Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

13. juuni 2024*

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2003/96/EÜ – Artikli 2 lõike 4 punkti b kolmas taane – Artikli 17 lõike 1 punkt a – Aktsiis – Energiatoodete ja elektrienergia maksustamine – Elektrolüüsiks kasutatav elekter – Energiamahukatele ettevõtetele energiatoodete ja elektrienergia tarbimise suhtes kohaldatav maksuvähendus – Energiatoodete ja elektrienergia ost – Ostetud energia tegelik kulu – Jaotustasude määrad – Maksuvabastuse kriteeriumid – Võrdsuse ja diskrimineerimiskeelu põhimõte

Kohtuasjas C-266/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 28. detsembri 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. aprillil 2023, menetluses

A. S.A.

versus

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

menetluses osales:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president Z. Csehi, kohtunikud M. Ilešič (ettekandja) ja D. Gratsias,

kohtujurist: A. Rantos,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– A. S.A., esindaja: *radca prawny* K. Rutkowski,

– Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, esindaja: A. Kowalczyk-Markowska,

* Kohtumenetluse keel: poola.

– Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

– Hispaania valitsus, esindaja: I. Herranz Elizalde,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja M. Owsiany-Hornung,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (ELT 2003, L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405), artikli 17 lõike 1 punkti a.

2 Taotlus on esitatud Poola õiguse alusel asutatud äriühingu A. S.A. ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Bydgoszczi maksuameti juhataja, Poola) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab otsust, millega keelduti tagastamast osa aktsiisist, mille see äriühing oli tasunud elektrienergialt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2003/96 põhjendustes 2–5, 9, 11 ja 24 on märgitud:

„(2) Selliste ühenduse sätete puudumine, millega kehtestatakse elektrienergia ja muude energiatoodete madalaim maksustamistase peale mineraalõlide, võib avaldada negatiivset mõju siseturu nõuetekohasele toimimisele.

(3) Siseturu nõuetekohaseks toimimiseks ja ühenduse muu poliitika eesmärkide saavutamiseks on vaja ühenduse tasandil kehtestada suurema osa energiatoodete, sealhulgas elektrienergia, maagaasi ja kivisöe madalaim maksustamistase.

(4) Märkimisväärsed erinevused energia maksustamistasemete vahel liikmesriikides võivad kahjustada siseturu nõuetekohast toimimist.

(5) Liikmesriikide maksustamistasemete erinevusi saab vähendada, kehtestades ühenduse madalaima maksustamistaseme.

[…]

(9) Liikmesriikidele tuleks tagada paindlikkus, mis võimaldab määratleda iga liikmesriigi olusid arvestava poliitika ja seda rakendada.

[…]

(11) Energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistiku rakendamisega seotud maksustamiskord on iga liikmesriigi otsustada. Sellega seoses võivad liikmesriigid otsustada mitte suurendada kogu maksukoormust, kui nad leiavad, et sellise maksustamise erapooletuse põhimõtte rakendamine võiks kaasa aidata nende maksusüsteemi ümberkorraldamisele või uuendamisele, soodustades tegevust, mis parandab keskkonnakaitset ja suurendab tööhõivet.

[…]

(24) Liikmesriikidele tuleks anda luba teatavatel juhtudel maksust vabastada või maksustamistaset alandada, kui see ei kahjusta siseturu nõuetekohast toimimist ega too kaasa konkurentsi moonutamist.“

4 Direktiivi artikli 2 lõike 4 punkti b kolmas taane sätestab:

„Käesolevat direktiivi ei kohaldata:

[…]

b) energiatoodete ja elektrienergia kasutamise suhtes järgmistel otstarvetel:

[…]

– elektrienergia kasutamine peamiselt keemilise reduktsiooni jaoks ning elektrolüütilistes ja metallurgilistes protsessides“.

5 Direktiivi artikkel 4 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Maksustamistasemed, mida liikmesriigid kohaldavad artiklis 2 nimetatud energiatoodete ja elektrienergia suhtes, ei või olla madalamad kui käesoleva direktiiviga ettenähtud madalaim maksustamistase.

2. Käesolevas direktiivis tähendab „maksustamistase“ kõiki kinnipeetavaid kaudseid makse (välja arvatud käibemaks), mis arvestatakse otse või kaudselt energiatoodete ja elektrienergia koguse alusel tarbimisse lubamise ajal.“

6 Direktiivi artikli 8 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevat artiklit kohaldatakse järgmistel tööstuslikel ja kaubanduslikel eesmärkidel:

[…]

c) ehituses, sh tsiviilehituses ja riiklikel ehitustöödel kasutatavate seadmete ja masinate suhtes;

[…]“.

7 Direktiivi 2003/96 artikli 17 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Eeldusel, et käesolevas direktiivis sätestatud madalaimat maksustamistaset järgitakse keskmiselt iga ettevõtte puhul, võivad liikmesriigid kohaldada maksuvähendust energiatoodete tarbimise suhtes, mida kasutatakse kütmiseks või artikli 8 lõike 2 punktides b ja c nimetatud eesmärkidel, ning elektrienergia suhtes järgmistel juhtudel:

a) energiamahukate ettevõtete hüvanguks.

Energiamahukas ettevõte on majandusüksus artikli 11 tähenduses, kus energiatoodete ja elektrienergia ost moodustab vähemalt 3% toodangu väärtusest või maksmisele kuuluv liikmesriigi energiamaks vähemalt 0,5% lisandväärtusest. Liikmesriigid võivad selle määratluse piires kohaldada piiravamaid põhimõtteid, sealhulgas müügiväärtust, tootmisprotsessi ja valdkonna määratlusi.

Energiatoodete ja elektrienergia ostu all mõistetakse ostetud või ettevõttes toodetud elektrienergia tegelikku väärtust [mõiste „väärtus“ asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „kulu“]. Siia hulka arvestatakse ainult elektri- ja soojusenergia ning energiatooted, mida kasutatakse kütmiseks või artikli 8 lõike 2 punktides b ja c nimetatud eesmärkidel. Kõik maksud on sisse arvestatud, välja arvatud mahaarvamisele kuuluv käibemaks.

[…]

b) kui ettevõtjate või ettevõtjate ühendustega on sõlmitud leping või kui rakendatakse kaubeldavate lubade süsteemi või muud samalaadset korraldust, tingimusel et see on mõeldud keskkonnakaitse eesmärkide saavutamiseks või energiatõhususe parandamiseks.

2. Olenemata artikli 4 lõikest 1 võivad liikmesriigid kohaldada kuni nullini vähendatud maksustamistaset artiklis 2 määratletud energiatoodete ja elektrienergia suhtes, mida kasutavad käesoleva artikli lõikes 1 määratletud energiamahukad ettevõtted.“

Poola õigus

Aktsiisiseadus

8 6. detsembri 2008. aasta aktsiisiseadus (ustawa o podatku akcyzowym) (*Dz. U.* 2009, nr 3, jrk nr 11) sätestas põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 30 lõikes 7a järgmist:

„Aktsiisist on vabastatud elektrienergia, mida kasutatakse järgmistel eesmärkidel:

1) keemilise reduktsiooni jaoks;

2) elektrolüütilistes protsessides;

3) metallurgilistes protsessides;

4) mineraloogilistes protsessides.“

9 Selle seaduse artikli 31d lõigetes 1, 2 ja 11 on sätestatud:

„1. Elektrienergiat kasutaval energiamahukal ettevõttel, mis vastab kõigile järgmistele tingimustele:

1) tegeleb majandustegevusega, mida tähistatakse järgmiste Polska Klasyfikacja Działalności (Poola toodete ja teenuste klassifikaator, PKD) koodidega: [PKD-koodid],

2) peab raamatupidamist raamatupidamisalaste õigusnormide tähenduses,

3) ei kasuta selle elektrienergia suhtes aktsiisivabastust, mis on ette nähtud artikli 30 lõikes 7a,

on õigus aktsiisivabastusele, mis seisneb osa selle ettevõtte poolt kasutatava elektrienergia eest tasutud aktsiisi tagastamises.

2. Energiamahuka ettevõte all mõistetakse majandusüksust, kus elektrienergia kulu osakaal on vähemalt 3% selle maksustamisaasta jooksul müüdud toodangu väärtusest, mille kohta on esitatud lõikes 5 nimetatud avaldus. Elektrienergiat kasutav energiamahukas ettevõte ei saa olla väiksem kui korraldatud osa olemasolevast ettevõttest organisatsiooniliselt ja rahaliselt eraldatud materiaalsete ja immateriaalsete varade kogumina, sealhulgas kohustused, mis on ette nähtud konkreetsete majandusülesannete täitmiseks ja mis samuti võivad moodustada neid ülesandeid iseseisvalt täitva iseseisva ettevõtte.

[…]

11. Osaliselt tagastatava aktsiisi summa ei saa olla suurem kui aktsiis, mille energiamahukas ettevõte tasus selle maksustamisaasta jooksul müüdud toodangu väärtusest, mille kohta on esitatud lõikes 5 nimetatud avaldus.“

Energiaseadus

10 10. aprilli 1997. aasta energiaseadus (ustawa – Prawo energetyczne) (*Dz. U.* 1997, nr 54, jrk nr 348) sätestas põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 47 lõikes 1:

„Energiamahukad ettevõtted, kellel on kontsessioonid, määravad kindlaks gaasi ja elektrienergia tariifid, mille peab heaks kiitma Prezes Urzędu Regulacji Energetyki (URE) (energiaturgu reguleeriva asutuse juhataja; edaspidi „URE juhataja“), ja pakuvad välja nende kehtimise ajavahemiku. Luba omavad energiamahukad ettevõtted edastavad URE juhatajale tariifid ja nende muudatused omal algatusel hiljemalt kahe kuu jooksul enne eelmise tariifi kehtivusaja lõppu või URE juhataja nõudmisel.“

Taastuvate energiaallikate seadus

11 20. veebruari 2015. aasta seadus taastuvate energiaallikate kohta (ustawa o odnawialnych źródłach energii) *(Dz. U.* 2015, jrk nr 478) sätestas põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 52 lõikes 1:

„Lõikes 2 nimetatud energiaettevõte, lõpptarbija, tööstustarbija, kauba-vahendusettevõte või vahendusettevõte on kohustatud:

1) saama ja esitama URE juhatajale vormistamise eesmärgil päritolusertifikaadi või põllumajandusliku biogaasi päritolusertifikaadi:
   a) vastavalt elektrienergia või põllumajandusliku biogaasi jaoks, mis on toodetud Poola Vabariigi territooriumil või majandusvööndis asuvates taastuvenergiapaigaldistes,
   b) energiaseaduse alusel, või

2) tasuma artikli 68 lõikes 2 määratletud tähtaja jooksul hüvitist, mis on arvutatud artikli 56 kohasel viisil.“

Energiaministri määrus tariifide kujundamise ja arvutamise üksikasjalike põhimõtete ning arveldamise kohta elektrienergia turustamisel

12 Energiaministri 29. detsembri 2017. aasta määruse tariifide kujundamise ja arvutamise üksikasjalike põhimõtete ning arveldamise kohta elektrienergia turustamisel (rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną) (*Dz. U.* 2017, jrk nr 2500) artikli 5 lõiked 2 ja 3 on sõnastatud järgmiselt:

„[2.] Ettevõte, kes tegeleb majandustegevusega elektrienergia ülekandeteenuste osutamise valdkonnas, arvestab tariifi hulka järgmise:

1) tasumäärad elektri ülekandeteenuste osutamise eest (edaspidi „ülekande tasumäärad“);

[…]

3. Energiamahukas ettevõte, kes tegeleb majandustegevusega elektrienergia jaotamise valdkonnas, arvestab tariifi hulka järgmise:

[…]

2) tasumäärad elektrienergia jaotusteenuste osutamise eest (edaspidi „jaotustasude määrad“);

[…]“.

13 Selle määruse artikkel 14 sätestab lõigetes 3–7:

„3. Jaotustasude määrade arvestamisel võetakse arvesse jagunemist määradeks, mis tulenevad järgmisest:

1) elektrienergia jaotamine;

2) riikliku elektrienergiasüsteemi kasutamine;

3) mõõte- ja arveldussüsteemide näidikute lugemine ja nende jooksev juhtimine.

4. Lõike 3 punktis 2 nimetatud jaotustasude määrad arvutatakse ühekomponentsetena kulu alusel, mis tasutakse elektrienergia ülekandeteenuste ostmisel ülekandesüsteemi operaatorile, osas, mis puudutab riikliku elektrienergiasüsteemi kasutamist.

5. Lõike 3 punktis 3 nimetatud jaotustasude määrad (edaspidi „abonenttasude määrad“) arvutatakse ühekomponentsetena.

6. Abonenttasude määrad sõltuvad arvelduspериoodi pikkusest.

7. Lõike 1 punktis 1 ja lõike 3 punktis 1 nimetatud edastus- või jaotusvõrgu tasumäärad (edaspidi „võrgutasude määrad“) arvutatakse kahekomponentsetena, jagatuna järgmisteks osadeks:

1) püsiv võrgutasu – arvutatakse lepingulise võimsuse ühiku kohta ja koduelektritarbija jaoks – arvutatakse mõõte- ja arveldussüsteemi suhtes;

2) muutuv võrgutasu – arvutatakse tarnekohas võrgust tarbitud elektrienergia ühiku kohta.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 A. suhtes kohaldati 2016. aastal aktsiisivabastust elektrienergialt, mida ta kasutas oma majandustegevuses elektrolüütilises protsessis.

15 Kuna A. leidis, et talle kui energiamahukale ettevõttele oleks tulnud anda maksuvabastus ka ülejäänud energia osas, mida ta selles protsessis kasutas, ning et ostetud energia tegelik kulu peaks sisaldama jaotuskulusid ja elektrienergia päritolusertifikaatide soetamise kulusid, mida nõuavad Poola õigusnormid, parandas A. 2016. aasta kohta esitatud aktsiisideklaratsiooni ja palus Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruńil (Toruńi maksubüroo direktor, Poola) tagastada talle aktsiisi summa, mida ta enda arvates oli tasunud ülemäära palju.

16 Toruńi maksubüroo direktor keeldus 8. veebruari 2018. aasta otsusega nimetatud summa tagastamisest. A. esitas selle otsuse peale kaebuse Bydgoszczi maksuameti juhatajale, kes jättis kõnealuse otsuse oma 14. mai 2018. aasta otsusega muutmata.

17 A. esitas 14. mai 2018. aasta otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczyle (Bydgoszczi vojevoodkonna halduskohus, Poola), kes jättis kaebuse rahuldamata, leides esiteks, et seadusandja on välistanud võimaluse, kus samal ajal kohaldatakse aktsiisiseaduse artikli 30 lõikes 7a ja artikli 31d lõike 1 punktis 3 ette nähtud kahte maksuvabastust. Teisena nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastus on energiamahukale ettevõtjale kohaldatav vaid siis, kui talle ei rakendu seaduse artikli 30 lõikes 7a ette nähtud maksuvabastus, milleks on käesoleval juhul elektrolüütilistes protsessides kasutatavale elektrienergiale kohaldatav maksuvabastus.

18 Lisaks kohaldatakse selle seaduse artikli 31d lõike 1 punktis 3 ette nähtud maksuvabastust asjaomasele ettevõtjale tervikuna ja kogu tema kasutatavale energiale, mitte ainult sellele osale energiast, mida ta kasutab elektrolüütilistes protsessides.

19 Teiseks täpsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Bydgoszczi vojevoodkonna halduskohus), et muud kulud nagu jaotustasud, mis ei ole elektri ostukulud, ei kujuta endast ostukulu komponente, isegi kui need on vajalikud elektri ostmiseks ja kasutamiseks. Lisaks täpsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus, et selleks, et elektrienergia ostmisega seotud kuludelt tasumisele kuuluvaid summasid saaks kvalifitseerida „maksuna“, peab olema kohustus need summad tasuda ja pädevatel asutustel peab olema võimalik selle kohustuse täitmata jätmise korral pöörduda nende summade tasumise eest vastutavate isikute vastu kohtusse.

20 A. esitas kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Naczelny Sąd Administracyjnyle (Poola kõrgeim halduskohus), kellel on tekkinud küsimus direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a tõlgendamise kohta.

21 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas […] direktiivi 2003/96, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, artikli 17 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et ostetud elektrienergia tegeliku kulu hulka tuleb arvata ainult elektrienergia enda ostuhind, jättes välja mis tahes muud tasud, näiteks jaotustasu, mida tuleb liikmesriigis kohaldatavate õigusnormide kohaselt maksta selleks, et elektrienergiat oleks võimalik osta?

2. Kas direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui energiamahukale ettevõttele ei anta elektrienergia ostmisel aktsiisivabastust [aktsiisiseaduse artikli 31d lõige 1] juhul, kui kõnealune ettevõte kasutab aktsiisivabastust liikmesriigi teiste õigusnormide kohaselt ([aktsiisiseaduse] artikli 30 lõige 7a), kui see ettevõte tõendab, et ta ei kasuta ühe ja sama energia puhul neid kahte vabastust ühel ajal ja kui vabastuste kogusumma ei ole suurem kui sama ajavahemiku eest tasutud aktsiis?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

22 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel tema menetluses oleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul temale esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada (7. august 2018. aasta kohtuotsus Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Sellega seoses nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsuse küsimused põhinevad eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul, mille kohaselt ei saa selline lisakulu nagu jaotustasude määrad, millele ta viitab, kujutada endast „makse“ direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a tähenduses.

24 Seega, eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks tuleb lähtuda sellest, et esimese küsimusega soovib ta sisuliselt teada, kas direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et ostetud energia tegelik kulu selle sätte tähenduses hõlmab üksnes energia ostuhinda ennast, välistades lisakulud, mis ei saa endast kujutada „makse“ nimetatud sätte tähenduses, nagu energia jaotamise kohustuslikud tasumäärad, mida liikmesriigi õigusnormide kohaselt tasutakse selle energia ostmisel.

25 Kõigepealt tuleb meenutada, et direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a teise lõigu kohaselt mõistetakse „energiatoodete ja elektrienergia ostu“ all „ostetud või ettevõttes toodetud elektrienergia tegelikku kulu“.

26 Sellega seoses nähtub viidatud sättest, et see kulu hõlmab üksnes elektrienergiat ning soojusenergiat ja energiatooteid, mida kasutatakse kütmiseks või selle direktiivi artikli 8 lõike 2 punktides b ja c ette nähtud eesmärkidel. Lisaks nähtub sama direktiivi artikli 17 lõike 1 punkti a teisest lõigust, et energia tegelike kulude sisse arvestatakse kõik maksud, välja arvatud mahaarvamisele kuuluv käibemaks.

27 Seega tuleb analüüsida, kas liikmesriigi õigusnormides ette nähtud elektrienergia jaotustasusid tuleb pidada mõiste „ettevõtja ostetud energia tegelikud kulud“ hulka kuuluvaks direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a teise lõigu esimese lause tähenduses.

28 Tuleb märkida, et liidu õigusnormi kohaldamisala kindlaksmääramiseks ei tule arvesse võtta mitte üksnes selle õigusakti sõnastust, vaid ka konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa säte on (16. novembri 2023. aasta kohtuotsus Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, punkt 34).

29 Esiteks tuleb direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a teise lõigu esimese lause sõnastusega seoses märkida, et see viitab „ettevõttes ostetud või toodetud energia tegelikule kulule“. Mõistet „tegelik kulu“ ei ole pealegi määratletud ei selles ega teistes direktiivi 2003/96 sätetes.

30 Ent vastavalt selle mõiste tavapärasele tähendusele tavakeeles tuleb sellest aru saada nii, et see vastab kõikidele kuludele, mis on nimetatud sättes silmas peetud energia ostmisega tingimata seotud. Seda tõlgendust toetab sama sätte eri keeleversioonide analüüs, mis väljendavad mõistet „tegelik kulu“ ühetaoliselt, muu hulgas poola keeles (*rzeczywisty koszt*), inglise keeles (*actual cost*), saksa keeles (*tatsächlichen Kosten*), itaalia keeles (*costo effettivo*), hispaania keeles (*coste real*) ja rumeenia keeles (*costul real*). Sellega seoses viitavad kõik need versioonid tegelikult kantud kuludele, mis on vajalikud elektrienergia ostmiseks.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib aga, et energiatarnijale jaotustasude maksmine on energia ostmisel kohustuslik ja nende suurus määratakse kindlaks konkreetsete õigusnormide alusel.

32 Teiseks kinnitab seda tõlgendust direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a teise lõigu esimese lause kontekst. Ühelt poolt tuleb märkida, et kuigi seadusandja on täpsustanud, et seal kasutatud mõiste „energia“ hulka „arvestatakse ainult elektri- ja soojusenergia ning energiatooted, mida kasutatakse kütmiseks või [selle direktiivi] artikli 8 lõike 2 punktides b ja c nimetatud eesmärkidel“, ei piira kõnealune säte mõiste „tegelik kulu“ ulatust üksnes energia hinnaga, mida asjaomasel ettevõtjal tuleb ostmisel maksta.

33 Teiselt poolt tuleb tõdeda, et kui liidu seadusandja soovis selle mõiste hulgast välja jätta energia ostmisega seotud kulud, välistas ta need sõnaselgelt. Nimelt on direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a teise lõigu kolmandas lauses täpsustatud, et „tegelike kulude“ sisse on arvestatud „kõik maksud“, „välja arvatud mahaarvamisele kuuluv käibemaks“.

34 Lõpuks tuleb kolmandaks sedastada, et direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a teise lõigu kolmanda lause grammatiline tõlgendus, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 29–32, st selle sätte tähenduses mõiste „tegelikud kulud“ lai tõlgendus, on kooskõlas õigusakti peamise eesmärgiga, mille osa see säte on, nimelt eesmärgiga edendada siseturu nõuetekohast toimimist

energiasektoris, vältides eelkõige konkurentsimoonutusi (vt selle kohta 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et ostetud energia tegelik kulu selle sätte tähenduses peab hõlmama täiendavaid kulusid, mis ei või olla „maksud“ selle sätte tähenduses, nagu energia jaotamise kohustuslikud tasud, mida liikmesriigi õigusnormide kohaselt makstakse selle energia ostmisel.

Teine küsimus

36 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et energiamahukat ettevõtjat selle sätte tähenduses ei vabastata aktsiisist elektrienergia ostmisel, kui nimetatud ettevõtja saab sellelt elektrienergialt aktsiisivabastuse, mis on ette nähtud elektrolüütilistes protsessides kasutatavale elektrienergiale, isegi kui see ettevõtja tõendab, et sama energia puhul ei saa ta neid kahte vabastust üheaegselt ja et nimetatud maksuvabastuste kogusumma ei ületa samal ajavahemikul tasutud aktsiisi summat.

37 Kõigepealt tuleb märkida, et direktiivi 2003/96 artikli 2 lõike 4 punkti b kolmanda taande kohaselt ei kohaldata seda direktiivi muu hulgas elektrienergia suhtes, mida kasutatakse peamiselt keemilise reduktsiooni jaoks ning elektrolüütilistes ja metallurgilistes protsessides. Seega nähtub viidatud artikli sõnastusest, et kõnealune elekter ei kuulu selle direktiivi kohaldamisalasse.

38 Direktiivi artikli 4 kohaselt peavad liikmesriigid kehtestama direktiivi reguleerimisalasse kuuluvate energiatoodete – nimelt mootorikütus, kütteained ja elekter – sellise maksustamistaseme, mis ei tohi jääda alla direktiivis sätestatud miinimumtaseme (31. märtsi 2022. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (energiatoodete maksustamine), C-139/20, EU:C:2022:240, punkt 39).

39 Lisaks nähtub nimetatud direktiivi põhjendusest 3 ja artiklist 4, et selle direktiiviga ei ühtlustatud energiatoodete ja elektrienergia aktsiisimäärasid täielikult, vaid see piirdus ühtlustatud madalaima maksustamistaseme kehtestamisega.

40 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei takista minimaalne ühtlustamine liikmesriikidel säilitada või vastu võtta rangemaid meetmeid tingimusel, et need meetmed ei sea direktiiviga ette nähtud tulemuse saavutamist tõsiselt ohtu (vt selle kohta 7. juuli 2016. aasta kohtuotsus Muladi, C-447/15, EU:C:2016:533, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Kuna direktiiv 2003/96 näeb ette energiatoodete ja elektrienergia ühtlustatud maksustamise korra, on direktiivi eesmärk, nagu nähtub selle põhjendustest 2–5 ja 24, edendada siseturu nõuetekohast toimimist energiasektoris, vältides eelkõige konkurentsimoonutusi (vt selle kohta 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Siiski näeb see direktiiv liikmesriikidele ette võimaluse kehtestada erinevad maksumäärad, maksuvabastused või aktsiisivähendused. Liidu seadusandja on seega jätnud liikmesriikidele aktsiisi valdkonnas teatava kaalutlusruumi (vt selle kohta 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punkt 26).

43 Vastavalt nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 1 punktile a võivad liikmesriigid kohaldada elektritarbimiselt maksuvähendusi energiamahukate ettevõtete kasuks, eeldusel et selles direktiivis sätestatud Euroopa Liidu madalaimat maksustamistaset järgitakse keskmiselt iga ettevõtte puhul (18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punkt 47).

44 Selle direktiiviga hõlmatud energiatoodete ja elektrienergia maksustamistase võib ulatuda nullini, kui neid tooteid ja elektrienergiat kasutavad energiamahukad ettevõtted (31. märtsi 2022. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Poola (energiatoodete maksustamine), C-139/20, EU:C:2022:240, punkt 42).

45 Sellega seoses tuleb märkida, et energiamahukatele ettevõtjatele direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punktis a ette nähtud maksusoodustused on liikmesriikidele valikulised (vt selle kohta 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt B (valikuline maksude vähendamine) (C-100/20, EU:C:2021:716, punkt 24).

46 Sellest sättest tuleneb samuti, et liikmesriikidele jääb vabadus piirata energiamahukate ettevõtete maksusoodustuste kasutamist ühe või mitme tööstussektoriga (18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punkt 49).

47 Sama direktiivi põhjendustest 9 ja 11 nähtub, et see direktiiv näeb liikmesriikide jaoks ette teatava kaalutlusruumi riigisiseses raamistikus kohandatud poliitika määratlemiseks ja rakendamiseks ning et selle direktiivi rakendamise raamistikus kehtestatud maksustamiskord kuulub liikmesriikide pädevusse (vt selle kohta 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punkt 50).

48 Eeltoodust tuleb järeldada, et kuigi liikmesriik võib talle direktiiviga 2003/96 antud kaalutlusruumi kasutades vabastada maksust elektrienergia, mida kasutavad energiamahukad ettevõtted, ei tulene ühestki selle direktiivi sättest, et tal on kohustus seda teha.

49 Sellega seoses näeb direktiivi artikli 17 lõike 1 punkti a esimese lõigu teine lause ette, et liikmesriigid võivad selle määratluse piires kohaldada piiravamaid põhimõtteid, sealhulgas müügiväärtust, tootmisprotsessi ja valdkonna määratlust.

50 Tuleb aga tõdeda, et kuigi selles sättes on nimetatud teatud kriteeriume, millele liikmesriigid võivad energiamahukate ettevõtete puhul maksusoodustuste poliitika määratlemisel ja rakendamisel viidata, nähtub selle sätte sõnastusest, et nende kriteeriumide loetelu ei ole ammendav.

51 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, otsustas Poola Vabariik vastavalt aktsiisiseaduse artikli 31d lõike 1 punktile 1 kohaldada aktsiisivähendust energiamahukatele ettevõtetele, kes tegelevad teatud majandustegevuse valdkondades, mis on määratletud Poola tegevusalade klassifikaatori koodidega.

52 Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et juhul, kui äriühing kasutab aktsiisivabastust elektrolüütilistes protsessides kasutatava elektrienergia puhul, mis on ette nähtud aktsiisiseaduse artikli 30 lõike 7a punktis 2, ei ole tal õigust samal ajal saada energiamahukatele ettevõtetele selle seaduse artikli 31d lõikes 1 ette nähtud aktsiisivabastust.

53 Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 48 ja 50 märgitut, ei saa direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a esimese lõigu teist lauset tõlgendada nii, et see välistab niisuguse kriteeriumi määratluse – nagu see, millele on viidatud kohtuotsuse punktis 52 sellise maksuvähenduse kehtestamiseks nagu on kõne all põhikohtuasjas – tingimusel, et see kriteerium ja selle kohaldamine ei ole diskrimineerivad.

54 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et liikmesriigid peavad neile muu hulgas direktiivi 2003/96 artikliga 17 antud kaalutlusõigust teostades järgima liidu õigust ja selle õiguse üldpõhimõtteid ning eelkõige võrdse kohtlemise põhimõtet. See nõue puudutab pealegi nii meetmeid, mille abil seda kaalutlusõigust kasutatakse, kui ka nende kohaldamist (9. septembri 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt B (valikuline maksude vähendamine), C-100/20, EU:C:2021:716, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Võrdse kohtlemise põhimõte nõuab, et võrreldavaid olukordi ei käsitletaks erinevalt ja erinevaid olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui niisugune kohtlemine on objektiivselt põhjendatud (9. septembri 2021. aasta kohtuotsus Hauptzollamt B (valikuline maksude vähendamine), C-100/20, EU:C:2021:716, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

56 Eelotsusetaotlusest ei nähtu ühtegi asjaolu, mille põhjal võiks Poola õigusnormides ette nähtud kriteeriumi pidada diskrimineerivaks. Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas seda kriteeriumi kohaldatakse kooskõlas võrdse kohtlemise põhimõttega.

57 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et energiamahukat ettevõtjat selle sätte tähenduses ei vabastata aktsiisist elektrienergia ostmisel, kui nimetatud ettevõtja saab sellelt elektrienergialt aktsiisivabastuse, mis on ette nähtud elektrolüütilistes protsessides kasutatavale elektrienergiale, isegi kui see ettevõtja tõendab, et sama energia puhul ei saa ta neid kahte vabastust üheaegselt ja et nimetatud maksuvabastuste kogusumma ei ületa samal ajavahemikul tasutud aktsiisi summat, tingimusel, et liikmesriigi õigusnormides selle kohta kehtestatud kriteerium on välja töötatud ja seda kohaldatakse kooskõlas võrdse kohtlemise põhimõttega.

Kohtukulud

58 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

1. Nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, artikli 17 lõike 1 punkti a

tuleb tõlgendada nii, et

ostetud energia tegelik kulu selle sätte tähenduses peab hõlmama täiendavaid kulusid, mis ei või olla „maksud“ selle sätte tähenduses, nagu energia jaotamise kohustuslikud tasud, mida liikmesriigi õigusnormide kohaselt makstakse selle energia ostmisel.

2. Direktiivi 2003/96 artikli 17 lõike 1 punkti a

tuleb tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et energiamahukat ettevõtjat selle sätte tähenduses ei vabastata aktsiisist elektrienergia ostmisel, kui nimetatud ettevõtja saab sellelt elektrienergialt aktsiisivabastuse, mis on ette nähtud elektrolüütilistes protsessides kasutatavale elektrienergiale, isegi kui see ettevõtja tõendab, et sama energia puhul ei saa ta neid kahte vabastust üheaegselt ja et nimetatud maksuvabastuste kogusumma ei ületa samal ajavahemikul tasutud aktsiisi summat, tingimusel, et liikmesriigi õigusnormides selle kohta kehtestatud kriteerium on välja töötatud ja seda kohaldatakse kooskõlas võrdse kohtlemise põhimõttega.

Allkirjad