



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,
pateikta 2019 m. gegužės 16 d.¹

Byla C-68/18

SC Petrotel-Lukoil SA

prieš

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

(*Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2003/96/EB – Energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimas – Atleidimas nuo mokesčių – Energetikos produktų naudojimas energetikos produktus gaminančioje įmonėje – Pareiga gauti energetikos produktų klasės patvirtinimą, kad būtų galima nustatyti akcizo dydį – Šiems produktams taikoma mokesčio norma“

Įvadas

1. Valstybės narės turi teisę nustatyti mokesčių mokėtojams įvairias prievoles, kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui ir mokesčių vengimui. Vis dėlto šiomis priemonėmis negalima nustatyti produktų, kuriems taikomi suderinti mokesčių teisės aktai, apmokestinimo, neatitinkančio Sąjungos teisės nuostatų. Teisingumo Teismas jau yra priėmęs sprendimą dėl energetikos produktų apmokestinimo ir turės galimybę patvirtinti šią jurisprudenciją šioje byloje. Be to, šioje byloje nagrinėjamas energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimo santykis konkrečiame šių produktų gamybos paties gamintojo reikmėms kontekste.

Teisinė sistema

Sąjungos teisė

2. 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą², 1 straipsnyje nustatyta:

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

¹ Originalo kalba: lenkų.

² OL L 283, 2003, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405, klaidų ištaisymas OL L 87, 2018 4 3, p. 16.

3. Direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. Šioje direktyvoje terminas „energetikos produktai“ taikomas produktams:

<...>

b) kurie atitinka KN kodus 2701, 2702 ir 2704–2715;

<...>

2. Ši direktyva taip pat taikoma:

elektros energijai, atitinkančiai KN kodą 2716.

3. Energetikos produktams, kuriems apmokestinimo lygis šioje direktyvoje nenustatytas, mokestis taikomas, jeigu jie skirti naudoti, parduodami ar naudojami kaip krosnių kuras ar variklių degalai. Mokesčio suma nustatoma atsižvelgiant atitinkamai į ekvivalentišką krosnių kurą ar variklių degalus.

<...>

4. Ši direktyva netaikoma:

<...>

b) toliau išvardytai energetikos produktų ir elektros energijos paskirčiai:

- energetikos produktams, kurie naudojami ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams,

<...>“

4. Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„Be Direktyvoje 92/12/EEB^[3] pateiktų bendrųjų nuostatų, atleidžiančių nuo mokesčio apmokestinamus produktus, ir, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės savo pačių nustatytais 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 <...>“

5. Galiausiai Direktyvos 2003/96 21 straipsnyje nustatyta:

„1. Be bendrųjų nuostatų, apibrėžiančių apmokestinamą įvykį, ir Direktyvoje 92/12/EEB nustatytų mokėjimo nuostatų, mokestis už energetikos produktus taip pat turi būti mokamas atsitikus vienam iš 2 straipsnio 3 dalyje nurodytų apmokestinamų įvykių.

<...>

3 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyva 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).

3. Energetikos produktų naudojimas energetikos produktus gaminančioje įmonėje nelaikomas apmokestinamu įvykiu, dėl kurio reikia apmokestinti, jei naudojami šioje įmonėje pagaminti energetikos produktai. <...> Kai naudojimas nėra susijęs su energetikos produktų gamyba, ypač su transporto priemonių varymu, jis laikomas apmokestinamu įvykiu, dėl kurio reikia apmokestinti.

<...>

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. <...>

<...>

Įmonė, gaminanti elektros energiją savo reikmėms, yra laikoma paskirstytoju. <...>

<...>“

Rumunijos teisė

6. Direktyva 2003/96 perkelta į Rumunijos teisinę sistemą 2003 m. gruodžio 22 d. *Codul Fiscal – Legea Nr. 571/2003* (Mokesčių kodeksas – Įstatymas Nr. 571/2003). Iki 2010 m. kovo 31 d. apmokestinamieji produktai buvo apibrėžti šio įstatymo 175 straipsnyje, o nuo 2010 m. balandžio 1 d. – įstatymo 206¹⁶ straipsnyje. Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies nuostatos buvo atitinkamai perkeltos šio įstatymo 175 straipsnio 7 dalimi ir 206¹⁶ straipsnio 7 dalimi.

7. 2004 m. sausio 22 d. *Hotărârea Guvernului României nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Rumunijos vyriausybės nutarimas Nr. 44/2004, kuriuo patvirtinamos Įstatymo Nr. 571/2003, nustatančio Mokesčių kodeksą, įgyvendinimo nuostatos) nustatyta:

„175 straipsnis

5. 1. Energetikos produktai, išskyrus nurodytus [Mokesčių kodekso įstatymo] 175 straipsnio 3 dalyje, apmokestinami akcizais, jei:

- a) jie yra gaminami tam, kad būtų naudojami kaip krosnių kuras ar variklių degalai;
- b) jie yra skirti parduoti kaip krosnių kuras ar variklių degalai;
- c) jie yra naudojami kaip krosnių kuras ar variklių degalai.

2. Bet kuris ekonominės veiklos vykdytojas, kuriam taikoma viena iš 1 dalyje nurodytų situacijų, prieš pradėdamas gaminti energetikos produktus, jais prekiauti ar juos naudoti privalo pateikti *Ministerul Finanțelor Publice – Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale* (Finansų ministerijos Leidimų dėl akcizais apmokestinamų prekių sandėlių išdavimo skyrius) prašymą dėl pirmiau minėtų produktų klasės nustatymo apmokestinimo akcizais reikmėms. Prie prašymo turi būti pridėta įgaliotosios laboratorijos parengta atitinkamo produkto analizės ataskaita, *Autoritatea Națională a Vămilor* (Nacionalinė muitinių institucija, Rumunija) suteiktos klasės pagal produkto tarifinę klasifikaciją patvirtinimas ir *Ministerul Economiei și Comerțului* (Ekonomikos ir prekybos ministerija, Rumunija) išvada dėl šio produkto prilyginimo lygiaverčiam akcizais apmokestinamam produktui.

<...>

4. Atsižvelgiant į gaminius, <...> kurių atžvilgiu ekonominės veiklos vykdytojas nevykdo 2 ir 3 dalyse nustatytų prievolių, variklių degalų atveju mokėtinas akcizas turi atitikti benziniui su švinu taikomą mokestį, o krosnių kuro atveju mokėtinas akcizas turi atitikti mokestį, taikomą dyzelinui.“

8. Panašios ir pirmiau minėto įstatymo 206¹⁶ straipsnio įgyvendinimo nuostatos.

Faktinės aplinkybės, proceso eiga ir prejudiciniai klausimai

9. Pagal Rumunijos teisę įsteigta bendrovė *SC Petrotel-Lukoil SA* (toliau – bendrovė *Petrotel-Lukoil*) gamina energetikos produktus, visų pirma įvairių rūšių variklių degalus. Bendrovė, be kita ko, gamina produktus, apibrėžtus kaip mazutas 40/42S ir nebaigtas gaminti mazutas, klasifikuojamus pagal KN kodą 2707 99 99.

10. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prašyme pateikia labai išsamų ginčo tarp bendrovės *Petrotel-Lukoil* ir Rumunijos mokesčių institucijų aprašymą. Tačiau siekiant atsakyti į klausimus, susijusius su ES teisės aiškinimu, svarbios tik toliau nurodytos faktinės aplinkybės.

11. Rumunijos mokesčių institucijos nustatė, kad nuo 2009 m. sausio 1 d. iki 2011 m. gruodžio 31 d. bendrovė *Petrotel-Lukoil* naudojo mazutą 40/42S ir nebaigtą gaminti mazutą kaip krosnių kurą tiek savo energetikos produktų gamybos technologiniuose įrenginiuose, tiek šilumos ir elektros energijos jėgainėje, gamindama garus šilumos ir elektros gamybos reikmėms. Be to, mokesčių institucijos nustatė, kad bendrovė *Petrotel-Lukoil* nepateikė prašymo dėl produkto, vadinamo nebaigtu gaminti mazutu, klasifikavimo, kad būtų galima nustatyti akcizo dydį.

12. Remdamosi šiomis išvadomis, 2014 m. gruodžio 18 d. Rumunijos mokesčių institucijos priėmė sprendimą dėl papildomo akcizo už pirmiau minėtų energetikos produktų suvartojimą bendrovei *Petrotel-Lukoil* priklausančioje šilumos ir elektros energijos jėgainėje. Šiame sprendime taip pat nustatytas produkto, vadinamo nebaigtu gaminti mazutu, apmokestinimas taikant dyzelino normą.

13. Bendrovės *Petrotel-Lukoil* skundas dėl šio sprendimo 2015 m. lapkričio 11 d. buvo atmestas. Be to, 2015 m. balandžio 27 d. bendrovės produktas, vadinamas nebaigtu gaminti mazutu, buvo klasifikuotas kaip krosnių kuras.

14. 2016 m. sausio 5 d. bendrovė *Petrotel-Lukoil* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikė skundą, kuriuo prašė iš dalies panaikinti pirmiau minėtus administracinius sprendimus ir grąžinti akcizų permoką.

15. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes, *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1) Ar [Direktyvos 2003/96] 21 straipsnio 3 dalies nuostatomis prieštarauja iki 2010 m. kovo 31 d. galiojusios [Mokesčių kodekso – Įstatymo Nr. 571/2003] 175 straipsnio nuostatos ir nuo 2010 m. balandžio 1 d. galiojančios [šio įstatymo] 206¹⁶ straipsnio nuostatos bei vėliau priimti teisės aktai?
- 2) Ar [Direktyvos 2003/96] 2 straipsnio 3 dalies nuostatomis prieštarauja iki 2010 m. kovo 31 d. galiojusios [Mokesčių kodekso – Įstatymo Nr. 571/2003] 175 straipsnio nuostatos ir nuo 2010 m. balandžio 1 d. galiojančios [šio įstatymo] 206¹⁶ straipsnio nuostatos bei vėliau priimti teisės aktai?
- 3) Ar proporcingumo principas draudžia, kad valstybė ignoruotų aplinkybę, jog bendrovė po mokesčio patikrinimo gavo sprendimą, kuriuo „nebaigtas gaminti mazutas“ prilyginamas „mazutui (*păcură*)“, ir kad, nagrinėjant mokesčių mokėtojo skundą, būtų išlaikytas pradžioje apskaičiuotas „dyzelinui“ taikomas akcizas?“

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2018 m. vasario 2 d. Rašytines pastabas pateikė bendrovė *Petrotel-Lukoil*, Rumunijos vyriausybė ir Europos Komisija. Minėtų bylos dalyvių atstovai dalyvavo 2019 m. sausio 10 d. teismo posėdyje.

Analizė

17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo, kurios konkrečiai nacionalinės teisės nuostatos kelia abejonių dėl suderinamumo su Sąjungos teise. Tačiau, remiantis atskirų proceso dalyvių pateiktomis pastabomis, galima teigti, kad kalbama apie nuostatas, pagal kurias leidžiama apmokestinti energetikos produktus, suvartojamus gaminant kitus energetikos produktus ir elektros energiją toje pačioje gamybos įmonėje, kurioje buvo pagaminti šie pirmieji energetikos produktai, ar minėtų nuostatų aiškinimą. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui abejonių kelia nebaigtu gaminti mazutu vadinamo produkto apmokestinimas, taikant dyzelino normą, nepaisant to, kad šis produktas vėliau buvo klasifikuojamas kaip krosnių kuras.

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

18. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti, ar Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad jai prieštarauja nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias leidžiama apmokestinti energetikos produktus, suvartojamus gaminant kitus energetikos produktus ir elektros energiją toje pačioje gamybos įmonėje, kurioje buvo pagaminti tokie pirminiai energetikos produktai, arba toks tų nuostatų aiškinimas.

19. Bendrovei *Petrotel-Lukoil* priklausančioje įmonėje (naftos perdirbimo gamykloje), be kita ko, gaminami du energetikos produktai, kaip apibrėžta Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalies b punkte – „mazutas 40/42S“ ir „nebaigtas gaminti mazutas“. Šie produktai naudojami kaip kuras garo katilui kurenti įmonei priklausančioje kogeneracinėje šilumos ir elektros jėgainėje. Taip gaunami vandens garai naudojami šilumos ir elektros energijos gamybai (kogeneracijai).

20. Pagrindinės bylos šalys nesutaria dėl to, ar ir, jei taip, koku mastu taip pagaminta šilumos ir elektros energija toliau naudojama energetikos produktų, kaip galutinių pirmiau minėtos įmonės produktų, gamybos technologiniame procese. Tai yra faktinis klausimas, į kurį turi atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Tačiau atrodo, kad tiek šilumos energija, tiek elektros energija yra ir bet kuriuo atveju gali būti naudojamos tiek technologiniuose energetikos produktų gamybos procesuose, tiek kitais tikslais įmonės teritorijoje, pavyzdžiui, šildymo ir elektros energijos tiekimo biurams ar kitoms patalpoms reikėms. Be to, ji gali būti perduodama už įmonės ribų į bendrąjį šildymo ir elektros energijos tinklą. Norint pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui atsakymą į prejudicinį klausimą, reikėtų išnagrinėti pirminių energetikos produktų apmokestinimo būdą pagal Direktyvos 2003/96 nuostatas, atsižvelgiant į konkrečią šilumos ir elektros energijos naudojimo paskirtį.

21. Direktyvoje 2003/96 nustatytas energetikos produktų, naudojamų kaip variklių degalai arba krosnių kuras, apmokestinimo principas ir suderintas tokio apmokestinimo lygis. Apmokestinamuoju įvykiu laikoma energetikos produktų gamyba arba importas ir įvykiai, nurodyti Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 3 dalyje. Tačiau mokestis mokėtinas tik tada, kai šie produktai pateikiami rinkai. Elektros energijos atveju, priešingai, mokestis tampa mokėtinas tuomet, kai ją tiekia paskirstytojas ar perskirstytojas.

22. Direktyvoje 2003/96 numatyta keletas pirmiau minėtų taisyklių išimčių. Visų pirma pagal jos 21 straipsnio 3 dalies pirmą sakinį energetikos produktų naudojimas energetikos produktus gaminančioje įmonėje tokios gamybos reikmėms nelaikomas apmokestinamu įvykiu. Tačiau pagal šios nuostatos trečią sakinį, kai tokių energetikos produktų naudojimas nėra susijęs su energetikos produktų gamyba, jis laikomas apmokestinamu įvykiu.

23. Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalyje nenurodoma, kaip nagrinėjami energetikos produktai turėtų būti naudojami gaminant energetikos produktus. Aišku tik tai, kad kalbama apie produktus, naudojamus kaip krosnių kuras, nes kitoks jų naudojimo būdas, pavyzdžiui, naudojimas kaip žaliavų, nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį. Kita vertus, nesvarbu, ar šie produktai yra tiesiogiai naudojami energetikos produktų gamybos įrenginiuose, ar, pavyzdžiui, energijos, naudojamos vėlesniame gamybos procese, gamybai. Taip pat nėra svarbu, ar gaminant šią energiją susidaro tarpinis produktas, pavyzdžiui, vandens garai.

24. Panašią prielaidą galima daryti dėl energetikos produktų, naudojamų elektros energijai, kuri savo ruožtu naudojama kitų energetikos produktų gamyboje, gaminti. Nė viena Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies formuluotė nesuteikia galimybės taikyti skirtingo apmokestinimo energetikos produktams, kurie naudojami šiluminės energijos gamybai, ir energetikos produktams, kurie naudojami elektros energijos gamybai, jei vėliau abi šios energijos rūšys naudojamos energetikos produktams gaminti.

25. Be to, elektros energijai gaminti naudojamiems energetikos produktams pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirmą sakinį taikomas bendras atleidimas nuo mokesčio. Tačiau, mano nuomone, energetikos produktams, pagamintiems tokius produktus gaminančioje įmonėje ir naudojamiems gaminant elektros energiją, kuri vėliau naudojama energetikos produktų gamybai, turėtų būti taikoma šios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies nuostata kaip *lex specialis*⁴.

26. Nesutinku su Komisijos nuomone, kad elektros energija, pagaminta šilumos ir elektros energijos jėgainėje bendrovės *Petrotel-Lukoil* naftos perdirbimo gamykloje ir naudojama gaminant energetikos produktus, nėra apmokestinama. Atrodo, kad šis klausimas nėra nagrinėjamas pagrindinėje byloje ir nepateiktas prašyme priimti prejudicinį sprendimą, tačiau būtų naudinga jį išaiškinti.

27. Elektros energija apmokestinama tuomet, kai ją tiekia paskirstytojas ar perskirstytojas. Pagal Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos pirmą sakinį elektros energiją savo reikmėms gaminanti įmonė laikoma paskirstytoja, todėl elektros energija, gaminama savo reikmėms, yra apmokestinama. Mano manymu, šio poveikio nepanaikina nagrinėjamos direktyvos 21 straipsnio 3 dalies pirmas sakiny.

28. Pirma, nors elektros energija yra apmokestinama pagal Direktyvą 2003/96, ji yra ne energetikos produktas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, o atskiras reglamentavimo dalykas pagal 2 straipsnio 2 dalį. Todėl Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pirmame sakinyje vartojama sąvoka „energetikos produktai“ elektros energijos neapima. Tais atvejais, kai teisės aktų leidėjas nustato analogiškas taisykles energetikos produktams ir elektros energijai, jis aiškiai nurodo abu šiuos produktų tipus, pavyzdžiui, kaip nagrinėjamos direktyvos 21 straipsnio 3 dalies antrame sakinyje.

⁴ Tačiau nėra svarbu, kad bendrovei *Petrotel-Lukoil* priklausančioje šilumos ir elektros jėgainėje tuo pačiu metu gaminama (kogeneruojama) elektros ir šilumos energija. Atleidimai nuo mokesčių, susiję su elektros energijos gamyboje naudojamais energetikos produktais, taip pat taikomi kogeneracijos procesui (taip pat žr. 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, rezoliucinę dalį).

29. Antra, nors pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą bendrąją išimtį draudžiamas dvigubas elektros energijos ir energetikos produktų bei elektros energijos, naudojamos jos gamyboje, apmokestinimas, panašus draudimas netaikomas esant atvirkštiniam variantui. Todėl energetikos produktams gaminti naudojama elektros energija apmokestinama pagal bendrąsias taisykles. Apskritai Direktyvoje 2003/96 nenumatyta jokių energetikos produktams ir elektros energijai, naudojamiems energetikos produktų gamyboje, taikytinų dvigubo apmokestinimo išvengimo išimčių. Vienintelė išimtis yra toje pačioje įmonėje pagamintų produktų kvaziatleidimas nuo mokesčio, numatytas direktyvos 21 straipsnio 3 dalies pirmame sakinyje.

30. Trečia, nesutinku su posėdyje Komisijos išreikšta nuomone, kad būtinas holistinis požiūris į energetikos produktų gamybos procesą, kuris sudarytų galimybę atleisti nuo šio proceso naudojamos elektros energijos apmokestinimo. Iš tiesų gamybos procesas turėtų būti laikomas visuma, jei kalbama apie toje pačioje įmonėje gaminamų ir tokios gamybos tikslais naudojamų energetikos produktų apmokestinimą. Tokie produktai nėra apmokestinami, neatsižvelgiant į tai, ar jie kitų energetikos produktų gamyboje naudojami tiesiogiai, ar per tarpinį produktą, pavyzdžiui, vandens garus. Vis dėlto taip nėra tuo atveju, kai gaminamas produktas yra apmokestinamas pagal Direktyvą 2003/96, kaip elektros energija. Tokiu atveju taikomos tos direktyvos nuostatos, pagal kurias nėra privaloma atleisti nuo apmokestinimo elektros energiją, naudojamą energetikos produktų gamyboje, ir kuriose nenumatomas joks bendrasis dvigubo apmokestinimo draudimas, kuriuo remiantis būtų galima nustatyti tokią prievolę.

31. Jei šilumos ar elektros energija, gaminama energetikos produktų gamybos įmonėje, naudojama ne šiai gamybai, o kitais tikslais, pavyzdžiui, tiekimo biurams ir kitoms patalpoms tikslais, Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pirmas sakiny netaikomas. Tai reglamentuojama šio punkto trečiu sakiniu. Todėl šilumos gamybai naudojami energetikos produktai apmokestinami pagal bendrąsias taisykles, o elektros energijos gamybai naudojamiems produktams taikoma išimtis pagal nagrinėjamos direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą. Kita vertus, taip pagaminta elektros energija yra apmokestinama, nes elektros energija, gaminama paties gamintojo reikmėms, apmokestinama vartojimo etape.

32. Galiausiai, kalbant apie tiekiamos už įmonės ribų į bendrą šilumos ar elektros energijos tinklą šilumos ir elektros energijos gamybą, Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pirmas sakiny netaikomas. Tai reiškia, kad energetikos produktų, net ir pagamintų toje pačioje įmonėje, naudojimui tokiai gamybai taikomos bendrosios taisyklės. Todėl šilumos gamybai naudojami energetikos produktai yra apmokestinami, o elektros energijos gamybai naudojami energetikos produktai atleisti nuo mokesčio pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą.

33. Taigi, atsižvelgiant į konkrečias faktines pagrindinės bylos aplinkybes, pirmiau minėtos išvados gali būti apibendrintos taip, kad energetikos produktų gamybos įmonėje pagaminti energetikos produktai:

- nėra apmokestinami (nėra apmokestinamojo įvykio), jei jie naudojami gaminant šilumos energiją (taip pat vandens garų forma), naudojamą energetikos produktų gamybai,
- nėra apmokestinami (nėra apmokestinamojo įvykio), jei jie naudojami gaminant elektros energiją, naudojamą energetikos produktų gamybai,
- apmokestinami, jei jie naudojami gaminant šilumos energiją, naudojamą kitiems tikslams toje pačioje įmonėje,
- nėra apmokestinami (atleidžiami nuo mokesčio), jei jie naudojami gaminant elektros energiją, naudojamą kitiems tikslams toje pačioje įmonėje,
- apmokestinami, jei jie naudojami gaminant šilumos energiją, perduodamą už gamybos įmonės ribų,

– nėra apmokestinami (atleidžiami nuo mokesčio), jei jie naudojami gaminant elektros energiją, perduodamą už gamybos įmonės ribų.

34. Taip pat tokioje įmonėje pagaminta elektros energija apmokestinama mokesčiu nuo energijos suvartojimo momento, jei ši energija naudojama toje pačioje įmonėje tiek energetikos produktų gamybai, tiek kitiems tikslams, o kai ją tiekia paskirstytojas ar perskirstytojas, jei ji yra perduodama už tokios įmonės ribų.

35. Todėl siūlau į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip: Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybės narės nacionalinės teisės nuostatas ar jų tokį aiškinimą, pagal kuriuos leidžiama apmokestinti energetikos produktus, pagamintus energetikos produktus gaminančioje įmonėje ir naudojamus šios gamybos tikslais, neatsižvelgiant į tai, ar jie naudojami tiesiogiai, ar pasitelkiant kitą produktą, pavyzdžiui, vandens garus ar elektros energiją.

Dėl antrojo ir trečiojo prejudicinių klausimų

36. Primenu, kad bendrovė *Petrotel-Lukoil* savo gaminamą produktą, vadinamą nebaigtu gaminti mazutu, naudojo kaip krosnių kurą šilumos ir elektros energijos jėgainės garo katiluose negavusi klasės patvirtinimo šio produkto apmokestinimo tikslais. Todėl Rumunijos mokesčių institucijos apmokestino šį produktą pagal Rumunijos teisės aktų nuostatas, taikydamos dyzelinui taikomą tarifą. Vėliau bendrovė *Petrotel-Lukoil* gavo patvirtinimą, kad nagrinėjamas produktas klasifikuojamas kaip krosnių kuras, tačiau dėl to mokesčio dydis nebuvo sumažintas ir nebuvo gražinta sumokėto mokesčio permoka.

37. Antruoju ir trečiuoju prejudiciniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia nustatyti, ar Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir proporcingumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys valstybės narės nacionalinės teisės nuostatas ar nacionalinę praktiką, pagal kurias leidžiama apmokestinti energetikos produktą, kuris yra naudojamas kaip krosnių kuras ir kuriam šioje direktyvoje nenustatomas apmokestinimo lygis, pagal variklių degalams taikomą normą, jei apmokestinamasis asmuo nepateikė prašymo dėl šio produkto klasifikavimo apmokestinimo tikslais, ir išlaikyti šį apmokestinimo lygį ir tuomet, kai minėtas produktas buvo klasifikuotas kaip krosnių kuras.

38. Pagal Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą energetikos produktams, kurių apmokestinimo lygis šioje direktyvoje nenustatytas ir kurie yra naudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras, mokeskis taikomas, o mokesčio dydis nustatomas atsižvelgiant atitinkamai į ekvivalentišką krosnių kurą ar variklių degalus.

39. Rumunijos teisės aktuose reikalaujama, kad subjektas, ketinantis naudoti energetikos produktą, kurio apmokestinimo lygis nebuvo nustatytas, kaip variklių degalus arba krosnių kurą, kreiptųsi į atitinkamą instituciją su prašymu klasifikuoti nurodytą produktą apmokestinimo akcizais tikslais. Jei šios pareigos nesilaikoma, produktas automatiškai apmokestinamas pagal benzinui nustatytą normą, jei jis naudojamas kaip variklių degalai, arba pagal dyzelinui nustatytą normą, jei jis naudojamas kaip krosnių kuras. Šiomis nuostatomis siekiama užkirsti kelią sukčiavimui, visų pirma naudojant produktus, apmokestintus pagal krosnių kurui nustatytas normas, kaip variklių degalus, kuriems taikomos daug didesnės apmokestinimo normos.

40. Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę nustatyti, kad panašios nuostatos prieštarauja Direktyvos 2003/96 nuostatoms, aiškintoms atsižvelgiant į proporcingumo principą. Valstybės narės, siekdamos užkirsti kelią mokesčiniam sukčiavimui, gali nustatyti tam tikras prievoles apmokestinamiesiems asmenims, tačiau tokių prievolių nesilaikymas negali lemti produktų, naudojamų

kaip krosnių kuras, apmokestinimo pagal variklių degalams nustatytą normą⁵.

41. Tas pats principas, mano nuomone, turėtų būti taikomas šioje byloje. Šiuo atveju nieko nekeičia tai, kad byloje *ROZ-ŞWIT* buvo nagrinėjama prievolė pateikti informaciją, kurią energetikos produktų pardavėjas privalėjo įvykdyti po šių produktų pardavimo, o šioje byloje nagrinėjama prievolė, kurią iš esmės reikia įvykdyti prieš naudojant produktus. Abi prievolių rūšys turi tą patį tikslą, tai yra užtikrinti energetikos produktų naudojimo mokesčių administravimo kontrolę ir taip užkirsti kelią sukčiavimui.

42. Todėl manęs neįtikina Rumunijos vyriausybės argumentas, kad, priešingai nei pirmiau minėtoje byloje⁶ Teisingumo Teismo nagrinėjamos prievolės atveju, Rumunijos teisės aktuose nustatyta prievolė nėra tik formalus pobūdis. Nepriklausomai nuo to, ar pareiga yra *ex ante*, ar *ex post* pobūdžio, jos neįvykdymo rezultatas yra tas pats, tai yra energetikos produkto, naudojamo kaip krosnių kuras, apmokestinimas pagal variklių degalams nustatytą normą. O tai, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, prieštarauja Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 3 dalies pirmai pastraipai.

43. Vis dėlto, kalbant apie vyriausybės argumentą, jog toks apmokestinimo lygis turėtų būti baudžiamojo pobūdžio ir veikti kaip atgrasomoji priemonė, reikia pažymėti, kad valstybės narės turi teisę nustatyti sankcijas apmokestinamiesiems asmenims už administracinių įsipareigojimų nevykdymą. Tačiau šios sankcijos negali būti grindžiamos produktų apmokestinimu Direktyvos 2003/96 nuostatomis prieštaraujančiu būdu.

44. Kaip matyti iš to, kas išdėstyta pirmiau, valstybės narės neturi teisės apmokestinti energetikos produktų, naudojamų kaip krosnių kuras, pagal variklių degalams nustatytą normą tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo neįvykdo savo administracinių įsipareigojimų. Juo labiau jos negali išlaikyti tokio apmokestinimo lygio, jei apmokestinamasis asmuo įvykdė šiuos įsipareigojimus, nors ir pavėluotai. Tokios aplinkybės susidarė pagrindinėje byloje, nes bendrovės *Petrotel-Lukoil* nebaigtu gaminti mazutu vadinamas produktas buvo klasifikuotas kaip krosnių kuras. Tokiu atveju sumokėto mokesčio permoka turėtų būti grąžinta. Tokio mokesčio negrąžinimas neatitinka Direktyvos 2003/96 nuostatų ir proporcingumo principo.

45. Todėl siūlau į antrąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus atsakyti taip: Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja valstybės narės nacionalinės teisės nuostatos ar nacionalinė praktika, pagal kurias leidžiama apmokestinti energetikos produktą, kuris yra naudojamas kaip krosnių kuras ir kuriam šioje direktyvoje nenustatytas apmokestinimo lygis, pagal variklių degalams taikomą normą, jei apmokestinamasis asmuo nepateikė prašymo dėl šio produkto klasifikavimo apmokestinimo tikslais, ir išlaikyti šį apmokestinimo lygį ir tuomet, kai minėtas produktas buvo klasifikuotas kaip krosnių kuras.

Išvados

46. Atsižvelgdamas į visus anksčiau išdėstytus argumentus, į *Curtea de Apel Bucureşti* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) Teisingumo Teismui pateiktus prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

- 1) 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybės narės nacionalinės teisės nuostatas ar tokį jų aiškinimą, pagal kuriuos leidžiama apmokestinti energetikos produktus, pagamintus energetikos produktus gaminančioje įmonėje ir naudojamus šios gamybos tikslais, neatsižvelgiant į tai, ar jie naudojami tiesiogiai, ar pasitelkiant kitą produktą, pavyzdžiui, vandens garus ar elektros energiją.

5 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *ROZ-ŞWIT* (C-418/14, EU:C:2016:400, rezoliucinė dalis).

6 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *ROZ-ŞWIT* (C-418/14, EU:C:2016:400).

- 2) Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir proporcingumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys valstybės narės nacionalinės teisės nuostatas ar nacionalinę praktiką, pagal kurias leidžiama apmokestinti energetikos produktą, kuris yra naudojamas kaip krosnių kuras ir kuriam šioje direktyvoje nenustatomas apmokestinimo lygis, pagal variklių degalams taikomą normą, jei apmokestinamasis asmuo nepateikė prašymo dėl šio produkto klasifikavimo apmokestinimo tikslais, ir išlaikyti šį apmokestinimo lygį ir tuomet, kai minėtas produktas buvo klasifikuotas kaip krosnių kuras.