MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. március 7.[1]

C-90/17. sz. ügy

Turbogás Produtora Energética SA
kontra
Autoridade Tributária e Aduaneira

(a Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [adóügyi választottbíróság {közigazgatási választottbírósági központ}, Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Az energiatermékek és a villamos energia adóztatása – 2003/96/EK irányelv – 14. cikk (1) bekezdésének a) pontja – A villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek és a villamos energia mentesítése – A 21. cikk (5) bekezdésének harmadik albekezdése – Villamos energiát saját felhasználásra előállító jogalany – Kis villamosenergia-termelők mentessége”

Bevezetés

1. A jelen ügyben a portugál kormány az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv[2] egyik rendelkezésének értelmezéséhez kapcsolódóan terjesztett elő előzetes döntéshozatalra irányuló kérdéseket. E kérdések megválaszolása nem okoz lényeges nehézséget. A probléma azonban abban rejlik, hogy az e bíróság előtt folyamatban levő ügy eldöntése szempontjából hasznos válasz megadásához a kérdést előterjesztő bíróság által a kérelmében figyelembe vett rendelkezésen kívül ezen irányelv más rendelkezéseinek értelmezése is szükséges. Álláspontom szerint a Bíróságnak tehát az elemzést ki kell terjesztenie e további rendelkezésekre.

Jogi háttér

Az uniós jog

2. A 2003/96 irányelv 1. cikke így rendelkezik:

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

1 Eredeti nyelv: lengyel.

2 HL 2003. L 283., 51. o.; helyesbítés: HL 2017. L 5., 23. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 405. o.

3. Ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében:

„A 92/12/EGK irányelvben[3] meghatározott, az adóköteles termékek adómentes felhasználásairól szóló általános rendelkezéseken kívül, és egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok a következőket olyan feltételekkel mentesítik az adózás alól, amely feltételeket az ilyen mentességek helyes és következetes alkalmazása és az adókijátszás, [adó]kikerülés vagy visszaélés megelőzése céljából határoznak meg:

a) villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek és villamos energia, és a villamosenergia-előállítási képesség fenntartásához felhasznált villamos energia. A tagállamok környezetvédelem-politikai célzattal azonban e termékeket adókötelessé tehetik anélkül, hogy be kellene tartaniuk az ezen irányelvben meghatározott minimum [helyesen: minimális] adómértékeket. […]”

4. Végezetül a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első és harmadik albekezdése szerint:

„A 92/12/EGK irányelv 5. és 6. cikkének alkalmazása céljából a villamos energia és földgáz adóköteles, és a forgalmazó vagy továbbforgalmazó általi rendelkezésre bocsátás időpontjában válik felszámíthatóvá. […]

[…].

Forgalmazónak kell tekinteni a villamos energiát saját felhasználásra elállító jogi személyt. A 14. cikk (1) bekezdésének a) pontja ellenére a tagállamok mentesíthetik a kis villamosenergia-termelőket az adófizetés alól, feltéve hogy megadóztatják a kérdéses villamos energia előállításához felhasznált energiatermékeket.”

A portugál jog

5. A Código dos Impostos Especiais de Consumo (a különleges fogyasztási adókról szóló törvénykönyv; a továbbiakban: CIEC) 4. cikke (1) bekezdése b) pontjának értelmében a villamos energia után fizetendő különleges fogyasztási adó alanyának minősülnek többek között a villamos energiát saját felhasználásra előállító jogalanyok („autoprodutores”). A CIEC 9. cikkének (1) bekezdése szerint a villamos energia forgalomba hozásának kell tekinteni többek között a villamosenergia-önellátást. A CIEC 89. cikke (2) bekezdésének a) pontja mentesíti a villamosenergia-termelésre és a villamosenergia-termelés kapacitásának fenntartására felhasznált villamos energiát az adófizetés alól. Végezetül a CIEC 96A. cikkének (1) bekezdése előírja a villamosenergia-szolgáltatók jövedéki adó megállapítása érdekében történő nyilvántartása vételét.

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

6. A Turbogás – Produtora Energética SA (a továbbiakban: Turbogás) portugál jog szerinti társaság, amely földgáztüzelés útján történő villamosenergia-előállítással foglalkozik. A Turbogás termelőüzeme 990 megawattos (MW) beépített teljesítőképességgel rendelkezik, ami lehetővé teszi számára, hogy a Portugáliában termelt teljes villamos energia megközelítőleg 9%-át állítsa elő.

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

7. A Turbogás az általa előállított villamos energia egy részét a villamos energia előállításával összefüggésben használja fel. Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, e társaság nem volt jogosult a saját szükségleteire felhasznált villamos energia jövedéki adója alóli mentesítésre. A társaság azonban ezt az adóköteles villamos energiát nem vallotta be, és az után nem fizette be az adót.

8. Az ellenőrzés eredményeként az adóhatóság becslés útján megállapította a Turbogás által 2012. és 2013. évre vonatkozóan saját szükségleteire felhasznált villamos energia mennyiségét, és a 2014. augusztus 4-i határozattal 71 197,17 euró összegű adó, és 4986,52 euró összegű kamat utólagos megfizetését írták elő. Az e határozat ellen benyújtott fellebbezést 2016. január 7-én elutasították. 2016. április 20-án a Turbogás a 2014. augusztus 4-i határozat jogellenességének megállapítása céljából választottbíróság megalakítása iránti kérelmet nyújtott be. A választottbíróság 2016. július 1-jén alakult meg.

9. A Turbogás a kérelmében elsősorban azt adta elő, hogy a CIEC 4. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján nem minősíthető villamos energiát saját felhasználásra előállító jogalanynak („autoprodutor”). A társaság ezt a kijelentését a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése szövegének portugál változatára alapozza, amelynek második mondatában az „*estes* pequenos produtores” („*ezeket* a kistermelőket”) megfogalmazás található. A Turbogás álláspontja szerint ez a megfogalmazás azt jelenti, hogy a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének teljes harmadik albekezdése kizárólag a kis villamosenergia-termelőkre vonatkozik, és ezzel összhangban csak e termelők tekinthetők ezen energia forgalmazóinak, és csak e termelők az adóalanyai. Mivel a Turbogás vitán felül nem kis villamosenergia-termelő, nem minősíthető azon villamos energia forgalmazójának, amely villamos energiát saját szükségleteire használ fel, ezért nem is kell adót fizetnie.

10. Ilyen körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [2003/96] irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése értelmében és e rendelkezés alkalmazásában a villamos energiát saját felhasználásra előállító jogalanyoknak kistermelőnek kell-e lenniük annak érdekében, hogy őket forgalmazónak lehessen tekinteni, és az irányelv ugyanazon 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdése értelmében az adó alanyai lehessenek, a villamos energiát saját felhasználásra előállító (nem kistermelő) többi jogalanyt pedig ki kell zárni a forgalmazói minősítésből; vagy minden jogalanyt forgalmazónak, és az irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdése értelmében az adó alanyának kell tekinteni, amely saját felhasználásra villamos energiát termel (a méretüktől és [attól] függetlenül, hogy azt főtevékenységként vagy melléktevékenységként végzik), és amely kistermelőként nem adómentes az irányelv hivatkozott 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének második része értelmében?

2) Így különösen a jelen ügyben előfordulóhoz hasonló olyan jogalany, amely nagy villamosenergia-termelőnek minősül, és az ország energiatermelésének közel 9%-át állítja elő az országos hálózat számára történő értékesítés céljából, »a villamos energiát saját felhasználásra előállító jogi személynek« minősülhet-e a [2003/96] irányelv 21. cikke (5) bekezdésének értelmében, ha az új villamos energia termelése során az általa elállított villamos energiának csak egy kis részét használja fel a termelési folyamat részeként?”

11. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2017. február 21-én érkezett a Bírósághoz. A Turbogás, a portugál kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be.

Elemzés

Előzetes megjegyzés

12. A Turbogás a kérdést előterjesztő bíróság előtti jogvitában érveit a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének értelmezésére alapozza. Erre a rendelkezésre vonatkoznak tehát az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések is. Az alapügy tárgya azonban nem a Turbogás villamos energiát saját felhasználásra előállító jogalanyként történő, az említett rendelkezés által szabályozott minősítése, hanem társaságot az általa előállított és e termelés céljából felhasznált villamos energia után fizetendő jövedéki adó megfizetésére kötelező, 2014. augusztus 4-i határozat jogszerűségének vizsgálata. Márpedig ami ebben a tekintetben lényegesnek tűnik, az a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmezése.

13. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben egyértelműen megállapított problémák elemzését követően ezért azzal a kérdéssel is foglalkozni fogok, amelyet e kérdések közvetlenül nem érintettek, nevezetesen ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmezésével, és annak ugyanezen irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdéséhez való viszonyával. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben felmerült probléma ezen kiterjesztése álláspontom szerint megengedhető, mivel az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon. Ennek érdekében adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia a feltett kérdéseket. Továbbá, a Bíróság figyelembe vehet olyan uniós jogi normákat, amelyekre a nemzeti bíróság kérdésében nem hivatkozott.[4] Nézetem szerint a jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre – különösen a második kérdésre – a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmezése nélkül ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének értelmezése útján nem adható hasznos válasz.

A 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdéséről

14. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése szerint kizárólag a villamos energiát saját felhasználásra előállító kistermelő jogalanyok minősülhetnek-e villamosenergia-szolgáltatóknak.

15. Emlékeztetőül, a Turbogás az állítja, hogy mivel a 2003/96 irányelv portugál nyelvű változata a 21. cikk (5) bekezdése harmadik albekezdésének második mondatában az „ezek a kistermelők” megfogalmazást tartalmazza, az egész rendelkezés kizárólag a kis villamosenergia-termelőkre vonatkozik. A Turbogás álláspontja szerint tehát nem alkalmazható ez a rendelkezés a nagy villamosenergia-termelőkre, amelyek az általuk termelt energia egy részét a termelés érdekében használják fel.

16. Ezen érvelés azonban nehezen fogadható el.

17. Először is, tudomásom szerint az „ezek a kistermelők” fordulat a 2003/96 irányelv portugál nyelvű változatán kívül egyedül a spanyol nyelvű változatban fordul elő. Az biztosan nem található meg többek között a francia, angol, német vagy a lengyel nyelvű változatban. Így már az említett rendelkezés – nemcsak egy, hanem az összes nyelvi változat figyelembevételével történő – szó szerinti értelmezése sem teszi lehetővé a Turbogás álláspontjának elfogadását.

4 Lásd legutóbb: 2016. október 13-i M és S ítéletet (C-303/15, EU:C:2016:771, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18. Hasonló eredményre vezet a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének rendszertani és a teleológiai értelmezése is.

19. A 2003/96 irányelv 92/12 irányelv[5] rendelkezéseivel összefüggésben értelmezett 21. cikkének (1) bekezdése szerint a 2003/96 irányelv hatálya alá tartozó termékek tekintetében főszabály szerint azok üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként történő előállítása és felhasználása minősül adóköteles eseménynek. Kivételt itt a villamos energia (és a földgáz) jelent, amelyek esetében az adókötelezettség a forgalmazó által a végfelhasználó részére történő rendelkezésre bocsátás időpontjában keletkezik. Minderről a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdése rendelkezik. Ehhez kapcsolódik az ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírtak szerint a villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek és villamos energia mentessége. Emiatt a villamos energiát csak egy alkalommal, a forgalmazás szakaszában adóztatják.

20. A villamos energiát saját felhasználásra elállító vállalkozások esetében nincs szó forgalmazásról, mivel az energiát ugyanaz a vállalkozás használja fel, amely azt előállítja. A villamos energia termelője egyúttal annak forgalmazó közvetítése nélküli felhasználója. Ennélfogva a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének első mondata megállapítja, hogy a villamos energiát saját felhasználásra előállító jogi személyt forgalmazónak kell tekinteni. Ezt úgy kell érteni, hogy az ilyen jogi személyt ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdése első albekezdésének alkalmazásában, azaz az adóköteles esemény meghatározása érdekében kell forgalmazónak tekinteni. Mivel a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének első mondata szerint a villamos energiát saját felhasználásra elállító jogi személyt forgalmazónak kell tekinteni, ezen energia általa saját szükségleteire történő felhasználása ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdése alapján adókötelezettséget keletkeztet. Ez a megoldás megakadályozza, hogy az adózás terén joghézag keletkezzen amiatt, hogy ebben a helyzetben hiányzik a villamos energiát szolgáltató forgalmazó.

21. A 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének második mondata azonban lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a fentiekben említett mechanizmus hatálya alól kivegyék a kis villamosenergia-termelőket. Az ilyen kistermelőket nem kell tehát forgalmazónak tekinteni, így az általuk termelt villamos energia nem adóköteles, mivel annak forgalmazása révén nem merül fel adóköteles esemény. Az ilyen esetben az adózás terén a joghézag keletkezését megakadályozza a szintén az említett rendelkezésben megtalálható azon követelmény, amely szerint az ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt mentességtől eltérve a lehetőséggel élő tagállamok megadóztassák azokat az energiatermékeket, amelyeket a kis villamosenergia-termelők a saját szükségleteik fedezésére szolgáló villamos energia előállításához használtak fel. Ez a megoldás lehetővé teszi mind azon vállalkozások számára, amelyekre vonatkozik, mind a tagállamok adóhatóságai számára, hogy elkerüljék az ilyen villamos energia megadóztatásának és annak ellenőrzésének adminisztratív költségeit, amelyek kistermelők esetében akár meg is haladhatnák az e jogcím alapján befolyó adóbevételeket. Hasonló logika látszik érvényesülni például a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdése[6] esetében is.

22. A 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének első és második mondatában található rendelkezéseknek az e jogi aktus egyetlen szerkezeti egységébe foglalása csupán azt jelenti, hogy a második mondat szerinti adminisztratív egyszerűsítés kizárólag azokra a kis villamosenergia-termelőkre vonatkozik, amelyek ezen energiát saját szükségleteikre használják fel, és amelyek ezzel kapcsolatban főszabály szerint az első mondatban foglalt rendelkezés hatálya alá tartoznak. Ugyanakkor semmi nem fogható fel amellett szóló érvként, hogy a 21. cikk (5) bekezdésének teljes harmadik albekezdése kizárólag a kis villamosenergia-termelőkre vonatkozna. Ebből a rendelkezésből ugyanis az a szabály vezethető le, hogy a villamos energiát saját felhasználásra előállító termelőket megadóztatják, azáltal, hogy őket forgalmazónak minősítik. Ez a szabály alól csak

5 2009. január 15-én ezt az irányelvet a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.) váltotta fel.

6 E rendelkezés lehetővé teszi az energiatermékek más energiatermékek előállításához történő adómentes felhasználását.

abban a helyzetben tesz lehetővé bizonyos kivételt, ha a villamos energia kis mennyiségben történő előállítása miatt az adóztatás, az azzal járó adminisztratív költségekre és terhekre tekintettel nem lenne célravezető. A Turbogás által előadott érvek elfogadása azon vállalkozásoknak az adóztatás alóli indokolatlan mentesítéséhez vezetne, amelyek a villamos energiát saját felhasználásra állítják elő, de nem minősülnek kistermelőknek.

23. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésére azt a választ adja, hogy a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az azokra a villamos energiát saját felhasználásra előállító jogalanyokra is vonatkozik, amelyek nem minősülnek kis villamosenergia-termelőnek.

24. A 2003/96 irányelv nem határozza meg a kis villamosenergia-termelő fogalmát, a tagállamok nemzeti jogára bízva ezt a kérdést. Ugyanakkor az alapügyben nem tűnik vitásnak az, hogy a Turbogás nem minősül kistermelőnek, hiszen az ország teljes villamosenergia-termelésének jelentős részét ő termeli. E kérdésnek azonban nincs jelentősége a jelen ügy megoldása szempontjából, amint azt igyekszem az alábbiakban bemutatni.

A 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjával összefüggésben történő értelmezéséről

25. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a Turbogáshoz hasonló vállalkozás, amelyek alapvető tevékenysége villamosenergia-előállításra irányul, amelynek során ezen energia kis részét e termelés érdekében használják fel, a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése szerint minősülhetnek-e villamos energiát saját felhasználásra előállító jogalanyoknak.

26. A portugál kormány erre a kérdésre igenlő választ javasol adni, elismerve, hogy a villamos energia azon része tekintetében, amelyet a Turbogás az általa végzett termelés érdekében használ fel, az említett rendelkezés értelmében – minden más hasonló jogalanyhoz hasonlóan – villamos energiát saját felhasználásra előállító jogalanynak minősül. Az ügy azonban nem tűnik számomra ilyen egyszerűnek.

A 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése és ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja közötti viszony

27. Véleményem szerint erre a kérdésre nemleges választ kell adni, de nem azokból az okokból, amelyekre a Turbogás az alapügyben hivatkozik. Annak oka, hogy a Turbogás nem tartozik a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének hatálya alá, nem kizárólag e rendelkezés értelmezéséből, hanem annak ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjához való viszonyából következik. Teljes mértékben osztom a Bizottság jelen ügyben tett észrevételeiben kifejtett álláspontját.

28. Amint azt a fentiekben [7] már megállapítottam, a 2003/96 irányelv pontosan meghatározza a villamos energia adóztatásának módját. Ezen adóztatás szabályai ugyanakkor eltérnek az ezen irányelv hatálya alá tartozó más termékek megadóztatásának szabályaitól.

29. A 2003/96 irányelvben bevezetett rendszer szerint ugyanis a villamos energia adóztatására ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdésével összhangban a forgalmazó által a végfelhasználók részére történő értékesítés szakaszában kerül sor. A 2003/96 irányelvvel harmonizált adók ezáltal közvetett adóknak minősülnek, így a forgalmazók az adóterhet természetesen áthárítják a villamos energia felhasználóira, beleszámítva az adót annak árába.

7 Lásd a jelen indítvány 19. pontját.

30. Az adóteher a forgalmazás későbbi szintjeire való áthárításának hasonló mechanizmusa vonatkozik a 2003/96 irányelv alapján megadóztatott más energiatermékekre is, összhangban ezen adók közvetett jellegével. E termékeket az előállítás szakaszában vagy üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként való felhasználásának szakaszában adóztatják meg.

31. A villamos energia a 2003/96 irányelv szerint sajátos terméknek minősül. Egyrészről ezen irányelv rendelkezései alapján adóköteles termékről van szó. Másrészről az Európai Unióban a villamos energia jelentős részét, olyan energiatermékek eltüzelésével állítják elő, amelyeket főszabály szerint már megadóztattak. Amennyiben a villamosenergia-termeléshez felhasznált energiatermékek a 2003/96 irányelv hatálya alá tartozó más termékhez hasonlóan adóznának, ezen energia felhasználóit kétszeres adófizetési kötelezettség terhelné: az energiatermékek megadóztatása jogcímén, valamint magának a villamos energiának a megadóztatása jogcímén.

32. Az ilyen kétszeres adófizetés elkerülése érdekében a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja a villamosenergia-termeléshez felhasznált energiatermékek kötelező adómentességét írja elő. Hasonló mentesség vonatkozik a villamosenergia-termeléshez felhasznált villamos energiára is. A rendelkezés vonatkozik mind a harmadik személyektől vásárolt villamos energiára, mind arra az energiára, amelyet a villamos energiát termelő vállalkozás – annak előállítását követően – e termelés érdekében maga használ fel.

33. A 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt mentesség főszabály szerint kötelező. Igaz, hogy e rendelkezés második mondata alapján a tagállamok környezetvédelmi célzattal adókötelessé tehetik a villamos energia előállításához felhasznált energiatermékeket és villamos energiát. A jelen ügy irataiból azonban nem állapítható meg, hogy Portugália élt volna ezzel a lehetőséggel.

34. Amint arra a fentiekben rámutattam,[8] a 2003/96 irányelv 21. cikkében foglalt rendelkezéseknek nem a termékek adókötelezettségének vagy adómentességének megállapítása a céljuk, hanem kizárólag az, hogy az adóköteles esemény megjelölésével meghatározzák az adókötelezettség keletkezésének időpontját. Az adókötelezettség keletkezési időpontjának meghatározása szükségszerűen csak az adóköteles termékekre vonatkozhat, adómentes termékekre azonban nem.

35. Ha tehát a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése e bekezdés első albekezdése[9] azt írja elő, hogy a villamos energiát saját felhasználásra előállító jogalanyt e villamos energia forgalmazójaként ismerjék el, ez kizárólag azokra a villamosenergia-termelőkre vonatkozhat, akiknek az adókötelezettsége ezen irányelv más rendelkezésein alapul. Mivel azonban az említett irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint a villamos energia előállításához felhasznált villamos energia adómentes, ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése nem alkalmazható az ilyen villamos energia termelőire.

36. Más megfogalmazásban, a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése csak az olyan villamos energiát előállító jogalanyok tekintetében alkalmazandó, amely energiát később a villamosenergia-előállítástól eltérő célra használnak fel. Ha azonban az ilyen jogalany főtevékenysége a villamosenergia-előállítás, és ha az általa előállított villamos energia egy részét ezen előállítás érdekében használja fel, az említett rendelkezés e jogalany tekintetében nem alkalmazható.

8 Lásd a jelen indítvány 19. és 20. pontját.

9 A 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdése ugyanakkor, ismétlem, a villamos energia forgalmazásának időpontját adóköteles eseményként határozza meg.

37. Igaz, hogy – amint azt nemrég a Koppers Denmark ügyre[10] vonatkozó indítványomban is jeleztem – a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdése a gyakorlatban az adómentességhez hasonló hatállyal bír. E rendelkezés szerint nem tekinthető adóköteles eseménynek az energiatermékeket előállító létesítményen belül előállított energiatermékek ilyen létesítményen belül történő felhasználása. Mivel az adóztatásnak nincs másik lehetséges időpontja, e rendelkezés lényegében e termékek mentesítését jelenti. Az említett irányelv 21. cikke (3) bekezdésének e gyakorlati hatása alapján nem vonható le az a következtetés, hogy a 21. cikk (5) bekezdése harmadik albekezdésének azon vállalkozások tekintetében történő alkalmazása, amelyek a villamos energiát saját villamosenergia-előállításra használják fel, e villamos energia megadóztatását eredményezhetné, veszélyeztetve ezáltal az ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt mentesség érvényesülését.

38. A fentiek alapján a kérdést előterjesztő bíróság kérdésére azt a választ kell adni, hogy a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését – az irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjával összefüggésben – úgy kell értelmezni, hogy a Turbogáshoz hasonló vállalkozás, amely a villamos energia előállítása során az általa előállított villamos energia egy részét e termelés céljára használja fel, a hivatkozott rendelkezés értelmében nem tekinthető e villamos energia forgalmazójának.

A Turbogás 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti mentesítése elmaradásának problémája

39. Amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a portugál adóhatóságok a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontját a portugál jogba átültető rendelkezések alapján nem mentesítették a Turbogást azon villamos energia tekintetében, amelyet a társaság előállít, majd az általa végzett villamosenergia-előállítás érdekében használ fel. A mentesítés elmaradásának állítólag az az oka, hogy a Turbogás oldalán alaki hiányosságok merültek fel, vagyis elmaradt a villamos energia szolgáltatóként történő nyilvántartásba vétele, valamint nincsenek olyan fogyasztásmérők, amelyek a társaság által saját szükségletekre felhasznált villamos energia mennyiségének meghatározását lehetővé tennék. A mentesítéshez való jog hiányának megállapítását követően a portugál adóhatóság tehát azt állapította meg, hogy a Turbogás az általa saját szükségletre termelt és felhasznált villamos energia forgalmazójának minősül, és a társaságot adófizetésre kötelezték.

40. A Bizottsághoz hasonlóan ezt az eljárást a 2003/96 irányelv rendelkezésinek való megfelelés szempontjából hibásnak tartom.

41. Amint azt már említettem, a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt mentesítés kötelező jellegű, fenntartva a környezetvédelmi okból történő megadóztatás lehetőségét. Portugália ugyanakkor nem élt ezzel a lehetőséggel. Ezenfelül ez a mentesítés nem a villamosenergia-termelők előjoga, hanem az ezen energia adóztatási rendszerének részét képezi. Lehetővé teszi ugyanis a villamos energiának a forgalmazás során történő megadóztatását, anélkül, hogy a felhasználókra kettős adóterhet róna.

42. A tagállamok ugyan a 2003/96 irányelv 14. cikkének (1) bekezdésben előírt mentesítést „olyan feltételekkel [alkalmazzák], amely feltételeket az ilyen mentességek helyes és következetes alkalmazása és az adókijátszás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése céljából határoznak meg”, e feltételek azonban adókijátszásra vagy visszaélésre utaló bizonyítékok hiányában nem eredményezhetik azt, hogy a mentesítés joga meghatározott formai követelmények teljesítésétől függjön. A „feltételek” meghatározása alatt tehát olyan szabályokat kell érteni, amelyek alapján a mentességet alkalmazzák, nem pedig olyan körülményeket, amelyektől a mentesség jogának fennállása függ. Maga a mentességhez való jog ebben az esetben ugyanis feltétel nélkül áll fenn.

10 A Koppers Denmark ügyre vonatkozó 2018. február 22-i indítványom (C-49/17, EU:C:2018:93, 38. pont).

43. A jelen esetben megállapítható egy bizonyos, de nem tökéletes analógia az értékesítési lánc korábbi szakaszában kifizetett adó hozzáadottérték-adó rendszerben való levonásának jogával. A levonás e joga is e rendszer elengedhetetlen elemét jelenti. A 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt mentességre analógia útján alkalmazható tehát a Bíróság azon érvelése, amely szerint a kifizetett hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó alaki követelmények megsértéséhez kapcsolódhatnak adminisztratív szankciók, azonban ez nem veszélyeztetheti magának a levonásnak a jogát.[11] Hasonló módon, a villamos energia előállításához felhasznált villamos energia esetében is, az alaki követelmények érdekelt jogalanyok általi be nem tartása a kötelességszegés súlyosságával arányos adminisztratív szankciókat vonhat maga után, azonban nem eredményezheti az ilyen villamos energia 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti mentesítéséhez való jog megtagadását.

44. Még kevésbé eredményezheti mindez azt, hogy az ilyen jogalannyal szemben az irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését alkalmazzák, amely adóköteles termékek, és nem pedig olyan termékek adóztatása tekintetében határozza meg az adóköteles eseményt, amelyeknek ugyanezen irányelv más rendelkezései alapján mentesülniük kellene.

45. Ennek következtében a Turbogáshoz hasonló vállalkozásoknak az általuk előállított azon villamos energia tekintetében, amelyet villamos energia előállítására használnak fel, részesülniük kell a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt mentességben.

Következtetések

46. A fentiek összességére figyelemmel azt javaslom, hogy Bíróság a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) által feltett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1) Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az azokra a villamos energiát saját felhasználásra előállító jogalanyokra is vonatkozik, amelyek nem minősülnek kis villamosenergia-termelőnek.

2) A 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését – az irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjával összefüggésben – úgy kell értelmezni, hogy az a vállalkozás, amely a villamos energia előállítása során az általa előállított villamos energia egy részét a termelés céljára használja fel, a hivatkozott rendelkezés értelmében nem tekinthető e villamos energia forgalmazójának. Az ilyen jogalanynak az általa előállított azon villamos energia tekintetében, amelyet villamos energia előállítására használ fel, részesülnie kell az irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt mentességben.

11 Lásd legutóbb: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 41. pont).