



Határozatok Tára

MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. május 12.¹

C-100/20. sz. ügy

XY

kontra

Hauptzollamt B

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adók – Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási kerete – 2003/96 irányelv – 5. cikk – Eltérő adómértékek – A 17. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Villamos energiára vonatkozó, nagy energiaintenzitású vállalkozások javára nyújtott adókedvezmény – A 21. cikk (5) bekezdése – A villamos energia forgalmazó vagy továbbforgalmazó általi rendelkezésre bocsátásának időpontjában történő adóztatása – Akkumulátorok feltöltése – Az uniós jog megsértésével beszedett adók visszatérítésének elve – Fakultatív adómentességek és adókedvezmények – Kamatfizetés”

Bevezetés

1. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által a jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés egy viszonylag atipikus kérdésre, vagyis azon adóalany jogaira vonatkozik, akire az uniós jog által szabályozott adót jogalap nélkül vetették ki, miközben az adóztatás jogellenessége nem az uniós jog kötelező szabályainak, hanem csak a tagállam által az uniós jogban előírt fakultatív felhatalmazás alapján elfogadott nemzeti rendelkezések megsértéséből eredt.

2. Ez a helyzet nem egyértelmű, mivel egyrészt nem sértették meg az uniós jog egyértelmű és feltétlen szabályait, másrészt azonban a jogellenesség cselekményre e jognak valamely tagállam általi alkalmazása keretében került sor. Amint azt a jelen indítványban kifejttem, nehéz erre a kérdésre egyértelmű választ adni.

3. A jelen ügyben azonban egy másik, nem kevésbé érdekes kérdés is felmerül. Nevezetesen az a kérdés, hogy a villamos energia jövedéki adója szempontjából miként kell kezelni a villamos energia végső felhasználóknak való továbbítása céljából történő akkumulátoros tárolását. A kérdést előterjesztő bíróság ugyan az e területre vonatkozó saját értelmezése alapján nem teszi fel

¹ Eredeti nyelv: lengyel.

ezt a kérdést, álláspontom szerint a Bíróságnak ítéletében legalább jeleznie kell, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolása nem minősül a kérdést előterjesztő bíróság által elfogadott értelmezés megerősítésének.

Jogi háttér

Az uniós jog

4. Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv² 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

5. Ezen irányelv 5. cikkének negyedik francia bekezdése értelmében:

„A tagállamok adóügyi felügyelet mellett alkalmazhatnak eltérő adómértékeket, feltéve hogy tiszteletben tartják az ezen irányelvben előírt minimum [helyesen: minimális] adómértékeket, és hogy azok összegegyeztetetők a [z uniós] közösségi joggal, mégpedig a következő esetekben:

[...]

– a 9. és 10. cikkben említett energiatermékek és villamos energia esetén az üzleti és nem üzleti felhasználások között különbséget tesznek.”

6. Az említett irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„Feltéve, hogy az ezen irányelvben előírt minimum-adómértékeket átlagosan minden üzleti vállalkozás tekintetében betartják, a tagállamok adókedvezményeket alkalmazhatnak a [...] villamos energia fogyasztására a következő esetekben:

a) a nagy energiaintenzitású vállalkozások javára

[...]”.

7. Végül a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdése értelmében:

„A 92/12/EGK^[3] irányelv 5. és 6. cikkének alkalmazása céljából a villamos energia és földgáz adóköteles, és a forgalmazó vagy továbbforgalmazó általi rendelkezésre bocsátás időpontjában válik felszámíthatóvá. [...]”.

² HL 2003. L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 3. kötet, 405. o.; helyesbítés: HL 2017. L 5., 23. o.

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.), amelynek helyébe 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., 1. o.) lépett.

A német jog

8. A villamos energia adóztatását illetően a 2003/96 irányelvet a Stromsteuergesetz (a villamosenergia-adóról szóló törvény, a továbbiakban: StromStG)⁴ rendelkezései ültették át a német jogba. E törvény 3. §-ának 2008. december 19-től hatályos változata a következőképpen rendelkezik:

„Az adó összege megawattóránként 20,50 euró.”

9. A StromStG 9. §-ának (3) bekezdése szerint:

„A villamos energiára [...] megawattóránként 12,30 eurós kedvezményes adómérték vonatkozik, ha azt gyáripari vállalkozás vagy mezőgazdasági és erdészeti vállalkozás üzleti tevékenység céljára vételezi, és e villamos energia az (1) bekezdés értelmében nem adómentes.”

Tényállás, eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. Az XY német jog szerint alapított társaság. Tevékenysége keretében, amely a kérdést előterjesztő bíróság szerint a StromStG 9. §-ának (3) bekezdése értelmében a termelő ágazatba („Produzierende Gewerbe”) tartozik, villamos energiát váltóáram formájában az elosztóhálózatról vételez, és azt egyenárammá történő átalakítását követően akkumulátorokban tárolja. Ezt követően a megrendelőinek, a távközlési ágazat vállalkozásainak, komplex szolgáltatást nyújt, amelynek keretében villamos energiát – beleértve a tartalék villamos energiát is –, valamint légkondicionálást („hűtési szolgáltatást”) biztosít a távközlési infrastruktúra berendezéseihez.⁵

11. Az XY társaság a 2010. adóévre vonatkozó adóbevallásában jelezte, hogy a vételezett villamos energiát saját tevékenységéhez használta fel, és arra a StromStG 9. §-ának (3) bekezdése alapján a villamos energiára vonatkozó kedvezményes adómértéket alkalmazta. Az adóhatóság azonban olyan határozatot hozott, amelyben megállapította, hogy ezen adó általános mértékét kell alkalmazni.

12. A 2006. adóévre vonatkozó külön eljárásban a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) megállapította, hogy az XY társaság jogosult a villamos energiára vonatkozó kedvezményes adómértéket alkalmazni. Ennek alapján az adóhatóság módosította a 2010. adóévre vonatkozó határozatot, és visszatérítette az adótúlfizetést. 2014-ben az XY társaság e túlfizetés után járó kamatok megfizetését kérte, amit az adóhatóság elutasított. Az XY társaság elsőfokú bírósághoz benyújtott keresetét elutasították. E bíróság ugyanis többek között megállapította, hogy a StromStG 9. §-ának (3) bekezdésében előírt adókedvezmény az uniós jog szempontjából fakultatív jellegű, következésképpen az általános adómértéknek megfelelő összegű adó kivetése, még ha a nemzeti joggal összeegyeztethetetlen is, nem sérti az uniós jogot. Az adótúlfizetés kamatokkal együtt történő visszatérítésére vonatkozó, a Bíróság ítélezési gyakorlatából következő kötelezettség tehát nem alkalmazható. Az XY társaság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélet ellen a kérdést előterjesztő bírósághoz.

⁴ BGBl. 2008. I, 2794.

⁵ A fenti információk részben a német kormány által az írásbeli észrevételeiben szolgáltatott magyarázatokon alapulnak.

13. E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Kell-e kamatot fizetni a jogellenesen megállapított villamosenergia-adó visszatérítése iránti követelés után, ha a villamosenergia-adó csökkentésének alapjául a [2003/96 irányelv] 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti fakultatív adókedvezmény szolgált, és az adó túl magas összegben történő megállapítása kizárólag a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának átültetése céljából elfogadott nemzeti rendelkezésnek a jelen ügyre történő alkalmazása során elkövetett hibán alapult?”

14. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2020. február 26-án érkezett a Bírósághoz. Írásbeli észrevételeket az XY társaság, a német kormány és az Európai Bizottság nyújtott be. E felek, valamint a Hauptzollamt B (adóhatóság B-ben [Németország]) írásban is válaszoltak a Bíróság által feltett kérdésekre.

Elemzés

15. A jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés azon az előfeltevésen alapul, miszerint az XY társaság által az elosztóhálózatból vételezett villamos energia e vételezés időpontjában volt adóköteles, amelynek során a német jog rendelkezései alapján jelen esetben a villamos energiára vonatkozó kedvezményes adómértéket kell alkalmazni. A német kormány azonban észrevételeiben vitatja ezt az előfeltevést, azt állítva, hogy az az XY tevékenysége 2003/96 irányelvnek nem megfelelő minősítéséből ered, amely tevékenységre nem kell alkalmazni ezen adó kedvezményes mértékét. A német kormány álláspontjának elfogadása eredményeképpen a jelen ügyben maga az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatósága kérdőjeleződhetne meg, mivel az e kérelemben foglalt kérdés hipotetikus jellegű lenne.

16. A Bíróság ez ügyben további kérdéseket intézett a felekhez. Mielőtt rátérnék az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben feltett jogkérdésre, röviden ezen irányelv rendelkezéseinek az alapeljárásbelihez hasonló körülmények közötti helyes értelmezésének elemzésével foglalkozom.

A villamos energia akkumulátorokban való tárolásának minősítéséről a 2003/96 irányelv rendelkezései szempontjából

Villamos energia akkumulátorokból történő szolgáltatása mint (újra)elosztás⁶

17. A jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a korábbi, különösen az XY társaság által a 2006. adóévben felhasznált villamos energia adóztatására vonatkozó ítéletében⁷ foglalt megoldására támaszkodik. E megoldás szerint az XY társaság az elosztóhálózatból vételezett villamos energiát oly módon használja fel, hogy a villamos

⁶ Meg kell állapítani, hogy az alábbi megfontolások csak a villamosenergia-szolgáltató tulajdonában maradó, állandó akkumulátorokból történő villamosenergia-szolgáltatásra vonatkoznak. Nem foglalkozom tehát a feltöltött akkumulátorok, illetve egyéb hordozható villamosenergia-források biztosításának kérdésével.

⁷ A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) 2012. június 19-i ítélete, VII R 32/10. Ezen ítéletet mind a német kormány észrevételeihez, mind az XY társaság Bíróság kiegészítő kérdéseire adott válaszához csatolták.

energiát az akkumulátorokban kémiai energiává alakítja át.⁸ E felhasználásra az XY társaság tevékenysége érdekében kerül sor, amennyiben az akkumulátorokban tárolt villamos energiát – egyenáram formájában – egyetlen, távközlési berendezések villamos energiával való ellátásából, e berendezésekkel kapcsolatos légkondicionálási szolgáltatások (az említett ítélet megfogalmazásában hűtési szolgáltatások) nyújtásából, valamint áramkimaradás esetén biztonságos villamos energia ellátás („Reservezeit”) biztosításából álló összevont szolgáltatás megrendelői részére történő nyújtása keretében használja fel.

18. A német kormány szerint ugyanakkor az XY társaság tevékenységének ilyen minősítése e tevékenységet összeegyeztethetlenné teszi a 2003/96 irányelv rendelkezéseivel. Ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdése értelmében ugyanis a villamos energia a forgalmazó vagy továbbforgalmazó általi rendelkezésre bocsátás időpontjában válik adókötelessé. Márpedig e kormány szerint az XY társaságot a villamosenergia-ellátásban közvetítőnek, azaz továbbforgalmazónak kell tekinteni. E társaság ugyanis nem saját tevékenységéhez használja fel a villamos energiát, hanem azt kizárólag tárolja az akkumulátorokban, majd megrendelőinek – e villamos energia végfelhasználóinak – bocsátja rendelkezésre.

19. Ez azért fontos, mert az XY társaságot ugyan a StromStG 9. §-ának (3) bekezdésében előírt adókedvezményben részesülő termelő ágazatba sorolták, távközlési szolgáltatásokat nyújtó megrendelői azonban nem tartoznak ebbe az ágazatba, és nem részesülhetnek ebben a kedvezményben. Az XY társaság által a megrendelőinek szolgáltatott villamos energiára tehát az általános adómértéket kellene alkalmazni. Ilyen helyzetben sem az adótülfizetés visszatérítéséről, sem kamatokról nem lehetne szó, és az alapeljárás egésze és vele együtt a jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem okafogyottá válna.

20. Osztom a német kormány azzal kapcsolatos kételyeit, hogy a kérdést előterjesztő bíróság szabályosan minősítette-e a villamos energia XY társaság általi felhasználását a társaság tevékenységének céljára történő felhasználásként.

21. E kérdésben a kérdést előterjesztő bíróság által elfogadott megoldás az XY társaság tevékenységének sajátosságán alapul. E sajátosság abban áll, hogy az XY társaság más szolgáltatásokat is magában foglaló, összetett szolgáltatás keretében kizárólag egyetlen vállalkozáscsoportba (valószínűleg abba, amelynek maga is tagja) tartozó vállalkozásoknak és külön vezetékeken keresztül, a szabad hozzáférésű villamosenergiaelosztó-hálózat igénybevétele nélkül szolgáltat villamos energiát.

22. Nem tűnik azonban számomra úgy, hogy e körülmények döntő jelentőségűek voltak az XY társaság tevékenységének a 2003/96 irányelv szempontjából történő minősítése tekintetében. Az XY társaság általi szolgáltatásnyújtás módja és szerződő feleinek kiválasztása éppen e vállalkozás tevékenysége egyedi körülményeinek minősülnek. E körülmények azonban nem változtatnak azon, hogy e társaság tevékenysége keretében meghatározott és mérhető mennyiségű villamos energiát értékesít olyan gazdasági szereplőknek, amelyeket e társaságtól független vállalkozásnak kell tekinteni, és hogy e gazdasági szereplők ezt az energiát távközlési berendezések ellátására – azaz a villamos energia szokásos rendeltetésének megfelelően – használják fel.⁹ Tehát e gazdasági szereplők – nem pedig az XY társaság – minősülnek a részükre e társaság által biztosított villamos energia végfelhasználóinak.

⁸ Az energiaátalakítást illetően lásd lentebb, különösen a 39. pontot.

⁹ Jelen esetben nyilvánvalóan kizárólag olyan villamos energiáról van szó, amelyet az XY társaság akkumulátorokban tárol, majd a megrendelőinek szolgáltat. Ami az e társaság által más célokra – például légkondicionálási szolgáltatások nyújtásához – felhasznált villamos energiát illeti, az XY társaság a végfelhasználó.

23. Ami pedig a szabad hozzáférésű villamosenergiaelosztó-hálózat használatát illeti, számomra úgy tűnik, hogy ez nem feltétele annak, hogy egy gazdasági szereplő a 2003/96 irányelv értelmében vett villamosenergia-forgalmazónak vagy továbbforgalmazónak minősüljön. Ez az irányelv nem határozza meg a „forgalmazó” és a „továbbforgalmazó” fogalmát, semmi sem utal azonban arra, hogy e fogalmaknak meghatározott típusú elosztóhálózatot használó gazdasági szereplőkre kellene korlátozódniuk. Különösképpen, a Bíróságnak már volt alkalma kimondani,¹⁰ hogy e meghatározásokat nem az „elosztás” 2003/54/EK irányelv¹¹ 2. cikke értelmében vett fogalmának fényében kell értelmezni. A 2003/96 irányelv a forgalmazó fogalmát inkább funkcionális értelemben használja. Ezt legjobban az irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése szemlélteti, amely szerint „[f]orgalmazónak kell tekinteni a villamos energiát saját felhasználásra elállító jogi személyt”.

24. Nem gondolom tehát, hogy az XY társaság tevékenységének sajátossága megakadályozná, hogy e társaságot a 2003/96 irányelv rendelkezéseinek megfelelően a villamos energia adóztatása céljából a villamos energia továbbforgalmazójának lehessen minősíteni.

25. A kérdést előterjesztő bíróság által ítélezési gyakorlatában elfogadott álláspont ugyanakkor ezen irányelv céljaival ellentétes eredményre vezet.

26. Először is a 2003/96 irányelvre vonatkozó javaslat indokolásából – amelyre a Bizottság a Bíróság kérdéseire adott válaszában hivatkozik¹² – kitűnik, hogy a villamos energia rendelkezésre bocsátás (*output*) időpontjában történő adóztatása arra irányult, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy különböző végfelhasználói csoportok esetében eltérő adómértékeket alkalmazzanak. Az ilyen differenciált adóztatási rendszer azonban csak akkor működhet megfelelően, ha az adóztatásra a forgalmazás utolsó szakaszában, azaz a végfelhasználók részére történő rendelkezésre bocsátás szakaszában kerül sor. A korábbi szakaszban történő adóztatás zavarja az ilyen rendszer működését, mivel lehetséges, hogy az adó mértéke nem igazodik a villamos energia tényleges felhasználásához.

27. Ezt tökéletesen illusztrálja a jelen ügy. Az XY társaság ugyanis az általa az elosztóhálózatból vételezett villamos energia tekintetében kedvezményes adómértékben részesült, mivel termelő ágazatba tartozó vállalkozásnak minősül, amelyet ez az adókedvezmény a nemzeti jog értelmében megillet. Ezt az energiát azonban végül nem e társaság használja fel, hanem annak megrendelői, amelyek nem tartoznak a termelő ágazatba, és amelyek egyéb esetben nem részesülhettek volna ebben az adókedvezményben. Ha jól értem, innen vezethető le az egész eszmefuttatás, amely annak bizonyítására irányul, hogy az XY társaság a villamos energia végfelhasználója.

28. Másodszor a villamos energia forgalmazó vagy továbbforgalmazó általi rendelkezésre bocsátás időpontjában történő adóztatásának további célja, hogy – a többi jövedéki termékhez hasonlóan – a villamos energiát a tényleges felhasználás szerinti tagállamban adóztassák. A Bíróság ezt nagyon világosan hangsúlyozta a Bizottság kontra Lengyelország ítéletben, amikor e kérdésben elfogadta a Bizottság érveit.¹³ Abban az esetben azonban, ha a villamos energiát az elosztóhálózatból akkumulátorokban való tárolás érdekében való vételezésének időpontjában adóztatják, majd azt

¹⁰ 2009. február 12-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-475/07, nem tették közzé, EU:C:2009:86, 57. pont).

¹¹ A villamos energia belső piacára vonatkozó közös szabályokról és a 96/92/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. június 26-i 2003/54/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2003. L 176., 37. o.; magyar nyelvű különkiadás 12. fejezet, 2. kötet, 211. o.).

¹² COM(97) 30 végleges, 5. o.

¹³ Lásd: 2009. február 12-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-475/07, nem tették közzé, EU:C:2009:86, 20., 21. és 56. pont).

más gazdasági szereplők részére bocsátják rendelkezésre, e cél nem érhető el. Semmi nem zárja ki ugyanis, hogy az akkumulátorokban tárolt villamos energiát határokon átnyúló módon bocsássák rendelkezésre.

29. Harmadszor és végül, a villamos energia adóztatásának a 2003/96 irányelvben előírt módja arra is irányul, hogy megelőzze az energiaveszteség adóztatását. Ez megint olyan szabály, amely minden jövedéki termék esetében alkalmazandó.¹⁴ A villamos energia tekintetében e szabály különös jelentőséggel bír, mivel annak szállítása és tárolása szükségszerűen jelentős veszteségekkel jár. Kizárólag a villamos energia végfelhasználók részére történő értékesítésének szakaszában történő adóztatása teszi lehetővé az energiaveszteség adóztatásának elkerülését, vagy legalábbis az ilyen adóztatás minimálisra csökkentését.

30. A Bizottság példaként a gépjárművek meghajtásához üzemanyagként felhasznált gáz adóztatására hivatkozik. Az ilyen gázt a jármű üzemanyagtartályába történő betöltésének időpontjában adóztatják, ami különösen annak elkerülését teszi lehetővé, hogy a gáz tárolásból és sűrítésből eredő veszteséget adóztassák. Márpedig – ahogy arra megalapozottan mutat rá a Bizottság – a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdése szerint a földgáz és a villamos energia adóztatási időpontjának meg kell egyeznie. Így a gázhoz hasonlóan a villamos energia tárolása során keletkezett veszteséget sem kell adóztatni. Márpedig a legnépszerűbb akkumulátortípusok hatékonysága, amely az akkumulátor lemerítése során vételezett és a töltés folyamata során rendelkezésre bocsátott villamos energia mennyiség közötti viszonyként értelmezhető, hozzávetőleg 70-80%-ot tesz ki.¹⁵ Az akkumulátorok töltésére felhasznált villamos energia adóztatása az ezen akkumulátorokból a végfelhasználóknak biztosított energia adóztatása helyett tehát viszonylag jelentős mértékű villamosenergia-veszteség adóztatását jelenti. Ezen adó kedvezményes mértékének alkalmazása nem minősül a túladóztatás kompenzálására szolgáló, a 2003/96 irányelvnek megfelelő módszernek.¹⁶

31. Nem helytálló az XY társaság azon érve sem, amely szerint az 2016/2266 határozat¹⁷ értelmében az akkumulátorok töltéséhez szükséges villamos energia értékesítését kell ezen energia elosztásaként kezelni, nem pedig az akkumulátorokból történő villamosenergia-vételezést. E határozat ugyanis az elektromos autók akkumulátorainak töltésére szánt villamos energiára vonatkozott. Ilyen helyzetben az akkumulátor által biztosított villamos energiát a gépkocsi használója – aki egyben az akkumulátor felhasználója is – a gépkocsi meghajtására használja. Az akkumulátor felhasználója tehát egyben a villamos energia végfelhasználója, következésképpen a villamos energia akkumulátortöltés céljából történő biztosítása az energia végfelhasználó részére történő értékesítésének, vagyis a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdése szerinti adóztatandó tényállásnak minősül. Az XY társaság ugyanakkor nem végfelhasználója annak az elektromos energiának, amelyet az elosztóhálózatból akkumulátorok töltése és a villamos energia megrendelői részére történő továbbértékesítése céljából vételez. Jelen esetben tehát nem áll fenn párhuzam az említett határozat tárgyát képező helyzettel.

¹⁴ Lásd a 2008/118 irányelv 7. cikkének (4) bekezdését.

¹⁵ Bednarek, K., Bugała, A., *Własności użytkowe akumulatorów kwasowo-ołowiowych*, *Poznan University of Technology Academic Journals*, 92/2017, 47–60. o., 52. o.

¹⁶ Lásd analógia útján: 2009. február 12-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-475/07, nem tették közzé, EU:C:2009:86, 53. és 56. pont).

¹⁷ Az elektromos járművek töltőállomásain használt villamos energia kapcsán csökkentett adómérték alkalmazásának Hollandia számára történő engedélyezéséről szóló, 2016. december 6-i (EU) 2016/2266 tanácsi végrehajtási határozat (HL 2016. L 342., 30. o.).

32. Amint az ebből következik, a villamos energia adóztatása tekintetében a 2003/96 irányelv céljai megvalósításának biztosítása szempontjából – a német kormány észrevételeinek megfelelően – az XY társaságot a villamos energia továbbforgalmazójának kell tekinteni. Egyetértek azonban a Bizottsággal abban, hogy e kormány tévesen értékeli az ilyen minősítés hatásait az alapügy körülményei között.

33. A német kormány ugyanis az észrevételeiből azt a következtetést vonja le, hogy az XY társaság által vételezett, majd a fogyasztók részére akkumulátorokban tárolt villamos energiát nem a villamos energiára vonatkozó kedvezményes adómérték, hanem ezen adó általános mértéke alapján kellene adóztatni. Nem lehetne tehát szó sem az adótúlfizetés visszatérítéséről, sem pedig kamatokról.

34. A német kormány azonban figyelmen kívül hagyja azt a körülményt, hogy amennyiben az XY társaságot továbbforgalmazónak kell tekinteni, a villamos energiát kizárólag abban az időpontban kellene adóztatni, amikor e társaság a villamos energiát megrendelői rendelkezésére bocsátja. Ezzel szemben abban az időpontban, amikor az XY társaság a villamos energiát az elosztóhálózatból vételezi, sem általános, sem pedig kedvezményes mértékű adót nem kellene kivetni. Ez esetben tehát úgy kellene tekinteni, hogy az alapügyben az adóhatóság által beszedett adót teljes egészében a 2003/96 irányelv megsértésével szedték be, és ezért azt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően kamatokkal együtt teljes egészében vissza kellene téríteni.¹⁸

Akkumulátorokban tárolt villamos energia mint villamos energia előállításához felhasznált energia

35. A Bíróság azt is megkérdezte a felektől, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azon állításának elfogadása esetén, miszerint az XY társaság a saját tevékenységéhez használja fel az elosztóhálózatból akkumulátorok töltése érdekében vételezett villamos energiát, e villamos energiának a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján villamos energia előállításához felhasznált villamos energiaként nem kellene-e adómentesnek lennie.

36. Az XY társaság, a német kormány és a Bizottság egyaránt határozottan elutasítja ezt a lehetőséget. A felek egybehangzóan azt állítják, hogy az XY társaság kizárólag akkumulátorokban tárolja a hálózatból vételezett villamos energiát, míg az ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt adómentesség az „új” villamos energia előállítására vonatkozik.

37. Véleményem szerint azonban ez az álláspont két téves előfeltevésen alapul.

38. Az első téves előfeltevés abban áll, hogy amikor a villamos energia akkumulátorokban való tárolásáról beszélnek, úgy tűnik, hogy az említett felek összetévesztik a villamos energia fogalmát az általános energiafogalommal. A technológiai fejlődés jelenlegi állása szerint nem létezik a villamos energia tárolására szolgáló módszer, amelyet ipari méretekben lehetne alkalmazni.¹⁹ A villamos energia tárolásához annak tárolható formájú energiává való átalakítása, valamint ezt követő villamos energiává való visszaalakítása szükséges. Az akkumulátorok esetében az energiát

¹⁸ Lásd legutóbb: 2019. szeptember 11-i Călin ítélet (C-676/17, EU:C:2019:700, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹⁹ A például az úgynevezett szuperkondenzátorokon alapuló, elektromos energia formájában történő villamosenergia-tárolási technológiák csak a fejlesztés előzetes szakaszában tartanak, és nem érhetők el széles körben.

kémiai energiaként, azaz az akkumulátorban az áram áthaladása következtében jelen lévő kémiai vegyületekben bekövetkező elektrokémiai reakció (potenciális) energiájaként tárolják. E reakciók visszafordíthatók, ami lehetővé teszi az akkumulátor többszöri töltését és lemerítését.²⁰

39. Ebből következik, hogy a villamosenergia-tárolás fogalma bizonyos mértékben leegyszerűsítő. Valójában a villamos energia eltérő formájú energiává való átalakításáról, ezt követően pedig villamos energiává való visszaalakításáról van szó.

40. Ez elvezet bennünket ahhoz a második téves előfeltevéshez, amelyen az eljárásban részt vevő felek álláspontja, azaz a villamos energia tárolása és termelése közötti kategorikus különbségtétel alapul.

41. Fizikailag nem létezik olyan jelenség, mint az energiatermelés. Erről szól a fizikai egyensúly egyik alapelve, az energiamegmaradás törvénye. Az úgynevezett „energiatermelés”, beleértve a villamos energia termelését is, annak tárolásához hasonlóan csak az energia valamely típusának egy másikká történő átalakítása. A villamosenergia-termelés esetében ez lehet a fosszilis tüzelőanyagokban található kémiai energia²¹ átalakítása égetési folyamat révén, a mozgási energia átalakítása a szél energiáját felhasználó és hidroelektromos technológiával, illetve az atomenergia átalakítása a maghasadás folyamatában.

42. A villamosenergia-termeléshez emellett gyakran az energia különböző formáinak többszöri átalakítása szükséges, például hőerőművekben (vagyis fosszilis tüzelőanyagokon vagy atomenergián alapuló erőművekben) a tüzelőanyagban (vagy nukleáris fűtőanyagban) tárolt eredeti energia először hőenergiává, majd mozgási energiává alakul át, amelyet csak ezt követően alakítanak át villamos energiává. Az egyes energiafajtákhoz speciális hordozókra van szükség, például az erőművekben az energiahordozó általában a vízgőz, mint ahogyan az akkumulátorban a kémiai energia hordozója az elektrolit.

43. Nem létezik tehát lényegi és sérthetetlen határ a villamosenergia-termelés és -tárolás, illetve pontosabban a más energiaformában tárolt villamos energia kinyerése között. A legjobb példák erre a tisztán szivattyús-tározós erőművek. Ezen erőművek azon az elven működnek, hogy a vizet villamos energia segítségével a magasabban elhelyezkedő tározóból az alacsonyabban elhelyezkedő tározóba szivattyúzzák, hogy ezt követően pedig a visszazúduló víz mozgási energiáját az áramfejlesztő meghajtásához hasznosítsák.²² Az ilyen erőmű nem termel „új” villamos energiát, hanem éppen ellenkezőleg, több energiát használ fel, mint amennyit előállít. Ennélfogva a tisztán szivattyús-tározós erőművek energiatárolási, nem pedig villamosenergia-termelési módszernek minősülnek. Ez kapacitás szempontjából jelenleg is az egyértelműen meghatározó energiatárolási módszer.²³ E módszer alapja a villamos energiának a víz potenciális mozgási energiájává, ezt követően pedig e mozgási energia villamos energiává alakítása. Ezen nem változtat az a tény, hogy e folyamat során a villamos energiát a víz

²⁰ Ez a kérdés nem képezi vita tárgyát az alapeljárásban. Ha jól értem, a kérdést előterjesztő bíróság e kémiai energiára történő átalakításra alapítja azon álláspontját, amely szerint az XY társaság *felhasználja* a villamos energiát.

²¹ Nem véletlen, hogy e tüzelőanyagokat a 2003/96 irányelv „energiatermékeként” határozza meg.

²² Az ilyen művelet értelme abban áll, hogy alacsony villamosenergia-kereslet időszakában a vizet felszivattyúzzák, e kereslet csúcán pedig leengedik, ami lehetővé teszi a villamos energia előállítását. Ez lehetővé teszi az elosztóhálózat terhelésének kiegyenlítését, miközben a villamosenergia-árak közötti, a villamosenergia-szükséglettől függő különbségeknek köszönhetően biztosítja az ilyen vállalkozás jövedelmezőségét.

²³ Revesz, R. L. & Unel, B., *Managing The Future Of The Electricity Grid: Energy Storage And Greenhouse Gas Emissions*, *Harvard Environmental Law Review*, 42/2018., 139–196. o.

szivattyúzására használják fel, ezt követően pedig a villamos energiát újból pontosan ugyanolyan módon állítják elő, mint a természetes vízáramlást előzetes szivattyúzás nélkül használó hagyományos vízerőművekben.

44. Az akkumulátorokban történő villamosenergia-tárolás technikai szempontból a *villamos energia* felhasználást jelenti az *energia* más formájára való átalakítása, majd villamos energiává való visszaalakítása céljából. Nem látok tehát olyan elvi akadályt, ami lehetetlenné tenné az akkumulátorban való átalakításra szánt villamos energiának a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében villamos energia előállításához felhasznált villamos energiának történő minősítését.

45. Elismerem azonban, hogy más megfontolások mellett szólnak, hogy a villamos energia tárolása a 2003/96 irányelv alkalmazása szempontjából inkább ezen energia elosztási szakaszának, nem pedig előállításának minősüljön, amint azt a német kormány és a Bizottság javasolja. Ez azonban kizárja a kérdést előterjesztő bíróságnak az XY által is képviselt azon álláspontját, amely szerint e társaság a villamos energiát saját tevékenységéhez használja fel. Ez ugyanis azt jelentené, hogy e társaság egyszerre használja és tárolja a villamos energiát, ami ahhoz hasonlóan kivitelezhetetlen, mint hogy a kecske is jóllakjon, és a káposzta is megmaradjon. Ez azt is jelenti, hogy az XY társaság megrendelőinek szolgáltatott villamos energiát kellene adóztatni, vagyis kettős adóztatás alá esne, először a hálózathálóból való vételezés, másodszer pedig a végfelhasználók részére történő értékesítés időpontjában. A kérdést előterjesztő bíróság helyesen véli úgy, hogy az ilyen kettős adóztatást el kell kerülni. Ezt azonban nem a villamos energia XY társaság által megrendelői részére történő értékesítésének időpontjában történő adóztatásának elkerülésével lehet elérni, ami a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdésébe ütközne, hanem az e társaság által az elosztóhálózathálóból vételezett villamos energia megfelelő adóügyi megítélésével.

Záró megjegyzések és a megoldások e részből levont következtetések

46. A Bíróság kiegészítő kérdéseire adott válaszában az XY társaság vitatja a német kormánynak az e kormány szerint helytelen azon előfeltevésekre vonatkozó észrevételeinek megalapozottságát, amelyekre a kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdését alapítja. Az XY társaság szerint e kérdés olyan ténybeli megállapítások körébe esik, amelyek kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartoznak. Márpedig a Bíróságnak e megállapításokra kell támaszkodnia, és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolására kell szorítkoznia.

47. Az XY társaság kifogásai azonban véleményem szerint megalapozatlanok. Az alapügy tényállása nem vitatott. E tényállás szerint az XY társaság az elosztóhálózathálóból villamos energiát vételez, azt akkumulátorokban kémiai energia formájában tárolja, ezt követően pedig más szolgáltatásokat is magában foglaló átfogó szolgáltatás keretében megrendelőinek értékesíti. Fennmarad ugyanakkor az ilyen tevékenység 2003/96 irányelv rendelkezései szempontjából történő minősítésének kérdése, amely már e rendelkezések értelmezésének körébe esik, és így a Bíróság hatáskörébe tartozik.

48. A kérdést előterjesztő bíróság elvégezte az XY társaság tevékenységének minősítését, amely minősítés szerint a társaság által az akkumulátorok töltése céljából hálózathálóból vételezett villamos energia a villamos energiára vonatkozó kedvezményes adómérték alá tartozik. Amint azonban a

fenti megfontolásokból kitűnik,²⁴ ezen energiát – sem a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdése alapján továbbforgalmazott villamos energiaként, sem pedig villamos energia előállításához ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján felhasznált villamos energiaként – egyáltalán nem kellett volna az XY társaság által a hálózatról történő vételezése szakaszában adóztatni.

49. Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az alapügy tárgyát képező villamosenergia-adót teljes egészében az uniós jog megsértésével szedték be, és azt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően²⁵ főszabály szerint kamatokkal együtt teljes egészében vissza kellene téríteni.²⁶ Ez alapján az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés okafogyottá válna.

50. A kérdést előterjesztő bíróság azonban megállapítja, hogy az XY társaság tevékenységeinek jogi minősítésével kapcsolatos, a 2006. adóévre vonatkozó eljárásban hozott határozata jogerőre emelkedett. A kérdést előterjesztő bíróság nem adott tájékoztatást arról, hogy ugyanez vonatkozik-e a 2010. adóévvel kapcsolatos eljárásra, amelynek keretében a jelen ügyben előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordult a Bírósághoz. Tájékoztatást nyújt azonban arról, hogy jogerőre emelkedett az adóhatóságok határozata a villamos energiára vonatkozó kedvezményes adómérték alkalmazásáról az XY társasággal szemben.

51. Márpedig a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jog nem követeli meg, hogy valamely nemzeti bírósági szerv főszabály szerint visszavonja a jogerőre emelkedett határozatát az uniós jog releváns rendelkezése Bíróság által elfogadott értelmezésének a figyelembevételére céljából. Ez érvényes az uniós jog megsértésével kivetett adók visszatérítésére is.²⁷

52. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság válaszolja meg a jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést. Úgy vélem azonban, hogy a Bíróságnak egyértelműen jeleznie kell az ítéletben, hogy e kérdés megválaszolásának ténye nem jelenti azt, hogy a Bíróság elfogadná azt, ahogyan a kérdést előterjesztő bíróság az XY társaság tevékenységét a 2003/96 irányelv rendelkezései szempontjából minősítette. A villamos energia tárolása adójogi megítélésének ugyanis uniós szintű vita tárgyát kell képeznie, szükség esetén a Bíróság előtti ilyen célú eljárás keretében. Egy ilyen vita már csak azért is kívánatos, mert a villamosenergia-tárolás fontos szerepet játszik az uniós gazdaság megújuló energiaforrásokra való áttérésében.²⁸

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

A kérdés megfogalmazása

53. A jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az uniós jog megköveteli-e a jogosulatlanul kivetett adó kamatokkal együtt történő visszatérítését abban az esetben, ha az adóalap helytelen meghatározása abból

²⁴ A 34. és a 45. pont.

²⁵ Lásd legutóbb: 2019. szeptember 11-i Călin ítélet (C-676/17, EU:C:2019:700, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²⁶ Figyelembe kell azonban venni a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatát is, amely szerint az adótűlfinanszírozás visszatérítése nem vezethet jogalap nélküli gazdagodáshoz, különösen akkor nem, ha az adóalany ezen adó gazdasági terhet áthárította a vevőre (lásd különösen: 2011. október 20-i Danfoss és Sauer-Danfoss ítélet, C-94/10, EU:C:2011:674, 21. és 22. pont).

²⁷ Lásd legutóbb: 2019. szeptember 11-i Călin ítélet (C-676/17, EU:C:2019:700, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²⁸ Lásd e kérdés tekintetében az energiatárolással kapcsolatos átfogó európai megközelítésről szóló, 2020. július 10-i európai parlamenti állásfoglalást (P9 TA(2020)0198).

eredt, hogy az adóhatóság nem alkalmazta azt a kedvezményes adómértéket, amelyre az adóalany jogosult volt, és amelyet a nemzeti jog a tagállamok részére a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában biztosított fakultatív felhatalmazás alapján írt elő.

54. A német kormány azonban felhívja a figyelmet arra, hogy a villamos energiára vonatkozó, az alapügyben szereplő kedvezményes adómérték nem a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának a német jogba történt átültetéséből, hanem annak lehetőségéből következik, hogy az adómértékeket a villamos energia üzleti és nem üzleti felhasználása alapján differenciálják, amint azt a tagállamok számára ezen irányelv 5. cikkének negyedik francia bekezdése előírja. E kormány állításának alátámasztása érdekében az olyan állami támogatások, mint az említett adóztatási eltérés engedélyezésére vonatkozó bizottsági határozatra hivatkozik.²⁹ E határozat az adómérték csökkentésének alapjaként kifejezetten a 2003/96 irányelv 5. cikkét említi. Az XY társaság szintén azt javasolja, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyát terjesszék ki a 2003/96 irányelv más rendelkezéseire – köztük az 5. cikkének negyedik francia bekezdésére – is, ne csupán a 17. cikk (1) bekezdésének a) pontjára.

55. Ezenkívül meg kell jegyezni, hogy a StromStG 9. §-ának (3) bekezdése semmilyen módon nem tesz említést a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja által érintett nagy energiaintenzitású vállalatokról. A 9. § említett (3) bekezdésében előírt adókedvezmény általában gyáripari, valamint mezőgazdasági és erdészeti vállalkozásokra vonatkozik.

56. Ez azonban nem teszi tárgytalanná az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést. Ugyanis mind a nagy energiaintenzitású vállalkozások részére az 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt adókedvezmények, mind az ezen irányelv 5. cikkének negyedik francia bekezdésében említett, a villamos energia üzleti és nem üzleti felhasználásától függő adóztatási eltérés a tagállamok számára fakultatív jellegű. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben szereplő jogi probléma megoldása tehát attól függetlenül releváns lehet az alapeljárás kimenetele szempontjából, hogy a német jogalkotó a szóban forgó adóztatási eltérést milyen alapon vezette be.

57. Ezért annak megállapítását javaslom, hogy a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az uniós jog megköveteli-e a jogosulatlanul kivetett adó kamatokkal együtt történő visszatérítését abban az esetben, ha az adóalap helytelen meghatározása abból eredt, hogy az adóhatóság nem alkalmazta azt a kedvezményes adómértéket, amelyre az adóalany jogosult volt, és amelyet a nemzeti jog a tagállamok részére a 2003/96 irányelv valamely szabálya által biztosított fakultatív felhatalmazás alapján írt elő.

Az uniós jog megsértésével beszedett adók kamatokkal együtt történő visszafizetésére vonatkozó kötelezettség

58. Emlékeztetőül, az XY társaságot a villamos energiára vonatkozó általános adómérték szerint adóztatták. A bírósági eljárások során azonban megállapításra került, hogy a StromStG 9. §-ának (3) bekezdése alapján jogosult volt adókedvezmény igénybevételére, amely rendelkezés pedig a német kormány állításának megfelelően a 2003/96 irányelv 5. cikkének negyedik francia bekezdésén alapszik. A fentiekre tekintettel az adóhatóságok visszatérítették a túlfizetett villamosenergia-adót, azonban kamatok nélkül, mivel a nemzeti jog ilyen esetben nem írja elő a

²⁹ K(2007) 2416 végleges, N 775/2005. sz. állami támogatás – Németország.

kamatfizetés kötelezettségét. Az XY társaság azonban az uniós jog kamatok megfizetését követeli, arra az uniós jogi elvre hivatkozva, amely szerint az e jog megsértésével kivetett adókat kamatokkal együtt kell visszatéríteni.

59. Felmerül tehát az a jogi kérdés, hogy az említett elvet abban az esetben is alkalmazni kell-e, ha az adó beszedésére nem magának az uniós jognak, hanem azon nemzeti rendelkezéseknek a megsértésével került sor, amelyek – az irányelv átültetése keretében – a tagállamok számára ezen irányelvben biztosított fakultatív felhatalmazás alapján vezetnek be adókedvezményeket. Az ilyen helyzet kétértelmősége abban rejlik, hogy egyrészt a magasabb adó kivetése nem sérti közvetlenül az uniós jogot, mivel a szóban forgó adókedvezmény e jog szemszögéből nem kötelező érvényű, másrészt azonban az irányelv átültetése céljából elfogadott nemzeti jogi rendelkezések megsértésére került sor.

60. Mindemellett meg kell állapítani, hogy az alapeljárás ugyan nem magára a jogosulatlanul kivetett adó visszatérítésére, hanem a kamatokra vonatkozik, a fenti kérdésre adott válasz mind a kamatok megfizetését, mind magát az adó visszatérítésére irányuló kötelezettséget érinteni fogja. Ugyanis mind magának a visszatérítési kötelezettségnek, mind pedig a kamatfizetési kötelezettségnek azonos az uniós jogi alapja.

61. A valamely tagállam által az uniós jog megsértésével beszedett adók kamatokkal együtt történő visszatérítéséhez való jog a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik. E jog az ilyen adókat tiltó uniós jogi rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti.³⁰ A visszatérítési kötelezettség nem csupán magára az uniós jog megsértésével beszedett adó összegére, hanem az ezen adóval összefüggésben kifizetett vagy a tagállam által levont valamennyi összegre vonatkozik. E kötelezettség kiterjed az adó jogalap nélküli kivetéséből eredően a pénzügyi források rendelkezésre nem állása által okozott veszteségekre is. E veszteségek megtérítésére a jogalap nélkül beszedett adó összege után járó kamatok megfizetésével kerül sor.³¹

62. Amint az a Bíróság ezen ítélkezési gyakorlat alapjául szolgáló ítéleteiből kitűnik, azok a jogok, amelyeknek következményét és kiegészítését az uniós jog megsértésével beszedett adók visszatérítésére vonatkozó kötelezettség jelenti, olyan jogok, amelyeket a jogalanyok az uniós jog közvetlen hatályú rendelkezéseiből származtatnak.³² A nemzeti bíróságoknak ugyanis az ilyen jogokat kell védeniük, amikor adott esetben a jogosulatlanul beszedett adó visszatérítésének kötelezettségéről határoznak.

63. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében valamely irányelv rendelkezéseire a magánszemélyek a tagállammal szemben azok bíróságai előtt hivatkozhatnak, nevezetesen amennyiben az nem ültette át időben ezen irányelvet a nemzeti jogba, vagy amennyiben nem megfelelően ültette azt át, feltéve hogy e rendelkezések tartalmukat tekintve feltétlenek és kellően pontosak.³³ Véleményem szerint az irányelvet átültető nemzeti rendelkezések olyan téves alkalmazását, amely az irányelv megsértését is maga után vonja, ezen irányelv helytelen átültetésének kell tekinteni. Az érdekelt fél szempontjából ugyanis közömbös, hogy az uniós

³⁰ Lásd legutóbb: 2019. szeptember 11-i Călin ítélet (C-676/17, EU:C:2019:700, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

³¹ Lásd különösen: 2012. július 19-i Littlewoods Retail és társai ítélet (C-591/10, EU:C:2012:478, 25. és 26. pont).

³² Lásd különösen: 1976. december 16-i Rewe-Zentralfinanz és Rewe-Zentral ítélet (33/76, EU:C:1976:188, 5. pont, első és második bekezdés); 1980. március 27-i Denkavit italiana ítélet (61/79, EU:C:1980:100, rendelkező rész 1. pontjának a) alpontja); 1983. november 9-i San Giorgio ítélet (199/82, EU:C:1983:318, 12. pont).

³³ Lásd legutóbb: 2021. január 14-i RTS infra és Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel ítélet (C-387/19, EU:C:2021:13, 44. pont).

jogból eredő jogainak megsértése valamely tagállam jogalkotói kötelezettségzegésének vagy helytelen közigazgatási gyakorlatának a következménye. Mindkét esetben sérülnek a jogai, és hasonló védelem illeti meg.

64. Valamely uniós jogi rendelkezés akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget fogalmaz meg, amely nem tartalmaz feltételt, és független – a végrehajtásában vagy hatályában – az Unió intézményeinek vagy a tagállamoknak bármely jogi aktusától, valamint akkor kellően pontos ahhoz, hogy egy jogalany hivatkozhatson rá, és a bíróság alkalmazhassa, ha egyértelműen fogalmaz meg valamely kötelezettséget.³⁴

65. A Bíróság ezenkívül kimondta, hogy ugyan valamely irányelv bizonyos mérlegelési mozgásteret hagy a tagállamok számára a végrehajtási módozatok elfogadása során, ezen irányelv valamely rendelkezése tekinthető feltétlennek és pontosnak, ha egyértelműen megfogalmazott és pontosan meghatározott eredménykötelezettséget ír elő a tagállamok számára, amely a benne foglalt szabály alkalmazása tekintetében semmilyen feltételtől nem függ.³⁵

66. Ami a 2003/96 irányelvet illeti, az az energiatermékek és a villamos energia adóztatásának minimális szintjét állapítja meg.³⁶ E szintet meghaladóan a tagállamok szabadon dönthetnek az adó mértékéről. Az irányelv számos jogot is biztosít a tagállamok számára az adómérték differenciált kialakítására, beleértve az adómentességek alkalmazását is. E jogokat különösen az említett irányelv 5. cikke, 7. cikkének (2) és (4) bekezdése, 15., 16. és 17. cikke, valamint az egyes tagállamok tekintetében a 18., a 18a. és a 18b. cikke foglalja magában. Ezenfelül, ezen irányelv 19. cikkének megfelelően, a Tanács további adómentességek vagy adókedvezmények bevezetését engedélyezheti valamely tagállam számára. A 2003/96 irányelv néhány kötelező mentesítést is tartalmaz. E mentesítések felsorolása az irányelv 14. cikkében található.

67. A 2003/96 irányelv 5. cikkének negyedik francia bekezdésében előírt, az adómértéknek a villamos energia üzleti vagy nem üzleti felhasználása alapján történő differenciálására vonatkozó lehetőség a tagállamok fent említett fakultatív jogosultságai között szerepel.³⁷ Márpedig, jóllehet igaz, hogy a 2003/96 irányelv I. mellékletének C. táblázata a villamos energia üzleti vagy nem üzleti felhasználása alapján eltérő minimális adómértékeket határoz meg, ezen irányelv 5. cikke kifejezetten megemlíti, hogy a tagállamok *alkalmazhatnak* ilyen eltérést. A tagállamok tehát egységes adómértéket is alkalmazhatnak, amelynek tiszteletben kell tartania a 2003/96 irányelv által a nem üzleti felhasználás tekintetében rögzített magasabb minimális adómértéket.

68. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Németországban az alapügyben szóban forgó időszakban hatályos adómérték többszörösen meghaladta az irányelv által előírt minimális értéket, mind az üzleti, mind a nem üzleti célokra felhasznált energia tekintetében. E minimális mérték ugyanis megawattóránként 0,50, illetve 1 eurót tett ki, a StromStG által előírt adómérték pedig megawattóránként 12,30, illetve 20,50 euró volt.

³⁴ 2021. január 14-i RTS infra és Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel ítélet (C-387/19, EU:C:2021:13, 46. pont).

³⁵ 2021. január 14-i RTS infra és Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel ítélet (C-387/19, EU:C:2021:13, 47. pont).

³⁶ A 2003/96 irányelv 4. cikke.

³⁷ Egyébiránt hasonlóan a nagy energiaintenzitású vállalkozások javára biztosított adókedvezmény ezen irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben említett lehetőséghez, amely azonban úgy tűnik, az alapeljárásban valójában nem alkalmazható.

69. A 2003/96 irányelv 5. cikkének negyedik francia bekezdéséhez hasonló fakultatív rendelkezések³⁸ nem feltétlenek, mivel alkalmazásuk az egyes tagállamok döntéseitől függ, amelyeket e tekintetben semmilyen uniós jogi kötelezettség nem köt. Az e rendelkezésekben előírt adókedvezmények tehát az adóalanyok számára nem keletkeztetnek olyan közvetlen hatályú jogokat, amelyek védelmét ezen adóalanyok a nemzeti bíróságok előtt érvényesíthetnék.³⁹ Az adóalanyok tehát semmilyen, uniós jogból eredő joggal nem rendelkeznek, és ezért a Bíróság ítélkezési gyakorlatából eredő azon kötelezettség sem alkalmazható, hogy az e jog megsértésével beszedett adókat kamatokkal kell visszafizetni.

70. A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy főszabály szerint az uniós jog nem követeli meg a jogosulatlanul kivetett adó kamatokkal együtt történő visszatérítését abban az esetben, ha az adóalap helytelen meghatározása abból eredt, hogy az adóhatóság nem alkalmazta azt a kedvezményes adómértéket, amelyre az adóalany jogosult volt, és amelyet a nemzeti jog a tagállamok részére a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában biztosított fakultatív felhatalmazás alapján írt elő.

71. Ez azonban véleményem szerint nem jelenti a szóban forgó jogi probléma kimerítő elemzését.

Az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elve

72. Az a körülmény ugyanis, hogy a tagállamok által kedvezményes adómértékek bevezetésére vonatkozó, az irányelvben foglalt fakultatív jogosultságok nem keletkeztetnek az adóalanyok számára az uniós jogból eredő, bírósági úton érvényesíthető jogokat, nem jelenti azt, hogy a tagállamok által az ilyen jogosultság alapján hozott intézkedések kívül esnek az említett irányelv és általánosabban az uniós jog hatályán. Éppen ellenkezőleg, a tagállamok valamely irányelv által biztosított jogosultság alapján eljárva nyilvánvalóan ezen irányelv alapján – tehát az uniós jog által szabályozott területen – járnak el. Ezen semmit nem változtat ezen eljárás fakultatív jellege.

73. Következésképpen amikor a tagállamok élnek a 2003/96 irányelvben a villamos energia adómértékének differenciálása tekintetében biztosított felhatalmazással, kötelesek az uniós jog tiszteletben tartásával eljárni. Ezt egyébként kifejezetten említi ezen irányelv 5. cikke, amely szerint ezen eltérő adómértékek alkalmazhatók, „feltéve hogy [...] azok összeegyeztethetők a[z uniós] joggal”.

74. Ez azt jelenti, hogy a tagállamok, amikor valamely irányelvben foglalt, a 2003/96 irányelv 5. cikkének negyedik francia bekezdéséből eredőhöz hasonló, fakultatív felhatalmazással élnek, kötelesek tiszteletben tartani többek között az uniós jog általános elveit. Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben különösen az adósemlegesség és az egyenlő bánásmód elve lehet releváns. Ezen elvek megsértése önmagában is megalapozhatja az adóalany jogát az adótúlfizetés kamatokkal együtt történő visszatérítéséhez, még abban az esetben is, ha e rendelkezés közvetlen hatályának hiánya miatt e jog nem alapulhat az irányelvnek a tagállam intézkedésének alapjául szolgáló rendelkezésén.

75. A Bíróságnak volt alkalma arra, hogy hasonló módon határozzon a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló irányelvben foglalt fakultatív felhatalmazás alapján a tagállamok által fenntartott adómentességekről. A Bíróság ugyanis kimondta, hogy e mentességek ugyan nem keletkeztetnek semmilyen, uniós jogból eredő jogot az adóalanyok

³⁸ Vagy az ezen irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezés.

³⁹ Lásd analógia útján: 2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet (C-309/06, EU:C:2008:211, 28. pont).

számára, e jog általános elvei viszont, ideértve az adósemlegesség elvét, jogot biztosítanak az adóalanyok számára az e mentességeket bevezető nemzeti rendelkezések helytelen értelmezése alapján jogalap nélkül kivetett összegek visszaigénylésére.⁴⁰

76. Az adósemlegesség elvét illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az uniós adójog, különösen a hozzáadottértékadó-szabályok alapján az egyenlő bánásmód elvét tükrözi.⁴¹ Ez az állítás főszabály szerint valóban helytálló. Mindazonáltal szem előtt kell tartani, hogy az adósemlegesség fogalma különös jelentőséggel bír az adóelméletek tudományában, ezért azt az adójog alapján az egyenlő bánásmód fogalma mellett – néha pedig helyett – használják. Arról van szó ugyanis, hogy az adórendszer oly módon kerüljön kialakításra, hogy a piaci szereplők gazdasági döntéseit ne befolyásolja a hasonló árukra, szolgáltatásokra vagy tevékenységekre vonatkozó eltérő adójogi bánásmód, mivel e döntéseket kizárólag gazdasági szempontok alapján kellene meghozni.⁴²

77. Az adósemlegesség ekként értelmezett elve tehát inkább az adójogi szabályokra vonatkozik, mivel azok előreláthatóságuknál fogva formálni tudják a gazdasági szereplők magatartását. Ugyanakkor nehezebb azt feltételezni, hogy e magatartásokat az adójogot alkalmazó hatóságok eseti határozatai alakítanák, különösen, ha azok utólagos jellegűek, azaz amikor az adóalanyok által már elvégzett cselekmények adóztatásának módjára vonatkoznak.⁴³ Ennélfogva nem hiszem, hogy megállapítható lenne, hogy az alapügy tárgyát képező német adójogi rendelkezések téves alkalmazása sértené az adósemlegesség elvét.

78. Ez nem változtat azon a tényen, hogy a 2003/96 irányelv átültetésének keretében eljárva mind a német jogalkotó, mind pedig a német adóhatóságok kötelesek az egyenlő bánásmód általános uniós jogi elvének tiszteletben tartásával eljárni.

79. Ezen elv alapügyben való esetleges megsértését nem vizsgálták az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben, és azt az érdekelt felek sem vitatták meg a jelen eljárás keretében. A Bíróság tehát nem rendelkezik elegendő információval ahhoz, hogy e kérdésről határozzon. Az egyenlő bánásmód elve megsértésének az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben történő vizsgálatát egyébként az adott ügy tényállásának és az adott gazdasági szereplő helyzetének vizsgálatát teszi szükségessé. A kérdést előterjesztő bíróság feladata lesz tehát annak megállapítása, hogy a StromStG rendelkezéseinek helytelen alkalmazása a hasonló helyzetben lévő gazdasági szereplőkhöz képest hátrányos helyzetbe hozza-e az XY társaságot, és így ez sérti-e az egyenlő bánásmód elvét. Mindenekelőtt itt az említett társasághoz hasonló tevékenységet folytató jogalanyokról van szó, amelyek így e társaság versenytársai lehetnek.

80. Abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jutna, hogy megsértették az egyenlő bánásmód elvét, az az uniós jogban ez önálló jogalapot fog jelenteni arra, hogy az XY társaság a jogosulatlanul beszedett villamosenergia-adó kamatokkal növelt összegének visszatérítését követelje.

⁴⁰ 2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet (C-309/06, EU:C:2008:211, rendelkező rész 1. és 2. pontja).

⁴¹ Lásd legutóbb: 2020. december 17-i Weg Tevesstraße ítélet (C-449/19, EU:C:2020:1038, 48. pont).

⁴² Lásd: OECD International VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality (<https://www.oecd.org/ctp/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>), valamint: Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Brüsszel, Bruylant, 2016, 393. és 394. o.

⁴³ Az állandó közigazgatási gyakorlat azonban, mint a 2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet (C-309/06, EU:C:2008:211) alapjául szolgáló ügyben, amelyben az adójogszabályok téves értelmezését 1973 és 1994 között megszakítás nélkül alkalmazták (lásd ezen ítélet 9. pontját), a jogszabályokhoz hasonlóan alakíthatja a piaci szereplők magatartását, és adott esetben sértheti az adósemlegesség elvét.

81. Kétségtelen, hogy ilyen helyzetben e visszatérítés feltételeit az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve szabályozza. Ez azt jelenti, hogy e feltételek nem lehetnek kevésbé előnyösebbek, mint a hasonló, belső jellegű jogorvoslatokra vonatkozók, és nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy túlságosan nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását.⁴⁴

Tulajdonjog

82. Az uniós jogban a tulajdonhoz való jogot különösen az Európai Unió Alapjogi Chartájának 17. cikke védi. A Charta 51. cikkével összhangban a tagállamok annyiban címzettjei a Chartának, amennyiben az Unió jogát hajtják végre. Ez kétségtelenül vonatkozik arra a helyzetre is, amelyben valamely tagállam átülteti az irányelvet, ideértve azt az esetet is, amikor az ezen irányelvben foglalt fakultatív felhatalmazásokkal élnek. Az uniós jog valamely tagállam általi alkalmazásának kell tekinteni azt is, ha a közigazgatási hatóság alkalmazza a nemzeti jog irányelvet átültető rendelkezéseit.

83. A Charta 52. cikkének (3) bekezdése értelmében, amennyiben a Charta olyan jogokat tartalmaz, amelyek megfelelnek az 1950. november 4-én Rómában aláírt, az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezményben (a továbbiakban: EJEE) biztosított jogoknak, akkor e jogok tartalmát és terjedelmét azonosnak kell tekinteni azokkal, amelyek az említett egyezményben szerepelnek. Ami a Charta 17. cikkét illeti, az Alapjogi Chartához fűzött magyarázatok⁴⁵ szerint az megfelel az EJEE 1. kiegészítő jegyzőkönyve 1. cikkének. Ennélfogva a Charta 17. cikkét az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: EJEB) ez utóbbi rendelkezésre vonatkozó ítélezési gyakorlata fényében kell értelmezni.⁴⁶

84. A jogosulatlanul beszedett adók visszatérítésének problémáját illetően az EJEB azt az álláspontot képviseli, hogy egy kellő bizonyossággal megállapított követelés az EJEE 1. kiegészítő jegyzőkönyvének 1. cikke értelmében vett „javak” közé sorolandó. A közigazgatási hatóságok által odaítélt, az adótöbblet visszatérítéséhez való jog ilyen követelésnek minősül.⁴⁷ Az EJEB szerint az EJEE 1. kiegészítő jegyzőkönyvének 1. cikkére tekintettel a kamatfizetés lehetővé teszi az érintett számára azon idő elteltéből eredő veszteségének megtérítését, amely alatt nem rendelkezhetett a közigazgatási hatóságok által jogosulatlanul beszedett pénzeszközökkel. A jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítésének feltételei ugyanis nem róhatnak az érdekeltre túlzott terheket, és nem is érinthetik jelentős mértékben a pénzügyi helyzetét.⁴⁸ Abban az esetben, ha a jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítésére hosszabb időszak után kerül sor, az adótúlfizetés kamatai megfizetésének elmaradása e tekintetben sértheti a közérdek és a magánérdek közötti egyensúlyt, és így az EJEE 1. kiegészítő jegyzőkönyve 1. cikkének megsértését jelentheti.⁴⁹

85. A fenti ítélezési gyakorlatra tekintettel meg kell állapítani, hogy a jogalap nélkül beszedett adó összege után járó kamatok megfizetésének elmaradása a Charta 17. cikke megsértésének minősülhet, amennyiben ezen adót a tagállam az uniós jog alkalmazása keretében szedte be. Ez különösen abban a helyzetben van így, amikor a kamatok megfizetésének elmaradása aránytalan

⁴⁴ 2020. október 14-i Valoris ítélet (C-677/19, EU:C:2020:825, 21. pont).

⁴⁵ HL 2007. C 303., 17. o.

⁴⁶ 2019. május 21-i Bizottság kontra Magyarország (Mezőgazdasági földterületeken létesített haszonélvezeti jog) ítélet (C-235/17, EU:C:2019:432, 72. pont).

⁴⁷ EJEB, 2006. március 9., Eko-Elda AVEE kontra Görögország ítélet (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, 26. és 27. §, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

⁴⁸ EJEB, 2006. március 9., Eko-Elda AVEE kontra Görögország ítélet (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, 29. és 30. §, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

⁴⁹ EJEB, 2006. március 9., Eko-Elda AVEE kontra Görögország ítélet (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, 31. §).

pénzügyi terhet ró az érintett adóalanyra, például a hosszú idő eltelte miatt, amely alatt nem rendelkezhetett a túlfizetett összeggel. A 17. cikk ilyen megsértése fennállásának megállapításához a konkrét ügy körülményeinek a nemzeti bíróságok általi értékelése szükséges.

86. Az ilyen jogsértés, amennyiben megállapításra kerül, az uniós jogon alapuló önálló jogalapot biztosít ahhoz, hogy az adóalany az adótúlfizetés után járó kamatok megfizetését követelje.

A válaszra vonatkozó javaslat

87. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ adja, hogy az uniós jog nem követeli meg a jogalap nélkül megfizetett adó kamatokkal együtt történő visszatérítését, amennyiben az adóalap helytelen meghatározása abból eredt, hogy az adóhatóság nem alkalmazta azt a kedvezményes adómértéket, amelyre az adóalany jogosult volt, és amelyet a nemzeti jog a tagállamok részére a 2003/96 irányelv egyik rendelkezésében biztosított fakultatív felhatalmazás alapján írt elő, kivéve ha e visszatérítés elmaradása az egyenlő bánásmód elvének vagy a Charta 17. cikkének megsértését eredményezné, amely jogsértést a nemzeti bíróságnak a konkrét eset körülményeire tekintettel kell megállapítania.

Végekövetkeztetések

88. A fentiek összességére figyelemmel azt javaslom, hogy Bíróság a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

Az uniós jog nem követeli meg a jogalap nélkül megfizetett adó kamatokkal együtt történő visszatérítését, amennyiben az adóalap helytelen meghatározása abból eredt, hogy az adóhatóság nem alkalmazta azt a kedvezményes adómértéket, amelyre az adóalany jogosult volt, és amelyet a nemzeti jog a tagállamok részére az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv egyik rendelkezésében biztosított fakultatív felhatalmazás alapján írt elő, kivéve ha e visszatérítés elmaradása az egyenlő bánásmód elvének vagy az Európai Unió Alapjogi Chartája 17. cikkének megsértését eredményezné, amely jogsértést a nemzeti bíróságnak a konkrét eset körülményeire tekintettel kell megállapítania.