Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2024. gada 13. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 2003/96/EK – 2. panta 4. punkts b) apakšpunkta trešais ievilkums – 17. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Akcīzes nodoklis – Nodokļu uzlikšana energoproduktiem un elektroenerģijai – Elektrolīzei izmantotā elektroenerģija – Nodokļu samazinājumi attiecībā uz energoproduktu un elektroenerģijas patēriņu energoietilpīgiem uzņēmumiem – Energoproduktu un elektroenerģijas pirkšana – Iegādātās enerģijas faktiskās izmaksas – Sadales maksājumu tarifi – Atbrīvojuma kritēriji – Vienlīdzības un nediskriminācijas principi

Lietā C-266/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniegusi ar 2022. gada 28. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 26. aprīlī, tiesvedībā

A. ***S.A.***

pret

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

piedaloties

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Z. Čehi [*Z. Csehi*], tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*] (referents) un D. Gracijs [*D. Gratsias*],

ģenerāladvokāts: A. Rants [*A. Rantos*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– A. *S.A.* vārdā – *K. Rutkowski*, *radca prawny*,

* Tiesvedības valoda – poļu.

– *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* vārdā – *A. Kowalczyk-Markowska*,

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

– Spānijas valdības vārdā – *I. Herranz Elizalde*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2003/96/EK (2003. gada 27. oktobris), kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai (OV 2003, L 283, 51. lpp.), 17. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp saskaņā ar Polijas tiesībām dibinātu sabiedrību A. *S.A.* un *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Bidgoščas Nodokļu administrācijas iestādes direktors, Polija) par atteikumu atmaksāt daļu no akcīzes nodokļa, ko šī sabiedrība samaksājusi par elektroenerģiju.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2003/96 2.–5., 9., 11. un 24. apsvērumā noteikts:

“(2) Tas, ka nav Kopienas noteikumu, kas nosaka minimālo nodokļa likmi elektroenerģijai un energoproduktiem, kas nav minerāleļļas, var nelabvēlīgi ietekmēt iekšējā tirgus pareizu darbību.

(3) Iekšējā tirgus pareizai darbībai un citu Kopienas politikas mērķu sasniegšanai Kopienas līmenī nepieciešams noteikt minimālo nodokļu līmeni vairumam energoproduktu, ieskaitot elektroenerģiju, dabas gāzi un akmeņogles.

(4) Būtiskas atšķirības valsts nodokļu līmeņos enerģētikas nozarē, ko piemēro dalībvalstis, var izrādīties kaitīgas iekšējā tirgus pareizai darbībai.

(5) Nosakot attiecīgus Kopienas minimālos nodokļu līmeņus, varētu samazināt esošās atšķirības valsts nodokļu līmeņos.

[..]

(9) Dalībvalstīm būtu jādod pielaide, kas nepieciešama, lai definētu un īstenotu politiku atbilstoši saviem apstākļiem.

[..]

(11) Katra dalībvalsts lemj par fiskāliem pasākumiem, ko veikt saistībā ar šo Kopienas noteikumu īstenošanu nodokļu uzlikšanai energoproduktiem un elektroenerģijai. Šajā sakarā dalībvalstis var pieņemt lēmumu nepalielināt vispārējo nodokļu slogu, ja tās uzskata, ka šāda nodokļa neitralitātes principa īstenošana varētu veicināt to sistēmu pārstrukturēšanu un modernizēšanu, veicinot rīcību, kas sekmēs labāku vides aizsardzību un darbaspēka plašāku izmantošanu.

[..]

(24) Būtu jāatļauj dalībvalstīm piemērot dažādus citus atbrīvojumus vai samazinātus nodokļu līmeņus, ja tas nekaitēs iekšējā tirgus pareizai darbībai un neradīs konkurences traucējumus."

4 Šīs direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta trešajā ievilkumā ir noteikts:

"Šī direktīva neattiecas uz:

[..]

b) šādiem energoproduktu un elektroenerģijas izmantošanas veidiem:

[..]

– elektroenerģiju, ko galvenokārt izmanto ķīmiskai reducēšanai un elektrolītiskos un metalurģijas procesos."

5 Minētās direktīvas 4. pants ir formulēts šādi:

"1. Nodokļu līmeņi, kurus dalībvalstis piemēro 2. pantā minētajiem energoproduktiem un elektroenerģijai, nedrīkst būt zemāki par šajā direktīvā aprakstītajiem nodokļu līmeņiem.

2. Šajā direktīvā "nodokļu līmenis" ir kopējā maksa, ko uzliek attiecībā uz visiem netiešajiem nodokļiem (izņemot [pievienotās vērtības nodokli (PVN)]), kurus tieši vai netieši aprēķina atbilstoši energoproduktu un elektroenerģijas daudzumam, laižot apgrozībā."

6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 8. panta 2. punktam:

"2. Šis pants attiecas uz šādiem rūpnieciskiem un komerciāliem mērķiem:

[..]

c) celtniecībā, inženiertehniskās būvēs un sabiedriskos darbos izmantojamās iekārtās un mehānismos;

[..]."

7 Direktīvas 2003/96 17. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

"1. Ja šajā direktīvā noteiktie minimālie nodokļu līmeņi tiek ievēroti caurmērā katrā uzņēmumā, dalībvalstis var piemērot nodokļu samazināšanu energoproduktu patēriņam, ko izmanto apkurei vai 8. panta 2. punkta b) un c) apakšpunktā minētajiem nolūkiem, un elektroenerģijai šādos gadījumos:

a) par labu energoietilpīgam uzņēmumam.

"Energoietilpīgs uzņēmums" ir uzņēmums, kas minēts 11. pantā, kurā energoproduktu un elektroenerģijas iepirkumi sasniedz vismaz 3,0 % no produkcijas vērtības, vai valsts enerģētikas nodoklis, kas jāmaksā, 0,5 % no pievienotās vērtības. Šajā definīcijā dalībvalstis var piemērot ierobežojošus jēdzienus, ieskaitot pārdošanas vērtības [apgrozījuma], procesa un nozares definīcijas.

"Energoproduktu un elektroenerģijas iepirkumi" ir uzņēmumā iepirktās vai ražotās enerģētikas [enerģijas] faktiskās izmaksas. Iekļauj tikai elektroenerģiju, siltum[enerģij]u un energoproduktus, kurus izmanto apkurei vai 8. panta 2. punkta b) un c) apakšpunktā minētajos nolūkos. Iekļauj visus nodokļus, izņemot atskaitāmo PVN.

[..]

b) ja ir noslēgti nolīgumi ar uzņēmumiem vai uzņēmumu apvienībām vai ja īsteno tirgojamas atļauju shēmas vai ekvivalentus pasākumus, ciktāl tie sekmē vides aizsardzības mērķu sasniegšanu vai energoefektivitātes uzlabošanu.

2. Neatkarīgi no 4. panta 1. punkta dalībvalstis var piemērot nulles nodokļa līmeni energoproduktiem un elektroenerģijai, kā definēts 2. pantā, ja tos izmanto energoietilpīgi uzņēmumi, kas definēti šā panta 1. punktā."

Polijas tiesības

Akcīzes nodokļa likums

8 2008. gada 6. decembra *ustawa o podatku akcyzowym* (Akcīzes nodokļa likums; 2009. gada *Dz. U.*, Nr. 3, 11. pozīcija), pamatlietā piemērojamā redakcijā, 30. panta 7.a punktā noteikts:

"No akcīzes nodokļa ir atbrīvota elektroenerģija, ko izmanto:

1) ķīmiskai reducēšanai;

2) elektrolītiskos procesos;

3) metalurģijas procesos;

4) mineraloģiskos procesos."

9 Šī likuma 31.d panta 1., 2. un 11. punktā ir paredzēts:

"1. Atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, atmaksājot daļu no akcīzes nodokļa, kas samaksāts par izmantoto elektroenerģiju, saņem energoietilpīgs uzņēmums, kurš izmanto elektroenerģiju un atbilst visiem šiem nosacījumiem:

1) veic saimniecisko darbību, kas apzīmēta ar šādiem Polijas uzņēmējdarbības klasifikācijas (*PKD*) kodiem: [*PKD* kodi],

2) veic uzskaiti grāmatvedības noteikumu izpratnē,

3) par šo elektroenerģiju tam nav piemērojams 30. panta 7.a punktā paredzētais atbrīvojums no akcīzes nodokļa.

2. Ar "energoietilpīgu uzņēmumu" saprot uzņēmumu, kurā izmantotās elektroenerģijas izmaksu īpatsvars pārdotās produkcijas vērtībā taksācijas gadā, par ko tiek iesniegts 5. punktā minētais pieteikums, ir lielāks par 3 %. Energoietilpīgs uzņēmums, kurš izmanto elektroenerģiju, nedrīkst būt mazāks par uzņēmuma organizētu daļu, ar to saprotot no esoša uzņēmuma organizatoriski un finansiāli nodalītu materiālo un nemateriālo aktīvu, tostarp saistību, kopumu, kas paredzēts konkrētu saimniecisku uzdevumu veikšanai un vienlaikus varētu būt patstāvīgs uzņēmums, kurš šos uzdevumus veic neatkarīgi.

[..]

11. Daļēji atmaksājama akcīzes nodokļa summa nedrīkst pārsniegt akcīzes nodokļa summu, kas samaksāta par elektroenerģiju, kuru energoietilpīgs uzņēmums izmantojis taksācijas gadā, par ko tiek iesniegts 5. punktā minētais pieteikums."

Enerģētikas likums

10 1997. gada 10. aprīļa *ustawa – Prawo energetyczne* (Enerģētikas likums) (1997. gada *Dz. U.*, Nr. 54, 348. pozīcija), pamatlietā piemērojamā redakcijā, 47. panta 1. punktā noteikts:

"Enerģētikas uzņēmumi, kuriem ir koncesija, nosaka gāzveida kurināmā un enerģijas tarifus, ko apstiprina [*Urząd Regulacji Energetyki* (*URE*) (Enerģētikas nozares regulators)] priekšsēdētājs, un tie ierosina minēto tarifu spēkā esamības termiņu. Koncesionāri enerģētikas uzņēmumi ne vēlāk kā divus mēnešus pirms iepriekšējo tarifu termiņa beigām pēc savas iniciatīvas vai pēc *URE* priekšsēdētāja pieprasījuma iesniedz *URE* priekšsēdētājam tarifus un to grozījumus."

Atjaunīgo energoresursu likums

11 Saskaņā ar 2015. gada 20. februāra *ustawa o odnawialnych źródłach energii* (Atjaunīgo energoresursu likums; 2015. gada *Dz. U.*, 478. pozīcija), pamatlietā piemērojamā redakcijā, 52. panta 1. punktu:

"Šī panta 2. punktā minētam enerģētikas uzņēmumam, galalietotājam, rūpnieciskajam galalietotājam, preču brokeru sabiedrībai vai brokeru sabiedrībai ir pienākums:

1) iegūt un iesniegt *URE* priekšsēdētājam izcelsmes sertifikātu vai lauksaimniecības biogāzes izcelsmes sertifikātu, kas izdots:
   a) attiecīgi elektroenerģijai vai lauksaimniecības biogāzei, kas saražota atjaunīgo energoresursu iekārtās, kuras atrodas Polijas Republikas teritorijā vai ekskluzīvajā ekonomiskajā zonā, vai
   b) pamatojoties uz likumu – Enerģētikas likumu, vai

2) samaksāt 56. panta noteiktajā kārtībā aprēķinātu kompensāciju 68. panta 2. punktā minētajā termiņā."

Enerģētikas ministra dekrēts par sīki izstrādātiem noteikumiem tarifu noteikšanai un aprēķināšanai un norēķiniem elektroenerģijas tirdzniecībā

12 2017. gada 29. decembra *rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz Rozliczeń w obrocie energią elektryczną* (enerģētikas ministra Dekrēts par sīki izstrādātiem noteikumiem tarifu un aprēķinu noteikšanai un norēķiniem elektroenerģijas tirdzniecībā; 2017. gada *Dz. U.*, 2500. pozīcija), pamatlietā piemērojamā redakcijā, 5. panta 2. un 3. punkts ir formulēti šādi:

"[2.] Enerģētikas uzņēmums, kas veic elektroenerģijas pārvadi, tarifā iekļauj:

1) elektroenerģijas pārvades pakalpojumu sniegšanas tarifus; turpmāk tekstā – "pārvades tarifi";

[..]

3. Enerģētikas uzņēmums, kas veic saimniecisko darbību elektroenerģijas sadales jomā, tarifā iekļauj:

[..]

2) elektroenerģijas sadales pakalpojumu tarifus; turpmāk tekstā – "sadales maksājumu tarifi";

[..]."

13 Šī dekrēta 14. panta 3.–7. punktā noteikts:

"3. Sadales maksājumu tarifi tiek aprēķināti, ņemot vērā to, kādu daļu no tarifa veido:

1) elektroenerģijas sadale;

2) valsts elektroenerģijas sistēmas izmantošana;

3) mērīšanas un norēķinu sistēmu rādījumu nolasīšana un to regulārā kontrole.

4. Šī panta 3. punkta 2. apakšpunktā minētos sadales maksājumu tarifus aprēķina, balstoties uz vienu komponenti, pamatojoties uz izmaksām, kas saistītas ar elektroenerģijas pārvades pakalpojumu iepirkšanu no elektroenerģijas pārvades sistēmas operatora daļai, kura attiecas uz valsts elektroenerģijas sistēmas izmantošanu.

5. Šī panta 3. punkta 3. apakšpunktā minētās sadales maksājumu likmes, turpmāk tekstā – "abonēšanas likmes", aprēķina, balstoties uz vienu komponenti.

6. Abonēšanas likmes tiek diferencētas atkarībā no norēķinu perioda ilguma.

7. Šī panta 1. punkta 1. apakšpunktā un 3. punkta 1. apakšpunktā minētās pārvades vai sadales maksājumu likmes, turpmāk tekstā – "tīkla likmes", aprēķina *pro rata*, balstoties uz šādām divām komponentēm:

1) tīkla likmes fiksētā komponente, ko aprēķina par līgumā noteiktās jaudas vienību, bet mājsaimniecības elektroenerģijas patērētājam – atbilstoši skaitītāja rādījumiem;

2) tīkla likmes mainīgā komponente, ko aprēķina par katru no tīkla ņemto elektroenerģijas vienību piegādes vietā."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 2016. gadā A. tika piemērots atbrīvojums no akcīzes nodokļa elektroenerģijai, kas izmantota elektrolīzei tās darbībā.

15 Uzskatot, ka tai kā energoietilpīgam uzņēmumam bija jāsaņem atbrīvojums no nodokļa arī attiecībā uz pārējo elektroenerģijas daļu, ko tā izmantoja šajā saistībā, un ka iegādātās elektroenerģijas faktiskajās izmaksās jāiekļauj Polijas tiesību aktos prasītās izmaksas un elektroenerģijas izcelsmes sertifikātu iegādes izmaksas, A. laboja savu akcīzes nodokļa deklarāciju par 2016. gadu un lūdza *Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu* (Toruņas Nodokļu administrācijas direktors, Polija) tai atmaksāt samaksāto akcīzes nodokļa summu, kas, pēc tās domām, bija pārmaksāta.

16 Ar 2018. gada 8. februāra lēmumu Toruņas nodokļu administrācijas direktors atteicās tai atmaksāt šo summu. Izskatījis A. sūdzību par šo lēmumu, Bidgoščas Nodokļu administrācijas palātas direktors to apstiprināja ar 2018. gada 14. maija lēmumu.

17 A. par 2018. gada 14. maija lēmumu cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Vojevodistes administratīvā tiesa Bidgoščā, Polija), kas to noraidīja, norādot, pirmkārt, ka likumdevējs ir izslēdzis iespēju vienlaicīgi saņemt divus atbrīvojumus, kas paredzēti attiecīgi Akcīzes nodokļa likuma 30. panta 7.a punktā un 31.d panta 1. punkta 3. apakšpunktā. Šajā otrajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums energoietilpīgam uzņēmumam esot pieejams tikai tad, ja tam nav piemērojams šī likuma 30. panta 7.a punktā paredzētais atbrīvojums, šajā gadījumā – elektrolītiskajos procesos izmantotās elektroenerģijas atbrīvojums.

18 Turklāt minētā likuma 31.d panta 1. punkta 3. apakšpunktā paredzētais atbrīvojums esot piemērojams visam attiecīgajam uzņēmumam un visai tā izmantotajai enerģijai, nevis tikai elektrolīzei izmantotajai elektroenerģijas daļai.

19 Otrkārt, *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Vojevodistes administratīvā tiesa Bidgoščā) precizēja, ka tādi izdevumi un izmaksas kā sadales izdevumi, kas nav elektroenerģijas iegādes izmaksas, nav šo iegādes izmaksu elementi, pat ja tie ir jāsedz, lai iegādātos un izmantotu elektroenerģiju. Turklāt šī tiesa tostarp precizēja, ka, lai summas, kas jāmaksā kā izmaksas, kuras ir saistītas ar elektroenerģijas iegādi, kvalificētu par "nodokli", jāpastāv pienākumam maksāt šīs summas un kompetentajām iestādēm šī pienākuma neizpildes gadījumā jāvar vērsties pret minēto summu parādniekiem.

20 A. iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), kas ir iesniedzējtiesa; tā šaubās par Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta interpretāciju.

21 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīvas 2003/96, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai [..], 17. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka iepirktās elektroenerģijas faktiskajās izmaksās jāiekļauj tikai pašas elektroenerģijas iepirkuma cena, izslēdzot jebkādus papildu maksājumus, piemēram, sadales maksu, kas saskaņā ar dalībvalstī spēkā esošajiem tiesību aktiem jāmaksā, lai varētu iepirkt elektroenerģiju?

2) Vai Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj atbrīvojuma no akcīzes nodokļa nepiemērošanu elektroenerģijas iepirkumiem energoietilpīgam uzņēmumam [Akcīzes nodokļa likuma 31.d panta 1. punkts] gadījumā, kad šis uzņēmums izmanto atbrīvojumu no akcīzes nodokļa saskaņā ar valsts tiesību aktiem ([Akcīzes nodokļa likuma] 30. panta 7.a punkts), ja šis uzņēmums ir pierādījis, ka attiecībā uz vienu un to pašu enerģiju tas vienlaikus neizmanto divus atbrīvojumus un ka kopējā atbrīvojumu summa nepārsniedz par to pašu laikposmu samaksātā akcīzes nodokļa summu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

22 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu iedibinātajā sadarbības starp valstu tiesām un Tiesu procedūrā Tiesai jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu izlemt tās izskatīšanā esošo lietu. Tālab Tiesai vajadzības gadījumā nākas pārformulēt tai iesniegtos jautājumus (spriedums, 2018. gada 7. augusts, *Smith*, C-122/17, EU:C:2018:631, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Šajā ziņā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka prejudiciālie jautājumi ir balstīti uz iesniedzējtiesas veiktu vērtējumu, saskaņā ar kuru tādi papildu maksājumi kā sadales maksājumu tarifi, uz kuriem tā atsaucas, nevar būt "nodokļi" Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

24 Tātad, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi, jāuzskata, ka ar pirmo jautājumu tā būtībā vaicā, vai Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka iegādātās elektroenerģijas faktiskajām izmaksām šīs tiesību normas izpratnē jāietver tikai pati enerģijas pirkuma cena, izņemot papildu maksājumus, kas nevar būt "nodokļi" minētās tiesību normas izpratnē – tādi kā obligātie šīs enerģijas sadales tarifi, kuri saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu jāmaksā minētās enerģijas iegādes brīdī.

25 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta otro daļu "energoproduktu un elektroenerģijas iegāde" ir "uzņēmuma iepirktās vai saražotās enerģijas faktiskās izmaksas".

26 Šajā ziņā no šīs tiesību normas izriet, ka šīs izmaksas ietver tikai elektroenerģiju, kā arī siltumenerģiju un energoproduktus, ko izmanto apkurei vai šīs direktīvas 8. panta 2. punkta b) un c) apakšpunktā paredzētajiem mērķiem. Turklāt no minētās direktīvas 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrās daļas izriet, ka visi nodokļi, izņemot atskaitāmo PVN, ir iekļauti faktiskajās enerģijas izmaksās.

27 Tātad jāpārbauda, vai valsts tiesiskajā regulējumā paredzētie elektroenerģijas sadales tarifi jāuzskata par ietilpstošiem "uzņēmuma iegādātās enerģijas faktiskajās izmaksās" Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrās daļas pirmā teikuma izpratnē.

28 Jāatgādina, ka, lai noteiktu Savienības tiesību normas tvērumu, jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un tiesiskā regulējuma, kurā šī norma ir ietverta, mērķi (spriedumus, 2023. gada 16. novembris, *Tüke Busz*, C-391/22, EU:C:2023:892, 34. punkts).

29 Pirmām kārtām, attiecībā uz Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrās daļas pirmā teikuma formulējumu jānorāda, ka tajā ir atsauce uz "uzņēmuma iepirktās vai ražotās enerģijas faktiskajām izmaksām". "Faktisko izmaksu" jēdziens turklāt nav definēts ne šajā tiesību normā, ne citās Direktīvas 2003/96 normās.

30 Saskaņā ar tā ierasto nozīmi ikdienas valodā šis jēdziens jāsaprot kā tāds, kas atbilst visām izmaksām, kuras noteikti ir saistītas ar minētajā tiesību normā paredzēto elektroenerģijas iegādi. Šo interpretāciju apstiprina šīs pašas tiesību normas dažādu valodu versiju pārbaude, kurās vienveidīgi ir izteikts jēdziens "faktiskās izmaksas", it īpaši poļu ("*rzeczywisty koszt*"), spāņu versijā ("*coste real*"), vācu ("*tatsächlichen Kosten*"), itāļu ("*costo effettivo*"), kā arī rumāņu valodas ("*costul real*") versijā. Šajā ziņā visās šajās valodu versijās ir atsauce uz faktiskajām izmaksām, kas nepieciešamas elektroenerģijas iegādei.

31 Iesniedzējtiesa norāda, ka sadales tarifu samaksa enerģijas piegādātājam ir obligāta tās iegādei un ka to summa tiek noteikta, pamatojoties uz konkrētām tiesību normām.

32 Otrām kārtām, šo interpretāciju apstiprina konteksts, kādā iekļaujas Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrās daļas pirmais teikums. Šajā ziņā, no vienas puses, lai gan likumdevējs ir precizējis, ka tajā izmantotais jēdziens "enerģija" "ietver tikai elektroenerģiju, siltumenerģiju un energoproduktus, ko izmanto apkurei vai 8. panta 2. punkta b) un c) apakšpunktā paredzētajiem mērķiem", attiecīgajā tiesību normā tomēr jēdziena "faktiskās izmaksas" tvērums nav ierobežots tikai ar enerģijas cenu, kas attiecīgajam uzņēmumam jāmaksā, lai to iegādātos.

33 No otras puses, jākonstatē, ka tad, kad Savienības likumdevējs ir vēlējies no šī "faktisko izmaksu" jēdziena izslēgt ar enerģijas iegādi saistītās izmaksas, tas tās ir skaidri izslēdzis. Proti, Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrās daļas trešajā teikumā ir precizēts, ka "faktiskajās izmaksās" ietilpst "visi nodokļi", "izņemot atskaitāmo PVN".

34 Visbeidzot, trešām kārtām, jākonstatē, ka šī sprieduma 29.–32. punktā izklāstītā Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrās daļas trešā teikuma gramatiskā interpretācija – proti, "faktisko izmaksu" jēdziena šīs tiesību normas izpratnē plaša interpretācija – ir saderīga ar tiesiskā regulējuma, kurā šī norma ir ietverta, galveno mērķi, proti, mērķi veicināt iekšējā tirgus pareizu darbību enerģētikas nozarē, it īpaši novēršot konkurences izkropļojumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 30. janvāris, *Autoservizi Giordano*, C-513/18, EU:C:2020:59, 30. punkts un tajos minētā judikatūra).

35 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka iegādātās enerģijas faktiskajām izmaksām šīs tiesību normas izpratnē jāietver papildu izdevumi, kas nevar būt "nodokļi" šīs tiesību normas izpratnē, tādi kā obligātie šīs enerģijas sadales tarifi, kuri saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu jāmaksā, minēto enerģiju iegādājoties.

Par otro prejudiciālo jautājumu

36 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka atbrīvojums no akcīzes nodokļa par elektroenerģijas iegādi tiek atteikts energoietilpīgam uzņēmumam šīs tiesību normas izpratnē, ja šis uzņēmums attiecībā uz šo elektroenerģiju saņem atbrīvojumu no akcīzes nodokļa elektroenerģijai, kas tiek izmantota elektrolītiskajos procesos, pat ja minētais uzņēmums pierāda, ka par vienu un to pašu enerģiju tas vienlaicīgi nesaņems abus šos atbrīvojumus un ka kopējā minēto atbrīvojumu summa nepārsniedz akcīzes nodokļa summu, kura samaksāta par to pašu laikposmu.

37 Vispirms jākonstatē, ka saskaņā ar Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta trešo ievilkumu tā neattiecas tostarp uz elektroenerģiju, ko galvenokārt izmanto ķīmiskai reducēšanai un elektrolītiskos, kā arī metalurģijas procesos. Tādējādi no šī panta formulējuma izriet, ka attiecīgā elektroenerģija neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā.

38 Saskaņā ar šīs direktīvas 4. pantu dalībvalstīm jāapliek ar nodokli energoprodukti, kas ietilpst tās piemērošanas jomā, proti, degviela, kurināmais un elektroenerģija, tiem piemērojot nodokļu līmeņus, kuri nedrīkst būt zemāki par tajā paredzētajiem minimālajiem līmeņiem (spriedums, 2022. gada 31. marts, Komisija/Polija (Nodokļu uzlikšana energoproduktiem), C-139/20, EU:C:2022:240, 39. punkts).

39 No minētās direktīvas 3. apsvēruma un 4. panta izriet, ka ar to nav veikta pilnīga akcīzes nodokļa likmju saskaņošana energoproduktiem un elektroenerģijai, bet ir tikai noteikti saskaņotās nodokļu sistēmas minimālie līmeņi.

40 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru minimāla saskaņošana neliedz dalībvalstīm saglabāt vai noteikt stingrākus pasākumus, taču ar nosacījumu, ka tie nav tādi, kas varētu būtiski apdraudēt ar attiecīgo direktīvu paredzētos rezultātus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 7. jūlijs, *Muladi*, C-447/15, EU:C:2016:533, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Paredzot Direktīvā 2003/96 saskaņotu nodokļu sistēmu energoproduktiem un elektroenerģijai, tās mērķis, kā izriet no tās 2.–5. un 24. apsvēruma, ir veicināt iekšējā tirgus pareizu darbību enerģētikas nozarē, tostarp novēršot konkurences izkropļojumus (šajā nozīmē skat, spriedumu, 2020. gada 30. janvāris, *Autoservizi Giordano*, C-513/18, EU:C:2020:59, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Tomēr šajā direktīvā ir paredzēta iespēja dalībvalstīm ieviest atšķirīgas nodokļu likmes, atbrīvojumus no akcīzes nodokļa vai nodokļu samazinājumus. Tātad Savienības likumdevējs dalībvalstīm ir atstājis zināmu rīcības brīvību akcīzes nodokļa jomā (šajā nozīmē skat. 2020. gada 30. janvāris, *Autoservizi Giordano*, C-513/18, EU:C:2020:59, 26. punkts).

43 Saskaņā ar minētās direktīvas 17. panta 1. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis drīkst piemērot nodokļu samazināšanu elektroenerģijas patēriņam par labu energoietilpīgiem uzņēmumiem, ja vien šajā direktīvā noteiktie minimālie Eiropas Savienības nodokļu līmeņi tiek ievēroti caurmērā katrā uzņēmumā (spriedums, 2017. gada 18. janvāris, *IRCCS-Fondazione Santa Lucia*, C-189/15, EU:C:2017:17, 47. punkts.

44 Nodokļu līmenis energoproduktiem un elektroenerģijai, uz ko attiecas šī direktīva, var sasniegt nulli, ja šos produktus un elektroenerģiju izmanto energoietilpīgi uzņēmumi (spriedums, 2022. gada 31. marts, Komisija/Polija (Nodokļu uzlikšana energoproduktiem), C-139/20, EU:C:2022:240, 42. punkts).

45 Šajā ziņā jānorāda, ka Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētos nodokļa atvieglojumus par labu energoietilpīgiem uzņēmumiem dalībvalstis var piemērot fakultatīvi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *Hauptzollamt B* (Fakultatīvs nodokļa samazinājums), C-100/20, EU:C:2021:716, 24. punkts).

46 No šīs tiesību normas arī izriet, ka no nodokļu samazināšanas labumu gūstošo energoietilpīgo uzņēmumu loku dalībvalstis joprojām drīkst brīvi ierobežot līdz kādas vienas vai vairāku darbības nozaru uzņēmumiem (spriedums, 2017. gada 18. janvāris, *IRCCS-Fondazione Santa Lucia*, C-189/15, EU:C:2017:17, 49. punkts).

47 Saskaņā ar tās 9. un 11. apsvērumu šī direktīva dod dalībvalstīm zināmu rīcības brīvību, lai tās varētu definēt un īstenot politiku atbilstoši saviem apstākļiem, un norāda, ka katras dalībvalsts kompetencē ir lemt par kārtību, kas ieviešama saistībā ar minētās direktīvas izpildi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 18. janvāris, *IRCCS-Fondazione Santa Lucia*, C-189/15, EU:C:2017:17, 50. punkts).

48 No iepriekš minētā jāsecina, ka, lai gan dalībvalsts, īstenojot tai ar Direktīvu 2003/96 piešķirto rīcības brīvību, var atbrīvot no nodokļa elektroenerģiju, ko izmanto energoietilpīgi uzņēmumi, ne no vienas šīs direktīvas normas neizriet, ka tai būtu pienākums šādi rīkoties.

49 Šajā ziņā Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmās daļas otrajā teikumā paredzēts, ka, nosakot savu politiku šajā jomā, dalībvalstis var piemērot ierobežojošākus kritērijus, piemēram, apgrozījuma, procesa un rūpniecības nozares definīcijas.

50 Jākonstatē, ka, lai gan minētās direktīvas 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrās daļas otrajā teikumā ir minēti daži kritēriji, uz kuriem var atsaukties dalībvalstis, lai definētu un īstenotu savu politiku nodokļu samazināšanas jomā attiecībā uz energoietilpīgiem uzņēmumiem, no šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka šo kritēriju uzskaitījums nav izsmeļošs.

51 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, saskaņā ar Akcīzes nodokļa likuma 31.d panta 1. punkta 1) apakšpunktu Polijas Republika ir izvēlējusies ieviest akcīzes nodokļa samazinājumus energoietilpīgiem uzņēmumiem, kas veic noteiktas saimnieciskās darbības, kuras apzīmētas ar Polijas uzņēmējdarbības klasifikācijas kodiem.

52 Turklāt no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu arī izriet, ka gadījumā, ja sabiedrība izmanto Akcīzes nodokļa likuma 30. panta 7.a punkta 2. apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no akcīzes nodokļa elektroenerģijai, kas izmantota elektrolītiskajos procesos, tai nav tiesību vienlaikus saņemt šī likuma 31.d panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no akcīzes nodokļa par labu energoietilpīgiem uzņēmumiem.

53 Ņemot vērā šī sprieduma 48. un 50. punktā izklāstīto, Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmās daļas otrais teikums nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tas izslēdz šī sprieduma 52. punktā minētā kritērija definīciju, lai piemērotu tādu nodokļu samazinājumu kā pamatlietā aplūkotais, ar nosacījumu, ka šis kritērijs un tā piemērošana nav diskriminējoša.

54 Proti, saskaņā ar Tiesas judikatūru dalībvalstīm rīcības brīvība, kas tām ir piešķirta tostarp atbilstoši Direktīvas 2003/96 17. pantam, jāizmanto, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, it īpaši vienlīdzīgas attieksmes principu. Turklāt šī prasība attiecas gan uz pasākumiem, ar kuriem tiek īstenota šī rīcības brīvība, gan uz to piemērošanu (spriedums, 2021. gada 9. septembris, *Hauptzollamt B* (Fakultatīva nodokļa samazināšana), C-100/20, EU:C:2021:716, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 Šajā ziņā vienlīdzīgas attieksmes princips prasa, lai salīdzināmas situācijas netiktu aplūkotas atšķirīgi un lai atšķirīgas situācijas netiktu aplūkotas vienādi, ja vien šāda pieeja nav objektīvi pamatota (spriedums, 2021. gada 9. septembris, *Hauptzollamt B* (Fakultatīva nodokļa samazināšana), C-100/20, EU:C:2021:716, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

56 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu neizriet neviens apstāklis, kas varētu pierādīt Polijas tiesiskajā regulējumā paredzētā kritērija diskriminējošo raksturu. Tādējādi iesniedzējtiesai būs jāpārbauda, vai šis kritērijs tiek piemērots atbilstoši vienlīdzīgas attieksmes principam.

57 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka atbrīvojums no akcīzes nodokļa par elektroenerģijas iegādi tiek atteikts energoietilpīgam uzņēmumam šīs tiesību normas izpratnē, ja šis uzņēmums attiecībā uz šo elektroenerģiju saņem atbrīvojumu no akcīzes nodokļa elektroenerģijai, kas tiek izmantota elektrolītiskajos procesos, pat ja minētais uzņēmums pierāda, ka par vienu un to pašu enerģiju tas vienlaicīgi nesaņems šos divus atbrīvojumus un ka kopējā minēto atbrīvojumu summa nepārsniedz akcīzes nodokļa summu, kura samaksāta par to pašu laikposmu, ar nosacījumu, ka šajā ziņā valsts tiesiskajā regulējumā noteiktais kritērijs ir izstrādāts un piemērots atbilstoši vienlīdzīgas attieksmes principam.

Par tiesāšanās izdevumiem

58 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nolemj:

1) Padomes Direktīvas 2003/96/EK (2003. gada 27. oktobris), kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai, 17. panta 1. punkta a) apakšpunkts

jāinterpretē tādējādi, ka

iegādātās enerģijas faktiskajām izmaksām šīs tiesību normas izpratnē jāietver papildu izdevumi, kas nevar būt "nodokļi" šīs tiesību normas izpratnē, tādi kā obligātie šīs enerģijas sadales tarifi, kuri saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu jāmaksā, minēto enerģiju iegādājoties.

2) Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkts

jāinterpretē tādējādi, ka

valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka atbrīvojums no akcīzes nodokļa par elektroenerģijas iegādi tiek atteikts energoietilpīgam uzņēmumam šīs tiesību normas izpratnē, ja šis uzņēmums attiecībā uz šo elektroenerģiju saņem atbrīvojumu no akcīzes nodokļa elektroenerģijai, kas tiek izmantota elektrolītiskajos procesos, pat ja minētais uzņēmums pierāda, ka par vienu un to pašu enerģiju tas vienlaicīgi nesaņems šos divus atbrīvojumus un ka kopējā minēto atbrīvojumu summa nepārsniedz akcīzes nodokļa summu, kura samaksāta par to pašu laikposmu, ar nosacījumu, ka šajā ziņā valsts tiesiskajā regulējumā noteiktais kritērijs ir izstrādāts un piemērots atbilstoši vienlīdzīgas attieksmes principam.

[Paraksti]