Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ATANASIJA RANTA [*ATHANASIOS RANTOS*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2023. gada 2. februārī [1]

Lieta C-833/21

Endesa Generación SA
pret
Tribunal Económico Administrativo Central

(*Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa, Spānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Direktīva 2003/96/EK – Nodokļu uzlikšana energoproduktiem un elektroenerģijai – 14. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Atbrīvojums energoproduktiem un elektroenerģijai, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, un elektroenerģijai, ko izmanto elektroenerģijas ražošanas spējas saglabāšanai – Dalībvalstu iespēja atkāpties no šī atbrīvojuma, "ņemot vērā vides politiku" – Valsts nodoklis elektroenerģijas ražošanai izmantotajām oglēm – Vides politikas mērķi – Vērtēšanas kritēriji

I. Ievads

1. Direktīva 2003/96/EK [2] par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai 14. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredz atbrīvot no nodokļiem energoproduktus un elektroenerģiju, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, un elektroenerģiju, ko izmanto, lai saglabātu elektroenerģijas ražošanas spēju. Šis noteikums arī nosaka, ka izņēmuma kārtā dalībvalstis var ar nodokli aplikt šos produktus, ņemot vērā vides politiku, un var neievērot šajā direktīvā paredzētos minimālos nodokļu līmeņus.

2. Kādos apstākļos var uzskatīt, ka valsts tiesību aktos paredzētā nodokļu uzlikšana oglēm, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, ir ieviesta, "ņemot vērā vides politiku" Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē? Tāds būtībā ir *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa, Spānija) uzdotais jautājums.

3. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts tiesvedībā starp *Endesa Generación SA* (turpmāk tekstā – "*Endesa*") un *Tribunal Económico Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde, Spānija) par paziņojumu par nodokļu uzlikšanu saistībā ar Spānijas nodokļa oglēm piemērošanu arī tām oglēm, ko termoelektrostacijas patērē elektroenerģijas ražošanai.

[1] Oriģinālvaloda – franču valoda.

[2] Padomes Direktīva 2003/96/EK (2003. gada 27. oktobris), kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai (OV 2003, L 283, 51. lpp.).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

1. Direktīva 2003/96

4. Direktīvas 2003/96 1. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstis uzliek nodokļus energoproduktiem un elektroenerģijai saskaņā ar šo direktīvu.”

5. Minētās direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“1. Šajā direktīvā termins “energoprodukti” attiecas uz produktiem, kuri:

[..]

b) atbilst KN[3] kodiem 2701, 2702 un 2704 līdz 2715;

[..]

5. Šajā direktīvā atsauces uz kombinētās nomenklatūras kodiem ir atsauces uz kodiem, kas noteikti ar Komisijas 2001. gada 6. augusta Regulu (EK) Nr. 2031/2001 par grozījumiem Padomes Regulas (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu I pielikumā[4].

[..]”

6. Minētās direktīvas 4. pantā ir noteikts:

“1. Nodokļu līmeņi, kurus dalībvalstis piemēro 2. pantā minētajiem energoproduktiem un elektroenerģijai, nedrīkst būt zemāki par šajā direktīvā aprakstītajiem nodokļu līmeņiem.

2. Šajā direktīvā “nodokļu līmenis” ir kopējā maksa, ko uzliek attiecībā uz visiem netiešajiem nodokļiem (izņemot [pievienotās vērtības nodokli] (PVN)), kurus tieši vai netieši aprēķina atbilstoši energoproduktu un elektroenerģijas daudzumam, laižot apgrozībā.”

7. Šīs pašas direktīvas 10. pants ir formulēts šādi:

“1. No 2004. gada 1. janvāra elektroenerģijai piemērojamos minimālos nodokļu līmeņus nosaka tā, kā norādīts I pielikuma C tabulā.

2. Dalībvalstīm būs iespēja noteikt piemērojamo nodokļu bāzi virs 1. punktā noteiktajiem minimālajiem līmeņiem, ja vien tās ievēro Direktīvas 92/12/EEK noteikumus[5].”

[3] Kombinētā nomenklatūra.

[4] OV 2001, L 279, 1. lpp.

[5] Padomes Direktīva (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.).

8. Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts:

"Papildus Direktīvā [92/12] noteiktajiem vispārējiem noteikumiem, kas regulē ar nodokli apliekamo produktu neapliekamu izmantošanu, un neskarot citus Kopienas noteikumus, dalībvalstis saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju šo atbrīvojumu piemērošanu un nepieļautu nekādu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, atbrīvo no nodokļiem šādus produktus:

a) energoproduktus vai elektroenerģiju, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, vai elektroenerģiju, ko izmanto, lai saglabātu spēju ražot elektroenerģiju. Tomēr, ņemot vērā vides politiku, dalībvalstis var uzlikt šiem produktiem nodokļus, ņemot vērā šajā direktīvā noteiktos minimālos nodokļu līmeņus. Šādā gadījumā nodokļu uzlikšanu šiem produktiem neņem vērā, lai sasniegtu 10. pantā noteikto minimālo nodokļu līmeni elektroenerģijai."

2. Direktīva 2008/118/EK

9. Direktīvas 2008/118/EK[6], kas saskaņā ar tās 47. pantu no 2010. gada 1. aprīļa atcēla un aizstāja Direktīvu 92/12, 1. pantā ir noteikts:

"1. Šī direktīva nosaka vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek šādu preču patēriņam (turpmāk "akcīzes preces"):

a) energoprodukti un elektroenerģija, uz ko attiecas Direktīva [2003/96];

[..].

2. Dalībvalstis īpašos nolūkos var akcīzes precēm papildus piemērot netiešos nodokļus, ja tie nodokļa bāzes noteikšanas, nodokļa aprēķināšanas, nodokļa uzlikšanas iespējas un nodokļa pārraudzības ziņā, izņemot noteikumus par atbrīvojumu no nodokļiem, atbilst Kopienas noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim vai pievienotās vērtības nodoklim.

3. Dalībvalstis var uzlikt nodokļus:

a) ražojumiem, kas nav akcīzes preces;

[..].

Tomēr tādu nodokļu uzlikšana tirdzniecībā starp dalībvalstīm nedrīkst radīt ar robežšķērsošanu saistītas formalitātes."

B. Spānijas tiesību normas

10. 2005. gada 18. novembra *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*

[6] Padomes Direktīva 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.).

pensiones en el ámbito de la Unión Europea (Likums 22/2005, ar ko Spānijas tiesību sistēmā transponē vairākas Kopienas direktīvas par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai un par vispārējo nodokļu režīmu, kas piemērojams dažādās dalībvalstīs reģistrētiem mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem un regulē nodokļu režīmu pārrobežu iemaksām pensiju fondos Eiropas Savienībā, turpmāk tekstā – "Likums 22/2005") [7] Spānijā ieviesa nodokli oglēm (turpmāk tekstā – "nodoklis oglēm"). Šim nolūkam 1992. gada 28. decembra *Ley 38/1992 de Impuestos Especiales* (Likums 38/1992 par speciālajiem nodokļiem) [8] tika grozīts, iekļaujot tajā III sadaļu "Akcīzes nodokļi oglēm", kas it īpaši ietver šā likuma (turpmāk tekstā – "Likums 38/1992") 75.–84. pantu.

11. Likuma 38/1992 75. panta 1. punktā ir noteikts:

"Šī nodokļa mērķiem par oglēm uzskata produktus, kas atbilst kodiem 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 un 2714 tarifu un statistikas nomenklatūrā, kura noteikta ar Padomes [..] Regulu (EEK) Nr. 2658/87 [9] [..]."

12. Šī likuma 77. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Ogļu nodošana patēriņam ir apliekama ar akcīzes nodokli saskaņā ar tā teritoriālo piemērošanas jomu."

13. Minētā likuma 79. panta 3. punkta a) apakšpunktā noteikts:

"Darbības, kas veido ogļu nodošanu patēriņam, ir atbrīvotas no akcīzes nodokļa, ja tās ir saistītas ar ogļu izmantošanu šādiem mērķiem:

a) elektroenerģijas ražošana un elektroenerģijas un siltumenerģijas koģenerācija."

14. Tā paša likuma 83. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Akcīzes nodokļa bāzi veido gigadžoulos (GJ) izteikta ogļu enerģētiskā jauda, kas ir ar nodokli apliekamu darījumu priekšmets."

15. Likuma 38/1992 84. pantā paredzēts:

"Akcīzes nodokļa likme ir 0,15 EUR par gigadžoulu."

16. Likums 38/1992 tika grozīts ar 2012. gada 27. decembra *Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética* (Likums 15/2012 par nodokļu pasākumiem enerģētikas ilgtspējas jomā, turpmāk tekstā – "Likums 15/2012") [10]. Saskaņā ar minētā likuma preambulu:

"I) Šī likuma mērķis ir pielāgot mūsu nodokļu sistēmu efektīvākai, videi nekaitīgākai un ilgtspējīgai [enerģijas] izmantošanai, kas ir šīs nodokļu reformas pamatā esošas vērtības, un tādējādi šī sistēma papildina Eiropas Savienības pamatprincipus nodokļu, enerģētikas un, protams, vides politiku jomā.

7 *BOE* Nr. 277, 2005. gada 19. novembris, 37821. lpp.

8 *BOE* Nr. 312, 1992. gada 29. decembris, 44305. lpp.

9 Padomes Regula (1987. gada 23. jūlijs) par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu (OV 1987, L 256, 1. lpp.).

10 *BOE* Nr. 312, 2012. gada 28. decembris, 88081. lpp.

Mūsdienu sabiedrībā enerģijas ražošana un patērēšana aizvien vairāk ietekmē vides ilgtspējību, tāpēc ir nepieciešama normatīvā un regulatīvā sistēma, kas visiem ekonomikas dalībniekiem garantē enerģētikas modeļa pienācīgu darbību un arī veicina mūsu bagātā vides mantojuma aizsardzību.

Šis likums ir pieņemts, pamatojoties uz Konstitūcijas 45. pantu, ar kuru vides aizsardzība ir padarīta par vienu no sociālās un ekonomikas politikas pamatprincipiem. Tādējādi viens no šīs nodokļu reformas pamatvirzieniem ir internalizēt vides izmaksas, kas rodas saistībā ar elektroenerģijas ražošanu un izlietotās kodoldegvielas un radioaktīvo atkritumu uzglabāšanu. Tādējādi šim likumam ir jābūt stimulam, lai uzlabotu energoefektivitātes līmeni, vienlaikus ļaujot nodrošināt dabas resursu labāku apsaimniekošanu un turpināt uzlabot ilgtspējīgas attīstības jauno modeli gan no ekonomiskā un sociālā viedokļa, kā arī no vides viedokļa.

Šī reforma veicina arī vides politikas integrēšanu nodokļu sistēmā, kas pieļauj gan konkrētas vides nodevas, gan iespēju iekļaut vides faktoru citās, jau pastāvošās nodevās.

Ir paredzēts, ka vērtības un mērķi, kas ir šī likuma pamatā, būs transversāli, un tāpēc tiem ir jābūt būtiskam lielumam, saskaņojot pasākumus dažādās nozarēs, jo īpaši, ja tie skar enerģētikas nozari, kas valstij ir tik svarīga ekonomikas un vides aspektā.

Tālab ar šo likumu tiek reglamentēti trīs jauni nodokļi – elektroenerģijas ražošanas vērtības nodoklis, nodoklis par izlietotās kodoldegvielas ražošanu un radioaktīvajiem atkritumiem, kas ģenerēti kodolelektroenerģijas ražošanas procesā, un nodoklis par izlietotās kodoldegvielas un radioaktīvo atkritumu uzglabāšanu centralizētās glabātuvēs. Likums nosaka maksu par iekšējo ūdeņu izmantošanu elektroenerģijas ražošanai. Ar to tiek grozītas dabasgāzei un oglēm noteiktās nodokļa likmes, atceļot arī atbrīvojumus, kas paredzēti energoproduktiem, kurus izmanto elektroenerģijas ražošanā un elektroenerģijas un lietderīgās siltumenerģijas koģenerācijā.

[..]

IV) [..] Likumā tiek pārskatīts nodokļu režīms, kas piemērojams dažādiem energoproduktiem, ko izmanto elektroenerģijas ražošanā. Elektroenerģijas ražošanas darbības, kuru pamatā ir fosilais kurināmais, ir galvenie siltumnīcefekta gāzu emisiju avoti, tāpēc no nodokļu politikas viedokļa tika atzīts, ka šim elektroenerģijas ražošanas veidam ir jāpiemēro atbilstošāki nodokļi, atkarībā no radītās ārējās ietekmes.

Pamatojoties uz to, daži Likuma 38/1992 51. panta 2. punkta c) apakšpunktā un 79. panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzētie atbrīvojumi tiek atcelti saskaņā ar Direktīvas [2003/96] 14. panta 1. punkta a) apakšpunktu, kurš ļauj dalībvalstīm šiem mērķiem aplikt ar nodokli energoproduktus, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, un minētās direktīvas 15. panta 1. punkta c) apakšpunktu attiecībā uz siltumenerģijas un elektroenerģijas kombinēto ražošanu.

Tāpat, lai piemērotu līdzīgu režīmu elektroenerģijas ražošanai no fosilajiem enerģijas avotiem, tiek paaugstināta nodokļa likme oglēm un vienlaikus tiek noteiktas īpašas likmes mazuta eļļām un dīzeļdegvielām, kas paredzētas elektroenerģijas ražošanai vai elektroenerģijas un lietderīgās siltumenerģijas koģenerācijai.

[..]”

17. Ar Likumu 15/2012 tika arī svītrots Likuma 38/1992 79. panta 3. punkta a) apakšpunkts un tā 84. pants tika grozīts šādi:

"Akcīzes nodokļa likme ir 0,65 EUR par gigadžoulu [11]."

18. Saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Likumā 15/2012 tika saglabāti atbrīvojumi no nodokļa ogļūdeņražiem attiecībā uz elektroenerģijas ražošanu spēkstacijās vai elektroenerģijas ražošanu, vai elektroenerģijas un siltumenerģijas koģenerāciju kombinētās spēkstacijās, kur izmanto kurināmo, kas ietilpst šī likuma darbības jomā, tostarp dabasgāzi un dīzeļdegvielu [12]. Turklāt, kā norādīts šī likuma preambulā, tas reglamentē trīs jaunus nodokļus, proti, elektroenerģijas ražošanas vērtības nodokli, nodokli par izlietotās kodoldegvielas ražošanu un radioaktīvajiem atkritumiem, kas ģenerēti kodolelektroenerģijas ražošanas procesā, un nodokli par izlietotās kodoldegvielas un radioaktīvo atkritumu uzglabāšanu centralizētās glabātuvēs.

19. Likuma 15/2012 otrs papildu noteikums "Elektroenerģijas sistēmas izmaksas" izteikts šādā redakcijā:

"Katru gadu saskaņā ar valsts vispārējiem finanšu tiesību aktiem, lai finansētu elektroenerģijas sistēmas izmaksas, kas noteiktas 1997. gada 27. novembra *Ley 54/1997 del Sector Eléctrico* (Likums 54/1997 par elektroenerģijas nozari) [13] 16. pantā, tiek piešķirta summa, kura ir vienāda ar:

a) aplēsto ieņēmumu summu, ko katru gadu iekasē valsts šajā likumā paredzēto nodokļu un nodevu veidā;

b) aplēstiem ieņēmumiem no siltumnīcefekta gāzu emisijas kvotu izsoles, nepārsniedzot 500 miljonus EUR [14]."

III. Pamatlieta, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

20. *Endesa* ir uzņēmums, kura darbība ir saistīta ar elektroenerģijas ražošanu, jo īpaši patērējot ogles. Tas iepērk ogles ar saistīta uzņēmuma starpniecību, proti, *Carboex SA*, kas nodokļu ziņā ir deklarējis, ka izmanto atbrīvojumu no ogļu nodokļa par iegādātajām ogļu partijām, kuras paredzētas tālākai pārdošanai, un patēriņš liecina, ka iestājas nodokļa iekasēšanas gadījums.

21. Pēc nodokļu revīzijas par 2013. finanšu gadu *Litoral de Almería* (Spānija) termoelektrostacijā, kas pieder *Endesa*, nodokļu inspekcija atzina, ka nodokļa oglēm bāze jānosaka, pamatojoties uz ogļu augstāko siltumietilpību, neatkarīgi no enerģijas, kas faktiski izmantota elektroenerģijas ražošanai. Tā apgalvoja, ka *Endesa* iegādājās attiecīgās ogļu partijas, lai tās patērētu

[11] No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ar 2013. gada 12. jūlija *Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico* (Karaļa dekrētlikums 9/2013, ar ko nosaka steidzamus pasākumus, lai garantētu elektroenerģijas sistēmas finanšu stabilitāti; *BOE* Nr. 167, 2013. gada 13. jūlijs, 52106. lpp.) Likuma 38/1992 84. pantā vēlāk tika noteikta samazināta akcīzes nodokļa likme (0,15 EUR par gigadžoulu) oglēm, kuras izmanto komerciāliem nolūkiem, ar nosacījumu, ka tās neizmanto koģenerācijas procesiem un tiešai vai netiešai elektroenerģijas ražošanai.

[12] Savos rakstveida apsvērumos *Endesa* apgalvo, ka atbrīvojums attiecībā uz ogļūdeņražiem tika atcelts ar Likumu 15/2012, bet atjaunots ar 2018. gada 5. oktobra *Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores* (Karaļa dekrētlikums 15/2018 par steidzamiem pasākumiem enerģētikas pārkārtošanai un patērētāju aizsardzībai; *BOE* Nr. 242, 2018. gada 6. oktobris, 97430. lpp.).

[13] *BOE* Nr. 285, 1997. gada 28. novembris, 35097. lpp.

[14] Šis noteikums pirmo reizi tika grozīts ar 2013. gada 26. decembra *Ley 24/2013 del Sector Eléctrico* (Likums 24/2013 par elektroenerģijas nozari; *BOE* Nr. 310, 2013. gada 27. decembris, 105198. punkts).

elektroenerģijas ražošanai, kālab iestājas nodokļa iekasēšanas gadījums un šis nodoklis kļūst iekasējams. Turklāt tika veikta formālo saistību pārbaude attiecībā uz inventarizācijas deklarāciju. Rezultātā nodokļu inspekcija izdeva *Endesa* paziņojumu par nodokli, nosakot paaugstinātu nodokli un pieskaitot tam kavējuma procentus par vēl maksājamajām summām.

22. 2016. gada 7. aprīlī *Endesa* iesniedza administratīvu sūdzību *Tribunal Económico Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde), apstrīdot, pirmkārt, nodokļa oglēm noteikšanu, pamatojoties uz ogļu augstāko siltumietilpību, otrkārt, to, ka ar nodokli apliek 268 717,98 tonnas ogļu, kuras *Carboex* bija deklarējis kā atbrīvotas no nodokļa attiecībā uz 2011. gadu, pamatojoties uz to, ka tās bija paredzētas tālākai pārdošanai un pēc tam *Endesa* tās izmantoja elektroenerģijas ražošanai, treškārt, uzskaitāmo krājumu 2012. gada 31. decembrī noteikšanu, un, ceturtkārt, šī nodokļa atbilstību Savienības tiesību aktiem attiecībā uz patēriņu, kas paredzēts elektroenerģijas ražošanai.

23. Ar 2019. gada 28. marta lēmumu *Tribunal Económico Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde) atzina, ka, nosakot nodokļa oglēm bāzi, nav jāņem vērā ogļu zemākā siltumietilpība. Tā norādīja, ka ogļu partiju, kas iepriekš deklarētas kā atbrīvotas no nodokļa oglēm, jo tās bija paredzētas tālākpārdošanai, aplikšana ar nodokli nav dubultā aplikšana ar nodokli, jo pircējs tās bija paredzējis pašpatēriņam, lai ražotu elektroenerģiju, un tas ir minētā nodokļa iekasēšanas gadījums. Šī tiesa arī uzskatīja, ka iespējamā kļūda ogļu krājumu deklarācijā nav pierādīta. Turklāt tā nesniedza skaidrojumus par Likuma 15/2012, ar kuru tika atcelts atbrīvojums no nodokļa oglēm par elektroenerģijas ražošanai paredzēto ogļu patēriņu, atbilstību Savienības tiesību aktiem.

24. *Endesa* iesniedza administratīvu pārsūdzību par šo *Tribunal Económico Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde) lēmumu, vēršoties iesniedzējtiesā – *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa), izvirzot sūdzības, kas bija identiskas minētajā tiesā iesniegtajām, un prasot, lai Tiesai tiktu lūgts sniegt prejudiciālu nolēmumu saistībā ar Likuma 15/2012 noteikumu, kas atcēla atbrīvojumu no nodokļa oglēm par elektroenerģijas ražošanai paredzētu ogļu patēriņu.

25. Iesniedzējtiesa norāda, ka ir nonākusi pie secinājuma – tā kā Spānijas tiesību akti nosaka akcīzes nodokļa likmi, pamatojoties uz siltumenerģiju, kas saražota, patērējot ogles, un ko mēra gigadžoulos, nav jāuzskaita tikai tā enerģija, kas tiek faktiski izmantota elektroenerģijas ražošanai. Turklāt nodokļa oglēm iekasēšanas gadījums iestājas tad, kad attiecīgais uzņēmums iegādājas ogles no saistīta uzņēmuma, lai izmantotu tās elektroenerģijas ražošanai. Turklāt nav nekādu pierādījumu par to, ka krājumu deklarācijā būtu pieļauta kāda kļūda.

26. Līdz ar to šīs tiesas ieskatā *Endesa* prasības nemaksāt noteikto nodokļa oglēm summu var apmierināt tikai apšaubot šī nodokļa, kas ietekmē elektroenerģijas ražošanai izmantoto ogļu patēriņu, atbilstību Savienības noteikumiem, kuri pārstrukturē sistēmu energoproduktu un elektroenerģijas aplikšanai ar nodokļiem. Būtībā, ja šim nodoklim nav vides aizsardzības mērķa Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē, attiecīgie Spānijas tiesību akti tādējādi būtu nesaderīgi ar Savienības tiesību aktiem un būtu jāatceļ, un tas atņemtu attiecīgajam nodokļu paziņojumam jebkādu juridisku pamatu.

27. Šajā ziņā iesniedzējtiesai ir nopietnas šaubas, vai elektroenerģijas ražošanai izmantoto ogļu patēriņa aplikšana ar nodokli atbilst Direktīvai 2003/96, jo, lai nodoklim būtu īpašs mērķis šīs direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē, tai nevar būt tikai budžeta papildināšanas mērķis, proti, finansēt Spānijas elektroenerģijas sistēmas izmaksas. Šāds budžeta papildināšanas

mērķis izriet no tā, ka Likuma 15/2012 otrais papildu noteikums skaidri nosaka, ka summu, kas līdzvērtīga to aplēsto summu kopsummai, kura ik gadu valstij pienākas šajā likumā ietverto nodokļu un nodevu veidā, ietekmē valsts vispārējie finanšu tiesību akti par elektroenerģijas sistēmas izmaksu finansēšanu.

28. Turklāt ogļu nodokļa struktūra neatbilstu Likuma 15/2012 preambulā noteiktajam vides mērķim un šī nodokļa ieņēmumi nebūtu paredzēti, lai samazinātu ogļu izmantošanas ietekmi uz vidi elektroenerģijas ražošanā. Iesniedzējtiesas ieskatā tas, ka ļoti piesārņojoša energoprodukta izmantošana šim nolūkam tiek aplikta ar nodokli, nešķiet atbilstīgi prasībai, ka nodoklim ir jābūt paredzētam īpašam mērķim, ņemot vērā to, ka elektroenerģijas tirgus tarifikācijā tā ir tikai nenozīmīga daļa un ogļu termoelektrostacijas netiek izslēgtas no atlīdzības, ko maksā par elektroenerģijas ražošanas darbību, un tas veicina šo staciju ekonomisko un finansiālo ilgtspēju.

29. Šādos apstākļos *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai ar Direktīvas [2003/96] 14. panta 1. punkta a) apakšpunktu ir saderīgs Spānijas tiesiskais regulējums, kas nosaka elektroenerģijas ražošanai paredzēto ogļu aplikšanu ar nodokli, ja, lai gan tiek deklarēts, ka šī nodokļa mērķis ir vides aizsardzība, šis mērķis nav atspoguļots nodokļa struktūrā un no tā gūtie ieņēmumi tiek izmantoti elektroenerģijas sistēmas izmaksu finansēšanai?

2) Vai var uzskatīt, ka vides aizsardzības mērķis ir konkretizēts nodokļa struktūrā, tāpēc ka akcīzes nodokļa likmes tiek noteiktas atkarībā no elektroenerģijas ražošanā izmantojamo ogļu siltumietilpības?

3) Vai vides aizsardzības mērķis tiek sasniegts ar to vien, ka nodokļi tiek uzlikti noteiktiem neatjaunojamās enerģijas produktiem un no nodokļa tiek atbrīvoti energoprodukti, kuru izmantošana tiek uzskatīta par mazāk kaitīgu videi?"

30. Rakstveida apsvērumus Tiesai iesniedza *Endesa*, Spānijas valdība un Eiropas Komisija.

IV. Juridiskā analīze

31. Ar prejudiciālajiem jautājumiem, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts tiesību akti, kas paredz nodokļu uzlikšanu oglēm, kuras izmanto elektroenerģijas ražošanai, atbilst nosacījumam, saskaņā ar ko nodoklis jāievieš, "ņemot vērā vides politiku", ja situācijā, kad valsts likumdevējs, ieviesdams šo nodokli, ir atsaucies uz vides aizsardzības mērķi, bet vides aizsardzības mērķis nav integrēts minētā nodokļa struktūrā un tā likme tiek noteikta atbilstoši ogļu siltumietilpībai, minētā nodokļa ieņēmumi tiek novirzīti valsts elektroenerģijas sistēmas izmaksu finansēšanai un citu, videi mazāk kaitīgu energoproduktu izmantošana netiek aplikta ar nodokli.

32. Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, vispirms jāatgādina Tiesas judikatūra par dalībvalstu iespēju saskaņā ar Direktīvu 2003/96 aplikt ar nodokli energoproduktus, kurus izmanto elektroenerģijas ražošanai.

33. Šajā ziņā saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punktu dalībvalstis ar nodokli apliek tās piemērošanas jomā ietilpstošos energoproduktus, proti, degvielu, kurināmo un elektroenerģiju, piemērojot nodokļu līmeņus, kas nevar būt zemāki par šajā direktīvā paredzētajiem minimālajiem līmeņiem [15]. Minētās direktīvas 4. panta 2. punktā nodokļu līmenis, ko dalībvalstis piemēro attiecīgajiem produktiem, ir definēts kā kopējā maksa, ko uzliek attiecībā uz visiem iekasētajiem netiešajiem nodokļiem (izņemot PVN), kurus tieši vai netieši aprēķina atbilstoši energoproduktu un elektroenerģijas daudzumam to apgrozībā laišanas brīdī.

34. Kā Tiesa jau ir norādījusi, paredzot saskaņotu nodokļu sistēmu energoproduktiem un elektroenerģijai, Direktīvas 2003/96 mērķis ir veicināt pareizu iekšējā tirgus darbību enerģētikas nozarē, jo īpaši izvairoties no konkurences izkropļojumiem [16]. Šajā nolūkā, it īpaši attiecībā uz elektroenerģiju, Savienības likumdevējs, kā tas it īpaši izriet no Paskaidrojuma rakstā par priekšlikumu Padomes direktīvai, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem [17] 5. lappusē norādītā, ir izvēlējies likt dalībvalstīm saskaņā ar Direktīvas 2003/96 1. pantu aplikt ar nodokli saražoto elektroenerģiju, bet energoproduktus, kuri tiek izmantoti tās ražošanai, attiecīgi atbrīvot no nodokļiem, lai izvairītos no elektroenerģijas dubultas aplikšanas ar nodokļiem [18].

35. Tādējādi šīs direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmajā teikumā ir paredzēts, ka dalībvalstis no nodokļa atbrīvo energoproduktus un elektroenerģiju, ko it īpaši izmanto elektroenerģijas ražošanai [19]. Tā kā minētās direktīvas 14. panta 1. punktā ierobežojošā veidā ir noteikti obligātie atbrīvojumi, kas dalībvalstīm jāpiemēro, apliekot ar nodokļiem energoproduktus un elektroenerģiju, šīs tiesību normas nevar interpretēt plaši, neatņemot saskaņotajai nodokļu uzlikšanas sistēmai, kas izveidota ar to pašu direktīvu, jebkādu lietderīgo iedarbību [20].

36. Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmais teikums, ciktāl tajā paredzēts, ka dalībvalstīm ir obligāti jāatbrīvo no nodokļa energoprodukti, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, ietver precīzu un beznosacījumu pienākumu tādējādi, ka šajā tiesību normā indivīdiem ir piešķirtas tiesības uz to tieši atsaukties valsts tiesās [21].

37. Turklāt Direktīva 2003/96 paredz arī veicināt vides politikas mērķus [22]. Šie mērķi izpaužas kā dalībvalstīm piešķirtā iespēja aplikt ar nodokli energoproduktus, ko izmanto elektroenerģijas ražošanā. Šajā ziņā, kad Savienības likumdevējs vēlējās ļaut dalībvalstīm atkāpties no obligātās atbrīvojuma shēmas, kas noteikta ar šo direktīvu, tas šādu iespēju skaidri paredzēja, it īpaši minētās direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā teikumā, saskaņā ar kuru tās var ar nodokli aplikt energoproduktus, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, "ņemot vērā vides

15 Spriedums, 2022. gada 31. marts, Komisija/Polija (Nodokļu uzlikšana energoproduktiem) (C-139/20, EU:C:2022:240, 39. punkts).

16 Skat. spriedumu, 2021. gada 14. janvāris, Komisija/Itālija (Iemaksas degvielas iegādei) (C-63/19, EU:C:2021:18, 75. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī manus secinājumus lietā *RWE Power* (C-571/21, EU:C:2022:780, 25. un 26. punkts).

17 OV 1997, C 139, 14. lpp.

18 Skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *UPM France* (C-270/18, EU:C:2019:862, 38. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī manus secinājumus lietā *RWE Power* (C-571/21, EU:C:2022:780, 47. punkts).

19 Spriedums, 2019. gada 16. oktobris, *UPM France* (C-270/18, EU:C:2019:862, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 Spriedums, 2018. gada 7. marts, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, 24. un 25. punkts, kā arī minētā judikatūra).

21 Spriedums, 2018. gada 7. marts, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Skat. spriedumu, 2020. gada 30. janvāris, *Autoservizi Giordano* (C-513/18, EU:C:2020:59, 32. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī manus secinājumus lietā *RWE Power* (C-571/21, EU:C:2022:780, 46. un 48. punkts).

politiku”[23]. Tādējādi ar Direktīvu 2003/96 nav izslēgts jebkurš dubultas aplikšanas ar nodokļiem risks[24], jo dalībvalstis papildus elektroenerģijas nodoklim var uzlikt papildu nodokli videi nevēlamam kurināmajam[25]. Tomēr paralēli šo secinājumu 35. punktā minētajai judikatūrai, šīs direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otro teikumu nevar interpretēt plaši, jo tādējādi ar minēto direktīvu ieviestajai saskaņotajai nodokļu sistēmai tiktu liegta jebkāda lietderīga iedarbība.

38. Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ar Likumu 22/2005, ar ko Spānijas tiesību sistēmā transponēta Direktīvu 2003/96, tika ieviests ogļu nodoklis. Šajā nolūkā grozītajā Likumā 38/1992, it īpaši tā 79. panta 2. punktā bija paredzēts, ka no akcīzes nodokļa ir atbrīvotas darbības, kas saistītas ar ogļu nodošanu patēriņam, ja tās paredz ogļu izmantošanu it īpaši elektroenerģijas ražošanā un elektroenerģijas un siltumenerģijas koģenerācijā. Šis noteikums svītrots ar Likumu 15/2012, kurā minēti ar vides aizsardzību saistīti iemesli, kuru rezultātā ogļu nodoklis kļuva piemērojams ogļu izmantošanai elektroenerģijas ražošanai, kā arī elektroenerģijas un siltumenerģijas koģenerācijai. Turklāt ar Likumu 15/2012 tika palielināts ogļu nodokļa apmērs un tas palielinājās no 0,15 EUR līdz 0,65 EUR par gigadžoulu.

39. Šajā ziņā, kā skaidri norādīts Likuma 15/2012 preambulā, Spānijas Karaliste plānoja izmantot Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā teikumā paredzēto iespēju, lai, atkāpjoties no šī noteikuma pirmajā teikumā noteiktās atbrīvojuma sistēmas, ieviestu nodokļu sistēmu, “ņemot vērā vides politiku”, attiecībā uz oglēm, ko izmanto elektroenerģijas ražošanā. Tādējādi šī dalībvalsts paredzēja dubultu nodokļu uzlikšanu elektroenerģijai, proti, nodokļa uzlikšanu, pirmkārt, oglēm, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, un, otrkārt, saražotajai elektroenerģijai.

40. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai ogļu nodokļa piemērošana oglēm, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, atbilst Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajam teikumam, jo šis nodoklis patiešām tika noteikts tādu iemeslu dēļ, kas saistīti ar vides aizsardzību. Šajā jautājumā šī tiesa atsaucas uz Tiesas judikatūru saistībā ar Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktu, atbilstoši kurai dalībvalstis īpašos nolūkos var akcīzes precēm uzlikt papildu netiešos nodokļus, ja šāda nodokļu uzlikšana atbilst Savienības nodokļu noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim vai PVN. Šī tiesa jautā, vai nodoklim oglēm ir “īpašs mērķis”, kas ir vienādi nepieciešams, gan piemērojot gan Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktu, gan Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otro teikumu.

41. Attiecībā uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem uzskatu par lietderīgu atgādināt Tiesas judikatūru par Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktu, pirms tiek noskaidrots, vai to pēc analoģijas var piemērot Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajam teikumam.

42. Kā Tiesa ir norādījusi, Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkts, kura mērķis ir ņemt vērā dalībvalstu atšķirīgās nodokļu tradīcijas šajā jomā un bieži izmantotos netiešos nodokļus, īstenojot ar budžeta papildināšanu nesaistītas politikas, ļauj dalībvalstīm papildus minimālajam akcīzes nodoklim ieviest arī citus netiešos nodokļus, kam ir īpašs mērķis[26]. Tādēļ jēdziens

[23] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *UPM France* (C-270/18, EU:C:2019:862, 52. punkts un tajā minētā judikatūra). Norādu, ka Komisija 2021. gada 14. jūlijā iesniedza jaunu priekšlikumu Padomes direktīvai, ar ko pārkārto Savienības sistēmu energoproduktu un elektroenerģijas aplikšanai ar nodokļiem (COM(2021) 563 final). Saskaņā ar šo priekšlikumu Direktīvas 2003/96 14. pants tiktu atcelts. Tomēr šīs direktīvas jaunais 13. pants, kāds tas ir ierosināts, būtībā pārņemtu minētās direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta pašreizējo saturu.

[24] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 7. marts, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

[25] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 4. jūnijs, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:354, 51. punkts).

[26] Rīkojums, 2022. gada 7. februāris, *Vapo Atlantic* (C-460/21, EU:C:2022:83, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

“papildu netiešie nodokļi” šī noteikuma izpratnē norāda uz netiešajiem nodokļiem, ko uzliek šīs direktīvas 1. panta 1. punktā uzskaitīto preču patēriņam, tie nav “akcīzes nodoklis” minētā noteikuma izpratnē un tos iekasē īpašam mērķim [27].

43. Kā norādīts Tiesas judikatūrā, saskaņā ar Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktu dalībvalstis var iekasēt papildu netiešos nodokļus par precēm, kuras apliekamas ar akcīzes nodokli, ievērojot divus nosacījumus. Pirmkārt, šādi nodokļi ir iekasējami īpašiem nolūkiem un, otrkārt, šiem nodokļiem ir jāatbilst Savienības nodokļu noteikumiem, kas ir piemērojami akcīzes nodoklim vai PVN, lai noteiktu nodokļa bāzi, kā arī nodokļa summas aprēķināšanai, iekasējamībai un uzraudzībai, un šajos noteikumos nav ietverti noteikumi par atbrīvojumiem. Šie divi nosacījumi, kuru mērķis ir izvairīties no papildu netiešajiem nodokļiem, kas nepamatoti kavē tirdzniecību, ir kumulatīvi, kā tas izriet no Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta formulējuma [28].

44. Attiecībā uz pirmo nosacījumu no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka īpašs mērķis šī noteikuma izpratnē ir mērķis, kas nav tikai budžeta papildināšanas mērķis. Tādējādi, tā kā visiem nodokļiem noteikti ir budžeta papildināšanas mērķis, tas vien, ka šim nodoklim ir budžeta papildināšanas mērķis, pats par sevi nevar būt pietiekams, lai izslēgtu iespēju, ka šo nodokli varētu uzskatīt par tādu, kam ir arī īpašs mērķis minētā noteikuma izpratnē, pretējā gadījumā Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkts zaudētu jēgu. Proti, lai varētu uzskatīt, ka nodoklim ir īpašs mērķis minētās tiesību normas izpratnē, šim nodoklim pašam par sevi jābūt paredzētam, lai nodrošinātu kādu īpašu izvirzītu mērķi [29]. Tā tas it īpaši būtu tad, ja ieņēmumi no šī nodokļa noteikti būtu jāizlieto, lai samazinātu izmaksas vides jomā, kas saistītas ar elektroenerģijas patēriņa īpašo veidu, kam piemēro minēto nodokli, un lai veicinātu teritoriālo un sociālo kohēziju tā, lai izveidotos tieša saikne starp šo ieņēmumu izmantošanu un attiecīgā nodokļa nolūku [30].

45. Turklāt saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, ja iepriekš noteikta nodokļa ieņēmumu novirzīšana, lai finansētu dalībvalsts iestāžu veikto tām deleģēto pilnvaru īstenošanu, var būt elements, kas jāņem vērā, lai noteiktu, vai pastāv īpašs nolūks, šāda novirzīšana, kas ir tikai dalībvalsts budžeta iekšējās organizācijas elements, pati par sevi nevar būt pietiekams nosacījums, jo ikviena dalībvalsts var nolemt, ka neatkarīgi no tā, kādam mērķim tiek iekasēts nodoklis, tā radītie ieņēmumi tiks izmantoti kādu konkrētu izdevumu finansēšanai. Pretējā gadījumā ikviens nolūks varētu tikt uzskatīts par īpašu Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta nozīmē, un tas atņemtu ar šo direktīvu noteiktajam saskaņotajam akcīzes nodoklim jebkādu lietderīgo iedarbību un būtu pretrunā principam, saskaņā ar kuru atkāpe, kāda noteikta 1. panta 2. punktā, ir jāinterpretē šauri [31].

46. Visbeidzot, ja šāda iepriekš noteikta ieņēmumu novirzīšanas mehānisma nav, nodokli par akcīzes precēm var uzskatīt par tādu, kuram ir īpašs nolūks Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta nozīmē, tikai tad, ja šis nodoklis attiecībā uz tā struktūru, it īpaši ar nodokli apliekamo

27 Spriedums, 2021. gada 3. marts, *Promociones Oliva Park* (C-220/19, EU:C:2021:163, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Rīkojums, 2022. gada 7. februāris, *Vapo Atlantic* (C-460/21, EU:C:2022:83, 21. un 22. punkts un tajos minētā judikatūra).

29 Rīkojums, 2022. gada 7. februāris, *Vapo Atlantic* (C-460/21, EU:C:2022:83, 23.–25. punkts un tajos minētā judikatūra).

30 Spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *Messer France* (C-103/17, EU:C:2018:587, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Rīkojums, 2022. gada 7. februāris, *Vapo Atlantic* (C-460/21, EU:C:2022:83, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

objektu vai nodokļa likmi, ir paredzēts, lai ietekmētu nodokļu maksātāju rīcību tādā veidā, kas ļauj īstenot norādīto īpašo mērķi, piemēram, apliekot ar ievērojamu nodokli attiecīgās preces, lai atturētu no to patēriņa [32] vai mudinātu izmantot citas preces, kuru ietekme ir mazāk kaitīga videi [33].

47. Ņemot vērā šo Tiesas judikatūru, šķiet svarīgi skaidri nošķirt, no vienas puses, nodokļus, kas uzlikti saskaņā ar Direktīvu 2003/96, un, no otras puses, papildu netiešos nodokļus precēm, uz kurām attiecas akcīzes nodokļi, kas minēti Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktā. Kā norādīts minētās direktīvas 1. panta 1. punktā, ar to tiek noteikts vispārējais režīms attiecībā uz akcīzes nodokli, ar kuru tieši vai netieši apliek atsevišķu akcīzes preču patēriņu, tostarp "energoproduktus un elektroenerģiju, uz ko attiecas Direktīva [2003/96]". Citiem vārdiem, energoprodukti, ja uz tiem attiecas Direktīva 2003/96, ir apliekami ar nodokļiem saskaņā ar šajā direktīvā paredzētajiem nosacījumiem, un dalībvalstis, papildus šim nodoklim, var noteikt citus netiešus nodokļus īpašiem mērķiem saskaņā ar Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktu.

48. Šajā gadījumā netiek apstrīdēts, ka uz nodokli oglēm attiecas Direktīva 2003/96. Tādējādi iesniedzējtiesa uzsver, ka šis nodoklis tika ieviests ar Likumu 22/2005, ar kuru šī direktīva ir transponēta Spānijas tiesību sistēmā. Tāpat – Spānijas valdība apgalvo, ka minētās direktīvas 2. pantā ir noteikts, ka šīs direktīvas izpratnē jēdziens "energoprodukti" ietver tos, uz kuriem attiecas kombinētās nomenklatūras kodi KN 2701, 2702 un 2704–2715, ko piemēro oglēm, un ka Likuma 38/1992 75. pants paredz, ka produkti, uz kuriem attiecas KN kodi 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 un 2714, ir uzskatāmi par oglēm, tālab nodoklis oglēm ietilpst Direktīvas 2003/96 piemērošanas jomā.

49. Iesniedzējtiesa un *Endesa* norāda, ka Direktīvā 2003/96 un Direktīvā 2008/118 ir noteiktas prasības, kuras var uzskatīt par līdzvērtīgām attiecībā uz nodokļa uzlikšanu ar akcīzes nodokli apliekamiem energoproduktiem, jo ar vides aizsardzību saistītie iemesli pirmās minētās direktīvas nozīmē ir viens no īpašajiem mērķiem, ko paredz otrā minētā direktīva. Šādai interpretācijai nevar piekrist. Būtībā, kā uzsvērts šo secinājumu 47. punktā, ar šīm direktīvām izveidotās nodokļu sistēmas atšķiras: pirmā ir obligāta, bet otrā – fakultatīva, ja tiek ievēroti vairāki nosacījumi. Šajā jautājumā jākonstatē, ka Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrā teikuma formulējumā nav minēts, ka būtu jābūt "īpašiem mērķiem". Tādēļ, manuprāt, Tiesas judikatūru attiecībā uz "īpašo mērķi", kas jāīsteno papildu netiešajiem nodoklim precēm, kuras apliekamas ar akcīzes nodokli Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta nozīmē, nevar piemērot pēc analoģijas ar nodokli, kas paredzēts Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā teikumā. Šī analīze pilnībā atbilst Tiesas judikatūrai saistībā ar Direktīvas 2008/118 1. panta 3. punktu, kas paredz to, ka iespēja dalībvalstīm iekasēt nodokļus par precēm, uz kurām neattiecas saskaņotā akcīzes nodokļa sistēma, tiek pakārtota vienīgajam nosacījumam, ka šie nodokļi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada robežšķērsošanas formalitātes. Kā Tiesa ir

[32] Rīkojums, 2022. gada 7. februāris, *Vapo Atlantic* (C-460/21, EU:C:2022:83, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

[33] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 27. februāris, *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108, 32. punkts). Par Tiesas pieeju attiecībā uz Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta interpretāciju skat. Pitrone, F., "Defining "Environmental Taxes": Input from the Court of Justice of the European Union", *Bulletin for International Taxation*, 69. sēj. Nr. 1, 2015, 58.–64. lpp. Par nebudžeta "īpašā mērķa" esamību skat. ģenerāladvokāta N. Vāla [*N. Wahl*] secinājumus lietā *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2013:694, 17.–32. punkts).

norādījusi, atšķirībā no šīs direktīvas 1. panta 2. punkta, lasot to saistībā ar 4. apsvērumu [34], minētajā 1. panta 3. punktā nav paredzēts, ka šiem nodokļiem ir jābūt citiem nodokļiem, kas nav saskaņotais akcīzes nodoklis, *vai jānodrošina īpašu mērķu sasniegšana* [35].

50. Līdz ar to saistībā ar Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otro teikumu tostarp nav jāpārbauda, vai pastāv tieša saikne starp ieņēmumu izlietojumu un attiecīgā nodokļa iekasēšanas mērķi [36]. Ir tikai jāpārbauda attiecīgā nodokļa pamatojums, proti, vai tas patiešām tika ieviests, "ņemot vērā vides politiku", jo šis pamatojums veido patstāvīgu Savienības tiesību jēdzienu. Šajā jautājumā uzskatu, ka tomēr ir iespējams smelties iedvesmu no Tiesas judikatūras saistībā ar Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktu, atzīstot, ka nodoklis veicina vides aizsardzību, ja attiecībā uz tā struktūru, jo īpaši nodokļa bāzi vai nodokļa likmi, tas ir noteikts tā, lai ietekmētu nodokļu maksātāju rīcību tādā veidā, kas ļauj nodrošināt labāku vides aizsardzību, piemēram, apliekot kādus produktus ar ievērojamu nodokli, lai atturētu no to patēriņa vai mudinātu izmantot citus produktus, kuru ietekme ir mazāk kaitīga videi [37].

51. Šādu interpretāciju apstiprina Regula (ES) Nr. 651/2014 [38], ar ko noteiktas atbalsta kategorijas atzīst par saderīgām ar iekšējo tirgu [39]. Saskaņā ar šīs regulas 44. panta 1. punktu atbalsta shēmas dabas resursu nodokļa samazinājumu veidā, kas atbilst Direktīvā 2003/96 paredzētajiem nosacījumiem, ir saderīgas ar iekšējo tirgu LESD 107. panta 3. punkta izpratnē un ir atbrīvotas no LESD 108. panta 3. punktā noteiktās paziņošanas prasības, ja ir izpildīti vairāki nosacījumi. Minētās regulas 2. panta 119. punktā "dabas resursu nodoklis" ir definēts kā "nodoklis, kura apliekamajai bāzei ir izteikti negatīva iedarbība uz vidi vai kura mērķis ir noteiktu darbību, preču vai pakalpojumu aplikšana ar nodokli tā, lai vides aizsardzības izmaksas varētu iekļaut to cenā, un/vai tā, lai ražotājus un patērētājus rosinātu uz rīcību, kas labvēlīgāk ietekmē vidi".

52. Šajā lietā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai valsts tiesību aktos paredzētā nodokļa uzlikšana elektroenerģijas ražošanai izmantoto ogļu patēriņam ir saderīga ar Direktīvu 2003/96. Šajā ziņā jānorāda, ka tad, kad Tiesā tiek iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai noskaidrotu, vai dalībvalsts ir ieviesusi nodokli vides aizsardzības apsvērumu dēļ šīs direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrā teikuma izpratnē, Tiesas uzdevums vairāk ir sniegt informāciju valsts tiesai par kritērijiem, kuru piemērošana tai ļaus noteikt, vai šai aplikšanai ar nodokli patiešām ir tāds mērķis, un pašai veikt šādu novērtējumu, vēl jo vairāk tāpēc, ka Tiesai ne vienmēr ir visa būtiskā informācija šajā ziņā [40].

[34] Saskaņā ar šo apsvērumu: "Īpašos nolūkos akcīzes precēm var uzlikt citus netiešos nodokļus. Tomēr tādos gadījumos, lai neapdraudētu to Kopienas noteikumu vēlamo ietekmi, kas attiecas uz netiešiem nodokļiem, dalībvalstīm būtu jāievēro minēto noteikumu konkrēti būtiski elementi."

[35] Skat. spriedumu, 2015. gada 12. februāris, *Oil Trading Poland* (C-349/13, EU:C:2015:84, 33. un 34. punkts). Tiesa no tā secina, ka ar Direktīvas 2008/118 1. panta 3. punktu tiek pieļauts, ka dalībvalsts par produktiem, kuriem netiek piemērota saskaņotā akcīzes nodokļa sistēma, ietur nodokli, ko regulē identiski noteikumi kā tie, kuri attiecas uz šo sistēmu.

[36] Skat. šo secinājumu 44. punktā minēto judikatūru.

[37] Tāpat atgādinu, ka secinājumos lietā *RWE Power* (C-571/21, EU:C:2022:780, 48. punkts) attiecībā uz vides aizsardzības mērķi norādīju, ka nav apstrīdams, ka elektroenerģijas ražošana no brūnoglēm ir saistīta ar daudziem vides tiesību aktos paredzētiem pienākumiem, kuru mērķis ir izmantot energoproduktus pēc iespējas tīrākā veidā, un ka tāpēc nevar izslēgt, ka šajā lietā aplūkotais atbrīvojums var ietekmēt minēto pienākumu izpildi, ja tie ietver energoprodukta apstrādi, izmantojot elektroenerģiju, lai padarītu iespējamu videi nekaitīgāku enerģijas ražošanu.

[38] Komisijas Regula (2014. gada 17. jūnijs), ar ko noteiktas atbalsta kategorijas atzīst par saderīgām ar iekšējo tirgu, piemērojot Līguma 107. un 108. pantu (OV 2014, L 187, 1. lpp.).

[39] Par saikni starp Direktīvu 2003/96 un LESD 107. pantā minēto valsts atbalstu skat. Villar Ezcurra, M., un 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", no: Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Čeltenhema, 2017, 143.–156. lpp.

[40] Pēc analoģijas skat. rīkojumu, 2022. gada 7. februāris, *Vapo Atlantic* (C-460/21, EU:C:2022:83, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

53. Šajā saistībā, pirmkārt, iesniedzējtiesa uzsver, ka Spānijas tiesiskajā regulējumā, kurā paredzēta elektroenerģijas ražošanai izmantoto ogļu aplikšana ar nodokli, ir apgalvots, ka tā mērķis ir vides aizsardzība. Savukārt *Endesa* uzskata, ka šis pamatojums ir tikai šķietams, lai būtu ievēroti Savienības tiesību akti, bet Likuma 15/2012 patiesais mērķis ir vienīgi nodokļu ieņēmumu palielināšana. Šajā ziņā norādu, ka iesniedzējtiesa savā lēmumā citēja daļu no šī likuma preambulas [41] un no tās izriet, ka Spānijas likumdevēja mērķis, to pieņemot, bija vides aizsardzība. Tādējādi Spānijas Karaliste pamatoja nodokļa oglēm ieviešanu "ar vides aizsardzību saistīt[iem] iemesl[iem]". Taču, kā norādīts šo secinājumu 50. punktā, lai izpildītu Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrā teikuma prasības, attiecīgais nodoklis tomēr ir nepieciešams, lai nodrošinātu labāku vides aizsardzību.

54. Otrkārt, iesniedzējtiesa, atsaucoties uz Likuma 15/2012 otro papildu noteikumu, uzskata, ka nodoklim oglēm ir tikai un vienīgi budžeta papildināšanas nolūks, proti, Spānijas elektroenerģijas sistēmas izmaksu finansēšana. Šāds arguments attiecas uz jēdziena "īpaši mērķi" interpretāciju Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta nozīmē. Tomēr, kā minēts šo secinājumu 49. un 50. punktā, attiecīgais jēdziens nav jāpiemēro saistībā ar Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otro teikumu un jo īpaši nav jāpārbauda, vai pastāv tieša saikne starp ieņēmumu izlietojumu un nodokļa oglēm ieviešanas mērķi. Jāpiebilst, ka Spānijas valdība apgalvo, ka šī otrais papildu noteikums neattiecas uz nodokli oglēm un ka nodokļi, uz kuriem attiecas minētais noteikums, ir trīs jaunie nodokļi, kas ieviesti ar Likumu 15/2012 [42]. Līdz ar to šī valdība uzskata, ka jebkurā gadījumā uz nodokli oglēm neattiecas minētā likuma otrais papildu noteikums.

55. Treškārt, iesniedzējtiesa apgalvo, ka nodokļa oglēm struktūra neatbilst Likuma 15/2012 preambulā noteiktajam vides mērķim, jo šī nodokļa likme ir noteikta atbilstoši elektroenerģijas ražošanai izmantoto ogļu siltumietilpībai. Šajā ziņā vēlos norādīt, ka Direktīvas 2003/96 10. panta 1. punktā ir paredzēts, ka no 2004. gada 1. janvāra minimālos nodokļu līmeņus, kas piemērojami elektroenerģijai, nosaka saskaņā ar šīs direktīvas I pielikuma C tabulu par profesionālo un neprofesionālo patēriņu. Tomēr attiecībā uz akmeņoglēm un koksu šīs C tabulas "Kurināmajam un elektroenerģijai piemērojamie minimālie nodokļu līmeņi" vairāku valodu redakcijas, proti, jo īpaši vācu, igauņu, angļu, horvātu, latviešu, lietuviešu, ungāru, maltiešu, poļu, rumāņu un slovēņu valodas redakcijas, nepārprotami atsaucas uz akmeņogļu un koksa "bruto siltumietilpību". Līdz ar to, pat ja minētās C tabulas spāņu valodas redakcijā šī siltumietilpība nav norādīta, tas, ka Spānijas likumdevējs to uzskatīja par atsauci, lai apliktu ar nodokli ogļu izmantošanu, neliek apšaubīt ogļu nodokļa iespējamo noteikšanu ar vides aizsardzību saistītu iemeslu dēļ.

56. Ceturtkārt, iesniedzējtiesa norāda, ka ogļu nodokļa ieņēmumi nav paredzēti, lai samazinātu ietekmi uz vidi, ko rada ogļu izmantošana elektroenerģijas ražošanai. Tomēr, kā izriet no šo secinājumu 50. punkta, nodoklis veicina vides aizsardzību, ja attiecībā uz tā struktūru, jo īpaši nodokļa bāzi vai nodokļa likmi, tas ir noteikts tā, lai ietekmētu nodokļu maksātāju rīcību tādā veidā, kas ļauj nodrošināt labāku vides aizsardzību, piemēram, apliekot kādus produktus ar lielu nodokli, lai atturētu no to patēriņa vai mudinātu izmantot citus produktus, kuru ietekme ir mazāk kaitīga videi. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šajā gadījumā tā tas ir attiecībā uz nodokli oglēm. Šajā ziņā, manuprāt, ir lietderīgi norādīt, ka atbrīvojuma no nodokļa oglēm atcelšana, apvienojumā ar tā likmes palielināšanu, ir līdzeklis, kas var veicināt atturēšanos no ogļu izmantošanas elektroenerģijas ražošanā un sekmēt citu mazāk piesārņojošu enerģijas avotu izmantošanu, un ka Komisija uzskata, ka praksē šī atbrīvojuma atcelšana, šķiet, ir būtiski ietekmējusi no oglēm saražotās elektroenerģijas apjomu Spānijā.

41 Skat. šo secinājumu 16. punktu.

42 Skat. šo secinājumu 18. punktu.

57. Piektkārt, iesniedzējtiesa vaicā, vai vides aizsardzības mērķis tiek sasniegts ar to vien, ka nodokļi tiek uzlikti noteiktiem neatjaunojamās enerģijas produktiem un no nodokļa tiek atbrīvoti energoprodukti, kuru izmantošana tiek uzskatīta par mazāk kaitīgu videi. Attiecībā uz šo jautājumu no šo secinājumu iepriekšējā punkta izriet, ka gadījumā, ja nodoklis attur no tāda produkta patēriņa, kas ir kaitīgs videi, vai veicina citu produktu izmantošanu, kuru ietekme ir mazāk kaitīga videi, šis nodoklis veicina vides aizsardzību. Šajā gadījumā Spānijas valdība uzskatīja, ka no oglēm iegūst piesārņojošu enerģiju, kas jāapliek ar nodokli, ja ogles izmanto elektroenerģijas ražošanai. Šajā ziņā uzskatu, ka, atturot no ogļu patēriņa, par ko ir skaidrs, ka tas ir ļoti kaitīgs videi[43], šīs valdības mērķis bija aizsargāt vidi Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrā teikuma izpratnē.

58. Visbeidzot, sestkārt, *Endesa* apgalvo, ka, lai gan nodoklis oglēm tika ieviests, Spānijas valdība pēc tam atjaunoja atbrīvojumu no tā attiecībā uz ogļūdeņražiem, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, un tas liecina, ka šim nodoklim nav reāla vides aizsardzības mērķa. Tomēr, manuprāt, šī nodokļa izvērtēšana, ņemot vērā Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta otro teikumu, ir jāveic katrā gadījumā atsevišķi. Tā kā šis nodoklis ir noteikts, "ņemot vērā vides politiku", tas ietilpst minētā noteikuma piemērošanas jomā pat tad, ja vienlaikus ar šo nodokli netiek aplikti citi elektroenerģijas ražošanai izmantotie piesārņojošie produkti.

59. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uzskatu, ka Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts tiesību akti, kas paredz nodokļa uzlikšanu oglēm, kuras izmanto elektroenerģijas ražošanai, atbilst nosacījumam, ka nodoklis jāievieš, "ņemot vērā vides politiku", ja situācijā, kad valsts likumdevējs šī nodokļa pieņemšanai ir atsaucies uz vides aizsardzības mērķi, bet vides aizsardzības mērķis nav integrēts minētā nodokļa struktūrā un tā likme tiek noteikta atbilstoši ogļu siltumietilpībai, minētā nodokļa ieņēmumi tiek novirzīti valsts elektroenerģijas sistēmas izmaksu finansēšanai un citu – videi mazāk kaitīgu – energoproduktu izmantošana netiek aplikta ar nodokli.

V. Secinājumi

60. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa, Spānija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes Direktīvas 2003/96/EK (2003. gada 27. oktobris), kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai, 14. panta 1. punkta a) apakšpunkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

valsts tiesību akti, kas paredz nodokļa uzlikšanu oglēm, kuras izmanto elektroenerģijas ražošanai, atbilst nosacījumam, ka nodoklis jāievieš, "ņemot vērā vides politiku", ja situācijā, kad valsts likumdevējs šī nodokļa pieņemšanai ir atsaucies uz vides aizsardzības mērķi, bet vides aizsardzības mērķis nav integrēts minētā nodokļa struktūrā un tā likme tiek noteikta atbilstoši ogļu siltumietilpībai, minētā nodokļa ieņēmumi tiek novirzīti valsts elektroenerģijas sistēmas izmaksu finansēšanai un citu – videi mazāk kaitīgu – energoproduktu izmantošana netiek aplikta ar nodokli.

[43] Skat. it īpaši trešo daļu 2022. gada aprīlī publicētā Klimata pārmaiņu starpvaldību ekspertu grupas (*IPCC*) sestajā novērtējuma ziņojumā, kura kopsavilkums (angļu valodā) ir pieejams šajā vietnē: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.