

Lieta C-266/23

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2023. gada 26. aprīlis

Iesniedzējtiesa:

Naczelnny Sąd Administracyjny (Polija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2022. gada 28. decembris

Prasītāja:

A. S.A.

Atbildētājs:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

[..] [*omissis*: lietas numurs]

LĒMUMS

2022. gada 28. decembrī

Naczelnny Sąd Administracyjny [Augstākā administratīvā tiesa] [..]

[..] [*omissis*: tiesas sastāvs],

2022. gada 14. un 28. decembrī izskatot

Izba Finansowa [Finanšu palātas] tiesas sēdē

A. S.A. ar juridisko adresi [..] kasācijas sūdzību

par *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* [Vojevodistes administratīvās tiesas Bidgoščā] spriedumu,

kas pasludināts **2018. gada 16. oktobrī**. [..] [*omissis*: lietas numurs]

lietā par **A. S.A. ar juridisko adresi** [..] sūdzību

par *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* [Nodokļu administrācijas iestādes direktora Bidgoščā]

2018. gada [..]. maija lēmumu Nr. [..],

ar ko atteikta **akcīzes nodokļa atmaksa**

nolemj:

1. pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu, uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus jautājumus par Savienības tiesību interpretāciju prejudiciāla nolēmuma sniegšanai:

a) “Vai Padomes Direktīvas 2003/96 (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) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka iepirtās elektroenerģijas faktiskajās izmaksās ir jāiekļauj tikai pašas elektroenerģijas iepirkuma cena, izslēdzot jebkādu papildu maksājumu, piemēram, sadales maksu, kas saskaņā ar dalībvalstī spēkā esošajiem tiesību aktiem ir jāmaksā, lai varētu iepirkt elektroenerģiju?”

b) “Vai Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikums ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj atbrīvojuma no akcīzes nodokļa nepiemērošanu elektroenerģijas iepirkumiem energoietilpīgam uzņēmumam [2008. gada 6. decembra *ustawa o podatku akcyzowym* [Akcīzes nodokļa likuma] (2022. gada *Dz. U.*, 143. poz.) 31.d panta 1. punkts] gadījumā, ja šis uzņēmums izmanto objektīvo 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, kā arī pieņemot, ka kopējā atbrīvojumu summa nepārsniedz par to pašu laikposmu samaksātā akcīzes nodokļa summu?”;

2. apturēt tiesvedību *Naczelny Sąd Administracyjny*.

Pamatojums

I. Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Padomes Direktīvas 2003/96/ (2003. gada 27. oktobris), kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai (OV 2003, L 283, 51. lpp.), turpmāk tekstā – “Direktīva 2003/96”, normas:

17. panta 1. punkta a) apakšpunkts

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, sasniedz vismaz 0,5 % no pievienotās vērtības. Šajā definīcijā dalībvalstis var piemērot ierobežojošus jēdzienus, ieskaitot pārdošanas vērtības, procesa un nozares definīcijas.

“Energo produktu un elektroenerģijas iepirkumi” ir uzņēmumā **iepirktās vai ražotās enerģētikas faktiskās izmaksas**. Iekļauj tikai elektroenerģiju, siltumu un energoproduktus, kurus izmanto apkurei vai 8. panta 2. punkta b) un c) apakšpunktā minētajos nolūkos. **Iekļauj visus nodokļus, izņemot atskaitāmo PVN.**

[..]

Valsts tiesības

A. 2008. gada 6. decembra ustawa o podatku akcyzowym [Akcīzes nodokļa likuma] normas (2022. gada Dz. U., 143. poz.):

30. panta 7.a punkts:

7.a. No akcīzes nodokļa ir atbrīvota elektroenerģija, ko izmanto:

- 1) ķīmiskai reducēšanai;
- 2) **elektrolītiskos procesos;**
- 3) metalurģijas procesos;
- 4) mineraloģiskos procesos.

31.d panta 1., 2. un 11. punkts:

31.d pants. 1. Energoietilpīgs uzņēmums, kas izmanto elektroenerģiju un kopā atbilst šādiem nosacījumiem:

- 1) veic saimniecisko darbību, kas apzīmēta ar šādiem *Polska Klasyfikacja Działalności* [Polijas uzņēmējdarbības klasifikācijas] (PKD) kodiem: [...] [omissis: PKD kodi]
- 2) veic uzskaiti grāmatvedības noteikumu izpratnē,

3) attiecībā uz šo elektroenerģiju neizmanto 30. panta 7.a punktā paredzēto atbrīvojumu no akcīzes nodokļa

– ir tiesīgs saņemt atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, ko īsteno, atmaksājot daļu no akcīzes nodokļa, kas samaksāts par šī uzņēmuma izmantoto elektroenerģiju.

2. Ar energoietilpīgu uzņēmumu, kas izmanto elektroenerģiju, saprot uzņēmumu, kurā izmantotās elektroenerģijas izmaksu īpatsvars pārdotās produkcijas vērtībā taksācijas gadā, par kuru tiek iesniegts 5. punktā minētais pieteikums, ir lielāka par 3 %. Energoietilpīgs uzņēmums, kas 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, kas šos uzdevumus veic neatkarīgi.

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

B. 1997. gada 10. aprīļa ustawa – Prawo energetyczne [Enerģētikas likuma] normas (2012. gada Dz.U., 1059. poz.):

45.a panta 1. punkts:

Elektroenerģijas uzņēmums, pamatojoties uz **tarifā ietvertajām cenām un maksām** vai 49. panta 1. punktā minētajā konkurences tirgū noteiktajām **cenām un maksām**, aprēķina maksu par lietotājam piegādāto gāzveida kurināmo, elektroenerģiju vai siltumenerģiju.

47. panta 1. punkts:

Enerģētikas uzņēmumi, kuriem ir koncesija, nosaka gāzveida kurināmā un enerģijas tarifus, kurus apstiprina Urząd Regulacji Energetyki (URE) [Enerģētikas nozares regulatora] priekšsēdētājs, un ierosina to spēkā esamības termiņu. Enerģētikas uzņēmumi, kuriem ir licences, ne vēlāk kā divus mēnešus pirms iepriekšējā tarifa termiņa beigām pēc savas iniciatīvas vai pēc URE priekšsēdētāja pieprasījuma iesniedz URE priekšsēdētājam tarifus un to grozījumus.

49. panta 1. punkts:

URE priekšsēdētājs var atbrīvot enerģētikas uzņēmumu no pienākuma iesniegt tarifus apstiprināšanai, ja viņš ir konstatējis, ka uzņēmums darbojas konkurences apstākļos, vai atcelt piešķirto atbrīvojumu, ja vairs nepastāv apstākļi, kas pamato atbrīvojumu.

C. Energētikas ministra 2017. gada 29. decembra rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną [Rīkojuma par elektroenerģijas tirdzniecības tarifu un norēķinu noteikšanas un aprēķināšanas detalizēto kārtību] normas (Dz. U., 2500. poz.):

5. panta 2. un 3. punkts:

Energētikas uzņēmums, kas veic elektroenerģijas pārvades darbību, **tarifā iekļauj:**

1) elektroenerģijas pārvades pakalpojumu sniegšanas likmes; turpmāk tekstā – “pārvades maksājumu likmes”;

[..]

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

[..]

2) maksājumu par elektroenerģijas sadales pakalpojumu sniegšanu likmes; turpmāk tekstā – “sadales maksājumu likmes”;

[..]

14. panta 3.–6. punkts:

3. **Sadales maksājumu likmes tiek aprēķinātas**, ņemot vērā sadalījumu likmēs, kas izriet no:

1) elektroenerģijas sadales;

2) valsts elektroenerģijas sistēmas izmantošanas;

3) mērīšanas un norēķinu sistēmu rādījumu nolasīšanas un to regulārās kontroles.

4. Šī panta 3. punkta 2. apakšpunktā minētās sadales maksājumu likmes aprēķina, balstoties uz vienu komponenti, pamatojoties uz izmaksām, kas saistītas ar elektroenerģijas pārvades pakalpojumu iepirkšanu no elektroenerģijas pārvades sistēmas operatora daļā, 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, balstoties uz šādām divām komponentēm:

- 1) tīkla likmes fiksētā komponente, ko aprēķina par līgumā noteiktās jaudas vienību, bet mājsaimniecības elektroenerģijas patērētājam – attiecībā uz uzskaites un norēķinu sistēmu;
- 2) tīkla likmes mainīgā komponente, ko aprēķina par katru no tīkla ņemto elektroenerģijas vienību piegādes vietā.

D. 2015. gada 20. februāra *ustawa o odnawialnych źródłach energii* [Atjaunojamās enerģijas likums] normas (Dz.U., 478. poz.):

52. panta 1. punkts:

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

1) iegūt un iesniegt **URE priekšsēdētājam lauksaimniecības biogāzes izcelsmes sertifikātu** vai izcelsmes sertifikātu, kas izdots:

a) attiecīgi elektroenerģijai vai lauksaimniecības biogāzei, kas saražota atjaunojamo energoresursu iekārtās, kuras atrodas Polijas Republikas teritorijā vai ekskluzīvajā ekonomiskajā zonā, vai

b) pamatojoties uz Enerģētikas likumu, vai

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

II. Lietas faktiskie apstākļi

1. Procedūra nodokļu iestādēs

Ar 2018. gada 8. februāra lēmumu *Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu* [Nodokļu iestādes vadītājs Toruņā] atteicās atmaksāt *A. Spółka Akcyjna* [Akciju sabiedrībai “A.”] ar juridisko adresi V. daļu no akcīzes nodokļa, kas samaksāta par 2016. gadā izmantoto elektroenerģiju. Pēc minētās sabiedrības apelācijas sūdzības izskatīšanas *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* ar 2018. gada 14. maija lēmumu atstāja spēkā pirmās instances iestādes lēmumu, norādot uz diviem būtiskiem jautājumiem lietā.

Pirmkārt, iestāde norādīja, ka gadījumā, ja uzņēmums izmanto Akcīzes nodokļa likuma 30.a panta 7.a punkta 2. apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no akcīzes nodokļa par elektroenerģiju, ko tas izmanto elektrolītiskos procesos, uzņēmums nav tiesīgs vienlaikus izmantot atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, kas paredzēts energoietilpīgiem uzņēmumiem un reglamentēts Akcīzes nodokļa likuma

31.d panta 1. punktā. Iestādes ieskatā šādu secinājumu var izdarīt, gramatiski interpretējot Akcīzes nodokļa likuma 31.d panta 1. punkta 3. apakšpunkta formulējumu “attiecībā uz šo elektroenerģiju neizmanto 30. panta 7.a punktā minēto atbrīvojumu no akcīzes nodokļa”.

Otrkārt, iestāde uzskatīja, ka Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētās elektroenerģijas faktiskās izmaksas ietver tikai elektroenerģijas cenu, ieskaitot nodokļus, taču neietver pievienotās vērtības nodokli un ar elektroenerģijas iepirkumiem saistītos papildu maksājumus. Iestāde uzskata, ka sadales maksa vai izcelsmes sertifikāti nav elektroenerģijas izmaksu komponenti, ko var pievienot šīs elektroenerģijas vērtībai minētā noteikuma izpratnē.

2. Tiesvedība administratīvajās tiesās

Tiesvedība pirmās instances tiesā – Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy:

A. S.A. sūdzību par iepriekš minēto *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* lēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* noraidīja. Minētā tiesa uzskatīja, ka Akcīzes nodokļa likuma 31.d panta 1. punkta 3. apakšpunktā paredzētais subjektīvais atbrīvojums tiek piešķirts energoietilpīgam uzņēmuma tikai tad, ja tas vienlaikus neizmanto arī Akcīzes nodokļa likuma 30. panta 7.a punktā paredzēto objektīvo atbrīvojumu. Tiesas ieskatā šāds secinājums rodas, gramatiski interpretējot Akcīzes nodokļa likuma 31.d panta 1. punkta *ab initio* formulējumu, kas attiecas uz energoietilpīgu uzņēmumu kopumā un uz visu šajā uzņēmumā izmantoto enerģiju. Tādējādi atbrīvojums attiecas uz visu uzņēmumu un visu tajā izmantoto enerģiju, nevis – kā to apgalvo prasītāja sabiedrība –, tikai uz to enerģijas daļu, kas tiek izmantota Akcīzes nodokļa likuma 30. panta 7.a punkta 2.apakšpunktā minētajos elektrolītiskos procesos. Tiesa uzskata, ka likumdevējs ir izslēdzis iespēju vienlaikus piemērot divus atbrīvojumus no nodokļa.

Attiecībā uz otro juridiski nozīmīgo jautājumu šajā lietā tiesa pieņēma, ka Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunktā lietotais jēdziens “elektroenerģijas iepirkumi” nozīmē šīs enerģijas faktiskās izmaksas, proti, tikai elektroenerģiju un visus nodokļus, izņemot pievienotās vērtības nodokli un citas obligātās nodevas. Tādējādi šīs izmaksas ietver tikai izdevumus par elektroenerģijas iepirkumiem, nevis izdevumus par ar to saistīto pakalpojumu, piemēram, sadales pakalpojumu, iepirkumiem. Neraugoties uz to, ka – kā uzskatīja tiesa – elektroenerģijas izmantošanas gadījumā tās ir jāsedz, jo bez enerģijas piegādes šo enerģiju nevar izmantot, tās nav enerģijas iepirkumu izmaksas. Tiesa uzskatīja, ka enerģijas sadales pakalpojuma maksa nav uzskatāma par nodokli vai citu publisko tiesību nodevu. Tā uzskatīja, ka tie ir civiltiesiski izpildījumi, kuri izriet no līgumattiecībām starp lietotāju un enerģētikas uzņēmumu. Atsaucoties uz Tiesas 2017. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-189/15, tiesa atzina, ka, lai konkrētas summas kvalificētu par nodokli, ir svarīgi,

lai būtu pienākums tās maksāt un lai šī pienākuma neizpildes gadījumā parādnieku vajātu kompetentās iestādes. Tā kā sadales maksa nav nodoklis šādā nozīmē, tā nevar būt enerģijas iepirkumu izmaksas. Kā to uzskatīja tiesa, to neveido arī elektroenerģijas izcelsmes sertifikāta iegūšanas un iesniegšanas izmaksas.

Tiesvedība Naczelny Sąd Administracyjny:

Prasītāja ar kasācijas sūdzību pārsūdzēja iepriekš minēto spriedumu pilnībā un, pamatojoties uz 2002. gada 30. augusta *ustawa – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* [Likuma par tiesvedību administratīvajās tiesās] (2018. gada *Dz. U.*, 1302. poz.) 174. panta 1. punktu, tā apgalvoja, ka pirmās instances tiesa esot pārkāpusi materiālo tiesību normas, proti:

- a) Akcīzes nodokļa likuma 31.d panta 1. punktu kopsakarā ar 31.d panta 11. punktu, kļūdaini interpretējot, ka prasītāja, izmantojot Akcīzes nodokļa likuma 30. panta 7.a punktā minēto atbrīvojumu (atbrīvojums elektrolītiskos procesos izmantotajai enerģijai), neatkarīgi no tā piemērošanas jomas, pilnībā izslēdz iespēju izmantot Akcīzes nodokļa likuma 31.d pantā minēto atbrīvojumu;
- b) Akcīzes nodokļa likuma 31.d panta 2. un 3. punktu, tos nepareizi interpretējot, balstoties uz uzskatu, ka papildu maksu izmaksas (tostarp sadales maksas) nevar iekļaut patērētās elektroenerģijas izmaksās, kā arī uzskatu, ka papildu maksas, it īpaši sadales maksas, nav iekļaujamas patērētās enerģijas izmaksu aprēķinā, lai gan, pamatojoties uz vislīdzīgākajiem noteikumiem, kuros paskaidrots enerģijas izmaksu jēdziens [...] [*omissis*: valsts tiesību normu, kurās skaidrots jēdziens “enerģijas izmaksas”, uzskaitījums], šīs maksas viennozīmīgi tiek iekļautas šādās izmaksās;
- c) Akcīzes nodokļa likuma 31.d panta 2. un 3. punktu kopsakarā ar Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunktu, nepareizi interpretējot to tādējādi, ka patērētās elektroenerģijas izmaksu aprēķinā neņem vērā papildu maksas, kas nav nodokļi, lai gan saskaņā ar direktīvas noteikumu, kurā ir definēts energoietilpīgs uzņēmums, energoproduktu un elektroenerģijas faktiskās izmaksas tiek ņemtas vērā, un turklāt konstatējot, ka patērētās elektroenerģijas izmaksu aprēķinā neņem vērā papildu maksas, it īpaši sadales maksas, lai gan – pamatojoties uz analogiskiem noteikumiem, kas balstīti uz identiskiem direktīvas regulējumiem attiecībā uz atbrīvojumiem ogļu produktiem un gāzes produktiem energoietilpīgiem uzņēmumiem, kuros ir izmantots šaurāks jēdziens “iepirkumi”, nevis izmaksas –, tiek pieņemts, ka šajā aprēķinā ir jāņem vērā visas iepirkumu izmaksas.

Kasācijas sūdzībā prasītāja lūdza pilnībā atcelt pārsūdzēto spriedumu un nodot lietu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* atkārtotai izskatīšanai, kā arī atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

III. Valsts tiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojums

Kasācijas sūdzības izskatīšanai Eiropas Savienības Tiesai [ir jāatbild] uz jautājumu par lēmumā norādīto Direktīvas 2003/96 normu interpretāciju un piemērošanu, ņemot vērā šādus argumentus.

Kasācijas sūdzībā ir norādīts, ka tika pārkāpts Akcīzes nodokļa likuma 31.d panta 1., 2. un 3. punkts un 31.d panta 11. punkts, kā arī Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkts. *Naczelny Sąd Administracyjny* ir radušās šaubas par nodokļu iestāžu un pirmās instances tiesas pieņemto un kasācijas sūdzībā apstrīdēto direktīvas normu interpretācijas rezultāta pareizību saistībā ar abiem šajā lietā svarīgajiem jautājumiem. Šāda gadījumā tiesai bija pienākums – pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu (2012. gada konsolidētais teksts – OV, C 326, 1. lpp.) – uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu.

Izskatāmajā lietā nav strīda par to, ka prasītāja ir energoietilpīgs uzņēmums Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta un Akcīzes nodokļa likuma 31.d panta izpratnē un ka tā elektrolītiskos procesos izmanto elektroenerģiju.

Prasītāja ir precizējusi sākotnēji iesniegto akcīzes nodokļa deklarāciju par 2016. gadu un lūdza iestādei atmaksāt sākotnēji samaksāto akcīzes nodokļa summu, kura, tās ieskatā, bija pārmaksāta. Pieteikumā prasītāja norādīja divus sava pieprasījuma pamatus. Pirmais izrietēja no apgalvojuma, ka prasītājai bija tiesības uz energoietilpīga uzņēmuma atbrīvojumu no nodokļa. Otrais pamats attiecās uz šī uzņēmuma elektroenerģijas iepirkumu izmaksu apjomu.

Uz abām kategorijām ir attiecināma Kopienas saskaņošana, un abos gadījumos tām veltīto ES tiesību normu interpretācija *Naczelny Sąd Administracyjny* radīja šaubas.

Attiecībā uz pirmo izvirzīto jautājumu ir jānorāda, ka Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikums attiecas uz atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, kas paredzēts energoietilpīgam uzņēmumam. Polijas Republika ir izmantojusi iespēju noteikt šādu atbrīvojumu, par ko turklāt jau ir pasludināts Tiesas 2022. gada 31. martā spriedums lietā C-139/20. Minētās direktīvas normas interpretācija var ļaut secināt, ka ar to reglamentētajam atbrīvojumam nevar piešķirt obligātu raksturu. Tomēr, analizējot direktīvas mērķus, kuriem – raugoties no šīs kategorijas tiesību aktu interpretācijas instrumentu viedokļa –, ir piešķirama prioritāte, var nonākt pie nedaudz atšķirīga secinājuma. Turklāt, ja dalībvalsts ir izvēlējusies ieviest šādu atbrīvojumu ar likuma noteikumiem, tai ir pienākums ievērot attiecīgos direktīvas noteikumus.

Atsaucoties uz direktīvas mērķiem, ir jāatgādina, ka tie ietver iekšējā tirgus pareizu darbību, Kopienas politikas [mērķu] sasniegšanu, kā arī Kioto protokola ievērošanu (direktīvas 3. un 7. apsvērums). Tika uzsvērtā nepieciešamība pēc atbrīvojumiem, jo īpaši “stingrākas saskaņošanas trūkuma dēļ Kopienas līmenī, starptautiskas konkurences zaudējuma riska dēļ vai sociālu vai ekoloģisku apsvērumu dēļ” (28. apsvērums). Tika uzsvērtā arī nepieciešamība pievērst īpašu uzmanību energoietilpīgiem uzņēmumiem, kas slēdz nolīgumus, lai būtiski

uzlabotu vides aizsardzību un enerģijas izmantošanas efektivitāti (29. apsvērumš). Nevajadzētu aizmirst, ka direktīvā norādītais konkurences aspekts attiecas ne vien uz vienlīdzīgu attieksmi pret vienādos apstākļos esošiem subjektiem kopējā tirgū, bet arī uz šo subjektu konkurētspēju starptautiskajā tirgū ārpus Eiropas Savienības.

No pieejamajiem likumdošanas materiāliem izriet, ka, ieviešot atbrīvojumu energoietilpīgam uzņēmumam, dalībvalsts uzskatīja, ka tas ir nepieciešams, lai sasniegtu iepriekš minētos direktīvas mērķus. Izstrādājot 2015. gada 24. jūlija *ustawa krajowa o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw* [Valsts likumu, ar ko groza Akcīzes nodokļa likumu un dažus citus likumus] (*Dz.U.*, 1479. poz.), ar kuru sistēmā tika ieviesta 31.d panta norma, tika deklarēts, ka tā mērķis ir uzlabot nozares konkurētspēju starptautiskajā tirgū, it īpaši pēc 2009. gada finanšu krīzes [...] [*omissis*: norāde uz likumdošanas procesa dokumentu].

Tādējādi rodas šaubas par to, vai, ņemot vērā iepriekš minēto, Direktīvas [2003/96] 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta normu var interpretēt tādējādi, ka tā pieļauj šī atbrīvojuma piemērošanu tikai ar nosacījumu, ka ir izpildīti tajā neparedzēti nosacījumi. Vai saskaņā ar [šīs] direktīvas 17. panta 1. punkta a) apakšpunktu cita valsts tiesībās paredzētā atbrīvojuma izmantošana var būt nosacījums, lai izslēgtu direktīvā paredzētā atbrīvojuma piemērošanu, ar kura ieviešanu ir paredzēts sasniegt noteiktos Savienības tiesību mērķus? Nodokļu iestāžu un pirmās instances tiesas pieņemtā šīs normas interpretācija pieļauj šādu iespēju, kas praksē var padarīt norādīto atbrīvojumu iluzoru. Tādējādi tas rada šaubas par to, vai valsts likumdevējs ir īstenojis Savienības likumdevēja deklarētos mērķus.

Iesniedzējtiesai ir šaubas arī attiecībā uz Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunktā sniegto enerģijas iepirkumu definīciju, proti, “uzņēmumā iepirktais vai ražotās enerģētikas faktiskās izmaksas”. Pastāv divi iespējamie šī formulējuma interpretācijas rezultāti. Pirmkārt, var pieņemt – kā to izdarīja nodokļu iestādes un pirmās instances tiesa –, ka tas attiecas tikai uz pašas elektroenerģijas cenu, izslēdzot tās pārvades (sadales) izmaksas un citus tās iegūšanai nepieciešamos elementus. Šādu nostāju atbalsta arī *Naczelny Sąd Administracyjny* judikatūra, piemēram, 2019. gada 18. septembra spriedums lietā I GSK 228/17 un 2020. gada 22. janvāra spriedums lietā I GSK 397/17.

Turklāt ir iespējams uzskatīt, ka ar to saprot izmaksas par visām precēm un pakalpojumiem, kas ir nepieciešami elektroenerģijas iepirkšanai, t. i., pirmkārt un galvenokārt par pārvadi, kā arī par citiem obligātajiem papildpakalpojumiem, bez kuru apmaksas enerģijas iepirkšana nav juridiski iespējama. Pēc iesniedzējtiesas domām, uz loģiskās spriešanas principiem nepamatojas apgalvojums, ka, tā kā visi nodokļi (izņemot pievienotās vērtības nodokli) ir pieskaitīti izmaksām, tas nozīmē, ka cita veida maksājumi nav šādas izmaksas. Galu galā viens no tiem neizslēdz otru.

Nav šaubu par to un šajā lietā tas nav apstrīdēts, ka enerģiju nevar iepirkt bez papildu sadales pakalpojuma vai bez papildu izmaksu segšanas, tostarp enerģijas sertifikātu iesniegšanas. Sadales pakalpojums nav publisko tiesību nodeva, tostarp it īpaši tas nav netiešais nodoklis, uz ko norādīja Tiesa 2017. gada 18. janvāra spriedumā C-189/15. Interpretācijā par to nav šaubu, jo sadales pakalpojuma maksājuma apmaksa ir gan obligāta un tās apmērs tiek noteikts, pamatojoties uz precīzām tiesību normām, taču tas tiek maksāts par labu enerģijas piegādātājam. Sadales maksājuma apmērs tiek noteikts (2016. gada tiesību stāvoklī), pamatojoties uz Enerģētikas likuma 45.a panta 1. punktu un 49. panta 1. punktu, kā arī Enerģētikas ministra 2017. gada 29. decembra Rīkojuma par elektroenerģijas tirdzniecības tarifu un norēķinu noteikšanas un aprēķināšanas detalizēto kārtību 5. panta 2. un 3. punktu, kā arī 14. panta 3-6. punktu, tarifā, ko apstiprina Enerģētikas nozares regulatora priekšsēdētājs. Interpretācijas grūtības rodas attiecībā uz to, vai šīs maksas raksturs neļauj to iekļaut enerģijas iepirkumu faktisko izmaksu kategorijā. Juridiskās valodas tradīcijā jēdziens “faktisks” attiecībā uz īpašuma vērtību (*actual cost, die tatsächlichen Kosten*) attiecas uz izmaksām, kas faktiski radušās un ir nepieciešamas, lai kaut ko iegūtu. Direktīvas 2003/96 17. panta 1. punkta a) apakšpunktā atsauce uz nodokļa jēdzienu ir saistīta ar dažu nodokļu izslēgšanu no izmaksu kategorijas. Šis noteikums neattiecas uz jebkāda cita veida izmaksām, proti, tajā nav paredzēts nekāds atbrīvojums šajā ziņā. Tas, ka maksai nav ar nodokli saistīta rakstura, automātiski nenozīmē, ka tā nav uzskatāma par elektroenerģijas iepirkumu izmaksām. Līdzīgi apsvērumi rodas attiecībā uz enerģijas izcelsmes sertifikātu, kura iegūšanas un iesniegšanas pienākums ir reglamentēts 2015. gada 20. februāra Atjaunojamo enerģijas likuma 52. panta 1. un 2. punktā.

[..]

[*omissis*: prejudiciālo jautājumu formulējuma atkārtojums]

[..] – [..] – [..] [*omissis*: prejudiciāla nolēmuma juridiskā pamata atkārtojums, valsts procesuālie noteikumi]