

**C-266/23. sz. ügy****Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2023. április 26.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2022. december 28.

**Felperes:**

A. S.A.

**Alperes:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

[omissis] [ügyszám]

**VÉGZÉS****2022. december 28.**

A Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) [omissis]

[omissis] [a bíróság összetétele]

az **Izba Gospodarcza** (gazdasági ügyekkel foglalkozó tanács)a [...] -i székhelyű **A. S.A.**felülvizsgálati kérelme tárgyában **2022. december 14-én és 28-án** tartott tárgyalásán,amely kérelmet a **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy** (bydgoszczi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország)**2018. október 16-i** ítélete [omissis] [ügyszám] ellen terjesztették elő,

a [...] -i székhelyű A. S.A. által

a **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy** (bydgoszcai adóhivatal elnöke)

**[...] 2018. május [...] napján jövedékiadó-visszatérítés részben történő megtagadásának** tárgyában hozott [...] sz. határozatával

szemben előterjesztett kereset tárgyában,

a következőképpen határozott:

1. az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke alapján az uniós jog rendelkezéseinek értelmezése tárgyában a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé előzetes döntéshozatal céljából:

a) „Érthető-e 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 3., 23. o.) 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezés úgy, hogy a beszerzett villamos energia tényleges költsége csak magának a villamos energiának a beszerzési árát tartalmazza minden olyan további díj, például az elosztási díj nélkül, amelynek megfizetése a tagállamban hatályos jogszabályok szerint a villamos energia megvásárolhatóságához szükséges?”;

b) „Úgy kell-e értelmezni a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy azzal ellentétben a nagy energiaintenzitású vállalkozás esetében a villamosenergia-vásárlás jövedékiadó-mentességének (ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [a jövedéki adóról szóló 2008. december 6-i törvény, Dz. U. 2022., 143. tétel] 31d. cikkének (1) bekezdése) kizárása abban az esetben, ha e vállalkozás tárgyi jövedékiadó-mentességben részesül a nemzeti jogszabályok (a jövedéki adóról szóló 2008. december 6-i törvény 30. cikkének (7a) bekezdése) alapján, ha e vállalkozás igazolja, hogy ugyanazon villamos energia tekintetében egyszerre nem veszi igénybe mindkét adómentességet, és feltéve, hogy az adómentességek teljes összege nem haladja meg az ugyanezen időszak tekintetében fizetett jövedéki adó összegét?”;

2. a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtti eljárást felfüggeszti.

## Indokolás

### I. Jogi háttér

#### Az uniós szabályozás

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 3., 23. o.) (a továbbiakban: 2003/96 irányelv) rendelkezései:

*A 17. cikk (1) bekezdésének a) pontja*

(1) Feltéve, hogy az ezen irányelvben előírt minimum [helyesen: minimális] adómértékeket átlagosan minden üzleti vállalkozás tekintetében betartják, a tagállamok adókedvezményeket alkalmazhatnak a tüzelési, fűtési vagy a **8. cikk (2) bekezdése b) és c) pontjai szerinti célokra felhasznált energiatermékek és villamos energia fogyasztására a következő esetekben:**

a) a nagy energiaintenzitású vállalkozások javára.

„Nagy energiaintenzitású vállalkozás” olyan, a 11. cikk szerinti üzleti vállalkozás, amelynél vagy az energiatermék és a villamos energia **beszerzési értéke** eléri legalább a termelési érték 3,0%-át, vagy a fizetendő nemzeti energiaadó eléri legalább a hozzáadott érték 0,5%-át. E meghatározás keretében a tagállamok szigorúbb fogalmat is alkalmazhatnak, beleértve az eladási érték, folyamat és ágazat meghatározásait.

„Energiatermékek és villamos energia beszerzése” a **beszerzett vagy az üzleti vállalkozáson belül előállított energia tényleges költsége**. A kifejezés csak tüzelési, fűtési vagy a 8. cikk (2) bekezdése b) és c) pontja szerinti célokra felhasznált villamos energiára, tüzelő-, fűtőanyagra és energiatermékekre vonatkozik. **A kifejezésbe a levonható forgalmi adó kivételével minden adót bele kell érteni.**

[...]

Nemzeti szabályozás

**A. Az ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym** (a jövedéki adóról szóló 2008. december 6-i törvény, Dz. U. 2022., 143. tétel) **rendelkezései:**

*A 30. cikk (7a) bekezdése:*

**(7a) A következő célokból felhasznált villamos energia mentesül a jövedéki adó alól:**

- 1) kémiai redukciós eljárás;
- 2) **elektrolízis;**
- 3) fémipari folyamatok;
- 4) ásványtani folyamatok.

*A 31d. cikk (1), (2) és (11) bekezdése*

31d. cikk (1) A villamos energiát felhasználó nagy energiaintenzitású vállalkozás, amely egyidejűleg teljesíti a következő feltételeket:

1) a Polska Klasyfikacja Działalności (a tevékenységek lengyelországi osztályozása, a továbbiakban PKD) következő kódjaival jelölt gazdasági tevékenységet folytat: [omissis] [PKD-kód]

2) a számviteli szabályoknak megfelelő könyvelést vezet,

**3) e villamos energia tekintetében nem részesül a 30. cikk (7a) bekezdésében említett jövedékiadó-mentességben**

**– az e vállalkozás által felhasznált villamos energia után fizetett jövedéki adó egy részének visszatérítése formájában jövedékiadó-mentességben részesülhet.**

(2) Villamos energiát felhasználó nagy energiaintenzitású vállalkozásnak minősül az a szervezet, amelynél a felhasznált villamos energia költségének az (5) bekezdésben említett kérelemmel érintett adóévben forgalmazott termékek értékéhez viszonyított aránya meghaladja a 3%-ot. Villamos energiát felhasználó nagy energiaintenzitású vállalkozás nem lehet kisebb mint az önálló vállalkozásrész, amely meglévő vállalkozáson belül szervezetileg és pénzügyileg elkülönített, meghatározott gazdasági feladatok elvégzésére szolgáló tárgyi eszközök és immateriális javak kötelezettségeket is magában foglaló csoportja, amely egyúttal e feladatokat önállóan ellátó, független vállalkozást is alkothatna.

(11) A részben visszatérített jövedéki adó összege nem haladhatja meg a nagy energiaintenzitású vállalkozás által abban az adóévben felhasznált villamos energia után fizetett jövedéki adó összegét, amelyre vonatkozóan az (5) bekezdésben említett kérelmet benyújtották.

**B. Az ustawa z 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (az energiáról szóló 1997. április 10-i törvény) (Dz. U. 2012., 1059. tétel) rendelkezései:**

*A 45a. cikk (1) bekezdése:*

Az energiaipari vállalkozás a **díjszabásban szereplő árak és díjak** vagy a 49. cikk (1) bekezdésében említett verseny piacon meghatározott **árak és díjak alapján kiszámítja** a fogyasztónak szállított gáz halmazállapotú tüzelőanyagok, villamos energia vagy hő **díját**.

*A 47. cikk (1) bekezdése:*

**Az engedéllyel rendelkező energiaipari vállalkozások megállapítják a gáz halmazállapotú tüzelőanyagokra és a villamos energiára vonatkozó díjszabásokat, amelyeket az URE (a lengyel energiaügyi szabályozó hatóság,**

**Lengyelország) elnökének jóvá kell hagynia**, valamint javaslatot tesznek érvényességi időtartamukra. Az engedéllyel rendelkező energiaipari vállalkozások legkésőbb két hónappal az előző díjszabás lejárta előtt saját kezdeményezésükre vagy az URE elnökének kérésére benyújtják a díjszabásokat és azok módosításait az URE elnökének.

*A 49. cikk (1) bekezdése:*

Az URE elnöke mentesítheti a nagy energiaintenzitású vállalkozást a díjszabás jóváhagyásra történő benyújtásának kötelezettsége alól, ha megállapítja, hogy a nagy energiaintenzitású vállalkozás versenyfeltételek mellett működik, vagy visszavonhatja a megadott mentességet, ha a mentességet megalapozó feltételek megszűnnek.

**C. A rozporządzenie Ministra Energii z 29 grudnia 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną** (az energiaügyi miniszternek a villamosenergia-kereskedelmi díjak megállapításának és kiszámításának, valamint számlázásának részletes szabályairól szóló 2017. december 29-i rendelete) Dz. U. 2019, 2500. tétel) **rendelkezései:**

*Az 5. § (2) és (3) bekezdése:*

A villamosenergia-átviteli tevékenységet folytató energiaipari vállalkozásnak a **díjszabásában fel kell tüntetnie** a következőket:

1) a villamosenergia-átviteli szolgáltatások nyújtásáért fizetendő díjtételek, a továbbiakban: **átviteli díjtételek;**

[...]

(3) A villamosenergia-elosztási tevékenységet folytató energiaipari vállalkozásnak a **díjszabásában fel kell tüntetnie** a következőket:

[...]

2) a villamosenergia-elosztási szolgáltatás nyújtásáért fizetendő díjtételek, a továbbiakban: **elosztási díjtételek;**

[...]

*A 14. cikk (3)–(6) bekezdése:*

(3) Az **elosztási díjtételeket** a következőkből adódó tételek szerinti felosztás figyelembevételével **kell kiszámítani:**

1) villamosenergia-elosztás;

2) a nemzeti villamosenergia-rendszer igénybevétele;

- 3) a mérő- és elszámolóberendezések leolvasása és folyamatos ellenőrzése.
- (4) A (3) bekezdés 2. pontjában említett elosztási díjtételeket egyetlen tételként kell kiszámítani, a nemzeti villamosenergia-rendszer igénybevételére vonatkozó rész tekintetében a villamosenergia-átviteli szolgáltatások átvitelrendszer-üzemeltetőtől történő megvételének költségei alapján.
- (5) A (3) bekezdés 3. pontjában említett elosztási díjtételeket (a továbbiakban: előfizetési díjak) egyetlen tételként kell kiszámítani.
- (6) Az előfizetési díjak az elszámolási időszak időtartama szerint térnek el.
- (7) Az (1) bekezdés 1. pontjában és a (3) bekezdés 1. pontjában említett átviteli vagy elosztási díjtételeket (a továbbiakban: hálózati díjak) két tételben a következő díjtételek szerinti bontásban kell kiszámítani:
  - 1) rögzített hálózati díj – amely szerződéses egységenként, a háztartási villamosenergia-felhasználó esetében pedig – a mérő- és elszámolóberendezés tekintetében kerül kiszámításra;
  - 2) változó hálózati díj – amely a hálózatról az átvételi ponton átvett villamos energia egység alapján kerül kiszámításra.

**D. Az ustawa z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (a megújuló energiaforrásokról szóló 2015. február 20-i törvény) (Dz. U. 2017, 478. tétel) rendelkezései:**

*Az 52. cikk (1) bekezdése:*

(1) A villamosenergia-ipari vállalkozás, a végső felhasználó, az ipari felhasználó és a (2) bekezdésben említett árutőzsdei vagy tőzsdei kereskedő köteles:

1) azon **eredetigazolást** vagy mezőgazdasági biogázra vonatkozó eredetigazolást **megszerezni és az URE elnökének visszatérítés érdekében bemutatni**, amelyet:

a) a Lengyel Köztársaság területén vagy kizárólagos gazdasági övezetben található, megújuló energiaforrásból előállított energia előállítását szolgáló létesítményekben termelt villamos energia vagy mezőgazdasági biogáz tekintetében vagy

b) az energiáról szóló törvény alapján bocsátottak ki, vagy

2) a 68. cikk (2) bekezdésében említett határidőn belül az 56. cikkben meghatározott módon kiszámított helyettesítő díjat megfizetni.

## **II. A tényállás**

## 1. Az adóhatóságok előtti eljárás

A 2018. február 8-i határozattal az Urząd Skarbowy w Toruniu (torunói adóhivatal, Lengyelország) vezetője megtagadta a w.-i székhelyű A. Spółka Akcyjna [A S.A.] társaságtól a 2016-ban felhasznált villamos energia után fizetett jövedéki adó egy részének visszatérítését. A társaság fellebbezésének eredményeként a Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (a bydgoszczi adóhatóság igazgatója, Lengyelország) 2018. május 14-i határozatával – ezen ügyben kulcsfontosságú két kérdésre rámutatva – helybenhagyta az elsőfokú hatóság határozatát.

A hatóság először is megállapította, hogy amennyiben a társaság igénybe veszi a jövedéki adóról szóló törvény 30a. cikke (7a) bekezdésének 2. pontjában meghatározott, elektrolízisnél felhasznált villamos energia jövedékiadó-mentességét, a társaság nem jogosult egyidejűleg a jövedéki adóról szóló törvény 31d. cikke (1) bekezdésében szabályozott, a nagy energiaintenzitású vállalkozások számára biztosított jövedékiadó-mentesség igénybevételére. A hatóság szerint a jövedéki adóról szóló törvény 31d. cikke (1) bekezdésének 3. pontjában szereplő „e villamos energia tekintetében nem részesül a 30. cikk (7a) bekezdésében említett jövedékiadó-mentességben” megfogalmazás szó szerinti értelmezése erre az eredményre vezet.

Másodszor pedig a hatóság úgy ítélte meg, hogy a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említett tényleges villamosenergia-költség csak a villamos energia adóval növelt árát foglalja magában, a hozzáadottérték-adót és a villamosenergia-vásárláshoz kapcsolódó további díjakat azonban nem. A hatóság szerint az elosztási díjak vagy az eredetigazolások nem képezik a villamos energia költségének olyan elemeit, amelyek e rendelkezés értelmében hozzáadhatók e villamos energia értékéhez.

## 2. A közigazgatási bíróságok előtti eljárás

*Az elsőfokú bíróság – a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bydgoszczi vajdasági közigazgatási bíróság) előtti eljárás:*

Az A. S.A. által a bydgoszczi adóhivatal elnöke fent említett határozata ellen indított keresetet a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bydgoszczi vajdasági közigazgatási bíróság) elutasította. A bíróság úgy ítélte meg, hogy a jövedéki adóról szóló törvény 31d. cikke (1) bekezdésének 3. pontjában foglalt alanyi mentességet csak akkor veheti igénybe a nagy energiaintenzitású vállalkozás, ha az nem részesül egyidejűleg a jövedéki adóról szóló törvény 30. cikkének (7a) bekezdésében foglalt tárgyi mentességben. A bíróság véleménye szerint eleve erre a következtetésre vezet a jövedéki adóról szóló törvény 31d. cikke (1) bekezdésének szó szerinti jelentése, amely rendelkezés a teljes nagy energiaintenzitású vállalkozásra és az általa felhasznált összes energiára vonatkozik. A mentesség tehát a teljes vállalkozásra és az általa felhasznált összes energiára vonatkozik, nem pedig – ahogyan a felperes társaság állítja – csak az energiának a jövedéki adóról szóló törvény 30. cikke (7a) bekezdésének

2. pontjában említett, elektrolízisnél felhasznált részére. A bíróság szerint a jogalkotó kizárta a két adómentesség egyidejű alkalmazásának lehetőségét.

Ami a jelen ügy második, jogi szempontból lényeges kérdését illeti, a bíróság abból indult ki, hogy a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában használt „villamos energia beszerzése” kifejezés ezen energia tényleges költségét, azaz csak a villamos energiát és az összes adót jelenti, és nem foglalja magában a hozzáadottérték-adót és más kötelező díjakat. Ez a költség tehát csak a villamos energia beszerzésével kapcsolatos kiadásokat tartalmazza, a kapcsolódó szolgáltatások, például az elosztási szolgáltatások beszerzésével kapcsolatos kiadásokat azonban nem. Annak ellenére, hogy – amint azt a bíróság megállapította – a villamos energia felhasználása esetén viselni kell ezeket a kiadásokat, mivel az energia szolgáltatása nélkül ez az energia nem használható fel, azok nem képezik az energiabeszerzési költség részét. A bíróság megállapította, hogy az energiaelosztási szolgáltatás díja nem minősül adónak vagy más köztehernek. Úgy ítélte meg, hogy e szolgáltatások olyan polgári jogi szolgáltatásoknak minősülnek, amelyek a fogyasztó és az energiaipari vállalkozás közötti kötelmi jogviszonyból erednek. A Bíróság 2017. január 18-i ítéletére (C-189/15) hivatkozva a bíróság megállapította, hogy meghatározott összegek adónak minősítése érdekében fontos, hogy kötelezettség álljon fenn e díjak megfizetésére, és hogy e kötelezettség elmulasztása esetén az illetékes hatóságok eljárás alá vonják az adóalanyt. Mivel az elosztási díj nem minősül ebben az értelemben vett adónak, nem képezheti az energiabeszerzési költség részét. Amint azt a bíróság megállapította, nem képezi az energiabeszerzési költség részét a villamos energia eredetigazolása megszerzésének és visszatérítésének költsége sem.

*A Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtti eljárás:*

A felperes felülvizsgálati kérelmében a fenti ítéletet teljes egészében vitatta, és az ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (a közigazgatási perrendtartásról szóló 2002. augusztus 30-i törvény) (Dz.U., 2018., 1302. tétel) 174. cikkének 1. pontja alapján azt róta fel az elsőfokú bíróságnak, hogy megsértette az anyagi jogot, azaz:

a) a jövedéki adóról szóló törvény 31d. cikkének e cikk (11) bekezdésével összefüggésben értelmezett (1) bekezdését azáltal, hogy téves az értelmezés annyiban, amennyiben megállapították, hogy a jövedéki adóról szóló törvény 30. cikkének (7a) bekezdésében említett adómentesség (az elektrolízishez felhasznált energia adómentessége) felperes általi igénybevétele – függetlenül ezen adómentesség hatályától – teljes mértékben kizárja a jövedéki adóról szóló törvény 31d. cikkében említett adómentesség igénybevételének lehetőségét;

b) a jövedéki adóról szóló törvény 31d. cikkének (2) és (3) bekezdését azáltal, hogy téves az értelmezés annyiban, amennyiben megállapították, hogy a további díjak (többek között az elosztási díjak) költségei nem sorolhatók a felhasznált villamos energia költségei közé, és azáltal, hogy megállapították, hogy a további



díjak – különösen az elosztási díjak – annak ellenére nem vehetők figyelembe a felhasznált energia költségének kiszámítása során, hogy az energia költségének fogalmát pontosító, lehető legközelebb álló szabályozás [hivatkozás az „energia költségének” fogalmát pontosító nemzeti szabályozásra] alapján e díjak egyértelműen beletartoznak ebbe a költségbe;

c) a jövedéki adóról szóló törvény 31d. cikkének a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjával összefüggésben értelmezett (2) és (3) bekezdését azáltal, hogy téves az értelmezés annyiban, amennyiben megállapították, hogy a felhasznált villamos energia költségének kiszámításakor nem vehetők figyelembe az adóknak nem minősülő további díjak abban a helyzetben, amikor az irányelv rendelkezésével összhangban a nagy energiaintenzitású vállalkozás fogalom meghatározása keretében az energiatermékek és a villamos energia tényleges költségét figyelembe veszik, továbbá azáltal, hogy megállapították, hogy a felhasznált villamos energia költségének kiszámításakor annak ellenére figyelmen kívül kell hagyni a további díjakat, különösen az elosztási díjakat, hogy a szén- és gáztermékek jövedékiadó-mentességéről szóló irányelv nagy energiaintenzitású vállalkozásokra vonatkozó hasonló szabályozása alapján, amely a „beszerzés” szűkebb fogalmát és nem a költséget használja, megállapítható, hogy e költség számítás során a beszerzés teljes költségét figyelembe kell venni.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a megtámadott ítélet teljes egészében történő hatályon kívül helyezését és az ügynek a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bydgoszczi vajdasági közigazgatási bíróság) elé újbóli határozathozatal céljából történő visszautalását, valamint az eljárás költségeinek viselésére való kötelezést kérte.

### **III. A nemzeti bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtásának okai**

A felülvizsgálati kérelem elbírálásához szükséges az Európai Unió Bírósága által a 2003/96 irányelv végzésben említett rendelkezéseinek értelmezésével és alkalmazásával kapcsolatos kérdésre az alábbi érvekre tekintettel adott válasz.

A felülvizsgálati kérelemben a jövedéki adóról szóló törvény 31d. cikke (1), (2), (3) és (11) bekezdésének, valamint a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának megsértésére vonatkozó kifogásokat fogalmaztak meg. Az irányelvi rendelkezésre vonatkozó értelmezés adóhatóságok és elsőfokú bíróság által elfogadott, valamint a felülvizsgálati kérelemben megkérdőjelezett eredményének helytállósága kétségeket ébreszt a Naczelny Sąd Administracyjnyben (legfelsőbb közigazgatási bíróság) mindkét, jelen ügyben lényeges kérdéssel kapcsolatban. Ebben az esetben a bíróságnak az Európai Unió működéséről szóló szerződés (egységes szerkezetbe foglalt változata: HL 2012. C 326., 47. o.) 267. cikke alapján előzetes döntéshozatal céljából kérdést kell a Bíróság elé terjesztenie.

A jelen ügyben nem vitatott, hogy a felperes a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja és a jövedéki adóról szóló törvény 31d. cikke értelmében vett nagy energiaintenzitású vállalkozásnak minősül, és hogy elektrolízisnél villamos energiát használ fel.

A felperes a jövedéki adóról 2016. évre vonatkozóan eredetileg benyújtott bevallását helyesbítette, és a hatóságtól kérte az eredetileg megfizetett jövedéki adó összegének visszatérítését, amelyet szerinte túlfizetett. Kérelmében a felperes követelését illetően két jogalapra hivatkozott. Az első abból az állításból fakadt, hogy a felperest megilleti a nagy energiaintenzitású vállalkozás adómentessége. A második az ilyen vállalkozásnál a villamos energia beszerzésével kapcsolatban felmerült költségek terjedelmére vonatkozott.

Mindkét kategória a közösségi harmonizáció tárgyát képezi, és az uniós jog ezekre vonatkozó rendelkezéseinek értelmezése mindkét esetben kételyeket ébresztett a Naczelny Sąd Administracyjnyben (legfelsőbb közigazgatási bíróság).

Az első felmerült kérdéssel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezés a nagy energiaintenzitású vállalkozás számára biztosított jövedékiadó-mentességre vonatkozik. A Lengyel Köztársaság olyan adómentesség lehetőségével élt, amely már a Bíróság 2022. március 31-i ítéletének (C-139/20) is tárgyát képezte. Az említett irányelvi rendelkezés olvasata arra a következtetésre vezethet, hogy az e rendelkezésben foglalt szabályozás nem ruházható fel kötelező jelleggel. Az irányelv céljainak vizsgálata azonban, amelynek az ilyen típusú jogi aktusok értelmezési eszközeinek szempontjából elsőbbséget kell biztosítani, némileg eltérő következtetésre vezethet. Ezenfelül, ha valamely tagállam úgy döntött, hogy megfelelő törvényi rendelkezés elfogadásával vezet be ilyen adómentességet, akkor köteles betartani az irányelv vonatkozó rendelkezéseit.

Az irányelv céljaira hivatkozva emlékeztetni kell arra, hogy azok között szerepel a belső piac megfelelő működése, a közösségi politikák megvalósítása és ezen túlmenően a Kiotói Jegyzőkönyv tiszteletben tartása (az irányelv (3) és (7) preambulumbekkezdése). Az adómentességek alkalmazásának szükségességét különösen „a közösségi szintű erős harmonizáció hiánya, a nemzetközi versenyképesség elvesztésének kockázatai, illetve szociális vagy környezetvédelmi megfontolások miatt” emelték ki. Felhívták a figyelmet arra is, hogy különleges bánásmódot érdemelnek az energiaigényes vállalkozások, mint olyan vállalkozások, amelyek a környezetvédelem és az energiahatékonyság jelentős fokozása érdekében megállapodásokat kötnek (29 preambulumbekkezdés). Nem szabad megfeledkezni arról, hogy a verseny irányelvben megjelölt aspektusa nemcsak a közös piacon hasonló helyzetben lévő vállalkozásokkal szembeni egyenlő bánásmódra vonatkozik, hanem arra is, hogy ezek a vállalkozások az Európai Uniót kívül nemzetközi piacon is versenyezhetnek.

A rendelkezésre álló jogalkotási anyagból kitűnik, hogy a tagállam a nagy energiaintenzitású vállalkozásra vonatkozó adómentesség bevezetésével elismerte,

hogy az az irányelv említett célkitűzéseinek teljesítéséhez szükséges. A 31d. cikkben foglalt rendelkezést a nemzeti jogrendszerbe bevezető nemzeti ustawa krajowa z 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (a jövedéki adóról szóló törvény és egyes más törvények módosításáról szóló 2015. július 24-i törvény) (Dz.U., 1479. tétel) előkészítő munkáiban rögzítik, hogy e rendelkezés célja, hogy megerősítse az ipar versenyképességét a nemzetközi piacon különösen a 2009. évi pénzügyi válságot követően [omissis] [hivatkozás a jogalkotási eljárásra vonatkozó iratanyagra]

Kérdéses tehát az, hogy – a fenti észrevételekre tekintettel – értelmezhető-e úgy az irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezés, hogy az lehetővé teszi, hogy ezen adómentesség alkalmazását olyan feltételekhez kössék, amelyeket e rendelkezésben nem írtak elő. Az, hogy a nemzeti jogban szabályozott más adómentesség alkalmazása az irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében az irányelvben előírt olyan adómentesség alkalmazásának kizáró feltételét jelenti-e, amelynek bevezetése az uniós jog kitűzött céljainak megvalósítására irányul? E rendelkezésnek az adóhatóság és az elsőfokú bíróság által elfogadott értelmezése elismeri ezt a lehetőséget, ami a gyakorlatban illuzórikussá teheti a hivatkozott adómentességet. Ez következképpen kétségessé teszi az uniós jogalkotó által kinyilvánított célok nemzeti jogalkotó általi megvalósítását.

A kérdést előterjesztő bíróság második kételye az energiabeszerzésnek a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában mint „beszerzett vagy az üzleti vállalkozáson belül előállított energia tényleges költsége” megfogalmazott meghatározásához kapcsolódik. E megfogalmazás kétféleképpen értelmezhető. Először is – az adóhatósághoz és az elsőfokú bírósághoz hasonlóan – abból lehet kiindulni, hogy e meghatározás csak magának a villamos energiának az árát foglalja magában, a villamos energia átvitelének (elosztásának) és a beszerzéséhez szükséges egyéb tételeknek a költségeit nem. Ezt az álláspontot képviseli a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) ítélezési gyakorlata is, például a 2019. szeptember 18-i ítéletben (I GSK 228/17) és a 2020. január 22-i ítéletben (I GSK 397/17).

Másrészt azonban az is megállapítható, hogy e megfogalmazás kiterjed a villamos energia beszerzéséhez szükséges valamennyi áru és szolgáltatás költségére, azaz mindenekelőtt az átvitelre, valamint egyéb kötelező járulékos szolgáltatásokra, amelyek megfizetése nélkül a jogszabályok szerint az energia nem szerezhető be. A kérdést előterjesztő bíróság szerint nem a logika szabályain alapul az az állítás, hogy ha minden adó (a hozzáadottérték-adó kivételével) a költségek közé tartozik, az azt jelenti, hogy más típusú díjak nem minősülnek ilyen költségeknek. Hiszen egyik a másikat nem zárja ki.

Nem kétséges, és a jelen ügyben nem vitatott, hogy az energiát nem lehet a kapcsolódó elosztási szolgáltatás nélkül, illetve a további költségek – így az energiára vonatkozó igazolások visszatérítése költségének – viselése nélkül beszerezni. Az elosztási szolgáltatás nem közjogi követelés, így különösen

közvetett adó sem, amelyre a Bíróság 2017. január 18-i ítélete (C-189/15) vonatkozott. Nem ez képezi az értelmezési kételyek tárgyát, ugyanis az elosztási szolgáltatásért járó díj kifizetése valójában kötelező, és e díj összegét pontos jogszabályok alapján állapítják meg, azonban azt az energia szállításáért kell fizetni. Az elosztási díj összegét (a jog 2016. évi állása szerint) az energiáról szóló törvény 45a. cikkének (1) bekezdésében és 49. cikkének (1) bekezdésében, valamint az energiaügyi miniszter villamosenergia-kereskedelmi díjak megállapításának és kiszámításának, valamint számlázásának részletes szabályairól szóló 2017. december 29-i rendelete 5. §-ának (2) és (3) bekezdésében, továbbá 14. §-ának (3)–(6) bekezdésében foglalt rendelkezés alapján az Urząd Regulacji Energetyki (lengyel energiaügyi szabályozó hivatal, Lengyelország) elnöke által jóváhagyott díjszabás állapítja meg. Ugyanakkor értelmezési nehézségek merülnek fel azzal kapcsolatban, hogy e díj jellege kizárja-e, hogy azt az energiabeszerezés tényleges költségei közé sorolják. A hagyományos jogi nyelvezet szerint a „tényleges” a vagyoni értékek tekintetében (*actual cost, die tatsächlichen Kosten*) a ténylegesen felmerült terheket jelenti, amelyek valaminek a megszerzéséhez szükségesek. A 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezésben az adó fogalmára való hivatkozás ahhoz kapcsolódik, hogy bizonyos adók nem tartoznak a költségek kategóriái közé. E rendelkezés nem vonatkozik a más jellegű költségekre, különösen nem állapít meg e tekintetben mentességet. Az, hogy a díj nem minősül adónak, nem jelenti automatikusan azt, hogy az nem minősül a villamos energia beszerzése költségének. Hasonló megfontolások merülnek fel az energia eredetigazolásával kapcsolatban, amelynek a megszerzésére és visszatérítés érdekében történő bemutatására vonatkozó kötelezettséget a megújuló energiaforrásokról szóló 2015. február 20-i törvény 52. cikkének (1) és (2) bekezdése szabályozza.

[omissis]

[az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megisméltése]

[omissis] – [omissis] – [omissis] [az előzetes döntéshozatal iránti kérelem jogalapjának megisméltése; nemzeti eljárási szabályok].