



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 14 stycznia 2021 r. *

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuł 258 TFUE – Dyrektywa 2003/96/WE –
Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Artykuły 4 i 19 –
Uregulowanie przyjęte przez region autonomiczny państwa członkowskiego – Dopłata do zakupu
benzyny i oleju napędowego, podlegających podatkowi akcyzowemu – Artykuł 6 lit. c) – Zwolnienie
z podatku akcyzowego lub jego obniżka – Pojęcie „refundowania całości lub części” kwoty podatku –
Brak dowodu na istnienie związku między tą dopłatą a podatkiem akcyzowym

W sprawie C-63/19

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom
państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 29 stycznia 2019 r.,

Komisja Europejska, którą reprezentują R. Lyal i F. Tomat, w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Włoskiej, którą reprezentuje G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, wspierana przez
G.M. De Socio, avvocato dello Stato,

strona pozwana,

popieranej przez:

Królestwo Hiszpanii, które reprezentują S. Jiménez García i J. Rodríguez de la Rúa, w charakterze
pełnomocników,

interwenient,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

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

rzecznik generalny: J. Richard de la Tour,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

* Język postępowania: włoski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lipca 2020 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Komisja Europejska wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie art. 4 i 19 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51), stosując przewidzianą w przepisach regionalnych przyjętych przez Regione autonoma Friuli Venezia Giulia (region autonomiczny Friuli–Wenecja Julijska, Włochy, zwany dalej „Regionem”) obniżkę stawek podatku akcyzowego w odniesieniu do wykorzystywanych jako paliwo silnikowe benzyny i oleju napędowego w ramach sprzedaży tych produktów mieszkańcom tego regionu.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 2 Motywy 2–5, 9 i 24 dyrektywy 2003/96 mają następujące brzmienie:
 - „(2) Brak przepisów wspólnotowych wyznaczających minimalną stawkę podatków od energii elektrycznej i produktów energetycznych innych niż oleje mineralne może negatywnie wpływać na prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.
 - (3) Prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i osiągnięcie celów innych polityk Wspólnoty wymagają ustanowienia na poziomie wspólnotowym minimalnych poziomów opodatkowania od większości produktów energetycznych, włącznie z energią elektryczną, gazem ziemnym i węglem.
 - (4) Znaczne różnice między krajowymi poziomami opodatkowania energii stosowany[mi] przez państwa członkowskie mogłyby okazać się szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego.
 - (5) Ustalenie właściwych wspólnotowych minimalnych poziomów opodatkowania może umożliwić zredukowanie istniejących różnic w krajowych poziomach opodatkowania.
- [...]
- (9) Państwom członkowskim należy przyznać elastyczność potrzebną do określania i wykonywania polityk właściwych do ich okoliczności krajowych.
- [...]
- (24) Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania niektórych innych zwolnień lub obniżonych poziomów opodatkowania, w przypadkach gdy nie będzie to szkodliwe dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i nie będzie powodować zakłóceń konkurencji”.

3 Artykuł 4 tej dyrektywy stanowi:

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

2. Dla celów niniejszej dyrektywy »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”.

4 Artykuł 5 omawianej dyrektywy przewiduje:

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

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

5 Artykuł 6 tej samej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

a) bezpośrednio,

b) przez zróżnicowaną stawkę,

lub

c) przez refundowanie całości lub części kwoty opodatkowania”.

6 Artykuł 7 ust. 2 i 4 dyrektywy 2003/96 stanowi:

„2. Państwa członkowskie mogą rozróżniać [dokonywać rozróżnienia] między handlowym i niehandlowym zastosowaniem oleju gazowego [oleju napędowego] stosowanego jako materiał napędowy [paliwo silnikowe], pod warunkiem że wspólnotowe minimalne poziomy są przestrzegane i że stawka dla handlowego oleju gazowego wykorzystywanego jako materiał napędowy [dla oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych, wykorzystywanego jako paliwo silnikowe,] nie spada poniżej krajowego poziomu opodatkowania obowiązującego od dnia [w dniu] 1 stycznia 2003 r., bez względu na wszelkie odstępstwa dla tego zastosowania ustanowione w niniejszej dyrektywie.

[...]

4. Nie naruszając ust. 2, państwa członkowskie, które wprowadzą system opłat użytkowników dróg za pojazdy silnikowe lub pojazdy przegubowe [zespoły pojazdów] przeznaczone wyłącznie do przewozu drogowego towarów, mogą stosować obniżoną stawkę dla oleju gazowego [napędowego] wykorzystywanego przez takie pojazdy [...]”.

- 7 Stosownie do art. 15–17 tej dyrektywy państwa członkowskie mogą stosować zwolnienia lub obniżki poziomu opodatkowania również w przypadkach wskazanych w tych przepisach.
- 8 Zgodnie z art. 18 ust. 1 omawianej dyrektywy państwa członkowskie są upoważnione, w drodze odstępstwa od jej przepisów, do dalszego stosowania obniżonych poziomów opodatkowania lub zwolnień wymienionych w załączniku II do owej dyrektywy. Z zastrzeżeniem dokonania wcześniejszego przeglądu przez Radę Unii Europejskiej, na podstawie wniosku Komisji, upoważnienie to wygasa w dniu 31 grudnia 2006 r. lub w dniu określonym w załączniku II do dyrektywy.
- 9 Artykuł 19 dyrektywy 2003/96 stanowi:

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

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

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

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

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

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

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

Prawo włoskie

- 11 Zgodnie z art. 5 pkt 3 Statuto speciale della Regione autonoma Friuli Venezia Giulia (specjalnego statutu regionu autonomicznego Friuli–Wenecja Julijska), przyjętego w drodze legge costituzionale (ustawy konstytucyjnej) z dnia 31 stycznia 1963 r. (GURI nr 29 z dnia 1 lutego 1963 r., s. 554), w brzmieniu mającym zastosowanie do niniejszego sporu, Regionowi przysługują uprawnienia prawodawcze w zakresie wprowadzania opłat regionalnych, o którym mowa w art. 51 tego statutu.
- 12 Stosownie do art. 49 pkt 7 bis rzeczonego statutu Regionowi przypada 29,75% wpływów z pobieranego na jego terytorium podatku akcyzowego od benzyny i 30,34% wpływów z pobieranego na jego terytorium podatku akcyzowego od oleju napędowego, zużywanych w owym regionie do celów transportowych.
- 13 Artykuł 51 akapit czwarty lit. a) tego statutu przewiduje, że – z zastrzeżeniem przepisów Unii w dziedzinie pomocy państwa – Region może, w przypadku gdy państwo przewiduje taką możliwość w odniesieniu do określonych wpływów podatkowych, zmienić stawki podatku poprzez ich obniżenie lub podwyższenie, nie przekraczając przy tym maksymalnego poziomu opodatkowania przewidzianego w ustawodawstwie państwa, a także ustanowić zwolnienia z podatku lub wprowadzić odliczenia podatkowe i odliczenia od podstawy opodatkowania.
- 14 Artykuł 1 legge regionale n. 14, norme per il sostegno all’acquisto dei carburanti per autotrazione ai privati cittadini residenti in Regione e di promozione per la mobilità individuale ecologica e il suo sviluppo (ustawy regionalnej nr 14 wprowadzającej przepisy dotyczące wsparcia zakupu paliw silnikowych do celów transportowych dla osób fizycznych zamieszkałych w Regionie oraz promocji ekologicznej mobilności indywidualnej i jej rozwoju) z dnia 11 sierpnia 2010 r. (*Bollettino ufficiale della Regione autonoma Friuli Venezia Giulia* nr 19 z dnia 13 sierpnia 2010 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do niniejszego sporu (zwanej dalej „ustawą regionalną nr 14/2010”), zatytułowany „Cele”, stanowi w ust. 1:

„W celu sprostania poważnemu kryzysowi koniunkturalnemu [Region] ustanawia w niniejszej ustawie nadzwyczajne środki uzupełniające, mające na celu wsparcie mobilności drogowej oraz zmniejszenie zanieczyszczenia środowiska. W szczególności Region:

- a) ustanawia środki wsparcia zakupu paliw silnikowych na potrzeby prywatnej mobilności drogowej;
 - b) ustanawia środki zachęcające do stosowania, na potrzeby mobilności drogowej, silników częściowo lub całkowicie niezależnych od paliw silnikowych;
 - c) wspiera badania nad technologiami umożliwiającymi budowę silników częściowo lub całkowicie niezależnych od paliw silnikowych oraz rozwój tych technologii;
 - d) sprzyja rozbudowie sieci dystrybucji paliw silnikowych o niewielkim wpływie na środowisko”.
- 15 Zgodnie z art. 2 ustawy regionalnej nr 14/2010, zatytułowanym „Definicje”:

„1. W rozumieniu niniejszej ustawy:

- a) »beneficjenci« oznaczają:
 - 1) osoby fizyczne zamieszkałe w Regionie, będące właścicielami lub współwłaścicielami środków transportu, w odniesieniu do których uzyskano zezwolenie na korzystanie z dopłaty do zakupu paliw silnikowych do celów transportowych, czyli paliw silnikowych wykorzystywanych do tankowania pojazdów i motocykli, osoby posiadające prawo użytkowania tych środków transportu lub ich najemców na podstawie leasingu finansowego lub dzierżawy;

[...]

- b) »środki transportu« oznaczają pojazdy samochodowe i motocykle wpisane do publicznego rejestru pojazdów Regionu, w tym środki transportu wynajęte na podstawie leasingu finansowego lub dzierżawy, o ile należą do beneficjentów, o których mowa w lit. a);
- c) »karty identyfikacyjne« oznaczają karty posiadające właściwości techniczne określone w pkt 1 załącznika A;

[...]

- f) »POS« oznaczają ujednolicone urządzenia posiadające właściwości techniczne określone w pkt 2 załącznika A”.

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

„1. Organ administracji regionalnej jest uprawniony do przyznania dopłat do dokonywanego przez beneficjentów zakupu paliwa silnikowego do celów transportowych przy każdej pojedynczej operacji tankowania paliwa, na podstawie zakupionej ilości.

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

3. Kwota dopłat do zakupu benzyny i oleju napędowego, o których mowa w ust. 2, ulega zwiększeniu, odpowiednio, o 7 centów na litr i o 4 centy na litr w przypadku beneficjentów zamieszkałych w gminach położonych na obszarach górskich lub półgórskich, określonych jako obszary o trudnych warunkach gospodarowania lub częściowo trudnych warunkach gospodarowania przez dyrektywę Rady 75/273/EWG z dnia 28 kwietnia 1975 r. w sprawie wspólnotowego wykazu obszarów rolnych o trudnych warunkach gospodarowania w rozumieniu dyrektywy 75/268/EWG (Włochy) [(Dz.U. 1975, L 128, s. 72)], jak również w gminach wymienionych w [różnych decyzjach Komisji dotyczących pomocy regionalnej].

4. Ze względów koniunkturalnych lub z uwagi na regionalne wymogi budżetowe i po konsultacji z właściwą komisją wykonawczą dopłaty, o których mowa w ust. 2, oraz poziom zwiększenia, o którym mowa w ust. 3, mogą zostać dostosowane w drodze uchwały Giunta regionale [del Friuli-Venezia Giulia (rady regionu Friuli–Wenecja Julijska, Włochy)] w maksymalnym zakresie, odpowiednio, 10 i 8 centów na litr, odrębnie w odniesieniu do benzyny i oleju napędowego, na maksymalny okres trzech miesięcy, który może podlegać odnowieniu. Uchwała podlega opublikowaniu w *Bollettino ufficiale della Regione autonoma Friuli Venezia Giulia*.

4 bis. Z zastrzeżeniem zachowania ogólnej równowagi budżetu rada regionu, w celu sprostania nadzwyczajnej koniunktury gospodarczej, może podwyższyć dopłaty, o których mowa w ust. 3, o maksymalnie 10 centów na litr w drodze uchwały obowiązującej najpóźniej do dnia 30 września 2012 r.

5. Beneficjenci mają prawo do dopłat, o których mowa w ust. 2, w przypadku każdego tankowania dokonywanego z wykorzystaniem trybu elektronicznego przewidzianego w niniejszej ustawie, we wszystkich punktach sprzedaży położonych na terytorium regionu.

5 bis. Porozumienia, o których mowa w art. 8 ust. 5, mogą określać zasady przyznawania beneficjentom dopłat w przypadku tankowania dokonywanego poza terytorium regionu.

6. Nie przyznaje się dopłaty w przypadku pojedynczej operacji tankowania paliwa, jeżeli całkowita kwota świadczenia jest niższa niż 1 EUR.

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

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

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

9 bis. Z dopłatami przyznanymi na mocy niniejszego artykułu nie łączą się inne świadczenia o charakterze regionalnym związane z tankowaniem paliwa”.

17 Artykuł 4 wspomnianej ustawy regionalnej, zatytułowany „Wymogi i zasady dotyczące uzyskania zezwolenia”, przewiduje w ust. 1 i 3, że zezwolenie na korzystanie z obniżki ceny wydaje zainteresowanym osobom Camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura (izba handlowa, przemysłowa, rzemieślnicza i rolnicza, Włochy, zwana dalej „izbą handlową”) prowincji miejsca zamieszkania oraz że karta identyfikacyjna może być używana wyłącznie do tankowania pojazdu, dla którego udzielono zezwolenia, jedynie przez beneficjenta lub inną osobę formalnie upoważnioną przez niego do korzystania z rzeczonoego pojazdu, przy czym beneficjent pozostaje odpowiedzialny za ewentualne nieprawidłowe użycie karty identyfikacyjnej.

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

„1. W celu uzyskania drogą elektroniczną dopłaty do zakupu paliw silnikowych do celów transportowych beneficjent przedstawia operatorowi stacji paliw, na której znajdują się POS (zwanemu dalej operatorem), położonej na terytorium [Regionu], kartę identyfikacyjną wydaną dla danego środka transportu.

2. Operator ma obowiązek zweryfikowania, czy zatankowany środek transportu rzeczywiście odpowiada środkowi transportu wskazanemu na karcie identyfikacyjnej. Weryfikację można przeprowadzić również za pomocą urządzeń wizyjnych i elektronicznych lub urządzeń umożliwiających elektroniczną kontrolę zgodności między zatankowanym pojazdem a danymi użytej karty.

3. Po zatankowaniu paliwa operator ma obowiązek niezwłocznie odnotować, za pomocą POS, dostarczoną ilość paliwa w litrach i zarejestrować ją drogą elektroniczną, a także przekazać beneficjentowi dokumenty wskazujące procedury i informacje, o których mowa w pkt 3 załącznika B.

4. Beneficjent ma obowiązek sprawdzenia, czy dostarczona ilość paliwa silnikowego, podana w litrach, odpowiada ilości wskazanej w otrzymanych dokumentach.

5. Z wyjątkiem przypadku, o którym mowa w art. 3 ust. 5 bis, operator przekazuje obliczoną dopłatę bezpośrednio poprzez odpowiednie obniżenie ceny paliwa silnikowego.

[...]”.

- 19 Artykuł 6 ustawy regionalnej nr 14/2010, zatytułowany „Nielektroniczny tryb przyznawania dopłat”, przewiduje w ust. 1 i 2, że rada regionu może postanowić o uruchomieniu nielektronicznego trybu przyznawania dopłat w odniesieniu do nabycia paliwa silnikowego do celów transportowych dokonywanego przez beneficjentów poza terytorium Regionu oraz że w takim przypadku beneficjent składa stosowny wniosek do izby handlowej właściwej dla gminy jego miejsca zamieszkania.
- 20 Artykuł 9 rzeczony ustawy regionalnej, zatytułowany „Przyznanie dopłaty”, stanowi:
- „1. Operatorzy stacji paliw wyposażonych w POS są uprawnieni do przyznania dopłaty do zakupu paliwa silnikowego do celów transportowych drogą elektroniczną.
2. Operatorzy nie przyznają dopłaty do zakupu paliwa silnikowego, jeżeli okaże się, że okazaną w tym celu kartę identyfikacyjną wydano dla pojazdu innego niż ten, który ma być zatankowany, lub że kartę tę zdezaktywowano.
3. Operatorzy mają obowiązek przekazać drogą elektroniczną właściwej miejscowo izbie handlowej [...], w tym samym dniu lub w następnym dniu roboczym, dane dotyczące ilości paliw silnikowych sprzedanych do celów transportowych.
4. Do celów przekazywania danych zgodnie z ust. 3 operatorzy mają obowiązek rejestrowania za pośrednictwem POS danych dotyczących całkowitej ilości paliwa silnikowego sprzedanego do celów transportowych, wynikających z odczytu licznika dystrybutora paliwa silnikowego i zapisanych w rejestrze Ufficio tecnico di finanza (UTF) [(technicznego organu podatkowego, Włochy)]”.
- 21 Artykuł 10 ustawy regionalnej nr 14/2010, zatytułowany „Refundowanie związane z dopłatami”, stanowi:
- „1. Organ administracji regionalnej refunduje operatorom, co do zasady raz na tydzień, dopłaty do zakupu paliwa silnikowego przyznane beneficjentom.
2. Refundowania dokonuje się na podstawie danych przechowywanych w komputerowej bazie danych, bez uszczerbku dla przypadków zawieszenia refundowania lub odzyskania nienależnie pobranych dopłat.
- [...]”.

Okoliczności powstania sporu

- 22 W celu przeciwdziałania praktyce mieszkańców Regionu polegającej na tankowaniu pojazdów paliwem po niższej cenie w Słowenii Republika Włoska złożyła w 1996 r. wniosek o przyznanie odstępstwa na podstawie art. 8 ust. 4 dyrektywy Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. 1992, L 316, s. 12), aby móc stosować obniżoną stawkę podatku akcyzowego od paliw silnikowych w owym regionie.
- 23 Odstępstwo to zostało Republice Włoskiej przyznane decyzją Rady 96/273/WE z dnia 22 kwietnia 1996 r. zezwalającą niektórym państwom członkowskim na stosowanie lub dalsze stosowanie, w odniesieniu do niektórych olejów mineralnych wykorzystywanych do szczególnych celów, obniżonych stawek podatku akcyzowego lub zwolnień z podatku akcyzowego zgodnie z procedurą ustanowioną w art. 8 ust. 4 dyrektywy 92/81 (Dz.U. 1996, L 102, s. 40).
- 24 Następnie, na podstawie art. 18 dyrektywy 2003/96, Republikę Włoską upoważniono do dalszego stosowania, do dnia 31 grudnia 2006 r., obniżki stawki podatku akcyzowego od benzyny zużywanej na terytorium Regionu.

- 25 W dniu 17 października 2006 r. Republika Włoska złożyła wniosek o przyznanie odstępstwa na podstawie art. 19 dyrektywy 2003/96 w odniesieniu do terytorium Regionu.
- 26 W dniu 11 grudnia 2006 r. wniosek ten został przez to państwo członkowskie wycofany.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

- 27 W dniu 1 grudnia 2008 r. Komisja skierowała do Republiki Włoskiej wezwanie do usunięcia uchybienia na podstawie art. 258 akapit pierwszy TFUE, zarzucając temu państwu stosowanie obniżonych stawek podatku akcyzowego od benzyny i oleju napędowego wykorzystywanych jako paliwo silnikowe, w ramach sprzedaży tych produktów mieszkańcom Regionu. Zdaniem Komisji przepisy przewidujące tę obniżkę stawek były sprzeczne z uregulowaniem Unii dotyczącym opodatkowania produktów energetycznych, ponieważ nie mieściły się w zakresie zwolnień i obniżek dozwolonych na mocy dyrektywy 2003/96.
- 28 Komisja zakwestionowała zgodność z prawem Unii systemu wprowadzonego przez legge n. 549, *Misure di razionalizzazione della finanza pubblica* (ustawę nr 549 o środkach racjonalizacji finansów publicznych) z dnia 28 grudnia 1995 r. (GURI nr 302 z dnia 29 grudnia 1995 r., s. 5) oraz przez legge regionale n. 47, *Disposizioni per l'attuazione della normativa nazionale in materia di riduzione del prezzo alla pompa dei carburanti per autotrazione nel territorio regionale e per l'applicazione della Carta del cittadino nei vari settori istituzionali* (ustawę regionalną nr 47 w sprawie przepisów wykonawczych do ustawodawstwa krajowego dotyczącego obniżenia na terytorium regionu ceny paliw silnikowych do pojazdów samochodowych obowiązującej na stacji paliw oraz stosowania karty obywatelskiej w poszczególnych sektorach instytucjonalnych) z dnia 12 listopada 1996 r. (*Bollettino ufficiale della Regione autonoma Friuli Venezia Giulia* nr 33 z dnia 14 listopada 1996 r., zwaną dalej „ustawą regionalną nr 47/96”), zapewniającego mieszkańcom Regionu prawo do uzyskania obniżki ceny benzyny obowiązującej na stacji paliw, a także – od 2002 r. – obniżki ceny oleju napędowego. Mechanizm ten przewidywał przyznanie zniżki zamieszkałym w tym regionie konsumentom końcowym paliw silnikowych. W celu wdrożenia owego mechanizmu dostawcy paliw silnikowych z góry płacili operatorom punktów sprzedaży kwoty odpowiadające obniżkom cen, a następnie występowali do Regionu z wnioskiem o ich refundację.
- 29 Zdaniem Komisji ów system zniżek stanowił niezgodne z prawem obniżenie podatku akcyzowego w postaci jego refundowania. Komisja zauważyła, że: po pierwsze, beneficjentem refundacji była ta sama osoba, co osoba zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego; po drugie, istniał bezpośredni związek między podatkiem akcyzowym zapłaconym na rzecz państwa przez osoby zobowiązane do jego zapłaty, którymi byli dostawcy paliwa silnikowego, a kwotami refundacji pokrytymi przez nich na rachunek operatorów stacji paliw; i po trzecie, system ten miał na celu zneutralizowanie znacznych rozbieżności cen zachodzących między Republiką Włoską a sąsiednią Republiką Słowenii, która w chwili wejścia w życie ustawy regionalnej nr 47/96 nie była jeszcze państwem członkowskim Unii.
- 30 W piśmie z dnia 1 kwietnia 2009 r. organy włoskie odpowiedziały na wezwanie do usunięcia uchybienia, podnosząc, że mechanizm zniżek wprowadzony przez ustawę regionalną nr 47/96 nie ma wpływu na system podatkowy. Organy te wskazały ponadto, że system przewidziany w ustawie regionalnej nr 47/96, zakwestionowany przez Komisję, został zmieniony przez ustawodawcę regionalnego. W następstwie tej interwencji ustawodawczej refundacje mieli otrzymywać bezpośrednio operatorzy stacji paliw, a nie, jak dotychczas, dostawcy paliw silnikowych.
- 31 W ustawie regionalnej nr 14/2010 ustanowiono nowy system (zwany dalej „rozpatrywanym systemem dopłat”), mający na celu obniżenie końcowego kosztu paliwa silnikowego ponoszonego przez konsumenta końcowego i polegający na „dopłacie do zakupu” tych produktów ze strony organów publicznych. W ramach rozpatrywanego systemu dopłat zamieszkałym w Regionie osobom fizycznym będącym właścicielami pojazdów samochodowych lub motocykli przyznaje się przy nabywaniu przez

nich na stacjach paliw benzyny lub oleju napędowego przeznaczonych do wykorzystania jako paliwo silnikowe, dotację odpowiadającą stałej kwocie podstawowej za każdy zakupiony litr benzyny i oleju napędowego, różniącej się w zależności od rodzaju paliwa silnikowego i obszaru Regionu, w którym dany konsument ma miejsce zamieszkania (zwaną dalej „sporną dopłatą”). Sporna dopłata jest przyznawana bezpośrednio konsumentowi końcowemu przez operatorów stacji paliw, którym następnie organ administracji regionalnej refunduje odpowiednią kwotę.

- 32 W następstwie skierowanego przez Komisję do Republiki Włoskiej w dniu 11 maja 2011 r. wezwania do udzielenia wyjaśnień organy tego państwa członkowskiego w piśmie z dnia 13 lipca 2011 r. odpowiedziały, że rozpatrywany system dopłat, wprowadzony przez ustawę regionalną nr 14/2010, będzie rzeczywiście stosowany od dnia 1 listopada 2011 r.
- 33 W dniu 12 kwietnia 2013 r. Komisja zwróciła się do Republiki Włoskiej o udzielenie dalszych wyjaśnień w przedmiocie sposobu obliczania spornej dopłaty.
- 34 W piśmie z dnia 16 maja 2013 r. organy włoskie przedstawiły wyjaśnienia dotyczące sposobu obliczania spornej dopłaty, a także podziału Regionu na dwa obszary terytorialne, w których przewidziano różne poziomy dopłat.
- 35 W dniu 11 lipca 2014 r. Komisja doręczyła Republice Włoskiej uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym stwierdziła, iż rozpatrywany system dopłat narusza dyrektywę 2003/96 ze względu na to, że prowadzi do obniżki podatku akcyzowego poprzez jego refundowanie, której dyrektywa ta nie przewiduje i w odniesieniu do której Rada nie wydała upoważnienia na podstawie art. 19 rzeczony dyrektywy.
- 36 W piśmie z dnia 4 września 2014 r. organy włoskie zakwestionowały argumentację przedstawioną przez Komisję w uzupełniającym wezwaniu do usunięcia uchybienia.
- 37 W dniu 11 grudnia 2015 r. Komisja skierowała do Republiki Włoskiej uzasadnioną opinię, na którą państwo to odpowiedziało w piśmie z dnia 11 lutego 2016 r.
- 38 Komisja, uznawszy tę odpowiedź za niesatysfakcjonującą, wniosła niniejszą skargę.

Postępowanie przed Trybunałem

- 39 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 3 czerwca 2019 r. Królestwo Hiszpanii zostało dopuszczone do wstąpienia do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Republiki Włoskiej.
- 40 Ze względu na kryzys sanitarny związany z rozprzestrzenianiem się koronawirusa, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po wysłuchaniu rzecznika generalnego, Trybunał postanowił odstąpić od przeprowadzenia rozprawy, której termin wyznaczono na dzień 23 kwietnia 2020 r., i postanowieniem z dnia 26 marca 2020 r. skierował do stron pytania wymagające odpowiedzi na piśmie, których Komisja, Republika Włoska oraz Królestwo Hiszpanii udzieliły.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

Argumentacja Komisji

- 41 Komisja zauważa, że podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim nakładanym na konsumpcję pewnych produktów, a ciężar ekonomiczny tego podatku ponosi konsument końcowy. Nie ulega wątpliwości, że rozpatrywany system dopłat wprowadzony przez Region prowadzi do zmniejszenia kosztu ponoszonego przez konsumenta końcowego poprzez obniżenie opodatkowania odnośnych produktów.
- 42 Rozpatrywany system dopłat, który przewiduje, że przy nabywaniu benzyny i oleju napędowego na stacjach paliw przez osoby fizyczne zamieszkałe w Regionie operatorzy stacji paliw przyznają tym osobom stałą obniżkę ceny mającą zastosowanie do każdego zakupionego litra paliwa silnikowego, której kwota jest im następnie refundowana przez organ administracji regionalnej, stanowi w istocie niedozwoloną przez dyrektywę 2003/96 obniżkę podatku akcyzowego od paliwa silnikowego.
- 43 Na poparcie tego zarzutu Komisja podkreśla, że dyrektywa 2003/96 zawiera zbiór przepisów umożliwiających państwom członkowskim stosowanie obniżek, zwolnień lub zróżnicowania poziomu opodatkowania w odniesieniu do niektórych produktów lub niektórych zastosowań. W tym względzie odwołuje się ona w szczególności do art. 5, 7 i 15–19 tej dyrektywy. Owe obniżki, zwolnienia lub zróżnicowanie mogą być wprowadzane przez państwa członkowskie według zasad określonych w art. 6 rzeczonej dyrektywy.
- 44 Państwo członkowskie, które zamierza stosować obniżony poziom opodatkowania na szczeblu regionalnym, powinno przestrzegać art. 19 dyrektywy 2003/96, a zatem powinno wystąpić do Rady z wnioskiem o wydanie upoważnienia na podstawie tego przepisu. W braku takiego upoważnienia wprowadzenie obniżki stawek podatku akcyzowego od paliw silnikowych na rzecz mieszkańców Regionu stanowi naruszenie art. 4 i 19 tej dyrektywy.
- 45 Co się tyczy zrównania rozpatrywanego systemu dopłat z niedozwoloną obniżką stawek podatku akcyzowego, Komisja broni stanowiska, zgodnie z którym jeżeli państwo członkowskie przyznaje dotację, która nie jest dozwolona przez prawo Unii, obliczaną bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości produktu energetycznego objętego zakresem stosowania dyrektywy 2003/96 w momencie przekazania do konsumpcji, dotacja ta pociąga za sobą niezgodne z prawem zmniejszenie obciążenia podatkowego związanego z tym produktem energetycznym. W takim przypadku dotacja ta kompensuje w całości lub w części podatek akcyzowy od danego produktu. Sposób nazwania rozpatrywanego środka nie ma znaczenia. Istotne są jedynie jego charakter, cechy i skutki.
- 46 Komisja podnosi, że w niniejszej sprawie sporną dopłatę przyznaje się w postaci stałej kwoty naliczanej od zakupionej ilości paliwa silnikowego, co odpowiada metodzie obliczeń stosowanej do określenia kwoty podatku akcyzowego.
- 47 Z wyroku z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowanego, EU:C:2013:274) wynika, że jedną z postaci, w jakich państwa członkowskie mogą przyznawać zwolnienia z podatku lub obniżki poziomu opodatkowania, jest „refundowanie całości lub części kwoty opodatkowania”, zgodnie z art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96. Dla stwierdzenia, że miało miejsce refundowanie podatku akcyzowego w rozumieniu tego przepisu, nie ma zaś znaczenia, że osoba, która jest zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego, nie jest osobą otrzymującą sporną dopłatę.

- 48 Ponadto Komisja uważa, że przy kwalifikowaniu rzeczzonego systemu jako „refundowania podatku akcyzowego” w rozumieniu wspomnianego przepisu decydujące znaczenie ma ustalenie, że sporna dopłata jest uiszczana z funduszy publicznych, a w niniejszym przypadku – z funduszy regionalnych. Refundowanie z tego rodzaju funduszy skutkuje de facto neutralizacją opodatkowania produktu.
- 49 W tym względzie nie ma znaczenia, że finansowanie rozpatrywanego systemu dopłat pochodzi z ogólnych wpływów Regionu, a nie konkretnie z części podatku akcyzowego, którą państwo przekazuje temu regionowi po jego pobraniu. Nie ma również znaczenia okoliczność, że sporna dopłata jest przekazywana mieszkańcom Regionu również w przypadku zakupu paliwa silnikowego dokonywanego poza owym regionem.
- 50 Komisja podnosi, po pierwsze, że w przeszłości Republikę Włoską upoważniono już do stosowania obniżki stawki podatku akcyzowego od paliw silnikowych zużywanych na terytorium Regionu oraz że wspomniane państwo członkowskie złożyło następnie, w dniu 17 października 2006 r., wniosek o przyznanie odstępstwa w odniesieniu do tego samego terytorium na podstawie art. 19 dyrektywy 2003/96, który to wniosek został przez nie w dniu 11 grudnia 2006 r. wycofany. Komisja uważa, że pomimo zmian wprowadzonych na przestrzeni lat system zniżek przyjęty w ustawie regionalnej nr 47/96 był pod względem struktury i skutków zasadniczo identyczny z rozpatrywanym systemem dopłat.
- 51 Po drugie, Komisja wskazuje, że Rada wydała już na podstawie art. 19 dyrektywy 2003/96 upoważnienie w odniesieniu do pewnej liczby obniżek podatku akcyzowego na rzecz konkretnych regionów lub obszarów państw członkowskich. W tym względzie przywołuje ona w szczególności decyzję wykonawczą Rady (UE) 2017/1767 z dnia 25 września 2017 r. upoważniającą Zjednoczone Królestwo do stosowania obniżonych poziomów opodatkowania paliw silnikowych zużywanych na wyspach Hebrydów Zewnętrznych i Wewnętrznych, Orkadach, Szetlandach, wyspach zatoki Firth of Clyde i wyspach Scilly zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96 (Dz.U. 2017, L 250, s. 69), a także decyzję wykonawczą Rady (UE) 2015/356 z dnia 2 marca 2015 r. upoważniającą Zjednoczone Królestwo do stosowania zróżnicowanych stawek opodatkowania paliw silnikowych na niektórych obszarach geograficznych zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96 (Dz.U. 2015, L 61, s. 24). Komisja wskazuje, że mechanizm wprowadzony przez Zjednoczone Królestwo w odniesieniu do paliw silnikowych zużywanych na Hebrydach, wyspach zatoki Firth of Clyde i wyspach Scilly jest zasadniczo identyczny z rozpatrywanym systemem dopłat.
- 52 Ponadto w odniesieniu do związku między dopłatą przyznaną mieszkańcom Regionu a składnikiem ceny paliwa silnikowego odpowiadającym podatkowi akcyzowemu Komisja zauważa, że bez znaczenia jest okoliczność, iż kwoty podatku akcyzowego i spornej dopłaty nie pokrywają się, ponieważ refundowanie podatku akcyzowego może mieć również charakter częściowy. Okoliczność, że część ceny paliwa silnikowego odpowiadająca kosztom jego produkcji jest wyższa od kwoty spornej dopłaty, jest również pozbawiona znaczenia i nie zmienia faktu, że przekazanie tej dopłaty stanowi refundowanie podatku akcyzowego.

Argumentacja Republiki Włoskiej

- 53 Republika Włoska przyznaje, że przysługująca państwom członkowskim zgodnie z motywem 9 dyrektywy 2003/96 „elastyczność potrzebn[a] do określania i wykonywania polityk właściwych do ich okoliczności krajowych” nie oznacza, że państwa te mają swobodę różnicowania poziomu opodatkowania, ponieważ mogą to czynić jedynie w ramach przepisów wspomnianej dyrektywy, które przewidują w tym celu odstępstwa.
- 54 Cel realizowany przez rozpatrywany system dopłat powinien zatem wchodzić w zakres przypadków wymienionych, między innymi, w art. 5, 15 i 17 dyrektywy 2003/96. W przypadku celów odmiennych, związanych ze „szczególny[mi] rozważa[niami] polityczny[mi] [szczególnymi względami politycznymi]”,

zainteresowane państwo członkowskie powinno, zgodnie z art. 19 tej dyrektywy, wystąpić do Rady, która, stanowiąc jednomyślnie, może wydać upoważnienie do wprowadzenia dodatkowych zwolnień lub obniżek. Republika Włoska podkreśla jednak, że ograniczenia te mają zastosowanie wyłącznie w zakresie, w jakim państwo członkowskie zamierza wprowadzić środek polegający na „zwolnieniu z podatku lub obniżce poziomu opodatkowania” w odniesieniu do produktów energetycznych, i że w związku z tym środek krajowy, który nie ma takiego skutku, wspomnianym ograniczeniom z całą pewnością nie podlega.

- 55 W tym względzie Republika Włoska uważa, że przy dokonywaniu oceny, czy dopuściła się ona uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, czy też nie, należy w sposób szczególnie uwzględnić art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96, włączający do jej zakresu stosowania przypadki, w których zwolnień z podatku lub obniżek poziomu opodatkowania dokonuje się „przez refundowanie całości lub części kwoty opodatkowania”. W ocenie tego państwa członkowskiego Komisja dokonuje zbyt szerokiej wykładni art. 6 lit. c) owej dyrektywy, uznając, że każda postać dotacji lub dopłaty w odniesieniu do towarów podlegających podatkowi akcyzowemu – z tego tylko powodu, że finansuje się ją z funduszy publicznych – stanowi refundowanie podatku akcyzowego, a tym samym – obejście wspomnianej dyrektywy.
- 56 Republika Włoska jest zdania, że refundowanie całości lub części kwoty podatku w rozumieniu art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96 ma miejsce, gdy organ podatkowy zwraca podatnikowi uprzednio zapłacony podatek akcyzowy. Podnosi ona zatem, że należy uznać, iż przepisy krajowe lub regionalne, które nie mają cech określonych w art. 6 lit. c) tej dyrektywy, nie wchodzą w zakres jej stosowania i są objęte uprawnieniami dyskrecjonalnymi państw członkowskich.
- 57 Republika Włoska podnosi, że w odróżnieniu od sytuacji rozpatrywanej w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowanym, EU:C:2013:274), w której uregulowanie krajowe wprost wskazywało, że przedmiotem refundowania był składnik ceny paliwa silnikowego odpowiadający podatkowi akcyzowemu, w ramach niniejszej sprawy Trybunał nie może wyjść z takiego założenia. To na Komisji spoczywa ciężar udowodnienia, że sporna dopłata w istocie odpowiada refundowaniu podatku akcyzowego. Komisja zaś takiego dowodu nie przedstawiła.
- 58 Republika Włoska uściśla w tym względzie, iż z wyroku z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowanego, EU:C:2013:274) można wywieść, że art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96 obejmuje nie tyle wszelkie przypadki dotacji z funduszy publicznych w odniesieniu do towarów podlegających podatkowi akcyzowemu, ile wyłącznie zapłatę kwot, które w taki lub inny sposób zachowują związek z pierwotnie uiszczanym podatkiem akcyzowym. Podkreśla ona, że sporna dopłata jest przyznawana konsumentom końcowym oraz że między podatkiem pierwotnie uiszczanym przez podatników a kwotą pieniężną przyznawaną mieszkańcom Regionu z budżetu regionalnego nie istnieje żaden związek.
- 59 W celu wykazania braku związku między podatkiem akcyzowym pierwotnie uiszczanym przez osoby zobowiązane do jego zapłaty a sporną dopłatą Republika Włoska powołuje się zasadniczo na następujące okoliczności.
- 60 Po pierwsze, beneficjentami spornej dopłaty są zamieszkałe na terytorium Regionu osoby fizyczne, które nie są podatnikami podatku akcyzowego.
- 61 Po drugie, owa dopłata jest finansowana z wpływów ogólnych Regionu, nie zaś z części podatku akcyzowego, jaką przekazuje mu państwo.
- 62 Po trzecie, wspomnianą dopłatę przyznaje się mieszkańcom Regionu również w przypadku tankowania paliwa dokonywanego poza jego terytorium.

- 63 Po czwarte, ciężar tej dopłaty spoczywa na operatorach stacji paliw, którzy tymczasowo ponoszą jej koszt, a następnie otrzymują refundację od organu administracji regionalnej. Owi operatorzy również nie są osobami zobowiązanymi do zapłaty podatku akcyzowego od paliw silnikowych. W tym względzie wskazana przez Komisję możliwość, w której punkt dystrybucji paliwa silnikowego pełni w niektórych przypadkach funkcję składu podatkowego upoważnionego do wprowadzania paliwa silnikowego do obrotu, nie jest znana włoskiemu porządkowi prawnemu, wobec czego taki punkt nigdy nie może być podatnikiem podatku akcyzowego.
- 64 Po piąte, sporną dopłatę przyznaje Region, podczas gdy podatek akcyzowy od paliw silnikowych jest podatkiem pobieranym przez państwo, uiszczanym w momencie dostarczenia paliwa silnikowego do zbiorników stacji paliw.
- 65 Po szóste, kryteria, na podstawie których przyznaje się ową dopłatę, są odmienne od kryteriów, na których opiera się pobór podatku akcyzowego. Jej kwota różni się w zależności od rodzaju paliwa silnikowego i obszaru zamieszkania beneficjenta.
- 66 Po siódme, przedmiot środka wprowadzonego przez rozpatrywany system dopłat nie jest związany ze składnikiem ceny paliwa silnikowego odpowiadającym podatkowi akcyzowemu, inaczej niż miało to miejsce w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowany, EU:C:2013:274).
- 67 Wreszcie, po ósme, nie można obiektywnie powiązać spornej dopłaty z tym składnikiem ceny paliwa silnikowego obowiązującej na stacji paliw, który odpowiada podatkowi akcyzowemu. Owa dopłata odnosi się raczej do tego składnika ceny paliwa silnikowego, który odpowiada kosztom produkcji i którego kwota jest wyższa, ponieważ celem tej dopłaty jest zrównoważenie wspomnianych kosztów w regionie charakteryzującym się brakiem infrastruktury. Znaczną rozbieżność cen paliwa silnikowego w poszczególnych regionach Włoch można przypisać jedynie składnikowi odpowiadającemu kosztom produkcji, na który z kolei ma wpływ poziom infrastruktury istniejącej w każdym regionie.

Argumentacja Królestwa Hiszpanii

- 68 Królestwo Hiszpanii uważa, że rozpatrywany system dopłat przewidziany w ustawie regionalnej nr 14/2010 stanowi pomoc na zakup paliwa silnikowego dla mieszkańców Regionu, której celem jest obniżenie dodatkowych kosztów wynikających z okoliczności, że koszty produkcji paliwa silnikowego są w owym regionie wyższe.
- 69 Państwo to powołuje się na szereg okoliczności, które jego zdaniem pozwalają potwierdzić całkowitą niezależność spornej dopłaty od podatku akcyzowego, któremu podlega paliwo silnikowe.
- 70 Po pierwsze, podatek akcyzowy jest pobierany w całości przez państwo w momencie przekazania paliwa silnikowego do konsumpcji. Po drugie, sporna dopłata jest finansowana z wpływów ogólnych Regionu, nie zaś z części podatku akcyzowego, jaką przekazuje mu państwo. Zresztą ową dopłatę przyznaje się również wtedy, gdy jej beneficjenci tankują paliwo w innych regionach Włoch. Po trzecie, rzeczoną dopłatę przyznaje się osobom fizycznym zamieszkającym na terytorium Regionu, nie zaś osobie zobowiązanej do zapłaty podatku akcyzowego. Po czwarte, owa dopłata jest przekazywana beneficjentom przez operatorów stacji paliw z góry i refundowana tym ostatnim przez organ administracji tego regionu. Wreszcie, po piąte, sporną dopłatę przyznaje się na podstawie kryterium, które nie wykazuje jakiegokolwiek związku z podatkiem akcyzowym, w postaci stałej kwoty, niezależnie od stawki podatku akcyzowego od danego paliwa silnikowego.

- 71 Królestwo Hiszpanii twierdzi ponadto, że pomocy regionalnej wyrażonej w stałej wartości, niższej od kosztów produkcji paliw silnikowych i uregulowanej w przepisach, które nie mają charakteru podatkowego, nie można uznać za środek służący zmniejszeniu obciążenia podatkowego związanego z paliwami silnikowymi.
- 72 Cena sprzedaży paliw silnikowych konsumentowi końcowemu składa się bowiem z kilku elementów, a mianowicie: po pierwsze, kosztu ropy naftowej brutto i marży rafinerijnej; po drugie, kosztów wprowadzenia do obrotu i transportu do punktu sprzedaży; oraz po trzecie, komponentów fiskalnych ceny, takich jak podatek akcyzowy i VAT.

Ocena Trybunału

- 73 Komisja podnosi, że Republika Włoska, wprowadzając rozpatrywany system dopłat, który przewiduje przyznanie na korzyść osób fizycznych zamieszkałych w Regionie stałej obniżki ceny za litr benzyny i oleju napędowego zakupionych w celu wykorzystania jako paliwo silnikowe, ustanowiła obniżkę podatku akcyzowego w postaci refundowania kwoty podatku, z naruszeniem zobowiązań ciążących na niej na podstawie art. 4 i 19 dyrektywy 2003/96.
- 74 W tym względzie należy na wstępie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem dotyczącym ciężaru dowodu w ramach postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 258 TFUE ciężar dowiedzenia zarzucanego państwu członkowskiemu uchybienia spoczywa na Komisji. To właśnie ona, nie mogąc opierać się na jakimkolwiek domniemaniu, powinna przedstawić Trybunałowi dowody, które są mu niezbędne do zweryfikowania zaistnienia tego uchybienia [wyrok z dnia 5 września 2019 r., Komisja/Włochy (Bakteria Xylella fastidiosa), C-443/18, EU:C:2019:676, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 75 Poprzez przewidziany w niej system zharmonizowanego opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej dyrektywa 2003/96, jak wynika z jej motywów 2–5 i 24, ma wspierać prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym, w szczególności bez zakłócania konkurencji (wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). W tym celu dyrektywa ta wymaga, zgodnie z jej art. 4 ust. 1, aby poziomy opodatkowania stosowane przez państwa członkowskie do produktów energetycznych i energii elektrycznej wymienionych w jej art. 2 nie były niższe niż minimalne poziomy opodatkowania przewidziane w tej dyrektywie, zawierając jednocześnie, w szczególności w art. 5, 7 i 15–19, szereg przepisów umożliwiających państwom członkowskim stosowanie obniżek, zwolnień lub zróżnicowania poziomu opodatkowania w odniesieniu do niektórych produktów lub niektórych zastosowań.
- 76 Zdaniem Komisji z tych ostatnich przepisów wynika, że jeżeli państwo członkowskie zamierza stosować obniżony poziom opodatkowania na szczeblu regionalnym, jak uczyniła to Republika Włoska za pomocą rozpatrywanego systemu dopłat, to jedyną możliwością jest skorzystanie przez to państwo z art. 19 wspomnianej dyrektywy, co oznacza konieczność wystąpienia przez nie do Rady z wnioskiem o udzielenie stosownego upoważnienia na podstawie tego przepisu.
- 77 W celu ustalenia, czy doszło do podnoszonego przez Komisję uchybienia, trzeba zbadać założenie, na którym się ono opiera, i w związku z tym ocenić, czy rozpatrywany system dopłat należy uznać za „refundowanie całości lub części kwoty opodatkowania” w rozumieniu art. 6 lit. c) tej dyrektywy.
- 78 Stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom wynikającym ze wspomnianej dyrektywy, polegającego na niedozwolonej obniżce podatku akcyzowego, oznacza bowiem, że taka obniżka przybrała jedną z trzech postaci wymienionych w art. 6 tej dyrektywy. Otóż spośród tych trzech postaci rozpatrywany system dopłat mógłby ewentualnie wprowadzać jedynie refundowanie całości lub części kwoty podatku.

- 79 W tym względzie należy stwierdzić, że aby ów system dopłat mógł zostać uznany za „refundowanie” w rozumieniu art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96, konieczne jest, aby kwota przekazywana w ramach rzonego systemu dopłat pochodziła z kwot podatku akcyzowego pobranego przez państwo włoskie lub przynajmniej miała z podatkiem akcyzowym pobranym przez państwo włoskie rzeczywisty związek, tak by celem rzonego systemu dopłat było zneutralizowanie lub obniżenie podatku akcyzowego od paliw silnikowych.
- 80 Nie można przychylić się do argumentu Komisji, że źródło kwot przekazywanych w ramach refundowania podatku nie ma znaczenia, o ile pochodzą one z państwowych funduszy publicznych.
- 81 W tym względzie należy w szczególności zauważyć, że w ramach niniejszej skargi Komisja nie kwestionuje faktu, iż rozpatrywany system dopłat jest finansowany z ogólnego budżetu Regionu, a nie konkretnie z części podatku akcyzowego od paliw silnikowych, jaką do tego budżetu przekazuje państwo włoskie. Przekazywane z tego tytułu kwoty są włączane do ogólnego budżetu Regionu i tracą w nim wszelką formę zindywidualizowania.
- 82 W każdym wypadku w niniejszej sprawie Komisja nie powołuje się na istnienie obiektywnego związku między źródłem finansowania rozpatrywanego systemu dopłat a wpływami pochodzącymi z poboru przez państwo włoskie podatku akcyzowego od paliw silnikowych, którego część jest następnie przekazywana do ogólnego budżetu Regionu, ani nie wykazuje jego istnienia.
- 83 Ponadto, jak wskazał w istocie rzecznik generalny w pkt 103 opinii, okoliczność, że osoby fizyczne zamieszkałe na terytorium Regionu korzystają ze spornej dopłaty także wtedy, gdy zaopatrują się w paliwo silnikowe w innych regionach Włoch, może wzbudzać wątpliwości co do istnienia związku między kwotą przekazywaną tytułem tej dopłaty a kwotami pobranego podatku akcyzowego.
- 84 Co więcej, zważywszy na rozważania zawarte w pkt 79 niniejszego wyroku, należy stwierdzić, że Komisja nie przedstawiła również dowodu pozwalającego wykazać, że rozpatrywany system dopłat prowadzi do zneutralizowania lub obniżenia podatku akcyzowego od paliwa silnikowego.
- 85 Jak podnosi Republika Włoska, popierana w tej kwestii przez Królestwo Hiszpanii, ze względu na to, że koszty produkcji paliwa silnikowego przekraczają kwotę spornej dopłaty, nie można wykluczyć, iż celem owego systemu jest złagodzenie wpływu wyższych kosztów produkcji na końcową cenę paliw silnikowych, ponieważ owe koszty, których wysokość może się znacząco różnić w zależności od regionu, mogą przekładać się na rozbieżność cen paliw silnikowych pomiędzy regionami.
- 86 Otóż, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 105 i 108 opinii, z uwagi na to, że Komisja nie powołuje się na konkretne dowody na poparcie swego twierdzenia, że rozpatrywany system dopłat skutkuje zneutralizowaniem lub obniżeniem podatku akcyzowego od paliw silnikowych, twierdzenie to można traktować jako domniemanie. Jak bowiem zauważono w pkt 109 owej opinii, nie jest możliwe stwierdzenie z całą pewnością, że obniżka ceny paliw silnikowych pociąga za sobą obniżkę podatku akcyzowego.
- 87 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że Komisja nie przedstawiła dowodu na istnienie rzeczywistego związku między kwotami przekazywanymi w ramach rozpatrywanego systemu dopłat a kwotami pobranymi z tytułu podatku akcyzowego od paliw silnikowych sprzedawanych mieszkańcom Regionu, którego istnienie miałoby oznaczać, że ów system prowadzi do zneutralizowania lub obniżenia podatku akcyzowego poprzez tę dopłatę.
- 88 Prawdą jest, że okoliczność, iż osoby zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego i beneficjenci spornej dopłaty są różnymi podmiotami, nie wyklucza sama w sobie możliwości stwierdzenia, że dochodzi do refundowania tego podatku, jak wynika to z wyroku z dnia 25 kwietnia 2013 r.,

Komisja/Irlandia (C-55/12, niepublikowanego, EU:C:2013:274). Jednakże, jak wskazano w pkt 94 opinii rzecznika generalnego, konieczne jest jeszcze wykazanie istnienia rzeczywistego związku między ową dopłatą a podatkiem akcyzowym od zakupu paliwa silnikowego.

- 89 Na istnienie związku między sporną dopłatą a podatkiem akcyzowym nie wskazuje również okoliczność, że owa dopłata jest przyznawana w zależności od ilości zakupionego paliwa silnikowego i że jej kwota różni się w zależności od tej ilości. Zróżnicowanie to wynika bowiem jedynie z tego, że podatek akcyzowy od paliwa silnikowego, podobnie jak sporna dopłata, jest należny od litra zakupionego paliwa, przy czym samo to podobieństwo sposobu naliczania nie może podważyć wniosku zawartego w pkt 87 niniejszego wyroku. Ponadto, w odróżnieniu od podatku akcyzowego, owa dopłata jest wyrażona w stałych kwotach i różni się także w zależności od obszaru zamieszkania beneficjenta.
- 90 Okoliczność, że istniejący uprzednio system zniżek, którego pewne elementy są podobne do elementów rozpatrywanego systemu dopłat, był przedmiotem odstępstwa dopuszczonego na podstawie przepisów dyrektywy 2003/96 lub wcześniejszego uregulowania Unii w tej dziedzinie, może stanowić jedynie wskazówkę uzasadniającą badanie zgodności nowego systemu, a mianowicie rozpatrywanego systemu dopłat, z prawem Unii, lecz nie może przesądzić o wyniku tego badania.
- 91 To samo dotyczy okoliczności, że systemy krajowe wykazujące pewne podobieństwa do rozpatrywanego systemu dopłat zostały zatwierdzone przez Radę na podstawie art. 19 dyrektywy 2003/96.
- 92 Z całości powyższych rozważań wynika, iż Komisja nie udowodniła w wymagany prawem sposób, że Republika Włoch, wprowadzając rozpatrywany system dopłat, który przewiduje przyznanie na korzyść osób fizycznych zamieszkałych w Regionie stałej obniżki ceny za litr benzyny i oleju napędowego zakupionych w celu wykorzystania jako paliwo silnikowe, ustanowiła obniżkę podatku akcyzowego w postaci refundowania kwoty podatku ani że w związku z tym owo państwo członkowskie uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na podstawie art. 4 i 19 dyrektywy 2003/96.
- 93 W konsekwencji skargę Komisji należy oddalić.

W przedmiocie kosztów

- 94 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Republika Włoch wniosła o obciążenie kosztami postępowania Komisji, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.
- 95 Na podstawie art. 140 § 1 wspomnianego regulaminu, zgodnie z którym państwa członkowskie interweniujące w sprawie pokrywają własne koszty, Królestwo Hiszpanii pokryje własne koszty.

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

1) Skarga zostaje oddalona.

2) Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.

3) Królestwo Hiszpanii pokrywa własne koszty.

Podpisy