



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO  
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,  
pateikta 2021 m. gegužės 12 d.<sup>1</sup>

**Byla C-100/20**

**XY**  
**prieš**  
**Hauptzollamt B**

[*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą]

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūra – Direktyva 2003/96 – 5 straipsnis – Diferencijuotos apmokestinimo normos – 17 straipsnio 1 dalies a punktas – Elektros energijos mokesčio sumažinimas daug energijos naudojančioms įmonėms – 21 straipsnio 5 dalis – Elektros energijos apmokestinimas tuomet, kai ją tiekia paskirstytojas ar perpaskirstytojas – Akumuliatorių įkrovimas – Pažeidžiant Sąjungos teisę surinktų mokesčių grąžinimo tvarka – Neprivalomas atleidimas nuo mokesčių ir mokesčių sumažinimas – Palūkanų sumokėjimas

### **Įvadas**

1. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) šioje byloje pateiktas prejudicinis klausimas yra kiek neįprastas ir susijęs su apmokestinamojo asmens, iš kurio buvo neteisingai surinktas Sąjungos teisėje reglamentuotas mokestis, įgaliojimais tuo atveju, kai apmokestinimo neteisėtumas buvo susijęs ne su imperatyvių Sąjungos teisės normų, o tik su nacionalinių nuostatų, kurias valstybė narė priėmė remdamasi Sąjungos teisėje numatytu neprivalomu įgaliojimu, pažeidimu.

2. Ši situacija nėra vienareikšmiška, nes, viena vertus, aiškios ir besąlygiškos Sąjungos teisės normos nebuvo pažeistos, tačiau, kita vertus, neteisėti veiksmai buvo atlikti valstybei narei taikant šią teisę. Kaip paaiškinsiu šioje išvadoje, vienareikšmiškai atsakyti į šį klausimą sudėtinga.

3. Vis dėlto šioje byloje kyla taip pat kitas, ne mažiau įdomus, klausimas: kaip, akcizo už elektros energiją požiūriu, turi būti vertinamas šios energijos kaupimas akumuliatoriuose siekiant ją toliau tiekti galutiniams vartotojams. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas to nesiekia išsiaiškinti ir šiuo klausimu remiasi savo aiškinimu, manau, kad Teisingumo Teismas turėtų savo sprendime bent pažymėti, kad atsakymas į prejudicinį klausimą nepatvirtina aiškinimo, kurio laikosi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

<sup>1</sup> Originalo kalba: lenkų.

## Teisinė sistema

### *Sąjungos teisė*

4. 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, 1 straipsnyje<sup>2</sup> numatyta:

„Valstybės narės energetikos produktus ir elektros energiją apmokestina pagal šią direktyvą.“

5. Šios direktyvos 5 straipsnio ketvirtoje įtraukoje nustatyta:

„Jei valstybės narės laikosi šioje direktyvoje nustatytų minimalių apmokestinimo lygių ir jie atitinka [Sąjungos] teisės aktus, jos gali taikyti diferencijuotas apmokestinimo normas, taikant fiskalinės kontrolės priemones, šiais atvejais:

<...>

– 9 ir 10 straipsniuose nurodytiems energetikos produktams ir elektros energijai, atsižvelgiant į tai, ar jie naudojami verslui, ar skiriami ne verslo reikmėms.“

6. Šios direktyvos 17 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„Jei šioje direktyvoje nustatyti apmokestinimo lygiai, bendrai paėmus, taikomi kiekvienai įmonei, valstybės narės gali taikyti mokesčio sumažinimą <...> elektros energijai šiais atvejais:

a) daug energijos naudojančių įmonių naudai

<...>“

7. Galiausiai Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Taikant Direktyvos 92/12/EEB<sup>[3]</sup> 5 ir 6 straipsnius, elektros energija ir gamtinės dujos turi būti apmokestinamos ir tai atliekama tuomet, kai jas tiekia paskirstytojas ar perpaskirstytojas. <...>“

### *Vokietijos teisė*

8. Elektros energijos apmokestinimo atžvilgiu Direktyva 2003/96 į Vokietijos teisę buvo perkelta *Stromsteuergesetz* (Elektros mokesčio įstatymas, toliau – *StromStG*)<sup>4</sup> nuostatomis. Šio įstatymo 3 straipsnyje (nuo 2008 m. gruodžio 19 d. galiojanti redakcija) nustatyta:

„Mokestis yra 20,50 EUR už megavatvalandę.“

<sup>2</sup> OL L 283, 2003, p. 51.

<sup>3</sup> 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1), dabar pakeista 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12)

<sup>4</sup> *BGBI.* 2008 I, p. 2794.

9. *StromStG* 9 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Elektros energijai <...> taikomas lengvatinis 12,30 EUR už megavatvalandę mokesčio tarifas, kai ją naudoja gamybos arba žemės ūkio ar miškininkystės įmonė savo vykdomos veiklos reikmėms ir kai netaikomas atleidimas nuo mokesčio pagal 1 dalį“.

**Faktinės aplinkybės, proceso eiga ir prejudicinis klausimas**

10. XY yra pagal Vokietijos teisę įsteigta bendrovė. Vykdydama savo veiklą, kuri, pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, priskiriama gamybos sektoriui („Produzierende Gewerbe“), kaip tai suprantama pagal *StromStG* 9 straipsnio 3 dalį, vartoja elektros energiją kintamosios srovės forma iš skirstomojo tinklo ir, ją pavertusi į nuolatinę elektros srovę, kaupia akumuliatoriuose. Vėliau teikia savo klientams, t. y. telekomunikacijų sektoriaus įmonėms, kompleksinę elektros energijos (įskaitant avarinį maitinimą ir vėsinimą („šalčio tiekimas“)) tiekimo telekomunikacijų infrastruktūros įrangai paslaugą<sup>5</sup>.

11. Deklaracijoje už 2010 mokesčius metus bendrovė XY nurodė, kad gautą elektros energiją suvartojo savo reikmėms, ir pritaikė jai sumažintą elektros energijos mokesčio normą pagal *StromStG* 9 straipsnio 3 dalį. Tačiau mokesčių institucija priėmė sprendimą, kad turi būti taikoma standartinė šio mokesčio norma.

12. Kitoje byloje, susijusioje su 2006 mokesčiais metais, *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nusprendė, kad bendrovė XY turi teisę taikyti sumažintą elektros energijos mokesčio normą. Šiuo pagrindu mokesčių institucija pakeitė sprendimą, susijusį su 2010 mokesčiais metais, ir grąžino mokesčio permoką. 2014 metais bendrovė XY pareikalavo sumokėti su šia permoka susijusias palūkanas, tačiau mokesčių institucija atsisakė tai padaryti. Bendrovės XY pirmosios instancijos teismui pateiktas skundas buvo atmestas. Šis teismas konstatavo, be kita ko, kad *StromStG* 9 straipsnio 3 dalyje numatyta sumažinta mokesčio norma Sąjungos teisės požiūriu yra neprivaloma, todėl mokesčio, kurio suma atitinka standartinę normą, surinkimas, net jei yra nesuderinamas su nacionaline teise, Sąjungos teisės nepažeidžia. Todėl, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, pareiga grąžinti mokesčio permoką kartu su palūkanomis netaikoma. Bendrovė XY dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

13. Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal Sąjungos teisę gali būti reikalaujama su reikalavimo grąžinti nepagrįstai sumokėtą elektros energijos mokesčių suma susijusių palūkanų, jeigu pagrindas apskaičiuoti mažesnę mokesčio sumą buvo neprivalomas mokesčio sumažinimas pagal Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punktą, o per didelės mokesčio sumos apskaičiavimą lėmė tik nagrinėjamoje byloje neteisingai taikyta nacionalinės teisės nuostata, kuri buvo priimta siekiant perkelti šios direktyvos 17 straipsnio 1 dalies a punktą?“

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2020 m. vasario 26 d. Rašytines pastabas pateikė: bendrovė XY, Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija. Be to, šios šalys ir *Hauptzollamt B* (B mokesčių institucija, Vokietija) pateikė rašytinius atsakymus į Teisingumo Teismo klausimus.

<sup>5</sup> Ši informacija iš dalies remiasi Vokietijos vyriausybės paaiškinimais, pateiktais jos rašytinėse pastabose.

## Analizė

15. Prejudicinis klausimas šioje byloje remiasi prielaida, kad elektros energija, kurią bendrovė XY vartojo iš skirstomojo tinklo, turėjo būti apmokestinama šio vartojimo momentu, taikant Vokietijos teisės nuostatose numatytą sumažintą elektros energijos mokesčio normą. Tačiau Vokietijos vyriausybė savo pastabose šią prielaidą ginčija ir tvirtina, kad ji yra Direktyvos 2003/96 neatitinkančio bendrovės XY veiklos, kuriai sumažinta minėto mokesčio norma neturi būti taikoma, kvalifikavimo rezultatas. Jei Vokietijos vyriausybės požiūriui būtų pritarta, galėtų būti užginčytas prašymo priimti prejudicinį sprendimą šioje byloje priimtinumai, nes šio prašymo klausimas būtų hipotetinis.

16. Teisingumo Teismas pateikė šalims papildomų klausimų dėl šio aspekto. Prieš nagrinėdamas prejudicinio klausimo teisinį aspektą šiek tiek laiko skirsiu teisingo šios direktyvos aiškinimo tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, analizei.

### ***Dėl elektros energijos kaupimo akumuliatoriuose kvalifikavimo Direktyvos 2003/96 nuostatų požiūriu***

#### *Elektros energijos tiekimas iš akumuliatorių kaip (per)paskirstymas<sup>6</sup>*

17. Teikdamas prejudicinį klausimą šioje byloje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi savo ankstesne išvada, pateikta sprendime byloje dėl bendrovės XY 2006 mokestiniais metais naudotos elektros energijos<sup>7</sup>. Remiantis šia išvada, bendrovė XY naudoja iš skirstomojo tinklo vartojamą elektros energiją ją paversdama akumuliatoriuose į cheminę energiją<sup>8</sup>. Elektros energija naudojama bendrovės XY veiklos reikmėms, nes akumuliatoriuose sukauptą elektros energiją nuolatinės srovės pavidalu bendrovė naudoja teikdama savo klientams vieną, konsoliduotą, paslaugą, kuri apima elektros energijos tiekimą telekomunikacijų įrangai maitinti, šios įrangos vėsinimą (remiantis minėto sprendimo formuluote – „šalčio tiekimą“) ir maitinimo saugumo užtikrinimą gedimo atveju („Reservezeit“).

18. Vis dėlto Vokietijos vyriausybė mano, kad toks bendrovės XY veiklos kvalifikavimas lemia prieštaravimą Direktyvos 2003/96 nuostatomis. Juk pagal šios direktyvos 21 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą elektros energija yra apmokestinama tuomet, kai ją tiekia paskirstytojas ar perpaskirstytojas. Tačiau, pasak šios vyriausybės, bendrovė XY turi būti laikoma elektros energijos tiekimo tarpininke, t. y. perpaskirstytoja. Ši bendrovė nenaudoja elektros energijos savo veiklos reikmėms, o tik ją kaupia akumuliatoriuose, o vėliau tiekia savo klientams, kurie yra galutiniai šios elektros energijos vartotojai.

19. Tai yra svarbu, nes, nors bendrovė XY buvo priskirta prie gamybos sektoriaus, kuriam taikoma *StromStG* 9 straipsnio 3 dalyje numatyta mokesčių lengvata, bendrovės klientai, teikiantys telekomunikacijų paslaugas, šiam sektoriui nepriklauso ir negali pasinaudoti šia lengvata. Todėl elektros energija, kurią bendrovė XY tiekia savo klientams, turi būti

<sup>6</sup> Reikia pažymėti, kad tolesni argumentai yra susiję tik su elektros energijos tiekimu iš stacionarių akumuliatorių, kurie priklauso šią energiją tiekiančiam subjektui. Todėl įkrautų akumuliatorių ar kitų kilnojamųjų elektros energijos šaltinių tiekimo klausimo nenagrinėju.

<sup>7</sup> 2012 m. birželio 19 d. *Bundesfinanzhof* Sprendimas VII R 32/10. Šis sprendimas buvo pridėtas tiek prie Vokietijos vyriausybės pastabų, tiek prie bendrovės XY atsakymo į papildomus Teisingumo Teismo klausimus.

<sup>8</sup> Energijos konvertavimo klausimu visų pirma žr. 39 punktą.

apmokestinama taikant standartinę mokesčio normą. Tokiu atveju mokesčio permokos grąžinimo ir palūkanų klausimas nėra nekiltų, o pagrindinė byla, įskaitant prašymą priimti prejudicinį sprendimą šioje byloje, netektų pagrindo.

20. Sutinku su Vokietijos vyriausybės abejonėmis dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo atlikto kvalifikavimo, pagal kurį bendrovės XY vykdomas elektros energijos naudojimas laikomas naudojimu šios bendrovės veiklos reikmėms.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimas dėl šio klausimo remiasi bendrovės XY veiklos ypatumais. Jie susiję su tuo, kad bendrovė XY tiekia elektros energiją tik teikdama kompleksinę paslaugą (kuri apima taip pat kitas paslaugas) įmonėms, kurios priklauso vienai kapitalo grupei (tikėtina tai, kurios narė yra ir bendrovė), atskirais laidais, ir nenaudoja viešai prieinamo elektros energijos paskirstymo tinklo.

22. Vis dėlto nemanau, kad šios aplinkybės turi lemiamos reikšmės bendrovės XY veiklai kvalifikuoti pagal Direktyvą 2003/96. Bendrovės XY paslaugų teikimo būdas ir jos kontrahentų parinkimas yra būtent šios įmonės veiklos specifinės aplinkybės. Vis dėlto jos nekeičia fakto, kad ši bendrovė, vykdydama savo veiklą, tiekia tam tikrą išmatuojamą elektros energijos kiekį subjektams, kurie yra laikytini nuo šios bendrovės nepriklausomomis įmonėmis, o šie subjektai naudoja šią energiją telekomunikacijų įrangai maitinti, t. y. pagal įprastą elektros energijos paskirtį<sup>9</sup>. Todėl šie subjektai, o ne bendrovė XY, yra jiems šios bendrovės tiekiamos elektros energijos galutiniai vartotojai.

23. Kiek tai susiję su viešo elektros energijos paskirstymo tinklo naudojimu, nemanau, kad tai yra sąlyga laikyti subjektą elektros energijos paskirstytoju arba perpaskirstytoju, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2003/96. Šioje direktyvoje „paskirstytojo“ ir „perpaskirstytojo“ sąvokos neapibrėžtos, tačiau niekas nerodo, kad jos galėtų apsiriboti tik subjektais, besinaudojančiais tam tikrais paskirstymo tinklais. Visų pirma Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs<sup>10</sup>, kad šios sąvokos neturi būti aiškinamos atsižvelgiant į „paskirstymo“ sąvoką, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2003/54/EB<sup>11</sup> 2 straipsnį. Direktyvoje 2003/96 vadovaujamasi veikiau funkicine paskirstytojo sąvokos reikšme. Tai geriausiai atspindi jos 21 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa, pagal kurią „įmonė, gaminanti elektros energiją savo reikmėms, yra laikoma paskirstytoju“.

24. Nemanau, kad bendrovės XY veiklos ypatumai neleidžia laikyti jos elektros energijos perpaskirstytoja siekiant apmokestinti šią energiją pagal Direktyvos 2003/96 nuostatas.

25. Vis dėlto prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pozicija, kurią jis yra išsakęs savo jurisprudencijoje, lemia šios direktyvos tikslams prieštaraujančius rezultatus.

26. Visų pirma iš Direktyvos 2003/96 projekto aiškinamojo memorandumo, kurį Komisija cituoja atsakydama į Teisingumo Teismo klausimus<sup>12</sup>, matyti, kad elektros energijos apmokestinimo tiekimo (*output*) metu tikslas buvo suteikti galimybę valstybėms narėms taikyti skirtingą mokesčio dydį skirtingoms galutinių vartotojų kategorijoms. Tačiau teisingas šios diferencijuoto apmokestinimo sistemos veikimas yra galimas tik jei apmokestinama paskutiniame paskirstymo,

<sup>9</sup> Kalbama, žinoma, tik apie elektros energiją, kurią bendrovė XY kaupia akumuliatoriuose ir vėliau tiekia savo klientams. Kiek tai susiję su elektros energija, kurią ši bendrovė sunaudoja kitiems tikslams, pavyzdžiui, vėsimo paslaugoms teikti, bendrovė XY yra galutinis vartotojas.

<sup>10</sup> 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-475/07, nepaskelbtas Rink., EU:C:2009:86, 57 punktą).

<sup>11</sup> 2003 m. birželio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva dėl elektros energijos vidaus rinkos bendrųjų taisyklių, panaikinanti Direktyvą 96/92/EB (OL L 176, 2003, p. 37).

<sup>12</sup> COM(97) 30 *final*, p. 5.

t. y. tiekimo galutiniams vartotojams, etape. Apmokestinimas ankstesniame etape trikdo šios sistemos veikimą, nes apmokestinimo lygis gali būti nepritaikytas faktiniam elektros energijos naudojimo būdui.

27. Tai akivaizdžiai parodo nagrinėjama byla. Bendrovei XY elektros energijos, kurią ji suvartojo iš paskirstymo tinklo, apmokestinimo norma buvo sumažinta, nes bendrovė yra prie gamybos sektoriaus priskiriama įmonė, kuriai teisė į sumažinimą priklauso pagal nacionalinę teisę. Tačiau šią energiją galutinai naudoja ne ši bendrovė, o jos klientai, kurie gamybos sektoriui nepriklauso ir kurie kitu atveju negalėtų pasinaudoti minėtu mokesčio sumažinimu. Jeigu teisingai suprantu, būtent su tuo yra susijusi ši proto mankšta, kuria siekiama įrodyti, kad galutinė elektros energijos vartotoja yra bendrovė XY.

28. Antra, kitas elektros energijos apmokestinimo tuomet, kai ją tiekia paskirstytojas ar perpaskirstytojas, tikslas yra šios energijos apmokestinimas faktinio suvartojimo valstybėje narėje, kaip yra kitų akcizu apmokestinamų produktų atveju. Teisingumo Teismas tai labai aiškiai pabrėžė Sprendime *Komisija / Lenkija*, šiuo klausimu pritardamas Komisijos argumentams<sup>13</sup>. Tačiau kai elektros energija yra apmokestinama jos vartojimo iš paskirstymo tinklo momentu siekiant kaupti akumulatoriuose, o vėliau yra tiekiamą kitiems subjektams, šis tikslas gali būti nepasiektas. Nes iš tikrųjų niekas nekliudo teikti akumulatoriuose sukauptos elektros energijos tarpvalstybinio tiekimo paslaugą.

29. Galiausiai, trečia, Direktyvoje 2003/96 numatytas elektros energijos apmokestinimo būdas taip pat skirtas išvengti prarandamos energijos dalies apmokestinimo. Ši taisyklė galioja visų akcizu apmokestinamų produktų atžvilgiu<sup>14</sup>. Elektros energijos atveju ši taisyklė ypač svarbi, nes elektros energijos perdavimas ir kaupimas yra neišvengiamai susijęs su dideliais nuostoliais. Tik elektros energijos apmokestinimas jos tiekimo galutiniams vartotojams etape leidžia išvengti ir bet kuriuo atveju kaip galima labiau apriboti prarandamos energijos apmokestinimą.

30. Komisija pateikia dujų, naudojamų kaip degalai transporto priemonėms varyti, apmokestinimo pavyzdį. Šios dujos yra apmokestinamos transporto priemonės bako pripildymo metu ir tai visų pirma leidžia išvengti dujų nuostolio, susidarancio jas kaupiant ir kompresuojant, apmokestinimo. Kaip teisingai pažymėjo Komisija, pagal Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą gamtinių dujų ir elektros energijos apmokestinimo momentas turi būti vienodas. Todėl, panašiai kaip dujų atveju, elektros energijos nuostoliai, kuriuos lėmė jos kaupimas, neturi būti apmokestinami. Dažniausiai naudojamų akumuliatorių tipų našumas, suprantamas kaip elektros krūvio, suvartoto akumuliatoriaus iškrovimo metu, ir elektros krūvio, tiekiamo pakrovimo metu, santykis, yra maždaug 70–80 %<sup>15</sup>. Todėl pakrauti akumulatorius naudojamos elektros energijos, o ne iš šių akumuliatorių galutiniams vartotojams tiekiamos energijos apmokestinimas reiškia santykinai didelių elektros energijos nuostolių apmokestinimą. Šio mokesčio sumažintos normos taikymas nėra Direktyvą 2003/96 atitinkantis šio perviršinio apmokestinimo kompensavimo metodas<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimą *Komisija / Lenkija* (C-475/07, nepaskelbtas Rink., EU:C:2009:86, 20, 21 ir 56 punktai).

<sup>14</sup> Žr. Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 4 dalį.

<sup>15</sup> Bednarek, K., Bugała, A. „Własności użytkowe akumulatorów kwasowo-ołowiowych“, *Poznan University of Technology Academic Journals*, Nr. 92/2017, p. 47–60, p. 52.

<sup>16</sup> Pagal analogiją žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimą *Komisija / Lenkija* (C-475/07, nepaskelbtas Rink., EU:C:2009:86, 53 ir 56 punktai).

31. Taip pat nėra įtikinamas bendrovės XY argumentas, kad pagal Sprendimą 2016/2266<sup>17</sup> elektros energijos paskirstymu turi būti laikomas šios elektros energijos tiekimas akumuliatoriams įkrauti, o ne srovės vartojimas iš akumuliatorių. Tas sprendimas buvo susijęs su elektros energija, skirta įkrauti elektromobilių akumuliatoriams. Šioje situacijoje elektros energiją iš akumuliatoriaus automobiliui varyti naudoja jo naudotojas, kuris kartu yra ir akumuliatoriaus naudotojas. Taigi, akumuliatoriaus naudotojas kartu yra ir elektros energijos galutinis vartotojas, todėl šios energijos tiekimas akumuliatoriui įkrauti yra energijos tiekimas galutiniam vartotojui, t. y. apmokestinimo momentas pagal Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą. Tačiau bendrovė XY nėra elektros energijos, kurią vartoja iš paskirstymo tinklo akumuliatoriams įkrauti ir ją vėliau tiekti savo klientams, galutinis vartotojas. Todėl čia nėra analogijos su situacija, su kuria buvo susijęs minėtas sprendimas.

32. Iš to darytina išvada, kad Direktyvos 2003/96 tikslų įgyvendinimui elektros energijos apmokestinimo atžvilgiu užtikrinti būtina pripažinti bendrovę XY elektros energijos perpaskirstytoja, kaip nurodoma Vokietijos vyriausybės pastabose. Vis dėlto sutinku su Komisija, kad ši vyriausybė neteisingai vertina šio pripažinimo pasekmes pagrindinės bylos aplinkybėmis.

33. Vokietijos vyriausybė, remdamasi savo pastabomis, daro išvadą, kad bendrovės XY vartojamai ir vėliau akumuliatoriuose kaupiamai elektros energijai, kuri skirta jos klientams, turi būti taikoma ne sumažinta, o standartinė elektros energijos mokesčio norma. Todėl apie mokesčio permokos gražinimą ar palūkanas neturėtų būti nė kalbos.

34. Vis dėlto Vokietijos vyriausybė neatsižvelgia į tai, kad, jei bendrovė XY būtų pripažinta perpaskirstytoja, elektros energija turėtų būti apmokestinama tik tuomet, kai ji tiektų šią energiją savo klientams. Tačiau tuo momentu, kai bendrovė XY vartoja elektros energiją iš paskirstymo tinklo, neturi būti taikomas nei standartinio, nei sumažinto dydžio mokestis. Taigi, tokiu atveju visas mokesčių institucijų pagrindinėje byloje surinktas mokestis turėtų būti pripažintas surinktu pažeidžiant Direktyvą 2003/96, ir dėl to, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo jurisprudencija<sup>18</sup>, gražintas kartu su palūkanomis.

*Elektros energija, kaupiama akumuliatoriuose kaip energija, naudojama elektros energijai gaminti*

35. Teisingumo Teismas šalims taip pat pateikė klausimą, ar tuo atveju, jei būtų pritarta prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo požiūriui, pagal kurį bendrovė XY savo veiklos reikmėms sunaudoja elektros energiją, kurią vartoja iš paskirstymo tinklo akumuliatoriams įkrauti, ši energija neturėtų būti atleista nuo mokesčio pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą kaip elektros energija, naudojama elektros energijai gaminti.

36. Tiek bendrovė XY, tiek Vokietijos vyriausybė ir Komisija kategoriškai atmeta šią galimybę. Šios šalys vieningai teigia, kad bendrovė XY tik kaupia akumuliatoriuose iš tinklo vartojamą elektros energiją, o Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas atleidimas yra susijęs su naujais elektros energijos produktais.

37. Vis dėlto manau, kad ši pozicija remiasi dviem neteisingomis prielaidomis.

<sup>17</sup> 2016 m. gruodžio 6 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas (ES), kuriuo Nyderlandams leidžiama taikyti mažesnę mokesčio tarifą elektromobilių įkrovimo stotelėse tiekiamai elektros energijai (OL L 342, 2016, p. 30).

<sup>18</sup> Šiuo klausimu galiausiai žr. 2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Călin* (C-676/17, EU:C:2019:700, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

38. Pirmoji iš jų grindžiama tuo, kad kalbėdamos apie elektros energijos kaupimą akumuliatoriuose šios šalys painioja elektros energijos sąvoką su energijos sąvoka apskritai. Atsižvelgiant į esamą technikos lygį, grynos elektros energijos kaupimo metodų, kuriuos galima būtų taikyti pramoniniu mastu, nėra<sup>19</sup>. Elektros energijai kaupti būtina ją paversti į kitą energijos formą, kuria energija gali būti kaupiama, o vėliau vėl paversti į elektros energijos formą. Akumuliatorių atveju energija yra kaupiama cheminės energijos, t. y. akumuliatoriuose esančiuose cheminiuose junginiuose dėl tekančios elektros srovės vykstančių elektrocheminių reakcijų (potencinės) energijos, forma. Šios reakcijos yra grįžtamosios ir tai leidžia įkrauti ir iškrauti akumuliatorių pakartotinai<sup>20</sup>.

39. Taigi, kaip matyti, elektros energijos kaupimo sąvoka yra tam tikras supaprastinimas. Iš esmės tai yra elektros energijos pavertimas į kitą energijos formą su paskesniu pakartotiniu pavertimu į elektros energijos formą.

40. Tai veda mus prie antros neteisingos prielaidos, kuria remiasi bylos šalių tvirtinimas, t. y. prie kategoriško elektros energijos kaupimo ir gamybos atskyrimo.

41. Fiziniu požiūriu toks reiškiny, kaip energijos gamyba, neegzistuoja. Taip teigia vienas pagrindinių fizikos dėsnių, t. y. energijos tvermės dėsnis. Vadinamoji „energijos gamyba“, įskaitant elektros energijos gamybą, tėra, panašiai kaip jos kaupimo atveju, vienos energijos formos pavertimas į kitą. Elektros energijos gamybos atveju tai gali būti iškastiniame kure<sup>21</sup> esančios cheminės energijos konvertavimas deginimo proceso metu, kinetinės energijos konvertavimas pritaikius vėjo ir hidroenergetines technologijas ar galiausiai branduolinės energijos konvertavimas atomo branduolio skilimo proceso metu.

42. Be to, elektros energijos gamybai dažnai yra būtinas daugkartinis įvairių energijos formų konvertavimas, pvz., šiluminėse elektrinėse (kuriose naudojamas iškastinis kuras arba branduolinė energija) pradinė energija, esanti kure (arba vadinamajame branduoliniame kure), turi būti paversta į šiluminę energiją, o ši į kinetinę energiją, ir tik pastaroji yra paverčiama elektros energija. Tam tikroms energijos formoms yra būtini specialūs nešikliai, pvz., elektros jėgainėje energijos nešiklis paprastai yra vandens garai, o akumuliatoriuje cheminės energijos nešiklis yra elektrolitas.

43. Taigi esminės ir absoliučios ribos tarp elektros energijos gamybos ir jos kaupimo arba, kalbant konkrečiau, kita energijos forma sukauptos elektros energijos regeneracijos, nėra. Geriausias pavyzdys šiuo atveju yra hidroakumuliacinės elektrinės. Jų veikimo principas yra elektra pumpuoti vandenį iš talpyklos, esančios žemiau, į aukščiau esančią talpyklą, o vėliau išnaudoti atgal krįtančio vandens kinetinę energiją srovės generatoriui varyti<sup>22</sup>. Ši elektrinė „naujos“ elektros energijos negamina, priešingai, sunaudoja energijos daugiau, nei pagamina. Todėl hidroakumuliacinės elektrinės laikomos elektros energijos kaupimo, o ne gamybos metodu. Šiuo metu tai yra labiausiai paplitęs (talpos požiūriu) energijos kaupimo metodas<sup>23</sup>. Šis metodas yra

<sup>19</sup> Elektros energijos kaupimo tokia forma technologijos, pavyzdžiui, paremtos vadinamaisiais ultrakondensatoriais, tėra kūrimo etape ir plačiai nėra prieinamos.

<sup>20</sup> Šis klausimas pagrindinėje byloje nėra ginčijamas. Jei gerai suprantu, būtent šiuo pavertimu į cheminės energijos formą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas grindžia savo poziciją, jog bendrovė XY *suvartoja* elektros energiją.

<sup>21</sup> Neatsitiktinai Direktyvoje 2003/96 šie degalai vadinami „energetikos produktais“.

<sup>22</sup> Šios operacijos esmė yra ta, kad mažos elektros energijos paklausos laikotarpiu vanduo pumpuojamas į viršų, o šiai paklausai pasiekus aukščiausią tašką – nuleidžiamas. Tai leidžia subalansuoti paskirstymo tinklo apkrovą ir dėl elektros energijos kainų skirtumo, kurį lemia elektros energijos paklausa, užtikrinti įmonės pelningumą.

<sup>23</sup> R. L. Revesz & B. Unel „Managing the Future of the Electricity Grid: Energy Storage and Greenhouse Gas Emissions“, *Harvard Environmental Law Review*, Nr. 42/2018, p. 139–196.



paremtas elektros energijos pavertimu į vandens potencinę energiją, ir vėlesniu šios kinetinės energijos pavertimu atgal į elektros energiją. Tai nekeičia fakto, kad šiame procese elektros energija yra sunaudojama vandeniui pumpuoti, o vėliau iš naujo gaminama lygiai taip pat kaip tai vyksta įprastose hidroelektrinėse, kurios naudoja natūralų vandens srautą, be ankstesnio pumpavimo būtinybės.

44. Elektros energijos kaupimas akumuliatoriuose techniniu požiūriu taip pat paremtas *elektros energijos* suvartojimu siekiant ją paversti kita *energijos* forma, o vėliau – ir vėl paversti į elektros energiją. Todėl nematau didelių kliūčių, kurios neleistų laikyti konvertuoti akumuliatoriuje skirtos elektros energijos tokia, kuri, naudojama elektros energijai gaminti, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą.

45. Vis dėlto pripažįstu, kad, taikant Direktyvą 2003/96, kitos priežastys verčia laikyti elektros energijos kaupimą veikiau šios energijos paskirstymu nei gamyba, kaip mano Vokietijos vyriausybė ir Komisija. Bet tai paneigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teiginį, kurį taip pat palaiko bendrovė XY, jog ši bendrovė suvartoja elektros energiją savo reikmėms. Iš tiesų tai reikštų, kad ši bendrovė vartoja elektros energiją ir ją kaupia vienu metu, o tai yra neįmanoma, panašiai kaip negalima vienu metu suvalgyti sausainius ir juos turėti. Be to, tai reikštų, kad bendrovės XY klientams tiekiamą elektros energiją turi būti apmokestinta, t. y. kad jai būtų taikomas dvigubas apmokestinimas – pirmą kartą jos vartojimo iš tinklo, o antrą kartą – tiekimo galutiniams vartotojams metu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teisingai nusprendė, kad šio dvigubo apmokestinimo turi būti išvengta. Tačiau to turi būti siekiama ne Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies pirmai pastraipai prieštaraujančiu bendrovės XY jos klientams tiekiamos elektros energijos neapmokestinimu, o tinkamu šios bendrovės iš paskirstymo tinklo vartojamos elektros energijos apmokestinimo tvarkos vertinimu.

#### *Baigiamosios pastabos ir išvados dėl šios argumentavimo dalies*

46. Atsakyme į papildomus Teisingumo Teismo klausimus bendrovė XY ginčija Vokietijos vyriausybės teikiamų pastabų, susijusių su, šios vyriausybės manymu, neteisingomis prielaidomis, kuriomis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas grindžia prejudicinį klausimą šioje byloje, pagrįstumą. Bendrovė XY mano, kad šis klausimas priklauso faktinių aplinkybių sričiai, o tai jau yra tik prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo kompetencija. Taigi, Teisingumo Teismas privalo remtis šiomis aplinkybėmis ir apsiriboti atsakymu į prejudicinį klausimą.

47. Vis dėlto manau, kad bendrovės XY tvirtinimai yra nepagrįsti. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės neginčytinos. Remiantis faktinėmis aplinkybėmis, bendrovė XY vartoja elektros energiją iš paskirstymo tinklo, ją kaupia akumuliatoriuose cheminės energijos forma, o vėliau tiekia savo klientams, teikdama kompleksinę paslaugą, kuri apima taip pat kitas paslaugas. Teliaka išspręsti šios veiklos kvalifikavimo Direktyvos 2003/96 nuostatų požiūriu klausimą, o tai priskiriama šių nuostatų aiškinimo sričiai ir Teisingumo Teismo kompetencijai.

48. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kvalifikavo bendrovės XY veiklą taip, kad elektros energija, kurią bendrovė vartoja iš tinklo akumuliatoriams įkrauti, apmokestinama sumažinta elektros energijos mokesčio norma. Tačiau, kaip matyti iš pateiktų argumentų<sup>24</sup>, ši energija išvis neturėjo būti apmokestinama tuomet, kai bendrovė XY ją vartojė iš tinklo, t. y. nei

<sup>24</sup> 34 ir 45 punktai.

kaip elektros energija, skirta toliau paskirstyti pagal Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą, nei kaip elektros energija, naudojama elektros energijai gaminti pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą.

49. Taigi turi būti pripažinta, kad visas elektros energijos mokestis, kuris yra pagrindinės bylos dalykas, buvo surinktas pažeidžiant Sąjungos teisę ir, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija<sup>25</sup>, iš principo turi būti gražintas kartu su palūkanomis<sup>26</sup>. Tokiu atveju prejudicinis klausimas netektų pagrindo.

50. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad jo sprendimas dėl bendrovės XY veiklos teisinio kvalifikavimo, priimtas byloje dėl 2006 m. mokestinių metų, įgijo *res judicata* galią. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepraneša, ar tas pats pasakytina apie bylą, susijusią su 2010 m. mokestiniais metais, kurią nagrinėdamas teismas pateikė Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Tik pranešama, kad mokesčių institucijų sprendimas taikyti bendrovei XY sumažintą elektros energijos mokesčio normą tapo galutinis.

51. Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal Sąjungos teisę nereikalaujama, kad, siekiant atsižvelgti į Teisingumo Teismo pateiktą atitinkamos šios teisės nuostatos aiškinimą, nacionalinis teismas turi pakeisti *res judicata* įgijusį sprendimą. Tai taip pat taikoma pažeidžiant Sąjungos teisę surinktų mokesčių gražinimui<sup>27</sup>.

52. Taigi siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į šioje byloje pateiktą prejudicinį klausimą. Vis dėlto manau, kad Teisingumo Teismas sprendime turi aiškiai nurodyti, kad atsakymas į šį klausimą nereiškia, kad jis pripažįsta tai, kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kvalifikavo bendrovės XY veiklą pagal Direktyvos 2003/96 nuostatas. Iš tiesų su elektros energijos kaupimu susijęs mokestinis vertinimas turi būti Sąjungos lygmens diskusijos, jei reikia, vykstančios specialiai tam skirtos Teisingumo Teismo procedūros tvarka, dalykas. Ši diskusija reikalinga ypač dėl svarbos, kuri tenka elektros energijos kaupimui perorientuojant Sąjungos ekonomiką į atsinaujinančius energijos šaltinius<sup>28</sup>.

## ***Dėl prejudicinio klausimo***

### *Klausimo formuluotė*

53. Pateikdamas prejudicinį klausimą šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama gražinti kartu su palūkanomis neteisingai surinktą mokestį, jei neteisingą mokesčio apskaičiavimą lėmė tai, kad mokesčių institucijos netaikė sumažintos apmokestinimo normos, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę ir kuri yra numatyta nacionalinėje teisėje vadovaujantis

Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punkte valstybėms narėms suteiktu neprivalomu įgaliojimu.

<sup>25</sup> Galiausiai žr. 2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Călin* (C-676/17, EU:C:2019:700, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>26</sup> Vis dėlto turi būti atsižvelgta taip pat į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią mokesčio permokos gražinimas neturi lemti nepagrįsto praturtėjimo, visų pirma, kai apmokestinamasis asmuo mokesčio finansinę naštą perkėlė pirkėjui (žr. visų pirma, 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Danfoss ir Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, 21 ir 22 punktus).

<sup>27</sup> Galiausiai žr. 2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Călin* (C-676/17, EU:C:2019:700, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>28</sup> Šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 10 d. Europos Parlamento rezoliuciją dėl visapusiško Europos požiūrio į energijos kaupimą [P9 TA(2020)0198].

54. Vis dėlto Vokietijos vyriausybė pažymi, kad elektros energijos mokesčio normos sumažinimą, aptariamą pagrindinėje byloje, lemia ne Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punkto perkėlimas į Vokietijos teisę, o šios direktyvos 5 straipsnio ketvirtoje įtraukoje numatyta valstybių narių teisė taikyti diferencijuotas apmokestinimo normas atsižvelgiant į tai, ar elektros energija naudojama verslui, ar skiriama ne verslo reikmėms. Savo tvirtinimui pagrįsti ši vyriausybė remiasi Komisijos sprendimu dėl valstybės pagalbos minėto apmokestinimo normų diferencijavimo forma patvirtinimo<sup>29</sup>. Šiame sprendime Direktyvos 2003/96 5 straipsnis aiškiai nurodytas kaip apmokestinimo normos sumažinimo pagrindas. Bendrovė XY taip pat siūlo išplėsti prejudicinio klausimo sritį įtraukiant kitas Direktyvos 2003/96 nuostatas, įskaitant direktyvos 5 straipsnio ketvirtą įtrauką, o ne apsiriboti tik 17 straipsnio 1 dalies a punktu.

55. Be to, reikėtų pažymėti, kad *StromStG* 9 straipsnio 3 dalyje daug energijos naudojančios įmonės, su kuriomis susijęs Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punktas, visai nėra minimos. Minėtoje 9 straipsnio 3 dalyje numatytas apmokestinimo normos sumažinimas iš esmės yra susijęs su gamybos pramonės bei žemės ir miškų ūkio įmonėmis.

56. Vis dėlto dėl to prejudicinis klausimas nepraranda prasmės. Iš tiesų tiek Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punkte numatytos mokesčių lengvatų daug energijos naudojančioms įmonėms, tiek šios direktyvos 5 straipsnio ketvirtoje įtraukoje minėtas apmokestinimo normų diferencijavimas pagal tai, ar elektros energija naudojama verslui, ar skiriama ne verslo reikmėms, valstybėms narėms yra neprivalomi. Todėl prejudiciniame klausime iškeltos teisinės problemos sprendimas gali būti svarbus priimant sprendimą pagrindinėje byloje, neatsižvelgiant į pagrindą, kuriuo rėmėsi Vokietijos įstatymų leidėjas, kai nustatė aptariamą apmokestinimo normos diferencijavimą.

57. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta, siūlau pripažinti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama grąžinti kartu su palūkanomis neteisingai surinktą mokestį, jei neteisingą mokesčio apskaičiavimą lėmė tai, kad mokesčių institucijos netaikė apmokestinimo normos sumažinimo, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę ir kuris nacionalinėje teisėje yra numatytas vadovaujantis vienoje iš Direktyvos 2003/96 nuostatų valstybėms narėms suteiktu neprivalomu įgaliojimu.

*Pareiga grąžinti kartu su palūkanomis mokesčius, surinktus pažeidžiant Sąjungos teisę*

58. Primenu, kad bendrovei XY buvo taikyta standartinė elektros energijos mokesčio norma. Tačiau vykstant teismo procesams nustatyta, kad bendrovė turėjo teisę pasinaudoti sumažinta norma pagal *StromStG* 9 straipsnio 3 dalį, kuri, Vokietijos vyriausybės tvirtinimu, remiasi Direktyvos 2003/96 5 straipsnio ketvirta įtrauka. Taigi, mokesčių institucijos grąžino elektros energijos mokesčio permoką, tačiau be palūkanų, nes nacionalinėje teisėje pareiga sumokėti palūkanas šiomis aplinkybėmis nenumatyta. Tačiau bendrovė XY reikalauja sumokėti palūkanas, remdamasi Sąjungos teisėje nustatyta taisykle, pagal kurią pažeidžiant šią teisę surinkti mokesčiai turi būti grąžinti kartu su palūkanomis.

59. Taigi kyla teisinis klausimas, ar ši taisyklė taip pat turi būti taikoma, jei mokestis buvo surinktas pažeidžiant ne tiek Sąjungos teisę, kiek nacionalines nuostatas, kuriomis perkeliama direktyva ir kuriose remiantis šioje direktyvoje valstybėms narėms suteiktu neprivalomu įgaliojimu nustatyta mokesčių lengvata. Šios situacijos dviprasmiškumas pasireiškia tuo, kad, viena

<sup>29</sup> K (2007) 2416 *final*, valstybės pagalba N 775/2005 – Vokietija.

vertus, didesnio mokesčio taikymas tiesiogiai nepažeidžia Sąjungos teisės, nes aptariama mokesčio lengvata šios teisės požiūriu yra neprivaloma, tačiau, kita vertus, nacionalinės teisės nuostatos, priimtose siekiant perkelti direktyvą, yra pažeistos.

60. Reikia pažymėti, kad nors ginčas pagrindinėje byloje yra susijęs ne su nepagrįstai surinkto mokesčio grąžinimu, o su palūkanomis, atsakymas į pirma pateiktą klausimą bus susijęs tiek su palūkanų sumokėjimu, tiek su pareiga grąžinti mokesťį. Iš tiesų tiek grąžinimo pareiga, tiek pareiga sumokėti palūkanas Sąjungos teisėje turi tą patį pagrindą.

61. Teisė susigrąžinti kartu su palūkanomis valstybės narės pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius yra numatyta tvirtai nusistovėjusioje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje. Ši teisė atsiranda iš teisių, kurios teisės subjektams yra suteikiamos pagal Sąjungos teisės nuostatas, pagal kurias šie mokesčiai yra draudžiami<sup>30</sup>. Grąžinimo pareiga susijusi ne tik su pažeidžiant Sąjungos teisę surinkto mokesčio suma, bet ir su visomis sumokėtomis ar valstybės narės surinktomis su šiuo mokesčiu susijusiomis sumomis. Ji taip pat apima nuostolius, patirtus dėl nepagrįstai surinkto mokesčio netekus galimybės disponuoti finansinėmis lėšomis. Šie nuostoliai atlyginami sumokant palūkanas, susijusias su nepagrįstai surinkto mokesčio suma<sup>31</sup>.

62. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo sprendimų, kuriais grindžiama ši jurisprudencija, įgalinimai, atsirandantys iš pareigos grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius, yra tokie, kurie subjektams suteikiami pagal Sąjungos teisės nuostatas, turinčias tiesioginio veikimo požymių<sup>32</sup>. Būtent šiuos įgalinimus nacionaliniai teismai yra įpareigoti ginti, prireikus priimdami sprendimą dėl pareigos grąžinti nepagrįstai surinktą mokesťį.

63. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kiek tai susiję su direktyvos nuostatomis, įmonės gali jomis remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę narę, jei ši per nustatytą terminą neperkėlė direktyvos į nacionalinę teisę arba perkėlė neteisingai, su sąlyga, kad šių nuostatų turinys yra besąlygiškas ir pakankamai tikslus<sup>33</sup>. Manau, kad šiuo atveju neteisingas nacionalinių nuostatų, kuriomis perkeliama direktyva, taikymas, dėl kurio taip pat pažeidžiama direktyva, turi būti prilygintas neteisingam šios direktyvos perkėlimui. Iš tikrųjų suinteresuotos šalies požiūriu nėra svarbu, ar jai pagal Sąjungos teisę suteikiamų įgalinimų pažeidimas yra valstybės narės teisėkūros spragų, ar neteisingos administracinės praktikos pasekmė. Abiem atvejais pažeidžiami suinteresuotos šalies įgalinimai ir ji turi teisę į panašią gynybą.

64. Sąjungos teisės nuostata yra besąlyginė, jeigu joje nustatomas su jokia sąlyga nesiejamas įpareigojimas, kurį įgyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio kito Sąjungos institucijų ar valstybių narių akto, ir pakankamai aiški, kad teisės subjektai galėtų ja remtis, o teismai – taikyti, jeigu ji nedviprasmiškai nustato įpareigojimą<sup>34</sup>.

<sup>30</sup> Galiausiai žr. 2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Călin* (C-676/17, EU:C:2019:700, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>31</sup> Visų pirma žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Littlewoods Retail ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478, 25 ir 26 punktai).

<sup>32</sup> Visų pirma žr. 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Rewe-Zentralfinanz ir Rewe-Zentral* (33/76, EU:C:1976:188, 5 punkto pirma ir antra pastraipos), 1980 m. kovo 27 d. Sprendimą *Denkavit italiana* [61/79, EU:C:1980:100, rezoliucinės dalies 1 punkto a papunktis], 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *San Giorgio* (199/82, EU:C:1983:318, 12 punktas).

<sup>33</sup> Galiausiai žr. 2021 m. sausio 14 d. Sprendimą *RTS infra ir Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel* (C-387/19, EU:C:2021:13, 44 punktas).

<sup>34</sup> 2021 m. sausio 14 d. Sprendimas *RTS infra i Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel* (C-387/19, EU:C:2021:13, 46 punktas).

65. Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad net jei direktyva palieka valstybėms narėms tam tikrą diskreciją nustatyti jos įgyvendinimo būdus, galima manyti, kad jos nuostata yra besąlyginė ir aiški, jei valstybės narės ja vienareikšmiškai įpareigojamos pasiekti tikslų rezultatą, kuris nėra susietas su jokia jame nustatytos taisyklės taikymo sąlyga<sup>35</sup>.

66. Kiek tai susiję su Direktyva 2003/96, joje nustatyta minimali energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimo norma<sup>36</sup>. Ją viršijus, valstybės narės gali savo nuožiūra nustatyti apmokestinimo lygį. Be to, direktyvoje numatyta nemažai valstybių narių įgalinimų nustatyti diversifikuotą apmokestinimo lygį, įskaitant įgaliojimus taikyti atleidimą nuo mokesčių. Šie įgaliojimai visų pirma įtvirtinti 5 straipsnyje, 7 straipsnio 2 ir 4 dalyse, 15, 16 ir 17 straipsniuose bei – tam tikrų valstybių narių atžvilgiu – tos pačios direktyvos 18, 18a ir 18b straipsniuose. Be to, pagal šios direktyvos 19 straipsnį Taryba gali leisti valstybei narei taikyti papildomą atleidimą ir mokesčio sumažinimą. Galiausiai Direktyvoje 2003/96 nustatyta tam tikrų privalomų atleidimų. Jie nurodyti direktyvos 14 straipsnyje.

67. Galimybė diferencijuoti apmokestinimo lygį pagal tai, ar elektra naudojama verslui, ar skiriama ne verslo reikmėms, numatyta Direktyvos 2003/96 5 straipsnio ketvirtoje įtraukoje, nurodoma tarp minėtų neprivalomų valstybių narių įgalinimų<sup>37</sup>. Nors Direktyvos 2003/96 I priedo C lentelėje diferencijuotos minimalios elektros energijos mokesčio normos nustatytos pagal tai, ar elektros energija naudojama verslui, ar skiriama ne verslo reikmėms, šios direktyvos 5 straipsnyje aiškiai nurodyta, kad valstybės narės gali taikyti šį diferencijavimą. Taigi, valstybės narės taip pat gali taikyti vienodą apmokestinimo normą, kuri turi atitikti minimalų Direktyvos 2003/96 ne verslo reikmėms nustatytą didesnę apmokestinimo lygį.

68. Verta pažymėti, kad pagrindinės bylos nagrinėjimo metu Vokietijoje galiojęs apmokestinimo lygis daugelį kartų viršijo direktyvoje tiek verslo, tiek ne verslo reikmėms naudojamai energijai nustatytą minimumą. Nors šis minimumas buvo atitinkamai 0,50 ir 1 EUR už megavatvalandę, *StromStG* nustatytos normos sudarė 12,30 ir 20,50 EUR už megavatvalandę.

69. Neprivalomos nuostatos, kaip antai Direktyvos 2003/96<sup>38</sup> 5 straipsnio ketvirta įtrauka, nėra besąlyginės, nes jų taikymas priklauso nuo atitinkamų valstybių narių, kurių šioje srityje nesaisto joks Sąjungos teisėje numatytas įpareigojimas, sprendimo. Taigi, šiose nuostatose numatytos mokesčių lengvatos nenustato apmokestinamiesiems asmenims tiesioginio veikimo įgalinimų, kuriuos apginti šie apmokestinamieji asmenys galėtų siekti nacionaliniuose teismuose<sup>39</sup>. Apmokestinamieji asmenys neturi jokių jiems pagal Sąjungos teisę suteiktų įgalinimų, tad ir Teisingumo Teismo jurisprudencija grindžiama pareiga grąžinti kartu su palūkanomis pažeidžiant šią teisę surinktus mokesčius taip pat netaikoma.

70. Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta, reikėtų pripažinti, kad paprastai pagal Sąjungos teisę nereikalaujama grąžinti kartu su palūkanomis nepagrįstai surinktą mokestį, jei neteisingas mokesčio apskaičiavimas susijęs su tuo, kad mokesčių institucijos netaikė apmokestinimo normos sumažinimo, į kurį apmokestinamasis asmuo turi teisę ir kuris nacionalinėje teisėje yra numatytas remiantis valstybėms narėms suteikiamu neprivalomu įgalinimu, nustatytu vienoje iš Direktyvos 2003/96 nuostatų.

<sup>35</sup> 2021 m. sausio 14 d. Sprendimas *RTS infra ir Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel* (C-387/19, EU:C:2021:13, 47 punktą).

<sup>36</sup> Direktyvos 2003/96 4 straipsnis.

<sup>37</sup> Kaip ir prejudiciniame sprendime, nurodyta šios direktyvos 17 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta galimybė sumažinti mokestį daug energijos vartojančioms įmonėms, kuri, atrodo, pagrindinėje byloje faktiškai nėra taikoma.

<sup>38</sup> Arba šios direktyvos 17 straipsnio 1 dalies a punkto nuostata.

<sup>39</sup> Pagal analogiją žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 28 punktą).

71. Vis dėlto manau, kad ši nagrinėjamo teisinio klausimo analizė nėra išsami.

### *Vienodo požiūrio ir mokesčių neutralumo principai*

72. Tai, kad pagal direktyvą valstybėms narėms suteikiamas neprivalomas įgaliojimas sumažinti apmokestinimo normą nelemia iš Sąjungos teisės kylančių apmokestinamųjų asmenų įgalinimų, kuriuos jie galėtų ginti teisme, nereiškia, kad valstybių narių veiksmai, kurių imtasi remiantis šiuo įgaliojimu, lieka už aptariamą direktyvą ir už Sąjungos teisės taikymo srities ribų apskritai. Priešingai, veikdamos pagal direktyvoje numatytą įgaliojimą valstybės narės akivaizdžiai veikia pagal šią direktyvą, taigi, srityje, kurią reglamentuoja Sąjungos teisė. Šių veiksmų neprivalomasis pobūdis šiuo klausimu nieko nekeičia.

73. Šiomis aplinkybėmis, naudodamosi Direktyvoje 2003/96 numatytu įgaliojimu taikyti diferencijuotą elektros energijos mokesčio normą, valstybės narės privalo veikti atsižvelgdamos į Sąjungos teisę. Beje, tai aiškiai nurodyta šios direktyvos 5 straipsnyje, pagal kurį šios diferencijuotos apmokestinimo normos gali būti taikomos „su sąlyga, kad jos <...> atitinka Sąjungos teisę“.

74. Tai reiškia, kad valstybės narės, naudodamosi direktyvoje numatytais neprivalomais įgaliojimais, kaip antai nustatytieji Direktyvos 2003/96 5 straipsnio ketvirtoje įtraukoje, privalo atsižvelgti taip pat į bendruosius pagal Sąjungos teisę galiojančius principus. Pagrindinės bylos aplinkybėmis ypač svarbūs gali būti mokesčių neutralumo ir vienodo požiūrio principai. Šių principų pažeidimas gali savaime būti apmokestinamojo asmens teisės į mokesčio permokos kartu su palūkanomis grąžinimą pagrindas, taip pat tuo atveju, kai tokia teisė negali būti grindžiama direktyvos nuostata, kuria remiasi valstybės narės veiksmai, nes ši nuostata nėra tiesioginio veikimo.

75. Teisingumo Teismas yra panašiai nusprendęs dėl atleidimo nuo mokesčių, kurį valstybės narės paliko galioti, remdamosi neprivalomu įgaliojimu, numatytu direktyvoje dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Šis teismas nusprendė, kad, nors šis atleidimas nesukelia apmokestinamiesiems asmenims jokių iš Sąjungos teisės kylančių įgalinimų, vis dėlto šios teisės bendrieji principai, įskaitant mokesčių neutralumo principą, suteikia apmokestinamiesiems asmenims teisę susigrąžinti dėl neteisingo nacionalinių nuostatų, kuriose šis atleidimas numatytas, aiškinimo nepagrįstai surinktas sumas<sup>40</sup>.

76. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje mokesčių neutralumo principas laikomas vienodo požiūrio principo atspindžiu Sąjungos mokesčių teisėje, visų pirma nuostatose dėl pridėtinės vertės mokesčio<sup>41</sup>. Šis teiginys yra iš principo teisingas. Tačiau būtina atsižvelgti į tai, kad mokesčių mokslo teorijos požiūriu mokesčių neutralumo sąvoka ypač svarbi, todėl mokesčių teisėje yra taikoma greta vienodo požiūrio principo, o kartais vietoje jo. Taigi, siekiama, kad mokesčių sistemos struktūra būtų tokia, kad panašių prekių, paslaugų ar veiklos rūšių skirtingas mokestinis vertinimas neturėtų įtakos rinkos subjektų ekonominiams sprendimams, kurie turi būti priimami atsižvelgiant tik į ekonominius kriterijus<sup>42</sup>.

<sup>40</sup> 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, rezoliucinės dalies 1 ir 2 punktai).

<sup>41</sup> Galiausiai žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WEG Tevesstraße* (C-449/19, EU:C:2020:1038, 48 punktas).

<sup>42</sup> Žr.: *OECD International VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality* (<https://www.oecd.org/ctp/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>), taip pat: A. Maitrot de la Motte, A. *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 393, 394.

77. Taigi, taip suprantamas mokesčių neutralumo principas veikiau yra susijęs su mokesčių teisės nuostatomis, nes būtent jos dėl savo nuspėjamumo leidžia formuoti ūkio subjektų elgseną. Tačiau sunkiau yra teigti, kad šią elgseną formuoja mokesčių teisę taikančių institucijų antraeiliai sprendimai, ypač kai jie yra atsakomojo pobūdžio, t. y. kai susiję su apmokestinamųjų asmenų jau atliktų veiksmų apmokestinimo būdu<sup>43</sup>. Todėl nemanau, kad neteisingą Vokietijos mokesčių nuostatų taikymą, kuris yra pagrindinės bylos dalykas, galima būtų pripažinti pažeidžiančiu mokesčių neutralumo principą.

78. Tai nekeičia fakto, kad veikdami pagal į nacionalinę teisę perkeltą Direktyvą 2003/96 tiek Vokietijos įstatymų leidėjas, tiek Vokietijos mokesčių institucijos privalo veikti, atsižvelgdami į Sąjungos teisės bendrąjį principą, kaip antai vienodo požiūrio principą.

79. Galimas šio principo pažeidimas pagrindinėje byloje prašyme priimti prejudicinį sprendimą nebuvo nagrinėjamas, be to, nebuvo suinteresuotų šalių diskusijos dalykas. Todėl Teisingumo Teismas nėra pakankamai informuotas, kad priimtų sprendimą dėl šio klausimo. Vis dėlto vienodo požiūrio principo pažeidimui pagrindinės bylos aplinkybėmis ištirti būtina išnagrinėti konkrečios bylos faktines aplinkybes ir konkretaus subjekto padėtį. Todėl būtent prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės nustatyti, ar dėl neteisingo *StromStG* nuostatų taikymo bendrovei XY sudaromos nepalankesnės sąlygos, palyginti su panašioje padėtyje esančiais subjektais, be to, vienodo požiūrio pažeidimą lemiančiu būdu. Tai visų pirma liečia subjektus, kurių vykdoma veikla yra panaši į vykdomą minėtos bendrovės ir kurie dėl to gali būti konkuruojantys su bendrove.

80. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nuspręstų, kad vienodo požiūrio principas buvo pažeistas, tai būtų bendrovei savaiminis Sąjungos teisėje numatytas pagrindas reikalauti grąžinti kartu su palūkanomis nepagrįstai surinkto elektros energijos mokesčio sumą.

81. Akivaizdu, kad šiomis aplinkybėmis šio grąžinimo sąlygoms bus taikytinas lygiavertiškumo ir veiksmingumo principas. Tai reiškia, kad jos negali būti mažiau palankios už taisyklės, reglamentuojančias panašias nacionalines priemones, ir dėl jų negali tapti neįmanoma arba pernelyg apsunkinta galimybė naudotis pagal Sąjungos teisės sistemą suteikiamais įgalinimais<sup>44</sup>.

### *Nuosavybės teisė*

82. Pagal Sąjungos teisę nuosavybės teisė yra ginama visų pirma pagal Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 17 straipsnį. Pagal Chartijos 51 straipsnį jos nuostatos skirtos valstybėms narėms tais atvejais, kai šios įgyvendina Sąjungos teisę. Tai neabejotinai galioja tuo atveju, kai valstybė narė perkelia direktyvą ir, be kita ko, naudojami joje numatytais neprivalomais įgaliojimais. Sąjungos teisės įgyvendinimu taip pat turi būti laikomas valdymo institucijų vykdomas nacionalinės teisės nuostatų, kuriomis perkeliama direktyva, įgyvendinimas.

83. Pagal Chartijos 52 straipsnio 3 dalį Chartijoje nurodytų teisių, atitinkančių 1950 m. lapkričio 4 d. Romoje sudarytos Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – EŽTK) garantuojamas teises, esmė ir taikymo sritis yra tokia, kaip nustatyta toje konvencijoje. Kiek tai

<sup>43</sup> Vis dėlto nusistovėjusi administracinė praktika, kaip antai byloje, kurioje priimtas 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, kai neteisingas mokesčių teisės nuostatų aiškinimas buvo taikomas nepertraukiamai nuo 1973 iki 1994 metų (žr. šio sprendimo 9 punktą), gali formuoti rinkos dalyvių elgseną panašiai kaip teisės nuostatos ir pažeisti mokesčių neutralumo principą.

<sup>44</sup> 2020 m. spalio 14 d. Sprendimas *Valoris* (C-677/19, EU:C:2020:825, 21 punktą).

susiję su Chartijos 17 straipsniu, remiantis Pagrindinių teisių chartijos išaiškinimais<sup>45</sup>, jis atitinka EŽTK 1 protokolo 1 straipsnį. Todėl Chartijos 17 straipsnis turi būti aiškinamas pagal Europos Žmogaus Teisių Teismo (toliau – EŽTT) jurisprudenciją, susijusią su pastarąja nuostata<sup>46</sup>.

84. Nepagrįstai surinktų mokesčių klausimu EŽTT mano, kad patikimai nustatytas mokestinis reikalavimas yra „nuosavybė“, kaip ji suprantama pagal EŽTK 1 protokolo 1 straipsnį. Valdymo institucijų suteikta teisė susigrąžinti mokesčio permoką yra šio pobūdžio mokestinis reikalavimas<sup>47</sup>. ESTT mano, kad pagal EŽTK 1 protokolo 1 straipsnį palūkanų sumokėjimas leidžia atlyginti nuostolį, kurį suinteresuotoji šalis patiria laikotarpiu, kai negali disponuoti valdymo institucijų nepagrįstai surinktomis lėšomis. Nepagrįstai sumokėto mokesčio grąžinimo sąlygos negali lemti suinteresuotajai šaliai pernelyg didelės naštos ar iš esmės pakenkti jos finansinei padėčiai<sup>48</sup>. Kai nepagrįstai sumokėtas mokestis grąžinamas po ilgesnio laiko, dėl nesumokėtų su mokesčio permokos suma susijusių palūkanų gali būti sutrikdyta viešojo ir privataus intereso pusiausvyra ir taip pažeistas EŽTK 1 protokolo 1 straipsnis<sup>49</sup>.

85. Atsižvelgiant į šią jurisprudenciją reikia pripažinti, kad su nepagrįstai surinkto mokesčio suma susijusių palūkanų nesumokėjimas gali pažeisti Chartijos 17 straipsnį, jeigu valstybė narė šį mokestį surinko įgyvendindama Sąjungos teisę. Taip visų pirma yra, jeigu dėl nesumokėtų palūkanų suinteresuotas apmokestinamasis asmuo patiria neproporcingą finansinę naštą, pavyzdžiui, jei tai užtrunka ilgai ir apmokestinamasis asmuo visą šį laiką negali disponuoti permokos suma. Nustatydami šį 17 straipsnio pažeidimą nacionaliniai teismai privalo įvertinti konkretaus atvejo aplinkybes.

86. Šis pažeidimas, jei bus nustatytas, bus savaiminis iš Sąjungos teisės kylantis pagrindas apmokestinamajam asmeniui reikalauti sumokėti su mokesčio permokos suma susijusias palūkanas.

### *Atsakymo pasiūlymas*

87. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta, siūlau, kad į prejudicinį klausimą būtų atsakyta taip: pagal Sąjungos teisę nereikalaujama grąžinti kartu su palūkanomis nepagrįstai sumokėto mokesčio, kai neteisingą mokesčio apskaičiavimą lėmė tai, kad mokesčių institucijos netaikė apmokestinimo normos sumažinimo, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę ir kuris yra numatytas nacionalinėje teisėje pagal valstybėms narėms suteiktą neprivalomą įgalinimą, nustatytą vienoje iš Direktyvos 2003/96 nuostatų, išskyrus atvejį, kai negrąžinimas lemtų vienodo požiūrio principo arba Chartijos 17 straipsnio pažeidimą, kurį turi nustatyti nacionalinis teismas, atsižvelgęs į konkrečios bylos aplinkybes.

<sup>45</sup> OL C 303, 2007, p. 17.

<sup>46</sup> 2019 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija (Žemės ūkio paskirties žemės naudojimas)* (C-235/17, EU:C:2019:432, 72 punktas).

<sup>47</sup> 2006 m. kovo 9 d. EŽTT Sprendimas *Eko-Elda Avey prieš Graikiją* (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, 26 ir 27 straipsniai ir juose pateikta jurisprudencija).

<sup>48</sup> 2006 m. kovo 9 d. EŽTT Sprendimas *Eko-Elda Avey prieš Graikiją* (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, 29 ir 30 straipsniai ir juose pateikta jurisprudencija).

<sup>49</sup> 2006 m. kovo 9 d. EŽTT Sprendimas *Eko-Elda Avey prieš Graikiją* (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, 31 straipsnis).



## Išvados

88. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktą prejudicinį klausimą:

Pagal Sąjungos teisę nereikalaujama grąžinti kartu su palūkanomis nepagrįstai sumokėto mokesčio, kai neteisingą mokesčio apskaičiavimą lėmė tai, kad mokesčių institucijos netaikė apmokestinimo normos sumažinimo, į kurį apmokestinamasis asmuo turėjo teisę ir kuris yra numatytas nacionalinėje teisėje pagal valstybėms narėms suteiktą neprivalomą įgalinimą, nustatytą vienoje iš 2003 m. spalio 17 d. Tarybos direktyvos 2003/96, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, nuostatų, išskyrus atvejį, kai negrąžinimas lemtų vienodo požiūrio principo arba Chartijos 17 straipsnio pažeidimą, kurį turi nustatyti nacionalinis teismas, atsižvelgęs į konkrečios bylos aplinkybes.