

**Sprawa C-833/21**

**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości**

**Data wpływu:**

31 grudnia 2021 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Audiencia Nacional (Hiszpania)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

14 grudnia 2021 r.

**Strona skarżąca:**

Endesa Generación, S.A.

**Druga strona postępowania:**

Tribunal Económico Administrativo Central (naczelny sąd administracyjny ds. podatkowych)

---

**Przedmiot postępowania głównego**

Decyzja w sprawie określenia wysokości podatku od węgla pobieranego od jego zużycia do produkcji energii elektrycznej.

**Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Wniosek o dokonanie wykładni, na podstawie art. 267 TFUE, pojęcia „względów polityki ochrony środowiska” zawartego w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 w odniesieniu do hiszpańskiego podatku od węgla wykorzystywanego do wytwarzania energii elektrycznej.

## Pytania prejudycjalne

- 1) Czy hiszpańskie przepisy krajowe ustanawiające podatek od węgla wykorzystywanego do wytwarzania energii elektrycznej są zgodne z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96/WE, jeżeli – pomimo wskazania, że ich celem jest ochrona środowiska – cel ten nie znajduje odzwierciedlenia w strukturze podatku, a dochody z niego są przeznaczone na finansowanie kosztów systemu elektroenergetycznego?
- 2) Czy można uznać, że cel związany z ochroną środowiska znajduje konkretny wyraz w strukturze podatku poprzez fakt, iż stawki podatku są ustalane w odniesieniu do wartości opałowej węgla wykorzystywanego do wytwarzania energii elektrycznej?
- 3) Czy cel związany z ochroną środowiska zostaje osiągnięty przez sam fakt, że podatki są nakładane na niektóre produkty energetyczne pochodzące z nieodnawialnych źródeł energii oraz że wykorzystanie tych produktów energetycznych, które są uważane za mniej szkodliwe dla środowiska, nie podlega opodatkowaniu?

## Przywołane przepisy prawa Unii

### *Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej*

Zgodnie z jej motywem 2 dyrektywa ta ma na celu wyznaczenie minimalnej stawki podatków od energii elektrycznej i produktów energetycznych, aby zapewnić prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Opodatkowanie energii elektrycznej jest ustalane od końcowego zużycia, w związku z czym art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy [2003/96] stanowi, że państwa członkowskie zwalniają od podatku „produkty energetyczne i energi[ę] elektryczn[ą] wykorzystywan[ą] do produkcji energii elektrycznej oraz energi[ę] elektryczn[ą] wykorzystywan[ą] do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej”. W tym samym ustępie umożliwiono państwom członkowskim, ze względów polityki ochrony środowiska, poddanie tych produktów opodatkowaniu bez konieczności uwzględniania minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w dyrektywie.

## *Orzecznictwo Trybunału*

W wyroku z dnia 7 marca 2018 r., C-31/17, Cristal Union, Trybunał orzekł w przedmiocie obligatoryjnego charakteru zwolnień przewidzianych w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, stwierdzając, co następuje:

„25 W zakresie, w jakim art. 14 ust. 1 dyrektywy 2003/96 wymienia w sposób wyczerpujący obowiązkowe zwolnienia, jakie mają być wprowadzone przez państwa członkowskie w ramach opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej [...], jej przepisy nie mogą być interpretowane w sposób rozszerzający, pod rygorem pozbawienia zharmonizowanego opodatkowania wprowadzonego w tej dyrektywie wszelkiej skuteczności (effet utile).

26 Jednocześnie, jak orzekł już Trybunał, art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96, zobowiązując państwa członkowskie do wprowadzenia obowiązkowego zwolnienia produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, przewiduje precyzyjny i bezwarunkowy obowiązek, co oznacza, że przepis ten daje jednostkom prawo bezpośredniego powołania się na niego przed sądami krajowymi [...].

27 Ponadto należy zauważyć, że gdy prawodawca Unii chciał zezwolić państwom członkowskim na odstępianie od tego reżimu obowiązkowego zwolnienia, przewidział to w sposób wyraźny, odpowiednio w art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96, zgodnie z którym państwa te, ze względów polityki ochrony środowiska, mogą poddać opodatkowaniu produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej oraz w art. 21 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy, na mocy którego państwa członkowskie, które zwalniają drobnych producentów energii elektrycznej, muszą opodatkować produkty energetyczne wykorzystywane do produkcji tej energii elektrycznej”.

W odniesieniu do przesłanek, jakie musi spełniać podatek, aby miał szczególny cel, taki jak służyć polityce ochrony środowiska, w wyroku z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, odnosząc się do identycznego pojęcia zawartego w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, wskazano, że:

„37 W odniesieniu do pierwszego z tych warunków – przy czym tylko tego warunku dotyczą przedstawione pytania – z orzecznictwa Trybunału wynika, że szczególnym celem w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 jest cel inny niż czysto budżetowy [...].

41 Aby uprzednie przydzielenie wpływów z podatku nakładanego na wyroby akcyzowe pozwalało na stwierdzenie, że podatek ten wypełnia szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, istotne jest, by podatek sam w sobie służył zapewnieniu realizacji przytoczonego szczególnego celu, a zatem aby istniał bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów z podatku a wspomnianym szczególnym celem [...].

42 Wobec braku takiego mechanizmu uprzedniego przydzielania wpływów uznanie, że podatek nakładany na wyroby akcyzowe wypełnia szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, jest możliwe jedynie wtedy, gdy jest on pomyślany pod względem swej struktury, między innymi opodatkowanej dziedziny lub stawki opodatkowania, w taki sposób, aby tak wpłynąć na zachowanie podatników, by umożliwić wypełnienie przytoczonego szczególnego

celu, na przykład poprzez nałożenie wysokiego podatku na rozpatrywane produkty w celu zniechęcenia do ich konsumpcji [...].”

## **Przywołane przepisy prawa krajowego**

### ***Ustawa 22/2005 z dnia 18 listopada [2005 r.]***

W ustawie tej transponowano dyrektywę 2003/96/WE do prawa hiszpańskiego i wprowadzono podatek od węgla poprzez zmianę Ley 38/1992 de impuestos especiales (ustawy nr 38/1992 o podatku akcyzowym) z dnia 28 grudnia 1992 r., wprowadzając tytuł III „Podatek akcyzowy od węgla”.

Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest dopuszczenie węgla do zużycia, chociaż art. 79 ust. 3 ustawy 38/1992 zwalniał z podatku te transakcje, które stanowiły dopuszczenie węgla do zużycia, jeśli wiązały się one z wykorzystaniem węgla do produkcji energii elektrycznej oraz kogeneracji energii elektrycznej i ciepła.

Podstawę opodatkowania tym podatkiem stanowi moc energetyczna węgla będącego przedmiotem transakcji podlegających opodatkowaniu, wyrażona w gigadżulach, a stawka podatku wynosiła 0,15 EUR za gigadżul.

### ***Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (ustawa 15/2012 o środkach podatkowych na rzecz zrównoważonego wykorzystania energii) z dnia 27 grudnia [2012 r.]***

W ustawie tej zniesiono zwolnienie przewidziane w art. 79 ust. 3 ustawy 38/1992 w odniesieniu do zużycia węgla wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej oraz kogeneracji energii elektrycznej i ciepła.

Podobnie w ustawie tej wprowadzono stawkę podatku w wysokości 0,65, chociaż następnie, na mocy Real Decreto ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (dekretu królewskiego z mocą ustawy 9/2013 z dnia 12 lipca 2013 r. w sprawie pilnych środków w celu zapewnienia stabilności finansowej systemu elektroenergetycznego), wprowadzono obniżoną stawkę podatku w wysokości 0,15 za gigadżul w odniesieniu do węgla przeznaczonego do użytku profesjonalnego, pod warunkiem że nie będzie on wykorzystywany w procesach kogeneracji i bezpośredniego lub pośredniego wytwarzania energii elektrycznej. W drodze wspomnianego dekretu królewskiego uregulowano opodatkowanie dostaw węgla przeznaczonego do wykorzystania w elektrowni kogeneracyjnej energii elektrycznej i użytecznej energii cieplnej, stosując wspomniane stawki podatku w zależności od procentowego udziału węgla w produkcji energii elektrycznej mierzonej w zaciskach alternatora i w użytecznej energii cieplnej, dostosowując się tym samym do orzecznictwa Trybunału w tej kwestii.

W ustawie 15/2012 ustanowiono w jej drugim przepisie dodatkowym, zatytułowanym „Koszty systemu elektroenergetycznego”, że w ustawach o budżecie państwa na każdy rok na finansowanie kosztów sieci elektroenergetycznej, o których mowa w Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (ustawie 54/1997 o sektorze energii elektrycznej) z dnia 27 listopada 1997 r., przeznaczona zostanie kwota równoważna sumie następujących pozycji: i) szacunkowych rocznych dochodów państwa z podatków i opłat objętych niniejszą ustawą; oraz ii) szacunkowych dochodów z tytułu aukcji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, przy czym maksymalna kwota wynosi 500 mln EUR.

Co się tyczy celu ustawy 15/2012, w jej preambule wskazano, że: „niniejsza ustawa ma na celu dostosowanie naszego systemu podatkowego do bardziej efektywnego i przyjaznego dla środowiska użytkowania i zrównoważonego rozwoju, tj. wartości, które inspirują tę reformę podatkową i jako takie są zgodne z podstawowymi zasadami regulującymi politykę podatkową, energetyczną i oczywiście politykę ochrony środowiska Unii Europejskiej.

W dzisiejszym społeczeństwie rosnący wpływ produkcji i zużycia energii na zrównoważony rozwój środowiska naturalnego wymaga ram normatywnych i regulacyjnych, które zagwarantują wszystkim podmiotom właściwe funkcjonowanie modelu energetycznego, przyczyniającego się również do zachowania naszego bogatego dziedzictwa ekologicznego.

Głównym fundamentem tej ustawy jest art. 45 konstytucji – przepis, który przewiduje, że ochrona naszego środowiska naturalnego staje się jedną z przewodnich zasad polityki społecznej i gospodarczej. Tak więc jedną z osi tej reformy podatkowej jest internalizacja kosztów środowiskowych wynikających z produkcji energii elektrycznej i składowania wypalonego paliwa jądrowego lub odpadów radioaktywnych. W ten sposób ustawa ta musi służyć jako bodziec do poprawy naszego poziomu efektywności energetycznej, zapewniając jednocześnie lepsze gospodarowanie zasobami naturalnymi i kontynuując wzmacnianie nowego modelu zrównoważonego rozwoju, zarówno z ekonomicznego i społecznego punktu widzenia, jak i z punktu widzenia ochrony środowiska.

Niniejsza reforma przyczynia się również do włączenia polityki ochrony środowiska do naszego systemu podatkowego, który obejmuje zarówno szczególne podatki środowiskowe, jak i możliwość włączenia elementu środowiskowego do innych istniejących już podatków.

Wartości i cele, na których opiera się niniejsza ustawa, mają charakter przekrojowy i dlatego powinny stanowić podstawową oś spójności środków sektorowych, w szczególności gdy dotyczą one sektora o tak dużym wpływie na gospodarkę i środowisko kraju, jakim jest sektor energetyczny.

W tym celu ustawa ta reguluje trzy nowe podatki: podatek od wartości produkcji energii elektrycznej, podatek od produkcji wypalonego paliwa jądrowego i odpadów radioaktywnych powstałych w wyniku wytwarzania energii jądrowej

oraz podatek od składowania wypalonego paliwa jądrowego i odpadów radioaktywnych w obiektach scentralizowanych; wprowadza się opłatę za korzystanie z wód śródlądowych w celu produkcji energii elektrycznej; zmienia się stawki opodatkowania gazu ziemnego i węgla oraz znosi się zwolnienia dla produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej oraz w kogeneracji energii elektrycznej i ciepła użytkowego [...]”.

Ustawa 15/2012 utrzymała w mocy zwolnienia z podatku od węglowodorów w odniesieniu do produkcji energii elektrycznej w elektrowniach lub produkcji energii elektrycznej lub kogeneracji energii elektrycznej i ciepła w elektrociepłowniach w odniesieniu do paliw objętych jej zakresem stosowania, w tym gazu ziemnego i oleju napędowego.

*Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (ustawa 54/1997 o sektorze energii elektrycznej) z dnia 27 listopada [1997 r.]*

Ustawa ta regulowała koszty i finansowanie systemu elektroenergetycznego.

*Wynagrodzenie za działalność związaną z systemem elektroenergetycznym*

W odniesieniu do wynagrodzenia za **działalność związaną z produkcją energii elektrycznej** przewidziano, co następuje:

- a) Na podstawie ceny oferowanej operatorowi rynku przez różne jednostki wytwórcze energia elektryczna jest wynagradzana zgodnie z ceną krańcową odpowiadającą ofercie złożonej przez ostatnią jednostkę wytwórczą, której włączenie do systemu było konieczne do zaspokojenia zapotrzebowania na energię elektryczną.
- b) Wynagradzana jest moc gwarantowana, którą każda jednostka wytwórcza faktycznie dostarcza do systemu i która zostanie określona z uwzględnieniem potwierdzonej dostępności i technologii instalacji zarówno w średnim i długim okresie, jak i w każdym okresie programowania, przy czym jej cena jest ustalana zgodnie z długoterminowym zapotrzebowaniem systemu na moc.
- c) Wynagradzane są dodatkowe usługi produkcji energii elektrycznej, które są niezbędne do zapewnienia odpowiednich dostaw do odbiorcy.

Elektrownie ciepłe produkujące energię elektryczną na bazie węgla otrzymują wynagrodzenie za działalność produkcyjną odpowiadające mocy gwarantowanej, którą każda jednostka wytwórcza faktycznie dostarcza do systemu.

W odniesieniu do **działalności przesyłowej** wynagrodzenie za nią określa rozporządzenie i jest ono ustalane z uwzględnieniem kosztów inwestycji, eksploatacji i utrzymania urządzeń, a także innych kosztów niezbędnych do wykonywania tej działalności.

Wynagrodzenie za **działalność dystrybucyjną** jest ustalane w drodze rozporządzenia i umożliwia określenie wynagrodzenia należnego każdemu z podmiotów na podstawie następujących kryteriów: koszty inwestycji, eksploatacji i utrzymania urządzeń, dostarczana energia, model charakteryzujący obszary dystrybucji, zachęty z tytułu jakości dostaw i zmniejszenia strat.

Wynagrodzenie za **działalność obrotową**, należne od odbiorców taryfowych, jest ustalane w oparciu o koszty wynikające z działań uznanych za niezbędne dla realizacji dostaw energii do tych odbiorców, jak również, w stosownych przypadkach, koszty związane z programami zachęt do zarządzania zapotrzebowaniem. Wynagrodzenie z tytułu kosztów związanych ze sprzedażą na rzecz kwalifikowanych konsumentów jest swobodnie uzgadniane między przedsiębiorstwami prowadzącymi działalność w zakresie obrotu energią a ich odbiorcami.

#### *Koszty systemu elektroenergetycznego*

Za **stałe koszty funkcjonowania systemu** uznaje się: i) koszty, które mogą zostać włączone do systemu w związku z prowadzeniem działalności w zakresie dostaw energii elektrycznej; ii) koszty obciążające operatora systemu i operatora rynku; oraz iii) koszty funkcjonowania Comisión Nacional del Sistema Eléctrico (krajowej komisji ds. systemu elektroenergetycznego).

Premie, o których mowa w art. 30 ust. 4 niniejszej ustawy, uważa się za **koszty dywersyfikacji i bezpieczeństwa dostaw**.

#### *Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (ustawa 24/2013 o sektorze energii elektrycznej) z dnia 26 grudnia [2013 r.]*

Ustawa 24/2013 wprowadziła w tytule III, zatytułowanym „Ekonomiczna i finansowa stabilność systemu elektroenergetycznego”, nowy system wynagradzania działalności związanej z produkcją, dystrybucją i dostawami energii elektrycznej, który wszedł w życie w dniu 28 grudnia 2013 r.

Artykuł 14 ust. 5 tej ustawy stanowi, co następuje:

„Wynagrodzenie działalności polegającej na produkcji energii obejmuje następujące elementy:

a) energię elektryczną sprzedawaną na rynkach dziennym i dnia bieżącego, która jest wynagradzana na podstawie ceny równowagi między podażą i popytem energii elektrycznej na tych rynkach, określonej w ramach ustanowionych mechanizmów.

Energia elektryczna sprzedawana na rynkach dwustronnych, bieżących lub terminowych, jest wynagradzana na podstawie ceny transakcji zawartych definitywnie na rozpatrywanych rynkach. Ten element wynagrodzenia jest

określany przy uwzględnieniu strat ponoszonych w sieciach oraz kosztów wynikających z zakłóceń normalnego funkcjonowania systemu podaży;

b) usługi w zakresie dostosowania systemu, które są niezbędne dla zapewnienia odpowiednich dostaw do odbiorcy.

W drodze rozporządzenia zostanie określone, które usługi są uważane za dostosowanie systemu, oraz ich system wynagrodzenia, rozróżniając te, które mają charakter obowiązkowy, i te, które są fakultatywne;

c) w danym wypadku – wynagrodzenie z tytułu mechanizmu utrzymania zdolności, który zostanie ustanowiony zarządzeniem Ministro de Industria, Energía y Turismo (ministra przemysłu, energii i turystyki), które to wynagrodzenie zapewni systemowi odpowiedni margines pokrycia oraz będzie stanowiło zachętę do udostępniania mocy będącej do dyspozycji;

d) w danym wypadku – wynagrodzenie dodatkowe wskazane w ust. 6 w odniesieniu do działalności polegającej na produkcji energii elektrycznej w sieciach elektroenergetycznych na terytoriach poza półwyspem;

e) w danym wypadku – wynagrodzenie szczególne wskazane w ust. 7 w odniesieniu do produkcji energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, kogeneracji o wysokiej wydajności i odpadów”.

### **Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego**

- 1 Skarżąca jest przedsiębiorstwem prowadzącym działalność w zakresie wytwarzania energii elektrycznej poprzez zużycie węgla. Skarżąca nabywa węgiel za pośrednictwem spółki powiązanej, która deklaruje jako zwolnione z podatku od węgla partie tego paliwa nabyte w celu odsprzedaży, ponieważ zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest zużycie.
- 2 Po przeprowadzeniu kontroli organ podatkowy uznał, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego miało miejsce, że podatek stał się wymagalny w chwili nabycia przez skarżącą partii węgla przeznaczonych do zużycia w procesie wytwarzania energii elektrycznej oraz że podstawa opodatkowania powinna zostać określona według wyższej wartości opałowej węgla, niezależnie od energii faktycznie wykorzystanej do produkcji energii elektrycznej. Z tych względów organ podatkowy dokonał ponownego ustalenia wysokości podatku i zażądał od skarżącej wyższej kwoty podatku wraz z odpowiednimi odsetkami za zwłokę.
- 3 Skarżąca wniosła w dniu 7 kwietnia 2016 r. odwołanie do Tribunal Económico Administrativo Central (naczelnego sądu administracyjnego ds. podatkowych, TEAC) od decyzji określającej wysokość podatku od węgla za rok 2013, kwestionując: i) podstawę opodatkowania określoną w oparciu o wyższą wartość opałową węgla ze względu na to, że jej zdaniem powinna ona zostać określona



z uwzględnieniem jedynie wartości opałowej faktycznie wykorzystanej w wytwarzaniu energii elektrycznej; ii) opodatkowanie 268 717,98 ton węgla, który spółka powiązana zadeklarowała jako zwolniony z podatku w roku 2011, ponieważ był on przeznaczony do odsprzedaży, a który następnie został wykorzystany przez skarżącą do produkcji energii elektrycznej; oraz iii) zgodność z prawem Unii podatku od węgla wykorzystanego do produkcji energii elektrycznej.

- 4 W swojej decyzji z dnia 28 marca 2019 r. TEAC: i) odmówił uwzględnienia niższej wartości opałowej węgla w celu określenia podstawy opodatkowania podatkiem od węgla; ii) stwierdził, że nie występuje podwójne opodatkowanie w zakresie opodatkowania partii węgla, które zostały uprzednio zadeklarowane jako zwolnione z podatku, gdyż były one przeznaczone do odsprzedaży, gdy nabywca wykorzystuje je do własnego zużycia w celu wytworzenia energii elektrycznej, co stanowi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku uiszczenia podatku od węgla; oraz iii) nie wypowiedział się w przedmiocie zgodności z prawem Unii Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (ustawy 15/2012 o środkach podatkowych na rzecz zrównoważonego wykorzystania energii) z dnia 27 grudnia 2012 r., która zniosła zwolnienie z podatku od węgla w przypadku zużycia węgla do produkcji energii elektrycznej.
- 5 Skarżąca wniosła skargę do sądu odsyłającego i podniosła te same kwestie, które zostały podniesione w postępowaniu odwoławczym w trybie administracyjnym oraz wniosła o skierowanie pytania prejudycjalnego dotyczącego zgodności ustawy 15/2012 z prawem Unii.

### **Główne argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 6 Argumenty stron są przedstawione w stanowiskach, jakie zajęły one w postępowaniu administracyjnym.

### **Zwięzłe uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

- 7 Sąd odsyłający doszedł do wniosku, że jeżeli stawka podatku zależy od energii cieplnej wytworzonej w wyniku zużycia węgla, mierzonej w gigadżulach, nie ma powodu, by uwzględniać jedynie tę energię, która jest faktycznie wykorzystywana do wytwarzania energii elektrycznej. Uważa on również, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego miało miejsce w chwili nabycia przez skarżącą węgla od spółki z nią powiązanej w celu wykorzystania go do produkcji energii elektrycznej.
- 8 Sąd odsyłający ma jednak wątpliwości, czy przewidziane w prawie hiszpańskim opodatkowanie zużycia węgla przeznaczonego do wytwarzania energii elektrycznej jest zgodne z przepisami prawa europejskiego w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej.

- 9 W przypadku gdy należałoby uznać, że podatek od węgla, pobierany od węgla przeznaczonego do zużycia w celu wytwarzania energii elektrycznej, nie ma celu związanego z ochroną środowiska w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2003/96/WE, hiszpańska ustawa byłaby niezgodna z prawem Unii, a decyzja podatkowa wydana przez organ podatkowy byłaby nieprawidłowa.
- 10 W szczególności sąd odsyłający ma poważne wątpliwości co do charakteru celu tego podatku, ponieważ aby podatek miał szczególny cel w rozumieniu art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, nie może on mieć celu wyłącznie budżetowego, jakim jest finansowanie kosztów hiszpańskiego systemu elektroenergetycznego. Taki cel budżetowy wynika z faktu, że sama ustawa 15/2012 stanowi wyraźnie, iż szacunkowe roczne dochody z podatków objętych tą ustawą są przeznaczone w ramach ustaw o budżecie państwa na finansowanie kosztów systemu elektroenergetycznego, o których mowa w art. 16 Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (ustawy 54/1997 o sektorze energii elektrycznej) z dnia 27 listopada 1997 r.
- 11 Wskazany w preambule ustawy 15/2012 cel związany z ochroną środowiska nie znajduje odzwierciedlenia w strukturze podatku, a dochody z niego nie mają na celu zmniejszenia wpływu na środowisko wykorzystania węgla do produkcji energii elektrycznej. Ponadto fakt, że wykorzystanie produktu energetycznego powodującego duże zanieczyszczenie do wytwarzania energii elektrycznej podlega opodatkowaniu, nie wydaje się spełniać przesłanek wymaganych do tego, by podatek miał szczególny cel, biorąc pod uwagę system ustalania cen na rynku energii elektrycznej w oparciu o koszt krańcowy oraz okoliczność, że elektrownie ciepłone opalane węglem nie są wyłączone z wynagrodzeń za gwarancję produkcji, które przyczyniają się do ich stabilności gospodarczej i finansowej.