A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2024. június 13.*

„Előzetes döntéshozatal – 2003/96/EK irányelv – A 2. cikk (4) bekezdése b) pontjának harmadik franciabekezdése – A 17. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Jövedéki adó – Az energiatermékek és a villamos energia adóztatása – Elektrolízishez felhasznált villamos energia – Az energiatermékek és a villamos energia fogyasztásának adócsökkentése a nagy energiaintenzitású vállalkozások tekintetében – Az energiatermékek és a villamos energia adóztatása – A beszerzett energia tényleges költsége – Elosztási díjak – Mentességi kritériumok – Az egyenlőség és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve”

A C-266/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2023. április 26-án érkezett, 2022. december 28-i határozatával terjesztett elő

az **A. S. A.**

és

a **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy**

között,

a **Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: Csehi Z. tanácselnök, M. Ilešič (előadó) és D. Gratsias bírák,

főtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az A. S. A. képviseletében K. Rutkowski radca prawny,

– a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy képviseletében A. Kowalczyk-Markowska,

– a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében I. Herranz Elizalde, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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.) 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az A. S. A. lengyel jog szerinti társaság és a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (a bydgoszczi adóhatóság igazgatója, Lengyelország) között az e társaság által a villamos energia után megfizetett jövedéki adó egy része visszatérítésének megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2003/96 irányelv (2)–(5), (9), (11) és (24) preambulumbekezdése a következőket mondja ki:

„(2) A villamos energia és az ásványolajon kívüli egyéb energiatermékek minimum 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 szenet is, közösségi szinten minimum adómértékeket állapítsanak meg.

(4) A tagállamok által alkalmazott nemzeti energiaadó-mértékek érezhető különbségei hátrányosnak bizonyulhatnak a belső piac megfelelő működésére.

(5) A megfelelő minimum közösségi adómértékek meghatározása lehetővé teheti a nemzeti adómértékek között fennálló különbségek csökkentését.

[…]

(9) A tagállamok számára biztosítani kell a nemzeti körülményekhez igazított politikák meghatározásához és végrehajtásához szükséges rugalmasságot.

[…]

(11) Az energiatermékekre és a villamos energiára vonatkozó, e közösségi adóztatási keretrendszer végrehajtásával kapcsolatos adóügyi intézkedésekről az egyes tagállamoknak kell dönteniük. E tekintetben a tagállamok dönthetnek úgy, hogy nem növelik a teljes adóterhet, ha úgy ítélik meg, hogy egy ilyen, az adóügyi semlegességre vonatkozó elv megvalósítása hozzájárulhat adórendszereik átszervezéséhez és modernizálásához azáltal, hogy ösztönzi azon magatartást, amely a környezet fokozottabb védelmét és a nagyobb munkaerő-felhasználást segíti elő.

[…]

(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 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának harmadik franciabekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Ezen irányelvet nem lehet a következőkre alkalmazni:

[…]

b) az energiatermékek és a villamos energia következő felhasználásai:

[…]

– elsősorban kémiai redukció céljaira, valamint elektrolízisnél és fémipari folyamatokban használt villamos energia”.

5 Az említett irányelv 4. cikke a következőképpen szól:

„(1) Azon adómértékek, amelyeket a tagállamoknak a 2. cikkben felsorolt energiatermékekre és villamos energiára alkalmaznak, nem lehetnek kisebbek, mint az ezen irányelvben előírt minimum adómértékek.

(2) Ezen irányelv alkalmazásában »adómérték« a szabadforgalomba bocsátás időpontjában az energiatermékek és a villamos energia mennyiségére közvetlenül vagy közvetetten számított összes közvetett adó (kivéve a [hozzáadottérték-adó] (héa)]) tekintetében megállapított teljes teher.”

6 Ugyanezen irányelv 8. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„E cikket a következő ipari és kereskedelmi célokra kell alkalmazni:

[…]

c) magas- és mélyépítéshez, közművekhez használt műszaki berendezések és gépek;

[…].”

7 A 2003/96 irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdése kimondja:

„(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.

[…]

b) ha megállapodásokat kötnek vállalkozásokkal vagy vállalkozások társulásával, vagy ha bevezetik a forgalomképes kibocsátási engedélyek rendszerét, vagy azzal egyenértékű intézkedéseket hajtanak végre, amennyiben azok a környezetvédelmi célkitűzések elérését vagy az energiahatékonyság javulását eredményezik.

(2) A 4. cikk (1) bekezdése ellenére a tagállamok akár nulláig is csökkenthető adómértéket alkalmazhatnak a 2. cikk meghatározása szerinti energiatermékekre és villamos energiára, ha azokat e cikk (1) bekezdésében meghatározott nagy energiaintenzitású vállalkozások használják fel.”

A lengyel jog

A jövedéki adóról szóló törvény

8 A 2008. december 6-i ustawa o podatku akcyzowymnak (a jövedéki adóról szóló 2008. december 6-i törvény; Dz. U. 2009., 3. sz., 11. tétel) az alapügyre alkalmazandó változata 30. cikkének (7a) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A következő célokból felhasznált villamos energia mentesül a jövedéki adó alól:

1) kémiai redukciós eljárás;

2) elektrolízis;

3) fémipari folyamatok;

4) ásványtani folyamatok.”

9 E törvény 31d. cikkének (1), (2) és (11) bekezdése előírja:

„(1) A villamos energiát felhasználó nagy energiaintenzitású vállalkozás az általa felhasznált villamos energia után megfizetett jövedéki adó egy részének visszatérítése formájában mentesül a jövedéki adó alól, amennyiben megfelel a következő együttes feltételeknek:

1) a tevékenységek lengyelországi osztályozása (PKD) következő kódjaival jelölt gazdasági tevékenységet folytat: [PKD-kódok],

2) a számviteli szabályoknak megfelelő könyvelést vezet,

3) e villamos energia tekintetében nem részesül a 30. cikk (7a) bekezdése szerinti jövedékiadó-mentességben.

(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 összességében 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.”

Az energiáról szóló törvény

10 Az 1997. április 10-i ustawa – Prawo energetycznének (az energiáról szóló 1 törvény) (Dz. U. 1997., 54. sz., 348. tétel) az alapügyre alkalmazandó változata 47. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az engedéllyel rendelkező energiaipari vállalkozások megállapítják a gáz halmazállapotú tüzelőanyagokra és a villamos energiára vonatkozó díjszabásokat, amelyeket az URE [Urząd Regulacji Energetyki, a lengyel energiaügyi szabályozó hatóság] 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 megújuló energiaforrásokról szóló törvény

11 A 2015. február 20-i ustawa o odnawialnych źródłach energiinek (a megújuló energiaforrásokról szóló törvény; Dz. U. 2015., 478. tétel) az alapügyre alkalmazandó változata 52. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„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."

Az energiaügyi miniszternek a villamosenergia-kereskedelmi díjak megállapításának és kiszámításának, valamint számlázásának részletes szabályairól szóló rendelet

12 A 2017. december 29-i rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz Rozliczeń w obrocie energią elektrycznąnak (az energiaügyi miniszternek a villamosenergia-kereskedelmi díjak megállapításának és kiszámításának, valamint számlázásának részletes szabályairól szóló rendelet; Dz. U., 2017., 2500. tétel) az alapügyre alkalmazandó változata 5. cikke (2) és (3) bekezdésének szövege a következő:

„[(2)] A villamosenergia-átviteli gazdasági 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;

[…]”

13 E rendelet 14. cikkének (3)–(7) bekezdése előírja:

„(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 átvitelirendszer-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 hálózatból az átvételi ponton átvett villamos energia egység alapján kerül kiszámításra.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 Az A. 2016-ban mentesült a tevékenységei keretében elektrolízisre használt villamos energia jövedéki adója alól.

15 Mivel az A. úgy ítélte meg, hogy nagy energiaintenzitású vállalkozásként az általa ennek keretében felhasznált energia fennmaradó része tekintetében is adómentességben kellett volna részesülnie, és mivel a megvásárolt energia tényleges költségének magában kell foglalnia az elosztási költségeket és a villamos energia származási bizonyítványai beszerzésének költségeit is, az A. helyesbítette a 2016. évre vonatkozó jövedékiadó-bevallását, és azt kérte a Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniutól (a toruńi adóhatóság igazgatója, Lengyelország), hogy térítse vissza számára a megfizetett jövedéki adó összegét, amely szerinte túlfizetésnek minősült.

16 2018. február 8-i határozatával a toruńi adóhatóság igazgatója megtagadta ezen összeg visszatérítését. A bydgoszczi adóhatóság igazgatója, akihez az A. e határozattal szemben jogorvoslati kérelmet nyújtott be, 2018. május 14-i határozatával helybenhagyta e határozatot.

17 Az A. keresetet indított a 2018. május 14-i határozattal szemben a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bydgoszczi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt, amely azt elutasította, először is megállapítva, hogy a jogalkotó kizárta a jövedéki adóról szóló törvény 30. cikkének (7a) bekezdésében, illetve 31d. cikke (1) bekezdésének 3. pontjában előírt két mentesség egyidejű igénybevételének lehetőségét. Az e második rendelkezésben előírt mentesség csak akkor áll fenn valamely nagy energiaintenzitású vállalkozás esetében, ha nem részesül az e törvény 30. cikkének (7a) bekezdésében előírt mentességben, a jelen esetben az elektrolitikus folyamatokban felhasznált villamos energiára vonatkozó mentességben.

18 Egyébiránt az említett törvény 31d. cikke (1) bekezdésének 3. pontjában előírt adómentesség az érintett vállalkozás egészére és az általa felhasznált energia egészére, és nem csupán az elektrolízishez felhasznált energiarészre alkalmazandó.

19 Másodsorban a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bydgoszczi vajdasági közigazgatási bíróság) pontosította, hogy az elosztási költségekhez hasonló, a villamos energia megvásárlásának költségétől eltérő kiadások és költségek nem minősülnek e beszerzési költség elemeinek, még akkor sem, ha azokat a villamos energia vásárlásához és felhasználásához kell viselni. Ezenkívül e bíróság elsősorban azt állapította meg, hogy ahhoz, hogy a villamos energia vásárlásához kapcsolódó költségek címén fizetendő összegeket „adónak” lehessen minősíteni, az szükséges, hogy fennálljon az ezen összegek megfizetésére vonatkozó kötelezettség, és az illetékes hatóságok e kötelezettség be nem tartása esetén felelősségre vonhassák az említett összegek fizetésére kötelezett személyeket.

20 Az A. felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország), a kérdést előterjesztő bírósághoz, amely a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmezését kéri.

21 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Értelmezhető-e az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, […] [2003/96 irányelv] 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?

2) Úgy kell-e értelmezni a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy azzal ellentétes a nagy energiaintenzitású vállalkozás esetében a villamosenergia-vásárlás jövedékiadó-mentességének ([a jövedéki adóról szóló törvény] 31d. cikkének (1) bekezdése) kizárása abban az esetben, ha e vállalkozás tárgyi jövedékiadó-mentességben részesül a nemzeti jogszabályok ([a jövedéki adóról szóló 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

22 Elöljáróban 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 (2018. augusztus 7-i Smith ítélet, C-122/17, EU:C:2018:631, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések a kérdést előterjesztő bíróság azon értékelésén alapulnak, amely szerint az általa hivatkozott elosztási díjakhoz hasonló többletdíjak nem minősülhetnek a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett „adónak”.

24 Ahhoz tehát, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, meg kell állapítani, hogy első kérdésével e bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy az e rendelkezés értelmében vett, beszerzett energia tényleges költségének csak magának az energiának a beszerzési árát kell magában foglalnia, az olyan többletterhek kizárásával, amelyek nem minősülhetnek az említett rendelkezés értelmében vett „adóknak”, mint például az említett energia beszerzése során a nemzeti szabályozás alapján viselt kötelező elosztási díjak.

25 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának második albekezdése értelmében az „energiatermékek és villamos energia beszerzése” a „beszerzett vagy az üzleti vállalkozáson belül előállított energia tényleges költsége”.

26 E rendelkezésből e tekintetben az következik, hogy e költség csak a fűtési vagy az ezen irányelv 8. cikke (2) bekezdésének b) és c) pontjában meghatározott célokra felhasznált villamos energiát, hőt és energiatermékeket foglalja magában.

27 Azt kell tehát megvizsgálni, hogy a villamos energiának a nemzeti szabályozásban előírt elosztási díjait egy vállalkozás által „beszerzett energia tényleges költsége” fogalmába tartozónak kell-e tekinteni a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontja második albekezdésének első mondata értelmében.

28 Emlékeztetni kell arra, hogy valamely uniós jogi rendelkezés hatályának meghatározásakor nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (2023. november 16-i Tüke Busz ítélet, C-391/22, EU:C:2023:892, 34. pont).

29 Először is, a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontja második albekezdése első mondatának szövegét illetően meg kell állapítani, hogy az a „beszerzett vagy az üzleti vállalkozáson belül előállított energia tényleges költségére” utal. A „tényleges költség” fogalmát egyébként sem e rendelkezés, sem a 2003/96 irányelv más rendelkezései nem határozzák meg.

30 Márpedig az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentésének megfelelően e fogalmat úgy kell érteni, mint amely megfelel az említett rendelkezésben említett energia vásárlásához szükségszerűen kapcsolódó valamennyi költségnek. Ezt az értelmezést ugyanezen rendelkezés különböző nyelvi változatainak vizsgálata is megerősíti, amelyek egységesen fejezik ki a „tényleges költség” fogalmát, többek között a lengyel nyelvi („rzeczywisty koszt”), az angol nyelvi („actual cost”), a német nyelvi („tatsächlichen Kosten”), az olasz nyelvi („costo effettivo”), a spanyol nyelvi („coste real”) és a román nyelvi változatban („costul real”). E tekintetben e nyelvi változatok mindegyike azon ténylegesen felmerült költségekre utal, amelyek szükségesek a villamos energia beszerzéséhez.

31 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság kiemeli, hogy az elosztási díjaknak az energiaszolgáltató részére történő megfizetése kötelező az ezen utóbbitól történő beszerzéshez, és azok összegét pontos jogszabályi rendelkezések alapján határozzák meg.

32 Másodsorban, az említett értelmezést megerősíti az a szövegkörnyezet, amelybe a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának második albekezdése illeszkedik. E tekintetben – egyfelől – bár a jogalkotó pontosította, hogy az ehelyütt alkalmazott „energia” kifejezés „csak tüzelési, fűtési vagy az [ezen irányelv 8. cikke (2) bekezdésének] b) és c) pontja szerinti célokra felhasznált villamos energiára, tüzelő-, fűtőanyagra és energiatermékekre vonatkozik, a szóban forgó rendelkezés mindazonáltal a „tényleges költség” kifejezés terjedelmét nem korlátozza kizárólag azon energiaárra, amelyet az érintett vállalkozásnak fizetnie kell a beszerzéséért.

33 Másfelől meg kell állapítani, hogy amikor az uniós jogalkotó ki akarta zárni az energia beszerzéséhez kapcsolódó költségeket a „tényleges költségek” fogalmából, azokat kifejezetten kizárta. A 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontja második albekezdésének harmadik mondata ugyanis pontosítja, hogy a „tényleges költségbe” „minden adót” bele kell érteni, „a levonható forgalmi adó kivételével”.

34 Végül, harmadsorban, meg kell állapítani, hogy a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontja második albekezdése harmadik mondatának a jelen ítélet 29–32. pontjában kifejtett szó szerinti értelmezése, vagyis az e rendelkezés értelmében vett „tényleges költségek” fogalmának tág értelmezése összeegyeztethető azon szabályozás fő céljával, amelynek e rendelkezés részét képezi, nevezetesen azzal a célkitűzéssel, hogy az energiaágazatban elősegítse a belső piac megfelelő működését, elkerülve különösen a verseny torzulását (lásd ebben az értelemben: 2020. január 30-i Autoservizi Giordano ítélet, C-513/18, EU:C:2020:59, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 A fenti megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett, beszerzett energia tényleges költségének olyan többletterheket is magában kell foglalnia, amelyek nem minősülhetnek az e rendelkezés értelmében vett „adóknak”, mint például az említett energia beszerzése során a nemzeti szabályozás alapján viselt kötelező elosztási díjak.

A második kérdésről

36 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy azzal ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy az e rendelkezés értelmében vett, nagy energiaintenzitású vállalkozástól meg kell tagadni a villamos energia beszerzése után fizetendő jövedéki adó alóli mentességet, ha e vállalkozás e villamos energia tekintetében az elektrolitikus folyamatokban felhasznált villamos energia számára fenntartott jövedékiadó-mentesség kedvezményében részesül, még akkor is, ha az említett vállalkozás bizonyítja, hogy ugyanazon energia tekintetében nem részesül egyidejűleg e két mentességben, és az említett mentességek teljes összege nem haladja meg az ugyanezen időszak tekintetében megfizetett jövedéki adó összegét.

37 Elöljáróban meg kell állapítani, hogy a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának harmadik franciabekezdése szerint az irányelv nem alkalmazható többek között az elsősorban kémiai redukciós eljárásban, valamint elektrolízisnél és fémipari folyamatokban felhasznált villamos energiára. Következésképpen e cikk szövegéből kitűnik, hogy a szóban forgó villamos energia nem tartozik ezen irányelv hatálya alá.

38 Ezen irányelv 4. cikke értelmében a tagállamoknak olyan adómértékek alkalmazásával kell adót kivetniük az irányelv hatálya alá tartozó energiatermékekre, nevezetesen az üzemanyagokra, a tüzelő- és fűtőanyagokra, valamint a villamos energiára, amelyek nem lehetnek alacsonyabbak az irányelvben előírt minimális adómértékeknél (2022. március 31-i Bizottság kontra Lengyelország [Az energiatermékek adóztatása] ítélet, C-139/20, EU:C:2022:240, 39. pont).

39 Egyébiránt az említett irányelv (3) preambulumbekezdéséből és 4. cikkéből is kitűnik, hogy az irányelv nem harmonizálta teljes mértékben az energiatermékek és a villamos energia jövedékiadó-mértékét, hanem csupán minimális harmonizált adómértékeket állapít meg.

40 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a minimális harmonizáció nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy szigorúbb intézkedéseket tartsanak fenn vagy fogadjanak el, feltéve, hogy ezen intézkedések nem veszélyeztetik komolyan a szóban forgó irányelv által meghatározott célt (lásd ebben az értelemben: 2016. július 7-i Muladi ítélet, C-447/15, EU:C:2016:533, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A 2003/96 irányelv az energiatermékek és a villamos energia harmonizált adóztatási rendszerének előírásával – amint az (2)–(5) és (24) preambulumbekezdéséből is levezethető – elsősorban arra irányul, hogy az energiaágazatban előmozdítsa a belső piac megfelelő működését, különösen a verseny torzulásának elkerülését (lásd ebben az értelemben: 2020. január 30-i Autoservizi Giordano ítélet, C-513/18, EU:C:2020:59, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Mindazonáltal ezen irányelv lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy eltérő adómértékeket, adómentességeket vagy adókedvezményeket vezessenek be a jövedéki adó tekintetében. Az uniós jogalkotó tehát bizonyos mérlegelési mozgásteret hagyott a tagállamoknak a jövedéki adó területén (lásd ebben az értelemben: 2020. január 30-i Autoservizi Giordano ítélet, C-513/18, EU:C:2020:59, 26. pont).

43 Az említett irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a tagállamok a villamosenergia-fogyasztásra vonatkozó adókedvezményeket alkalmazhatnak a nagy energiaintenzitású vállalkozások javára, feltéve hogy az ezen irányelvben előírt európai uniós minimum adómértékeket átlagosan minden üzleti vállalkozás tekintetében betartják (2017. január 18-i IRCCS – Fondazione Santa Lucia ítélet, C-189/15, EU:C:2017:17, 47. pont).

44 Az ugyanezen irányelv hatálya alá tartozó energiatermékek és villamos energia adómértéke akár nulláig is csökkenthető, ha azokat nagy energiaintenzitású vállalkozások használják fel (2022. március 31-i Bizottság kontra Lengyelország [Az energiatermékek adóztatása] ítélet, C-139/20, EU:C:2022:240, 42. pont).

45 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a nagy energiaintenzitású vállalkozások számára biztosított, a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt adókedvezmények fakultatív jellegűek a tagállamok számára (lásd ebben az értelemben: 2021. szeptember 9-i Hauptzollamt B [Fakultatív adócsökkentés] ítélet, C-100/20, EU:C:2021:716, 24. pont).

46 E rendelkezésből az is következik, hogy a tagállamok a nagy energiaintenzitású vállalkozások javára nyújtott adókedvezmények igénybevételét továbbra is korlátozhatják egy vagy több ipari ágazat vállalkozásaira (2017. január 18-i IRCCS – Fondazione Santa Lucia ítélet, C-189/15, EU:C:2017:17, 49. pont).

47 Ezen irányelv (9) és (11) preambulumbekezdésének értelmében ugyanis ezen irányelv bizonyos mozgásteret hagy a tagállamok számára a nemzeti körülményekhez igazított politikák meghatározásához és végrehajtásához, és előírja, hogy az említett irányelv végrehajtása keretében elfogadott intézkedésekről az egyes tagállamoknak kell dönteniük (2017. január 18-i IRCCS – Fondazione Santa Lucia ítélet, C-189/15, EU:C:2017:17, 50. pont).

48 A fentiekből azt a következtetést kell levonni, hogy bár egy tagállam a 2003/96 irányelv által számára biztosított mozgástér gyakorlása során mentesítheti a nagy energiaintenzitású vállalkozások által felhasznált villamos energiát, ezen irányelv egyetlen rendelkezéséből sem következik, hogy köteles lenne ily módon eljárni.

49 E tekintetben az említett irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontja első albekezdésének második mondata előírja, hogy az e területre vonatkozó politikájuk meghatározása keretében a tagállamok szigorúbb fogalmakat is alkalmazhatnak, beleértve az eladási érték, folyamat és ágazat meghatározásait.

50 Márpedig meg kell állapítani, hogy bár e rendelkezés felsorol bizonyos kritériumokat, amelyekre a tagállamok hivatkozhatnak az adócsökkentéssel kapcsolatos politikájuk meghatározása és végrehajtása érdekében a nagy energiaintenzitású vállalkozások tekintetében, e rendelkezés megfogalmazásából kitűnik, hogy e kritériumok felsorolása nem kizárólagos jellegű.

51 Ennek megfelelően, amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből is kitűnik, a jövedéki adóról szóló törvény 31d. cikke (1) bekezdése 1. pontjának értelmében a Lengyel Köztársaság úgy döntött, hogy jövedékiadó-kedvezményt vezet be a tevékenységek lengyel osztályozásának kódjaiban megjelölt bizonyos gazdasági tevékenységeket folytató nagy energiaintenzitású vállalkozások vonatkozásában.

52 Egyébiránt az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből az is kitűnik, hogy abban az esetben, ha valamely társaság az elektrolit eljárások során felhasznált villamos energia jövedéki adója alóli, a jövedéki adóról szóló törvény 30. cikke (7a) bekezdésének 2. pontjában előírt mentességet alkalmazza, nem jogosult egyidejűleg arra, hogy a nagy energiaintenzitású vállalkozások javára az e törvény 31d. cikkének (1) bekezdésében előírt jövedékiadó-mentességben is részesüljön.

53 A jelen ítélet 48. és 50. pontjában kifejtettekre tekintettel a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontja első albekezdésének második mondata nem értelmezhető úgy, hogy az kizárja az alapügyben szereplőhöz hasonló adókedvezmény bevezetésére vonatkozó, a jelen ítélet 52. pontjában említetthez hasonló kritérium meghatározását, feltéve, hogy e kritérium és annak alkalmazása nem hátrányosan megkülönböztető jellegű.

54 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis a tagállamok a többek között a 2003/96 irányelv 17. cikke alapján számukra biztosított diszkrecionális jogkört az uniós jog és annak általános elvei, és különösen az egyenlő bánásmód elvének tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. Egyébiránt e követelmény kiterjed mind azokra az intézkedésekre, amelyekkel e diszkrecionális jogkört gyakorolják, mind pedig ezen intézkedések alkalmazására (2021. szeptember 9-i Hauptzollamt B [Fakultatív adócsökkentés] ítélet, C-100/20, EU:C:2021:716, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 E tekintetben az egyenlő bánásmód elvének tiszteletben tartása megköveteli, hogy az összehasonlítható helyzeteket ne kezeljék eltérően, és az eltérő helyzeteket ne kezeljék ugyanúgy, hacsak az ilyen bánásmód objektíven nem igazolható (lásd: 2021. szeptember 9-i Hauptzollamt B [Fakultatív adócsökkentés] ítélet, C-100/20, EU:C:2021:716, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből nem tűnik ki semmiféle olyan körülmény, amely alapján megállapítható lenne a lengyel szabályozásban előírt feltétel hátrányosan megkülönböztető jellege. Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e kritériumot az egyenlő bánásmód elvének megfelelően alkalmazzák-e.

57 A fenti megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy az e rendelkezés értelmében vett, nagy energiaintenzitású vállalkozástól meg kell tagadni a villamos energia beszerzése után fizetendő jövedéki adó alóli mentességet, ha e vállalkozás e villamos energia tekintetében az elektrolitikus folyamatokban felhasznált villamos energia számára fenntartott jövedékiadó-mentesség kedvezményében részesül, még akkor is, ha az említett vállalkozás bizonyítja, hogy ugyanazon energia tekintetében nem részesül egyidejűleg e két mentességben, és az említett mentességek teljes összege nem haladja meg az ugyanezen időszak tekintetében megfizetett jövedéki adó összegét, feltéve, hogy a nemzeti szabályozás által e tekintetben meghatározott kritériumot az egyenlő bánásmód elvének megfelelően alakították ki és alkalmazzák.

A költségekről

58 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 (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

1) Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

az e rendelkezés értelmében vett, beszerzett energia tényleges költségének olyan többletterheket is magában kell foglalnia, amelyek nem minősülhetnek az e rendelkezés értelmében vett „adóknak”, mint például az említett energia beszerzése során a nemzeti szabályozás alapján viselt kötelező elosztási díjak.

2) A 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy az e rendelkezés értelmében vett, nagy energiaintenzitású vállalkozástól meg kell tagadni a villamos energia beszerzése után fizetendő jövedéki adó alóli mentességet, ha e vállalkozás e villamos energia tekintetében az elektrolitikus folyamatokban felhasznált villamos energia számára fenntartott jövedékiadó-mentesség kedvezményében részesül, még akkor is, ha az említett vállalkozás bizonyítja, hogy ugyanazon energia tekintetében nem részesül egyidejűleg e két mentességben, és az említett mentességek teljes összege nem haladja meg az ugyanezen időszak tekintetében megfizetett jövedéki adó összegét, feltéve, hogy a nemzeti szabályozás által e tekintetben meghatározott kritériumot az egyenlő bánásmód elvének megfelelően alakították ki és alkalmazzák.

Aláírások