Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
NILSA WAHLA
przedstawiona w dniu 17 marca 2016 r.[1]

Sprawa C-493/14

Dilly's Wellnesshotel GmbH

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzgericht (federalny trybunał ds. finansowych, Austria)]

Odesłanie prejudycjalne — Pomoc państwa — Rozporządzenie (WE) nr 800/2008 — Kategorie pomocy, które można uznać za zgodne ze wspólnym rynkiem — Pomoc przeznaczona na ochronę środowiska — Środki pomocy w formie ulg od podatków na ochronę środowiska — Wiążący charakter warunków wyłączenia

1. Powszechnie przyjmuje się, że spoczywający na państwach członkowskich na mocy traktatów obowiązek uprzedniego zgłoszenia każdego środka zmierzającego do przyznania lub zmiany nowej pomocy stanowi jeden z podstawowych elementów systemu kontroli w dziedzinie pomocy państwa[2]. Z powyższego wynika bezwzględnie, że wszelkie złagodzenie wspomnianego obowiązku poprzez przyjęcie środków o charakterze uproszczeń administracyjnych w ramach przyznawania wyłączeń grupowych, które bierze się z chęci ułatwienia w szczegółowo określonych sytuacjach współpracy między organami krajowymi a Komisją Europejską, należy rozumieć ściśle.

2. Wymóg ten stanowi istotę niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, pierwszego wniosku skierowanego przez Bundesfinanzgericht (federalny trybunał ds. finansowych)[3], w którym podniesiono szereg kwestii interpretacyjnych odnoszących się do rozporządzenia (WE) nr 800/2008[4].

3. Niniejsza sprawa stwarza w szczególności dla Trybunału okazję do przedstawienia wyjaśnień dotyczących formalnych i materialnych warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby państwo mogło skorzystać ze zwolnienia z obowiązku zgłoszenia środków pomocy na mocy tego rozporządzenia. Sprawa ta, w ujęciu bardziej ogólnym, stwarza okazję do podkreślenia, że wszystkie konkretne obowiązki, jakie spoczywają w tym kontekście na państwach członkowskich, niezależnie od tego, czy mają charakter formalny, czy materialny, są wiążące i że ich naruszenie skutkuje utratą korzyści wynikającej z żądanego wyłączenia.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Zobacz w szczególności wyrok France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 58).

3 — Należy zaznaczyć, że sąd ten zastąpił Unabhängiger Finanzsenat (niezależną izbę do spraw finansowych) i że Trybunał już wielokrotnie uznał się za właściwy, by odpowiedzieć na pytania skierowane przez ten organ.

4 — Rozporządzenie Komisji z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu (ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych) (Dz.U. L 214, s. 3).

I – **Ramy prawne**

A – *Prawo Unii*

4. Artykuł 109 TFUE (dawniej art. 94 traktatu WE) zezwala zwłaszcza Radzie Unii Europejskiej na przyjęcie środków wykonawczych w celu ustalenia kategorii pomocy zwolnionych z określonej art. 108 ust. 3 TFUE (dawniej art. 93 ust. 3 traktatu WE) procedury udzielania informacji.

5. Rozporządzenie Rady (WE) nr 994/98 z dnia 7 maja 1998 r. dotyczące stosowania art. 92 i 93 traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską do niektórych kategorii horyzontalnej pomocy państwa [5] zostało przyjęte w myśl art. 94 traktatu WE. Artykuł 3 ust. 1 tego rozporządzenia, zatytułowany „Przejrzystość i monitorowanie" uściślał, że „[p]rzyjmując rozporządzenia na podstawie art. 1, Komisja nakłada na państwa członkowskie szczegółowe zasady dla zapewnienia przejrzystości i monitorowania pomocy wyłączonej z obowiązku zgłoszenia zgodnie z tymi rozporządzeniami".

6. Na mocy rozporządzenia nr 994/98 zostało przyjęte rozporządzenie nr 800/2008 [6], znajdujące zastosowanie do niniejszej sprawy.

7. Zgodnie z rozdziałem I art. 1 ust. 1 lit. d) rozporządzenia nr 800/2008, zatytułowanym „Zakres stosowania" rozporządzenie to ma zastosowanie między innymi do „pomoc[y] na ochronę środowiska".

8. Artykuł 3 ust. 1 tego rozdziału, zatytułowany „Warunki wyłączenia" przewidywał:

„Programy pomocy spełniające wszystkie warunki przewidziane w rozdziale I oraz w odpowiednich przepisach rozdziału II niniejszego rozporządzenia są zgodne ze wspólnym rynkiem w rozumieniu art. 87 ust. 3 traktatu i wyłączone z wymogu zgłoszenia, o którym mowa w art. 88 ust. 3 traktatu, o ile każda pomoc indywidualna przyznana w ramach takiego programu spełnia wszystkie warunki niniejszego rozporządzenia, a program zawiera wyraźne odesłanie do niniejszego rozporządzenia przez zamieszczenie jego tytułu i danych dotyczących publikacji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*".

9. Zgodnie z art. 9 wspomnianego rozdziału, zatytułowanym „Przejrzystość":

„1. W terminie 20 dni roboczych od wejścia w życie programu pomocy lub przyznania pomocy ad hoc, podlegających wyłączeniu na mocy niniejszego rozporządzenia, państwo członkowskie przesyła Komisji informacje zbiorcze dotyczące takiego środka pomocy. Informacje te przesyłane są do Komisji drogą elektroniczną z wykorzystaniem odpowiedniego programu komputerowego udostępnionego przez Komisję, w formie przewidzianej w załączniku III.

Komisja niezwłocznie potwierdza otrzymanie informacji zbiorczych.

Komisja publikuje informacje zbiorcze w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* oraz na stronie internetowej Komisji.

5 — Dz.U. L 142, s. 1. Rozporządzenie nr 994/98 zostało zmienione rozporządzeniem Rady (UE) nr 733/2013 z dnia 22 lipca 2013 r. (Dz.U. L 204, s. 11), a następnie uchylone rozporządzeniem Rady (UE) 2015/1588 z dnia 13 lipca 2015 r. w sprawie stosowania art. [107 TFUE i 108 TFUE] do niektórych kategorii horyzontalnej pomocy państwa (Dz.U. L 248 s. 1).

6 — Rozporządzenie nr 800/2008 zostało zmienione rozporządzeniem Komisji (UE) nr 1224/2013 z dnia 29 listopada 2013 r. zmieniającym rozporządzenie (WE) nr 800/2008 w odniesieniu do okresu jego stosowania (Dz.U. L 320 s. 22). Okres obowiązywania rozporządzenia nr 800/2008 został przedłużony do 30 czerwca 2014 r. Rozporządzenie to zostało następnie uchylone rozporządzeniem Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. [107 TFUE i 108 TFUE] (Dz.U. L 187, s. 1).

2. Po wejściu w życie programu pomocy lub przyznaniu pomocy ad hoc, objętych wyłączeniem zgodnie z niniejszym rozporządzeniem, dane państwo członkowskie publikuje w Internecie pełen tekst takiego środka pomocy. W przypadku programu pomocy w tekście tym określone są warunki przewidziane w ustawodawstwie krajowym zapewniające przestrzeganie odnośnych przepisów niniejszego rozporządzenia. Państwo członkowskie zapewnia dostępność pełnego tekstu środka pomocy w Internecie przez cały okres obowiązywania środka pomocy. W informacjach zbiorczych przekazanych przez dane państwo członkowskie zgodnie z ust. 1 podany jest bezpośredni adres internetowy pełnego tekstu środka pomocy.

[…]".

10. Artykuł 10 tego samego rozdziału, zatytułowany „Monitorowanie", brzmi następująco:

„1. Komisja regularnie monitoruje środki pomocy, o których została poinformowana zgodnie z art. 9.

[…]

3. Na pisemny wniosek, państwo członkowskie przekazuje Komisji w terminie 20 dni roboczych lub takim dłuższym terminie, jaki ustalono we wniosku, wszelkie informacje, które Komisja uzna za niezbędne do monitorowania tego, jak stosowane jest niniejsze rozporządzenie.

Jeżeli dane państwo członkowskie nie przekaże wymaganych informacji w terminie ustalonym przez Komisję lub innym wspólnie uzgodnionym terminie, lub jeżeli przekazane informacje okażą się niekompletne, Komisja wysyła upomnienie wraz z nowym terminem ich przekazania. Jeśli pomimo wysłanego upomnienia dane państwo członkowskie nie przekaże wymaganych informacji, Komisja może, po umożliwieniu państwu członkowskiemu przedstawienia swojego stanowiska, przyjąć decyzję, zgodnie z którą w przyszłości wszystkie środki pomocy lub ich część, do których ma zastosowanie niniejsze rozporządzenie, będą objęte wymogiem zgłoszenia do Komisji zgodnie z art. 88 ust. 3 traktatu".

11. Artykuł 17 rozdziału II rozporządzenia nr 800/2008, zatytułowany „Definicje", znajdował się w sekcji 4 tego rozdziału, zatytułowanej „Pomoc na ochronę środowiska", i stanowił co następuje:

„Do celów niniejszej sekcji przyjmuje się następujące definicje:

1) »ochrona środowiska« oznacza każde działanie zmierzające do naprawienia wyrządzonej szkody lub zapobiegające wyrządzeniu szkody fizycznemu otoczeniu lub zasobom naturalnym poprzez działalność beneficjenta, działanie zmierzające do zmniejszenia ryzyka wystąpienia takiej szkody bądź zachęcające do bardziej efektywnego wykorzystywania zasobów naturalnych, w tym oszczędzania energii i stosowania odnawialnych źródeł energii;

[…]

10) »podatek na ochronę środowiska« oznacza podatek, w przypadku którego szczególna podstawa opodatkowania ma wyraźnie negatywny wpływ na środowisko lub który nakłada się na niektóre działania, towary lub usługi w celu włączenia w ich cenę kosztów ochrony środowiska lub w celu zachęcenia producentów i konsumentów do działań mających korzystny wpływ na środowisko;

[…]".

12. Zgodnie z art. 25 owej sekcji 4, zatytułowanym „Pomoc na ochronę środowiska w formie ulg podatkowych":

„1. Programy pomocy na ochronę środowiska w formie ulg podatkowych w zakresie podatków na ochronę środowiska spełniających warunki, o których mowa w [dyrektywie 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. L 283, s. 51)], są zgodne ze wspólnym rynkiem w rozumieniu art. 87 ust. 3 traktatu i wyłączone z wymogu zgłoszenia, o którym mowa w art. 88 ust. 3 traktatu, o ile spełnione są warunki, o których mowa w ust. 2 i 3 niniejszego artykułu.

2. Beneficjenci ulg podatkowych płacą podatek równy co najmniej minimalnemu wspólnotowemu poziomowi opodatkowania określonemu [dyrektywą 2003/96].

3. Ulgi podatkowe przyznaje się na okres nie dłuższy niż dziesięć lat. Po upływie tego okresu państwa członkowskie ponownie oceniają, czy dany środek pomocy jest właściwy".

B – *Prawo austriackie*

13. Na mocy Budgetbegleitgesetz (ustawy okołobudżetowej) z dnia 30 grudnia 2011 r.[7], przedsiębiorstwom świadczącym usługi nie powinien przysługiwać ponownie zwrot podatków energetycznych.

14. Artykuł 2 § 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (ustawy w sprawie podatków energetycznych, zwanej dalej „EAVG") w wersji zmienionej przez art. 72 BBG 2011 brzmi następująco:

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

15. Czasowy zakres stosowania wspomnianego art. 2 jest określony w art. 4 § 7 Energieabgabenvergütungsgesetz (ustawy o zwrocie podatków energetycznych, zwanej dalej „EAVG"), która stanowi:

„Artykuły 2 i 3 [EAVG] mają zastosowanie, z zastrzeżeniem zatwierdzenia przez Komisję Europejską, do wniosków o zwrot dotyczących okresu po dniu 31 grudnia 2010 r.".

16. Prace przygotowawcze nad projektem ustawy wskazują co następuje odnośnie do art. 4 § 7 EAVG:

„Stosowanie zmienionych przepisów jest uzależnione od zatwierdzenia przez Komisję Europejską. Zmiana ta wchodzi w życie w odniesieniu do zużycia energii po dniu 31 grudnia 2010 r. Wnioski przedsiębiorstw usługowych dotyczące okresów po dniu 31 grudnia 2010 r. nie będą już zatem uwzględniane. Jeśli zmiana EAVG zostanie zatwierdzona przez Komisję jako dozwolona pomoc państwa, ograniczenie prawne wobec przedsiębiorstw produkcyjnych powinno znaleźć zastosowanie od dnia 1 stycznia 2011 r., wobec czego po tej dacie przedsiębiorstwa usługowe nie będą już uprawnione do otrzymania zwrotu podatku energetycznego z tytułu zużytej energii. Jeśli zmiana nie zostanie zatwierdzona przez Komisję, obecna sytuacja prawna pozostanie niezmieniona i zarówno przedsiębiorstwa produkcyjne jak i przedsiębiorstwa usługowe będą uprawnione do otrzymania zwrotu podatków energetycznych".

7 — BGBl. I, 111/2010, zwana dalej „BBG 2011".

II – **Postępowanie główne, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem**

17. W dniu 29 grudnia 2011 r. Dilly's Wellnesshotel GmbH (zwana dalej „Dilly's Wellnesshotel") złożyła wniosek o zwrot podatków energetycznych za 2011 r.

18. Wniosek ten został oddalony w drodze decyzji z dnia 21 lutego 2012 r. jako bezzasadny w nawiązaniu do nowych przepisów prawnych zawartych w BBG 2011, zgodnie z którymi od dnia 1 stycznia 2011 r. zwrot podatków energetycznych przysługuje jedynie przedsiębiorstwom produkcyjnym. Skarga wniesiona do Unabhängiger Finanzsenat (niezależnej izby finansowej), która została zastąpiona przez Bundesfinanzgericht (federalny trybunał ds. finansowych), została oddalona.

19. W orzeczeniu z dnia 19 marca 2013 r. Verwaltungsgerichtshof (sąd administracyjny) orzekł, że w następstwie wyroku wydanego przez ten sąd w dniu 22 sierpnia 2012 r. przedsiębiorstwom świadczącym usługi przysługiwał nadal zwrot podatku energetycznego za styczeń 2011 r. W opinii Verwaltungsgerichtshof (sądu administracyjnego) zawiadomienie na podstawie rozporządzenia nr 800/2008 zostało dokonane dopiero za okres od dnia 1 lutego 2011 r., a w związku z tym za styczeń 2011 r. brak było jeszcze zgody Komisji Europejskiej dla nowych przepisów prawnych.

20. Dilly's Wellnesshotel wniósł do Unabhängiger Finanzsenat (niezależnej izby finansowej) uzupełniającą skargę administracyjną, w której spółka ta żądała zasadniczo zwłaszcza uwzględnienia w całości żądania zwrotu podatku energetycznego za okres od stycznia do grudnia 2011 r.

21. Dilly's Wellnesshotel oparł się na założeniu, że w wypadku gdy łączne stosowanie art. 2 § 1 i 4 § 7 EAVG naruszałoby prawo Unii, nowe przepisy prawne wprowadzone na mocy BBG 2011 nie znajdowałyby zastosowania i przedsiębiorstwa usługowe mogłyby nadal żądać zwrotu podatków energetycznych za cały rok 2011 i później.

22. Z postanowienia odsyłającego wynika, że pierwotna wersja EAVG przewidywała w art. 2 § 1 zwrot podatków energetycznych na rzecz przedsiębiorstw, których głównym przedmiotem działalności było „wytwarzanie dóbr materialnych". Z tytułu świadczenia usług nie przysługiwał zwrot podatku. Sąd odsyłający zaznacza, że celem EAVG było, zgodnie z legislacyjnymi pracami przygotowawczymi, uniknięcie, by austriacki przemysł produkcyjny, który był energochłonny, znalazł się w gorszej sytuacji pod względem konkurencyjności w stosunku do przedsiębiorstw z innych krajów, gdzie co do zasady energia nie była opodatkowana.

23. Przepisy prawa krajowego dotyczące zwrotu podatków energetycznych zostały następnie wielokrotnie zmienione.

24. W niniejszej sprawie sąd odsyłający powziął wątpliwości co do zgodności wprowadzonych w drodze BBG 2011 nowych przepisów prawnych dotyczących zwrotu podatków energetycznych z rozporządzeniem nr 800/2008. Sąd ten zastanawia się bowiem, czy Republika Austrii może powoływać się na specjalną procedurę przewidzianą w art. 25 rozporządzenia nr 800/2008 względem spornych przepisów prawa krajowego, w sytuacji gdy wydaje się, że szereg warunków zawartych w rozdziale I tego rozporządzenia nie zostało spełnionych.

25. W tych okolicznościach Bundesfinanzgericht (federalny trybunał ds. finansowych) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy prawo Unii zostało naruszone przez program pomocy korzystający ze szczególnej procedury określonej w art. 25 rozporządzenia nr 800/2008, w celu zwolnienia go z obowiązku zgłoszenia zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE, który jednakże nie spełnia różnorakich obowiązków zawartych w rozdziale I [tego] rozporządzenia, a ponadto nie zawiera żadnego odesłania do [wspomnianego] rozporządzenia?

2) Czy prawo Unii zostało naruszone przez program pomocy oparty na szczególnej procedurze przewidzianej w art. 25 rozporządzenia nr 800/2008 mającej zastosowanie do pomocy na ochronę środowiska, jeżeli nie występują przesłanki uregulowane w rozdziale II rozporządzenia nr 800/2008, a mianowicie wspieranie zgodnie z art. 17 pkt 1 [wspomnianego] rozporządzenia środków ochrony środowiska lub środków służących oszczędzaniu energii?

3) Czy prawo Unii stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które nie zawiera żadnego ograniczenia czasowego ani żadnej informacji na temat okresu czasu wskazanego w zawiadomieniu o wyłączeniu, wobec czego wymagane przez art. 25 ust. 3 rozporządzenia nr 800/2008 czasowe ograniczenie w zwrocie podatku energetycznego do 10 lat można wywieść jedynie z zawiadomienia o wyłączeniu?".

26. Dilly's Wellnesshotel, rządy austriacki i estoński, a także Komisja przedstawiły uwagi na piśmie.

27. W dniu 21 stycznia 2016 r. odbyła się rozprawa, w której uczestniczyli Dilly's Wellnesshotel, rząd austriacki oraz Komisja.

III – **Analiza**

A – *Uwagi wstępne na temat sytuacji rozpatrywanej w sprawie w postępowaniu głównym oraz na temat obowiązku zgłoszenia planów przyznania nowej pomocy*

1. Sytuacja w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym

28. Niniejsze odesłanie prejudycjalne porusza liczne zagadnienia interpretacyjne odnoszące się do wymogów formalnych (pierwsze pytanie prejudycjalne) oraz do wymogów o charakterze materialnoprawnym (pytania prejudycjalne drugie i trzecie), jakie musi spełnić krajowy środek pomocy, by móc skorzystać w myśli rozporządzenia nr°800/2008 ze zwolnienia z obowiązku zgłoszenia.

29. Jak wynika ze wskazówek przedstawionych przez sąd odsyłający, przyczyną wszczęcia postępowania głównego była odmowa uwzględnienia przez austriacki organ administracji podatkowej wniosku o zwrot podatków energetycznych za rok 2011 r. złożonego przez skarżącą w postępowaniu głównym, Dilly's Wellnesshotel, przedsiębiorstwo świadczące usługi. Wspomniana odmowa została uzasadniona tym, że od zmiany wprowadzonej przez BBG 2011, na mocy EAVG usługodawcom nie przysługuje korzyść wynikająca ze zwrotu podatków energetycznych.

30. W ramach skargi wniesionej do sądu odsyłającego skarżąca w postępowaniu głównym powołuje się na wcześniejszą wersję owych przepisów prawa krajowego, wersję, która dotyczyła również usługodawców. Twierdzi ona, że nowe przepisy prawne, wobec braku poszanowania wiążących przepisów rozporządzenia nr°800/2008, nie zostały zwolnione z obowiązku zgłoszenia przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE, a zatem nie mogły zostać wdrożone.

31. Zatem sąd odsyłający złożył niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w oparciu o spoczywający na nim obowiązek wyciągnięcia wszelkich konsekwencji z ewentualnego naruszenia prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa przywołanego przez podmioty prawne na mocy ich uprawnień procesowych [8]. Zgodnie bowiem z art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE „[d]ane państwo członkowskie nie może wprowadzać w życie projektowanych środków dopóki procedura ta nie

8 — Zobacz w szczególności wyroki: Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires oraz Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, pkt 16, 17), a także SFEI i in. (C-39/94, EU:C:1996:285).

doprowadzi do wydania decyzji końcowej". Artykuł 3 rozporządzenia (WE) nr 659/1999[9], zatytułowany „Klauzula zawieszająca" uściśla, że „[p]omoc podlegająca obowiązkowi zgłoszenia […] nie zostaje zrealizowana do czasu podjęcia przez Komisję decyzji zezwalającej na taką pomoc lub do czasu uznania takiej decyzji Komisji za podjętą".

32. W omawianym przypadku sąd odsyłający wskazał, że pierwotna wersja EAVG została zgłoszona Komisji jako pomoc państwa w 2002 r. i że instytucja ta uznała tę pomoc za zgodną z rynkiem wewnętrznym. Wersja EAVG mająca znaczenie w postępowaniu głównym nie została natomiast zgłoszona Komisji jako pomoc państwa w wyznaczonym terminie, ponieważ austriackie ministerstwo finansów uznało, że zmiana ta była zwolniona z obowiązku zgłoszenia na mocy art. 25 rozporządzenia nr 800/2008.

33. Z akt sprawy wynika także, że w dniu 7 lutego 2011 r., Komisja została zawiadomiona o nowej wersji EAVG, zawiadomienie, w którym zapowiedziano nowy czas trwania programu od dnia 1 lutego 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. Informacje zbiorcze dotyczące tego środka, odnoszące się do wspomnianego czasu trwania zostały opublikowane w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* z dnia 30 września 2011 r. Łącze internetowe zawarte we wspomnianej publikacji, które miało zapewnić dostęp do pełego tekstu środka okazało się błędne.

34. Poza tym bezsporne wydaje się, że przepisy prawa krajowego sporne w postępowaniu głównym nie zostały zgłoszone Komisji zgodnie z art. 2 rozporządzenia nr°659/1999, i że jedynym zwolnieniem z obowiązku zgłoszenia, jakie mogłoby znajdować zastosowanie jest wyłączenie przewidziane w art. 25 rozporządzenia nr°800/2008.

2. Waga obowiązku zgłoszenia planów nowej pomocy oraz konieczność dokonania ścisłej wykładni obowiązków, które spoczywają na państwach członkowskich na mocy rozporządzenia przewidującego wyłączenie grupowe

35. Pytania postawione przez sąd odsyłający zawierają bezsprzecznie pewną nowość, gdyż nie dokonano do tej pory wykładni rozporządzenia nr 800/2008 w odniesieniu do aspektów, o których mowa konkretnie w niniejszej sprawie[10].

36. Zanim przystąpię do zbadania kolejno postawionych pytań, wydaje mi się stosowne, by przypomnieć szereg reguł i zasad przewodnich, na których oparta zostanie całość mojej analizy.

37. W pierwszej kolejności, zgodnie z art. 108 ust. 3 zdanie pierwsze TFUE, który to przepis został uściślony w art. 2 ust. 1 rozporządzenia nr 659/1999, obowiązek zgłoszenia wszelkich planów nowej pomocy jest zasadą. Trzeba bowiem przypomnieć, że obowiązek uprzedniego zgłoszenia stanowi fundament całego systemu kontroli ustanowionego przez traktat, gdyż umożliwia Komisji przeprowadzenie w sposób skuteczny i systematyczny badania prewencyjnego wszystkich planów przyznania nowej pomocy albo planów zmiany pomocy już istniejącej. Jak wskazał rzecznik generalny F.G. Jacobs „obowiązek zgłoszenia planowanej pomocy ma tak oczywiste znaczenie dla funkcjonowania wspólnego rynku, że w braku jakiegokolwiek rozporządzenia Rady w tej dziedzinie obowiązek ten musi być bezspornie rygorystycznie przestrzegany zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym, i jest zwłaszcza kluczowe, by jasno wynikało ze zgłoszenia, iż służy ono umożliwieniu Komisji przedstawienia uwag na podstawie art. 93 ust. 3, a w stosownym przypadku wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 93 ust. 2, przed wdrożeniem planowanej pomocy"[11].

9 — Rozporządzenie Rady z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz.U. L 83, s. 1), zmieniony rozporządzeniem Rady WE nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 1, zwanego dalej „rozporządzeniem nr 659/1999").

10 — Wprawdzie owo rozporządzenie zostało przywołane w niektórych sprawach przedstawionych Trybunałowi (wyrok Wam Industriale/Komisja, C-560/12 P, EU:C:2013:726 oraz opinia rzecznika generalnego E. Sharpston w sprawie Komisja/Hiszpania, C-184/11, EU:C:2014:33) to wskazówki przedstawione w tej ostatniej sprawie są w niniejszej sprawie mało użyteczne.

11 — Zobacz opinię tego rzecznika w sprawie Francja/Komisja (C-301/87, C 301/87, EU:C:1989:357, pkt 19).

38. Trybunał orzekł już dawno, że obowiązek informowania Komisji o planach mających na celu przyznanie lub zmianę pomocy znajduje zastosowanie nie tylko do początkowego planu, ale obejmuje także zmiany wprowadzone później do tego planu, przy uściśleniu, że informacje takie mogą zostać dostarczone Komisji w ramach konsultacji, które są wszczynane w następstwie początkowego zgłoszenia [12].

39. Zgodnie z art. 4 ust. 1 zdanie pierwsze rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 [13], pojęcie „nowej pomocy" oznacza zwłaszcza „jakąkolwiek zmianę inną niż modyfikacje o czysto administracyjnym lub formalnym charakterze, która nie może wpłynąć na ocenę zgodności danego środka pomocowego ze wspólnym rynkiem". Ponadto, zgodnie z art. 4 ust. 2 lit. c) rozporządzenia nr 794/2004 zaostrzanie kryteriów dotyczących stosowania zatwierdzonego programu pomocy, takiego jak program sporny w sprawie w postępowaniu głównym, mający na celu ograniczenie kręgu przedsiębiorstw będących beneficjentami, których dotyczy wcześniej zgłoszony program podlega zmianom objętym z zasady obowiązkowym zgłoszeniem.

40. Obowiązek zgłoszenia wszelkiej zmiany zgłoszonego wcześniej programu pomocy znajduje zastosowanie niezależnie od tego, czy nowy program jako taki niesie ze sobą selektywne korzyści niezgodne ze wspólnym rynkiem. Aby pomoc mogła zostać uznana za nową pomoc lub za zmienioną pomoc, należy odwołać się bowiem jedynie do przepisów przewidujących jej przyznanie, określonych w nich warunków i ograniczeń [14].

41. Dyscyplina, która obowiązuje państwa członkowskie w tej dziedzinie ma zastosowanie moim zdaniem również wówczas, gdy chodzi o określenie, w jakich warunkach państwa te mogą, na mocy rozporządzenia przewidującego wyłączenie, zostać zwolnione z obowiązku zgłoszenia.

42. Jestem także zdania, że w wypadku przyjęcia w myśli art. 108 ust. 4 TFUE rozporządzenia przewidującego wyłączenie grupowe, z obowiązku zgłoszenia mogą zostać zwolnione jedynie środki, które odpowiadają pod każdym względem warunkom przewidzianym w owym rozporządzeniu przewidującym wyłączenie. W sytuacji, gdy wszystkie warunki wyłączenia nie są spełnione zasadą jest obowiązek zgłoszenia.

43. W drugiej kolejności, w nawiązaniu do tego co właśnie przypomniałem, ponieważ podstawową zasadą jest niezgodność pomocy państwa ze wspólnym rynkiem, odstępstwa przewidziane w tej dziedzinie powinny podlegać wykładni zawężającej. Zasada taka oznacza, że ciężar udowodnienia, iż spełnione są zarówno przesłanki formalne jak i materialnoprawne, od których zależy zgodność pomocy ze wspólnym rynkiem spoczywa na danym państwu członkowskim. Państwo to powinno zwłaszcza przedstawić wszystkie istotne informacje pozwalające wykazać, że warunki żądanego odstępstwa są spełnione [15].

44. W trzeciej kolejności, w sytuacji, gdy zwolnienie z obowiązku zgłoszenia da się, jak w niniejszej sprawie, przewidzieć na mocy ogólnego rozporządzenia w sprawie włączeń przyjętego na podstawie rozporządzenia nr 994/98, wymogi przejrzystości i wydajności, które leżą u podstaw przyjęcia tego drugiego rozporządzenia (zob. w szczególności art. 3 i motywy 4, 6, 7, 10 tego rozporządzenia) oraz wymóg pewność prawa względem osób trzecich zobowiązują państwa członkowskie do zastosowania się do szczegółowych zasad wymienionych w rozporządzeniu przewidującym wyłączenie.

12 — Zobacz wyrok Heineken Brouwerijen (91/83 i 127/83, EU:C:1984:307, pkt 18).

13 — Dz.U. L 140, s. 1.

14 — Zobacz w szczególności wyrok Namur-Les assurances du crédit (C-44/93, EU:C:1994:311, pkt 28).

15 — Zobacz w szczególności wyrok Włochy/Komisja (C-372/97, EU:C:2004:234, pkt 81 i przytoczone tam orzecznictwo).

45. W związku z tym, że obowiązek zgłoszenia ma zasadnicze znaczenie w systemie kontroli planów pomocy państwa, *wszystkie* szczegółowe zasady wyrażone w rozporządzeniu przewidującym wyłączenie odnoszące się do ewentualnego zwolnienia z tego obowiązku, powinny być należycie przestrzegane. W odróżnieniu od sytuacji, która może ewentualnie mieć miejsce w wypadku przedstawienia przez państwa członkowskie informacji zmierzających do wykazania zgodności planu pomocy ze wspólnym rynkiem, nie należy hierarchizować szczegółowych warunków przewidzianych w rozporządzeniu przewidującym wyłączenie w celu zwolnienia z obowiązku zgłoszenia planów nowej pomocy, o których mowa w art. 108 ust. 3 TFUE.

46. W takim kontekście nie należy dokonywać rozróżnienia między poszczególnymi warunkami wyłączenia – warunkami o charakterze „istotnym" oraz pozostałymi warunkami – przewidzianymi rozporządzeniem nr 800/2008, a co za tym idzie między konsekwencjami prawnymi braku poszanowania konkretnego warunku w stosunku do innego warunku. Jedyne rozróżnienie, które może mieć znaczenie jeśli chodzi o wspomniane rozporządzenie to rozróżnienie istniejące między warunkami nazywanymi „ogólnymi warunkami wyłączeń", o których mowa w rozdziale I wspomnianego rozporządzenia (art. 1–12) zatytułowanym „Przepisy ogólne" oraz warunkami szczególnymi zawartymi w rozdziale II tego rozporządzenia (art. 13–42), zatytułowanym „Przepisy szczególne dotyczące różnych kategorii pomocy".

47. O ile niezaprzeczalne jest, że w innych dziedzinach prawa Unii można było dokonać rozróżnienia między istotnymi uchybieniami proceduralnymi oraz pozostałymi uchybieniami, rozróżnienie to nie może moim zdaniem mieć znaczenia wówczas, gdy wszystkie nałożone na państwa członkowskie warunki mają, jak w wypadku procedury zgłaszania planów nowej pomocy, a w stosownym wypadku zwolnienia z tej procedury, charakter zdecydowanie wiążący.

48. Tak więc w wyroku Heintz van Landewijck [16] Trybunał, skłoniony do zajęcia stanowiska w kwestii zakresu obowiązku zgłoszenia, który spoczywał na państwach członkowskich na mocy art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy 77/388/EWG Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [17], (zwanej dalej „szóstą dyrektywą") orzekł co prawda, że naruszenie terminu notyfikacji środków służących uproszczeniu poboru podatków nie stanowiło istotnego uchybienia proceduralnego, które mogłoby powodować, że zgłoszony z opóźnieniem przepis stanowiący odstępstwo nie znajduje zastosowania.

49. Niemniej nawet przy założeniu, że dozwolone byłoby przeprowadzenie analogii z problematyką poszanowania warunków wyłączenia – co wydaje mi się niezmiernie wątpliwe ze względu na przypomniany wcześniej zdecydowanie wiążący charakter przewidzianych w rozpatrywanym rozporządzeniu warunków wyłączenia – zaznaczam, że Trybunał, przypominając zasadę, zgodnie z którą nie można powoływać się wobec podatnika na stanowiący odstępstwo od szóstej dyrektywy przepis, który został przyjęty z naruszeniem spoczywającego na państwach członkowskich obowiązku zgłoszenia na mocy art. 27 ust. 2 tej dyrektywy, wskazał, że owa konkluzja była uzasadniona faktem, iż „przypadek ten nie dotyczy nowego przepisu, który stanowi odstępstwo, a który powinien być przedmiotem upoważnienia udzielanego przez Radę, lecz odnosi się do szczególnego przepisu obowiązującego w dniu 1 stycznia 1977 r., którego utrzymanie było przedmiotem wniosku, jaki został złożony przez państwo członkowskie stosujące art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, pomimo wprowadzenia w życie tej dyrektywy" [18].

50. Taka sytuacja bez wątpienia kontrastuje z sytuacją, w której, jak w niniejszej sprawie, chodzi właśnie o nową pomoc, mimo, iż wynika ona ze zmiany uprzednio zgłoszonego krajowego aktu ustawodawczego.

16 — C-494/04, EU:C:2006:407, pkt 51.

17 — Dz.U. L 145, s. 1.

18 — Wyrok Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, pkt 49).

51. W każdym wypadku w dziedzinie pomocy państwa należy uznać, wobec istnienia przepisów, których brzmienie jest jasne, takich jak przepisy odnoszące się do obowiązku zgłoszenia i zarazem przepisy odnoszące się do możliwości zwolnienia z takiego obowiązku, że warunki przewidziane tymi przepisami nie stanowią zwykłej formalności [19].

52. Powyższe odnosi się zwłaszcza do wiążących warunków przewidzianych w ogólnym rozporządzeniu w sprawie wyłączeń blokowych, takich jak warunki, o których mowa w rozdziale I rozporządzenia nr 800/2008. Skutek zwalniający z obowiązku formalnego zgłoszenia planowanego środka pomocy nie może moim zdaniem istnieć w wypadku naruszenia jednego albo kilku z tych warunków. Środki, które nie spełniają wszystkich wymaganych warunków podlegają nadal, jak zostało to wyrażone w motywie 7 tego rozporządzenia, obowiązkowi zgłoszenia przewidzianemu w art. 88 ust. 3 traktatu WE.

B – *W przedmiocie pytania pierwszego: wymogi formalne wynikające z rozporządzenia nr 800/2008*

53. Poprzez pytanie pierwsze dotyczące wymogów formalnych, sąd odsyłający pragnie poznać wpływ, po pierwsze, braku odesłania do rozporządzenia nr 800/2008 w spornym środku pomocy, po drugie, późnego przesłania Komisji informacji zbiorczych dotyczących tego środka i, po trzecie, błędu w łączu internetowym, które miało zapewnić dostęp do pełnego tekstu wspomnianego środka.

1. Wymóg wyraźnego odesłania do rozporządzenia nr 800/2008

54. Wydaje mi się, że konieczny charakter takiego odesłania stanowiącego jeden ze ścisłych warunków, którym podlega zwolnienie z obowiązku określonego w art. 25 ust. 1 rozporządzenia nr 800/2008, można jasno wywieść z właściwych przepisów rozporządzenia nr 800/2008.

55. W tym względzie art. 3 ust. 1 tego rozporządzenia, zatytułowany „Warunki wyłączenia", przewiduje, że programy pomocy spełniające „wszystkie warunki" przewidziane w rozdziale I oraz w odpowiednich przepisach rozdziału II wspomnianego rozporządzenia są zgodne ze wspólnym rynkiem i są zwolnione z obowiązku zgłoszenia, o ile każda pomoc indywidualna przyznana w ramach takiego programu spełnia „wszystkie warunki" owego rozporządzenia, a program zawiera „wyraźne odesłanie do [rozporządzenia nr 800/2008]", przez zamieszczenie jego tytułu i danych dotyczących publikacji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*".

56. Ponadto rozporządzenie nr 800/2008 zostało przyjęte na podstawie rozporządzenia nr 994/98, które stanowiło w art. 3 ust. 1 zatytułowanym „Przejrzystość i monitorowanie", że „[p]rzyjmując rozporządzenia na podstawie art. 1, Komisja nakłada na państwa członkowskie szczegółowe zasady dla zapewnienia przejrzystości i monitorowania pomocy wyłączonej z obowiązku zgłoszenia zgodnie z tymi rozporządzeniami".

57. Przepis ten należy analizować w świetle motywu 5 rozporządzenia nr 800/2008, zgodnie z którym „[w]yłączenie na mocy niniejszego rozporządzenia powinno dotyczyć każdej pomocy spełniającej *wszystkie* odpowiednie *warunki* niniejszego rozporządzenia oraz każdego programu pomocy […] Aby zapewnić przejrzystość oraz bardziej skuteczne monitorowanie pomocy, każdy indywidualny środek pomocy przyznany na mocy niniejszego rozporządzenia powinien zawierać *wyraźne odesłanie* do odpowiednich przepisów rozdziału II oraz do aktu prawa krajowego będącego podstawą prawną tego środka pomocy" (podkreślenie moje).

19 — Zobacz analogicznie postanowienie Banco Privado Português i Massa Insolvente do Banco Privado Português/Komisja (C-93/15 P, EU:C:2015:703, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).

58. Wymóg ten należy także rozumieć z perspektywy wcześniej przypomnianego wymogu przejrzystości, który został ustanowiony między innymi w art. 3 ust. 1 rozporządzenia nr 994/98. Jak twierdzi bowiem Komisja, odesłanie do tego rozporządzenia zawarte w danym środku pomocy pozwala beneficjentom oraz ich konkurentom na zrozumienie powodów, dla których środek ten może zostać wdrożony mimo, że nie został zgłoszony Komisji ani dozwolony przez tę instytucję. Innymi słowy owo odesłanie pozwala nie tylko Komisji na sprawowanie kontroli, ale także na poinformowanie zainteresowanych stron o planowanych środkach pomocy, aby mogły skorzystać ewentualnie z przysługujących im uprawnień procesowych.

59. Nie sądzę, by taką wykładnię, która jest w pełni zgodna z brzmieniem rozporządzenia nr 800/2008, można uznać za przesadnie formalistyczną.

60. Przede wszystkim włączenie do środka pomocy wyraźnego odesłania do rozporządzenia nr 800/2008 nie wiąże się ze szczególnymi trudnościami dla państw członkowskich. Łatwość ta kontrastuje z ewentualną trudnością, zarówno po stronie Komisji jak i osób trzecich, by ustalić, w braku takiego odesłania, że ów program istnieje.

61. Ponadto wydaje mi się, że przesłanie informacji zbiorczych dotyczących środka pomocy oraz ich publikacja w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*, o której mowa w art. 9 ust. 1 rozporządzenia nr 800/2008 może jedynie w części skompensować brak wyraźnego odesłania do wspomnianego rozporządzenia. W przepisach tych mowa, jak mi się wydaje, o celach o innym charakterze, a zadośćuczynienie warunkom określonym w jednym z tych przepisów nie może skompensować braku poszanowania innego warunku.

62. W wypadku stwierdzenia przez Trybunał, co sugerowałbym, że zawarcie wyraźnego odesłania do rozporządzenia nr 800/2008 w środku pomocy ma konieczny charakter, nie będzie niezbędne przeprowadzenie badania pozostałych aspektów postawionych pytań prejudycjalnych pierwszego, drugiego i trzeciego.

63. Zbadam poniżej pozostałe aspekty, w wypadku gdyby Trybunał nie przychylił się do mojej sugestii.

2. Wymóg przekazania informacji zbiorczych dotyczących środka pomocy na podstawie art. 9 ust. 1 rozporządzenia nr 800/2008

64. Przekazanie Komisji informacji zbiorczych dotyczących środka pomocy, zgodnie z wymogami art. 9 ust. 1 rozporządzenia nr 800/2008 w ciągu 20 dni roboczych od dnia wejścia w życie programu pomocy, ma moim zdaniem duże znaczenie, by umożliwić Komisji przeprowadzenie w krótkim terminie skutecznej kontroli poszanowania przez dane państwo członkowskie warunków wyłączenia.

65. Chodzi bezsprzecznie o warunek skuteczności zwolnienia z obowiązku zgłoszenia przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE.

66. Ponieważ mowa o warunku zawartym w rozdziale I rozporządzenia nr 800/2008, jego naruszenie oznacza brak skuteczności żądanego wyłączenia. W wypadku późnego zaradzenia tej nieprawidłowości, co jak się wydaje miało miejsce w sprawie w postępowaniu głównym, wydaje mi się, że żądane wyłączenie mogłoby znaleźć zastosowanie jedynie w odniesieniu do przyszłości, mianowicie w odniesieniu do okresu po konwalidacji – to znaczy do okresu od lutego do grudnia 2011 r.[20] – a nie w odniesieniu do okresu przed konwalidacją.

20 — Jeśli, jak wskazał sąd odsyłający, przekazanie informacji zbiorczych nastąpiło w dniu 7 lutego 2011 r., można zasadnie uznać, że cały miesiąc luty 2011 r. jest objęty wyłączeniem, ponieważ danemu państwu członkowskiemu mają mocy art. 9 ust. 1 rozporządzenia nr 800/2008 20 dni roboczych od wejścia w życie programu pomocy na przekazanie Komisji informacji zbiorczych dotyczących środka pomocy. Pragnę zauważyć, że zwrot podatku energetycznego za jeden miesiąc wydaje się możliwy na mocy przepisów prawa austriackiego, jak wynika z orzeczenia Verwaltungsgerichtshof (sąd administracyjny) z dnia 19 marca 2013 r. (zob. pkt 19 niniejszej opinii).

3. Wymóg podania adresu internetowego umożliwiającego bezpośredni dostęp do pełnego tekstu środka pomocy

67. Zgodnie z art. 9 ust. 2 zdanie pierwsze rozporządzenia nr 800/2008, państwo członkowskie jest zobowiązane do opublikowania w Internecie pełnego tekstu danego środka pomocy. Na mocy art. 9, ust. 2 zdanie trzecie rozporządzenia nr 800/2008 dane państwo członkowskie zapewnia poza tym dostępność pełnego tekstu środka pomocy w Internecie przez cały okres obowiązywania tego środka. W omawianym przypadku sąd odsyłający wskazał, że Republika Austrii nie w pełni wypełniła te zobowiązania.

68. Jeśli chodzi o art. 9 ust. 2 zdanie czwarte rozporządzenia nr 800/2008, które wymaga, by w informacjach zbiorczych przekazanych przez państwo członkowskie podany był „bezpośredni adres internetowy pełnego tekstu środka pomocy", sąd odsyłający wskazał, że nie można otworzyć podanego Komisji adresu internetowego zawartego w informacjach zbiorczych opublikowanych w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

69. Jak wcześniej przypomniałem, art. 3 ust. 1 rozporządzenia nr 800/2008 nakłada na państwa członkowskie obowiązek poszanowania wszystkich warunków wyrażonych w rozdziale I tego rozporządzenia. Jest tak tym bardziej w odniesieniu do przepisów, które odzwierciedlają pragnienie zapewnienia przez ustawodawcę przejrzystości i pewności prawnej w procesie badania środków pomocy.

70. Poszanowanie obowiązków wynikających z art. 9 rozporządzenia nr 800/2008 jest wymagane moim zdaniem z tożsamym rygorem jak rygor dotyczący wyraźnego odesłania do rozporządzenia. W przeciwnym razie doszłoby moim zdaniem do ustanowienia hierarchii poszczególnych, nałożonych na państwa członkowskie na mocy rozporządzenia przewidującego wyłączenie, warunków, w szczególności o charakterze formalnym.

71. Wydaje mi się jednak, że wymogi przejrzystości są spełnione, mimo braku funkcjonowania łącza internetowego zawartego w informacjach zbiorczych określonych w art. 9 rozporządzenia nr 800/2008, przy czym ów brak funkcjonowania może mieć swoje źródło w usterce technicznej, gdy zostanie jasno dowiedzione, mając na względzie informacje zbiorcze przekazane Komisji w myśl owego przepisu, że zarówno służby Komisji jak i ewentualne zainteresowane strony mogły z łatwością zapoznać się z pełnym tekstem spornych przepisów prawa krajowego.

72. Należy jednak podkreślić, w nawiązaniu do mojej wcześniejszej myśli, że brak poszanowania jednego z warunków wymaganych rozporządzeniem nr 800/2008 nie może w żadnym stopniu zostać skompensowane ewentualnym poszanowaniem innego z tych warunków.

C – *W przedmiocie pytania drugiego: wymóg materialny wyrażony w art. 25 ust. 1 rozporządzenia nr 800/2008 dotyczący istnienia programu pomocy „na ochronę środowiska"*

73. W drugim pytaniu prejudycjalnym zwrócono się do Trybunału o uściślenie warunków materialnych, jakie należy spełnić w celu skorzystania ze zwolnienia z przewidzianego w art. 25 tego rozporządzenia obowiązku zgłoszenia. Sąd odsyłający zastanawia się bowiem, czy przyznanie zwolnienia na podstawie art. 25 rozporządzenia nr 800/2008 jest uzależnione od wykazania, że, poza poszanowaniem warunków określonych w tym przepisie, krajowy program ulg podatkowych od podatków na ochronę środowiska skutecznie przyczynia się do ochrony środowiska.

74. W niniejszej sprawie istnieją dwa przeciwstawne punkty widzenia.

75. Wedle rządów austriackiego i estońskiego oraz Komisji, aby środek pomocy kwalifikował się do wyłączenia wystarczy, by spełnił warunki wyraźnie wymienione w tym artykule, a mianowicie warunki określone w dyrektywie 2003/96; warunek, zgodnie z którym beneficjenci ulgi podatkowej płacą podatek równy co najmniej minimalnemu wspólnotowemu poziomowi opodatkowania przewidzianemu w tej dyrektywie oraz warunek, zgodnie z którym takie ulgi przyznaje się na okres nie dłuższy niż dziesięć lat.

76. Dilly's Wellnesshotel twierdzi natomiast, że pomoc w formie ulg od podatków na ochronę środowiska powinna również stanowić pomoc na „ochronę środowiska" w rozumieniu art. 17 ust. 1 rozporządzenia nr 800/2008, który zawiera definicję w tym zakresie.

77. Sądząc zwłaszcza po niektórych wnioskach płynących z orzecznictwa poprzedzającego przyjęcie rozporządzenia nr 800/2008 [21], z łatwością można zrozumieć wątpliwości sądu odsyłającego, czy środki pomocy w formie ulg od rozpatrywanych podatków są rzeczywiście przeznaczone na ochronę środowiska. Na pierwszy rzut oka trudno jest zrozumieć, dlaczego środki te przekładają się na zmniejszenie szkód w środowisku naturalnym, zapobieganie tym szkodom albo też racjonalne wykorzystanie zasobów naturalnych.

78. Jednak wykładnia literalna, systemowa i celowościowa art. 25 rozporządzenia nr 800/2008 każe mi opowiedzieć się stanowczo za punktem widzenia przedstawionym przez większość interwenientów.

79. Z literalnego punktu widzenia wynika, że art. 25 rozporządzenia nr 800/2008 przewiduje jedynie trzy warunki, aby środek pomocy mógł zostać wyłączony, a mianowicie poszanowanie wymogów dyrektywy 2003/96, wymóg minimalnego poziomu opodatkowania oraz przyznanie ulg podatkowych na okres nie dłuższy niż dziesięć lat.

80. Przepis ten ogranicza się do zwykłego odesłanie do programów pomocy „na ochronę środowiska" i nie dokonuje jakiegokolwiek odesłania do definicji pomocy zawartej w art. 17 ust. 1 tego rozporządzenia. Artykuł 25 wspomnianego rozporządzenia jest wyraźnie związany z poszanowaniem warunków określonych w dyrektywie 2003/96. Motyw 31 rozporządzenia nr 800/2008 wskazuje w tym względzie, że „[p]omoc na ochronę środowiska w formie ulg podatkowych spełniająca warunki określone w dyrektywie Rady 2003/96/WE […] i objętą niniejszym rozporządzeniem należy uznać za wywierającą efekt zachęty, ponieważ przyczynia się ona – przynajmniej pośrednio – do poprawy ochrony środowiska, umożliwiając przyjęcie lub kontynuację danego programu podatkowego, zachęcając tym samym przedsiębiorstwa objęte podatkiem na ochronę środowiska do ograniczenia zanieczyszczeń".

81. Z celowościowego i systemowego punktu widzenia wynika, że w art. 25 rozporządzenia nr 800/2008, zatytułowanym „Pomoc na ochronę środowiska w formie ulg podatkowych", mowa o podatkach na ochronę środowiska, które są zharmonizowane na mocy dyrektywy 2003/96 [22] i różnią się zatem od art. 17–20 tego rozporządzenia, które przewidują dodatkowe warunki związane z ochroną środowiska.

82. Jak bowiem wynika z motywów tej dyrektywy (zob. zwłaszcza motywy 6, 7, 12 tej dyrektywy), uwzględnia ona cele ochrony środowiska. W związku z tym, że owa dyrektywa, która sama bierze pod uwagę cele ochrony środowiska, stanowi podstawę harmonizacji podatków energetycznych, podatki te mieszczą się w zakresie pojęcia „podatków na ochronę środowiska".

21 — Zobacz wyrok Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), zgodnie z którym okazało się, że przyznanie korzystnych warunków dla sektora przedsiębiorstw wytwarzających dobra materialne służyło przede wszystkim ochronie konkurencyjności tego sektora aniżeli względom o charakterze ekologicznym.

22 — Zobacz wyrok Austria/Komisja (T-251/11, EU:T:2014:1060, pkt 202).

83. Innymi słowy programy pomocy, które uznaje się za zgodne z art. 25 – to znaczy, które odpowiadają 1) wymogom dyrektywy 2003/96; 2) minimalnemu poziomowi opodatkowania oraz 3) okresowi nie dłuższemu niż 10 lat – uwzględniają pośrednio cele ochrony środowiska i należy je uznać za podatki na ochronę środowiska.

84. Jeśli chodzi ściślej rzecz ujmując, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, o ulgę od podatków na ochronę środowiska, motyw 31 rozporządzenia nr 800/2008 wskazuje, że ma ona „efekt zachęty, ponieważ przyczynia się ona – przynajmniej pośrednio – do poprawy ochrony środowiska, umożliwiając przyjęcie lub kontynuację danego programu podatkowego, zachęcając tym samym przedsiębiorstwa objęte podatkiem na ochronę środowiska do ograniczenia zanieczyszczeń".

85. W ten sposób należy uzasadnić zresztą nawiązanie w art. 25 rozporządzenia nr 800/2008 do przestrzegania minimalnych poziomów wspólnotowych przewidzianych w dyrektywie 2003/96.

86. Z systematyki rozporządzenia nr 800/2008 wynika tym samym, że mechanizm ulgi od podatku energetycznego, który jest zgodny z minimalnymi poziomami podatków określonymi w dyrektywie 2003/96 może mieścić się w zakresie środków określonych w art. 25 rozporządzenia nr 800/2008.

D – *W przedmiocie pytania trzeciego: wymóg, zgodnie z którym sporny środek nie może zostać przyznany na okres dłuższy niż dziesięć lat (art. 25 ust. 3 rozporządzenia nr 800/2008) i konsekwencje braku odesłania do tego okresu we wspomnianym środku*

87. W ramach ewentualnej odpowiedzi na pytanie trzecie, należy zbadać, czy art. 25 ust. 3 rozporządzenia nr 800/2008 wymaga, by sam środek pomocy zawierał wyraźne odesłanie do okresu trwania tego środka.

88. Moim zdaniem na to pytanie należy udzielić odpowiedzi przeczącej.

89. Zgodnie z tym przepisem ulgi podatkowe „przyznaje się na okres nie dłuższy niż dziesięć lat". Motyw 47 tego rozporządzenia wskazuje, że po upływie tego okresu państwa członkowskie powinny ponownie ocenić, czy dane ulgi podatkowe są właściwe. Nie powinno to wpłynąć na możliwość ponownego przyjęcia przez państwa członkowskie, po przeprowadzeniu takiej ponownej oceny, tych lub podobnych środków na mocy rozporządzenia nr 800/2008.

90. W omawianym przypadku sąd odsyłający zaznaczył, że sporna zmiana, a mianowicie art. 4 § 7 EAVG nie ogranicza w czasie prawa do zwrotu podatków na ochronę środowiska i nie zawiera także odesłania do okresu wymienionego w zawiadomieniu o wyłączeniu.

91. Co prawda ograniczenie w czasie przyznania środków pomocy przewidziane wyraźnie rozporządzeniem nr 800/2008 w związku z motywem 47 tego rozporządzenia oraz wytycznymi wspólnotowymi w sprawie pomocy państwa na ochronę środowiska [23] na okres 2008–2014 ma istotne znaczenie oraz wiążący charakter.

92. W utrwalonym orzecznictwie panuje bowiem pogląd, jako odstępstwo od zasady zakazu pomocy państwa, że stwierdzenie zgodności, takie jak stwierdzenie wynikające w sposób dorozumiany z wyłączenia grupowego, powinno być bezwzględnie ograniczone w czasie [24]. Wymóg ten czyni poza tym przejrzystym zarówno dla potencjalnych beneficjentów programu pomocy jak i dla ich konkurentów, stosowanie w czasie środków pomocy w zgodzie z jednym z celów określonych przez Komisję przy opracowaniu szczegółowych zasad, do przestrzegania których państwa członkowskie są zobowiązane na mocy rozporządzeń przewidujących wyłączenie grupowe.

23 — Dz.U. 2008, C 82, s. 1.

24 — Zobacz analogicznie wyrok Nuova Agricast i Cofra/Komisja (C-67/09 P, EU:C:2010:607, pkt 80).

93. Niemniej taki wymóg nie zobowiązuje danego państwa członkowskiego do umieszczenia informacji o takim ograniczeniu w czasie w samym tekście krajowego programu ulg albo zwolnień od podatków na ochronę środowiska, takiego jak program rozpatrywany w sprawie w postępowaniu głównym, gdyż zwykłe odesłanie do rozporządzenia nr 800/2008 – które, jak wcześniej wskazałem ma charakter wiążący – wyznacza ramy czasowe przyznania rozpatrywanej pomocy. W tym względzie istotne jest podkreślenie, że art. 4 ust. 1 rozporządzenia nr 994/98 stanowi, iż pomoc zwolniona z obowiązku zgłoszenia na mocy rozporządzenia dotyczącego wyłączenia grupowego, takiego jak rozporządzenie nr 800/2008, jest wyłączona „w okresie ważności tego rozporządzenia i w okresie dostosowania przewidzianym w ust. 2 i 3".

94. Wniosek ten wydaje mi się zresztą w pełni zgodny z podejściem przyjętym przez Trybunał w wyroku Nuova Agricast i Cofra/Komisja [25]. Gdy do Trybunału zwrócono się o zajęcie stanowiska w przedmiocie poszanowania zasady uzasadnionych oczekiwań i zasady pewności prawa w świetle programu pomocy wcześniej zatwierdzonego decyzją Komisji, Trybunał orzekł, że, z powodu publikacji przez Komisję w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*, która wskazywała dzień końca stosowania rozpatrywanego programu pomocy, „ostrożny i przezorny podmiot gospodarczy" mógł wywieść termin końcowy zatwierdzenia programu pomocy „nawet jeśli przepisy krajowe określające szczegółowe zasady tego systemu [programu] oraz [niektóre] akty [odnoszące się do tego programu] nie wskazywały wyraźnie terminu końcowego [w tym zakresie]".

95. Jestem więc zdania, że brak wskazania okresu nie dłuższego niż dziesięć lat, o którym mowa w art. 25 ust. 3 rozporządzenia nr 800/2008 w samym tekście spornego programu krajowego nie może sam w sobie pozbawić tego programu korzyści wynikającej z wyłączenia grupowego przewidzianego owym rozporządzeniem.

96. Poza tym, że wymóg taki nie wynika z brzmienia art. 25 ust. 3 rozporządzenia nr 800/2008, wydaje mi się on pozbawiony pragmatyzmu jeśli chodzi o środki o charakterze fiskalnym, które są okresowo zmieniane i które, według mojej wiedzy, nie są wdrażane na tak długi okres. Świadczy o tym program, o którym mowa w sprawie w postępowaniu głównym, który był przedmiotem szeregu zmian i który, zgodnie z informacjami zbiorczymi przekazanymi Komisji w dniu 7 lutego 2011 r., był planowany na okres od 1 lutego 2011 r. do 31 grudnia 2011 r.

IV – **Wnioski**

97. Mając na względzie całość wcześniejszych rozważań proponuję Trybunałowi, by na pytanie przedstawione przez Bundesfinanzgericht (federalny trybunał ds. finansowych) odpowiedział następująco:

Program pomocy, który z naruszeniem art. 3 ust. 1 rozporządzenia Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 traktatu (ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń blokowych) nie zawiera odesłania do tego rozporządzenia przez zamieszczenie jego tytułu i danych dotyczących publikacji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* nie spełnia warunków, by móc skorzystać ze zwolnienia z obowiązku zgłoszenia przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE (dawniej art. 88 ust. 3 traktatu WE).

Program pomocy w formie ulgi od podatku energetycznego w rozumieniu dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, w ramach

25 — C-67/09 P, EU:C:2010:607, pkt 71–77 i przytoczone tam orzecznictwo.

którego beneficjent odprowadza podatek przynajmniej na poziomie minimalnego wspólnotowego opodatkowania określonego we wspomnianej dyrektywie i którego okres ważności jest ograniczony do dziesięciu lat, mieści się w zakresie stosowania art. 25 rozporządzenia nr 800/2008.

Program pomocy, który nie przestrzega maksymalnego dziesięcioletniego okresu przyznania pomocy wymaganego zgodnie z art. 25 ust. 3 rozporządzenia nr 800/2008 nie spełnia warunków skorzystania z wyłączenia przewidzianego w tym rozporządzeniu. Wymóg taki nie oznacza bezwzględnie, że okres ów widnieje w samym tekście spornego programu.