



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. birželio 27 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2003/96/EB – Energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimas – 21 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa – Įmonė, gaminanti elektros energiją savo reikmėms – Smulkieji elektros energijos gamintojai – 14 straipsnio 1 dalies a punktas – Energetikos produktai, naudojami elektros energijai gaminti – Pareiga atleisti nuo mokesčio“

Byloje C-90/17

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* [Mokesčių arbitražo teismas (administracinio arbitražo centras), Portugalija] 2017 m. sausio 31 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. vasario 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Turbogás – Produtora Energética S.A.

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ir E. Regan (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Turbogás – Produtora Energética SA*, atstovaujamos *advogado* J. P. Lampreia,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, N. Vitorino ir S. Jaulino,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir F. Tomat,

susipažinęs su 2018 m. kovo 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: portugalų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283, 2003, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405), 21 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Turbogás – Productora Energética SA* (toliau – *Turbogás*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (mokesčių ir muitų institucija, Portugalija) ginčą dėl mokesčio perskaičiavimo, susijusio su *Turbogás* savo reikmėms suvartotos elektros energijos apmokestinimu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Direktyvos 2003/96 2–5 ir 24 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:
 - „(2) Bendrija neturi nuostatų minimaliai elektros energijos ir kitų, išskyrus mineralines alyvas, energetikos produktų apmokestinimo normai nustatyti, o tai gali turėti neigiamą poveikį tinkamam vidaus rinkos funkcionavimui.
 - (3) Tinkamam rinkos funkcionavimui ir norint pasiekti tikslų kitose Bendrijos politikos srityse, reikia Bendrijos lygiu nustatyti minimalų daugelio energetikos produktų, įskaitant elektrą, gamtines dujas ir anglį, apmokestinimo lygį.
 - (4) Valstybių narių nacionaliniu lygiu taikomų energijos apmokestinimo lygių pastebimas skirtumas galėtų turėti žalos tinkamam vidaus rinkos funkcionavimui.
 - (5) Atitinkamų Bendrijos minimalių apmokestinimo lygių nustatymas gali leisti sumažinti dabartinius nacionalinių apmokestinimo lygių skirtumus.

<...>

 - (24) Valstybėms narėms turėtų būti leidžiama taikyti kitus konkrečius atleidimus ar sumažintus apmokestinimo lygius, kai tai nedarys žalos tinkamam vidaus rinkos funkcionavimui ir nesukels konkurencijos iškraipymo.“
- 4 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje a punkte numatyta:
 - „1. Be [1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvoje 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179; klaidų ištaisymas OL L 210, 2015, p. 39), iš dalies pakeistoje 2000 m. liepos 20 d. Tarybos direktyva 2000/47/EB (OL L 193, 2000, p. 73; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 10 t., p. 186)] pateiktų bendrųjų nuostatų, atleidžiančių nuo mokesčio apmokestinamus produktus, ir, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės savo pačių nustatytomis sąlygomis, siekdamos užtikrinti teisingą tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, atleidžia nuo apmokestinimo šiuos produktus:
 - a) energetikos produktus ir elektros energiją, naudojamus elektros energijai gaminti, ir elektros energiją, naudojamą elektros gamybos pajėgumams išlaikyti. Tačiau, aplinkos apsaugos politikos sumetimais, valstybės narės gali pateikti šiuos produktus apmokestinimui neatsižvelgdamos į šioje

direktyvoje nustatytus minimalius apmokestinimo lygius. Šiuo atveju, į tokių produktų apmokestinimą neatsižvelgiama, siekiant patenkinti 10 straipsnyje nustatytą minimalų elektros energijos apmokestinimo lygį.“

- 5 Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalyje nurodyta:

„5. Taikant Direktyvos 92/12/EEB 5 ir 6 straipsnius, elektros energija ir gamtinės dujos turi būti apmokestinamos ir tai atliekama tuomet, kai jas tiekia paskirstytojas ar perskirstytojas. Kai produktai vartojimui pristatomi valstybėje narėje, kurioje neįsikūręs paskirstytojas ar perpaskirstytojas, valstybių narių pristatymo mokesčiu apmokestinama įmonė, kuri turi būti registruota valstybėje narėje, į kurią pristatomi produktai. Visais atvejais mokestis uždedamas ir renkamas kiekvienos valstybės narės nustatyta tvarka.

<...>

Įmonė, gaminanti elektros energiją savo reikmėms, yra laikoma paskirstytoju. Nepaisydamos 14 straipsnio 1 dalies a punkto, valstybės narės gali atleisti nuo mokesčio smulkius elektros energijos gamintojus, su sąlyga, kad jos apmokestina elektros tai energijai gaminti naudojamus produktus.

<...>“

Portugalijos teisė

- 6 *Código dos Impostos Especiais de Consumo* (Specialiųjų vartojimo mokesčių kodeksas; toliau – CIEC) 4 straipsnyje nurodyta:

„1 – Specialiaisiais vartojimo mokesčiais apmokestinami:

<...>

- b) kai elektros energija tiekama galutiniam vartotojui – tiekėjai, kaip jie apibrėžti specialiuosiuose teisės aktuose, elektros energiją elektromobiliams tiekiantys tiekėjai, elektros energiją tiesiogiai galutiniams vartotojams parduodantys gamintojai, gamintojai savo reikmėms ir vartotojai, kurie elektros energiją perka sudarydami sandorius organizuotose rinkose;

<...>“

- 7 CIEC 7 straipsnyje nustatyta:

„1 – Apmokestinamuoju įvykiu laikoma 5 straipsnyje nurodytų produktų gamyba nacionalinėje teritorijoje, importas į nacionalinę teritoriją ar jų patekimas į šią teritoriją, kai jie įsigijami iš kitos valstybės narės.

2 – Nukrypstant nuo pirmos dalies nuostatų, apmokestinamuoju įvykiu laikomas tiekėjų, kaip jie apibrėžti specialiuosiuose teisės aktuose, vykdomas elektros energijos ir gamtinių dujų tiekimas galutiniam vartotojui.“

- 8 CIEC 9 straipsnyje numatyta:

„1 – Pagal šį kodeksą apmokestinamų produktų išleidimu vartojimui laikomas:

<...>

g) elektros energijos tiekimas galutiniam vartotojui, gamyba savo reikmėms ir galutinių vartotojų vykdomas elektros energijos įsigijimas organizuotose rinkose;

<...>“

9 CIEC 88 straipsnis suformuluotas taip:

„1 – Naftos ir energetikos produktų mokesčiu apmokestinami:

<...>

d) elektros energija, priskirta prie KN 2716 pozicijos.

<...>

6 – Neapmokestinami naftos ir energetikos produktai, suvartojami tuos produktus gaminančiuose įrenginiuose, išskyrus naudojamus kitiems nei šios gamybos tikslams.“

10 CIEC 89 straipsnyje nustatyta:

„1 – Nuo mokesčio atleidžiami šie naftos ir energetiniai produktai, dėl kurių įrodyta, kad jie:

<...>

d) sunaudojami elektros energijos, elektros energijos ir šilumos (kogeneracija) ar miesto dujų gamybos procese, kai ši veikla yra pagrindinė atitinkamų subjektų veikla ir šie produktai priskiriami prie KN 2701, 2702 ir 2704 pozicijų, KN 2710 19 61–2710 19 69 pozicijų, KN 2711 pozicijos;

<...>

2 – Nuo mokesčio atleidžiama elektros energija, dėl kurios įrodyta, kad ji:

a) naudojama elektros energijai gaminti ir elektros gamybos pajėgumams išlaikyti;

<...>“

11 CIEC 96A straipsnyje numatyta:

„1 – Registruoti ir turintys veiklos licenciją, kaip to reikalaujama pagal taikytinus teisės aktus, elektros energijos tiekėjai, kurie tiekia elektros energiją galutiniam vartotojui, įskaitant elektros energiją tiekiančius elektromobiliams, turi registruotis kompetentingoje muitinėje, kad vykdytų šiame kodekse numatytas mokesčines prievoles.

<...>

3 – Elektros energijos kiekiai, kurie turi būti deklaruoti pateikiant juos vartoti, yra kiekiai, įforminti klientams, kurie yra galutiniai vartotojai, išrašytose sąskaitose faktūrose.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 12 *Turbogás* užsiima elektros energijos gamyba naudojant šiluminę energiją. Bendrovė eksploatuoja kombinuoto ciklo jėgainę *Tapada do Outeiro* (Portugalija) (toliau – jėgainė). Šioje 990 MW galios šiluminėje jėgainėje elektros energija gaminama naudojant gamtines dujas, o kai kuriais atvejais – dyzeliną. Jėgainė pagamina maždaug 9 % visos Portugalijoje gaminamos elektros energijos.
- 13 Nacionalinės elektros energijos sistemoje *Turbogás* pripažįstama gamintoja, o elektros energijos gamybos sektoriuje jai taikomos įprastos elektros energijos gamybą reglamentuojančios normos.
- 14 Jėgainė savo vidaus veikimo reikmėms suvartoja nedidelę dalį jos įrenginio pagaminamos elektros energijos. Energijos vartojimas vyksta lygiagrečiai elektros energijos gamybos procesui ir yra jo sudėtinė dalis. Nuo 2012 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. (toliau – bylai reikšmingas laikotarpis) *Turbogás* neturėjo elektros skaitiklių, kurie būtų leidę skaičiuoti savo reikmėms suvartojamos elektros energijos kiekį, taip pat nebuvo dokumentų apie šį elektros energijos kiekį, nes nebuvo sudaryta jokių sandorių.
- 15 Tuo laikotarpiu pareiškėja nebuvo atleista nuo mokesčių už jos įrenginių suvartotą elektros energiją, kaip tai numatyta CIEC 89 straipsnyje, ji nebuvo registruota kaip elektros energijos sektoriaus operatorė ir jai nebuvo suteiktas gavėjo, kuris atleidžiamas nuo mokesčio dėl elektros energijos vartojimo, statusas.
- 16 2014 m. bendrovėje *Turbogás* buvo atliktas bylai reikšmingo laikotarpio mokestinis patikrinimas. Anot mokesčių ir muitų institucijos, už savo reikmėms suvartotos elektros energijos kiekį *Turbogás* nepateikė jokios CIEC 10 straipsnyje numatytos deklaracijos dėl išleidimo vidaus vartojimui. Siekiant per šį patikrinimą nustatyti minėtą kiekį ir atsižvelgiant į tai, kad tuo tikslu nebuvo įrengta jokių skaitiklių, *Turbogás* pateikta informacija buvo palyginta su *Direção-Geral de Energia e Geologia* (Bendroji energijos ir geologijos tarnyba, Portugalija) pateiktais duomenimis.
- 17 Šiomis aplinkybėmis konstatuota, kad *Turbogás* turėjo sumokėti naftos ir energetikos produktų mokestį už savo reikmėms suvartotos elektros energijos kiekį, o tas mokestis sudaro 71 197,17 EUR kartu su 4 986,52 EUR dydžio delpiniais. 2014 m. rugpjūčio 5 d. *Turbogás* buvo įteiktas pranešimas apie mokėtiną mokestį, o 2014 m. rugpjūčio 14 d. ji sumokėjo pranešime nustatytą sumą.
- 18 Pranešimą apie mokėtiną mokestį pareiškėja neteisimine tvarka apskundė mokesčių institucijai. Šis skundas buvo atmestas 2016 m. sausio 7 d. sprendimu.
- 19 2016 m. balandžio 20 d. *Turbogás* pateikė prašymą sudaryti mokesčių arbitražo teismą, siekdama, kad ginčijamas pranešimas apie mokėtiną mokestį ir neigiamas sprendimas dėl šio neteisimine tvarka apskųsto akto būtų pripažinti neteisėtais. Toks mokesčių arbitražo teismas sudarytas 2016 m. liepos 1 d.
- 20 Anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo, sprendimas dėl pagrindinės bylos ginčo priklauso nuo to, kaip turi būti aiškinama Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa. Pirmame šios nuostatos sakinyje numatyta, kad įmonė, gaminanti elektros energiją savo reikmėms, laikoma paskirstytoja. Vis dėlto šios nuostatos antrame sakinyje portugalų kalba nurodyta, kad nuo mokesčio galima atleisti „šiuos smulkius elektros energijos gamintojus“. Todėl reikėtų nustatyti, ar paskirstytojais laikomi tik smulkieji elektros energijos gamintojai.
- 21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas mano, kad dėl šio straipsnio aiškinimo kylančius sunkumus lemia skirtumai tarp šios nuostatos versijos portugalų kalba ir kitomis kalbomis.

- 22 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* [Mokesčių arbitražo teismas (administracinio arbitražo centras), Portugalija] nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar, atsižvelgiant į Direktyvos [2003/96] 21 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą, tam, kad įmonės, gaminančios elektros energiją savo reikmėms, būtų pripažįstamos paskirstytojomis ir apmokestinamos pagal [šios] direktyvos to paties 21 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą, jos turi būti smulkūs gamintojai, neįtraukiant kitų įmonių (kaip tos, kurios nėra smulkūs gamintojai), kurios gamina elektros energiją savo reikmėms ir dėl to nepripažįstamos paskirstytojomis, ar vis dėlto paskirstytojomis, kurios apmokestinamos pagal [minėtos direktyvos] to paties 21 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą, turi būti laikomos visos elektros energiją savo reikmėms gaminančios įmonės (nepaisant jų dydžio ir to, ar ši gamyba yra pagrindinė, ar šalutinė veikla), kurios neatleidžiamos nuo mokesčio kaip smulkūs gamintojai, kaip jie suprantami pagal direktyvos 21 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos antrą sakinį?
2. Konkrečiai tariant, ar įmonė, dėl kurios kilo ginčas šioje byloje, kuri yra stambi elektros energijos gamintoja ir pagamina beveik 9 % visos šalies energijos, siekdama parduoti ją nacionaliniam tinklui, gali būti laikoma „įmone, gaminančia elektros energiją savo reikmėms“, kaip ji suprantama pagal direktyvos [2003/96] 21 straipsnio 5 dalį, kai tik mažą savo pagaminamos elektros energijos dalį ji panaudoja naujai elektros energijai gaminti ir toks panaudojimas yra sudėtinė jos gamybos proceso dalis?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 23 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą reikia aiškinti taip, kad kiekviena įmonės, ypač tokia, kaip pagrindinėje byloje, kuri gamina elektros energiją savo reikmėms, nepriklausomai nuo jos dydžio ir vykdomos pagrindinės ekonominės veiklos, turi būti laikoma paskirstytoja, kurios elektros energija apmokestinama pagal šios direktyvos 21 straipsnio 5 dalies pirmą pastraipą.
- 24 Visų pirma primintina, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, vykdamas SESV 267 straipsnyje įtvirtintą nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo procedūrą, pastarasis teismas nacionaliniam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris leistų išspręsti jo nagrinėjamą bylą. Tokiu atveju Teisingumo Teismui gali tekti reformuluoti jam pateiktus klausimus (2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Evroetil*, C-503/10, EU:C:2011:872, 48 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 25 Tai, kad nacionalinis teismas formaliai pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nurodydamas tam tikras Sąjungos teisės nuostatas, netrukdo Teisingumo Teismui pateikti šiam teismui išsamaus išaiškinimo, kuris gali būti naudingas sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apie tai užsimena savo pateiktuose klausimuose. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas turi iš visos nacionalinio teismo pateiktos informacijos, ypač iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti aiškintinus Sąjungos teisės klausimus, atsižvelgdamas į bylos dalyką (2016 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, 43 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 26 Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *Turbogás* ginčija pagamintos elektros energijos, kurios panaudojimas yra sudėtinė elektros energijos gamybos proceso dalis, apmokestinimo naftos ir energetikos produktų mokesčiu teisėtumą. Todėl, kaip rašytinėse pastabos siūlė Europos Komisija ir išvados 13 ir 27 punktuose nurodė generalinis advokatas, taip pat reikia išnagrinėti, ar toks naudojimas gali būti atleistas nuo mokesčio remiantis Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktu, pagal kurį nuo mokesčio atleidžiami energetikos produktai ir elektros energija, naudojami elektros energijai gaminti.

- 27 Taigi pateiktus klausimus reikia performuluoti taip, kad jais iš esmės siekiama sužinoti, ar šios direktyvos 21 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą ir 14 straipsnio 1 dalies a pastraipą reikia aiškinti taip, kad įmonė, kaip pagrindinėje byloje, kuri gamina elektros energiją savo reikmėms, nepriklausomai nuo jos dydžio ir vykdomos pagrindinės ekonominės veiklos, turi būti laikomos paskirstytoja, kaip tai suprantama pagal pirmąją nuostatą, kurios elektros energijos panaudojimas elektros energijos gamybai vis dėlto privaloma tvarka neapmokestinamas, kaip numatyta minėto 14 straipsnio 1 dalies a punkte.
- 28 Pirmiausia pažymėtina, kad Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje „paskirstytojas“ apibrėžtas kaip įmonė, gaminanti elektros energiją savo reikmėms. Tačiau šios direktyvos 21 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos antrame sakinyje portugalų kalba nurodyta, kad valstybės narės gali atleisti nuo mokesčio „estes pequenas produtoras“, šią formuluotę į prancūzų kalbą galima išversti kaip „ces petits producteurs“ [„šie smulkieji gamintojai“]. Vis dėlto Direktyvos 2003/96 redakcijose kitomis kalbomis, pavyzdžiui, vokiečių, anglų arba prancūzų, minimi ne „šie smulkieji gamintojai“, o „smulkieji gamintojai“.
- 29 Kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tai reiškia, kad pagal minėtą versiją portugalų kalba būtų galima išvesti sąsają tarp abiejų Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos sakinių, o dėl to šios direktyvos 21 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos pirmame sakinyje nurodytos įmonės, kurios gamina elektros energiją savo reikmėms, turėtų būti suprantamos tik kaip „smulkieji gamintojai“. Taigi tokia įmonė, kaip aptariama pagrindinėje byloje, negalėtų būti laikoma elektros energijos paskirstytoja. Vis dėlto toks aiškinimas išplaukia ne iš visų minėtos direktyvos kalbinių versijų.
- 30 Šiuo aspektu primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją vienoje iš Sąjungos teisės nuostatos kalbinių versijoje vartojama formuluotė negali būti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas ar įgyti prioriteto prieš kitas kalbines versijas. Sąjungos teisės nuostatos turi būti aiškinamos ir taikomos vienodai, atsižvelgiant į visomis Europos Sąjungos kalbomis parengtas versijas. Esant įvairių kalbinių versijų neatitikimų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į teisės akto, kurio dalis ji yra, bendrą sistemą ir tikslą (žr. 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Gusa*, C-442/16, EU:C:2017:1004, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 31 Kiek tai susiję su Direktyvos 2003/96 sistema, jos 21 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad paskirstytojo vykdomas elektros energijos tiekimas yra atitinkamas apmokestinamasis įvykis.
- 32 Tokiu atveju, kai įmonė gamina elektros energiją savo reikmėms, ši elektros energija nėra tiekiama. Todėl, kadangi nėra specialių nuostatų dėl tokios elektros apmokestinimo minėtu mokesčiu, jai nebūtų taikoma Direktyvoje 2003/96 nustatyta suderinto apmokestinimo tvarka.
- 33 Minėtoje direktyvoje nurodžius, kad savo reikmėms elektros energiją gaminanti įmonė, nepriklausomai nuo jos dydžio ir vykdomos pagrindinės ekonominės veiklos, laikytina paskirstytoja, jos 21 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa kaip tik siekiama užpildyti šią spragą.
- 34 Tokį aiškinimą patvirtina Direktyvos 2003/96 tikslai. Šiuo klausimu primintina, kad šia direktyva, kurioje numatyta suderinta energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimo tvarka, siekiama, kaip matyti, be kita ko, iš jos 2–5 ir 24 konstatuojamųjų dalių, skatinti tinkamą energetikos sektoriaus vidaus rinkos funkcionavimą, visų pirma vengiant konkurencijos iškraipymų (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Hüttenwerke Krupp Mannesmann*, C-465/15, EU:C:2017:640, 26 punktą ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 35 Šiuo tikslu, ypač kiek tai susiję su elektros energijos gamyba, Sąjungos teisės aktų leidėjas nusprendė, kaip matyti, be kita ko, iš pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, aiškinamojo memorandumo (OL C 139, 1997, p. 14) 5 puslapio, įpareigoti valstybes nares pagal Direktyvos 2003/96 1 straipsnį apmokestinti

pagamintą elektros energiją, o energetikos produktai, naudojami jai gaminti, atitinkamai turi būti atleisti nuo mokesčio, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, 30 punktas).

- 36 Kaip šio galutinio elektros energijos apmokestinimo principo išimtis, direktyvos 21 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos antrame sakinyje valstybėms narėms numatyta galimybė netaikyti mokesčio elektros energijai, kurią gamina smulkieji gamintojai ir kuri naudojama savo reikmėms, su sąlyga, kad jos apmokestina energetikos produktus, panaudotus šios elektros energijos gamybai.
- 37 Vis dėlto, atsižvelgiant į Direktyva 2003/96 siekiamus tikslus, ši nuostata dėl smulkiųjų gamintojų siejama tik su elektros energijos suderinto apmokestinimo tvarka, siekiant, kad, kaip išvados 21 punkte pažymėjo generalinis advokatas, šiomis ypatingomis aplinkybėmis būtų, be kita ko, išvengta administracinių apmokestinimo išlaidų, bet nedarant poveikio paskirstytojų statusui, suteiktam pagal šios direktyvos 21 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos pirmą sakinį.
- 38 Vadinasi, kiekviena įmonė, ypač tokia, kaip pagrindinėje byloje, kuri gamina elektros energiją savo reikmėms, nepriklausomai nuo jos dydžio ir vykdomos pagrindinės ekonominės veiklos, turi būti laikoma „paskirstytoja“ pagal šios direktyvos 21 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą.
- 39 Antra, reikia aiškiai nurodyti, kad ši išvada dėl atitinkamo mokesčio apmokestinamojo įvykio vis dėlto nepaneigia aplinkybės, kad elektros energiją savo reikmėms gaminančios įmonės ekonominė veikla yra reikšminga taikant minėtoje direktyvoje numatytą atleidimą nuo mokesčio.
- 40 Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirmo sakinio, pagal kurį neapmokestinami energetikos produktai ir elektros energija, naudojami elektros energijai gaminti, ir elektros energija, naudojama elektros gamybos pajėgumams išlaikyti, negalima nepaisyti vertinant įmonės, kaip antai aptariamą pagrindinėje byloje, mokestinę situaciją.
- 41 Šiuo klausimu primintina, kad ši nuostata privaloma valstybėms narėms, nepažeidžiant jų galimybių, suteiktos pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto antrą pastraipą, nukrypti nuo šios apmokestinimo tvarkos dėl priežasčių, susijusių su aplinkos apsauga (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, 26–28 punktus). Vis dėlto iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, kad Portugalija pasinaudojo šia galimybe.
- 42 Vadinasi, elektros energijos naudojimas, kai įmonė, kaip pagrindinėje byloje, naudoja dalį elektros energijos, kurią gamina elektros energijos gamybai, turi būti atleidžiamas nuo mokesčio pagal minėtos direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą, nors ir yra apmokestinamasis įvykis pagal šios direktyvos 21 straipsnio 5 dalies pirmą ir trečią pastraipas. Bet koks kitas aiškinimas prieštarautų direktyva siekiamiems tikslams, kaip priminta šio sprendimo 34 ir 35 punktuose. Pirmą, tokiu būdu pagaminta elektros energija neišvengiamai būtų apmokestinama dvigubai. Antra, tai lemtų nevienodą požiūrį į tokias įmones, kaip aptariamą pagrindinėje byloje, ir kitus elektros energijos gamintojus, kurie energetikos produktus ir elektros energiją įsigyja iš trečiųjų asmenų savo gamybos tikslais, o tai lemtų konkurencijos iškraipymą (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, 33 punktą).
- 43 Vis dėlto pažymėtina, kad Direktyva 2003/96 nereglamentuoja klausimo, kaip įrodyti energetikos produktų naudojimą tikslais, suteikiančiais teisę į atleidimą nuo mokesčio. Atvirkščiai, kaip matyti iš šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies, ji suteikia teisę valstybėms narėms nustatyti šioje nuostatoje numatyto atleidimo taikymo sąlygas, kas būtų užtikrintas teisingas tokių išimčių taikymas ir užkirstas kelias bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Nepaisant to, nustatydamos atleidimo nuo mokesčių, numatyto Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalyje, sąlygas valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių Sąjungos teisės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, proporcingumo principas (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, 57 ir 59 punktai).

- 44 Nors valstybės narės gali numatyti pinigines sankcijas už formalių reikalavimų pažeidimą (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *ROZ-ŠWIT*, C-418/14, EU:C:2016:400, 40 punktą), toks pažeidimas nepaneigia galimybės naudotis privalomuoju neapmokestinimu, numatytu Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte, jeigu tenkinamos materialinės jo taikymo sąlygos (šiuo klausimu žr. 2017 m. liepos 13 d. Sprendimo *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, 51 punktą).
- 45 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa ir jos 14 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinami taip, kad įmonė, kaip antai aptariama pagrindinėje byloje, kuri gamina elektros energiją savo reikmėms, nepriklausomai nuo jos dydžio ir vykdomos pagrindinės ekonominės veiklos, turi būti laikoma „paskirstytoja“, kaip tai suprantama pagal pirmąją nuostatą, tačiau jos elektros vartojimas elektros energijos gamybai privaloma tvarka atleidžiamas nuo mokesčio, kaip numatyta minėto 14 straipsnio 1 dalies a punkte.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, 21 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa ir jos 14 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinami taip, kad įmonė, kaip antai aptariama pagrindinėje byloje, kuri gamina elektros energiją savo reikmėms, nepriklausomai nuo jos dydžio ir vykdomos pagrindinės ekonominės veiklos, turi būti laikoma „paskirstytoja“, kaip tai suprantama pagal pirmąją nuostatą, tačiau jos elektros vartojimas elektros energijos gamybai privaloma tvarka atleidžiamas nuo mokesčio, kaip numatyta minėto 14 straipsnio 1 dalies a punkte.

Parašai.