ATHANASIOS RANTOS
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. február 2.[1]

C-833/21. sz. ügy

Endesa Generación SA
kontra
Tribunal Económico Administrativo Central

(az Audiencia Nacional [kiemelt ügyek országos bírósága, Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adórendszer – 2003/96/EK irányelv – Az energiatermékek és a villamos energia adóztatása – A 14. cikk (1) bekezdésének a) pontja – A villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek és villamos energia, valamint a villamosenergia-előállítási képesség fenntartásához felhasznált villamos energia adómentessége – A tagállamok azon lehetősége, hogy »környezetvédelem-politikai célzattal« eltérjenek ettől a mentességtől– A villamosenergia-termelésre használt szénre kivetett nemzeti adó – Környezetpolitikai célok – Értékelési szempontok”

I. Bevezetés

1. Az energiatermékek és a villamos energia adóztatásáról szóló 2003/96/EK irányelv[2] 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja adómentességet biztosít a villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek és villamos energia, valamint a villamosenergia-előállítási képesség fenntartásához felhasznált villamos energia tekintetében. E rendelkezés azt is kimondja, hogy a fentiektől eltérve a tagállamok környezetvédelem-politikai célzattal e termékeket adókötelessé tehetik anélkül, hogy be kellene tartaniuk az ezen irányelvben meghatározott minimális adómértékeket.

2. Milyen feltételek mellett tekinthető úgy, hogy a villamos energia előállításához felhasznált szén nemzeti jogszabályban előírt adóztatása a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett „környezetvédelem-politikai célzattal” került bevezetésre? Lényegében ezt a kérdést teszi fel az Audiencia Nacional (kiemelt ügyek országos bírósága, Spanyolország).

[1] Eredeti nyelv: francia.

[2] Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i tanácsi irányelv (HL 2003. L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 405. o.; helyesbítés HL 2017. L 5., 23. o.).

3. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet az Endesa Generación SA (a továbbiakban: Endesa) és a Tribunal Económico-Administrativo Central (adóügyekben eljáró központi döntőbizottság, Spanyolország) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya egy hőerőmű által villamos energia előállításához felhasznált szén után fizetendő spanyol szénadó alkalmazására vonatkozó adómegállapító határozat.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

1. A 2003/96 irányelv

4. A 2003/96 irányelv 1. cikke előírja:

„A tagállamok ezen irányelvvel összhangban adót állapítanak meg az energiatermékekre és a villamos energiára.”

5. Ezen irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában »energiatermékek« a következők:

[…]

b) a 2701, 2702 és 2704 –2715 KN-kódok[3] alá tartozó termékek;

[…]

(5) Ezen irányelvben a Kombinált Nómenklatúra szerinti kódokra való hivatkozásokat a vám- és statisztikai nómenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló 2658/87/EGK tanácsi rendelet I. mellékletének módosításáról szóló, 2001. augusztus 6-i 2031/2001/EK bizottsági rendeletben szereplő kódokra való hivatkozásoknak kell tekinteni.[4]

[…]”

6. Az említett irányelv 4. cikke így rendelkezik:

„(1) Azon adómértékek, amelyeket a tagállamoknak [helyesen: tagállamok] a 2. cikkben felsorolt energiatermékekre és villamos energiára alkalmaznak, nem lehetnek kisebbek, mint az ezen irányelvben előírt minimum [helyesen: minimális] adómértékek.

(2) Ezen irányelv alkalmazásában »adómérték« a szabadforgalomba [helyesen: fogyasztásra vagy felhasználásra] bocsátás időpontjában az energiatermékek és a villamos energia mennyiségére közvetlenül vagy közvetetten számított összes közvetett adó (kivéve hozzáadottérték-adó [héa]) tekintetében megállapított teljes teher.”

3 Kombinált Nómenklatúra.

4 HL 2001. L 279., 1. o.

7. Ugyanezen irányelv 10. cikkének szövege a következő:

„(1) 2004. január 1-jétől a villamos energiára alkalmazandó minimum adómértékeket az I. melléklet C. táblázatában megállapítottak szerint kell rögzíteni.

(2) Az (1) bekezdésben említett minimum adómértékek felett a tagállamoknak lehetősége van az alkalmazandó adóalap meghatározására, feltéve hogy tiszteletben tartják a 92/12/EGK irányelvet[5].”

8. A 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében:

„A [92/12] irányelvben meghatározott, az adóköteles termékek adómentes felhasználásairól szóló általános rendelkezéseken kívül, és egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok a következőket olyan feltételekkel mentesítik az adózás alól, amely feltételeket az ilyen mentességek helyes és következetes alkalmazása és az adókijátszás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése céljából határoznak meg:

a) villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek és villamos energia, és a villamosenergia-előállítási képesség fenntartásához felhasznált villamos energia. A tagállamok környezetvédelem-politikai célzattal azonban e termékeket adókötelessé tehetik anélkül, hogy be kellene tartaniuk az ezen irányelvben meghatározott minimum [helyesen: minimális] adómértékeket. Ilyen esetben e termékek adózását nem kell figyelembe venni a villamos energia 10. cikkben meghatározott minimum [helyesen: minimális] adómértékének kielégítése céljából.”

2. A 2008/118/EK irányelv

9. A 2008/118/EK irányelv[6] 1. cikke, amely irányelv a 47. cikk értelmében 2010. április 1-jével hatályon kívül helyezte a 92/12 irányelvet, és annak helyébe lépett, kimondja:

„(1) Ezen irányelv általános rendelkezéseket állapít meg a jövedéki adóra vonatkozóan, amely közvetlen vagy közvetett módon az alábbi termékek (a továbbiakban: a jövedéki termékek) fogyasztását terheli:

a) a [2003/96] irányelv hatálya alá tartozó energiatermékek és villamos energia;

[…]

(2) A jövedéki termékekre a tagállamok speciális célú egyéb közvetett adókat is kivethetnek, amennyiben azok megfelelnek a jövedéki adó és a hozzáadottérték-adó esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, kivetésére és ellenőrzésére vonatkozó közösségi adószabályoknak, nem értve ide a mentességekre vonatkozó rendelkezéseket.

[5] A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.).

[6] A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.).

(3) A tagállamok adót vethetnek ki:

a) jövedéki terméknek nem minősülő termékekre;

[…]

Az ilyen adók kivetése azonban nem járhat a határátlépéshez kapcsolódó alakiságokkal a tagállamok közötti kereskedelemben.”

B. A spanyol jogi háttér

10. A 2005. november 18-i 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 (az energiatermékek és a villamos energia adóztatására, valamint a különböző tagállamokban letelepedett anya- és leányvállalatokra alkalmazandó közös adórendszerre, illetve az Európai Unión belül a határokon átnyúló nyugdíjalapokba történő befizetések adóztatási rendszerének szabályozására vonatkozó több közösségi irányelvet a spanyol jogba átültető 22/2005. sz. törvény[7]; a továbbiakban: 22/2005. sz. törvény) szénadót vezetett be Spanyolországban (a továbbiakban: szénadó). Ennek érdekében módosították az 1992. december 28-i Ley 38/1992 de Impuestos Especialest (a jövedéki adóról szóló 38/1992. sz. törvény)[8] a „Szénre kivetett jövedéki adó” című III. cím beillesztésével, amely többek között e törvény 75–84. cikkét tartalmazza (a továbbiakban: 38/1992. sz. törvény).

11. A 38/1992. sz. törvény 75. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Ezen adó alkalmazásában a 2658/87/EGK tanácsi rendelet[9] által létrehozott vám- és statisztikai nómenklatúra 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 és 2714 kódja alá tartozó termékek szénnek minősülnek.[…]”

12. E törvény 77. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A szénnek a törvény területi hatályán belüli fogyasztásra vagy felhasználásra bocsátása jövedéki adóköteles.”

13. Az említett törvény 79. cikke (3) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezett:

„A szén fogyasztásra vagy felhasználásra bocsátásának minősülő műveletek mentesek a jövedéki adó alól, amennyiben a szén felhasználása a következő célokra történik

a) villamosenergia-termelés és kapcsolt hő- és villamosenergia-termelés.”

7 A BOE 2005. november 19-i 277. száma, 37821. o.

8 A BOE 1992. december 29-i 312. száma, 44305. o.

9 A vám- és a statisztikai nómenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i rendelet (HL 1987. L 256., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 2. kötet, 382. o.).

14. Ugyanezen törvény 83. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„A jövedéki adó adóalapja az adóköteles tevékenység tárgyát képező szén energiahatékonysága, gigajoule-ban (GJ) kifejezve.”

15. A 38/1992. sz. törvény 84. cikke kimondta:

„A jövedéki adó mértéke gigajoule-onként (GJ) 0,15 euró.”

16. A 38/1992. sz. törvényt módosította a 2012. december 27-i Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (az energetikai fenntarthatóságra vonatkozó adójogi intézkedésekről szóló 15/2012. sz. törvény, a továbbiakban: 15/2012. sz. törvény[10]). Ez utóbbi törvény preambuluma értelmében:

„I) A jelen törvény célkitűzése, hogy adórendszerünket az ezen adóreform alapjául szolgáló értékekhez, a hatékonyabb és környezetbarátabb [energia]felhasználáshoz és a fenntartható fejlődéshez igazítsuk, és így az összhangba kerüljön azon alapelvekkel, amelyek az Európai Unió adó- és energiaügyi, valamint természetesen környezetvédelmi politikáját is irányítják.

Napjaink társadalmában az energiatermelés és -fogyasztás által a környezetvédelmi fenntarthatóságra gyakorolt növekvő hatás olyan normatív és jogszabályi hátteret igényel, amely minden résztvevőnek garantálja az energiamodell megfelelő működését, ami gazdag környezeti örökségünk megóvásához is hozzájárul.

A jelen törvény alapvetően az alkotmány 45. cikkén alapul, mely rendelkezés szerint a környezetünk védelme a társadalom- és gazdaságpolitikák egyik vezérelve. Következésképpen a jelenlegi adóreform egyik tengelyét a villamosenergia-termelésből, valamint a kiégett fűtőelemek és radioaktív hulladékok elhelyezéséből eredő környezetvédelmi költségek beépítése képezi. Ily módon e törvénynek ösztönzőként kell szolgálnia energiahatékonysági szintünk növelésére, miközben biztosítja a természeti erőforrások jobb kezelését és a fenntartható fejlődés új modelljének további javítását, mind gazdasági, mind társadalmi, mind pedig környezetvédelmi szempontból.

A jelenlegi reform hozzájárul a környezetvédelmi politikáknak az adórendszerünkbe való beépítéséhez is, amely rendszerben helye van a kifejezetten környezetvédelmi adóknak, illetve annak a lehetőségnek is, hogy a környezetvédelmi elem más, már meglévő adókba épüljön be.

Az e törvény alapjául szolgáló értékek és célkitűzések átfogó jellegűek, ezért az ágazati intézkedések koherenciájának kulcsfontosságú elemét kell képezniük, különösen akkor, ha azok az ország számára olyan gazdasági és környezeti jelentőséggel bíró ágazatot érintenek, mint az energiaágazat.

Ennek érdekében a jelen törvény három új adót vezet be: a villamosenergia-termelés értékére kivetett adót, az atomenergia előállításából származó kiégett nukleáris fűtőelemek és radioaktív hulladék termelésére kivetett adót, valamint a kiégett nukleáris fűtőelemek és radioaktív hulladék centralizált létesítményekben történő tárolására kivetett adót; bevezetésre kerül a szárazföldi vizek

[10] A BOE 2012. december 28-i 312. száma, 88081. o.

villamosenergia termeléshez történő hasznosítása után fizetendő díj; a földgáz és szén adómértéke módosul, és megszűnik a villamosenergia termeléshez, valamint a villamos energia és hasznos hő kapcsolt energiatermeléséhez használt energiatermékek mentessége.

[…]

IV) […] [A] törvény felülvizsgálja a villamosenergia-termeléshez felhasznált energiatermékekre alkalmazandó adójogi bánásmódot. A fosszilis tüzelőanyagokon alapuló villamosenergia-termelési tevékenységek az üvegházhatású gázok kibocsátásának jelentős forrását képezik, így adójogi szempontból megállapításra került, hogy ezt a villamosenergia-termelési formát az általa kiváltott külső hatások alapján megfelelőbben kell megadóztatni.

Ennek alapján a 38/1992. sz. törvény 51. cikke (2) bekezdésének c) pontjában és 79. cikke (3) bekezdésének a) pontjában előírt egyes mentességeket a [2003/96] irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának – amely lehetővé teszi a tagállamok számára a villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek e célból való megadóztatását – és az említett irányelv 15. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján a kapcsolt hő- és villamosenergia-termelés tekintetében el kell törölni.

Ugyanezen megfontolásból, a fosszilis energiaforrásokon alapuló villamosenergia-termelés hasonló kezelése érdekében a szén adómértéke megemelésre kerül, egyidejűleg pedig bevezetésre kerülnek a villamosenergia-termeléséhez, illetve a kapcsolt hő- és villamosenergia-termeléshez használt fűtőolajokra és gázolajokra vonatkozó külön adómértékek.

[…]”

17. A 15/2012. sz. törvény így hatályon kívül helyezte a 38/1992. sz. törvény 79. cikke (3) bekezdésének a) pontját, és az utóbbi törvény 84. cikkét a következőképpen módosította:

„A jövedéki adó mértéke 0,65 euró/gigajoule.” [11]

18. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a 15/2012. sz. törvény fenntartotta a szénhidrogénekre kivetett adó alóli mentességeket az erőművekben történő villamosenergia-termelés, illetve a kombinált ciklusú erőművekben történő villamosenergia-termelés vagy kapcsolt hő- és villamosenergia-termelés esetén az említett törvény hatálya alá tartozó üzemanyagok, köztük a földgáz és a gázolaj vonatkozásában. [12] Ezen túlmenően, amint azt a preambulum is említi, ez a törvény három új adónemet hozott létre, nevezetesen a villamosenergia-termelés értékére kivetett adót, az atomenergia előállításából származó kiégett nukleáris fűtőelemek és radioaktív hulladék termelésére kivetett adót, valamint a kiégett nukleáris fűtőelemek és radioaktív hulladék centralizált létesítményekben történő tárolására kivetett adót.

[11] Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a 2013. július 12-i Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (a villamosenergia-rendszer pénzügyi stabilitásának biztosítását szolgáló sürgős intézkedések elfogadásáról szóló 9/2013. sz. rendkívüli törvényerejű királyi rendelet; a BOE 2013. július 13-i 167. száma, 52106. o.) a későbbiekben a 38/1992. sz. törvény 84. cikkében kedvezményes jövedékiadó-mértéket (0,15 EUR/gigajoule) vezetett be az üzleti felhasználásra szánt szénre, kizárólag abban az esetben, ha azt nem kapcsolt energiatermelési folyamatokban, és nem a villamos energia közvetlen vagy közvetett előállítására használják fel.

[12] Írásbeli észrevételeiben az Endesa azzal érvel, hogy a szénhidrogénekre vonatkozó mentességet eltörölte a 15/2012. sz. törvény, azt azonban a 2018. október 5-i Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (az energetikai átmenetről és a fogyasztóvédelemre vonatkozó sürgős intézkedések elfogadásáról szóló 15/2018. sz. rendkívüli törvényerejű királyi rendelet; a BOE 2018. október 6-i 242. száma, 97430. o.) újból visszaállította.

19. A 15/2012. sz. törvénynek a „villamosenergia-rendszer költségei” című második kiegészítő rendelkezése előírta:

„Az állami általános költségvetési törvényekben a villamosenergia-rendszer számára az 1997. november 27-i Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (a villamosenergia-ágazatról szóló 54/1997. sz. törvény)[13] 16. cikkében meghatározott költségek fedezése céljából minden évben a következőknek megfelelő pénzösszegeket különítik el:

a) az e törvényben előírt adók és díjak állam által beszedett éves becsült összege;

b) az üvegházhatású gázok kibocsátási egységeinek árverés útján történő értékesítéséből származó becsült bevétel, legfeljebb 500 millió euró összeg erejéig.”[14]

III. Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

20. Az Endesa villamosenergia többek között szén felhasználásával történő előállításával foglalkozó társaság. A vállalat a szenet egy kapcsolt vállalkozáson, a Carboex SA-n keresztül szerzi be, amely adóügyi szempontból szénadó alól mentesnek vallotta be a viszonteladás céljára beszerzett tüzelőanyag tételeket, mivel csak a felhasználása minősül ezen adó adóztatandó tényállásának.

21. Az Endesa tulajdonában lévő Litoral de Almería hőerőművet (Spanyolország) érintő, a 2013-as pénzügyi évre vonatkozó adóellenőrzést követően az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a szénadó adóalapját a szén bruttó fűtőértéke alapján kell meghatározni, a villamosenergia-termelésre ténylegesen felhasznált energiától függetlenül. Az adóhatóság azzal érvelt, hogy a szóban forgó széntételeket az Endesa azért szerezte be, hogy azokat villamos energia előállítására használja fel, ami az adóztatandó tényállás bekövetkezését és az adófizetési kötelezettség keletkezését eredményezte. Ezenkívül a készletek bevallására vonatkozó formai kötelezettségeket is ellenőrizték. Következésképpen az adóhatóság az Endesával szemben adómegállapító határozatot bocsátott ki, amelyben magasabb adót, valamint vonatkozó késedelmi kamatot állapított meg.

22. 2016. április 7-én az Endesa adóügyi panaszt nyújtott be a Tribunal Económico-Administrativo Centralhoz (adóügyekben eljáró központi döntőbizottság), kifogásolva először is azt, hogy a szénadót a szén bruttó fűtőértéke alapján határozzák meg, másodszor a 268 717,98 tonna olyan szén megadóztatását, amely szenet a Carboex 2011-ben adómentesnek vallott be, mivel azt viszonteladásra szánták, és amelyet az Endesa ezt követően villamosenergia-termelésre használt fel, harmadszor a készlet 2012. december 31-i könyv szerinti értékének meghatározását, illetve negyedszer ezen adónak az uniós joggal való összeegyeztethetőségét a villamosenergia-termelésre szánt felhasználás tekintetében.

23. 2019. március 28-i határozatában a Tribunal Económico-Administrativo Central (adóügyekben eljáró központi döntőbizottság) megállapította, hogy a szénadó alapjának meghatározásakor nem a szén alsó fűtőértékét kell figyelembe venni. Megállapította, hogy a viszonteladásra szánt, és ezért korábban szénadó-mentesnek bevallott széntételek megadóztatása

[13] A BOE 1997. november 28-i 285. száma, 35097. o.

[14] Ezt a rendelkezést először a 2013. december 26-i Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (a villamosenergia-ágazatról szóló 24/2013. sz. törvény) módosította (a BOE 2013. december 27-i 310. száma, 105198. o.).

nem jelent kettős adóztatást, mert a vevő azokat saját felhasználására szánta villamosenergia-termelés céljából, ami ezen adó adóztatandó tényállásának minősül. E bíróság azt is megállapította, hogy a szénkészletek bevallásában szereplő állítólagos hiba nem nyert bizonyítást. Egyebekben nem döntött a 15/2012. sz. törvény uniós joggal való összeegyeztethetőségéről, amely törvény eltörölte a villamosenergia-termelésre felhasznált szén adómentességét.

24. Az Endesa közigazgatási keresettel fordult az Audiencia Nacionalhoz (kiemelt ügyek országos bírósága), a kérdést előterjesztő bírósághoz a Tribunal Económico-Administrativo Central (adóügyekben eljáró központi döntőbizottság) e határozatával szemben, az e bíróság előtt felhozott kifogásokkal megegyező kifogásokra hivatkozva, és azt kérte, hogy terjesszenek előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé a 15/2012. sz. törvény azon rendelkezését illetően, amely eltörölte a villamosenergia-termelésre felhasznált szén adómentességét.

25. A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy arra a következtetésre jutott, hogy amennyiben a spanyol szabályozás a jövedéki adó mértékét a szénfogyasztás által termelt, gigajoule-ban mért hőenergia alapján állapítja meg, nem indokolt, hogy csak azt a hőenergiát vegyék figyelembe, amelyet ténylegesen a villamosenergia-termelésre fordítottak. Ezenkívül a szénadó adóztatandó tényállása akkor valósul meg, amikor az érintett társaság a kapcsolt vállalkozásától szenet vásárol villamosenergia-termeléshez való felhasználás céljából. Továbbá nem volt bizonyíték arra, hogy a készletek bevallásában hiba történt volna.

26. Következésképpen e bíróság szerint az Endesa azon kérelme, hogy ne kelljen megfizetnie a szénadó összegét, csak úgy teljesíthető, ha megkérdőjelezik az említett adónak – villamosenergia-termeléshez felhasznált szén esetében – az energiatermékek és a villamos energia adóztatási keretének átszervezéséről szóló uniós szabályozással való összeegyeztethetőségét. Amennyiben ugyanis az említett adó nem szolgálja a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti környezetvédelmi célt, a szóban forgó spanyol szabályozás összeegyeztethetetlen az uniós joggal, és azt hatályon kívül kellene helyezni, ami megfosztaná az érintett adómegállapító határozatot jogalapjától.

27. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróságnak komoly kétségei vannak a villamosenergia-termeléshez felhasznált szén adóztatásának a 2003/96 irányelvvel való összeegyeztethetőségét illetően, mivel ahhoz, hogy valamely adónak az említett irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett különleges célja legyen, nem rendelkezhet kizárólag olyan költségvetési céllal, mint a spanyol villamosenergia-rendszer költségeinek finanszírozása. E költségvetési cél abból a tényből tűnik ki, hogy maga a 15/2012. sz. törvény második kiegészítő rendelkezése kifejezetten úgy rendelkezik, hogy az e törvényben előírt adók és díjak állam által beszedett éves becsült összege az állami általános költségvetési törvények által a villamosenergia-rendszer költségeinek finanszírozására kell fordítani.

28. Továbbá a 15/2012. sz. törvény preambulumában meghatározott környezetvédelmi cél nem tükröződik a szénre kivetett adó szerkezetében, és az ezen adóból származó bevételt sem a szén villamosenergia-termelésben történő felhasználásából eredő környezeti hatás enyhítésére fordítják. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az a tény, hogy egy erősen szennyező energiatermék ilyen célból történő felhasználása adóköteles, láthatóan nem felel meg annak a követelményeknek, hogy az adó különleges célra irányuljon, figyelembe véve a villamosenergia-piac marginális árképzési rendszerét és azt a körülményt, hogy a széntüzelésű hőerőműveket nem zárják ki az energiatermelési tevékenység díjazásából, ami hozzájárul gazdasági és pénzügyi fenntarthatóságukhoz.

29. E körülmények között határozott úgy az Audiencia Nacional (kiemelt ügyek országos bírósága), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e a [2003/96] irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjával az a spanyol szabályozás, amely a villamos energia előállításához felhasznált szénre adót vet ki, amennyiben – bár azt állítja, hogy célja a környezetvédelem – ez a cél nem tükröződik az adó szerkezetében, és az ebből befolyt összeget a villamosenergia-rendszer költségeinek finanszírozására fordítja?

2) Tekinthető-e úgy, hogy a környezetvédelmi célkitűzés az adó szerkezetében ténylegesen kifejeződik azáltal, hogy az adómértéket a villamos energia előállításához felhasznált szén fűtőértékéhez viszonyítva határozzák meg?

3) Elérhető-e a környezetvédelmi cél azon puszta tény által, hogy egyes nem megújuló energiatermékekre adót vetnek ki, míg a környezetre kevésbé károsnak ítélt hasonló termékek felhasználása nem kerül megadóztatásra?”

30. Az Endesa, a spanyol kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be a Bírósághoz.

IV. Elemzés

31. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen megvizsgálni, lényegében azt kérdezi, hogy a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a villamos energia előállításához felhasznált szén megadóztatását előíró nemzeti szabályozás akkor is megfelel annak a feltételnek, hogy az adót „környezetvédelem-politikai célzattal” kell kivetni, ha – miközben a nemzeti jogalkotó a környezetvédelem céljára hivatkozott ezen adó elfogadásakor – az említett adó szerkezetébe nem épül be környezetvédelmi cél, amely adó mértékét a szén fűtőértéke alapján állapítják meg, az ugyanezen adóból származó bevételt a nemzeti villamosenergia-rendszer költségeinek finanszírozására fordítják, és nem adóztatják meg más, a környezetre kevésbé károsnak tekintett energiatermékek használatát.

32. E kérdések megválaszolásához először is emlékeztetni kell a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatára, amely a tagállamok azon lehetőségére vonatkozik, hogy a villamos energia előállítására használt energiatermékekre a 2003/96 irányelv alapján adót vessenek ki.

33. E tekintetben az említett irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamoknak olyan adómértékek alkalmazásával kell adót kivetniük az irányelv hatálya alá tartozó energiatermékekre, nevezetesen az üzemanyagokra, a tüzelő- és fűtőanyagokra, valamint a villamos energiára, amelyek nem lehetnek alacsonyabbak az irányelvben előírt minimális adómértékeknél.[15] Ezen irányelv 4. cikkének (2) bekezdése a tagállamok által az érintett termékekre alkalmazott „adómértéket” úgy határozza meg, mint a fogyasztásra vagy felhasználásra bocsátás időpontjában az energiatermékek és a villamos energia mennyiségére közvetlenül vagy közvetetten számított összes közvetett adó (kivéve hozzáadottérték-adó) tekintetében megállapított teljes teher.

[15] 2022. március 31-i Bizottság kontra Lengyelország (Az energiatermékek adóztatása) ítélet (C-139/20, EU:C:2022:240, 39. pont).

34. Amint azt a Bíróság megállapította, a 2003/96 irányelv az energiatermékek és a villamos energia harmonizált adóztatási rendszerének előírásával elsősorban arra irányul, hogy az energiaágazatban előmozdítsa a belső piac megfelelő működését, különösen a verseny torzulásának elkerülésével.[16] E célból, elsősorban a villamos energiát illetően, az uniós jogalkotó – amint az többek között az energiatermékek közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat indokolásának[17] 5. oldalából következik – úgy döntött, hogy a tagállamokat a 2003/96 irányelv 1. cikkének megfelelően arra kötelezi, hogy az előállított villamos energiát adóztassák meg, mivel az ezen energia előállításához használt energiatermékeket ezzel párhuzamosan mentesíteni kell az adó alól, mégpedig a célból, hogy el lehessen kerülni a villamos energia kettős adóztatását.[18]

35. Ily módon az ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondata előírja, hogy a tagállamok kötelesek mentesíteni az adózás alól különösen a villamos energia előállításához felhasznált energiatermékeket és villamos energiát.[19] Mivel az említett irányelv 14. cikkének (1) bekezdése kimerítően határozza meg a tagállamok számára az energiatermékek és a villamos energia adóztatása keretében előírt kötelező mentességeket, rendelkezéseit nem lehet kiterjesztően értelmezni, tekintve hogy az megfosztaná hatékony érvényesülésétől az ugyanezen irányelv által létrehozott harmonizált adóztatást.[20]

36. A 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondata, mivel arra kötelezi a tagállamokat, hogy mentesítsék az adó alól a villamos energia előállításához felhasznált energiatermékeket, olyan kötelezettséget ír elő, amely kellően pontos és feltétlen ahhoz, hogy biztosítsa az egyének számára azt a jogot, hogy az összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozással szemben arra a tagállami bíróság előtt közvetlenül hivatkozhassanak.[21]

37. A 2003/96 irányelv célja továbbá a környezetpolitika célkitűzéseinek ösztönzése is.[22] Ezek a célkitűzések tükröződnek abban, hogy a tagállamok megadóztathatják a villamos energia előállításához használt energiatermékeket. E tekintetben, amikor az uniós jogalkotó lehetővé kívánta tenni a tagállamok számára, hogy eltérjenek a kötelező mentesítés ezen irányelvvel bevezetett rendszerétől, azt kifejezetten előírta különösen az említett irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondatában, amely szerint a tagállamok a „környezetvédelem-politikai célzattal” megadóztathatják a villamos energia előállítására használt energiatermékeket.[23] Következésképpen a 2003/96 irányelv nem zárja ki a kettős adóztatás valamennyi kockázatát,[24] mivel a tagállamoknak megvan az a lehetőségük, hogy a környezetvédelmi szempontból nem kívánatos fűtőanyagok esetén a villamos energiára kivetett

[16] Lásd: 2021. január 14-i Bizottság kontra Olaszország (Üzemanyag-vásárlási hozzájárulás) ítélet (C-63/19, EU:C:2021:18, 75. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); az RWE Power ügyre vonatkozó indítványom (C-571/21, EU:C:2022:780, 25. és 26. pont).

[17] HL 1997. C 139., 14. o.

[18] Lásd: 2019. október 16-i UPM France ítélet (C-270/18, EU:C:2019:862, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); az RWE Power ügyben ügyre vonatkozó indítványom (C-571/21, EU:C:2022:780, 47. pont).

[19] 2019. október 16-i UPM France ítélet (C-270/18, EU:C:2019:862, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[20] 2018. március 7-i Cristal Union ítélet (C-31/17, EU:C:2018:168, 24. és 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[21] 2018. március 7-i Cristal Union ítélet (C-31/17, EU:C:2018:168, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[22] Lásd: 2020. január 30-i Autoservizi Giordano ítélet (C-513/18, EU:C:2020:59, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); az RWE Power ügyre vonatkozó indítványom (C-571/21, EU:C:2022:780, 46. és 48. pont).

[23] Lásd ebben az értelemben: 2019. október 16-i UPM France ítélet (C-270/18, EU:C:2019:862, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Megjegyzem, hogy a Bizottság 2021. július 14-én új javaslatot terjesztett elő az energiatermékek és a villamos energia uniós adóztatási keretének átszervezéséről szóló tanácsi irányelvre (COM(2021) 563 final). E javaslat szerint a 2003/96 irányelv 14. cikke hatályát veszti. Ugyanakkor ezen irányelv új 13. cikke, ahogyan a javaslatban szerepel, lényegében átveszi az említett irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának jelenlegi tartalmát.

[24] Lásd ebben az értelemben: 2018. március 7-i Cristal Union ítélet (C-31/17, EU:C:2018:168, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

adót kiegészítő adóval egészítsék ki.[25] A jelen indítvány 35. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal párhuzamosan azonban ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondatát nem lehet kiterjesztően értelmezni, tekintve hogy az megfosztaná hatékony érvényesülésétől az említett irányelv által létrehozott harmonizált adóztatást.

38. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a 22/2005. sz. törvény, amely a 2003/96 irányelvet átültette a spanyol jogrendbe, bevezette a szénadót. E célból a módosított 38/1992. sz. törvény 79. cikkének (2) bekezdése többek között úgy rendelkezett, hogy a szén fogyasztásra vagy felhasználásra bocsátásának minősülő ügyletek mentesülnek a jövedéki adó alól, amennyiben a szén felhasználása többek között villamosenergia-termelés, valamint kapcsolt hő- és villamosenergia-termelés céljából történik. Ezt a rendelkezést a 15/2012. sz. törvény eltörölte, amely környezetvédelmi okokra hivatkozva a szénadó hatálya alá vonta a szénnek a villamosenergia-termelésre, valamint a kapcsolt hő- és villamosenergia-termelésre történő felhasználását. Egyébiránt a 15/2012. sz. törvény megemelte a szénadó összegét, amely 0,15 euró/gigajoule-ról 0,65 euró/gigajoule-ra emelkedett.

39. Ebben az értelemben, amint azt a 15/2012. sz. törvény preambuluma kifejezetten említi, a Spanyol Királyság élni kívánt a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondatában foglalt azon lehetőséggel, hogy – az e rendelkezés első mondatában meghatározott mentességi szabályozástól eltérve – a villamosenergia-termelésre felhasznált szén tekintetében „környezetvédelem-politikai célzattal" adóztatási rendszert vezessen be. Ez a tagállam tehát kettős adóztatást írt elő a villamos energia tekintetében, nevezetesen egyrészt a villamos energia előállítására felhasznált szén, másrészt az előállított villamos energia tekintetében.

40. Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a szénadónak a villamosenergia-termeléshez felhasznált szénre történő alkalmazása összeegyeztethető-e a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondatával annyiban, amennyiben ezen adót valóban környezetvédelem-politikai célzattal vezették be. E tekintetben e bíróság hivatkozott a Bíróságnak a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésével kapcsolatos ítélkezési gyakorlatára, amely szerint a jövedéki termékekre a tagállamok speciális célú egyéb közvetett adókat vethetnek ki, amennyiben azok megfelelnek a jövedéki adó és a héa esetében alkalmazandó uniós adószabályoknak. Az említett bíróság arra keresi a választ, hogy a szénadó egy olyan „speciális célt" követ-e, amelyet azonos módon követelnek meg a 2008/118 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének alkalmazása és a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontja második mondatának alkalmazása keretében.

41. A kérdést előterjesztő bíróság által felvetett kérdésekre tekintettel hasznosnak tartom, hogy felidézzem a Bíróságnak a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésével kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát, mielőtt megvizsgálnám, hogy ez az ítélkezési gyakorlat analógia útján alkalmazható-e a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondatára.

42. Amint azt a Bíróság megállapította, a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése – amelynek célja, hogy figyelembe vegye a tagállamok e területre vonatkozó adózási hagyományainak sokszínűségét és a közvetett adózásnak a nem költségvetési politikák végrehajtása érdekében történő gyakori alkalmazását – lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a minimális jövedéki adón felül más, speciális célokat szolgáló közvetett adókat is bevezessenek.[26] Az „egyéb közvetett

[25] Lásd ebben az értelemben: 2015. június 4-i Kernkraftwerke Lippe-Ems ítélet (C-5/14, EU:C:2015:354, 51. pont).

[26] 2022. február 7-i Vapo Atlantic végzés (C-460/21, EU:C:2022:83, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

adók” e rendelkezés értelmében vett fogalma tehát az ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében felsorolt termékek fogyasztását terhelő, az ezen utóbbi rendelkezés értelmében vett „jövedéki adóktól” eltérő olyan közvetett adókra vonatkozik, amelyeket meghatározott célokra vetnek ki. [27]

43. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében a tagállamok két feltétel teljesülése esetén vethetnek ki további közvetett adókat a jövedéki termékekre. Egyrészt az ilyen adókat speciális célokból kell kivetni, másrészt pedig ezen adóknak tiszteletben kell tartaniuk a jövedéki adó és a héa tekintetében az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, kivetésére és ellenőrzésére alkalmazandó uniós adószabályokat, ide nem értve a mentességekre vonatkozó rendelkezéseket. E két feltétel, amelyek célja az olyan további közvetett adók elkerülése, amelyek indokolatlanul akadályozzák a kereskedelmet, amint az magából a 2008/118 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének szövegéből kitűnik, kumulatív jellegű. [28]

44. Ami az első feltételt illeti, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az e rendelkezés értelmében vett speciális cél olyan, amely nem tisztán költségvetési jellegű. Azonban, mivel minden adó szükségképpen költségvetési célt követ, azon egyetlen körülmény, hogy valamely adó költségvetési célra irányul, önmagában nem elegendő annak kizárásához, hogy ezen adót az e rendelkezés értelmében vett speciális céllal is rendelkező adónak lehessen tekinteni, hiszen ez lényegétől fosztaná meg a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését. Így ahhoz, hogy valamely adó az említett rendelkezés értelmében vett speciális célt szolgálónak minősülhessen, önmagában arra kell irányulnia, hogy biztosítsa a hivatkozott speciális célt. [29] Különösen ez az eset áll fenn, ha ezen adóbevételt kötelezően az említett adó által terhelt villamos energia fogyasztásához különösen kapcsolódó társadalmi és környezetvédelmi költségek csökkentésére, valamint a szociális és területi kohézió előmozdítására kell felhasználni oly módon, hogy közvetlen kapcsolat álljon fenn a bevétel felhasználása és a szóban forgó adóztatás célja között. [30]

45. Szintén a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, bár az adóból származó bevételnek azon hatáskörök helyi hatóságok általi gyakorlásának finanszírozásához történő előre meghatározott hozzárendelése, amelyeket ez utóbbiakra ruháztak, a speciális cél fennállásának megállapításához figyelembe veendő tényező lehet, az ilyen hozzárendelés, amely a tagállam költségvetése egyszerű belső kialakításának formájától függ, önmagában nem lehet elegendő feltétel, mivel minden tagállam előírhatja, hogy a követett céltól függetlenül meghatározott kiadások finanszírozásához rendeljenek valamely adóbevételt. Ellentétes esetben minden célt a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti speciális célnak lehetne tekinteni, ami megfosztaná az ezen irányelv által bevezetett harmonizált jövedéki adót minden hatékony érvényesüléstől, és sértené azon elvet, amely szerint az olyan eltérést engedő rendelkezést, mint amilyen az említett 1. cikk (2) bekezdése, szigorúan kell értelmezni. [31]

46. Végül a bevételek ilyen előre meghatározott hozzárendelésének mechanizmusa hiányában a jövedéki termékeket sújtó adó csak akkor tekinthető a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti speciális célra irányulónak, ha ezen adót a szerkezetét illetően, különösen az adóalap vagy az adómérték tekintetében, úgy alakították ki, hogy olyan irányba befolyásolja az adóalanyok magatartását, amely lehetővé teszi a hivatkozott speciális cél megvalósítását például

[27] 2021. március 3-i Promociones Oliva Park ítélet (C-220/19, EU:C:2021:163, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[28] 2022. február 7-i Vapo Atlantic végzés (C-460/21, EU:C:2022:83, 21. és 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[29] 2022. február 7-i Vapo Atlantic végzés (C-460/21, EU:C:2022:83, 23–25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[30] 2018. július 25-i Messer France ítélet (C-103/17, EU:C:2018:587, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[31] 2022. február 7-i Vapo Atlantic végzés (C-460/21, EU:C:2022:83, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

azáltal, hogy a szóban forgó termékeket azok fogyasztásától való eltántorítás érdekében erősen adóztatja,[32] vagy a környezetvédelem szempontjából kevésbé veszélyes, másfajta termék fogyasztására ösztönöz.[33]

47. A Bíróság ezen ítélkezési gyakorlatának fényében fontosnak tartom, hogy egyértelmű különbséget tegyünk egyrészt a 2003/96 irányelv alapján kivetett adók, másrészt a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében említett, a jövedéki termékekre kivetett egyéb közvetett adók között. Amint azt ez utóbbi irányelv 1. cikkének (1) bekezdése kimondja, ezen irányelv általános rendelkezéseket állapít meg a jövedéki adóra vonatkozóan, amely közvetlen vagy közvetett módon bizonyos jövedéki termékek fogyasztását terheli, amelyek között szerepelnek a „[2003/96] irányelv hatálya alá tartozó energiatermékek és villamos energia". Másként fogalmazva, amennyiben az energiatermékek a 2003/96 irányelv hatálya alá tartoznak, az ezen irányelvben előírt feltételek mellett adókötelesek, míg a tagállamok ezen adóztatáson felül a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése alapján speciális célt szolgáló egyéb közvetett adókat is megállapíthatnak.

48. A jelen ügyben nem vitatott, hogy a szénadó a 2003/96 irányelv hatálya alá tartozik. A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozta, hogy ezt az adót a 22/2005. sz. törvény vezette be, amely átültette a fenti irányelvet a spanyol jogrendbe. A spanyol kormány ugyanebben az értelemben azzal érvelt, hogy az említett irányelv 2. cikke kimondja, hogy az irányelv alkalmazásában az „energiatermékek" fogalma magában foglalja a szénre vonatkozó Kombinált Nómenklatúra (KN) 2701, 2702 és 2704–2715 kódjai alá tartozó termékeket, és hogy a 38/1992. sz. törvény 75. cikke úgy rendelkezik, hogy a 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 és 2714 KN-kód alá tartozó termékek szénnek minősülnek, aminek következtében a szénadó a 2003/96 irányelv hatálya alá tartozik.

49. A kérdést előterjesztő bíróság és az Endesa szerint a 2003/96 és a 2008/118 irányelv olyan követelményeket határoz meg, amelyek egyenértékűnek tekinthetők a jövedékiadó-köteles energiatermékek adóztatása tekintetében abban az értelemben, hogy az első irányelv értelmében vett környezetvédelem-politikai célzat a második irányelvben meghatározott egyik speciális célnak felel meg. Nem értek egyet ezzel az értelmezéssel. Amint ugyanis a jelen indítvány 47. pontjában rámutattam, az ezen irányelvek által létrehozott adórendszer eltéréseket mutat, mivel az első követelmény kötelező, míg a második bizonyos feltételek fennállásától függően fakultatív. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontja második mondatának szövege nem említi a „speciális cél" fennállásának szükségszerűségét. Ezért álláspontom szerint a Bíróságnak a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti, a jövedéki termékeket terhelő egyéb közvetett adóval elérni kívánt „speciális cél" tekintetében kialakult ítélkezési gyakorlata nem alkalmazható analógia útján a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondata hatálya alá tartozó adóra. Ez az elemzés teljes mértékben összhangban van a Bíróságnak a 2008/118 irányelv 1. cikkének (3) bekezdésével kapcsolatos ítélkezési gyakorlatával, amely rendelkezés annak az egyetlen feltételnek rendeli alá a tagállamok azon lehetőségét, hogy a harmonizált jövedéki adó rendszere alá nem tartozó termékekre adót vessenek ki, hogy ezen adók nem eredményeznek határátlépési formaságokat a tagállamok közötti kereskedelemben. Ugyanis, amint arra a Bíróság

[32] 2022. február 7-i Vapo Atlantic végzés (C-460/21, EU:C:2022:83, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[33] Lásd ebben az értelemben: 2014. február 27-i Transportes Jordi Besora ítélet (C-82/12, EU:C:2014:108, 32. pont). A Bíróságnak a 2008/118 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének értelmezésével kapcsolatos megközelítéséről lásd Pitrone, F., „Defining «Environmental Taxes»: Input from the Court of Justice of the European Union", *Bulletin for International Taxation*, 69. kötet, 1. sz., 2015, 58–64. o. A nem költségvetési „speciális cél" fennállásáról lásd: Wahl főtanácsnok Transportes Jordi Besora ügyre vonatkozó indítványa (C-82/12, EU:C:2013:694, 17–32. pont).

rámutatott, ezen irányelv (4) preambulumbekezdésével [34] összefüggésben értelmezett 1. cikkének (2) bekezdésétől eltérően, ezen 1. cikk (3) bekezdése nem írja elő, hogy az érintett adók a harmonizált adóktól eltérő adók, és hogy *különleges célt követnek*. [35]

50. Ezért a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondatával összefüggésben nem szükséges különösen annak vizsgálata, hogy a bevétel felhasználása és a szóban forgó adóztatás célja között közvetlen kapcsolat áll-e fenn. [36] Csak a szóban forgó adó indokait kell vizsgálni, nevezetesen azt, hogy azt valóban „környezetvédelem-politikai célzattal" vezették-e be, mivel ezek az okok az uniós jogban önálló fogalmat alkotnak. E tekintetben úgy vélem, hogy a Bíróságnak a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésével kapcsolatos ítélkezési gyakorlatára támaszkodva mégis lehetséges azt a megállapítást tenni, hogy valamely adó akkor járul hozzá a környezetvédelemhez, ha a szerkezetét illetően, különösen az adóalap vagy az adómérték tekintetében úgy alakították ki, hogy az adóalanyok magatartását a környezet jobb védelmének biztosítása érdekében befolyásolja, például azáltal, hogy a szóban forgó termékeket azok fogyasztásától való eltántorítás érdekében erősen adóztatja vagy a környezetvédelem szempontjából kevésbé veszélyes, másfajta termék fogyasztására ösztönöz. [37]

51. Ezt az értelmezést megerősíti a belső piaccal összeegyeztethető támogatási kategóriákról [38] szóló 651/2014/EU rendelet [39]. E rendelet 44. cikkének (1) bekezdése szerint a 2003/96 irányelv feltételeinek megfelelő környezetvédelmi adókedvezmény formájában biztosított támogatási programok a Szerződés 107. cikkének (3) bekezdése szerint összeegyeztethetők a belső piaccal, és mentesülnek a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdésében előírt bejelentési kötelezettség alól, feltéve, hogy bizonyos kötelezettségek teljesülnek. Márpedig az említett rendelet 2. cikkének 119. pontja a „környezeti adót" úgy határozza meg, mint „olyan adó, amelynek tárgya egyértelműen káros hatással van a környezetre, vagy amelynek célja bizonyos tevékenységek, áruk vagy szolgáltatások megadóztatása a környezetvédelmi költségeknek az árba történő beépítése és/vagy annak érdekében, hogy a termelőket és fogyasztókat olyan tevékenységek felé irányítsa, amelyek nagyobb mértékben tekintettel vannak a környezetre".

52. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a villamos energia előállításra felhasznált szén fogyasztásának nemzeti szabályozásban előírt adóztatása megfelel-e a 2003/96 irányelvnek. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy amikor a Bírósághoz olyan előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordulnak, amelynek célja annak meghatározása, hogy a valamely tagállam által bevezetett adóztatás ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondata értelmében környezetvédelem-politikai célzatú-e, a Bíróság feladata inkább az,

[34] E preambulumbekezdés értelmében „[a] jövedéki termékeket egyéb, különleges célú közvetett adók is terhelhetik. Ilyen esetekben azonban, valamint annak érdekében, hogy a közvetett adókra vonatkozó közösségi jogszabályok hatékony érvényesülése ne kerüljön veszélybe, a tagállamoknak meg kell felelniük a szóban forgó jogszabályok egyes lényeges elemeinek."

[35] Lásd: 2015. február 12-i Oil Trading Poland ítélet (C-349/13, EU:C:2015:84, 33. és 34. pont). A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy a 2008/118 irányelv 1. cikkének (3) bekezdése önmagában nem zárja ki, hogy a tagállamok a harmonizált jövedéki adó rendszere alá nem tartozó termékekre e rendszer szabályai szerinti adót vessenek ki.

[36] Lásd a jelen indítvány 44. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

[37] Ugyanebben az értelemben megjegyzem, hogy az RWE Power ügyre vonatkozó indítványomban (C-571/21, EU:C:2022:780, 48. pont) a környezetvédelmi célt illetően megállapítottam, hogy egyetértés van abban, hogy a lignitből történő villamosenergia-termelés számos, a környezetvédelmi szabályok által előírt kötelezettséggel jár, amelyek célja az energiatermékek lehető legtisztább módon történő felhasználása, és ezért nem zárható ki, hogy a szóban forgó mentesség hatással lehet ezen kötelezettségek végrehajtására, amennyiben e kötelezettségek az energiatermék villamos energiával történő feldolgozását írják elő, annak érdekében, hogy lehetővé tegyék a környezetbarátabb energiatermelést.

[38] A 2003/96 irányelv és az EUMSZ. 107. cikke szerinti állami támogatás közötti kapcsolatról lásd Villar Ezcurra, M. és Fonseca Capdevila, E. „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", illetve Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, 143–156. o.

[39] A Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánításáról szóló, 2014. június 17-i bizottsági rendelet (HL 2014. L 187., 1. o.; helyesbítések HL 2016. L 149., 8. o., HL 2021. L 365., 47. o.).

hogy megvilágítsa a nemzeti bíróság számára azokat a szempontokat, amelyek alapján lehetővé válik e bíróság számára annak meghatározása, hogy ezen adóztatás ténylegesen ilyen célt követ-e, mintsem hogy a Bíróság maga végezze el ezt az értékelést, annál is inkább, mivel nem áll feltétlenül rendelkezésére az ehhez szükséges valamennyi adat. [40]

53. Ebben az összefüggésben először is a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy a spanyol jogszabály a villamos energia előállításához felhasznált szén adóztatásának előírásával állítása szerint a környezet védelmét tűzte ki célul. Az Endesa a maga részéről úgy véli, hogy ez az indokolás az uniós jog tiszteletben tartása érdekében csak látszólagos, míg a 15/2012. sz. törvény valódi célja kizárólag az adóbevételek növelése volt. E tekintetben megjegyzem, hogy határozatában a kérdést előterjesztő bíróság e törvény preambulumának egy részére [41] hivatkozott, amelyből kitűnik, hogy a spanyol jogalkotó annak elfogadásával védeni kívánta a környezetet. A Spanyol Királyság tehát „környezetvédelem-politikai célzattal” indokolta a szénadó bevezetését. Mindazonáltal, amint az a jelen indítvány 50. pontjában megállapításra került, a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontja második mondatának való megfelelés érdekében az is szükséges, hogy az érintett adó ténylegesen biztosítsa a környezet jobb védelmét.

54. Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróság a 15/2012. sz. törvény második kiegészítő rendelkezésére hivatkozva úgy véli, hogy a szénadónak kizárólag költségvetési célja van, azaz a spanyol villamosenergia-rendszer költségeinek finanszírozása. Az ilyen érv a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „speciális cél” fogalmának értelmezéséhez kapcsolódik. Ugyanakkor, amint az a jelen indítvány 49. és 50. pontjában említésre került, nem helyénvaló e fogalmat a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondatával összefüggésben alkalmazni, és különösen azt ellenőrizni, hogy fennáll-e közvetlen kapcsolat a bevételek felhasználása és a szénadó célja között. Hozzáteszem, hogy a spanyol kormány azzal érvelt, hogy e második kiegészítő rendelkezés nem a szénadóra vonatkozik, és hogy az e rendelkezésben említett adók a 15/2012. sz. törvény által bevezetett három új adó. [42] Következésképpen e kormány szerint a szénadó semmiképpen nem tartozik e törvény második kiegészítő rendelkezésének hatálya alá.

55. Harmadszor, a kérdést előterjesztő bíróság azt állítja, hogy a szénadó szerkezete nem tükrözi a 15/2012. sz. törvény preambulumában említett környezetvédelmi célkitűzést, mivel ezen adó mértékét a villamos energia előállításához felhasznált szén fűtőértéke alapján határozzák meg. E tekintetben hangsúlyozom, hogy a 2003/96 irányelv 10. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy 2004. január 1-jétől a villamos energiára alkalmazandó minimum adómértékeket ezen irányelv I. mellékletének C. táblázatában megállapítottak szerint kell rögzíteni az üzleti és a nem üzleti felhasználásra egyaránt. Márpedig a szenet és a kokszot illetően ezen „A tüzelő-, fűtőanyagokra és villamos energiára alkalmazandó [minimális] adómértékek” címet viselő C. táblázat több nyelvi változata, nevezetesen többek között a német, észt, angol, horvát, lett, litván, magyar, máltai, lengyel, román és szlovén nyelvi változat kifejezetten utal a szén és a koksz „bruttó fűtőértékére”. Következésképpen, még ha az említett C. táblázat spanyol változata nem is említi a fűtőértéket, az a tény, hogy a spanyol jogalkotó ezt vette alapul a szénfelhasználás megadóztatásához, nem kérdőjelezi meg azt a tényt, hogy a szénre kivetett adót környezetvédelem-politikai célzattal fogadhatták el.

[40] Lásd analógia útján: 2022. február 7-i Vapo Atlantic végzés (C-460/21, EU:C:2022:83, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[41] Lásd a jelen indítvány 16. pontját.

[42] Lásd a jelen indítvány 18. pontját.

56. Negyedszer, a kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy a szénadóból származó bevételek nem a szén villamosenergia-termelésre történő felhasználásának környezeti hatását hivatottak csökkenteni. Amint azonban a jelen indítvány 50. pontjából kitűnik, valamely adó akkor járul hozzá a környezetvédelemhez, ha a szerkezetét illetően, különösen az adóalap vagy az adómérték tekintetében úgy alakították ki, hogy az adóalanyok magatartását a környezet jobb védelmének biztosítása érdekében befolyásolja, például azáltal, hogy a szóban forgó termékeket azok fogyasztásától való eltántorítás érdekében erősen adóztatja vagy a környezetvédelem szempontjából kevésbé veszélyes, másfajta termék fogyasztására ösztönöz. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a jelen ügyben ez a helyzet áll-e fenn a szénadó esetében. E tekintetben helyénvalónak tartom rámutatni, hogy a szénadó alóli mentesség eltörlése és a szén adómértékének emelése együttvéve olyan eszköz, amely alkalmas arra, hogy hozzájáruljon a szén villamosenergia-termelésre történő felhasználásának visszaszorításához és más, kevésbé szennyező energiaforrások használatának előmozdításához, és hogy a Bizottság szerint a gyakorlatban e mentesség eltörlése úgy tűnik, hogy valóban hatással volt a Spanyolországban szénből előállított villamos energia mennyiségére.

57. Ötödször, a kérdést előterjesztő bíróság felveti, hogy a környezetvédelmi célt pusztán azáltal el lehet-e érni, hogy bizonyos nem megújuló energiatermékekre adót vetnek ki, míg a környezetre kevésbé károsnak ítélt termékek használatára nem. Ami e kérdést illeti, a jelen indítvány előző pontjából kitűnik, hogy ha egy adó visszatartja a környezetre káros termék fogyasztását, vagy más, a környezetre kevésbé káros hatású termékek használatát ösztönzi, akkor hozzájárul a környezet védelméhez. A jelen ügyben a spanyol kormány úgy vélte, hogy a szén olyan környezetszennyező energia, amelyet meg kell adóztatni, ha villamosenergia-termelésre használják. Ebben az értelemben úgy vélem, hogy a kormány a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondata értelmében véve a környezet védelmére törekedett azáltal, hogy visszaszorította a szénfogyasztást, amely köztudottan nagyon káros a környezetre. [43]

58. Végül hatodszor, az Endesa úgy érvel, hogy bár a szénadót bevezették, a spanyol kormány ezt követően visszaállította a villamosenergia-termelésben felhasznált szénhidrogének adómentességét, ami a valós környezetvédelmi cél hiányát bizonyítja. Álláspontom szerint azonban a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondata szerinti adó vizsgálatát eseti alapon kell elvégezni. Mivel ezt az adót „környezetvédelem-politikai célzattal” állapították meg, az ennek a rendelkezésnek a hatálya alá tartozik, még akkor is, ha ezzel egyidejűleg a villamosenergia-termeléshez felhasznált más szennyező termékek nem adókötelesek.

59. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a villamos energia előállításához felhasznált szén megadóztatását előíró nemzeti szabályozás akkor is megfelel annak a feltételnek, hogy az adót „környezetvédelem-politikai célzattal” kell kivetni, ha – miközben a nemzeti jogalkotó a környezetvédelem céljára hivatkozott ezen adó elfogadásakor – az említett adó szerkezetébe nem épül be környezetvédelmi cél, amely adó mértékét a szén fűtőértéke alapján állapítják meg, az ugyanezen adóból származó bevételt a nemzeti villamosenergia-rendszer költségeinek finanszírozására fordítják, és nem adóztatják meg más, a környezetre kevésbé károsnak tekintett energiatermékek használatát.

[43] Lásd különösen az Éghajlatváltozási Kormányközi Testület (IPCC) 2022 áprilisában közzétett hatodik értékelő jelentésének III. részét, amelynek (angol nyelvű) összefoglalója a következő címen érhető el: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

V. Végkövetkeztetés

60. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az Audiencia Nacional (kiemelt ügyek országos bírósága, Spanyolország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

a villamos energia előállításához felhasznált szén megadóztatását előíró nemzeti szabályozás akkor is megfelel annak a feltételnek, hogy az adót „környezetvédelem-politikai célzattal” kell kivetni, ha – miközben a nemzeti jogalkotó a környezetvédelem céljára hivatkozott ezen adó elfogadásakor – az említett adó szerkezetébe nem épül be környezetvédelmi cél, amely adó mértékét a szén fűtőértéke alapján állapítják meg, az ugyanezen adóból származó bevételt a nemzeti villamosenergia-rendszer költségeinek finanszírozására fordítják, és nem adóztatják meg más, a környezetre kevésbé károsnak tekintett energiatermékek használatát.