



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2018. június 27.*

„Előzetes döntéshozatal – 2003/96/EK irányelv – Az energiatermékek és a villamos energia adóztatása – A 21. cikk (5) bekezdésének harmadik albekezdése – Saját felhasználásra villamos energiát előállító jogi személy – Kis villamosenergia-termelők – A 14. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Villamos energia előállításához felhasznált energetikai termékek – Mentésítési kötelezettség”

A C-90/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2017. február 21-én érkezett, 2017. január 31-i határozatával terjesztett elő

a **Turbogás – Produtora Energética SA**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev és E. Regan (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Turbogás - Produtora Energética SA képviseletében J. P. Lampreia advogado,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, N. Vitorino és S. Jaulino, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Afonso és F. Tomat, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2018. március 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: portugál.

Ítéletet

- 1 Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv (HL 2003. L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 405. o.; helyesbítés HL 2017. L 5., 23. o.) 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Turbogás – Produtora Energética SA (a továbbiakban: Turbogás) és az Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa (adó- és vámhatóság, Portugália) között a Turbogás általi sajátfogyasztású villamos energiára vonatkozó utólagos adómegállapítás tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2003/96 irányelv (2)–(5) és (24) preambulumbekzdése kimondja:
 - „(2) A villamos energia és az ásványolajon kívüli egyéb energiatermékek minimum [helyesen: minimális] adómértékét megszabó közösségi rendelkezések hiánya káros hatással lehet a belső piac megfelelő működésére.
 - (3) A belső piac megfelelő működése és az egyéb közösségi politikák célkitűzéseinek elérése megköveteli, hogy a legtöbb energiatermékre, beleértve a villamos energiát, a földgázt és a szénét is, közösségi szinten minimum [helyesen: minimális] adómértékeket állapítsanak meg.
 - (4) A tagállamok által alkalmazott nemzeti energiaadó-mértékek érezhető különbségei hátrányosnak bizonyulhatnak a belső piac megfelelő működésére.
 - (5) A megfelelő minimum [helyesen: minimális] közösségi adómértékek meghatározása lehetővé teheti a nemzeti adómértékek között fennálló különbségek csökkentését.

[...]

 - (24) A tagállamok számára engedélyezni kell bizonyos egyéb adómentességek vagy adókedvezmények alkalmazását, ha azok nem károsak a belső piac megfelelő működésére és nem eredményeznek torzulást a versenyben.”
- 4 Ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja:
 - „(1) A [2000. július 20-i 2000/47/EK tanácsi irányelvvel (HL 2000. L 193., 73. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 10. kötet, 186. o.) módosított, a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i] 92/12/EGK tanácsi irányelvben [HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.] meghatározott, az adóköteles termékek adómentes felhasználásairól szóló általános rendelkezéseken kívül, és egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok a következőket

olyan feltételekkel mentesítik az adózás alól, amely feltételeket az ilyen mentességek helyes és következetes alkalmazása és az adókijátszás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése céljából határoznak meg:

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

5 A 2003/96 irányelv 21. cikknek (5) bekezdése ekként rendelkezik:

„(5) 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. Ha a fogyasztási célú szállítás olyan tagállamban történik, ahol a forgalmazó vagy továbbforgalmazó nem rendelkezik székhellyel, a rendeltetési hely szerinti tagállam adóját kell felszámítani azon társaságra, amelynek a rendeltetési hely szerinti tagállamban kell székhellyel rendelkeznie. Az adót minden esetben az egyes tagállamok által megállapított eljárással összhangban kell kivetni és beszedni.

[...]

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

6 A Código dos Impostos Especiais de Consumo (a jövedéki adóról szóló törvény, a továbbiakban: CIEC) 4. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) – A jövedéki adó alanyának minősülnek:

[...]

b) a végső fogyasztónak nyújtott villamos energia szolgáltatás esetén az ugyanezen jogszabályban meghatározott kereskedők, az elektromos közlekedést ellátó kereskedők, villamos energiát a végső fogyasztóknak közvetlenül értékesítő termelők és a szervezett piacokon történő ügyletek útján villamos energiát vásárló fogyasztók;

[...]”

7 A CIEC 7. cikke értelmében:

„(1) – Adóköteles eseménynek minősül az 5. cikkben hivatkozott termékeknek az ország területén való termelése vagy a területére történő behozatala, valamint másik tagállamból származó termékeknek az említett területre történő beléptetése.

(2) – Az előző bekezdésben foglaltak alóli kivételként adóköteles eseménynek minősül a különös jogszabályban meghatározott kereskedők által a végső fogyasztóknak nyújtott villamos energia és földgáz szolgáltatásának időpontja.”

8 A CIEC 9. cikke előírja:

„(1) – A jelen Törvénykönyv értelmében adóköteles termékek szabad forgalomba bocsátásának kell tekinteni:

[...]

g) a végső fogyasztók villamosenergia-ellátását, villamosenergia-önellátást és a végső fogyasztók számára a villamos energia szervezett piacokon történő értékesítését;

[...]”

9 A CIEC 88. cikke kimondja:

„(1) – A kőolajtermékekre és energiatermékekre vonatkozó adók hatálya alá tartozik:

[...]

d) a 2716 KN-kód alá tartozó villamos energia.

[...]

(6) – Adómentesek azon kőolajtermékek és energiatermékek, amelyeket e termékek előállítására szolgáló létesítményekben használnak fel, kivéve, ha azt az e termelésen kívüli célból teszik.”

10 A CIEC 89. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) – Adómentesek azon kőolajtermékek és energiatermékek, amelyekkel kapcsolatban bizonyítható, hogy:

[...]

d) villamos energia, villamos energia és hő (kapcsolt termelés), vagy városi gáz termelése történik olyan vállalkozások által, amelyek ilyen tevékenységet főtevékenységként végeznek a 2701, 2702 és 2704 KN-kódok, a 2710 19 61–2710 19 69 KN-kódok és a 2711 KN-kód alá tartozó termékek vonatkozásában;

[...]

(2) – Adómentes az a villamos energia, amelyekkel kapcsolatban bizonyítható, hogy:

a) villamosenergia-termelésre és a villamosenergia-termelés kapacitásának fenntartására használják fel;”

[...]”

11 A CIEC 96a. cikke előírja:

„(1) – Az alkalmazandó jogszabályoknak megfelelően nyilvántartásba vett és engedéllyel rendelkező villamosenergia-kereskedőknek, akik a végső fogyasztót ellátják, beleértve az elektromos közlekedést ellátó villamosenergia-kereskedőket, a jelen törvénykönyvben előírt adójogi követezettségek teljesítése érdekében nyilvántartásba kell vetetniük magukat az adott vámhivatalnál.

[...]

(3) – A szabad forgalomba bocsátás céljából bevallásra kerülő villamos energia mennyiségek a végső fogyasztónak kiszámlázott mennyiségeknek felelnek meg.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 12 A Turbogás a termikus úton előállított villamos energia termelésének tevékenységét gyakorolja. A Tapada do Outeiro-i (Portugália) kapcsolt erőművet (a továbbiakban: erőmű) üzemelteti. Ezen, 990 megawatt teljesítményű hőerőmű földgázból, illetve adott esetben gázolajból állítja elő a villamos energiát. Az erőmű termelése a nemzeti energiatermelésnek mintegy 9%-át teszi ki.
- 13 A nemzeti villamosenergia-rendszer keretében a Turbogás termelőnek minősül, és az energiatermelő ágazat tekintetében a rendes jogi szabályozás alá tartozik.
- 14 Az erőmű belső működése a berendezés által termelt villamos energia egy részét el is fogyasztja. Ez a fogyasztás a villamosenergia-termelés folyamatával párhuzamosan, attól elválaszthatatlanul történik. A 2012. január 1-je és 2013. december 31-e közötti időszakban (a továbbiakban: releváns időszak) a Turbogás nem rendelkezett olyan számlálókkal, amelyek lehetővé tették volna a sajátfogyasztású villamos energia mennyiségének mérését, és e villamos energia mennyiségre vonatkozó dokumentumok sem léteztek, mivel semmiféle ügyletre nem került sor.
- 15 Ugyanezen időszakban a Turbogás az erőművében fogyasztott villamos energia tekintetében semmiféle mentességgel nem rendelkezett a CIEC 89. cikkének alapján, nem volt bejegyezve, mint a villamos energia ágazat gazdasági szereplője, és nem rendelkezett a villamos energia felhasználása tekintetében mentességgel rendelkező fogyasztó jogállásával sem.
- 16 A 2014. év során a Turbogást a releváns időszak tekintetében adóellenőrzés alá vonták. Az adó- és vámhatóság szerint a Turbogás a sajátfogyasztású villamos energia mennyiségek tekintetében elmulasztotta a CIEC 10. cikkében előírt forgalomba bocsátásra vonatkozó bevallást. E mennyiségeknek az ellenőrzés keretében történő meghatározása céljából, valamint az ezt mérő számlálók hiánya miatt a Turbogás által szolgáltatott adatokat összevetették a Direção-Geral de Energia e Geologia (energiaipari és geológiai főigazgatóság, Portugália) által szolgáltatott adatokkal.
- 17 E körülmények között megállapításra került, hogy a Turbogás a sajátfogyasztású villamos energia mennyiségekhez felhasznált kőolaj- és energetikai termékek adójával tartozik, ezen adó összege pedig 71 197,17 eurónak felelt meg, 4 986,52 euró összegű kompenzációs kamattal növelve. 2014. augusztus 5-én az említett adó megfizetésére vonatkozó felszólítást kézbesítettek a Turbogás számára, amely 2014. augusztus 14-én megfizette a felszólításban szereplő összeget.
- 18 A Turbogás fellebbezést nyújtott be az adóhatósághoz ezen aktussal szemben. E hatóság 2016. január 7-i határozatával elutasította ezt a fellebbezést.

- 19 2016. április 20-án a Turbogás adóügyi választottbíróság megalakítása iránti kérelmet nyújtott be a célból, hogy megállapításra kerüljön a vitatott adófizetési felszólítás, valamint az ezzel szemben benyújtott fellebbezés elutasításának jogellenessége. E bíróság megalakítására 2016. július 1-jén került sor.
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az alapeljárás megoldása a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének értelmezésétől függ. E rendelkezés első mondata előírja, hogy forgalmazónak kell tekinteni a villamos energiát saját felhasználásra elállító jogi személyt. Márpedig e rendelkezés portugál nyelvű változatának második mondata szerint a „kis villamosenergia-termelők” adómentességben részesülhetnek. Következésképpen meg kell határozni, hogy kizárólag a kis villamosenergia-termelőket kell-e forgalmazóknak tekinteni.
- 21 A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy az e cikk értelmezésével kapcsolatos probléma az e rendelkezés portugál nyelvű változata és az egyéb nyelvi változatok közötti eltérésekből ered.
- 22 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 [ezen] 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 [ezen] 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 [ugyanezen] irányelv hivatkozott 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének második [mondata] 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 23 Kérdéseivel – amelyeket célszerű együttesen vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését, hogy valamennyi olyan jogi személyt – és különösen az alapügyben szereplőt –, amely saját felhasználásra állít elő villamos energiát, annak jelentőségétől és elsődlegesen gyakorolt gazdasági tevékenységétől függetlenül forgalmazónak kell-e tekinteni, amely forgalmazó által termelt villamos energia ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének értelmében adóköteles.
- 24 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy 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 az elé terjesztett kérdéseket (2011. december 21-i Evroetil ítélet, C-503/10, EU:C:2011:872, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 25 Az a körülmény, hogy valamely nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmét formálisan bizonyos uniós rendelkezésekre hivatkozva fogalmazta meg, nem akadályozza annak, hogy a Bíróság megadja e bíróság számára az uniós jog értelmezésének minden olyan elemét, amely hasznos lehet az utóbbi előtt lévő ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre a kérdéseinek megfogalmazásában, akár nem. E tekintetben a Bíróságnak kell a nemzeti bíróság által szolgáltatott információk összessége és különösen az előzetes döntéshozatalra utalás indokolása alapján meghatározni az uniós jog azon rendelkezéseit, amelyeknek az értelmezése a per tárgyára figyelemmel szükséges (2016. szeptember 29-i *Essent Belgium* ítélet, C-492/14, EU:C:2016:732, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 E tekintetben – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból is kitűnik – a Turbogás azon adóztatás jogszerűségét vitatja, amely a kőolaj- és energetikai termékeket terhelő adó jogcímén sújtja az előállított villamos energia azon részét, amelynek felhasználása elválaszthatatlan a villamosenergia-termelés folyamatától. Következésképpen, amint arra az Európai Bizottság is utalt írásbeli észrevételeiben, és amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 13. és 27. pontjában, az ilyen fogyasztásnak a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján fennálló esetleges mentességét is meg kell vizsgálni, amely rendelkezés mentesíti az adó alól a villamos energia előállításához felhasznált energiatermékeket és villamos energiát.
- 27 Következésképpen úgy kell átfogalmazni az előterjesztett kérdéseket, mint amelyek lényegében arra irányulnak, hogy úgy kell-e értelmezni ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik mondatát, valamint 14. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló jogi személy, amely saját felhasználásra állít elő villamos energiát, jelentőségétől és elsődlegesen gyakorolt gazdasági tevékenységétől függetlenül az ezen előbbi rendelkezés értelmében vett „forgalmazónak” kell tekinteni, amelynek a villamos energia termelésére irányuló villamos energia fogyasztása mindazonáltal az említett 14. cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírt kötelező mentesség hatálya alá tartozik.
- 28 Először is meg kell állapítani, hogy egyrészt a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése úgy határozza meg a „forgalmazót”, hogy az a villamos energiát saját felhasználásra elállító jogi személy. Másrészt ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése második mondatának portugál nyelvű változata kimondja, hogy a tagállamok mentesíthetik az adó alól „estes pequenos produtores”, amely kifejezés franciára a „ces petits producteurs” (e kistermelők) kifejezéssel fordítható le. Mindazonáltal a 2003/96 irányelv más nyelvi változatai, például a német, az angol vagy a francia nyelvű változat nem „e kistermelőket”, hanem „a kistermelőket” említi.
- 29 Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság is kiemelte, ebből az következik, hogy az említett portugál nyelvű változatból a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését alkotó két mondat közötti kapcsolat vezethető le, ami azt vonja maga után, hogy az ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének első mondatában szereplő azon jogi személyeket, amelyek saját használatra állítanak elő villamos energiát, kizárólag „kistermelőknek” kell tekinteni. Következésképpen az alapügyben szereplőhöz hasonló jogi személy nem minősíthető villamosenergia-forgalmazónak. Mindazonáltal ez az értelmezés nem következik az említett irányelv egyetlen más nyelvi változatából sem.
- 30 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy uniós jogi rendelkezés valamely nyelvi változatának megfogalmazása nem szolgálhat e rendelkezés értelmezésének kizárólagos alapjául, illetve e tekintetben nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal szemben. Az uniós jog rendelkezéseit egységesen kell értelmezni és alkalmazni az Európai Unió valamennyi nyelvén készült változatok figyelembevételével. Valamely uniós jogi szöveg egyes nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az részét képezi (2017. december 20-i *Gusa* ítélet, C-442/16, EU:C:2017:1004, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 31 Ami a 2003/96 irányelv rendszerét illeti, annak 21. cikke (5) bekezdésének első albekezdése előírja, hogy az adóztatandó tényállás a villamos energiának a forgalmazó általi rendelkezésre bocsátása.
- 32 Márpedig abban a helyzetben, amelyben egy jogi személy saját felhasználására állít elő villamos energiát, ez a villamos energia nem képezi forgalmazás tárgyát. Ezért van az, hogy olyan rendelkezések hiányában, amelyek az ilyen villamos energiát az említett adóval sújtják, ez az energia kikerül a 2003/96 irányelv által létrehozott harmonizált adórendszerből.
- 33 Annak előírásával, hogy azt a jogi személyt, amely saját felhasználásra állít elő villamos energiát, jelentőségétől és az általa elsődlegesen gyakorolt gazdasági tevékenységtől függetlenül forgalmazónak kell tekinteni, az említett irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének éppen az a célja, hogy betöltse ezt a joghézagot.
- 34 Ezt az értelmezést alátámasztják a 2003/96 irányelv által követett célkitűzések. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy ez az irányelv az energia- és a villamosenergia-termékek harmonizált adóztatása rendszerének előírásával – amint az (2)–(5) és (24) preambulumbekkezdéséből is következik – elsősorban arra irányul, hogy az energiaágazatban előmozdítsa a belső piac megfelelő működését, különösen a verseny torzulásának elkerülésével (2017. szeptember 7-i Hüttenwerke Krupp Mannesmann ítélet, C-465/15, EU:C:2017:640, 26. pont; 2018. március 7-i Cristal Union ítélet, C-31/17, EU:C:2018:168, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 E tekintetben elsősorban a villamos energia előállítását illetően az uniós jogalkotó – amint az többek között az energiatermékek közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló tanácsi irányelvjavaslat (HL 1997. C 139., 14. o.) indoklásának 5. oldalából következik – úgy döntött, hogy a tagállamokat a 2003/96 irányelv 1. cikkének megfelelően arra kötelezi, hogy az előállított villamos energiát adóztassák meg, mivel az ezen energia előállításához használt energiatermékeket ezzel párhuzamosan mentesíteni kell az adó alól, mégpedig a célból, hogy el lehessen kerülni a villamos energia kettős adóztatását (2018. március 7-i Cristal Union ítélet, C-31/17, EU:C:2018:168, 30. pont).
- 36 A villamos energia áthárított adóztatásának elve alóli kivételt jelent az, hogy ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének második mondata biztosítja a tagállamok számára annak lehetőségét, hogy mentesítsék az adó alól a kistermelők által előállított, és saját maguk által felhasznált villamos energiát azon feltétellel, hogy megadóztatják az e villamos energia előállításához felhasznált energetikai termékeket.
- 37 Mindazonáltal a 2003/96 irányelv által követett célokra figyelemmel a kistermelőkre vonatkozó ezen rendelkezés kizárólag azon módoszatokra vonatkozik, amelyek szerint a villamos energiát a harmonizált adóztatási rendszer alá kell vonni, elsősorban – amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 21. pontjában – az adóztatásra e sajátos körülmények között vonatkozó adminisztratív költségek elkerülése céljából, anélkül azonban, hogy az hatással lenne az ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének első mondatában biztosított forgalmazói jogállásra.
- 38 Ebből következik, hogy valamennyi olyan jogi személyt, és elsősorban az alapügyben szereplőt, amely saját felhasználásra állít elő villamos energiát, annak jelentőségétől és az általa elsődlegesen gyakorolt gazdasági tevékenységtől függetlenül az ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének értelmében vett „forgalmazónak” kell tekinteni.
- 39 Másodsorban meg kell állapítani, hogy az érintett adóztatandó tényállásra vonatkozó e következtetés mindazonáltal nem teszi vitathatóvá azt a tényt, hogy a saját felhasználásra villamos energiát előállító jogi személy által gyakorolt gazdasági tevékenység releváns az említett irányelv által előírt mentességek szempontjából.

- 40 A 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondata, amelynek értelmében a villamos energia előállításához felhasznált energetikai termékek és villamos energia, valamint a villamosenergia-előállítási képesség fenntartásához felhasznált villamos energia mentes az adó alól, nem hagyható figyelmen kívül valamely, az alapügyben szereplőhöz hasonló jogi személy adójogi helyzete értékelésének során.
- 41 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy ez a rendelkezés kötelező előírást jelent a tagállamok számára, a részükre a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondatában biztosított azon lehetőség fenntartása mellett, hogy a környezet védelmére irányuló okok miatt eltérhetnek e mentességi rendszertől (lásd ebben az értelemben: 2018. március 7-i *Cristal Union* ítélet, C-31/17, EU:C:2018:168, 26–28. pont). Márpedig a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, hogy a Portugál Köztársaság élt volna e lehetőséggel.
- 42 Ebből az következik, hogy valamely, az alapügyben szereplőhöz hasonló jogi személy által előállított villamos energia egy részének a villamos energia előállításához való felhasználását, bár az az ezen irányelv 21. cikke (5) bekezdése első és harmadik bekezdésének értelmében adóztatandó tényállásnak minősül, az említett irányelv 14. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében mentesíteni kell az adó alól. Minden más értelmezés sértené az ezen irányelv által követett célkitűzéseket, amint az a jelen ítélet 34. és 35. pontjában megállapításra került. Egyfelől ugyanis az ily módon előállított villamos energia szükségszerűen kettős adóztatás alá kerülne. Másfelől pedig ebből egyenlőtlen bánásmód következne az alapügyben szereplőhöz hasonló jogi személyek és azon más villamosenergia-termelők között, akik a saját termelésükhöz szükséges energiatermékeket és villamos energiát harmadik személyektől szereztek be, ami a verseny torzulásához vezethetne (lásd ebben az értelemben: 2018. március 7-i *Cristal Union* ítélet, C-31/17, EU:C:2018:168, 33. pont).
- 43 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy a 2003/96 irányelv nem szabályozza azt a kérdést, hogy mely módon kell bizonyítani az energiatermékek adómentességre jogosító felhasználását. Ezzel szemben, amint az a 14. cikk (1) bekezdéséből következik, ezen irányelv a tagállamokra bízta az adómentesség e rendelkezésben foglalt feltételeinek az ilyen mentességek helyes és következetes alkalmazása és az adókijátszás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése céljából történő meghatározását. Ugyanakkor a 2003/96 irányelv 14. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentesség feltételeinek meghatározására vonatkozó hatáskörük gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket, amelyek közé tartozik különösen az arányosság elve (2016. június 2-i *Polihim-SS* ítélet, C-355/14, EU:C:2016:403, 57. és 59. pont).
- 44 E tekintetben, bár a tagállamok előírhatják pénzügyi szankció kiszabását az alakszerűségi követelmények megsértése miatt (lásd ebben az értelemben: 2016. június 2-i *ROZ-ŠWIT* ítélet, C-418/14, EU:C:2016:400, 40. pont), az ilyen jogsértés nem teheti vitathatóvá a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt kötelező adómentesség kedvezményét, ha az annak alkalmazására vonatkozó érdemi feltételek teljesülnek (lásd ebben az értelemben: 2017. július 13-i *Vakarų Baltijos laivų statykla* ítélet, C-151/16, EU:C:2017:537, 51. pont).
- 45 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2003/96 irányelv 21. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését, valamint 14. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló jogi személy, amely saját felhasználásra állít elő villamos energiát, jelentőségétől és elsődlegesen gyakorolt gazdasági tevékenységétől függetlenül az ezen előbbi rendelkezés értelmében vett „forgalmazónak” kell tekinteni, amelynek a villamos energia termelésére irányuló villamos energia fogyasztása mindazonáltal az említett 14. cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírt kötelező mentesség hatálya alá tartozik.

A költségekről

- 46 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

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, valamint 14. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló jogi személy, amely saját felhasználásra állít elő villamos energiát, jelentőségétől és elsődlegesen gyakorolt gazdasági tevékenységétől függetlenül az ezen előbbi rendelkezés értelmében vett „forgalmazónak” kell tekinteni, amelynek a villamos energia termelésére irányuló villamos energia fogyasztása mindazonáltal az említett 14. cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírt kötelező mentesség hatálya alá tartozik.

Aláírások