Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

13 päivänä kesäkuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2003/96/EY – 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmas luetelmakohta – 17 artiklan 1 kohdan a alakohta – Valmistevero – Energiatuotteiden ja sähkön verotus – Elektrolyyttisissä prosesseissa käytetty sähkö – Verohuojennukset energiatuotteiden ja sähkön kulutukseen energiaintensiivisen yrityksen hyväksi – Energiatuotteiden ja sähkön ostot – Ostetun energian tosiasialliset kustannukset – Jakelumaksut – Vapautusperusteet – Yhdenvertaisuuden ja syrjintäkiellon periaate

Asiassa C-266/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 28.12.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.4.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

A. S.A.

vastaan

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

jossa asian käsittelyyn osallistuu:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja Z. Csehi sekä tuomarit M. Ilešič (esittelevä tuomari) ja D. Gratsias,

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– A. S.A., edustajanaan K. Rutkowski, radca prawny,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

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

– Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään I. Herranz Elizalde,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja M. Owsiany-Hornung,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY (EUVL 2003, L 283, s. 51) 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Puolan oikeuden mukaan perustettu yhtiö A. S.A. ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Bydgoszczin verohallinnon pääjohtaja, Puola) ja jossa on kyse kieltäytymisestä palauttaa osa kyseisen yhtiön sähköstä maksamasta valmisteverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2003/96

3 Direktiivin 2003/96 johdanto-osan 2–5, 9, 11 ja 24 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(2) Sellaisten yhteisön säännösten puuttuminen, joiden mukaisesti sähköön ja muihin energiatuotteisiin kuin kivennäisöljyihin sovelletaan vähimmäisverokantaa, voi haitata sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa.

(3) Sisämarkkinoiden moitteeton toiminta ja yhteisön muiden politiikkojen tavoitteiden toteutuminen edellyttävät, että useimpien energiatuotteiden osalta, sähkö, maakaasu ja hiili mukaan luettuina, vahvistetaan verotuksen vähimmäistasot yhteisön tasolla.

(4) Merkittävät erot jäsenvaltioiden energiaverotuksen osalta soveltamien kansallisten verotasojen välillä voivat osoittautua haitallisiksi sisämarkkinoiden moitteettomalle toiminnalle.

(5) Kansallisissa verotasoissa nykyisin esiintyviä eroja voidaan tasoittaa vahvistamalla asianmukaiset yhteisön vähimmäisverotasot.

– –

(9) Jäsenvaltioille on jätettävä tarvittava joustovara niiden kansallisiin olosuhteisiin mukautetun politiikan määrittelemistä ja täytäntöönpanoa varten.

– –

(11) Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen täytäntöönpanon yhteydessä tehtävät verojärjestelyt ovat kunkin jäsenvaltion päätettävissä. Jäsenvaltiot voivat tältä osin päättää, etteivät ne korota yleistä kokonaisverotaakkaa[, j]os ne katsovat, että tällaisen verotuksen neutraalisuusperiaatteen toteuttaminen voisi johtaa niiden verotusjärjestelmien uudistamiseen ja muuttamiseen rohkaisemalla sellaista toimintaa, joka edistää ympäristönsuojelua ja lisääntyvää työvoiman käyttämistä.

– –

(24) Jäsenvaltioiden on syytä antaa soveltaa eräitä muita vapautuksia tai alhaisempia verotasoja, kun se ei haittaa sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa eikä saa aikaan kilpailun vääristymiä.

– –”

4 Direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä ei sovelleta:

– –

b) Energiatuotteiden ja sähkön käyttöön seuraaviin tarkoituksiin:

– –

– Sähkön käyttö pääasiallisesti kemiallisessa pelkistyksessä sekä elektrolyyttisissä ja metallurgisissa prosesseissa”.

5 Kyseisen direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Verotasot, joita jäsenvaltioiden on sovellettava 2 artiklassa tarkoitettuihin energiatuotteisiin ja sähköön, eivät saa olla tässä direktiivissä säädettyjä vähimmäisverotasoja alempia.

2. Tässä direktiivissä ’verotasolla’ tarkoitetaan kaikkia kannettuja välillisiä veroja (arvonlisäveroa lukuun ottamatta), jotka lasketaan suoraan tai välillisesti energiatuotteiden tai sähkön määrästä kulutukseen luovutuksen ajankohtana.”

6 Kyseisen direktiivin 8 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä artiklaa sovelletaan seuraaviin teollisuus- ja ammattitarkoituksiin:

– –

c) rakennusteollisuudessa, maa- ja vesirakentamisessa sekä julkisissa rakennusurakoissa käytettäviin koneisiin ja laitteisiin;

– –”.

7 Direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Edellyttäen, että tässä direktiivissä säädettyjä verotuksen vähimmäistasoja noudatetaan keskimäärin kunkin yrityksen osalta, jäsenvaltiot voivat soveltaa verohuojennuksia lämmitykseen sekä 8 artiklan 2 kohdan b ja c alakohdan mukaisiin tarkoituksiin käytettäviin energiatuotteisiin sekä sähköön seuraavissa tapauksissa:

a) energiaintensiivisen yrityksen hyväksi

’Energiaa vaativalla yrityksellä’ [oikeammin: energiaintensiivisellä yrityksellä] tarkoitetaan 11 artiklassa tarkoitettua liiketoimintayksikköä, jossa energiatuotteiden ja sähkön ostot ovat vähintään 3,0 prosenttia tuotantoarvosta tai kannettava kansallinen energiavero on vähintään 0,5 prosenttia jalostusarvosta. Jäsenvaltiot voivat soveltaa tämän määritelmän rajoissa muita tiukempia perusteita, esimerkiksi myynnin arvoa, tuotantoprosessia ja alaa koskevia määritelmiä.

’Energiatuotteiden ja sähkön ostoilla’ tarkoitetaan yrityksessä ostetun tai siinä tuotetun energian tosiasiallisia kustannuksia. Niihin kuuluvat ainoastaan sähkö, lämpö ja lämmitykseen tai 8 artiklan 2 kohdan a ja b alakohdan mukaisiin tarkoituksiin käytettävät energiatuotteet. Kaikki verot kuuluvat näihin kustannuksiin lukuun ottamatta vähennyskelpoista arvonlisäveroa.

– –

b) kun yritysten tai yritysten yhteenliittymien kanssa tehdään sopimuksia tai kun sovelletaan päästöoikeusjärjestelmiä tai vastaavia järjestelyjä, jos niiden tarkoituksena on ympäristönsuojelutavoitteiden saavuttaminen tai energiatehokkuuden parantaminen.

2. Poiketen siitä, mitä 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, jäsenvaltiot voivat soveltaa nollaverotusta 2 artiklassa tarkoitettuihin energiatuotteisiin ja sähköön, kun niitä käytetään tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitetussa energiaintensiivisessä yrityksessä.”

Puolan oikeus

Valmisteverolaki

8 Valmisteverosta 6.12.2008 annetun lain (ustawa o podatku akcyzowym; Dz. U. 2009, nro 3, järjestysnumero 11), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 30 §:n 7a momentissa säädetään seuraavaa:

”Valmisteverosta vapaata on sähkö, joka käytetään:

1) kemialliseen pelkistykseen

2) elektrolyyttisiin prosesseihin

3) metallurgisiin prosesseihin

4) mineralogisiin prosesseihin.”

9 Valmisteverolain 31d §:n 1, 2 ja 11 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverovapautukseen, joka toteutetaan palauttamalla osa yrityksen käyttämästä sähköstä maksetusta valmisteverosta, on oikeutettu energiaintensiivinen sähköä käyttävä yritys, joka täyttää samanaikaisesti seuraavat edellytykset:

1) harjoittaa liiketoimintaa, joka on merkitty seuraavilla Puolan toimintojen luokituksen (PKD) koodeilla: [PKD-koodit]

2) pitää kirjanpitolainsäädännössä tarkoitettua kirjanpitoa,

3) ei hyödynnä tämän sähkön osalta 30 §:n 7a momentissa tarkoitettua valmisteverovapautta.

2. Energiaintensiivisellä sähköä käyttävällä yrityksellä tarkoitetaan yksikköä, jossa käytetyn sähkön kustannusten osuus myydyn tuotannon arvosta sinä verovuonna, jota 5 momentissa tarkoitettu hakemus koskee, on yli 3 prosenttia. Energiaintensiivinen sähköä käyttävä yksikkö ei voi olla pienempi kuin yrityksen organisoitu osa, jolla tarkoitetaan organisatorisesti ja taloudellisesti erillään olevaa aineellisten ja aineettomien osien, mukaan lukien vastuut, kokonaisuutta, joka on tarkoitettu tiettyjen taloudellisten tehtävien toteuttamiseen ja joka voisi myös muodostaa riippumattoman, näitä tehtäviä itsenäisesti suorittavan yrityksen.

– –

11. Osittain palautettavan valmisteveron määrä ei voi olla suurempi kuin valmisteveron määrä, jonka energiaintensiivinen yritys on maksanut käyttämästään sähköstä sinä verovuonna, jolta 5 momentissa tarkoitettu hakemus jätetään.”

Energialaki

10 Energiasta 10.4.1997 annetun lain (ustawa – Prawo energetyczne; Dz.U. 1997, nro 54, järjestysnumero 348), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 47 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Toimiluvan omaavat energiayhtiöt asettavat kaasumaisille polttoaineille ja energialle tariffit, jotka [Urząd Regulacji Energetykin (URE) (energiansääntelyvirasto, Puola)] johtajan on hyväksyttävä, ja esittävät niille voimassaoloajan. Toimiluvan omaavat energiayhtiöt toimittavat oma-aloitteisesti tariffit ja niihin tehdyt muutokset URE:n johtajalle viimeistään kaksi kuukautta ennen edellisen tariffin voimassaolon päättymistä tai URE:n johtajan pyynnöstä.”

Uusiutuvista energialähteistä annettu laki

11 Uusiutuvista energialähteistä 20.2.2015 annetun lain (ustawa o odnawialnych źródłach energii; Dz. U. 2015, järjestysnumero 478), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 52 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Energiayhtiö, loppukäyttäjä, teollinen käyttäjä ja 2 momentissa tarkoitettu tavarameklariliike tai meklariliike ovat velvollisia:

1) hankkimaan ja toimittamaan URE:n johtajalle kuoletettavaksi alkuperätodistuksen tai maatalouden biokaasun alkuperätodistuksen, joka on myönnetty
   a) sähkölle tai maatalouden biokaasulle, joka on tuotettu Puolan tasavallan alueella tai yksinomaisella talousvyöhykkeellä sijaitsevissa uusiutuvia energialähteitä käyttävissä laitoksissa, tai
   b) energialain perusteella tai

2) suorittamaan 56 §:ssä määritetyllä tavalla lasketun korvausmaksun 68 §:n 2 momentissa säädetyssä määräajassa.”

Sähkön myynnin tariffien ja laskelmien muodostamista ja laskemista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annettu energiaministerin asetus

12 Sähkön myynnin tariffien ja laskelmien muodostamista ja laskemista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 29.12.2017 annetun energiaministerin asetuksen (rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną; Dz. U. 2017, järjestysnumero 2500) 5 §:n 2 ja 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”2. Sähkönsiirron alalla liiketoimintaa harjoittava energiayhtiö sisällyttää tariffiin:

1) sähkön siirtopalvelujen tarjoamisesta perittävät maksut, jäljempänä ’siirtomaksut’

– –

3. Sähkönjakelun alalla liiketoimintaa harjoittava energiayhtiö sisällyttää tariffiin:

– –

2) sähkön jakelupalvelujen tarjoamisesta perittävät maksut, jäljempänä ’jakelumaksut’

– –”

13 Kyseisen asetuksen 14 §:n 3–7 momentissa säädetään seuraavaa:

”3. Jakelumaksut lasketaan osa-alueittain, jotka ovat seuraavat:

1) sähkönjakelu

2) valtakunnallisen sähköverkon käyttö

3) mittaus- ja laskutusjärjestelmien lukeminen ja niiden jatkuva valvonta.

4. Edellä 3 momentin 2 kohdassa tarkoitetut jakelumaksut lasketaan yksiosaisina perustuen sähkön siirtopalvelujen hankintakustannuksiin kantaverkkoyhtiöltä valtakunnallisen sähköverkon käyttöä koskevin osin.

5. Edellä 3 momentin 3 kohdassa tarkoitetut jakelumaksut, jäljempänä ’liittymämaksut, lasketaan yksiosaisina.

6. Liittymämaksut vaihtelevat laskutusjakson pituuden mukaan.

7. Edellä 1 momentin 1 kohdassa ja 3 momentin 1 kohdassa tarkoitetut siirto- tai jakelumaksut, jäljempänä ’verkkomaksut’, lasketaan kaksiosaisina eriteltyinä seuraaviin osiin:

1) kiinteä verkkomaksu – laskettuna sopimusperusteista voimayksikköä kohti kotitalouksien sähkönkuluttajalle – mittaus- ja laskutusjärjestelmän mukaisesti

2) muuttuva verkkomaksu – laskettuna jokaista sähköverkosta sen toimituspaikalla kulutettua sähköyksikköä kohti.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 A. hyödynsi vuonna 2016 valmisteverovapautta sellaisen sähkön osalta, jota se käytti toimintansa yhteydessä elektrolyyttisissä prosesseissa.

15 Koska A. katsoi, että sen olisi energiaintensiivisenä yrityksenä pitänyt saada verovapautus myös sen tässä yhteydessä käyttämän muun energian osalta ja että ostetun energian tosiasiallisiin kustannuksiin on luettava Puolan lainsäädännössä edellytetyt jakelumaksut ja sähkön alkuperätodistuksen hankkimisesta aiheutuvat kustannukset, se oikaisi vuoden 2016 valmisteveroilmoitustaan ja vaati Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniuta (Torunin verotoimiston johtaja, Puola) palauttamaan sille valmisteveron sen määrän, jota sen mukaan oli maksettu liikaa.

16 Torunin verotoimiston johtaja kieltäytyi 8.2.2018 tehdyllä päätöksellä palauttamasta sille tätä määrää. Bydgoszczin verohallinnon pääjohtaja, joka käsitteli A:n tästä päätöksestä tekemää oikaisuvaatimusta, pysytti tämän päätöksen 14.5.2018 tekemällään päätöksellä.

17 A. teki 14.5.2018 tehdystä päätöksestä valituksen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczyyn (Bydgoszczin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola), joka hylkäsi sen, koska se katsoi ensinnäkin, että lainsäätäjä on sulkenut pois mahdollisuuden hyödyntää samanaikaisesti kumpaakin niistä vapautuksista, joista säädetään valmisteverolain 30 §:n 7a momentissa ja 31d §:n 1 momentin 3 kohdassa. Viimeksi mainitussa säännöksessä säädetty vapautus on energiaintensiivisen yrityksen käytettävissä ainoastaan, jos se ei hyödynnä kyseisen lain 30 §:n 7a momentissa säädettyä vapautusta, eli nyt käsiteltävässä asiassa vapautusta, joka koskee elektrolyyttisissä prosesseissa käytettävää sähköä.

18 Mainitun lain 31d §:n 1 momentin 3 kohdassa säädettyä vapautta sovelletaan Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczyn mukaan lisäksi kyseessä olevaan yritykseen kokonaisuudessaan ja kaikkeen sen käyttämään energiaan eikä pelkästään siihen osaan energiaa, joka käytetään elektrolyyttisissä prosesseissa.

19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy täsmensi toiseksi, että jakelumaksujen kaltaiset muut maksut ja kustannukset, jotka eivät ole sähkön ostokustannuksia, eivät ole kyseisten ostokustannusten osatekijöitä, vaikka ne on välttämätöntä suorittaa sähkön ostamiseksi ja käyttämiseksi. Kyseinen tuomioistuin täsmensi lisäksi muun muassa, että sähkön ostoon liittyvien kustannusten nojalla maksettavien määrien luonnehtiminen ”veroksi” edellyttää, että on olemassa näitä määriä koskeva maksuvelvollisuus ja että toimivaltaiset viranomaiset voivat ryhtyä maksuvelvollisia vastaan toimenpiteisiin, jos tätä velvollisuutta ei noudateta.

20 A. teki kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja joka pohtii direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.

21 Naczelny Sąd Administracyjny päätti tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta – – annetun [direktiivin 2003/96] 17 artiklan 1 kohdan a alakohta ymmärtää siten, että sähkön oston tosiasiallisiin kustannuksiin luetaan ainoastaan itse sähkön ostohinta, pois lukien kaikki mahdolliset lisämaksut, kuten jakelumaksu, jonka maksaminen on jäsenvaltiossa voimassa olevien säännösten mukaan välttämätöntä sähköä ostettaessa?

2) Onko direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että energiaintensiiviseltä yritykseltä evätään vapautus sähkön oston valmisteverosta [valmisteverolain 31d §:n 1 momentti] silloin, kun yritys hyödyntää valmisteverovapautusta kansallisen lainsäädännön perusteella (valmisteverolain 30 §:n 7a momentti), jos yritys osoittaa, ettei se hyödynnä näitä kahta vapautusta samanaikaisesti saman energian osalta, ja olettaen, ettei vapautusten kokonaismäärä ylitä samalta ajanjaksolta maksetun valmisteveron määrää?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

22 Aluksi on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tätä silmällä pitäen tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen (tuomio 7.8.2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee tältä osin, että ennakkoratkaisukysymykset perustuvat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen arviointiin, jonka mukaan jakelumaksujen kaltaiset lisäkulut, joihin se viittaa, eivät voi olla direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja ”veroja”.

24 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, on siis katsottava, että se tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettuihin ostetun energian tosiasiallisiin kustannuksiin on luettava vain itse energian ostohinta muttei energiaa ostettaessa kansallisen säännöstön mukaan suoritettavia kyseisen energian pakollisten jakelumaksujen kaltaisia lisäkuluja, joita ei voida pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuina ”veroina”.

25 Aluksi on huomautettava, että direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen alakohdan mukaan ”energiatuotteiden ja sähkön ostoilla” tarkoitetaan ”yrityksessä ostetun tai siinä tuotetun energian tosiasiallisia kustannuksia”.

26 Kyseisestä säännöksestä ilmenee tältä osin, että näihin kustannuksiin kuuluvat ainoastaan sähkö, lämpö ja lämmitykseen tai kyseisen direktiivin 8 artiklan 2 kohdan b ja c alakohdan mukaisiin tarkoituksiin käytettävät energiatuotteet. Direktiivin 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisesta alakohdasta ilmenee lisäksi, että kaikki verot kuuluvat energian tosiasiallisiin kustannuksiin lukuun ottamatta vähennyskelpoista arvonlisäveroa.

27 On siis tutkittava, onko kansallisessa säännöstössä säädettyjen sähkön jakelumaksujen katsottava kuuluvan direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen alakohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun käsitteen ”yrityksessä ostetun tai siinä tuotetun energian tosiasialliset kustannukset” alaan.

28 Aluksi on muistettava, että unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen ulottuvuuden määrittämiseksi on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on (tuomio 16.11.2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, 34 kohta).

29 Ensimmäiseksi on huomautettava direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen alakohdan ensimmäisen virkkeen sanamuodosta, että siinä viitataan ”yrityksessä ostetun tai siinä tuotetun energian tosiasiallis[iin] kustannuks[iin]”. Tosiasiallisten kustannusten käsitettä ei ole myöskään määritelty kyseisessä säännöksessä eikä muissakaan direktiivin 2003/96 säännöksissä.

30 Tämä käsite on sillä yleiskielessä olevan tavanomaisen merkityksen mukaan ymmärrettävä niin, että sillä tarkoitetaan kaikkia kustannuksia, jotka välttämättä liittyvät mainitussa säännöksessä tarkoitettuun energian ostoon. Tämä tulkinta saa tukea tutkittaessa kyseisen säännöksen eri kieliversioita, joissa käsite ”tosiasialliset kustannukset” esitetään yhtenäisesti muun muassa puolankielisessä versiossa (”rzeczywisty koszt”), espanjankielisessä versiossa (”coste real”), saksankielisessä versiossa (”tatsächlichen Kosten”), englanninkielisessä versiossa (”actual cost”), italiankielisessä versiossa (”costo effettivo”) ja romaniankielisessä versiossa (”costul real”). Kaikissa näissä versioissa viitataan tältä osin tosiasiallisesti aiheutuneisiin menoihin, jotka ovat välttämättömiä sähköä ostettaessa.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että jakelumaksujen maksaminen energiantoimittajalle on pakollista energiaa ostettaessa ja että näiden maksujen määrä määritetään täsmällisten lainsäännösten perusteella.

32 Toiseksi tätä tulkintaa tukee direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen alakohdan ensimmäisen virkkeen asiayhteys. Tältä osin yhtäältä on niin, että vaikka lainsäätäjä on täsmentänyt, että kyseisessä säännöksessä käytetyn ilmaisun ”energia” piiriin ”kuulu[u] ainoastaan sähkö, lämpö ja lämmitykseen tai [kyseisen direktiivin] 8 artiklan 2 kohdan [b ja c] alakohdan mukaisiin tarkoituksiin käytettävät energiatuotteet”, siinä ei kuitenkaan rajata ilmaisun ”tosiasialliset kustannukset” ulottuvuutta pelkästään siihen energian hintaan, joka asianomaisen yrityksen on maksettava energian ostamiseksi.

33 Toisaalta on todettava, että kun unionin lainsäätäjä on halunnut sulkea käsitteen ”tosiasialliset kustannukset” ulkopuolelle energian ostamiseen liittyviä kustannuksia, se on sulkenut ne pois nimenomaisesti. Direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen alakohdan kolmannessa virkkeessä näet täsmennetään, että ”kaikki verot” kuuluvat ”tosiasiallisiin kustannuksiin” ”lukuun ottamatta vähennyskelpoista arvonlisäveroa”.

34 Kolmanneksi ja viimeiseksi on todettava, että direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen alakohdan kolmannen virkkeen sananmukainen tulkinta, joka on esitetty tämän tuomion 29–32 kohdassa, eli kyseisessä säännöksessä tarkoitetun tosiasiallisten kustannusten käsitteen laaja tulkinta on yhteensopiva sen säännöstön ensisijaisen päämäärän kanssa, jonka osa kyseinen säännös on, eli sen päämäärän kanssa, jona on edistää sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa energia-alalla välttämällä muun muassa kilpailun vääristymistä (ks. vastaavasti tuomio 30.1.2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettuihin ostetun energian tosiasiallisiin kustannuksiin on luettava energiaa ostettaessa kansallisen säännöstön mukaan suoritettavien kyseisen energian pakollisten jakelumaksujen kaltaiset lisäkulut, joita ei voida pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuina ”veroina”.

Toinen kysymys

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettua energiaintensiivistä yritystä ei vapauteta sähkön oston valmisteverosta, kun kyseinen yritys hyödyntää tämän sähkön osalta elektrolyyttisissä prosesseissa käytettävälle sähkölle varattua valmisteverovapautusta, vaikka yritys osoittaa, että se ei hyödynnä näitä kahta vapautusta samanaikaisesti saman energian osalta ja että mainittujen vapautusten kokonaismäärä ei ylitä samalta ajanjaksolta maksetun valmisteveron määrää.

37 Aluksi on todettava, että direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmannen luetelmakohdan mukaan direktiiviä ei sovelleta muun muassa sähkön käyttöön pääasiallisesti kemiallisessa pelkistyksessä sekä elektrolyyttisissä ja metallurgisissa prosesseissa. Tämän artiklan sanamuodosta siis ilmenee, ettei kyseessä oleva sähkö kuulu direktiivin soveltamisalaan.

38 Kyseisen direktiivin 4 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on kannettava veroa direktiivin soveltamisalaan kuuluvista energiatuotteista eli moottoripolttoaineista, lämmityspolttoaineista ja sähköstä soveltamalla niihin verotasoja, jotka eivät saa olla kyseisessä direktiivissä säädettyjä vähimmäisverotasoja alempia (tuomio 31.3.2022, komissio v. Puola (Energiatuotteiden verotus), C-139/20, EU:C:2022:240, 39 kohta).

39 Direktiivin johdanto-osan kolmannesta perustelukappaleesta ja 4 artiklasta ilmenee lisäksi, ettei direktiivillä ole täysin yhdenmukaistettu energiatuotteiden ja sähkön valmisteverokantoja vaan siinä ainoastaan vahvistetaan yhdenmukaistettu verotuksen vähimmäistaso.

40 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähimmäistason yhdenmukaistaminen ei estä jäsenvaltioita pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön tiukempia toimenpiteitä, kunhan tällaiset toimenpiteet eivät ole omiaan vakavasti vaarantamaan kyseessä olevassa direktiivissä säädetyn tavoitteen toteuttamista (ks. vastaavasti tuomio 7.7.2016, Muladi, C-447/15, EU:C:2016:533, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Kun direktiivillä 2003/96 säädetään energiatuotteiden ja sähkön yhdenmukaistetusta verotusjärjestelmästä, sillä pyritään direktiivin johdanto-osan 2–5 ja 24 perustelukappaleesta ilmenevän mukaisesti edistämään sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa energia-alalla välttämällä muun muassa kilpailun vääristymistä (ks. vastaavasti tuomio 30.1.2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Kyseisessä direktiivissä säädetään kuitenkin jäsenvaltioiden mahdollisuudesta ottaa käyttöön eriytettyjä verokantoja, verovapautuksia tai valmisteveron alennuksia. Unionin lainsäätäjä on siis jättänyt jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa valmisteverojen osalta (ks. vastaavasti tuomio 30.1.2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, 26 kohta).

43 Direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa verohuojennuksia sähkön kulutukseen energiaintensiivisten yritysten hyväksi edellyttäen, että tässä direktiivissä säädettyjä Euroopan unionin vähimmäisverotasoja noudatetaan keskimäärin kunkin yrityksen osalta (tuomio 18.1.2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, 47 kohta).

44 Kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluviin energiatuotteisiin ja sähköön voidaan soveltaa nollaverotusta, kun näitä tuotteita ja tätä sähköä käytetään energiaintensiivisissä yrityksissä (tuomio 31.3.2022, komissio v. Puola (Energiatuotteiden verotus), C-139/20, EU:C:2022:240, 42 kohta).

45 Tältä osin on korostettava, että direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyt verohuojennukset energiaintensiivisten yritysten hyväksi ovat jäsenvaltioille valinnaisia (ks. vastaavasti tuomio 9.9.2021, Hauptzollamt B (Valinnainen verohuojennus), (C-100/20, EU:C:2021:716, 24 kohta).

46 Kyseisestä säännöksestä ilmenee myös, että jäsenvaltiot saavat rajoittaa energiaintensiivisille yrityksille myönnettävät verohuojennukset koskemaan yhtä tai useampaa teollisuudenalaa (tuomio 18.1.2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, 49 kohta).

47 Direktiivin 2003/96 johdanto-osan 9 ja 11 perustelukappaleen mukaan näet direktiivillä annetaan jäsenvaltioille tietty harkintavalta kansallisiin olosuhteisiin mukautetun politiikan määrittelemisessä ja täytäntöönpanossa, ja niissä todetaan, että mainitun direktiivin

täytäntöönpanon yhteydessä tehtävät järjestelyt ovat kunkin jäsenvaltion päätettävissä (ks. vastaavasti tuomio 18.1.2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, 50 kohta).

48 Edellä esitetyn perusteella on pääteltävä, että vaikka jäsenvaltio voi sille direktiivissä 2003/96 annettua harkintavaltaa käyttäen vapauttaa energiaintensiivisten yritysten käyttämän sähkön verosta, mistään kyseisen direktiivin säännöksestä ei ilmene, että sillä olisi velvollisuus tehdä näin.

49 Direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan toisessa virkkeessä säädetään tältä osin, että jäsenvaltiot voivat soveltaa tätä koskevan politiikkansa määritelmän rajoissa muita tiukempia perusteita, esimerkiksi myynnin arvoa, tuotantoprosessia ja teollisuudenalaa koskevia määritelmiä.

50 On kuitenkin todettava, että vaikka kyseisessä säännöksessä mainitaan tiettyjä perusteita, joihin jäsenvaltiot voivat vedota määritellessään verohuojennuksia koskevan politiikkansa energiaintensiivisten yritysten osalta ja pannessaan sen täytäntöön, kyseisen säännöksen muotoilusta ilmenee, ettei näiden perusteiden luettelon ole tarkoitus olla tyhjentävä.

51 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, Puolan tasavalta on päättänyt valmisteverolain 31d §:n 1 momentin 1 kohdassa ottaa käyttöön valmisteverohuojennuksia sellaisten energiaintensiivisten yritysten osalta, jotka harjoittavat tiettyjä taloudellisia toimintoja, jotka osoitetaan Puolan toimintojen luokituksen koodeilla.

52 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lisäksi myös, että mikäli jokin yhtiö hyödyntää valmisteverolain 30a §:n 7a momentin 2 kohdassa säädettyä elektrolyyttisissä prosesseissa käytettävän sähkön valmisteverovapautusta, sillä ei ole oikeutta hyödyntää samanaikaisesti valmisteverolain 31 d §:n 1 momentissa energiaintensiivisten yritysten hyväksi säädettyä valmisteverovapautusta.

53 Tämän tuomion 48 ja 50 kohdassa esitetyn perusteella direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan toista virkettä ei voida tulkita siten, että sen ulkopuolelle jää tämän tuomion 52 kohdassa tarkoitetun kaltaisen perusteen määritelmä pääasiassa kyseessä olevan kaltaista verohuojennusta käyttöön otettaessa, jollei kyseinen peruste ja sen soveltaminen merkitse syrjintää.

54 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan näet jäsenvaltioiden on käyttäessään niillä muun muassa direktiivin 2003/96 17 artiklan perusteella olevaa harkintavaltaansa noudatettava unionin oikeutta ja sen yleisiä oikeusperiaatteita ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta. Tämä vaatimus koskee lisäksi sekä toimenpiteitä, joissa tätä harkintavaltaa käytetään, että niiden soveltamista (tuomio 9.9.2021, Hauptzollamt B (Valinnainen verohuojennus), C-100/20, EU:C:2021:716, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Yhdenvertaisen kohtelun periaate edellyttää tältä osin, että toisiinsa rinnastettavia tilanteita ei kohdella eri tavalla eikä erilaisia tilanteita kohdella samalla tavalla, ellei tällaista kohtelua voida objektiivisesti perustella (tuomio 9.9.2021, Hauptzollamt B (Valinnainen verohuojennus), C-100/20, EU:C:2021:716, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene mitään sellaista seikkaa, joka on omiaan osoittamaan, että Puolan säännöstössä säädetty peruste on syrjivä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siis tarkastettava, sovelletaanko tätä perustetta yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukaisesti.

57 Edellä esitetyn perusteella toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettua energiaintensiivistä yritystä ei vapauteta sähkön oston valmisteverosta, kun kyseinen yritys hyödyntää tämän sähkön osalta elektrolyyttisissä prosesseissa käytettävälle sähkölle varattua valmisteverovapautusta, vaikka yritys osoittaa, että se ei hyödynnä näitä kahta vapautusta samanaikaisesti saman energian osalta ja että mainittujen vapautusten kokonaismäärä ei ylitä samalta ajanjaksolta maksetun valmisteveron määrää, kunhan kansallisessa säännöstössä tältä osin määritelty peruste on laadittu ja sitä sovelletaan yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

58 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohtaa

on tulkittava siten, että

kyseisessä säännöksessä tarkoitettuihin ostetun energian tosiasiallisiin kustannuksiin on luettava energiaa ostettaessa kansallisen säännöstön mukaan suoritettavien kyseisen energian pakollisten jakelumaksujen kaltaiset lisäkulut, joita ei voida pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuina ”veroina”.

2) Direktiivin 2003/96 17 artiklan 1 kohdan a alakohtaa

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettua energiaintensiivistä yritystä ei vapauteta sähkön oston valmisteverosta, kun kyseinen yritys hyödyntää tämän sähkön osalta elektrolyyttisissä prosesseissa käytettävälle sähkölle varattua valmisteverovapautusta, vaikka yritys osoittaa, että se ei hyödynnä näitä kahta vapautusta samanaikaisesti saman energian osalta ja että mainittujen vapautusten kokonaismäärä ei ylitä samalta ajanjaksolta maksetun valmisteveron määrää, kunhan kansallisessa säännöstössä tältä osin määritelty peruste on laadittu ja sitä sovelletaan yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukaisesti.

Allekirjoitukset