Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ATHANASIOS RANTOS
2 päivänä helmikuuta 2023 [1]

Asia C-833/21

Endesa Generación SA
vastaan
Tribunal Económico Administrativo Central

(Ennakkoratkaisupyyntö – Audiencia Nacional (valtakunnallinen ylioikeus, Espanja))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Direktiivi 2003/96/EY – Energiatuotteiden ja sähkön verotus – 14 artiklan 1 kohdan a alakohta – Sähkön tuottamiseen käytettävien energiatuotteiden ja sähkön sekä sähköntuotantokyvyn säilyttämiseen käytettävän sähkön vapauttaminen verosta – Jäsenvaltioiden mahdollisuus poiketa tästä vapautuksesta ”ympäristöpoliittisista syistä” – Sähkön tuottamiseen käytettävästä hiilestä kannettava kansallinen vero – Ympäristöpolitiikan tavoitteet – Arviointiperusteet

I Johdanto

1. Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan direktiivin 2003/96/EY [2] 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään sähkön tuottamiseen käytettävien energiatuotteiden ja sähkön sekä sähköntuotantokyvyn säilyttämiseen käytettävän sähkön vapauttamisesta verosta. Tässä säännöksessä säädetään lisäksi, että jäsenvaltiot voivat ympäristöpoliittisista syistä poikkeuksellisesti määrätä näille tuotteille veroja ilman, että niiden tarvitsee noudattaa kyseisessä direktiivissä vahvistettuja vähimmäisverotasoja.

2. Millä edellytyksin voidaan katsoa, että kansallisessa lainsäädännössä säädetyn kaltainen sähkön tuottamiseen käytettävän hiilen verotus on otettu käyttöön direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetuista ”ympäristöpoliittisista syistä”? Audiencia Nacional (valtakunnallinen ylioikeus, Espanja) tiedustelee lähinnä tätä.

3. Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Endesa Generación SA (jäljempänä Endesa) ja Tribunal Económico Administrativo Central (keskushallinnon hallinto- ja veroasioiden valituslautakunta, Espanja) ja jossa on kyse verotuspäätöksestä, joka koskee Espanjan hiiliveron soveltamista lämpövoimalaitoksen sähköenergian tuottamiseen käyttämään hiileen.

[1] Alkuperäinen kieli: ranska.

[2] Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2003, L 283, s. 51).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Direktiivi 2003/96

4. Direktiivin 2003/96 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on kannettava energiatuotteista ja sähköstä veroa tämän direktiivin mukaisesti.”

5. Kyseisen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä ilmaisulla ’energiatuotteet’ tarkoitetaan seuraavia tuotteita:

– –

b) CN-koodeihin[3] 2701, 2702 ja 2704–2715 kuuluvat tuotteet;

– –

5. Tässä direktiivissä olevia viittauksia yhdistetyn nimikkeistön koodeihin pidetään viittauksina koodeihin, jotka ovat tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I muuttamisesta 6.8.2001 annetussa komission asetuksessa (EY) N:o 2031/2001.[4]

– –”

6. Kyseisen direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Verotasot, joita jäsenvaltioiden on sovellettava 2 artiklassa tarkoitettuihin energiatuotteisiin ja sähköön, eivät saa olla tässä direktiivissä säädettyjä vähimmäisverotasoja alempia.

2. Tässä direktiivissä ’verotasolla’ tarkoitetaan kaikkia kannettuja välillisiä veroja (arvonlisäveroa lukuun ottamatta), jotka lasketaan suoraan tai välillisesti energiatuotteiden tai sähkön määrästä kulutukseen luovutuksen ajankohtana.”

7. Saman direktiivin 10 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Sähköön sovellettavat verotuksen vähimmäistasot vahvistetaan 1 päivästä tammikuuta 2004 liitteessä I olevan taulukon C mukaisiksi.

2. Jäsenvaltiot voivat soveltaa 1 kohdassa tarkoitettuja vähimmäisverotasoja korkeampaa verokantaa edellyttäen, että ne noudattavat direktiiviä 92/12/ETY.[5]”

3 Yhdistetyn nimikkeistön koodit.

4 EYVL 2001, L 279, s. 1.

5 Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1992, L 76, s. 1).

8. Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Sen lisäksi, mitä direktiivissä [92/12] säädetään veronalaisten tuotteiden vapauttamisesta verosta tiettyjen käyttötarkoitusten perusteella ja sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista, jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut tuotteet edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi:

a) energiatuotteet ja sähkö, joita käytetään sähkön tuottamiseen, sekä sähkö, jota käytetään sähköntuotantokyvyn säilyttämiseen. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin ympäristöpoliittisista syistä määrätä näille tuotteille veroja ilman, että niiden tarvitsee noudattaa tässä direktiivissä vahvistettuja vähimmäisverotasoja. Tällöin näiden tuotteiden verotusta ei oteta huomioon 10 artiklassa tarkoitetun vähimmäistason noudattamista laskettaessa.”

2. Direktiivi 2008/118/EY

9. Direktiivin 2008/118/EY,[6] jolla sen 47 artiklan nojalla kumottiin ja korvattiin direktiivi 92/12 1.4.2010 alkaen, 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee seuraavien tavaroiden (jäljempänä ’valmisteveron alaiset tavarat’) kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa:

a) direktiivin [2003/96] soveltamisalaan kuuluvat energiatuotteet ja sähkö;

– –

2. Jäsenvaltiot voivat erityistarkoituksissa kantaa myös muita välillisiä veroja valmisteveron alaisista tavaroista, jos nämä verot ovat valmisteveron tai arvonlisäveron perusteen määrittämistä, veron määrän laskentaa sekä verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevien yhteisön verosääntöjen mukaisia, verovapautuksia koskevat säännökset pois lukien.

3. Jäsenvaltiot voivat kantaa veroja:

a) muista tuotteista kuin valmisteveron alaisista tavaroista;

– –

Tällaisten verojen kantaminen ei kuitenkaan saa johtaa rajamuodollisuuksien käyttöönottoon jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

[6] Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2009, L 9, s. 12).

B Espanjan oikeus

10. Hiilivero otettiin käyttöön Espanjassa 18.11.2005 annetulla lailla 22/2005, joka koskee useiden energiatuotteiden ja sähkön verotukseen liittyvien yhteisön direktiivien saattamista osaksi Espanjan oikeusjärjestystä sekä eri jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavaa yhteistä verojärjestelmää ja jolla säännellään eläkerahastoihin tehtävien rajatylittävien suoritusten verojärjestelmää Euroopan unionissa (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)[7] (jäljempänä laki 22/2005). Tätä tarkoitusta varten valmisteveroista 28.12.1992 annettua lakia 38/1992 (Ley 38/1992 de Impuestos Especiales)[8] muutettiin lisäämällä siihen III osasto, jonka otsikko on ”Hiilestä kannettava valmistevero” ja johon sisältyvät eritysesti kyseisen lain 75–84 artikla (jäljempänä laki 38/1992).

11. Lain 38/1992 75 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä verossa hiilenä pidetään – – neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 2658/87[9] säädetyn tariffi- ja tilastonimikkeistön – – koodeihin 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 ja 2714 kuuluvia tuotteita.”

12. Kyseisen lain 77 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Valmisteveroa kannetaan hiilen luovuttamisesta kulutukseen sen alueellisella soveltamisalalla.”

13. Kyseisen lain 79 §:n 3 momentin a kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Valmisteverosta vapautetaan liiketoimet, joissa hiiltä luovutetaan kulutukseen, jos hiiltä käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) sähkön tuottaminen sekä lämmön ja sähkön yhteistuotanto.”

14. Saman lain 83 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Valmisteveron perusteena on verollisten liiketoimien kohteena olevasta hiilestä saatava energia ilmaistuna gigajouleina (GJ).”

15. Lain 38/1992 84 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”Valmistevero on 0,15 euroa gigajoulelta.”

7 BOE nro 277, 19.11.2005, s. 37821.

8 BOE nro 312, 29.12.1992, s. 44305.

9 Tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annettu asetus (EYVL 1987, L 256, s. 1).

16. Lakia 38/1992 muutettiin kestävää energiataloutta edistävistä verotoimenpiteistä 27.12.2012 annetulla lailla 15/2012 (Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética) [10] (jäljempänä laki 15/2012). Lain 15/2012 johdanto-osassa todetaan seuraavaa:

”I) Tämän lain tavoitteena on mukauttaa verojärjestelmäämme siten, että [energiankäyttö] olisi tehokkaampaa, ympäristöystävällisempää ja kestävämpää, jotka ovat tämän verouudistuksen taustalla olevia arvoja, ja että verojärjestelmä ilmentäisi siten Euroopan unionin vero- ja energiapolitiikkaa sekä luonnollisesti ympäristöpolitiikkaa ohjaavia perusperiaatteita.

Nyky-yhteiskunnassa energiantuotannon ja -kulutuksen lisääntyvä vaikutus ympäristön kestävyyteen edellyttää normatiivista kehystä ja sääntelykehystä, joilla taataan kaikille toimijoille myös rikkaan ympäristöperintömme säilyttämistä edistävän energiamallin asianmukainen toiminta.

Tämä laki perustuu pääasiassa perustuslain 45 §:ään, säännökseen, jossa ympäristömme suojelusta tulee yksi sosiaali- ja talouspolitiikan pääperiaatteista. Siten yksi tämän verouudistuksen kulmakivistä on sähköntuotannosta ja käytetyn ydinpolttoaineen tai radioaktiivisen jätteen varastoinnista aiheutuvien ympäristökustannusten sisällyttäminen hintoihin. Tällä tavalla tämän lain on toimittava kimmokkeena energiatehokkuutemme parantamiseen, samaan aikaan kun varmistetaan luonnonvarojen parempi hoito ja jatketaan uuden kestävän kehityksen mallin kohentamista sekä taloudellisesta että sosiaalisesta näkökulmasta ja myös ympäristön näkökulmasta.

Tämä uudistus edistää lisäksi ympäristöpolitiikkojen integroimista verojärjestelmäämme, mikä mahdollistaa sekä erityiset ympäristöverot että ympäristötekijän sisällyttämisen muihin jo olemassa oleviin veroihin.

Tämän lain taustalla olevien arvojen ja tavoitteiden on oltava horisontaalisia, minkä vuoksi niillä on keskeinen merkitys alakohtaisten toimenpiteiden johdonmukaisuuden kannalta erityisesti silloin, kun ne vaikuttavat energia-alaan, jolla on tällainen taloudellinen ja ympäristöön liittyvä merkitys maassamme.

Tätä tarkoitusta varten tässä laissa säädetään kolmesta uudesta verosta: sähköntuotannon arvosta kannettavasta verosta, ydinvoimatuotannossa käytettävästä ydinpolttoaineesta ja syntyvästä radioaktiivisesta jätteestä kannettavasta verosta sekä käytetyn ydinpolttoaineen ja radioaktiivisen jätteen varastoinnista keskitetyissä laitoksissa kannettavasta verosta. Tällä lailla otetaan käyttöön maksu sisämaan vesien käytöstä sähkön tuottamiseen. Siinä muutetaan maakaasun ja hiilen verokantoja sekä luovutaan sähköntuotannossa sekä sähkön ja hyötylämmön yhteistuotannossa käytettäviä energiatuotteita koskevista poikkeuksista.

– –

IV) – – [Tällä] lailla muutetaan sähkön tuottamiseen käytettäviin eri energiatuotteisiin sovellettavaa verokohtelua. Fossiilisiin polttoaineisiin perustuva sähköntuotanto on kasvihuonekaasujen merkittäviä päästölähteitä, joten verotuksen osalta katsottiin, että tätä sähköntuotannon muotoa on verotettava asianmukaisemmin siitä aiheutuvien ulkoisvaikutusten perusteella.

[10] BOE nro 312, 28.12.2012, s. 88081.

Tällä perusteella kumotaan tietyt lain 38/1992 51 §:n 2 momentin c kohdassa ja 79 §:n 3 momentin a kohdassa säädetyt vapautukset direktiivin [2003/96] 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat tässä tarkoituksessa verottaa sähkön tuottamiseen käytettäviä energiatuotteita, mukaisesti sekä lämmön ja sähkön yhteistuotannon osalta kyseisen direktiivin 15 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti.

Jotta sovelletaan samanlaista kohtelua kuin fossiilisiin energialähteisiin perustuvaan sähköntuotantoon, hiiliverokantaa korotetaan vastaavasti, ja samalla otetaan käyttöön sähköenergian tuotantoon tai sähkön ja lämmön yhteistuotantoon tarkoitettuihin poltto- ja kaasuöljyihin sovellettavat erityiset verokannat.

_ _”

17. Lailla 15/2012 poistettiin siten lain 38/1992 79 §:n 3 momentin a kohta ja muutettiin sen 84 § seuraavasti:

”Valmistevero on 0,65 euroa gigajoulelta.” [11]

18. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan lailla 15/2012 säilytettiin hiilivedyistä kannettavasta verosta myönnettävät vapautukset, jotka koskevat sähköntuotantoa voimalaitoksissa tai sähköntuotantoa tai sähkön ja lämmön yhteistuotantoa sähkön ja lämmön yhteistuotantolaitoksissa sen soveltamisalaan kuuluvien polttoaineiden, kuten maakaasun ja dieselin, osalta. [12] Kuten kyseisen lain johdanto-osassa todetaan, siinä otettiin lisäksi käyttöön kolme uutta veroa, nimittäin sähköntuotannon arvosta kannettava vero, ydinvoimatuotannossa käytettävästä ydinpolttoaineesta ja syntyvästä radioaktiivisesta jätteestä kannettava vero sekä käytetyn ydinpolttoaineen ja radioaktiivisen jätteen varastoinnista keskitetyissä laitoksissa kannettava vero.

19. Lain 15/2012 toisessa lisäsäännöksessä, jonka otsikko oli ”Sähköjärjestelmän kustannukset”, säädettiin seuraavaa:

”Valtion yleisissä talousarviolaeissa määritetään vuosittain sähköalasta 27.11.1997 annetun lain 54/1997 [(Ley 54/1997 del Sector Eléctrico)][13] 16 §:ssä tarkoitettujen sähköjärjestelmän kustannusten rahoittamiseen osoitettava määräraha, joka saadaan laskemalla yhteen

a) tässä laissa säädetyistä veroista ja maksuista saatavien valtion vuotuisten tulojen arvioitu määrä ja

b) kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien huutokaupasta saatavien tulojen arvioitu määrä, joka on enintään 500 miljoonaa euroa.” [14]

[11] Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että sähköjärjestelmän rahoituksen vakauden turvaamisen edellyttämistä kiireellisistä toimenpiteistä 12.7.2013 annetulla kuninkaan asetuksella 9/2013 (Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico; BOE nro 167, 13.7.2013, s. 52106) otettiin myöhemmin käyttöön ammattitarkoitukseen käytettävän hiilen osalta alennettu valmistevero (0,15 euroa gigajoulelta) sillä edellytyksellä, ettei hiiltä käytetä sähkön ja lämmön yhteistuotantoprosesseissa eikä välillisessä tai välittömässä sähköntuotannossa.

[12] Endesa väittää kirjallisissa huomautuksissaan, että hiilivetyjä koskeva vapautus poistettiin lailla 15/2012 mutta otettiin uudelleen käyttöön energiasiirtymää ja kuluttajien suojelua koskevista kiireellisistä toimenpiteistä 5.10.2018 annetulla kuninkaan asetuksella 15/2018 (Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores; BOE nro 242, 6.10.2018, s. 97430).

[13] BOE nro 285, 28.11.1997, s. 35097.

[14] Tätä säännöstä muutettiin ensimmäisen kerran sähköalasta 26.12.2013 annetulla lailla 24/2013 (Ley del Sector Eléctrico; BOE nro 310, 27.12.2013, s. 105198).

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

20. Endesa on yritys, joka tuottaa sähköenergiaa muun muassa kivihiiltä käyttämällä. Se hankkii kivihiilen sellaisen etuyhteysyrityksen, nimittäin Carboex SA:n, välityksellä, joka on ilmoittanut jälleenmyyntiä varten hankitut hiilierät hiiliverosta vapautetuiksi sillä perusteella, että verotettavana tapahtumana on kyseisen polttoaineen käyttö.

21. Endesalle kuuluvan Litoral de Almerían (Espanja) lämpövoimalan verotarkastuksen jälkeen verotarkastusvirasto katsoi, että hiiliveron peruste oli määritettävä hiilen suuremman lämpöarvon perusteella sähkön tuottamiseen tosiasiallisesti käytetystä energiasta riippumatta. Se väitti, että Endesa oli hankkinut kyseiset hiilierät kulutettaviksi sähkön tuottamisessa, mikä johti verotettavan tapahtuman toteutumiseen ja verosaatavan syntymiseen. Lisäksi valvottiin varastoilmoituksia koskevia muodollisia velvoitteita. Verotarkastusvirasto teki siksi Endesaa koskevan verotuspäätöksen, jossa vahvistettiin korotettu vero viivästyskorkoineen maksamatta olevilta määriltä.

22. Endesa teki 7.4.2016 Tribunal Económico Administrativo Centralille hallinnollisen oikaisuvaatimuksen, jossa se riitautti ensinnäkin hiiliveron määräytymisen hiilen suuremman lämpöarvon perusteella, toiseksi sellaisen 268 717,98 tonnin suuruisen hiilierän verotuksen, jonka Carboex oli ilmoittanut olevan vapautettu verosta vuoden 2011 osalta sillä perusteella, että se oli tarkoitettu jälleenmyytäviksi ja että Endesa käytti sitä tämän jälkeen sähkön tuottamiseen, kolmanneksi kirjanpidon mukaisten varastojen määrittämisen 31.12.2012 sekä neljänneksi tämän veron yhteensopivuuden unionin oikeuden kanssa sähkön tuottamiseen tarkoitetun käytön osalta.

23. Tribunal Económico Administrativo Central katsoi 28.3.2019 tekemässään päätöksessä, ettei hiiliveron perustetta määritettäessä ollut syytä ottaa huomioon hiilen pienempää lämpöarvoa. Se huomautti, että sellaisten hiilierien verottaminen, joiden oli aiemmin ilmoitettu olevan vapautettu hiiliverosta sillä perusteella, että ne oli tarkoitettu jälleenmyytäviksi, ei merkitse kaksinkertaista verotusta, koska ostaja oli varannut ne omaan käyttöön sähkön tuottamisessa, joka muodosti verotettavan tapahtuman. Tribunal Económico Administrativo Central katsoi lisäksi, ettei hiilen varastoilmoituksessa olevaa väitettyä virhettä ollut näytetty toteen. Se ei myöskään lausunut siitä, onko laki 15/2012, jolla poistettiin sähkön tuottamiseen tarkoitetun hiilen käytön vapauttaminen hiiliverosta, unionin oikeuden mukainen.

24. Endesa teki edellä mainitusta Tribunal Económico Administrativo Centralin päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen Audiencia Nacionaliin hallinto-oikeudellisen valituksen, jossa se esitti samat väitteet kuin Tribunal Económico Administrativo Centralissa ja vaati, että unionin tuomioistuimelta pyydetään ennakkoratkaisu siltä osin kuin asiassa on kyse lain 15/2012 säännöksestä, jolla poistettiin sähköntuotantoon tarkoitetun hiilen kulutuksen vapauttaminen hiiliverosta.

25. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa päätelleensä, että jos Espanjan lainsäädännössä vahvistetaan valmisteveron määrä, joka perustuu gigajouleina mitattavaan hiilen käytöstä syntyvään lämpöenergiaan, ei ole syytä ottaa huomioon yksinomaan energiaa, jota käytetään tosiasiallisesti sähkön tuottamiseen. Lisäksi hiiliveron verotettava tapahtuma toteutuu silloin, kun kyseinen yhtiö hankkii hiiltä etuyhteydessä olevalta yhtiöltä käyttääkseen sitä sähkön tuottamisessa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ei ole myöskään näyttöä siitä, että varastoilmoitukseen sisältyisi virhe.

26. Kyseinen tuomioistuin katsoi näin ollen, että Endesan vaatimukset, jotka koskevat vahvistetun hiiliveron määrän maksamatta jättämistä, voidaan hyväksyä vain kyseenalaistamalla sähkön tuottamisessa käytettävän hiilen kulutuksesta kannettavan veron yhteensopivuus energiatuotteiden ja sähkön verojärjestelmän uudistamista koskevan unionin lainsäädännön kanssa. Jos kyseisellä verolla ei nimittäin ole direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua ympäristöön liittyvää tarkoitusta, kyseessä oleva Espanjan lainsäädäntö on näin ollen ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, ja se on hylättävä, minkä vuoksi kyseessä olevalla verotuspäätöksellä ei ole oikeudellista perustaa.

27. Tältä osin ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on vakavia epäilyjä siitä, onko sähkön tuottamiseen käytettävän hiilen kulutuksesta kannettava vero sopusoinnussa direktiivin 2003/96 kanssa, sillä jos verolla on kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu erityistarkoitus, sillä ei voi olla yksinomaan talousarviota koskevaa tarkoitusta, nimittäin Espanjan sähköjärjestelmän kustannusten rahoittamiseen liittyvää tarkoitusta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tämän talousarviota koskevan tarkoituksen johtuvan siitä, että lain 15/2012 toisessa lisäsäännöksessä säädetään nimenomaisesti, että valtion yleisissä talousarviolaeissa sähköjärjestelmän kustannusten rahoittamiseen osoitetaan määräraha, joka vastaa kyseisessä laissa säädetyistä veroista ja maksuista saatavien valtion vuotuisten tulojen arvioitua määrää.

28. Lain 15/2012 johdanto-osassa mainittu ympäristötavoite ei ilmene myöskään hiiliveron rakenteesta, eikä kyseisen veron tuotolla ole tarkoitus vähentää hiilen käytöstä sähkön tuottamiseen aiheutuvia ympäristövaikutuksia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan se, että tähän tarkoitukseen tapahtuvan erittäin saastuttavan energiatuotteen käytön verottaminen ei näytä täyttävän edellytystä, jonka mukaan verolla on oltava erityinen tarkoitus, kun otetaan huomioon, että kyse on spot-luonteisista sähkömarkkinoiden hinnoittelumarkkinoista ja että hiiltä käyttäviä lämpövoimaloita ei ole suljettu sähköntuotannosta maksettavan korvauksen ulkopuolelle, mikä edistää niiden taloudellista ja rahoituksellista kestävyyttä.

29. Tässä tilanteessa Audiencia Nacional on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko Espanjan – – lainsäädäntö, jossa säädetään sähköntuotantoon käytettävän kivihiilen verotuksesta, direktiivin [2003/96] 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukainen, kun veron rakenteessa ei ole otettu huomioon ympäristönsuojelullisia päämääriä, vaikka sen tavoitteeksi on ilmoitettu ympäristönsuojelu, ja kun siitä saatavat verotulot käytetään sähköjärjestelmän kustannusten rahoittamiseen?

2) Voidaanko katsoa, että ympäristötavoite on tosiasiallisesti otettu veron rakenteessa huomioon sillä, että verokannat vahvistetaan suhteessa sähköntuotannossa käytetyn hiilen lämpöarvoon?

3) Saavutetaanko ympäristötavoite pelkästään sillä, että veroja säädetään kannettavaksi tietyistä uusiutumattomista energiatuotteista ja että sellaisten tuotteiden käyttöä, joiden katsotaan olevan vähemmän haitallisia ympäristölle, ei veroteta?”

30. Endesa, Espanjan hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia.

IV Asian tarkastelu

31. Ennakkoratkaisukysymyksissään, joita on syytä tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään sähkön tuottamiseen käytettävän kivihiilen verotuksesta, täyttää edellytyksen, jonka mukaan veron käyttöönoton on tapahduttava ”ympäristöpoliittisista syistä”, kun tilanteessa, jossa kansallinen lainsäätäjä on vedonnut ympäristönsuojelutavoitteeseen tämän veron käyttöönoton yhteydessä, ympäristöön liittyvää tarkoitusta ei ole otettu huomioon kyseisen veron, jonka määrä vahvistetaan hiilen lämpöarvon perusteella, rakenteessa, tästä verosta saatavat tulot käytetään kansallisen sähköjärjestelmän kustannusten rahoittamiseen, ja muiden energiatuotteiden, joita ei pidetä yhtä haitallisina ympäristölle, käyttöä ei veroteta.

32. Jotta näihin kysymyksiin voidaan vastata, aluksi on palautettava mieleen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee jäsenvaltioiden mahdollisuutta verottaa sähkön tuottamiseen käytettäviä energiatuotteita direktiivin 2003/96 nojalla.

33. Tässä yhteydessä on todettava, että kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on kannettava veroa direktiivin soveltamisalaan kuuluvista energiatuotteista eli moottoripolttoaineista, lämmityspolttoaineista ja sähköstä soveltamalla niihin verotasoja, jotka eivät saa olla kyseisessä direktiivissä säädettyjä vähimmäisverotasoja alempia.[15] Kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa jäsenvaltioiden kyseessä oleviin tuotteisiin soveltama verotaso määritellään kaikkien kannettujen välillisten verojen määräksi (arvonlisäveroa lukuun ottamatta), joka lasketaan suoraan tai välillisesti energiatuotteiden tai sähkön määrästä kulutukseen luovutuksen ajankohtana.

34. Kuten unionin tuomioistuin on todennut, kun direktiivissä 2003/96 säädetään energiatuotteiden ja sähkön yhdenmukaistetusta verotusjärjestelmästä, sillä pyritään edistämään sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa energia-alalla välttämällä muun muassa kilpailun vääristymistä.[16] Tätä varten unionin lainsäätäjä on päättänyt erityisesti sähköntuotannon osalta – kuten muun muassa energiatuotteiden verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta annettavaa neuvoston direktiiviä koskevan ehdotuksen[17] sivulta 5 ilmenee – velvoittaa jäsenvaltiot direktiivin 2003/96 1 artiklasta ilmenevän mukaisesti verottamaan jaeltua sähköä, jolloin sen tuotannossa käytettävät energiatuotteet on vastaavasti vapautettava verosta, ja näin on tehtävä sähkön kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi.[18]

35. Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään siten, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sähkö ja energiatuotteet, joita käytetään muun muassa sähkön tuottamiseen.[19] Koska kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa luetellaan tyhjentävästi jäsenvaltioille määrätyt pakolliset verovapautukset energiatuotteiden ja sähkön verotuksen osalta, sen säännöksiä ei näin ollen voida tulkita laajentavasti viemättä kyseisellä direktiivillä käyttöön otetulta yhdenmukaistetulta verotukselta kaikkea tehokasta vaikutusta.[20]

[15] Tuomio 31.3.2022, komissio v. Puola (Energiatuotteiden verotus) (C-139/20, EU:C:2022:240, 39 kohta).

[16] Ks. tuomio 14.1.2021, komissio v. Italia (Polttoainehankintoihin annettava tuki) (C-63/19, EU:C:2021:18, 75 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja ratkaisuehdotukseni RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, 25 ja 26 kohta).

[17] EYVL 1997, C 139, s. 14.

[18] Ks. tuomio 16.10.2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja ratkaisuehdotukseni RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, 47 kohta).

[19] Tuomio 16.10.2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[20] Tuomio 7.3.2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, 24 ja 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36. Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään täsmällisestä ja ehdottomasta velvollisuudesta, kun siinä velvoitetaan jäsenvaltiot ehdottomasti vapauttamaan sähkön tuottamiseen käytettävät energiatuotteet verosta, joten kyseisellä säännöksellä annetaan yksityisille oikeus vedota siihen välittömästi kansallisissa tuomioistuimissa.[21]

37. Direktiivillä 2003/96 pyritään myös edistämään ympäristöpolitiikan tavoitteita.[22] Nämä tavoitteet ilmenevät jäsenvaltioille annetusta mahdollisuudesta verottaa sähkön tuottamiseen käytettäviä energiatuotteita. Tästä on todettava, että kun unionin lainsäätäjä on halunnut antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden poiketa kyseisessä direktiivissä säädetystä pakollisesta verosta vapauttamista koskevasta järjestelmästä, se on säätänyt siitä nimenomaisesti erityisesti tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat verottaa sähkön tuottamiseen käytettäviä energiatuotteita ”ympäristöpoliittisista syistä”.[23] Direktiivillä 2003/96 ei siten poisteta kokonaan kaksinkertaisen verotuksen riskiä,[24] koska jäsenvaltioilla on mahdollisuus säätää sähköveron lisäksi ympäristön kannalta epätoivottujen polttoaineiden verottamisesta.[25] Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 35 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toista virkettä ei kuitenkaan voida tulkita laajentavasti viemättä kyseisellä direktiivillä käyttöön otetulta yhdenmukaistetulta verotukselta kaikkea tehokasta vaikutusta.

38. Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että lailla 22/2005, jolla direktiivi 2003/96 saatettiin osaksi Espanjan oikeusjärjestystä, otettiin käyttöön hiilivero. Tätä tarkoitusta varten lain 38/1992, sellaisena kuin se on muutettuna, 79 §:n 2 momentissa säädettiin muun muassa, että valmisteverosta vapautetaan liiketoimet, joissa hiiltä luovutetaan kulutukseen, jos hiiltä käytetään muun muassa sähkön tuottamiseen sekä lämmön ja sähkön yhteistuotantoon. Tämä säännös poistettiin lailla 15/2012, jossa vedottiin ympäristönsuojelua koskeviin perusteisiin, minkä seurauksena hiiliveroa alettiin soveltaa sähkön tuottamiseen sekä sähkön ja lämmön yhteistuotantoon tapahtuvaan hiilen käyttöön. Lisäksi lailla 15/2012 korotettiin hiiliveron määrää 0,15 eurosta 0,65 euroon gigajoulelta.

39. Kuten lain 15/2012 johdanto-osassa nimenomaisesti mainitaan, Espanjan kuningaskunnan tarkoituksena on tässä mielessä ollut käyttää direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä säädettyä mahdollisuutta ottaa ”ympäristöpoliittisista syistä” käyttöön sähkön tuottamiseen käytettävän hiilen verotusjärjestelmä kyseisen säännöksen ensimmäisessä virkkeessä käyttöön otetusta vapautusjärjestelmästä poiketen. Kyseinen jäsenvaltio on siten säätänyt sähkön kaksinkertaisesta verotuksesta, nimittäin yhtäältä sähkön tuottamiseen käytettävän hiilen ja toisaalta jaellun sähkön verotuksesta.

40. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii tässä yhteydessä selvittämään, onko sähkön tuottamiseen käytettävän hiilen verottaminen direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen mukaista siltä osin kuin kyseinen vero on otettu käyttöön

[21] Tuomio 7.3.2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[22] Ks. tuomio 30.1.2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja ratkaisuehdotukseni RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, 46 ja 48 kohta).

[23] Ks. vastaavasti tuomio 16.10.2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Huomautan, että komissio esitti 14.7.2021 uuden ehdotuksen neuvoston direktiiviksi energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan unionin kehyksen uudistamisesta (COM(2021) 563 final). Kyseisen ehdotuksen mukaan direktiivin 2003/96 14 artikla kumotaan. Kyseisen direktiivin uudessa 13 artiklassa, sellaisena kuin se on ehdotettu, kuitenkin pääasiallisesti toistetaan kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan nykyinen sisältö.

[24] Ks. vastaavasti tuomio 7.3.2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[25] Ks. vastaavasti tuomio 4.6.2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, 51 kohta).

ympäristöpoliittisista syistä. Kyseinen tuomioistuin viittasi tältä osin direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohtaa koskevaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat erityistarkoituksissa kantaa myös muita välillisiä veroja valmisteveron alaisista tavaroista, jos nämä verot ovat valmisteveroa tai arvonlisäveroa koskevien unionin verosääntöjen mukaisia. Kyseinen tuomioistuin pohtii, onko hiiliverolla ”erityistarkoitus”, jota edellytetään samalla tavoin sovellettaessa direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohtaa ja direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toista virkettä.

41. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien kysymysten perusteella on mielestäni hyödyllistä palauttaa mieleen direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohtaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, ennen kuin tutkitaan, voidaanko sitä soveltaa analogisesti direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toiseen virkkeeseen.

42. Kuten unionin tuomioistuin on todennut, direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa, jolla pyritään ottamaan huomioon jäsenvaltioiden verotusperinteiden moninaisuus alalla ja se, että välilliseen verotukseen turvaudutaan usein muun kuin julkistalouteen liittyvän politiikan toteuttamiseksi, annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus säätää paitsi vähimmäismääräisestä valmisteverosta myös omiin erityistarkoituksiinsa tähtäävistä muista välillisistä veroista.[26] Kyseisessä säännöksessä käytetyllä muiden välillisten verojen käsitteellä tarkoitetaan näin ollen kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa lueteltujen tavaroiden kulutukseen kohdistuvia, erityistarkoituksessa kannettavia muita välillisiä veroja kuin viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitettuja valmisteveroja.[27]

43. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä todetaan, että direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kantaa myös muita välillisiä veroja valmisteveron alaisista tavaroista kahden edellytyksen täyttyessä. Yhtäältä tällaiset verot on kannettava erityistarkoituksia varten, ja toisaalta niiden kannossa on noudatettava valmisteveron tai arvonlisäveron perusteen määrittämistä, veron määrän laskentaa sekä verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevia unionin verosääntöjä, eikä näihin sääntöihin sisälly verovapautuksia koskevia säännöksiä. Nämä kaksi edellytystä, joiden tarkoituksena on välttää se, että muilla välillisillä veroilla rajoitettaisiin aiheettomasti kauppaa, ovat, kuten direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdan sanamuodostakin ilmenee, luonteeltaan kumulatiivisia.[28]

44. Kyseisistä edellytyksistä ensimmäisen osalta unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus on muu kuin pelkästään julkistaloudellinen tarkoitus. Koska kaikilla veroilla on kuitenkin välttämättä julkistaloudellinen tarkoitus, pelkästään se seikka, että verolla on julkistaloudellinen tavoite, ei voi itsessään riittää sulkemaan pois sitä, että tällä verolla voitaisiin katsoa olevan myös direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus, tai muuten kyseisen säännöksen sisältö tehtäisiin täysin merkityksettömäksi. Jotta voitaisiin siis katsoa, että verolla on mainitussa säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, sillä itsellään on pyrittävä varmistamaan sen erityistarkoituksen, johon vedotaan, toteutuminen.[29] Näin on erityisesti silloin, kun verosta saatavat tulot on käytettävä mainitun veron kohteena olevaan sähkönkulutukseen erityisesti liittyvien ympäristökustannusten vähentämiseen ja alueellisen sekä sosiaalisen koheesion edistämiseen siten, että tulojen käytön ja mainitun veron tarkoituksen välillä on suora yhteys.[30]

[26] Määräys 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[27] Tuomio 3.3.2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[28] Määräys 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, 21 ja 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[29] Määräys 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, 23–25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[30] Tuomio 25.7.2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45. Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä todetaan lisäksi, että vaikka verosta saatavien tulojen ennalta määrätty kohdentaminen jäsenvaltion viranomaisille siirretyn toimivallan käytön rahoittamiseen saattaa olla seikka, joka on otettava huomioon selvitettäessä, onko kyseessä erityistarkoitus, tällainen kohdentaminen, joka on pelkästään jäsenvaltion talousarvion sisäisen organisoinnin tapa, ei voi sellaisenaan olla riittävä edellytys, koska tavoitellusta tarkoituksesta riippumatta kaikki jäsenvaltiot voivat päättää määrätä verosta saatavien tulojen kohdentamisesta tiettyjen menojen rahoittamiseen. Muussa tapauksessa kaikkien tarkoitusten voitaisiin katsoa olevan direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla erityisiä, mikä poistaisi tällä direktiivillä perustetulta yhdenmukaistetulta valmisteverolta kokonaan tehokkaan vaikutuksen ja olisi vastoin periaatetta, jonka mukaan kyseisen 1 artiklan 2 kohdan kaltaista poikkeussäännöstä on tulkittava suppeasti. [31]

46. Jos tällaista verotulojen ennalta määrättyä kohdentamisjärjestelmää ei ole olemassa, valmisteveron alaisiin tavaroihin kohdistetulla maksulla voidaan katsoa olevan direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus vain, jos tämä maksu on suunniteltu rakenteensa puolesta ja erityisesti veron kohteen tai verokannan osalta niin, että se vaikuttaa verovelvollisen käyttäytymiseen siten, että sillä mahdollistetaan mainitun erityistarkoituksen toteuttaminen esimerkiksi verottamalla suuresti asianomaisia tuotteita niiden kulutuksen hillitsemiseksi [32] tai edistämällä muiden, vaikutuksiltaan ympäristölle vähemmän haitallisten tuotteiden käyttöä. [33]

47. Tämän unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella on mielestäni tärkeää erottaa selkeästi toisistaan yhtäältä direktiivin 2003/96 yhteydessä määrätyt verot ja toisaalta direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa mainitut valmisteveron alaisista tavaroista kannettavat muut välilliset verot. Kuten viimeksi mainitun direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa todetaan, kyseisessä direktiivissä vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee tiettyjen valmisteveron alaisten tavaroiden kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa, ja tällaisiin tavaroihin kuuluvat ”direktiivin [2003/96] soveltamisalaan kuuluvat energiatuotteet ja sähkö”. Toisin sanoen direktiivin 2003/96 soveltamisalaan kuuluvia energiatuotteita verotetaan kyseisessä direktiivissä säädetyin edellytyksin, ja jäsenvaltiot voivat tämän verotuksen lisäksi kantaa muita välillisiä veroja, joilla on direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus.

48. Käsiteltävässä asiassa ei ole kiistetty hiiliveron kuulumista direktiivin 2003/96 soveltamisalaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on korostanut, että kyseinen vero otettiin käyttöön lailla 22/2005, jolla kyseinen direktiivi saatettiin osaksi Espanjan oikeusjärjestystä. Espanjan hallitus väittää vastaavasti, että mainitun direktiivin 2 artiklassa säädetään, että kyseiseen direktiiviin sisältyvä ilmaisu ”energiatuotteet” kattaa yhdistetyn nimikkeistön CN-koodeihin 2701, 2702 ja 2704–2715 kuuluvat hiiltä koskevat tuotteet ja että lain 38/1992 75 §:ssä säädetään, että CN-koodeihin 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 ja 2714 kuuluvia tuotteita pidetään hiilenä, minkä vuoksi hiilivero kuuluu direktiivin 2003/96 soveltamisalaan.

[31] Määräys 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[32] Määräys 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[33] Ks. vastaavasti tuomio 27.2.2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, 32 kohta). Ks. direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdan tulkintaa koskevasta unionin tuomioistuimen lähestymistavasta Pitrone, F., ”Defining ’Environmental Taxes’: Input from the Court of Justice of the European Union”, *Bulletin for International Taxation*, nide 69, nro 1, 2015, s. 58–64. Ks. muun kuin julkistaloudellisen erityistarkoituksen olemassaolosta julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, 17–32 kohta).

49. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Endesan mukaan direktiiveissä 2003/96 ja 2008/118 vahvistetaan vaatimukset, joiden voidaan katsoa vastaavan valmisteveron alaisten energiatuotteiden verotusta koskevia vaatimuksia, koska ensin mainitussa direktiivissä tarkoitetut ympäristöpoliittiset syyt ovat yksi jälkimmäisessä direktiivissä tarkoitetuista erityistarkoituksista. En hyväksy tätä tulkintaa. Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 47 kohdassa korostettiin, näillä direktiiveillä käyttöön otetuissa verojärjestelmissä on nimittäin eroja, sillä toinen on pakollinen järjestelmä ja toinen vapaaehtoinen järjestelmä, jossa tiettyjen edellytysten on täytyttävä. Tässä yhteydessä on todettava, ettei direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen sanamuodossa mainita ”erityistarkoitusten” olemassaolon tarvetta. Näin ollen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun valmisteveron alaisten tavaroiden ylimääräisellä välillisellä verolla tavoiteltua ”erityistarkoitusta”, ei mielestäni voida soveltaa analogisesti direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen soveltamisalaan kuuluvaan veroon. Tämä analyysi on täysin yhdenmukainen direktiivin 2008/118 1 artiklan 3 kohtaa koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa; kyseisessä kohdassa jäsenvaltioiden mahdollisuudelle kantaa veroja tavaroista, jotka eivät kuulu yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän piiriin, asetetaan ainoastaan yksi edellytys, jonka mukaan tällaisten verojen kantaminen ei saa johtaa rajamuodollisuuksien käyttöönottoon jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Kuten unionin tuomioistuin on todennut, toisin kuin kyseisen direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa, luettuna yhdessä direktiivin johdanto-osan neljännen perustelukappaleen [34] kanssa, mainitussa 1 artiklan 3 kohdassa ei nimittäin säädetä siitä, että kyseessä olevien verojen on oltava muita veroja kuin yhdenmukaistettu valmistevero *tai että niillä on pyrittävä erityisiin päämääriin*. [35]

50. Näin ollen direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen yhteydessä ei ole tarpeen muun muassa selvittää, onko tulojen käytön ja mainitun veron tarkoituksen välillä suora yhteys. [36] On tutkittava ainoastaan kyseessä olevan veron perusteet eli se, onko vero tosiasiallisesti otettu käyttöön ”ympäristöpoliittisista syistä”, koska nämä syyt muodostavat unionin oikeuden itsenäisen käsitteen. Tässä yhteydessä voidaan kuitenkin mielestäni tukeutua direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohtaa koskevaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jossa todetaan, että verolla edistetään ympäristönsuojelua, jos se on suunniteltu rakenteensa puolesta ja erityisesti veron kohteen tai verokannan osalta niin, että se vaikuttaa verovelvollisen käyttäytymiseen siten, että sillä mahdollistetaan paremman ympäristönsuojelun takaaminen esimerkiksi verottamalla suuresti asianomaisia tuotteita niiden kulutuksen hillitsemiseksi tai edistämällä muiden, ympäristölle vähemmän haitallisten tuotteiden käyttöä. [37]

[34] Kyseisessä johdanto-osan perustelukappaleessa todetaan seuraavaa: ”Valmisteveron alaisista tavaroista voidaan erityistarkoituksissa kantaa myös muita välillisiä veroja. Tällaisissa tapauksissa ja jottei vaaranneta välillisiä veroja koskevien yhteisön sääntöjen tehokasta vaikutusta, jäsenvaltioiden olisi kuitenkin noudatettava kyseisten sääntöjen tiettyjä keskeisiä vaatimuksia.”

[35] Ks. tuomio 12.2.2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, 33 ja 34 kohta). Unionin tuomioistuin päätteli tästä, ettei direktiivin 2008/118 1 artiklan 3 kohta itsessään ole esteenä sille, että jäsenvaltiot kantavat muista kuin yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän soveltamisalaan kuuluvista tuotteista veron, jota säännellään säännöillä, jotka ovat samanlaiset kuin kyseistä järjestelmää koskevat säännöt.

[36] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 44 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö.

[37] Huomautan vastaavasti, että totesin ratkaisuehdotuksessani RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, 48 kohta), että ympäristönsuojelua koskevan tavoitteen osalta on riidatonta, että sähkön tuottamiseen ruskohiilestä liittyy lukuisia ympäristönsuojelumääräyksissä asetettuja velvoitteita ja että kyseisissä määräyksissä pyritään mahdollisimman puhtaiden energiatuotteiden käyttöön. Ei siis voida sulkea pois sitä, että kyseisessä asiassa kyseessä ollut verovapautus voi vaikuttaa näiden velvoitteiden täytäntöönpanoon, kun niissä edellytetään sähkön käyttöä energiatuotteen käsittelyssä ympäristöystävällisemmän energiantuotannon mahdollistamiseksi.

51. Sisämarkkinoille soveltuvia tukimuotoja koskeva asetus (EU) N:o 651/2014[38] tukee tällaista tulkintaa.[39] Kyseisen asetuksen 44 artiklan 1 kohdan mukaan direktiivin 2003/96 edellytykset täyttävien ympäristöverojen alennusten muodossa toteutettavat tukiohjelmat ovat SEUT 107 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla sisämarkkinoille soveltuvia, ja ne vapautetaan SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaisesta ilmoitusvaatimuksesta, jos ne täyttävät tietyt edellytykset. Kyseisen asetuksen 2 artiklan 119 alakohdan mukaan ympäristöverolla tarkoitetaan ”veroa, jonka erityisellä määräytymisperusteella on selkeä kielteinen vaikutus ympäristöön tai jonka tarkoituksena on tiettyjen toimintojen, tavaroiden tai palvelujen verottaminen siten, että ympäristökustannukset voidaan sisällyttää niiden hintaan ja/tai tuottajat ja kuluttajat ohjata ympäristöystävällisempään toimintaan”.

52. Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko sähkön tuottamiseen käytettävän hiilen kulutuksen verotus, sellaisena kuin siitä on säädetty kansallisessa lainsäädännössä, direktiivin 2003/96 mukainen. Tältä osin on todettava, että kun unionin tuomioistuimen käsiteltävänä on ennakkoratkaisupyyntö, joka koskee sitä, onko jäsenvaltio ottanut veron käyttöön kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä tarkoitetuista ympäristöpoliittisista syistä, sen tehtävänä on selventää kansalliselle tuomioistuimelle niitä kriteereitä, joiden soveltaminen tekee tälle mahdolliseksi määrittää, pyritäänkö tällä verolla tosiasiallisesti tällaiseen tarkoitukseen, eikä tehdä tätä arviointia itse, mikä johtuu etenkin siitä, ettei sillä välttämättä ole kaikkia tähän tarvittavia tietoja.[40]

53. Tästä näkökulmasta tarkasteltuna ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa ensinnäkin, että kun Espanjan lainsäädännössä säädetään sähkön tuottamiseen käytettävän kivihiilen verottamisesta, sillä väitetään olevan ympäristönsuojelua koskeva tavoite. Endesa katsoo, että tämä perustelu on vain näennäinen, jotta noudatettaisiin unionin oikeutta, mutta lain 15/2012 todellisena tavoitteena oli yksinomaan verotulojen lisääminen. Huomautan tässä yhteydessä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittasi päätöksessään kyseisen lain johdanto-osaan,[41] josta ilmenee, että antamalla tämän lain Espanjan lainsäätäjä pyrki suojelemaan ympäristöä. Espanjan kuningaskunta on näin ollen perustellut hiiliveron käyttöönottoa ”ympäristöpoliittisista syillä”. Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohdassa todettiin, direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen noudattaminen edellyttää kuitenkin, että kyseisellä verolla taataan tosiasiallisesti parempi ympäristönsuojelu.

54. Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo lain 15/2012 toiseen lisäsäännökseen viitaten, että hiiliverolla on yksinomaan julkistaloudellinen tarkoitus eli Espanjan sähköjärjestelmän kustannusten rahoittaminen. Tällainen väite liittyy direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun erityistarkoitusten käsitteen tulkintaan. Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 49 ja 50 kohdassa todettiin, tätä käsitettä ei kuitenkaan ole syytä soveltaa direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen yhteydessä, eikä ole tarpeen muun muassa selvittää, onko tulojen käytön ja hiiliveron tarkoituksen välillä suora yhteys. Lisään, että Espanjan hallituksen mukaan tässä jälkimmäisessä lisäsäännöksessä ei viitata

[38] Tiettyjen tukimuotojen toteamisesta sisämarkkinoille soveltuviksi perussopimuksen 107 ja 108 artiklan mukaisesti 17.6.2014 annettu komission asetus (EUVL 2014, L 187, s. 1).

[39] Ks. direktiivin 2003/96 ja SEUT 107 artiklassa tarkoitettujen valtiontukien välisestä yhteydestä Villar Ezcurra, M. ja 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” teoksessa Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, s. 143–156.

[40] Ks. analogisesti määräys 7.2.2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[41] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 16 kohta.

hiiliveroon ja että kyseisessä säännöksessä tarkoitetut verot ovat lailla 15/2012 käyttöön otetut kolme uutta veroa.[42] Espanjan hallituksen mukaan hiilivero ei siten missään tapauksessa kuulu kyseisen lain toisen lisäsäännöksen soveltamisalaan.

55. Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei lain 15/2012 johdanto-osassa ilmoitettu ympäristötavoite ilmene hiiliveron rakenteesta siltä osin kuin kyseisen veron määrä vahvistetaan sähkön tuottamiseen käytettävän hiilen lämpöarvon perusteella. Korostan tässä yhteydessä, että direktiivin 2003/96 10 artiklan 1 kohdassa säädetään, että sähköön sovellettavat verotuksen vähimmäistasot vahvistetaan 1.1.2004 alkaen kyseisen direktiivin liitteessä I olevan taulukon C mukaisiksi yrityskäytön ja muun kuin yrityskäytön osalta. Hiilestä ja koksista on todettava, että kyseisen taulukon C, jonka otsikko on ”Lämmityspolttoaineisiin ja sähköön sovellettavat verotuksen vähimmäistasot”, useissa kieliversioissa, nimittäin muun muassa saksan-, viron-, englannin-, kroaatin-, latvian-, liettuan-, unkarin-, maltan-, puolan-, romanian- ja sloveeninkielisissä versioissa viitataan nimenomaisesti hiilen ja koksin ”bruttolämpöarvoon”. Vaikka kyseisen taulukon C espanjankielisessä versiossa ei mainita tätä lämpöarvoa, se, että Espanjan lainsäätäjä on käyttänyt sitä viitteenä hiilen käytön verottamisessa, ei täten kyseenalaista sitä, että hiilivero on voitu ottaa käyttöön ympäristöpoliittisista syistä.

56. Neljänneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei hiiliveron tuotolla ole tarkoitus vähentää sähkön tuottamiseen tapahtuvan kivihiilen käytön ympäristövaikutuksia. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohdasta ilmenee, verolla edistetään ympäristönsuojelua, jos se on suunniteltu rakenteensa puolesta ja erityisesti veron kohteen tai verokannan osalta niin, että se vaikuttaa verovelvollisten käyttäytymiseen siten, että sillä mahdollistetaan paremman ympäristönsuojelun takaaminen esimerkiksi verottamalla suuresti asianomaisia tuotteita niiden kulutuksen hillitsemiseksi tai edistämällä muiden, ympäristölle vähemmän haitallisten tuotteiden käyttöä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on selvittää, päteekö tämä hiiliveroon käsiteltävässä asiassa. Tältä osin on mielestäni aiheellista todeta, että hiiliverosta vapauttamisen poistaminen yhdessä sen verokannan korottamisen kanssa on keino, jolla voidaan hillitä kivihiilen käyttöä sähkön tuottamiseen ja edistää muita vähemmän saastuttavia energialähteitä, ja että komission mukaan tämän vapautuksen poistaminen näyttää tosiasiallisesti vaikuttaneen hiilestä tuotetun sähkön määrään Espanjassa.

57. Viidenneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, saavutetaanko ympäristötavoite pelkästään sillä, että veroja säädetään kannettavaksi tietyistä uusiutumattomista energiatuotteista ja että sellaisten tuotteiden käyttöä, joiden katsotaan olevan vähemmän haitallisia ympäristölle, ei veroteta. Tämän kysymyksen osalta tämän ratkaisuehdotuksen edellisestä kohdasta ilmenee, että verolla edistetään ympäristönsuojelua, jos sillä hillitään ympäristölle haitallisen tuotteen käyttöä tai edistetään ympäristölle vähemmän haitallisten tuotteiden käyttöä. Espanjan hallitus on katsonut käsiteltävässä asiassa, että kivihiili on saastuttava energialähde, jota on verotettava, jos sitä käytetään sähkön tuottamiseen. Katson vastaavasti, että hillitsemällä ympäristölle kiistatta erittäin haitallisen[43] kivihiilen kulutusta kyseisellä hallituksella on ollut direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä tarkoitettuja ympäristöpoliittisia syitä.

[42] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 18 kohta.

[43] Ks. mm. huhtikuussa 2022 julkaistun hallitustenvälisen ilmastonmuutospaneelin (IPCC) kuudennen arviointikertomuksen kolmas osa, jonka (englanninkielinen) tiivistelmä on saatavilla osoitteessa https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

58. Kuudenneksi Endesa väittää vielä, että vaikka hiilivero on otettu käyttöön, Espanjan hallitus on sittemmin palauttanut sähkön tuottamiseen käytettävien hiilivetyjen verovapautuksen, mikä osoittaa tosiasiallisen ympäristötavoitteen puuttumisen. Veroa on nähdäkseni kuitenkin tarkasteltava tapauskohtaisesti direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen kannalta. Koska kyseisestä verosta on säädetty ”ympäristöpoliittisista syistä”, se kuuluu kyseisen säännöksen soveltamisalaan, vaikka muita sähkön tuottamiseen käytettäviä saastuttavia tuotteita ei veroteta samanaikaisesti.

59. Kaiken edellä esitetyn perusteella katson, että direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään sähkön tuottamiseen käytettävän kivihiilen verotuksesta, täyttää edellytyksen, jonka mukaan veron käyttöönoton on tapahduttava ”ympäristöpoliittisista syistä”, kun tilanteessa, jossa kansallinen lainsäätäjä on vedonnut ympäristönsuojelutavoitteeseen tämän veron käyttöönoton yhteydessä, ympäristöön liittyvää tarkoitusta ei ole otettu huomioon kyseisen veron, jonka määrä vahvistetaan hiilen lämpöarvon perusteella, rakenteessa, tästä verosta saatavat tulot käytetään kansallisen sähköjärjestelmän kustannusten rahoittamiseen, ja muiden energiatuotteiden, joita ei pidetä yhtä haitallisina ympäristölle, käyttöä ei veroteta.

V Ratkaisuehdotus

60. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Audiencia Nacionalin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY 14 artiklan 1 kohdan a alakohtaa

on tulkittava siten, että

kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään sähkön tuottamiseen käytettävän kivihiilen verotuksesta, täyttää edellytyksen, jonka mukaan veron käyttöönoton on tapahduttava ”ympäristöpoliittisista syistä”, kun tilanteessa, jossa kansallinen lainsäätäjä on vedonnut ympäristönsuojelutavoitteeseen tämän veron käyttöönoton yhteydessä, ympäristöön liittyvää tarkoitusta ei ole otettu huomioon kyseisen veron, jonka määrä vahvistetaan hiilen lämpöarvon perusteella, rakenteessa, tästä verosta saatavat tulot käytetään kansallisen sähköjärjestelmän kustannusten rahoittamiseen, ja muiden energiatuotteiden, joita ei pidetä yhtä haitallisina ympäristölle, käyttöä ei veroteta.