Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ATHANASIOSA RANTOSA
przedstawiona w dniu 2 lutego 2023 r.[1]

Sprawa C-833/21

Endesa Generación SA
przeciwko
Tribunal Económico Administrativo Central

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Audiencia Nacional (sąd centralny, Hiszpania)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Dyrektywa 2003/96/WE – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Artykuł 14 ust. 1 lit. a) – Zwolnienie produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej oraz energii elektrycznej wykorzystywanej do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej – Możliwość zastosowania przez państwa członkowskie odstępstwa od tego zwolnienia „ze względów polityki ochrony środowiska” – Podatek krajowy od węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej – Cele polityki ochrony środowiska – Kryteria oceny

I. Wprowadzenie

1. Dyrektywa 2003/96/WE[2], dotycząca opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, przewiduje w art. 14 ust. 1 lit. a) zwolnienie z opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej oraz energii elektrycznej wykorzystywanej do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej. Przepis ten stanowi również, że na zasadzie odstępstwa państwa członkowskie mogą ze względów polityki ochrony środowiska poddać te produkty opodatkowaniu bez konieczności uwzględniania minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w tej dyrektywie.

2. Na jakich warunkach można uznać, że opodatkowanie węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej, przewidziane w przepisach krajowych, zostało ustanowione „ze względów polityki ochrony środowiska” w rozumieniu art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96? Taka jest w istocie treść pytania postawionego Trybunałowi przez Audiencia Nacional (sąd centralny, Hiszpania).

[1] Język oryginału: francuski.

[2] Dyrektywa Rady z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51).

3. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w ramach sporu pomiędzy Endesa Generación SA (zwaną dalej „Endesą") a Tribunal Económico Administrativo Central (naczelnym sądem administracyjnym ds. podatkowych, Hiszpania) w przedmiocie decyzji określającej wysokość zobowiązania w zakresie hiszpańskiego podatku od węgla w odniesieniu do węgla zużytego przez elektrownię cieplną do produkcji energii elektrycznej.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa 2003/96

4. Artykuł 1 dyrektywy 2003/96 stanowi:

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

5. Artykuł 2 wskazanej dyrektywy stanowi:

„1. Dla celów niniejszej dyrektywy pojęcie »produkt[ów] energetyczn[ych]« stosuje się do produktów:

[…]

b) objętych kodami CN[3] 2701, 2702 i [od] 2704 do 2715;

[…]

5. Odniesienia w niniejszej dyrektywie do kodów Nomenklatury Scalonej odnoszą się do tych w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 2031/2001 z dnia 6 sierpnia 2001 r., zmieniającym załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej[4].

[…]".

6. Artykuł 4 wspomnianej dyrektywy stanowi:

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

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

3 Nomenklatura scalona.

4 Dz.U. 2001, L 279, s. 1.

7. Artykuł 10 tej dyrektywy brzmi następująco:

„1. Od dnia 1 stycznia 2004 r., dla energii elektrycznej obowiązują minimalne poziomy opodatkowania ustalone w załączniku I tabela C.

2. Powyżej minimalnych poziomów opodatkowania, określonych w ust. 1, państwa członkowskie mogą ustalić, jaka podstawa opodatkowania ma zastosowanie, pod warunkiem przestrzegania dyrektywy 92/12/EWG[5]".

8. Artykuł 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 stanowi:

„Poza przepisami ogólnymi wymienionymi w dyrektywie [92/12] w sprawie zwolnionych zastosowań produktów podlegających opodatkowaniu, i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają następujące produkty od podatku na warunkach, które ustanawiają do celów zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień oraz zapobieżenia jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu [opodatkowania] lub nadużyciom:

a) produkty energetyczne i energia elektryczna wykorzystywan[e] do produkcji energii elektrycznej oraz energia elektryczna wykorzystywana do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej. Państwa członkowskie mogą jednakże ze względów polityki ochrony środowiska poddać te produkty opodatkowaniu, bez konieczności uwzględniania minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w niniejszej dyrektywie. W takim przypadku opodatkowanie tych produktów nie będzie brane pod uwagę do celów zachowania minimalnego poziomu opodatkowania energii elektrycznej ustanowionego w art. 10".

2. Dyrektywa 2008/118/WE

9. Artykuł 1 dyrektywy 2008/118/WE[6], która na mocy jej art. 47 uchyliła i zastąpiła dyrektywę 92/12 ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r., stanowi:

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

a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą [2003/96];

[…]

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

5 Dyrektywa Rady z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1).

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

3. Państwa członkowskie mogą nakładać podatki na:

a) produkty inne niż wyroby akcyzowe;

[…]

Nakładanie takich podatków nie może jednak powodować zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi".

B. Prawo hiszpańskie

10. Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (ustawa 22/2005 implementująca do hiszpańskiego systemu prawnego niektóre dyrektywy wspólnotowe dotyczące opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, wspólnego systemu podatkowego mającego zastosowanie do spółek dominujących i spółek zależnych mających siedzibę w różnych państwach członkowskich oraz ustanowienia systemu podatkowego dotyczącego transgranicznych składek na fundusze emerytalne w Unii Europejskiej) z dnia 18 listopada 2005 r.[7] (zwana dalej „ustawą 22/2005") wprowadziła w Hiszpanii podatek od węgla (zwany dalej „podatkiem od węgla"). W związku z tym zmieniono Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (ustawę 38/1992 o podatku akcyzowym) z dnia 28 grudnia 1992 r.[8]. wprowadzając tytuł III „Podatek akcyzowy od węgla" zawierający między innymi art. 75–84 tej ustawy (zwanej dalej „ustawą 38/1992").

11. Artykuł 75 ust. 1 ustawy 38/1992 stanowi:

„Do celów tego podatku za węgiel uważa się produkty objęte kodami 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 i 2714 nomenklatury taryfowej i statystycznej ustanowionej rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87[9] […]".

12. Artykuł 77 ust. 1 tej ustawy przewiduje:

„Podatkowi akcyzowemu podlega dopuszczenie do konsumpcji węgla na terytorium objętym jego stosowaniem".

13. Artykuł 79 ust. 3 lit. a) wspomnianej ustawy stanowił:

„Z podatku akcyzowego zwolnione jest dopuszczenie do konsumpcji węgla, jeżeli wiąże się ono z wykorzystaniem węgla do:

a) produkcji energii elektrycznej oraz kogeneracji energii elektrycznej i ciepła".

7 BOE nr 277 z dnia 19 listopada 2005 r., s. 37821.

8 BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r., s. 44305.

9 Rozporządzenie z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U. 1987, L 256, s. 1).

14. Artykuł 83 ust. 1 tej ustawy ma następujące brzmienie:

„Podstawę opodatkowania podatkiem akcyzowym stanowi wartość energetyczna węgla, będącego przedmiotem transakcji podlegających opodatkowaniu, wyrażona w gigadżulach" (GJ).

15. Artykuł 84 ustawy 38/1992 stanowił:

„Stawka podatku akcyzowego wynosi 0,15 EUR za gigadżul".

16. Ustawa 38/1992 została zmieniona Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (ustawą 15/2012 o środkach podatkowych na rzecz zrównoważonego wykorzystania energii) z dnia 27 grudnia 2012 r.[10] (zwaną dalej „ustawą 15/2012"). Zgodnie z preambułą tej ostatniej ustawy:

„I) Niniejsza ustawa ma na celu dostosowanie naszego systemu podatkowego do bardziej efektywnego i przyjaznego dla środowiska użytkowania [energii] i zrównoważonego rozwoju, tj. wartości, które leżą u podstaw niniejszej reformy podatkowej i jako takie są zgodne z podstawowymi zasadami regulującymi politykę podatkową, energetyczną i oczywiście politykę ochrony środowiska Unii Europejskiej.

W dzisiejszym społeczeństwie rosnący wpływ produkcji i zużycia energii na zrównoważony rozwój środowiska naturalnego wymaga ram normatywnych i regulacyjnych, które zagwarantują wszystkim podmiotom właściwe funkcjonowanie modelu energetycznego, przyczyniającego się również do zachowania naszego bogatego dziedzictwa ekologicznego.

Głównym fundamentem tej ustawy jest art. 45 konstytucji – przepis, który przewiduje, że ochrona naszego środowiska naturalnego stanowi jedną z przewodnich zasad polityki społecznej i gospodarczej. Jedną z osi tej reformy podatkowej jest zatem internalizacja kosztów środowiskowych wynikających z wytwarzania energii elektrycznej i składowania wypalonego paliwa jądrowego lub odpadów radioaktywnych. Tym samym niniejsza ustawa ma być asumptem do poprawy naszego poziomu efektywności energetycznej, a jednocześnie do lepszej gospodarki zasobami naturalnymi i dalszego usprawniania nowego modelu zrównoważonego rozwoju, zarówno z gospodarczego, jak i społecznego punktu widzenia, a także z punktu widzenia ochrony środowiska naturalnego.

Niniejsza reforma przyczynia się również do włączenia polityki ochrony środowiska do naszego systemu podatkowego, który obejmuje zarówno szczególne podatki środowiskowe, jak i możliwość włączenia elementu środowiskowego do innych istniejących już podatków.

Wartości i cele, na których opiera się niniejsza ustawa, mają charakter przekrojowy i dlatego powinny stanowić podstawową oś spójności środków sektorowych, w szczególności gdy dotyczą one sektora o tak dużym wpływie na gospodarkę i środowisko kraju, jakim jest sektor energetyczny.

W tym celu niniejsza ustawa ustanawia trzy nowe podatki: podatek od wartości wytworzonej energii elektrycznej, podatek od wytworzenia wypalonego paliwa jądrowego i odpadów radioaktywnych powstałych w wyniku wytwarzania energii jądrowej oraz podatek od składowania wypalonego paliwa jądrowego i odpadów radioaktywnych w obiektach

[10] BOE nr 312 z dnia 28 grudnia 2012 r., s. 88081.

scentralizowanych. Wprowadza się opłaty za korzystanie z wód śródlądowych w celu wytwarzania energii elektrycznej. Zmienia się stawki opodatkowania gazu ziemnego i węgla oraz znosi się zwolnienia dla produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej oraz do kogeneracji energii elektrycznej i ciepła użytkowego.

[…]

IV) […] Ustawa zmienia zasady opodatkowania niektórych produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej. Działalność polegająca na wytwarzaniu energii elektrycznej z paliw kopalnych jest jednym z głównych źródeł emisji gazów cieplarnianych, dlatego z podatkowego punktu widzenia uznano, że ta forma wytwarzania energii elektrycznej powinna być opodatkowana w bardziej odpowiedni sposób, zgodnie ze skutkami, które powoduje.

Na tej podstawie znosi się niektóre zwolnienia przewidziane w art. 51 ust. 2 lit. c) i art. 79 ust. 3 lit. a) ustawy 38/1992, zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy [2003/96], który umożliwia państwom członkowskim opodatkowanie z tych względów produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, oraz art. 15 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy w odniesieniu do łącznego wytwarzania ciepła i mocy.

Podobnie, w celu zastosowania analogicznych zasad do wytwarzania energii elektrycznej ze źródeł kopalnych podwyższa się stawkę opodatkowania węgla i jednocześnie wprowadza się stawki szczególne dla olejów opałowych i olejów napędowych przeznaczonych do wytwarzania energii elektrycznej lub do kogeneracji energii elektrycznej i ciepła użytkowego.

[…]”.

17. Ustawa 15/2012 uchyliła zatem art. 79 ust. 3 lit. a) ustawy 38/1992 i zmieniła jej art. 84 w następujący sposób:

„Stawkę podatku akcyzowego ustala się w wysokości 0,65 EUR za gigadżul” [11].

18. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym ustawa 15/2012 utrzymała zwolnienia z podatku od paliw w odniesieniu do wytwarzania energii elektrycznej w elektrowniach i wytwarzania energii elektrycznej lub kogeneracji energii elektrycznej i ciepła w elektrowniach dwufunkcyjnych dla paliw objętych zakresem stosowania tej ustawy, w tym gazu ziemnego i oleju napędowego [12]. Ponadto, jak wskazano w preambule, ustawa ta ustanowiła trzy nowe podatki, a mianowicie podatek od wartości wytworzonej energii elektrycznej, podatek od wytworzenia wypalonego paliwa jądrowego i odpadów radioaktywnych powstałych w wyniku wytwarzania energii jądrowej oraz podatek od składowania wypalonego paliwa jądrowego i odpadów radioaktywnych w obiektach scentralizowanych.

[11] Z postanowienia odsyłającego wynika, że Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (dekret królewski z mocą ustawy 9/2013 w sprawie pilnych środków w celu zapewnienia stabilności finansowej systemu elektroenergetycznego), z dnia 12 lipca 2013 r. (BOE nr 167 z dnia 13 lipca 2013 r., s. 52106), wprowadził następnie do art. 84 ustawy 38/1992 obniżoną stawkę podatku akcyzowego (0,15 EUR za gigadżul) w odniesieniu do węgla przeznaczonego do użytku profesjonalnego, pod warunkiem że nie będzie on wykorzystywany w procesach kogeneracji i bezpośredniego lub pośredniego wytwarzania energii elektrycznej.

[12] W swoich uwagach na piśmie Endesa twierdzi, że zwolnienie dotyczące paliw zostało zniesione przez ustawę 15/2012. lecz przywrócone Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la spedyción energética y la protección de los consumidores (dekretem królewskim z mocą ustawy 15/2018 w sprawie pilnych środków na rzecz transformacji energetycznej i ochrony konsumentów) z dnia 5 października 2018 r. (BOE nr 242 z dnia 6 października 2018 r., s. 97430).

19. Drugi przepis dodatkowy ustawy 15/2012, zatytułowany „Koszty systemu elektroenergetycznego”, miał następujące brzmienie:

„W ogólnych ustawach budżetowych na każdy rok na finansowanie kosztów sieci elektroenergetycznej, o których mowa w art. 16 Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (ustawy 54/1997 o sektorze energii elektrycznej) z dnia 27 listopada 1997 r.[13], przeznaczona zostanie kwota równoważna sumie następujących pozycji:

a) szacunkowych rocznych dochodów państwa z podatków i opłat objętych niniejszą ustawą; oraz

b) szacunkowych dochodów z tytułu aukcji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, przy czym maksymalna kwota wynosi 500 mln EUR[14]”.

III. Postępowanie główne, pytania prejudycjalne oraz postępowanie przed Trybunałem

20. Endesa jest spółką, której działalność polega na wytwarzaniu energii elektrycznej przy zużyciu, między innymi, węgla. Nabywa go za pośrednictwem spółki powiązanej, a mianowicie Carboex SA, która z podatkowego punktu widzenia oświadczyła, że korzysta ze zwolnienia z podatku od węgla w odniesieniu do nabywanych partii węgla przeznaczonych do odsprzedaży, ponieważ zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest konsumpcja.

21. W wyniku kontroli podatkowej za rok obrotowy 2013 w odniesieniu do elektrociepłowni Litoral de Almería (Hiszpania), która należy do Endesy, organ podatkowy uznał, że podstawa opodatkowania podatku od węgla powinna zostać określona według wyższej wartości opałowej węgla, niezależnie od energii faktycznie wykorzystanej do produkcji energii elektrycznej. Organ podniósł, że rzeczone partie węgla zostały nabyte przez spółkę Endesa w celu produkcji energii elektrycznej, co skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego i wymagalnością podatku. Ponadto przeprowadzono kontrolę formalnych obowiązków w zakresie deklaracji zapasów. W konsekwencji organ podatkowy wydał wobec spółki Endesa decyzję podatkową określającą podatek w wyższej kwocie, powiększony o odsetki za zwłokę od kwot należnych do zapłaty.

22. W dniu 7 kwietnia 2016 r. Endesa wniosła odwołanie do Tribunal Económico Administrativo Central (naczelnego sądu administracyjnego ds. podatkowych) kwestionując po pierwsze, określenie wymiaru podatku od węgla w oparciu o wyższą wartość opałową węgla, po drugie opodatkowanie 268 717,98 ton węgla, który spółka Carboex zadeklarowała jako zwolniony z podatku w 2011 r., ponieważ był on przeznaczony do odsprzedaży, a który następnie został wykorzystany przez spółkę Endesa do produkcji energii elektrycznej, po trzecie określenie zapasów na dzień 31 grudnia 2012 r. i po czwarte zgodność z prawem Unii tego podatku w odniesieniu do węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej.

23. Orzeczeniem z dnia 28 marca 2019 r. Tribunal Económico Administrativo Central (naczelny sąd administracyjny ds. podatkowych) uznał, że przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatku od węgla nie należało uwzględniać jego niższej wartości opałowej. Sąd zauważył, że opodatkowanie partii węgla, uprzednio zadeklarowanych jako zwolnione z podatku od węgla ze względu na ich przeznaczenie do odsprzedaży, nie stanowi podwójnego opodatkowania, ponieważ nabywca wykorzystuje je do własnego zużycia na potrzeby produkcji energii

13 BOE nr 285 z dnia 28 listopada 1997 r., s. 35097.

14 Przepis ten został po raz pierwszy zmieniony Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (ustawą 24/2013 o sektorze energii elektrycznej) z dnia 26 grudnia 2013 r. (BOE nr 310 z dnia 27 grudnia 2013 r., s. 105198).

elektrycznej, co stanowi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie tego podatku. Sąd ten uznał również, że zarzucany błąd w deklarowaniu zapasów węgla nie został wykazany. Ponadto Sąd nie wypowiedział się w przedmiocie zgodności z prawem Unii ustawy 15/2012, która zniosła zwolnienie z podatku od węgla w odniesieniu do zużycia węgla do produkcji energii elektrycznej.

24. Endesa zaskarżyła powyższe orzeczenie Tribunal Económico Administrativo Central (naczelnego sądu administracyjnego ds. podatkowych) do Audiencia Nacional (sądu centralnego), sądu odsyłającego, podnosząc zarzuty identyczne z zarzutami podniesionymi przed pierwszym z tych sądów i wnosząc o wystąpienie do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w odniesieniu do przepisu ustawy 15/2012, który zniósł zwolnienie z podatku od węgla w odniesieniu do zużycia węgla do produkcji energii elektrycznej.

25. Sąd odsyłający wskazuje, że doszedł do wniosku, iż jeżeli przepisy hiszpańskie ustalają stawkę podatku akcyzowego w oparciu o energię cieplną powstałą w wyniku zużycia węgla, mierzoną w gigadżulach, to nie ma powodu, by uwzględniać jedynie tę energię, która jest faktycznie wykorzystywana do produkcji energii elektrycznej. Poza tym zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od węgla miało miejsce, gdy dana spółka nabyła węgiel od swojej spółki powiązanej w celu wykorzystania go do produkcji energii elektrycznej. Ponadto nie udowodniono błędu w deklaracji zapasów.

26. W związku z tym, zdaniem tego sądu, żądania Endesy, zmierzające do uchylenia się od uiszczenia określonej kwoty podatku od węgla, mogą zostać uwzględnione jedynie poprzez zakwestionowanie zgodności tego podatku, który obciąża konsumpcję węgla używanego do produkcji energii elektrycznej, z przepisami Unii w sprawie restrukturyzacji systemu opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej. Jeżeli bowiem podatek ten nie ma celu związanego z ochroną środowiska w rozumieniu art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, sporne przepisy hiszpańskie są niezgodne z prawem Unii i należy odstąpić od ich stosowania, co pozbawiłoby zaskarżoną decyzję podatkową podstawy prawnej.

27. W tym względzie sąd odsyłający ma poważne wątpliwości co do zgodności opodatkowania konsumpcji węgla do produkcji energii elektrycznej z dyrektywą 2003/96 ze względu na to, że aby podatek miał szczególny cel w rozumieniu art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, nie może on mieć wyłącznie celu budżetowego, jakim jest finansowanie kosztów hiszpańskiego systemu elektroenergetycznego. Taki cel budżetowy wynika z faktu, że drugi przepis dodatkowy ustawy 15/2012 stanowi wyraźnie, iż szacunkowe roczne dochody z podatków objętych tą ustawą są przeznaczone w ramach ogólnych ustaw budżetowych na finansowanie kosztów systemu elektroenergetycznego.

28. Ponadto wskazany w preambule ustawy 15/2012 cel związany z ochroną środowiska nie znajduje odzwierciedlenia w strukturze podatku od węgla, a dochody z tego podatku nie mają na celu zmniejszenia wpływu wykorzystywania węgla do produkcji energii elektrycznej na środowisko. Zdaniem sądu odsyłającego fakt, że wykorzystanie produktu energetycznego powodującego duże zanieczyszczenie do wytwarzania energii elektrycznej podlega opodatkowaniu, nie wydaje się spełniać przesłanek wymaganych do tego, by podatek miał szczególny cel, biorąc pod uwagę system ustalania cen na rynku energii elektrycznej w oparciu o koszt krańcowy oraz okoliczność, że elektrownie cieplne opalane węglem nie są wyłączone z wynagrodzeń z tytułu wytwarzania energii elektrycznej, które przyczyniają się do ich stabilności gospodarczej i finansowej.

29. W tych okolicznościach Audiencia Nacional (sąd centralny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1) Czy hiszpańskie przepisy ustanawiające podatek od węgla wykorzystywanego do wytwarzania energii elektrycznej są zgodne z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy [2003/96], jeżeli – pomimo wskazania, że ich celem jest ochrona środowiska – cel ten nie znajduje odzwierciedlenia w strukturze podatku, a dochody z niego są przeznaczone na finansowanie kosztów systemu elektroenergetycznego?

2) Czy można uznać, że cel związany z ochroną środowiska znajduje konkretny wyraz w strukturze podatku poprzez fakt, iż stawki podatku są ustalane w odniesieniu do wartości opałowej węgla wykorzystywanego do wytwarzania energii elektrycznej?

3) Czy cel związany z ochroną środowiska zostaje osiągnięty przez sam fakt, że podatki są nakładane na niektóre produkty energetyczne pochodzące z nieodnawialnych źródeł energii oraz że wykorzystanie tych produktów energetycznych, które są uważane za mniej szkodliwe dla środowiska, nie podlega opodatkowaniu?

30. Uwagi na piśmie zostały przedłożone Trybunałowi przez spółkę Endesa, rząd hiszpański oraz Komisję Europejską.

IV. Analiza

31. Poprzez pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że przepisy krajowe przewidujące opodatkowanie węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej spełniają warunek, zgodnie z którym podatek można wprowadzić „ze względów polityki ochrony środowiska”, jeżeli dla przyjęcia tego podatku ustawodawca krajowy powołał się na cel ochrony środowiska, a cel ochrony środowiska nie znajduje odzwierciedlenia w strukturze tego podatku, jego stawka jest ustalana według wartości opałowej węgla, wpływy z tego podatku są przeznaczane na finansowanie kosztów krajowego systemu elektroenergetycznego i wykorzystanie innych produktów energetycznych uznanych za mniej szkodliwe dla środowiska nie jest opodatkowane.

32. W celu udzielenia odpowiedzi na te pytania należy na wstępie przypomnieć orzecznictwo Trybunału dotyczące uprawnienia państw członkowskich do opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej na podstawie dyrektywy 2003/96.

33. W tym względzie, zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy 2003/96 państwa członkowskie muszą opodatkować produkty energetyczne objęte jej zakresem stosowania, a mianowicie paliwa silnikowe, paliwa do ogrzewania i energię elektryczną, stosując do nich poziomy opodatkowania, które nie mogą być niższe niż poziomy minimalne przewidziane w tej dyrektywie [15]. Artykuł 4 ust. 2 tej dyrektywy definiuje poziom opodatkowania, jaki państwa członkowskie stosują do danych produktów, jako całkowitą kwotę opłat pobranych jako podatki pośrednie (z wyłączeniem podatku VAT), wyliczoną bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości produktów energetycznych i energii elektrycznej w momencie przekazania do konsumpcji.

[15] Wyrok z dnia 31 marca 2022 r., Komisja/Polska (Opodatkowanie produktów energetycznych) (C-139/20, EU:C:2022:240, pkt 39).

34. Jak stwierdził Trybunał, przewidując zharmonizowany system opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, dyrektywa 2003/96 ma wspierać prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego w sektorze energetycznym, unikając w szczególności zakłócania konkurencji [16]. W tym celu, w zakresie dotyczącym w szczególności energii elektrycznej, jak wynika między innymi ze strony 5 uzasadnienia wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych [17], prawodawca Unii zdecydował się na zobowiązanie państw członkowskich, zgodnie z art. 1 dyrektywy 2003/96, do opodatkowania dystrybuowanej energii elektrycznej, przy czym produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji tej energii powinny być jednocześnie zwolnione z opodatkowania w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania energii elektrycznej [18].

35. Zatem art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze tej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie są zobowiązane do zwolnienia produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanych w szczególności do produkcji energii elektrycznej [19]. W zakresie, w jakim art. 14 ust. 1 wspomnianej dyrektywy wymienia w sposób wyczerpujący obowiązkowe zwolnienia, jakie mają być wprowadzone przez państwa członkowskie w ramach opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, jej przepisy nie mogą być interpretowane w sposób rozszerzający, pod rygorem pozbawienia zharmonizowanego opodatkowania wprowadzonego w tej dyrektywie wszelkiej skuteczności (effet utile) [20].

36. Artykuł 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96, zobowiązując państwa członkowskie do wprowadzenia obowiązkowego zwolnienia produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, przewiduje precyzyjny i bezwarunkowy obowiązek, co oznacza, że przepis ten daje jednostkom prawo bezpośredniego powołania się na niego przed sądami krajowymi [21].

37. Ponadto dyrektywa 2003/96 ma również na celu wspieranie celów polityki ochrony środowiska [22]. Cele te przekładają się na przyznane państwom członkowskim uprawnienie do opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej. W tym względzie, gdy prawodawca Unii chciał zezwolić państwom członkowskim na odstąpienie od tego reżimu obowiązkowego zwolnienia ustanowionego przez tę dyrektywę, przewidział to w sposób wyraźny, między innymi w art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie tej dyrektywy, zgodnie z którym państwa te, „ze względów polityki ochrony środowiska" mogą poddać opodatkowaniu produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej [23]. W związku z tym dyrektywa 2003/96 nie wyklucza wszelkiego ryzyka podwójnego opodatkowania [24], gdyż państwa

16 Zobacz wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., Komisja/Włochy (Dpłata do zakupu paliw silnikowych) (C-63/19, EU:C:2021:18, pkt 75 i przytoczone tam orzecznictwo), a także moją opinię w sprawie RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, pkt 25 i 26).

17 Dz.U. 1997, C 139, s. 14.

18 Zobacz wyrok z dnia 16 października 2019 r., UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo), a także moją opinię w sprawie RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, pkt 47).

19 Wyrok z dnia 16 października 2019 r., UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 24, 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Zobacz wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo), a także moją opinię w sprawie RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, pkt 46 i 48).

23 Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 października 2019 r., UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo). Pragnę zauważyć, że Komisja przedstawiła w dniu 14 lipca 2021 r. nowy projekt dyrektywy Rady w sprawie restrukturyzacji unijnych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej [COM(2021) 563 final]. Zgodnie z tym projektem art. 14 dyrektywy 2003/96 został uchylony. Jednakże zaproponowany nowy art. 13 tej dyrektywy powiela zasadniczo obecną treść art. 14 ust. 1 lit. a) wspomnianej dyrektywy.

24 Zobacz podobnie wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

członkowskie mają możliwość dodania do podatku od energii elektrycznej dodatkowego podatku od paliw niepożądanych z punktu widzenia środowiska naturalnego [25]. Niemniej, analogicznie do orzecznictwa przytoczonego w pkt 35 niniejszej opinii, art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie tej dyrektywy nie może być interpretowany w sposób rozszerzający, gdyż w przeciwnym razie zharmonizowane opodatkowanie ustanowione przez tę dyrektywę zostałoby pozbawione wszelkiej skuteczności (effet utile).

38. W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że ustawa 22/2005, która transponowała do hiszpańskiego porządku prawnego dyrektywę 2003/96, wprowadziła podatek od węgla. W związku z tym zmieniona ustawa 38/1992 stanowiła między innymi w art. 79 ust. 2, że z podatku akcyzowego zwolnione jest dopuszczenie węgla do konsumpcji, jeśli wiąże się ono z wykorzystaniem węgla, między innymi, do produkcji energii elektrycznej oraz kogeneracji energii elektrycznej i ciepła. Przepis ten został zniesiony ustawą 15/2012, która powołała się na względy ochrony środowiska, w wyniku czego podatek od węgla zaczął obowiązywać w przypadku wykorzystywania węgla do wytwarzania energii elektrycznej oraz kogeneracji energii elektrycznej i ciepła. Ponadto ustawa 15/2012 podwyższyła stawkę podatku od węgla, z 0,15 EUR na 0,65 EUR na gigadżul.

39. W tym zakresie, jak zostało to wyraźnie wskazane w preambule ustawy 15/2012, Królestwo Hiszpanii zamierzało skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96 w celu wprowadzenia, w drodze odstępstwa od systemu zwolnień ustanowionego w zdaniu pierwszym tego przepisu, systemu opodatkowania węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej „ze względów polityki ochrony środowiska". To państwo członkowskie przewidziało zatem podwójne opodatkowanie energii elektrycznej, a mianowicie, po pierwsze, węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej, a po drugie, dystrybuowanej energii elektrycznej.

40. W tym kontekście sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy stosowanie podatku od węgla do węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej jest zgodne z art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96 w tym znaczeniu, że podatek ten został ustanowiony ze względów polityki ochrony środowiska. Sąd ten powołał się na orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, zgodnie z którym dla szczególnych celów państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie, pod warunkiem że podatki te są zgodne z unijnymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub VAT-u. Sąd ten zastanawia się, czy podatek od węgla służy realizacji „szczególnego celu", który jest wymagany w identyczny sposób w ramach stosowania art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 i art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96.

41. W świetle pytań sądu odsyłającego uważam za użyteczne przypomnienie orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, a następnie zbadanie, czy może ono zostać zastosowane przez analogię do art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96.

42. Jak zauważył Trybunał, art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, mający na celu uwzględnienie różnorodności tradycji fiskalnych państw członkowskich w tej dziedzinie i częstego wykorzystywania podatków pośrednich w celu realizacji polityki pozabudżetowej, pozwala państwom członkowskim na ustanowienie, oprócz akcyzy minimalnej, innych podatków pośrednich służących konkretnemu celowi [26]. Pojęcie „innych podatków pośrednich"

[25] Zobacz podobnie wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, pkt 51).

[26] Postanowienie z dnia 7 lutego 2022 r., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

w rozumieniu tego przepisu dotyczy zatem podatków pośrednich, które obejmują konsumpcję produktów wymienionych w art. 1 ust. 1 tej dyrektywy, innych niż „podatki akcyzowe" w rozumieniu tego ostatniego przepisu, i które są nakładane dla szczególnych celów [27].

43. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie, jeśli spełnione zostaną dwie przesłanki. Po pierwsze, takie podatki powinny być pobierane w szczególnych celach, a po drugie, powinny być zgodne z przepisami podatkowymi Unii dotyczącymi podatku akcyzowego lub VAT-u w zakresie określenia podstawy opodatkowania, jak również obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień. Powyższe dwie przesłanki, których celem jest zapobieganie niepotrzebnemu utrudnianiu wymiany handlowej przez inne podatki pośrednie, mają charakter kumulatywny, co wynika z samego brzmienia art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 [28].

44. Co się tyczy pierwszej przesłanki, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że szczególnym celem w rozumieniu tego przepisu jest cel inny niż czysto budżetowy. Jednakże zważywszy, iż każdy podatek nieuchronnie wypełnia cel budżetowy, sama okoliczność, że podatek realizuje cel budżetowy, nie może jako taka – bez pozbawiania znaczenia art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 – wystarczyć do wykluczenia możliwości uznania, że podatek ten spełnia również cel szczególny w rozumieniu tego przepisu. Aby uznać zatem, że podatek wypełnia szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, istotne jest, by podatek sam w sobie służył zapewnieniu realizacji przytoczonego szczególnego celu [29]. Tak jest w szczególności w przypadku, gdy wpływ z tego podatku musi zostać obowiązkowo zastosowany do zmniejszenia kosztów środowiskowych związanych w szczególny sposób ze zużyciem energii elektrycznej obciążonej tym podatkiem oraz do promocji spójności terytorialnej i społecznej w taki sposób, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów i celem danego podatku [30].

45. Również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, o ile uprzednie przydzielanie wpływów z podatku na finansowanie wykonywania przez organy regionalne państwa członkowskiego przekazanych im kompetencji może stanowić okoliczność wymagającą uwzględnienia dla ustalenia istnienia szczególnego celu, o tyle taki rodzaj przydzielania wpływów, będący po prostu sposobem wewnętrznej organizacji budżetu państwa członkowskiego, nie może jako taki stanowić wystarczającej przesłanki w tym zakresie, gdyż każde państwo członkowskie może postanowić, niezależnie od realizowanego celu, że wpływy z podatku będą przydzielane na finansowanie określonych wydatków. W przeciwnym wypadku każdy cel mógłby być uznany za szczególny w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, co pozbawiałoby ustanowiony w tej dyrektywie zharmonizowany podatek akcyzowy wszelkiej skuteczności i byłoby sprzeczne z zasadą, wedle której przepis stanowiący odstępstwo, taki jak wspomniany art. 1 ust. 2, powinien być interpretowany zawężająco [31].

46. Wreszcie, wobec braku takiego mechanizmu uprzedniego przydzielania wpływów uznanie, że podatek nakładany na wyroby akcyzowe wypełnia szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, jest możliwe jedynie wtedy, gdy jest on pomyślany pod względem swej struktury, między innymi opodatkowanej dziedziny lub stawki opodatkowania, w taki sposób, aby tak wpłynąć na zachowanie podatników, by umożliwić wypełnienie przytoczonego szczególnego

[27] Wyrok z dnia 3 marca 2021 r., Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

[28] Postanowienie z dnia 7 lutego 2022 r., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, pkt 21, 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

[29] Postanowienie z dnia 7 lutego 2022 r., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, pkt 23–25 i przytoczone tam orzecznictwo).

[30] Wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

[31] Postanowienie z dnia 7 lutego 2022 r., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

celu, na przykład poprzez nałożenie wysokiego podatku na rozpatrywane produkty w celu zniechęcenia do ich konsumpcji [32] lub zachęcenia do używania innych wyrobów, których skutki używania są mniej szkodliwe dla środowiska [33].

47. W świetle tego orzecznictwa Trybunału wydaje mi się istotne, aby rozróżnić podatki nałożone w ramach dyrektywy 2003/96 od innych podatków pośrednich od wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, o których mowa w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Jak stanowi art. 1 ust. 1 tej ostatniej dyrektywy, ustanawia ona ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję niektórych wyrobów akcyzowych, wśród których wymieniono „produkty energetyczne i energię elektryczną objęte dyrektywą [2003/96]". Innymi słowy, produkty energetyczne, gdy są objęte dyrektywą 2003/96, podlegają opodatkowaniu na warunkach przewidzianych w tej dyrektywie, przy czym państwa członkowskie mogą oprócz tego opodatkowania ustanowić inne podatki pośrednie służące szczególnemu celowi na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

48. W niniejszej sprawie bezsporne jest, że podatek od węgla objęty jest dyrektywą 2003/96. Sąd odsyłający podkreślił, że podatek ten został wprowadzony ustawą 22/2005, która dokonała transpozycji tej dyrektywy do hiszpańskiego porządku prawnego. Podobnie rząd hiszpański podniósł, że art. 2 wspomnianej dyrektywy stanowi, iż dla jej celów pojęcie „produkt[ów] energetyczn[ych]" stosuje się do produktów objętych kodami CN 2701, 2702 i 2704 do 2715, które dotyczą węgla, oraz że art. 75 ustawy 38/1992 stanowi, iż produkty objęte kodami CN 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 i 2714 są uważane za węgiel, co skutkuje tym, że podatek od węgla jest objęty dyrektywą 2003/96.

49. Zdaniem sądu odsyłającego i Endesy dyrektywy 2003/96 i 2008/118 określają wymogi, które można uznać za równoważne dla opodatkowania produktów energetycznych objętych podatkiem akcyzowym, gdyż względy polityki ochrony środowiska w rozumieniu pierwszej dyrektywy stanowią jeden ze szczególnych celów, o których mowa w drugiej dyrektywie. Nie zgadzam się z tą wykładnią. Jak bowiem podkreślono w pkt 47 niniejszej opinii, system opodatkowania ustanowiony przez te dyrektywy wykazuje różnice, gdyż pierwszy z nich jest obowiązkowy, a drugi fakultatywny, uzależniony od spełnienia pewnych warunków. W tym względzie należy stwierdzić, że brzmienie art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96 nie wspomina o konieczności istnienia „szczególnych celów". Moim zdaniem orzecznictwo Trybunału dotyczące „szczególnego celu", któremu powinien służyć inny podatek pośredni od wyrobów akcyzowych w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, nie może być zatem stosowane przez analogię do podatku objętego zakresem art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96. Analiza ta jest całkowicie spójna z orzecznictwem Trybunału dotyczącym art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118, które uzależnia możliwość nakładania przez państwa członkowskie podatków od wyrobów innych niż te, które podlegają systemowi ujednoliconego podatku akcyzowego, od spełnienia jedynego warunku, zgodnie z którym opłaty te nie będą powodować formalności przy przekraczaniu granic w handlu między państwami członkowskimi. Jak bowiem zauważył

[32] Postanowienie z dnia 7 lutego 2022 r., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

[33] Zobacz podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 32). W przedmiocie podejścia przyjętego przez Trybunał w odniesieniu do wykładni art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 zob. F. Pitrone, Defining „Environmental Taxes": Input from the Court of Justice of the European Union, *Bulletin for International Taxation*, 2015, vol. 69, nr 1, s. 58–64. W kwestii istnienia „szczególnego celu" niebudżetowego zobacz opinię rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, pkt 17–32).

Trybunał, w odróżnieniu od art. 1 ust. 2 tej dyrektywy w związku z jej motywem 4 [34], ów art. 1 ust. 3 nie przewiduje, aby dane podatki miały być podatkami innymi niż te objęte ujednoliconym podatkiem akcyzowym lub aby miały służyć *szczególnym celom* [35].

50. W związku z tym w ramach art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96 nie trzeba między innymi badać, czy istnieje bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów a celem danego podatku [36]. Należy jedynie zbadać motywy danego podatku, a mianowicie czy został on rzeczywiście wprowadzony „ze względów polityki ochrony środowiska", przy czym względy te stanowią autonomiczne pojęcie prawa Unii. W tym względzie jestem zdania, że możliwe jest jednak skorzystanie z orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 do celów uznania, że podatek wypełnia cel ochrony środowiska, gdy jest pomyślany pod względem swej struktury, między innymi opodatkowanej dziedziny lub stawki opodatkowania, w taki sposób, aby tak wpłynąć na zachowanie podatników, by zapewnić lepszą ochronę środowiska, na przykład poprzez nałożenie wysokiego podatku na rozpatrywane produkty w celu zniechęcenia do ich konsumpcji lub zachęcenia do używania innych wyrobów, których skutki stosowania są mniej szkodliwe dla środowiska [37].

51. Taka wykładnia znajduje potwierdzenie w rozporządzeniu (UE) nr 651/2014 [38] dotyczącym rodzajów pomocy zgodnych z rynkiem wewnętrznym [39]. Zgodnie z art. 44 ust. 1 tego rozporządzenia 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 pewne warunki. Natomiast art. 2 pkt 119 tego rozporządzenia definiuje „podatek na ochronę środowiska" jako „podatek ze szczególną podstawą opodatkowania, która ma wyraźnie negatywny wpływ na środowisko, lub podatek, który służy opodatkowaniu niektórych działań, towarów lub usług w celu włączenia w ich cenę kosztów ochrony środowiska lub w celu ukierunkowania producentów i konsumentów na działania charakteryzujące się większym poszanowaniem dla środowiska".

52. W niniejszej sprawie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy przewidziane w przepisach krajowych opodatkowanie zużycia węgla do produkcji energii elektrycznej jest zgodne z dyrektywą 2003/96. W tym względzie należy zauważyć, że zadanie Trybunału związane ze skierowanym do niego pytaniem prejudycjalnym zmierzającym do ustalenia, czy podatek został ustanowiony przez państwo członkowskie ze względów polityki ochrony środowiska w rozumieniu art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie tej dyrektywy, polega raczej na wyjaśnieniu

[34] Zgodnie z tym motywem „Dla szczególnych celów wyroby akcyzowe mogą podlegać innym podatkom pośrednim. W takich przypadkach państwa członkowskie powinny jednak stosować się do głównych elementów przepisów wspólnotowych dotyczących podatków pośrednich, aby nie zagrozić pozytywnemu wpływowi takich przepisów."

[35] Zobacz wyrok z dnia 12 lutego 2015 r., Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, pkt 33, 34). Trybunał wywnioskował z tego, że art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118 jako taki nie sprzeciwia się temu, aby państwa członkowskie nakładały na produkty inne niż produkty objęte systemem ujednoliconego podatku akcyzowego podatek regulowany przez zasady identyczne jak te dotyczące tego systemu.

[36] Zobacz orzecznictwo przytoczone w pkt 44 niniejszej opinii.

[37] Zwracam uwagę, że w opinii w sprawie RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, pkt 48) wskazałem podobnie, że jeśli chodzi o cel ochrony środowiska, nie ulega wątpliwości, że produkcja energii elektrycznej z węgla brunatnego pociąga za sobą liczne obowiązki wynikające z przepisów dotyczących ochrony środowiska, które mają na celu jak najczystsze wykorzystanie produktów energetycznych. Nie można zatem wykluczyć, że sporne zwolnienie może mieć wpływ na realizację tych obowiązków, jeżeli wiążą się one z przetwarzaniem produktu energetycznego przy użyciu energii elektrycznej w celu umożliwienia bardziej ekologicznej produkcji energii.

[38] Rozporządzenie Komisji z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.U. 2014, L 187, s. 1).

[39] W przedmiocie związku między dyrektywą 2003/96 a pomocą państwa, o której mowa w art. 107 TFUE, zob. M. Villar Ezcurra i E. Fonseca Capdevila, „Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime" w: E.S. Weishaar, *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, s. 143–156.

sądowi krajowemu kryteriów, których zastosowanie pozwoli temu sądowi na ustalenie, czy opodatkowanie to rzeczywiście służy takiemu celowi, niż na dokonaniu tej oceny we własnym zakresie, tym bardziej że Trybunałowi nie zawsze są znane wszystkie dane niezbędne w tym celu [40].

53. W tym względzie, w pierwszej kolejności, sąd odsyłający podkreśla, że hiszpańskie przepisy, przewidując opodatkowanie węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej, mają na celu ochronę środowiska. Endesa uważa natomiast, że uzasadnienie to jest tylko pozorne, do celów poszanowania prawa Unii, podczas gdy rzeczywistym celem ustawy 15/2012 było wyłącznie zwiększenie wpływów podatkowych. W tym zakresie pragnę zauważyć, że sąd odsyłający w swoim postanowieniu przytoczył fragment preambuły tej ustawy [41], z której wynika, że ustawodawca hiszpański zamierzał poprzez jej przyjęcie chronić środowisko. Królestwo Hiszpanii uzasadniło zatem przyjęcie podatku od węgla „względami polityki ochrony środowiska". Niemniej jednak, jak wskazano w pkt 50 niniejszej opinii, aby dany podatek był zgodny z art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96, konieczne jest jeszcze, by rzeczywiście zapewniał lepszą ochronę środowiska.

54. W drugiej kolejności, sąd odsyłający uważa, powołując się na drugi przepis dodatkowy ustawy 15/2012, że podatek od węgla ma cel wyłącznie budżetowy, a mianowicie cel finansowania kosztów hiszpańskiego systemu elektroenergetycznego. Argument ten wiąże się z wykładnią pojęcia „szczególnych celów" w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Jednakże, jak wspomniano w pkt 49 i 50 niniejszej opinii, nie należy stosować tego pojęcia w odniesieniu do art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96 i tym samym badać, czy istnieje bezpośredni związek między wykorzystaniem przychodów a celem podatku od węgla. Dodam, że rząd hiszpański podniósł, iż ów drugi przepis dodatkowy nie odnosi się do podatku od węgla, gdyż podatki, o których mowa w tym przepisie, to trzy nowe podatki wprowadzone ustawą 15/2012 [42]. W związku z tym, zdaniem tego rządu, podatek od węgla w żadnym przypadku nie jest objęty drugim przepisem dodatkowym tej ustawy.

55. W trzeciej kolejności, sąd odsyłający twierdzi, że wskazany w preambule ustawy 15/2012, cel związany z ochroną środowiska nie znajduje odzwierciedlenia w strukturze podatku od węgla, gdyż jego stawka jest ustalana w oparciu o wartość opałową węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej. W tym względzie chciałbym podkreślić, że art. 10 ust. 1 dyrektywy 2003/96 stanowi, że od dnia 1 stycznia 2004 r., dla energii elektrycznej obowiązują minimalne poziomy opodatkowania ustalone w załączniku I tabela C tej dyrektywy, dla zastosowania gospodarczego i niegospodarczego. Jeśli chodzi o węgiel i koks, wiele wersji językowych tej tabeli C, zatytułowanej „Minimalne poziomy opodatkowania mające zastosowanie do paliw do ogrzewania i energii elektrycznej", w tym wersje w języku niemieckim, estońskim, angielskim, chorwackim, łotewskim, litewskim, węgierskim, maltańskim, polskim, rumuńskim i słoweńskim, odnoszą się wyraźnie do „wartości kalorycznej brutto" węgla i koksu. W związku z tym, nawet jeśli hiszpańska wersja wspomnianej tabeli C nie wspomina o takiej wartości kalorycznej, okoliczność, że hiszpański ustawodawca przyjął ją jako punkt odniesienia dla opodatkowania wykorzystania węgla, nie podważa faktu, że podatek od węgla mógł zostać przyjęty ze względów polityki ochrony środowiska.

[40] Zobacz analogicznie postanowienie z dnia 7 lutego 2022 r., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

[41] Zobacz pkt 16 niniejszej opinii.

[42] Zobacz pkt 18 niniejszej opinii.

56. W czwartej kolejności, sąd odsyłający wyjaśnia, że dochód z podatku od węgla nie jest przeznaczany na zmniejszanie wpływu wykorzystywania węgla do produkcji energii elektrycznej na środowisko. Jednakże, jak wynika z pkt 50 niniejszej opinii, podatek wypełnia cel ochrony środowiska, gdy jest on pomyślany pod względem swej struktury, między innymi opodatkowanej dziedziny lub stawki opodatkowania, w taki sposób, aby tak wpłynąć na zachowanie podatników, by zapewnić lepszą ochronę środowiska, na przykład poprzez nałożenie wysokiego podatku na rozpatrywane produkty w celu zniechęcenia do ich konsumpcji lub zachęcenia do używania innych wyrobów, których skutki stosowania są mniej szkodliwe dla środowiska. Do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy w niniejszej sprawie tak jest w przypadku podatku od węgla. W tym względzie wydaje mi się właściwe stwierdzenie, że jednoczesne zniesienie zwolnienia z podatku od węgla i podwyżka jego stawki stanowi środek mogący przyczynić się do zniechęcenia do wykorzystywania węgla do produkcji energii elektrycznej i promowania innych, mniej zanieczyszczających źródeł energii, oraz że, zdaniem Komisji, zniesienie tego zwolnienia wydaje się w praktyce rzeczywiście mieć wpływ na ilość energii elektrycznej wytworzonej z węgla w Hiszpanii.

57. W piątej kolejności, sąd odsyłający zastanawia się, czy cel związany z ochroną środowiska zostaje osiągnięty poprzez sam fakt, że pobiera się podatki od niektórych nieodnawialnych produktów energetycznych, a nie od wykorzystania tych, które uważane są za mniej szkodliwe dla środowiska. W tym względzie z poprzedniego punktu niniejszej opinii wynika, że jeżeli podatek zniechęca do wykorzystywania produktu szkodliwego dla środowiska lub zachęca do używania innych produktów, którego skutki są mniej szkodliwe dla środowiska, przyczynia się on do ochrony środowiska. W niniejszym przypadku rząd hiszpański uznał, że węgiel stanowił energię zanieczyszczającą, którą należało opodatkować, gdy jest wykorzystywany do produkcji energii elektrycznej. W tym względzie uważam, że zniechęcając do wykorzystywania węgla, co do którego bezsporne jest, że jest bardzo szkodliwe dla środowiska[43], rząd ten miał na celu ochronę środowiska w rozumieniu art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96.

58. Wreszcie, w szóstej kolejności, Endesa podnosi, że chociaż ustanowiono podatek od węgla, to rząd hiszpański następnie przywrócił zwolnienie dla węglowodorów wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, co ma świadczyć o braku rzeczywistego celu związanego z ochroną środowiska. Jednakże moim zdaniem oceny podatku w świetle art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96 należy dokonywać odrębnie dla każdego przypadku. Ponieważ podatek ten został ustanowiony „ze względów polityki ochrony środowiska", wchodzi on w zakres tego przepisu, nawet jeśli jednocześnie inne produkty zanieczyszczające, wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej, nie są opodatkowane.

59. W świetle całości powyższych rozważań jestem zdania, że art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że przepisy krajowe przewidujące opodatkowanie węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej spełniają warunek, zgodnie z którym podatek należy wprowadzić „ze względów polityki ochrony środowiska", jeżeli, w sytuacji gdy dla przyjęcia tego podatku ustawodawca krajowy powołał się na cel ochrony środowiska, cel ochrony środowiska nie znajduje odzwierciedlenia w strukturze tego podatku, którego stawka jest ustalana według wartości opałowej węgla, wpływy z tego podatku są przeznaczane na finansowanie kosztów krajowego systemu elektroenergetycznego, a wykorzystanie innych produktów energetycznych uznanych za mniej szkodliwe dla środowiska nie jest opodatkowane.

[43] Zobacz w szczególności część trzecią szóstego sprawozdania oceniającego Międzyrządowego Zespołu ds. Zmiany Klimatu (IPCC), opublikowanego w kwietniu 2022 r., którego streszczenie (w języku angielskim) jest dostępne pod następującym adresem: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

V. Wnioski

60. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne zadane przez Audiencia Nacional (sąd centralny, Hiszpania) w następujący sposób:

Artykuł 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej

należy interpretować w ten sposób, że

przepisy krajowe przewidujące opodatkowanie węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej spełniają warunek, zgodnie z którym podatek należy wprowadzić „ze względów polityki ochrony środowiska”, jeżeli, w sytuacji gdy ustawodawca krajowy powołał się na cel ochrony środowiska dla przyjęcia tego podatku, cel ochrony środowiska nie znajduje odzwierciedlenia w strukturze tego podatku, którego stawka jest ustalana według wartości opałowej węgla, wpływy z tego podatku są przeznaczane na finansowanie kosztów krajowego systemu elektroenergetycznego, a wykorzystanie innych produktów energetycznych uznanych za mniej szkodliwe dla środowiska nie jest opodatkowane.