyznana z zachowaniem pełnej przejrzystości oraz z uwzględnieniem mechanizmu kontroli i regularnej oceny [...].

[...]

(64) Pomoc w postaci ulg podatkowych na mocy dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej [(Dz.U. 2003, L 283, s. 51)], sprzyjająca ochronie środowiska objętej niniejszym rozporządzeniem, może mieć pośredni korzystny wpływ na środowisko [...]. Aby zminimalizować zakłócenia konkurencji, pomoc powinna być przyznawana w ten sam sposób w odniesieniu do wszystkich konkurentów znajdujących się w podobnej sytuacji. W celu zapewnienia lepszej ochrony sygnału cenowego dla

przedsiębiorstw, którą ma zapewnić podatek na ochronę środowiska, państwa członkowskie powinny mieć możliwość opracowania programu obniżki podatku w oparciu o mechanizm wypłaty stałej rocznej kwoty rekompensaty (zwrot podatku)”.
[...]

- 11 Artykuł 2 tego rozporządzenia, zatytułowany „Definicje”, stanowi:

„Do celów niniejszego rozporządzenia przyjmuje się następujące definicje:

[...]

14. »pomoc indywidualna« oznacza:

[...]

(ii) pomoc przyznaną indywidualnym beneficjentom na podstawie programu pomocy;

[...]”.

- 12 Artykuł 3 wspomnianego rozporządzenia, zatytułowany „Warunki wyłączenia”, przewiduje:

„Programy pomocy, pomoc indywidualna przyznana w ramach programów pomocy oraz pomoc ad hoc są zgodne z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 2 lub 3 [TFUE] i wyłączone z obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 108 ust. 3 [TFUE], jeżeli odnośna pomoc spełnia wszystkie warunki określone w rozdziale I niniejszego rozporządzenia oraz szczególne warunki dotyczące odnośnej kategorii pomocy ustanowione w rozdziale III niniejszego rozporządzenia”.

- 13 Artykuł 44 tego rozporządzenia, zatytułowany „Pomoc w formie ulg w podatkach na ochronę środowiska na mocy dyrektywy [2003/96]”, stanowi:

„1. Programy pomocy w formie ulg podatkowych w zakresie podatków na ochronę środowiska spełniających warunki, o których mowa w dyrektywie [2003/96], są zgodne z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 3 [TFUE] i wyłączone z obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 108 ust. 3 [TFUE], o ile spełnione są warunki, o których mowa w tymże artykule i w rozdziale I.

[...]

3. Programy pomocy w formie ulg podatkowych opierają się na obniżeniu obowiązującej stawki podatku na ochronę środowiska lub na opłaceniu [wypłaceniu] stałej kwoty rekompensaty lub połączeniu tych mechanizmów.

[...]”.

- 14 Artykuł 58 rozporządzenia nr 651/2014, zatytułowany „Przepisy przejściowe”, stanowi:

„1. Niniejsze rozporządzenie stosuje się do pomocy indywidualnej przyznanej przed jego wejściem w życie, jeżeli spełnia ona wszystkie warunki określone w niniejszym rozporządzeniu, z wyjątkiem art. 9.

2. Każda pomoc niewyłączona z wymogu zgłoszenia, określonego w art. 108 ust. 3 [TFUE], na podstawie niniejszego rozporządzenia lub innych obowiązujących uprzednio rozporządzeń przyjętych na mocy art. 1 rozporządzenia [nr 994/98] jest oceniana przez Komisję zgodnie z właściwymi ramami prawnymi, wytycznymi, komunikatami i zawiadomieniami.

3. Każda pomoc indywidualna przyznana przed dniem 1 stycznia 2015 r. na mocy dowolnego rozporządzenia przyjętego na podstawie art. 1 rozporządzenia [nr 994/98] obowiązującego w momencie przyznawania pomocy jest zgodna z rynkiem wewnętrznym i wyłączona z obowiązku zgłoszenia ustanowionego w art. 108 ust. 3 [TFUE], z wyłączeniem pomocy regionalnej. Programy pomocy w formie kapitału podwyższonego ryzyka na rzecz [małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP)] utworzone przed dniem 1 lipca 2014 r. i wyłączone z obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 108 ust. 3 [TFUE], na mocy rozporządzenia [nr 800/2008] pozostają wyłączone i zgodne z rynkiem wewnętrznym do czasu zakończenia obowiązywania umowy o finansowaniu, pod warunkiem że fundusze publiczne przeznaczone do udziału w objętym pomocą funduszu inwestycyjnym private equity na podstawie takiej umowy przed dniem 1 stycznia 2015 r. oraz że spełnione zostały pozostałe warunki wyłączenia.

4. Wraz z końcem okresu obowiązywania niniejszego rozporządzenia wszystkie programy pomocy wyłączone na mocy niniejszego rozporządzenia pozostają wyłączone przez sześciomiesięczny okres dostosowawczy, z wyjątkiem programów pomocy regionalnej. Wyłączenie programów pomocy regionalnej wygasa z dniem wygaśnięcia zatwierdzonych map pomocy regionalnej. Wyłączenie pomocy na finansowanie ryzyka wyłączonej zgodnie z art. 21 ust. 2 lit. a) wygasa z końcem okresu przewidzianego w umowie o finansowaniu, pod warunkiem że fundusze publiczne przeznaczone do udziału w objętym pomocą funduszu inwestycyjnym private equity na podstawie takiej umowy w terminie sześciu miesięcy od końca okresu obowiązywania niniejszego rozporządzenia oraz że spełnione zostały wszystkie pozostałe warunki wyłączenia”.

15 Artykuł 59 tego rozporządzenia ma następujące brzmienie:

„Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2014 r.

[...]”.

Prawo austriackie

16 Paragraf 1 ust. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (ustawy dotyczącej zwrotu podatku energetycznego, zwanej dalej „EAVG”) stanowi:

„Uiszczony podatek energetyczny od zasobów energetycznych wymienionych w ust. 3 podlega zwrotowi za dany rok kalendarzowy (gospodarczy) na wniosek, jeżeli (w sumie) przekracza 0,5% różnicy pomiędzy

1. obrotami w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1 i 2 [Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku obrotowym)] a

2. obrotami w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z 1994 r. o podatku obrotowym, pochodzącymi z transakcji, w przypadku których przedsiębiorstwo jest nabywcą (wartość produkcji netto)”.

17 Uzupełnieniem § 1 ust. 1 EAVG jest § 2 ust. 2 tej ustawy, który stanowi:

„1. Na podstawie wniosku beneficjenta zwrotowi za rok kalendarzowy (gospodarczy) podlega część przewyższająca określoną w § 1 kwotę wartości produkcji netto. Wniosek powinien zawierać informację o ilości zużytych w przedsiębiorstwie zasobów energetycznych określonych w § 1 ust. 3, a także kwoty, o których mowa w § 1. Należy go złożyć najpóźniej przed upływem pięciu lat po spełnieniu przesłanek do zwrotu. Wniosek o zwrot uznaje się za deklarację podatkową. O wniosku rozstrzyga się decyzją, która powinna określać wysokość kwoty podlegającej zwrotowi.

2. Przy obliczaniu kwoty podlegającej zwrotowi należy uwzględnić górną granicę w wysokości 0,5% wartości produkcji netto lub następujące ryczałtowe ulgi, przy czym przyznawana jest kwota niższa:

Kwotę podlegającą zwrotowi pomniejsza się o ogólny udział własny w wysokości 400 EUR [...].

- 18 Paragraf 2 ust. 1 EAVG, w wersji zmienionej przez Budgetbegleitgesetz (ustawę towarzyszącą ustawie budżetowej) z dnia 30 lipca 2004 r. (BGBl. I, 92/2004, zwaną dalej „BBG”), przewidywał:

„Prawo do zwrotu przysługuje wszystkim przedsiębiorstwom, pod warunkiem że nie dostarczają one zasobów energetycznych wymienionych w § 1 ust. 3 albo ciepła (pary albo ciepłej wody) wytworzonych z zasobów energetycznych wymienionych w § 1 ust. 3”.

- 19 Budgetbegleitgesetz (ustawa towarzysząca ustawie budżetowej) z dnia 30 grudnia 2010 r. (BGBl. I, 111/2010, zwana dalej „BBG 2011”) zmieniła § 2 ust. 1 EAVG w następujący sposób:

„Prawo do zwrotu mają jedynie przedsiębiorstwa, w odniesieniu do których zostało dowiedzione, iż ich głównym przedmiotem działalności jest wytwarzanie dóbr materialnych, pod warunkiem że nie dostarczają one zasobów energetycznych wymienionych w § 1 ust. 3 albo ciepła (pary albo ciepłej wody) wytworzonych z zasobów energetycznych wymienionych w § 1 ust. 3”.

- 20 BBG 2011 dodała do § 4 EAVG ust. 7, który ma następujące brzmienie:

„Paragrafy 2 i 3 [w brzmieniu nadanym przez BBG 2011] mają zastosowanie – z zastrzeżeniem zatwierdzenia przez [Komisję] – względem wniosków o zwrot obejmujących okres po dniu 31 grudnia 2010 r.”.

- 21 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym w wytycznych z dnia 15 kwietnia 2011 r. dotyczących podatku energetycznego na rok 2011 opracowanych przez Bundesministerium für Finanzen (federalne ministerstwo finansów, Austria), które stanowią pomoc w zakresie interpretacji w szczególności kwestii dotyczących zwrotu podatku energetycznego, ministerstwo to wskazało, że od dnia 1 stycznia 2011 r. jedynie przedsiębiorstwa produkcyjne miały prawo do zwrotu podatku energetycznego.

- 22 W dniu 29 sierpnia 2013 r. wspomniane ministerstwo zmieniło rzeczzone wytyczne w ten sposób, że przełożyło tę datę na dzień 1 lutego 2011 r.

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

- 23 We wniosku z dnia 29 grudnia 2011 r. Dilly's Wellnesshotel, spółka, która prowadzi hotel, wystąpiła o zwrot podatku energetycznego za rok 2011.

- 24 Decyzją z dnia 21 lutego 2012 r. urząd skarbowy w Linz oddalił ten wniosek na tej podstawie, że w następstwie uchwalenia BBG 2011 §§ 2 i 3 EAVG ograniczyły w odniesieniu do wniosków złożonych po dniu 31 grudnia 2010 r. zwrot podatku energetycznego jedynie do przedsiębiorstw, co do których wykazano, że ich głównym przedmiotem działalności jest produkcja dóbr materialnych. Tak więc w przypadku „przedsiębiorstw usługowych” wyłączono możliwość uzyskania zwrotu podatku energetycznego za okres po tej dacie.

- 25 Dilly's Wellnesshotel wniosła odwołanie od tej decyzji.

- 26 Decyzją z dnia 23 marca 2012 r. Unabhängiger Finanzsenat (niezależna izba finansowa, Austria) oddaliła odwołanie jako bezzasadne.

- 27 Dilly's Wellnesshotel wniosła skargę na tę decyzję.

- 28 Wyrokiem z dnia 19 marca 2013 r. Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) uchylił wspomnianą decyzję. W szczególności ów sąd orzekł, że Unabhängiger Finanzsenat (niezależna izba finansowa) błędnie odmówiła uwzględnienia prawa do zwrotu podatku energetycznego za styczeń 2011 r.
- 29 Bundesfinanzgericht (federalny sąd finansowy, Austria), który zastąpił Unabhängiger Finanzsenat (niezależną izbę finansową), postanowieniem z dnia 31 października 2014 r. zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE.
- 30 W wyroku z dnia 21 lipca 2016 r., Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:577) Trybunał orzekł, że art. 3 ust. 1 rozporządzenia nr 800/2008 należy interpretować w ten sposób, iż brak w systemie pomocy, takim jak ten będący przedmiotem sprawy, w której zapadł ów wyrok, wyraźnego odesłania do tego rozporządzenia w formie zacytowania jego tytułu i odesłania do publikacji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* stoi na przeszkodzie temu, aby ten system pomocy był uznany za spełniający na podstawie tego rozporządzenia warunki zwolnienia z obowiązku zgłoszenia przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE.
- 31 Wyrokiem z dnia 3 sierpnia 2016 r. Bundesfinanzgericht (federalny sąd finansowy) uwzględnił skargę wniesioną przez Dilly's Wellnesshotel i przyznał jej zwrot podatku energetycznego za rok 2011, a nie tylko za styczeń tego roku, w szczególności ze względu na to, że w braku zwolnienia z obowiązku zgłoszenia wyłączenie przedsiębiorstw usługowych z możliwości skorzystania z prawa do zwrotu podatku energetycznego nie weszło w życie.
- 32 Sąd odsyłający rozpatruje obecnie odwołanie wniesione od tego wyroku przez urząd skarbowy w Linz.
- 33 W kolejnym wniosku z dnia 25 lipca 2014 r. Dilly's Wellnesshotel zażądała zwrotu podatku energetycznego za okres od lutego 2013 r. do stycznia 2014 r.
- 34 Decyzją z dnia 9 stycznia 2015 r. urząd skarbowy w Kirchdorf Perg Steyr oddalił ów wniosek na tej podstawie, że hotel jest przedsiębiorstwem usługowym, a nie przedsiębiorstwem, którego główna działalność polega na produkcji dóbr materialnych, zaś od dnia 1 lutego 2011 r. zwrot podatku energetycznego jest możliwy jedynie na rzecz przedsiębiorstw, których głównym przedmiotem działalności jest produkcja dóbr materialnych.
- 35 Wyrokiem z dnia 13 lutego 2017 r. Bundesfinanzgericht (federalny sąd finansowy) uwzględnił skargę Dilly's Wellnesshotel na tę decyzję i przyznał jej zwrot podatku energetycznego stosownie do jej wniosku, odwołując się w istocie do swojego wyroku z dnia 3 sierpnia 2016 r., o którym mowa w pkt 31 niniejszego wyroku.
- 36 Sąd odsyłający rozpatruje obecnie odwołanie wniesione przez urząd skarbowy w Kirchdorf Perg Steyr od wyroku z dnia 13 lutego 2017 r.
- 37 Sąd odsyłający uważa, że zwrot podatku energetycznego stanowi na podstawie EAVG, w brzmieniu wynikającym z BBG, pomoc, którą Komisja zatwierdziła w sposób dorozumiany i nieograniczony na podstawie art. 3 i motywu 72 decyzji Komisji 2005/565/WE z dnia 9 marca 2004 r. w sprawie systemu pomocy państwa stosowanego w Austrii odnośnie do rekompensaty podatku od gazu ziemnego i energii elektrycznej w latach 2002 i 2003 (Dz.U. 2005, L 190, s. 13).
- 38 Wskazuje on również, że w przypadku gdyby prawo Unii stało na przeszkodzie ograniczeniu kręgu beneficjentów pomocy takiemu jak to wprowadzone przez BBG 2011, na podstawie którego prawo do zwrotu podatku energetycznego może przysługiwać wyłącznie przedsiębiorstwom, w odniesieniu do których dowiedziono, że ich głównym przedmiotem działalności jest produkcja dóbr materialnych, to wcześniejsze uregulowanie krajowe powinno pozostać w mocy.

- 39 Sąd odsyłający wskazuje, że w ramach sporów w postępowaniach głównych pojawiło się kilka kwestii dotyczących prawa Unii, a w celu ich rozstrzygnięcia musi on dokonać wykładni § 4 ust. 7 EAVG, który stanowi, że zmiana legislacyjna wynikająca z BBG 2011 ma zastosowanie „z zastrzeżeniem zatwierdzenia przez [Komisję]”.
- 40 W pierwszej kolejności sąd odsyłający ma wątpliwości co do tego, czy ograniczenie wprowadzone do systemu pomocy przez BBG 2011 wymagało zgłoszenia do Komisji.
- 41 Na wypadek gdyby istniał obowiązek zgłoszenia zmienionego systemu pomocy rozpatrywanego w postępowaniach głównych, sąd odsyłający zastanawia się, w drugiej kolejności, czy fakt, że zgłoszenie do Komisji nie spełniało wszystkich formalnych warunków przewidzianych w rozporządzeniu nr 800/2008, skutkuje tym, że dana pomoc musi być nadal przyznawana wszystkim beneficjentom objętym EAVG, w brzmieniu zmienionym przez BBG, tak że istnieje obowiązek wdrożenia systemu pomocy istniejącego przed zmianą legislacyjną wynikającą z BBG 2011.
- 42 W trzeciej kolejności sąd odsyłający zastanawia się, czy okoliczność, że ulga podatkowa wynika z zastosowania konkretnej formuły kalkulacyjnej przewidzianej w przepisach krajowych, spełnia wymóg z art. 44 ust. 3 rozporządzenia nr 651/2014, zgodnie z którym obliczenie owej ulgi musi się opierać na obniżeniu obowiązującej stawki podatku na ochronę środowiska lub na wypłaceniu stałej kwoty rekompensaty lub połączeniu tych mechanizmów. Ponadto sąd odsyłający zastanawia się nad czasowym zakresem stosowania tego rozporządzenia.
- 43 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:
- „1) Czy zmiana zatwierdzonego programu pomocy polegająca na rezygnacji przez państwo członkowskie ze stosowania tego programu pomocy w stosunku do określonej (możliwej do wydzielenia) grupy beneficjentów pomocy państwa i zmniejszeniu w ten sposób zakresu istniejącej pomocy państwa stanowi w sprawie takiej jak niniejsza zmianę programu pomocy podlegającą (co do zasady) zgłoszeniu na podstawie art. 108 ust. 3 TFUE?
- 2) Czy w przypadku błędu formalnego przy stosowaniu rozporządzenia [nr 800/2008] zawarta w art. 108 ust. 3 TFUE klauzula zawieszająca może skutkować brakiem zastosowania ograniczenia zatwierdzonego programu pomocy, w wyniku czego państwo członkowskie, z uwagi na klauzulę zawieszającą, będzie zobowiązane do wypłaty pomocy państwa na rzecz określonych beneficjentów («nakaz implementacji»)?
- 3) a) Czy regulacja taka jak w niniejszym przypadku, dotycząca zwrotu podatku energetycznego, zgodnie z którą kwota podlegająca zwrotowi określona jest jednoznacznie w ustawie za pomocą formuły kalkulacyjnej, spełnia wymogi rozporządzenia [nr 651/2014]?
b) Czy zastosowanie art. 58 ust. 1 rozporządzenia [nr 651/2014] skutkuje wyłączeniem tejże regulacji dotyczącej zwrotu podatku energetycznego z mocą od stycznia 2011 r.?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

- 44 Należy zauważyć, że rząd austriacki podnosi, że Republika Austrii przekazała Komisji zwięzłe omówienie informacji dotyczących systemu pomocy rozpatrywanego w postępowaniach głównych, w ramach którego częściowy zwrot podatku energetycznego od gazu ziemnego i energii elektrycznej jest przewidziany wyłącznie na rzecz przedsiębiorstw, w odniesieniu do których dowiedziono, iż ich

głównym przedmiotem działalności jest produkcja dóbr materialnych, oraz że przekazanie tego omówienia powinno się uznać za zgłoszenie dokonane zgodnie z uproszczoną procedurą notyfikacji przewidzianą w art. 4 rozporządzenia nr 794/2004.

- 45 W tym względzie należy przypomnieć, że – jak Trybunał orzekał wielokrotnie – w ramach postępowania prejudycjalnego, o którym mowa w art. 267 TFUE, opartego na wyraźnym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, ustalenie i ocena stanu faktycznego sporu w postępowaniu głównym należy wyłącznie do sądu krajowego. W tych ramach Trybunał jest jedynie uprawniony do orzekania w przedmiocie wykładni lub ważności prawa Unii w odniesieniu do sytuacji faktycznej i prawnej, którą przedstawił sąd odsyłający, tak aby udzielić sądowi odsyłającemu przydatnych wskazówek służących rozstrzygnięciu zawisłej przed nim sprawy (wyrok z dnia 27 kwietnia 2017 r., A-Rosa Flussschiff, C-620/15, EU:C:2017:309, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 W niniejszym przypadku pytania zadane Trybunałowi opierają się na założeniu, że Republika Austrii nie zgłosiła Komisji systemu pomocy, który jest przedmiotem postępowań głównych, w sposób zgodny z art. 108 ust. 3 TFUE. W szczególności poprzez pytania pierwsze i trzecie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy ów system podlega przewidzianemu w tym przepisie obowiązkowi zgłoszenia, czy też jest on wyłączony z tego obowiązku na podstawie rozporządzenia nr 651/2014, podczas gdy poprzez pytanie drugie ów sąd dąży do ustalenia ewentualnych konsekwencji, jakie powinien wyciągnąć z naruszenia rzezonego obowiązku.
- 47 Uwagi przedstawione przed Trybunałem przez Komisję i Dilly's Wellnesshotel opierają się na tym samym założeniu. Komisja wyjaśnia, że przekazanie na podstawie rozporządzenia nr 800/2008 zwiezłych informacji na temat przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniach głównych nie może zastąpić właściwego zgłoszenia na podstawie art. 108 ust. 3 TFUE, a ponadto Republika Austrii nie użyła uproszczonego formularza zgłoszeniowego przewidzianego w załączniku II do rozporządzenia nr 794/2004 zgodnie z art. 4 ust. 2 lit. c) tego rozporządzenia.
- 48 W związku z tym, bez uszczerbku dla kwestii, w jakich okolicznościach zgłoszenie systemu pomocy takiego jak ten rozpatrywany w postępowaniach głównych można uznać za dokonane zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE, zważywszy, że kwestia ta nie jest przedmiotem niniejszego odesłania prejudycjalnego, Trybunał powinien udzielić odpowiedzi na pytania zadane w niniejszej sprawie, opierając się na założeniu, że nie zgłoszono Komisji systemu pomocy rozpatrywanego w postępowaniach głównych.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 49 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 108 ust. 3 TFUE należy interpretować w ten sposób, że uregulowanie krajowe, które zmienia system pomocy, ograniczając krąg beneficjentów tej pomocy, podlega co do zasady obowiązkowi zgłoszenia przewidzianemu w tym przepisie.
- 50 Na wstępie należy wyjaśnić, że kwestia dotycząca takiego obowiązku zgłoszenia jest badana z zastrzeżeniem możliwości wyłączenia rozpatrywanego systemu pomocy z tego obowiązku ze względu na zastosowanie do tego systemu rozporządzenia w sprawie wyłączeń grupowych, która to możliwość jest analizowana w ramach odpowiedzi na pytanie trzecie.
- 51 W niniejszym przypadku, jak wynika z pkt 44 niniejszego wyroku, uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniach głównych przewiduje częściowy zwrot podatku energetycznego od gazu ziemnego i energii elektrycznej wyłącznie na rzecz przedsiębiorstw, w przypadku których dowiedziono, że ich głównym przedmiotem działalności jest produkcja dóbr materialnych. W związku z tym zgodnie z owym uregulowaniem usługodawcy tacy jak Dilly's Wellnesshotel są pozbawieni możliwości uzyskania zwrotu podatku energetycznego.

- 52 Należy zauważyć, że w pytaniu pierwszym sąd odsyłający wychodzi z założenia, którego zresztą nie zakwestionowano w ramach niniejszej sprawy, że Komisja zatwierdziła w sposób dorozumiany, na podstawie decyzji 2005/565, system pomocy istniejący przed systemem będącym przedmiotem postępowań głównych, który przyznawał prawo do częściowego zwrotu podatku energetycznego zarówno przedsiębiorstwom produkcyjnym, jak i przedsiębiorstwom świadczącym usługi.
- 53 W tych okolicznościach należy uwzględnić owo założenie w niniejszej sprawie, bez uszczerbku dla jego zasadności, aby móc udzielić odpowiedzi na badane pytanie, w związku z czym system pomocy istniejący przed systemem rozpatrywanym w postępowaniach głównych należy uznać za pomoc istniejącą na podstawie art. 1 lit. b) ppkt (ii) rozporządzenia nr 659/1999.
- 54 Jeśli chodzi o istotę pytania pierwszego, należy przypomnieć, że obowiązek zgłoszenia przewidziany w art. 108 ust. 3 TFUE stanowi jeden z podstawowych elementów systemu kontroli ustanowionego przez traktat FUE w dziedzinie pomocy państwa. W ramach tego systemu państwa członkowskie mają obowiązek, po pierwsze, zgłaszania Komisji każdego środka zmierzającego do ustanowienia lub zmiany pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, i po drugie, niewprowadzania w życie takiego środka, dopóki wspomniana instytucja nie wyda decyzji końcowej dotyczącej rzeczonego środka (wyrok z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 55 Spoczywający na danym państwie członkowskim obowiązek zgłoszenia Komisji wszelkiej nowej pomocy jest sprecyzowany w art. 2 rozporządzenia nr 659/1999 (wyrok z dnia 21 lipca 2016 r., Dilly's Wellnesshotel, C-493/14, EU:C:2016:577, pkt 32).
- 56 Jak Trybunał już orzekł, za nową pomoc podlegającą obowiązkowi zgłoszenia przewidzianemu w art. 108 ust. 3 TFUE należy uważać środki przyjęte po wejściu w życie traktatu FUE, których celem jest wprowadzenie lub zmiana pomocy, przy czym owe zmiany mogą dotyczyć albo pomocy istniejącej, albo pierwotnych projektów pomocy zgłoszonych Komisji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 9 sierpnia 1994 r., Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, EU:C:1994:311, pkt 13; z dnia 20 maja 2010 r., Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, pkt 46).
- 57 Zgodnie bowiem z art. 1 lit. c) rozporządzenia nr 659/1999 nowa pomoc oznacza każdy system pomocy lub każdą pomoc indywidualną, która nie jest pomocą istniejącą, w tym każdą zmianę istniejącej pomocy.
- 58 W tym względzie art. 4 ust. 1 rozporządzenia nr 794/2004 definiuje zmianę pomocy istniejącej jako jakąkolwiek zmianę inną niż modyfikacje o czysto administracyjnym lub formalnym charakterze, które nie mogą wpłynąć na ocenę zgodności danego środka pomocowego z rynkiem wewnętrznym.
- 59 W szczególności zgodnie z art. 4 ust. 2 lit. c) rozporządzenia nr 794/2004 zaostrożenie kryteriów dotyczących stosowania zatwierdzonego systemu pomocy zalicza się do zmian, które wprowadza się do istniejącej pomocy i które co do zasady należy zgłosić.
- 60 Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybunału analiza kwestii, czy dany środek stanowi pomoc w rozumieniu art. 107 TFUE, uwzględnia w szczególności krąg beneficjentów, dla których przyznanie tej pomocy jest przewidziane, w celu sprawdzenia w szczególności selektywnego charakteru tego środka (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 33–36, 40, 55).
- 61 Wynika stąd, że zmiana kryteriów pozwalających na określenie beneficjentów pomocy nie ogranicza się do zmiany o charakterze czysto formalnym lub administracyjnym, lecz stanowi element, którego skutki mogą mieć wpływ na kwestię, czy dany środek należy uznać za pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a w konsekwencji na konieczność zgłoszenia tej pomocy zgodnie z obowiązkiem przewidzianym w art. 108 ust. 3 TFUE.

- 62 Jak słusznie podnosi bowiem Komisja, kontrola, którą instytucja ta ma przeprowadzić w następstwie zgłoszenia na podstawie tego ostatniego przepisu w odniesieniu do projektu zmierzającego do zmiany kręgu beneficjentów systemu pomocy, nie ogranicza się do sprawdzenia, czy dana zmiana doprowadziła do zmniejszenia liczby beneficjentów, lecz wymaga w szczególności oceny kwestii, czy modyfikacja kryteriów stosowania wynikających z rzeczonyj zmiany nie zakłóca lub nie grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów. Uprzednie zgłoszenie takiej zmiany pozwala właśnie sprawdzić, czy nie ma to miejsca.
- 63 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 108 ust. 3 TFUE powinno się interpretować w ten sposób, iż uregulowanie krajowe, które zmienia system pomocy, ograniczając krąg beneficjentów tej pomocy, podlega co do zasady obowiązkowi zgłoszenia przewidzianemu w tym przepisie.

W przedmiocie pytania trzeciego

W przedmiocie drugiej części pytania trzeciego

- 64 Poprzez drugą część pytania trzeciego, którą należy zbadać w pierwszej kolejności, ponieważ dotyczy ona czasowego zakresu stosowania rozporządzenia nr 651/2014, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 58 ust. 1 tego rozporządzenia należy interpretować w ten sposób, że pomoc przyznana przed wejściem w życie rzeczonyj rozporządzenia na podstawie systemu pomocy takiego jak system rozpatrywany w postępowaniach głównych można wyłączyć na podstawie tego rozporządzenia z obowiązku zgłoszenia przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE.
- 65 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 109 TFUE Rada jest uprawniona do wydania wszelkich właściwych rozporządzeń w celu zastosowania art. 107 i 108 TFUE, a w szczególności może określić warunki stosowania art. 108 ust. 3 TFUE i kategorie pomocy zwolnione z procedury przewidzianej w tym artykule. Ponadto zgodnie z art. 108 ust. 4 TFUE Komisja może przyjąć rozporządzenia dotyczące kategorii pomocy państwa, w odniesieniu do których Rada postanowiła, zgodnie z art. 109 TFUE, że mogą zostać zwolnione z procedury przewidzianej w art. 108 ust. 3 TFUE (wyrok z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 66 Tak więc to na podstawie art. 94 traktatu WE (następnie art. 89 WE, obecnie art. 109 TFUE) przyjęto rozporządzenie nr 994/98, w oparciu o które przyjęto następnie rozporządzenie nr 800/2008 (wyrok z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo). To ostatnie rozporządzenie uchylono i zastąpiono rozporządzeniem nr 651/2014, które również przyjęto na podstawie rozporządzenia nr 994/98.
- 67 Wynika stąd, że niezależnie od obowiązku uprzedniego zgłoszenia każdego środka mającego na celu ustanowienie lub zmianę pomocy, który to obowiązek ciąży na państwach członkowskich na podstawie traktatów i który stanowi – jak wynika to z pkt 54 niniejszego wyroku – jeden z podstawowych elementów systemu kontroli pomocy państwa, państwo członkowskie może, jeśli środek pomocy przyjęty przez to państwo członkowskie spełnia istotne warunki przewidziane przez rozporządzenie nr 651/2014, powołać się na możliwość zwolnienia z obowiązku zgłoszenia (zob. w odniesieniu do rozporządzenia nr 800/2008 wyrok z dnia 21 lipca 2016 r., Dilly's Wellnesshotel, C-493/14, EU:C:2016:577, pkt 36).

- 68 Natomiast z art. 58 ust. 2 rozporządzenia nr 651/2014 wynika, że każda pomoc niewyłączona z wymogu zgłoszenia określonego w art. 108 ust. 3 TFUE, na podstawie tego rozporządzenia lub innych obowiązujących uprzednio rozporządzeń przyjętych na podstawie art. 1 rozporządzenia nr 994/98, jest oceniana przez Komisję zgodnie z właściwymi ramami prawnymi, wytycznymi, komunikatami i zawiadomieniami.
- 69 W tym względzie, jak przypomniano w pkt 30 niniejszego wyroku, w wyroku z dnia 21 lipca 2016 r., *Dilly's Wellnesshotel* (C-493/14, EU:C:2016:577) Trybunał orzekł, że system pomocy taki jak system rozpatrywany w sprawie, w której zapadł ów wyrok, nie był zwolniony z obowiązku zgłoszenia na podstawie rozporządzenia nr 800/2008, ponieważ system ten nie zawierał wyraźnego odesłania do tego rozporządzenia zgodnie z jego art. 3 ust. 1. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego w niniejszej sprawie wynika, że system pomocy rozpatrywany w sprawie, w której zapadł wspomniany wyrok, jest również systemem rozpatrywanym w postępowaniach głównych. Z okoliczności tych sporów przedstawionych w tym wniosku, zaprezentowanych w pkt 30–32 oraz w pkt 35 i 36 niniejszego wyroku, wynika bowiem, że odwołania do sądu odsyłającego wniesiono od wyroków, w których Bundesfinanzgericht (federalny sąd finansowy), w następstwie wyroku z dnia 21 lipca 2016 r., *Dilly's Wellnesshotel* (C-493/14, EU:C:2016:577), przyznał zwrot podatku energetycznego, o który wniosła *Dilly's Wellnesshotel*.
- 70 Natomiast okoliczność, że z powodu braku wyraźnego odesłania do rozporządzenia nr 800/2008 w ramach systemu pomocy rozpatrywanego w postępowaniach głównych ów system nie może być objęty wyłączeniem na podstawie tego rozporządzenia, nie stoi sama w sobie na przeszkodzie temu, by rzeczony system spełniał odpowiednie warunki przewidziane w rozporządzeniu nr 651/2014, które to rozporządzenie – jak wynika z pkt 9 i 66 niniejszego wyroku – uchyliło i zastąpiło rozporządzenie nr 800/2008. Jak wynika bowiem z motywów 2–4 rozporządzenia nr 651/2014, poprzez rewizję rozporządzenia nr 800/2008 rozporządzenie nr 651/2014 miało w szczególności osiągnąć lepsze określenie warunków, na jakich niektóre kategorie pomocy można uznać za zgodne z rynkiem wewnętrznym, oraz rozszerzenie zakresu stosowania wyłączeń grupowych. A zatem jak wynika zarówno z art. 3, jak i z motywu 6 rozporządzenia nr 651/2014, należy uwzględnić wszystkie warunki, zarówno ogólne, jak i specyficzne dla danej kategorii pomocy, określone w rozporządzeniu nr 651/2014, aby móc ocenić, czy pomoc może zostać objęta wyłączeniem na podstawie tego rozporządzenia.
- 71 Tak więc co się tyczy kwestii, czy pomoc przyznana na podstawie systemu pomocy takiego jak system rozpatrywany w postępowaniach głównych może zostać wyłączona z obowiązku zgłoszenia na podstawie rozporządzenia nr 651/2014, należy zaznaczyć, że podobnie jak rozporządzenie nr 800/2008 rozporządzenie nr 651/2014 oraz przewidziane w nim warunki – jako złagodzenie ogólnej zasady, jaką stanowi obowiązek zgłoszenia – należy rozumieć ściśle (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 lipca 2016 r., *Dilly's Wellnesshotel*, C-493/14, EU:C:2016:577, pkt 37).
- 72 Takie podejście znajduje potwierdzenie w świetle celów realizowanych przez ogólne rozporządzenia dotyczące wyłączeń według kategorii pomocy, takich jak cele wymienione w motywach czwartym i piątym rozporządzenia nr 994/98. O ile bowiem Komisja jest uprawniona do przyjmowania takich rozporządzeń, aby zagwarantować skuteczną kontrolę nad regułami konkurencji w dziedzinie pomocy państwa i ułatwić zarządzanie administracyjne bez osłabienia swej kontroli w tej dziedzinie, o tyle takie rozporządzenia mają również na celu zwiększenie przejrzystości i pewności prawnej. Przestrzeganie warunków przewidzianych w tych rozporządzeniach, w tym zatem w rozporządzeniu nr 651/2014, pozwala zapewnić, że cele te zostaną w pełni osiągnięte (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lipca 2016 r., *Dilly's Wellnesshotel*, C-493/14, EU:C:2016:577, pkt 38).
- 73 W niniejszym przypadku pomoc rozpatrywana w postępowaniach głównych dotyczy zwrotu podatku energetycznego za rok 2011, a także za okres od lutego 2013 r. do stycznia 2014 r., podczas gdy rozporządzenie nr 651/2014 weszło w życie w dniu 1 lipca 2014 r., zgodnie z art. 59 tego ostatniego rozporządzenia.

- 74 W tym względzie należy zauważyć, że – jak wynika z samego tytułu art. 58 rozporządzenia nr 651/2014 – artykuł ten zawiera przepisy przejściowe mające zastosowanie do pomocy państwa, o której mowa w jego przepisach. W szczególności art. 58 ust. 1 rozporządzenia nr 651/2014 stanowi, że rozporządzenie to stosuje się do pomocy indywidualnej przyznanej przed jego wejściem w życie, jeżeli spełnia ona wszystkie warunki przewidziane w tym rozporządzeniu, z wyjątkiem jego art. 9, który przewiduje obowiązki w zakresie publikacji i informacji w odniesieniu do środków pomocowych.
- 75 Zgodnie z art. 2 pkt 14 rozporządzenia nr 651/2014 pojęcie „pomocy indywidualnej” w rozumieniu tego rozporządzenia obejmuje między innymi każdą pomoc przyznaną beneficjentowi indywidualnemu na podstawie systemu pomocy. W zakresie tego pojęcia zawierają się ulgi podatkowe, których skarżąca domaga się w postępowaniach głównych.
- 76 Wynika stąd, zgodnie z samym brzmieniem art. 58 ust. 1 rozporządzenia nr 651/2014, że choć pomoc rozpatrywaną w postępowaniach głównych przyznano przed wejściem w życie tego rozporządzenia, może być ona jednak wyłączona z obowiązku zgłoszenia na jego podstawie.
- 77 Wykładnia ta jest zresztą zgodna z celem realizowanym przez rozporządzenie nr 651/2014, polegającym – jak wynika z jego motywu 3 – na lepszym określeniu priorytetów w zakresie wdrażania przepisów dotyczących pomocy państwa. Jak wynika bowiem z motywu 2 wspomnianego rozporządzenia, rewizja rozporządzenia nr 800/2008 stanowiła zasadniczy element unowocześnienia polityki Unii w dziedzinie pomocy państwa, ponieważ owo unowocześnienie wymagało zakrojonego na szeroką skalę przeglądu reguł mających zastosowanie do pomocy państwa i przewidywało wśród jego zasadniczych celów cel polegający na skoncentrowaniu przeprowadzanego przez Komisję badania *ex ante* środków pomocowych na sprawach mających największy wpływ na rynek wewnętrzny.
- 78 Wykładni art. 58 ust. 1 rozporządzenia nr 651/2014 zaprezentowanej w pkt 76 niniejszego wyroku nie może podważyć argument przedstawiony przez Dilly's Wellnesshotel, zgodnie z którym ustęp ten należy interpretować w związku z ust. 2 i 3 tego artykułu. Jak zauważa bowiem rzecznik generalny w pkt 53 opinii, art. 58 ust. 1 rozporządzenia nr 651/2014 w żadnym razie nie wymaga dla jego zastosowania, aby były spełnione warunki określone w pozostałych ustępach tego przepisu, zważywszy, że każdy z ust. 1–4 zawartych w art. 58 dotyczy reguł przejściowych odnoszących się do odmiennych sytuacji.
- 79 W świetle powyższego należy stwierdzić, że – jak podnoszą rząd austriacki i Komisja – art. 58 ust. 1 rozporządzenia nr 651/2014 wyłącza z obowiązku zgłoszenia pomoc indywidualną przyznaną przed dniem 1 lipca 2014 r., taką jak pomoc wypłacona na podstawie systemu rozpatrywanego w postępowaniach głównych, jeżeli pomoc ta spełnia wszystkie warunki przewidziane w tym rozporządzeniu, z wyjątkiem jego art. 9.
- 80 W konsekwencji na drugą część pytania trzeciego należy odpowiedzieć, że art. 58 ust. 1 rozporządzenia nr 651/2014 powinno się interpretować w ten sposób, iż pomoc przyznaną przed wejściem w życie rzonego rozporządzenia na podstawie systemu pomocy takiego jak system rozpatrywany w postępowaniach głównych można na podstawie tego rozporządzenia wyłączyć z obowiązku zgłoszenia przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE.

W przedmiocie pierwszej części pytania trzeciego

- 81 W pierwszej części pytania trzeciego sąd odsyłający odnosi się w sposób ogólny do warunków przewidzianych w rozporządzeniu nr 651/2014, nie przytaczając jego konkretnych przepisów. Jednakże z samej treści tego pytania, jak również z innych stwierdzeń zawartych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, takich jak te przedstawione w pkt 42 niniejszego wyroku, wynika, że poprzez to pytanie ów sąd dąży do ustalenia, czy warunek przewidziany w art. 44 ust. 3 tego rozporządzenia jest spełniony w ramach postępowań głównych.

- 82 W szczególności brzmienie pierwszej części pytania trzeciego odnosi się do okoliczności, że uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniach głównych wyraźnie określa za pomocą formuły kalkulacyjnej kwotę zwrotu podatku energetycznego, podczas gdy art. 44 ust. 3 rozporządzenia nr 651/2014 stanowi, że systemy pomocy w formie ulg podatkowych powinny opierać się na obniżeniu obowiązującej stawki podatku na ochronę środowiska lub na wypłaceniu stałej kwoty rekompensaty lub na połączeniu tych mechanizmów. Ponadto chociaż sąd odsyłający przedstawia szczegółowo we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym powody, dla których żywi wątpliwości co do tego, czy system pomocy rozpatrywany w postępowaniach głównych można uznać za spełniający przewidziany w tym przepisie warunek, wskazuje on jednak wyraźnie, że jego zdaniem w ramach postępowań głównych spełnione są zarówno warunki przewidziane w art. 44 ust. 1, 2 i 4 rozporządzenia nr 651/2014, jak i warunki wynikające z różnych innych przepisów zawartych w rozdziale I tego rozporządzenia.
- 83 W związku z tym należy stwierdzić, że poprzez pierwszą część pytania trzeciego sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 44 ust. 3 rozporządzenia nr 651/2014 należy interpretować w ten sposób, że system pomocy taki jak rozpatrywany w postępowaniach głównych, w przypadku którego kwota zwrotu podatku energetycznego jest wyraźnie określona za pomocą formuły kalkulacyjnej przewidzianej w uregulowaniu krajowym ustanawiającym ten system, jest zgodny z tym przepisem.
- 84 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 3 rozporządzenia nr 651/2014 stanowi, że są zgodne z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 2 lub 3 TFUE i wyłączone z obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 108 ust. 3 TFUE, w szczególności systemy pomocy i pomoc indywidualna przyznana w ramach systemów pomocy, jeżeli owe systemy lub pomoc spełniają wszystkie warunki określone w rozdziale I tego rozporządzenia oraz szczególne warunki dotyczące odnośnej kategorii pomocy przewidziane w jego rozdziale III.
- 85 Przepisy art. 44 rozporządzenia nr 651/2014, który znajduje się w rozdziale III tego rozporządzenia, mają zastosowanie – jak wynika z samego tytułu tego artykułu oraz z jego ust. 1 – do pomocy w formie ulg podatkowych w zakresie podatków na ochronę środowiska przyznanych na podstawie dyrektywy 2003/96. Należy zatem uznać, że przepisy te mają zastosowanie w ramach postępowań głównych, bez uszczerbku dla kwestii, czy warunki przewidziane w tej dyrektywie są rzeczywiście spełnione w przypadku systemu pomocy rozpatrywanego w postępowaniach głównych, co powinien zbadać sąd odsyłający.
- 86 Co się tyczy kwestii, czy taki system pomocy spełnia wymogi przewidziane w art. 44 ust. 3 rozporządzenia nr 651/2014, to z decyzji prawodawcy Unii, by na podstawie tego przepisu pozostawić państwom członkowskim wybór, w tym znaczeniu, że państwa te mogą przewidzieć albo obniżenie obowiązującej stawki podatku, albo wypłacenie stałej kwoty rekompensaty, albo połączenie tych mechanizmów, wynika, że – jak utrzymuje Komisja – przepis ten ma na celu zagwarantowanie, by przyjęty mechanizm ulgi podatkowej pozwalał na określenie w przejrzysty sposób, jaka ulga podatkowa znajduje faktycznie zastosowanie, pozostawiając pewien zakres swobody państwom członkowskim, jeśli chodzi o jego szczegółowe zasady.
- 87 W tym względzie w motywie 64 rozporządzenia nr 651/2014 uściślono w szczególności, że w celu zapewnienia lepszej ochrony sygnału cenowego dla przedsiębiorstw, którą ma zapewnić podatek na ochronę środowiska, państwa członkowskie powinny mieć możliwość opracowania programu obniżki podatku w oparciu o mechanizm wypłaty stałej rocznej kwoty rekompensaty (zwrot podatku).
- 88 Należy również zauważyć, że cel, jakim jest zapewnienie przejrzystego charakteru mechanizmu obliczania ulgi podatkowej, wpisuje się w cel realizowany przez rozporządzenie nr 651/2014 i podkreślony w motywach 3–5 tego rozporządzenia, polegający na wzmocnieniu przejrzystości i kontroli przestrzegania przepisów dotyczących pomocy państwa na poziomie krajowym i Unii. Jak wynika bowiem z pkt 72 niniejszego wyroku, ów cel jest jednym z celów realizowanych w ogólny sposób przez ogólne rozporządzenia dotyczące wyłączeń według kategorii pomocy.

- 89 W niniejszej sprawie z przedstawionych Trybunałowi informacji wynika, że ulga podatkowa wynikająca z pomocy przyznanej w ramach systemu pomocy rozpatrywanego w postępowaniach głównych opiera się na formule kalkulacyjnej określonej konkretnie w uregulowaniu krajowym ustanawiającym ten system. W szczególności zgodnie z tym uregulowaniem podatek energetyczny podlega zwrotowi za dany rok kalendarzowy, jeżeli w sumie przekracza 0,5% wartości produkcji netto przedsiębiorstwa. Ponadto wspomniane uregulowanie ogranicza wysokość zwrotu poprzez odniesienie do minimalnych poziomów opodatkowania przewidzianych w dyrektywie 2003/96. Administracja krajowa nie dysponuje zresztą żadnym zakresem uznania w odniesieniu do kwoty ulgi podatkowej wynikającej z tej formuły kalkulacyjnej.
- 90 Tak więc na podstawie tego systemu kwota podatku energetycznego podlegająca zwrotowi odpowiada albo różnicy między całkowitą kwotą tego podatku a 0,5% wartości produkcji netto przedsiębiorstwa będącego beneficjentem, albo różnicy między całkowitą kwotą tego podatku a minimalnymi poziomami opodatkowania mającymi zastosowanie do poszczególnych źródeł energii. Spośród tych dwóch metod obliczenia stosuje się tę, która określa najniższą podlegającą zwrotowi kwotę podatku energetycznego.
- 91 Z powyższego wynika, że zgodnie z przewidzianą formułą kalkulacyjną uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniach głównych określa dwie możliwe obniżone stawki podatku na ochronę środowiska oraz tę ze wspomnianych dwóch stawek, którą należy zastosować w odniesieniu do każdego przedsiębiorstwa będącego beneficjentem. Taka formuła kalkulacyjna nie pozwala władzom krajowym na swobodne ustalenie kwoty podatku, jaką przedsiębiorstwo powinno rzeczywiście uiścić, zważywszy, że owa kwota odpowiada kwocie zatrzymanej przez organy podatkowe po wypłaceniu obliczonego w ten sposób zwrotu.
- 92 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że – jak podnosi Komisja – każda z alternatywnych metod obliczenia składająca się na formułę kalkulacyjną przewidzianą w uregulowaniu krajowym rozpatrywanym w postępowaniach głównych, tak jak przedstawiono w pkt 89 i 90 niniejszego wyroku, skutkuje obniżeniem obowiązującej stawki podatku na ochronę środowiska w rozumieniu art. 44 ust. 3 rozporządzenia nr 651/2014. W ramach pierwszej z tych metod obliczenia obowiązująca stawka podatku zostaje bowiem faktycznie obniżona do 0,5% wartości produkcji netto przedsiębiorstwa będącego beneficjentem, podczas gdy w ramach drugiej metody obliczenia obowiązująca stawka podatku zostaje faktycznie obniżona do minimalnego poziomu opodatkowania stosowanego do danego źródła energii.
- 93 W konsekwencji należy stwierdzić, że system pomocy taki jak system rozpatrywany w postępowaniach głównych opiera się na jednym ze szczególnych mechanizmów ulgi w zakresie podatku na ochronę środowiska przewidzianych w art. 44 ust. 3 rozporządzenia nr 651/2014, w związku z czym warunek przewidziany w tym przepisie powinno się uznać za spełniony.
- 94 Wniosku tego nie podważa okoliczność, że uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniach głównych przewiduje formułę kalkulacyjną, z której wynikają dwie różne obniżone stawki opodatkowania, ponieważ – jak wynika z pkt 89–91 niniejszego wyroku – owo uregulowanie pozwala również na ustalenie, którą z tych dwóch stawek powinno się rzeczywiście zastosować w konkretnym przypadku, tak że istnienie dwóch alternatywnych stawek podatkowych nie podważa celu realizowanego przez art. 44 ust. 3 rozporządzenia nr 651/2014 wskazanego w pkt 86 i 87 niniejszego wyroku.
- 95 W świetle powyższych rozważań na pierwszą część pytania trzeciego należy odpowiedzieć, że art. 44 ust. 3 rozporządzenia nr 651/2014 powinno się interpretować w ten sposób, iż system pomocy taki jak system rozpatrywany w postępowaniach głównych, w przypadku którego kwota zwrotu podatku energetycznego jest wyraźnie określona za pomocą formuły kalkulacyjnej przewidzianej w uregulowaniu krajowym ustanawiającym ten system, jest zgodny z tym przepisem.

W przedmiocie pytania drugiego

- 96 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia konsekwencji, jakie powinien wyciągnąć w odniesieniu do sporów w postępowaniach głównych z ewentualnego orzeczenia przez Trybunał, że system pomocy taki jak system rozpatrywany w tych postępowaniach należało zgłosić zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE, tak że pomoc przyznaną na podstawie tego systemu powinno się uznać za pomoc przyznaną bezprawnie.
- 97 Jednakże z odpowiedzi udzielonych na pytania pierwsze i trzecie wynika, że bez względu na zasadniczy obowiązek zgłoszenia istniejący na podstawie art. 108 ust. 3 TFUE w odniesieniu do systemu pomocy takiego jak system rozpatrywany w postępowaniach głównych pomoc przyznana na podstawie tego systemu w odnośnych okresach w ramach tych sporów jest wyłączona z tego obowiązku na podstawie art. 3 rozporządzenia nr 651/2014, o ile spełnione są wszystkie warunki przewidziane w rozdziale I oraz w art. 44 wspomnianego rozporządzenia, co powinien sprawdzić sąd odsyłający.
- 98 W tych okolicznościach nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

- 99 Dla stron w postępowaniach głównych niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionych przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 108 ust. 3 TFUE należy interpretować w ten sposób, że uregulowanie krajowe, które zmienia system pomocy, ograniczając krąg beneficjentów tej pomocy, podlega co do zasady obowiązkowi zgłoszenia przewidzianemu w tym przepisie.**
- 2) **Artykuł 58 ust. 1 rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 [TFUE] należy interpretować w ten sposób, że pomoc przyznaną przed wejściem w życie rzonego rozporządzenia na podstawie systemu pomocy takiego jak system rozpatrywany w postępowaniach głównych można na podstawie tego rozporządzenia wyłączyć z obowiązku zgłoszenia przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE.**
- 3) **Artykuł 44 ust. 3 rozporządzenia nr 651/2014 należy interpretować w ten sposób, że system pomocy taki jak system rozpatrywany w postępowaniach głównych, w przypadku którego kwota zwrotu podatku energetycznego jest wyraźnie określona za pomocą formuły kalkulacyjnej przewidzianej w uregulowaniu krajowym ustanawiającym ten system, jest zgodny z tym przepisem.**

Podpisy