



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gruodžio 22 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2003/96/EB – Energetinių produktų ir elektros energijos apmokestinimas – 5 straipsnio ketvirta įtrauka – Diferencijuotos akcizo normos, atsižvelgiant į tai, ar produktai naudojami verslui, ar skiriami ne verslo reikmėms – Neprivalomas atleidimas nuo mokesčio ir mokesčio sumažinimas – Prašymo dėl neprivalomo mokesčio sumažinimo pateikimas pasibaigus tam numatytam terminui, bet prieš pasibaigiant atitinkamo mokesčio apskaičiavimo terminui – Teisinio saugumo principas – Veiksmingumo principas – Proporcingumo principas“

Byloje C-553/21

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2021 m. birželio 8 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2021 m. rugsėjo 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Hauptzollamt Hamburg

prieš

Shell Deutschland Oil GmbH

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis N. Piçarra (pranešėjas), teisėjai N. Jääskinen ir M. Gavalec,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Hauptzollamt Hamburg*, atstovaujamos C. Schaade,
- *Shell Deutschland Oil GmbH*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* J. Dengler, L. Freiherr von Rummel ir R. Stein,

* Proceso kalba: vokiečių.

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir R. Pethke,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl proporcingumo principo, kaip bendrojo Sąjungos teisės principo, siejamo su 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), 5 straipsnio ketvirta įtrauka, išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Hauptzollamt Hamburg* (Hamburgo centrinė muitinė, Vokietija; toliau – muitinė) ir *Shell Deutschland Oil GmbH* (toliau – *Shell*) ginčą dėl muitinės atsisakymo atleisti šią bendrovę nuo energijos mokesčio, taikomo energetikos produktams, kuriuos ši bendrovė naudojo kaip kurą verslo tikslams.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Direktyvos 2003/96 3, 17 ir 21 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(3) Tinkamam [vidaus] 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.

<...>

(17) Būtina nustatyti įvairius Bendrijos minimalius apmokestinimo lygius pagal energetikos produktų ir elektros energijos sunaudojimą.

<...>

(21) Energetikos produktų ir elektros energijos naudojimas verslui ir ne verslui apmokestinant gali būti traktuojamas skirtingai.“

- 4 Šios direktyvos 5 straipsnis suformuluotas taip:

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

<...>

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

5 Minėtos direktyvos 6 straipsnyje nurodyta:

„Valstybės narės gali savarankiškai atleisti nuo šioje direktyvoje nustatytų mokesčių ar juos sumažinti:

<...>

c) grąžinant visą mokesčio sumą arba jos dalį.“

Vokietijos teisė

6 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 2006 m. liepos 15 d. *Energiesteuergesetz* (Energijos mokesčio įstatymas; *BGBI.* 2006 I, p. 1534; toliau – *EnergieStG*) 54 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Atleidimas nuo mokesčio, gavus prašymą, suteikiamas energetikos produktams, kai yra įrodyta, kad jie apmokestinti pagal 2 straipsnio 3 dalies pirmo sakinio 1, 3–5 punktus ir juos gamybos įmonė, kaip ji suprantama pagal *Stromsteuergesetz* (1999 m. kovo 24 d. Elektros energijos mokesčio įstatymas; *BGBI.* 1999 I, p. 378) 2 straipsnio 3 punktą, verslo tikslams naudojo kaip kurą arba panaudojo įrenginiuose, kuriems taikoma lengvatinė tvarka, kaip tai suprantama pagal 3 straipsnį <...>. Vis dėlto atleidimas nuo mokesčio energetikos produktams, kurie buvo panaudoti šilumai gaminti, taikomas tik tiek, kiek įrodoma, kad pagamintą šilumą suvartojo gamybos įmonė. <...>“

7 2006 m. liepos 31 d. *Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes* (Energijos mokesčio įstatymo įgyvendinimo nutarimas; *BGBI.* 2006 I, p. 1753, toliau – *EnergieStV*) 100 straipsnio „Įmonių atleidimas nuo mokesčio“ 1 dalyje nustatyta:

„Prašymą atleisti nuo mokesčio, kaip numatyta *EnergieStG* 54 straipsnyje, reikia pateikti [muitinei], kuriai priklauso prašymą pateikiantis asmuo, naudojant nustatytą oficialų formuliarą visiems energetikos produktams, naudojamiems atitinkamu laikotarpiu. Prašymą teikiantis asmuo savo prašyme turi nurodyti visą informaciją, reikalingą atleidimui nuo mokesčio, ir pats apskaičiuoti atleidimo nuo mokesčio sumą. Nuo mokesčio atleidžiama tik tada, kai prašymas pateikiamas [muitinei] ne vėliau kaip iki kalendorinių metų, einančių po tų kalendorinių metų, kuriais buvo naudojami energetikos produktai, gruodžio 31 dienos.“

8 *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas) 169 straipsnis „Apskaičiavimo terminas“ suformuluotas taip:

„1. Pasibaigus apskaičiavimo terminui, mokestis negali būti apskaičiuojamas, panaikinamas ar keičiamas. <...>

2. Apskaičiavimo terminas yra:

1) vieni metai akcizams ir akcizų grąžinimui;

<...>“

- 9 Pagal šio kodekso 170 straipsnį apskaičiavimo terminas skaičiuojamas nuo kalendorinių metų, kuriais atsirado mokestis, pabaigos.
- 10 Minėto kodekso 171 straipsnio „Termino pratęsimas“ 4 dalyje nustatyta, kad jei mokestinis patikrinimas prasidėjo prieš pasibaigiant mokesčiui, dėl kurių atliekamas mokestinis patikrinimas, apskaičiavimo terminui, toks terminas nesibaigia, kol po šio mokestinio patikrinimo pateikti pranešimai apie mokėtiną mokestį tampa galutiniai, nepažeidžiant to paties termino pratęsimo pagal kitas nuostatas.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 11 *Shell*, naudodama numatytą atitinkamą oficialų formuliarą, muitinei pateikė prašymą atleisti nuo mokesčio pagal *EnergieStG* 54 straipsnio 1 dalį energetikos produktus, kuriuos ji naudojo verslo tikslams laikotarpiu nuo 2010 m. rugpjūčio mėn. iki lapkričio mėn., dalinio mokesčio sumos grąžinimo forma, kaip numatyta Direktyvos 2003/96 6 straipsnio c punkte.
- 12 Neginčijama, kad šiuo laikotarpiu visos sąlygos, kad *Shell* galėtų pasinaudoti tokiu mokesčio sumažinimu pagal *EnergieStG* 54 straipsnio 1 dalį, buvo įvykdytos, išskyrus tam skirtą prašymo pateikimą per *EnergieStV* 100 straipsnyje nustatytą terminą; prašymą muitinė gavo 2012 m. gegužės mėn. Taip pat neginčijama, kad 2011 m. buvo atliktas šios bendrovės mokestinis patikrinimas už 2010 m.
- 13 Muitinė atmetė *Shell* prašymą ir dėl šio sprendimo pateiktą skundą atitinkamai 2012 m. rugpjūčio 13 d. ir 2015 m. vasario 27 d., motyvuodama tuo, kad ši bendrovė nepateikė prašymo sumažinti mokestį per *EnergieStV* 100 straipsnio 1 dalyje nustatytą terminą.
- 14 2019 m. vasario 1 d. sprendimu *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas, Vokietija) patenkino *Shell* skundą ir nusprendė, kad, atsižvelgiant į bylos aplinkybes, šios nuostatos buvo laikomasi ir kad bet kuriuo atveju, atsižvelgiant į Sąjungos teisę, visų pirma į proporcingumo principą, muitinė turėjo tenkinti *Shell* prašymą.
- 15 Vėliau muitinė pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
- 16 Šis teismas nurodo, kad sprendimas pagrindinėje byloje priklauso nuo to, ar tuo atveju, kai pagal *EnergieStG* 54 straipsnio 1 dalį, Direktyvos 2003/96 5 straipsnio ketvirta įtrauka grindžiamą nuostatą, pateiktą prašymą sumažinti mokestį muitinė gauna pasibaigus terminui tokiam prašymui pateikti, bet laikantis termino mokesčiui apskaičiuoti, pratęsto dėl prašymą pateikusio asmens mokestinio patikrinimo pagal Mokesčių kodekso 171 straipsnio 4 dalį, prašymą pateikusiam asmeniui mokesčio sumažinimas netaikomas pagal *EnergieStG* 100 straipsnio 1 dalį, o gal proporcingumo principas, kaip bendrasis Sąjungos teisės principas, draudžia nacionalinėms kompetentingoms institucijoms nesuteikti tokios teisės vien dėl pirmojo termino nesilaikymo.
- 17 Minėtas teismas pažymi, kad tuo metu, kai 2012 m. gegužės mėn. muitinei buvo pateiktas prašymas sumažinti mokestį, apskaičiavimo terminas dar nebuvo pasibaigęs dėl 2011 m. atlikto *Shell* mokestinio patikrinimo. Jis primena, kad tai yra senaties terminas, užtikrinantis teisinį saugumą ir taiką, ir kad Teisingumo Teismas taip jau nusprendė.

- 18 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, pirma, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, suformuotą 2016 m. birželio 2 d. Sprendime *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403) ir 2019 m. lapkričio 7 d. Sprendime *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933), Sąjungos teisei, visų pirma proporcingumo principui, prieštarauja baudimas už formalių nacionalinėje teisėje numatytų reikalavimų pažeidimą atsisakant suteikti mokesčio lengvatą, numatytą Direktyvoje 2003/96, ir, antra, pagal jo jurisprudenciją prašymas atleisti nuo energijos mokesčio yra „ne esminė, bet tik formali teisės į atleidimą nuo mokesčio sąlyga“. Anot šio teismo, tai galėtų patvirtinti, kad pasibaigus terminui pateiktas prašymas nepažeidžia energetikos produkto apmokestinimo pagal faktinį jo naudojimą, šiuo atveju – kaip kuro verslo tikslais. Tokiu atveju šis teismas linkęs manyti, kad, kol nesibaigė Mokesčių kodekso 169 straipsnyje numatytas apskaičiavimo terminas, kompetentinga institucija negali atsisakyti suteikti teisės į atleidimą nuo energijos mokesčio arba į jo sumažinimą, jei šiuo tikslu tenkinamos numatytos esminės sąlygos.
- 19 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar nurodyta jurisprudencija, susijusi su Direktyvoje 2003/96 numatytu privalomu atleidimu nuo mokesčių, taip pat taikoma neprivalomam atleidimui nuo mokesčių, numatytam šioje direktyvoje, kuris nagrinėjamas pagrindinėje byloje.
- 20 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar proporcingumo principas[,] [kaip Sąjungos teisės bendrasis principas] taikomas ir neprivalomam mokesčio sumažinimui, kaip tai suprantama pagal Direktyvos [2003/96] 5 straipsnio [ketvirtą įtrauką], kai tai reiškia, kad valstybė narė, pasibaigus jos nacionalinėje teisėje nustatytam prašymo pateikimo terminui, neturi teisės atsisakyti sumažinti mokestį, jeigu tuo momentu, kada kompetentinga institucija gavo šį prašymą, mokesčio apskaičiavimo senaties terminas dar nebuvo suėjęs?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 21 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar veiksmingumo ir proporcingumo principai, kaip bendrieji Sąjungos teisės principai, turi būti aiškinami taip, kad, įgyvendinant tokią nuostatą, kaip Direktyvos 2003/96 5 straipsnio ketvirta įtrauka, pagal kurią valstybės narės gali, esant tam tikroms sąlygoms, taikyti šioje direktyvoje numatytą diferencijuotą apmokestinimo normą energetikos produktams ir elektros energijai, atsižvelgiant į tai, ar jie naudojami verslui, ar skiriami ne verslo reikmėms, draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias valstybės narės kompetentingos institucijos automatiškai ir be išimties turi atmesti prašymą atleisti nuo mokesčio, pateiktą per nacionalinėje teisėje numatytą aptariamo mokesčio apskaičiavimo terminą, vien dėl to, kad prašymas nebuvo pateiktas per šioje teisėje nustatytą jo pateikimo terminą.
- 22 Pirma, kalbant apie Direktyvoje 2003/96 numatytas materialines energetikos produktų ir elektros energijos atleidimo nuo akcizų sąlygas, reikia priminti, kad šia direktyva, kaip matyti iš jos 3 konstatuojamosios dalies, siekiama Europos Sąjungos lygiu nustatyti minimalų daugelio energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimo lygį. Remiantis šios direktyvos 5 ir 6 straipsnio nuostatomis, aiškinamomis atsižvelgiant į jos 17 ir 21 konstatuojamąsias dalis, valstybės narės gali taikyti diferencijuotas akcizų, kurie yra šioje direktyvoje nustatytos suderintos

apmokestinimo tvarkos sudedamoji dalis, apmokestinimo normas, atleisti nuo jų ar juos sumažinti (šiuo klausimu žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Hauptzollamt B (Neprivalomas mokesčio sumažinimas)*, C-100/20, EU:C:2021:716, 30 punktą).

- 23 Pagal Direktyvos 2003/96 5 straipsnį valstybėms narėms suteikiama galimybė laikantis šioje direktyvoje numatytų minimalių apmokestinimo lygių ir Sąjungos teisės taikyti diferencijuotas apmokestinimo normas tam tikrais šiame straipsnyje išvardytais atvejais, tarp jų – ir numatytais ketvirtoje įtraukoje, susijusioje su šios direktyvos 9 ir 10 straipsniuose nurodytais energetikos produktais, ir elektros energijai, atsižvelgiant į tai, ar jie naudojami verslui, ar skiriami ne verslo reikmėms. Ši galimybė yra šioje direktyvoje nustatytos suderintos apmokestinimo tvarkos sudedamoji dalis (šiuo klausimu žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Hauptzollamt B (Neprivalomas mokesčio sumažinimas)*, C-100/20, EU:C:2021:716, 30 punktą).
- 24 Darytina išvada, kad ūkio subjektai, kuriems taikoma lengvatinė atitinkamo mokesčio norma pagal nacionalinės teisės nuostatą, įgyvendinančią šią galimybę, ir kurių padėtis panaši į ūkio subjektų, kuriems taikoma standartinė šio mokesčio norma pagal privalomą Direktyvos 2003/96 nuostatą, pagal vienodo požiūrio principą negali būti vertinami kitaip nei pastarieji, nebent toks vertinimas objektyviai pateisinamas (šiuo klausimu žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Hauptzollamt B (Neprivalomas mokesčio sumažinimas)*, C-100/20, EU:C:2021:716, 31 ir 32 punktus).
- 25 Antra, kadangi formos ir procedūros sąlygos, susijusios su prašymo atleisti nuo energetikos produktams ar elektros energijai taikomo mokesčio pateikimu, kuris grindžiamas nacionalinės teisės nuostatomis, įgyvendinančiomis Direktyvos 2003/96 5 straipsnio ketvirtoje įtraukoje numatytą galimybę, nėra apibrėžtos nei šioje direktyvoje, nei kitame Sąjungos teisės akte, jos kiekvienos valstybės narės vidaus teisės sistemoje turi būti reglamentuojamos pagal procesinės autonomijos principą, tačiau su sąlyga, kad nėra mažiau palankios nei tos, kurios taikomos panašioms vidaus situacijoms (lygiavertiškumo principas), ir kad dėl jų Sąjungos teisės sistemos suteiktų teisių įgyvendinimas netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (pagal analogiją žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, 59 punktą).
- 26 Tas pats pirmiausia pasakytina apie šių teisių įgyvendinimo terminų, be kita ko, senaties ir naikinamųjų terminų, nustatymą. Iš tiesų iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad protingų naikinamųjų terminų nustatymas yra pagrindinio teisinio saugumo principo, kuriuo siekiama užtikrinti situacijų ir teisinių santykių numatomumą ir visų pirma reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens padėtis, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčyta neribotą laiką, taikymas (šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, 29 punktą ir 2021 m. spalio 14 d. Sprendimo *Finanzamt N ir Finanzamt G (Pranešimas apie sprendimą dėl priskyrimo)*, C-45/20 ir C-46/20, EU:C:2021:852, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 27 Vis dėlto tokie terminai turi būti vienodai taikomi nacionaline teise ir pagal analogiją – Sąjungos teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje, be to, dėl jų neturi būti praktiškai neįmanoma arba pernelyg sunku pasinaudoti atitinkama teise (šiuo klausimu žr. 2020 m. balandžio 30 d. Sprendimo *CTT – Correios de Portugal*, C-661/18, EU:C:2020:335, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 28 Atitiktis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų reikalavimams, susijusiems būtent su senaties ir naikinamaisiais terminais, turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į nacionalinių taisyklių, kuriose nustatyti šie terminai, vietą visoje procedūroje, šios procedūros eigą ir šių taisyklių ypatumus įvairiose nacionalinėse institucijose (šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 14 d. Sprendimo *Valoris*, C-677/19, EU:C:2020:825, 22 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 29 Tokiomis aplinkybėmis dėl tokių terminų naudojimas Sąjungos teisės sistemoje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jei suėjus šiems terminams visas ieškinys ar jo dalis privalo būti atmesti (2021 m. spalio 21 d. Sprendimo *Wilo Salmson France*, C-80/20, EU:C:2021:870, 95 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 30 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatose numatytas, viena vertus, vienu metų terminas apskaičiuoti energijos mokestį, skaičiuojamas nuo kalendorinių metų, kuriais mokestis atsirado, pabaigos. Mokestinio patikrinimo atveju šis terminas nesibaigia iki datos, kai po šio patikrinimo pateikti pranešimai apie mokėtiną mokestį tampa galutiniai. Kita vertus, šiuose teisės aktuose numatytas terminas, per kurį kompetentingoms nacionalinėms institucijoms turi būti pateiktas prašymas atleisti nuo mokesčio, yra tokios pačios trukmės ir, iš pirmo žvilgsnio, pradedamas skaičiuoti tuo pačiu momentu kaip ir apskaičiavimo terminas. Pasibaigęs prašymo pateikimo terminas automatiškai ir be išimties lemia šio prašymo atmetimą, nors mokesčio apskaičiavimo terminas dar nesibaigė dėl jo galimo sustabdymo, nutraukimo ar pratęsimo.
- 31 Veiksmingumo principas draudžia pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas, jeigu jos turi būti aiškinamos taip, kad prašymo atleisti nuo mokesčio pateikimo termino nesilaikymas automatiškai ir be išimčių lemia šio prašymo atmetimą, įskaitant ir tuo atveju, kai atitinkamo mokesčio apskaičiavimo terminas, kurio trukmė ir pradžia yra tokia pati kaip prašymo pateikimo termino ir kuris gali būti nutrauktas, sustabdytas ar pratęstas, dar nėra pasibaigęs dėl, be kita ko, prašymą pateikusio asmens mokestinio patikrinimo. Iš tiesų tokiu atveju dėl tokių teisės aktų, neatsižvelgiant į nagrinėjamos bylos aplinkybes, apmokestinamasis asmuo gali netekti teisės į atleidimą nuo mokesčio, nors atitinkama valstybė narė nusprendė užtikrinti šią teisę ūkio subjektams savo teritorijoje.
- 32 Šiuos svarstymus patvirtina proporcingumo principas, kaip bendrasis Sąjungos teisės principas, kurį išaiškinti prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir kurio taip pat turi būti laikomasi Sąjungos teisę įgyvendinančiose nacionalinėse nuostatose (šiuo klausimu žr. 2017 m. liepos 13 d. Sprendimo *Vakaru Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, 45 punktą; 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Hauptzollamt B (Neprivalomas mokesčio sumažinimas)*, C-100/20, EU:C:2021:716, 31 punktą ir 2022 m. birželio 30 d. Sprendimo *ARVI ir ko*, C-56/21, EU:C:2022:509, 34 punktą). Valstybės narės pagal proporcingumo principą privalo imtis tokių priemonių, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės aktų tikslus, ku mažiau prieštarautų Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatytiems principams (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 14 d. Sprendimo *Finanzamt N ir Finanzamt G (Pranešimas apie sprendimą dėl priskyrimo)*, C-45/20 ir C-46/20, EU:C:2021:852, 62 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 33 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos per bendrą penkerių metų senaties terminą apmokestinamajam asmeniui, kuris neprašė leisti atskaityti pirkimo PVM, neleidžiama ištaisyti savo PVM deklaracijų už laikotarpius, dėl kurių jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, ir dėl to jis praranda teisę į atskaitą, atrodo, atsižvelgiant į lemiamą teisės į atskaitą vietą PVM sistemoje, yra neproporcingi nacionalinės teisės aktuose numatytam tikslui tuo atveju, jei nenustatoma jokie sukčiavimo ar žalos valstybės biudžetui

(2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 51 punktą). Šis vertinimas *mutatis mutandis* taikomas tokiems teisės aktams, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje.

- 34 Kadangi neatrodo, kad, esant aplinkybėms, kaip nurodytos šio sprendimo 30 punkte, prašymo atleisti nuo mokesčio arba jį sumažinti, pateikto pasibaigus tokio prašymo pateikimo terminui, bet laikantis nagrinėjamo mokesčio apskaičiavimo termino, priėmimas prieštarautų teisinio saugumo principui, ir atsižvelgiant į Direktyvos 2003/96 bendrą struktūrą ir tikslą, kurie grindžiami principu, kad energetikos produktai apmokestinami pagal faktinį jų panaudojimą (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *ROZ-ŚWIT*, C-418/14, EU:C:2016:400, 33 punktą), reikia nuspręsti, kad proporcingumo principas taip pat draudžia nacionalines nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai nekyla abejonių dėl faktinio tokių energetikos produktų panaudojimo.
- 35 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad veiksmingumo ir proporcingumo principai, kaip bendrieji Sąjungos teisės principai, turi būti aiškinami taip, kad, įgyvendinant tokią nuostatą, kaip Direktyvos 2003/96 5 straipsnio ketvirtą įtrauką, pagal kurią valstybės narės, esant tam tikroms sąlygoms, gali taikyti šioje direktyvoje numatytą diferencijuotą apmokestinimo normą energetikos produktams ir elektros energijai, atsižvelgiant į tai, ar jie naudojami verslui, ar skiriami ne verslo reikmėms, draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias valstybės narės kompetentingos institucijos automatiškai ir be išimties turi atmesti prašymą atleisti nuo mokesčio, pateiktą per nacionalinėje teisėje numatytą aptariamo mokesčio apskaičiavimo terminą, vien dėl to, kad prašymą pateikdamas asmuo nesilaikė šioje teisėje nustatyto jo pateikimo termino.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 36 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

Veiksmingumo ir proporcingumo principai, kaip bendrieji Sąjungos teisės principai,

turi būti aiškinami taip:

įgyvendinant tokią nuostatą, kaip 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, 5 straipsnio ketvirtą įtrauką, pagal kurią valstybės narės, esant tam tikroms sąlygoms, gali taikyti šioje direktyvoje numatytą diferencijuotą apmokestinimo normą energetikos produktams ir elektros energijai, atsižvelgiant į tai, ar jie naudojami verslui, ar skiriami ne verslo reikmėms, draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias valstybės narės kompetentingos institucijos automatiškai ir be išimties turi atmesti prašymą atleisti nuo mokesčio, pateiktą per nacionalinėje teisėje numatytą aptariamo mokesčio apskaičiavimo terminą, vien dėl to, kad prašymą pateikdamas asmuo nesilaikė šioje teisėje nustatyto jo pateikimo termino.

Parašai.