TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. birželio 2 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Akcizai — Direktyva 2003/96/EB — Skirtinga variklių degalų ir krosnių kuro akcizo norma — Akcizo normos taikymo krosnių kurui sąlyga — Mėnesinės pareiškimų, kuriuose nurodyta, jog įsigyti produktai yra skirti šildymui, suvestinės pateikimas — Variklių degalams numatytos akcizo normos taikymas nepateikus šios suvestinės — Proporcingumo principas“

Byloje C-418/14

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) 2014 m. birželio 4 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. rugsėjo 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

prieš

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai E. Juhász ir C. Vajda (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. spalio 28 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna*, atstovaujamos *adwokaci* K. Kocowski ir S. Bogdański,

— *Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu*, atstovaujamo W. Bronicki, E. Białas-Giejbatow ir D. Kowalik, padedamų *radca prawny* J. Kaute,

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir K. Maćkowska,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir F. Tomat,

* Proceso kalba: lenkų.

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

priima šį

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; toliau – Direktyva 2003/96), iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos direktyva 2004/75/EB (OL L 195, 2004, p. 31), 2 straipsnio 3 dalies, 5 straipsnio ir 21 straipsnio 4 dalies ir proporcingumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bendrovės *ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna* (toliau – ROZ-ŚWIT) ir *Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu* (Vroclavo muitų institucijos direktorius) ginčą dėl Vroclavo muitų institucijos direktoriaus atsisakymo taikyti ROZ-ŚWIT krosnių kurui numatytą lengvatinę akcizo normą dėl to, kad laiku nebuvo pateikta mėnesinė pareiškimų, kuriuose nurodyta, kad įsigyti produktai yra skirti šildymui, suvestinė (toliau – pirkėjų pareiškimų suvestinė).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2003/96 3, 4, 9, 17 ir 18 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(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.

<...>

(9) Valstybėms narėms turėtų būti suteiktas lankstumas, būtinas jų nacionalines sąlygas atitinkančioms politikos sritims nustatyti ir įgyvendinti.

<...>

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

(18) Energetikos produktams, naudojamiems kaip variklių degalai konkretiems pramonės ir komercijos tikslams bei kaip krosnių kuras, dažniausiai taikomi žemesni apmokestinimo lygiai nei tie, kurie taikomi energetikos produktams, naudojamiems kaip reaktyvinių variklių kuras.“

4 Šios direktyvos 2 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

„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.“

5 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinimo lygiai, kuriuos valstybės narės taiko 2 straipsnyje išvardytiems energetikos produktams ir elektros energijai, negali būti mažesni už šioje direktyvoje nurodytus minimalius apmokestinimo lygius.“

6 Direktyvos 5 straipsnyje nustatyta:

„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:

— kai diferencijuotos normos tiesiogiai susiję su produkto kokybe,

— kai diferencijuotos normos priklauso nuo elektros energijos ir energetikos produktų, naudojamų šildymui, kiekybinio suvartojimo,

— vietiniam viešajam keleiviniam transportui (įskaitant taksi), atliekų surinkimui, ginkluotosioms pajėgoms ir viešajam administravimui, neįgaliesiems, greitosios pagalbos automobiliams,

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

7 Direktyvos 7 ir 9 straipsniuose numatyta, kad minimalūs apmokestinimo lygiai, taikomi atitinkamai variklių degalams ir produktams, naudojamiems kaip variklių degalai pramoniniams ir komerciniams tikslams, yra nustatyti šios direktyvos I priedo A–C lentelėse.

8 Šios direktyvos 14–19 straipsniuose kalbama apie visišką ar dalinį atleidimą nuo mokesčio arba jo sumažinimą, kuriuos valstybės narės ar kai kurios iš jų gali ar privalo taikyti laikydamosi juose nustatytų sąlygų.

9 Direktyvos 21 straipsnio 4 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės taip pat gali numatyti, kad mokestis už energetikos produktus ir elektros energiją turi būti mokamas tuomet, kai nustatoma, kad jau nebevykdomos ar iš viso nėra vykdomos galutiniam naudojimui nustatytos nacionalinės sąlygos, suteikiančios teisę į sumažintą apmokestinimo lygį ar atleidimą nuo mokesčio mokėjimo.“

Lenkijos teisė

10 2008 m. gruodžio 6 d. *Ustawa o podatku akcyzowym* (Akcizų įstatymas; Dz. U. Nr. 3, 2009, poz. 11; toliau – Akcizų įstatymas) 89 straipsnio 1, 4, 5 ir 14–16 straipsniuose nustatyta:

„1. „Energiniams produktams taikomos tokios akcizo normos:

<...>

10) alyvoms, kurių KN kodai yra nuo 2710 19 51 iki 2710 19 69:
    a) kurių 30 % ar daugiau tūrio distiliuojasi 350 °C temperatūroje arba kurių tankis 15 °C temperatūroje yra mažesnis negu 890 kilogramų kubiniam metrui, kurios yra nudažytos raudonai ir pažymėtos laikantis specialių nuostatų, – 232,00 [Lenkijos zlotų (PLN)] už 1 000 litrų,
    b) kitoms, kurioms netaikomas reikalavimas dažyti ir žymėti laikantis specialių nuostatų, – [64,00] PLN už 1 000 kilogramų.

<...>

4. Tuo atveju, kai:

1) produktai, apie kuriuos kalbama 1 dalies <...> 10 <...> punkt[e], naudojami, be kita ko, vidaus degimo varikliams varyti arba jeigu produktai naudojami nesilaikant specialiose nuostatose įvirtintų žymėjimo ir dažymo sąlygų ir yra laikomi rezervuare, sujungtame su matavimo įrenginiu, arba yra parduodami iš šio rezervuaro, jiems taikoma 1 822,00 PLN už 1 000 litrų norma, o jei jų tankis yra ne didesnis negu 890 kilogramų vienam kubiniam metrui, – 2 047,00 PLN už 1 000 kilogramų.

<...>

5. Pardavėjas, parduodamas 1 dalies <...> 10 <...> punkt[e] apibrėžtus akcizu apmokestinamus produktus, kuriems atleidimas nuo akcizo netaikomas dėl jų paskirties:

1) juridiniams asmenims, organizaciniams vienetams, neturintiems juridinio asmens statuso, ir fiziniams asmenims, vykdantiems ekonominę veiklą, privalo gauti iš pirkėjo pareiškimą, kad įgyjami produktai yra skirti šildymui arba bus parduoti šildymui, tai suteikia teisę taikyti 1 dalies <...> 10 <...> punkt[e] nurodytas akcizo normas;

2) fiziniams asmenims, nevykdantiems ekonominės veiklos, privalo gauti iš pirkėjo pareiškimą, kad įgyjami produktai yra skirti šildymui, o tai suteikia teisę taikyti 1 dalies <...> 10 <...> punkt[e] nurodytas akcizo normas; šis pareiškimas turi būti pridėtas prie pirkimo čekio arba kito pirkėjui išduoto pardavimo dokumento kopijos, o jeigu tokios galimybės nėra, pardavėjas privalo į pareiškimą įrašyti šį pardavimą patvirtinančio dokumento numerį ir išdavimo datą.

<...>

14. 1 dalies <...> 10 <...> punkt[e] apibrėžtų akcizu apmokestinamų produktų pardavėjas parengia ir atitinkamam muitinės vadovui ne vėliau kaip iki mėnesio, einančio po pardavimo mėnesio, 25 dienos pateikia mėnesinę pareiškimų, apie kuriuos kalbama 5 dalyje, suvestinę; pareiškimų originalus pardavėjas turi saugoti 5 metus, skaičiuojant nuo jų parengimo kalendorinių metų pabaigos, ir privalo pateikti juos patikrai.

15. Mėnesinėje pareiškimų suvestinėje turi būti nurodyta:

1. 14 dalyje minimo pardavėjo atveju:
    a) suvestinę pateikusio subjekto vardas ir pavardė arba pavadinimas ir buveinės ar gyvenamosios vietos adresas,
    b) pareiškime nurodytų produktų kiekis, pobūdis ir paskirtis,
    c) pareiškimo pateikimo data,
    d) suvestinės surašymo data ir vieta ir suvestinę surašiusio asmens įskaitomas parašas,
    e) šildymo įrenginių, kuriuos turi pirkėjai, skaičius, matomas iš jų pateiktų pareiškimų,
    f) pareiškimuose nurodytų šildymo įrenginių vieta (adresas),

<...>

16. Jeigu nėra tenkinamos 5–15 dalyse įtvirtintos sąlygos, taikoma 4 dalies 1 punkte nustatyta akcizo norma.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 2011 m. vasario 23 d. *Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu* (Vroclavo muitinės vadovas) surašė mokestinį įpareigojimą sumokėti akcizą dėl ROZ-ŚWIT turimos mokesčių skolos.

12 Iš šio sprendimo matyti, kad per mokesčių institucijų pradėtą procedūrą buvo nustatyta, jog nuo 2009 m. kovo 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. ROZ-ŚWIT sudarė daug degalų, susidedančių iš lengvųjų alyvų, pardavimo sandorių. Konstatuota, kad šie sandoriai buvo patikrinti ir kad nekilo abejonių dėl to, jog pirkėjai patvirtino, kad degalai bus naudojami šildymui. Vis dėlto ROZ-ŚWIT laiku nepateikė Akcizų įstatymo 89 straipsnio 14 dalyje nurodytų pirkėjų pareiškimų suvestinės. Todėl pagal šio įstatymo 89 straipsnio 16 dalį buvo taikyta šio straipsnio 4 dalies 1 punkte variklių degalams numatyta akcizo norma.

13 ROZ-ŚWIT dėl šio sprendimo padavė skundą Vroclavo muitų institucijos direktoriui ir jame tvirtino, kad pirkėjų pareiškimų suvestinės nepateikimas yra tik formalus pažeidimas, o dėl faktinio šių degalų naudojimo šildymui nekyla jokių abejonių.

14 Atmetus šį skundą, ROZ-ŚWIT pareiškė ieškinį *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija).

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar, kai valstybė narė naudojasi Direktyvoje 2003/96 numatyta teise diferencijuoti į šios direktyvos taikymo sritį patenkančių produktų akcizo normą pagal jų panaudojimą, Akcizų įstatymo 89 straipsnio 16 dalyje įtvirtinta nuostata prieštarauja šiai direktyvai dėl to, kad pagal ją, jei nėra pateikta pirkėjų pareiškimų suvestinė, produktui, kuris naudojamas kaip krosnių kuras, yra taikoma variklių degalams numatyta akcizo norma.

16 Be to, tas teismas išsako abejones dėl to, ar pareiga parengti ir pateikti tokią suvestinę yra proporcinga siekiamam tikslui užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir mokestiniam sukčiavimui. Jis mano, kad ši pareiga yra formali ir šalutinė, leidžianti tik preliminariai nustatyti atitinkamų produktų paskirtį. Šiuo klausimu jis remiasi Teisingumo Teismo praktika pridėtinės vertės mokesčio srityje, pagal kurią, viena vertus, teisė į pirkimo PVM atskaitą turi būti suteikta, jeigu esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 61 ir 62 punktus), ir, kita vertus, nacionalinėje teisėje eksporto neapmokestinimui nustačius prekių išgabenimo terminą ir dėl jo praleidimo neleidžiant susigrąžinti sumokėto pridėtinės vertės mokesčio, nors apmokestinamasis asmuo pateikė įrodymų, jog prekė buvo išgabenta iš Sąjungos muitų teritorijos, viršijama tai, kas būtina norint pasiekti tikslą užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir mokestiniam sukčiavimui (žr. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, 39 punktą).

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar Akcizų įstatymo 89 straipsnio 16 dalyje numatyta sankcija taikyti variklių degalams numatytą akcizo normą, jei nesilaikoma pareigos laiku pateikti pirkėjų pareiškimų suvestinę, atitinka proporcingumo principą. Dėl pažeidimo sunkumo jis mano, kad šia sankcija, kurią, beje, sudaro nemaža suma, siekiama ne užkirsti kelią mokestiniam sukčiavimui, o tik nubausti už šios pareigos nesilaikymą.

18 Tokiomis aplinkybėmis *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2003/96 5 straipsnį, siejamą su 2 straipsnio 3 dalimi ir 21 straipsnio 4 dalimi, reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama Akcizų įstatymo 89 straipsnio 16 dalyje numatyta nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią variklių degalams numatytą akcizo normą reikalaujama taikyti krosnių kurui, jeigu apmokestinamasis asmuo neįvykdė Akcizų įstatymo 89 straipsnio 14–15 dalyse numatyto formalaus reikalavimo?

2. Ar Akcizų įstatymo 89 straipsnio 14–15 dalyse įtvirtintas formalus reikalavimas, pagal kurį krosnių kurui numatytos sumažintos akcizo normos taikymas priklauso nuo būtinybės per įstatymo nustatytą terminą parengti ir pateikti pirkėjų pareiškimų suvestines, neatsižvelgiant į tai, jog tenkinama esminė sąlyga, kad parduodamas kuras būtų skirtas šildymui, neprieštarauja proporcingumo principui?

3. Ar Akcizų įstatymo 89 straipsnio 16 dalyje numatyta sankcija, kurią sudaro pardavėjo apmokestinimas tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos byloje, akcizu, apskaičiuotu šildymui skirtam krosnių kurui pagal variklių degalams numatytą normą (Akcizų įstatymo 89 straipsnio 4 dalies 1 punktas), nes nebuvo įvykdyta Akcizų įstatymo 89 straipsnio 14–15 dalyse numatyta formali sąlyga, atitinka proporcingumo principą?“

Dėl prejudicinių klausimų

19 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Direktyva 2003/96 ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią, pirma, krosnių kuro pardavėjai per nustatytą terminą turi pateikti mėnesinę pirkėjų pareiškimų, kuriuose nurodyta, jog perkami produktai yra skirti šildymui, suvestinę ir, antra, laiku nepateikus tokios suvestinės, parduodamam krosnių kurui taikoma variklių degalams numatyta akcizo norma, nors buvo konstatuota, kad šis produktas neabejotinai naudojamas šildymui.

20 Pirmiausia reikia priminti, kad bendrieji teisės principai, prie kurių priskiriamas proporcingumo principas, yra Bendrijos teisės sistemos dalis. Todėl jų turi laikytis ne tik Sąjungos institucijos, bet ir valstybės narės, vykdydamos Sąjungos direktyvų joms suteiktus įgaliojimus (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 18 punktą ir 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, 43 punktą).

21 Iš to matyti, kad tokiuose nacionalinės teisės aktuose, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriais į atitinkamos valstybės narės vidaus teisės sistemą perkeliamos Direktyvos 2003/96 nuostatos, privaloma laikytis proporcingumo principo.

Dėl pareigos pateikti pirkėjų pareiškimų suvestinę

22 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pirkėjų pareiškimų suvestinė, kurią pagal Akcizų įstatymo 89 straipsnio 14 ir 15 dalis reikia parengti ir pateikti muitinėms, yra kontrolės priemonė, kuria siekiama užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir mokestiniam sukčiavimui.

23 Kadangi Direktyvoje 2003/96 nėra nurodytas konkretus krosnių kuro panaudojimo kontrolės mechanizmas ar priemonės, skirtos kovai su mokestiniu sukčiavimu, susijusiu su krosnių kuro pardavimu, valstybės narės savo teisėje turi numatyti tokius mechanizmus ir tokias priemones, laikydamosi Sąjungos teisės. Iš šios direktyvos 9 konstatuojamosios dalies matyti, kad valstybės narės turi diskreciją apibrėždamos ir įgyvendinamos politiką, pritaikytą prie nacionalinio konteksto.

24 Pareigos pateikti pirkėjų pareiškimų suvestinę klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas, Lenkija) ir kai kurių Lenkijos administracinių teismų sprendimais, pagal kuriuos tokia suvestinė informuoja mokesčių instituciją apie krosnių kuro pardavimą lengvatinėmis sąlygomis ir apie numatytą panaudojimo vietą ir būdą. Be to, ji leidžia preliminariai išnagrinėti pateiktus duomenis ir identifikuoti bei surasti mokestinio sukčiavimo atvejus.

25 Atsižvelgiant į valstybių narių turimą diskreciją nustatyti priemones ir mechanizmus siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir mokestiniam sukčiavimui, susijusiam su krosnių kuro pardavimu, kadangi pareiga kompetentingoms valdžios institucijoms pateikti pirkėjų pareiškimų suvestinę nėra akivaizdžiai neproporcinga, manytina, kad tokia pareiga yra tinkama priemonė šiam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti.

26 Todėl Direktyva 2003/96 ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią krosnių kuro pardavėjai per nustatytą terminą turi pateikti mėnesinę pirkėjų pareiškimų, kuriuose nurodyta, jog perkami produktai yra skirti šildymui, suvestinę.

Dėl variklių degalams numatyto akcizo mokesčio taikymo neįvykdžius pareigos pateikti pirkėjų pareiškimų suvestinę

27 Pagal Akcizų mokesčio įstatymo 89 straipsnio 16 dalį nesilaikius pareigos parengti ir laiku pateikti pirkėjų pareiškimų suvestinę krosnių kurui yra taikoma variklių degalų pardavimui numatyta akcizo norma, nepaisant to, kam jis faktiškai naudojamas.

28 Kalbant pirmiausia apie tokios pasekmės atitiktį Direktyvai 2003/96, iš karto reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmajame klausime minimos šios direktyvos nuostatos nėra tiesiogiai reikšmingos nagrinėjant ginčą pagrindinėje byloje. Visų pirma, šios direktyvos 2 straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje kalbama apie „energetikos produktus, kuriems apmokestinimo lygis šioje direktyvoje nenustatytas“, o iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo produkto apmokestinimo lygis yra aiškiai nustatytas Direktyvoje 2003/96.

29 Be to, šios direktyvos 5 straipsnyje yra numatytos diferencijuotos apmokestinimo normos tam tikrais šiame straipsnyje išvardytais baigtiniais atvejais, pavyzdžiui, kai jos yra tiesiogiai susijusios su produkto kokybe, kai jos priklauso nuo suvartoto produktų kiekio ar nuo elektros energijos ir energinių produktų, naudojamų šildymui, kiekybinio suvartojimo, ar kai normos diferencijuojamos, atsižvelgiant į tai, ar produktai naudojami verslui, ar skiriami ne verslo reikmėms.

30 Galiausiai Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 4 dalyje kalbama apie sąlygas, kai taikomas šios direktyvos 14–19 straipsniuose minimas sumažintas apmokestinimo lygis ar atleidžiama nuo mokesčio mokėjimo.

31 Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę konstatuoti, kad Direktyvos 2003/96 sistema pagrįsta aiškiu variklių degalų ir krosnių kuro atskyrimu remiantis, be kita ko, naudojimo kriterijumi. Variklių degalų ir krosnių kuro atskyrimas, apie kurį kalbama šios direktyvos 17 ir 18 konstatuojamosiose dalyse, yra įtvirtintas, be kita ko, jos 7–9 straipsniuose, susijusiuose su minimalių apmokestinimo lygių, taikomų, pirma, variklių degalams ir, antra, krosnių kurui bei produktams, kurie naudojami kaip variklių kuras

siekiant specialių pramoninių ir komercinių tikslų, nustatymo tvarka (šiuo klausimu žr. 2014 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Kronos Titan ir Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service*, C-43/13 ir C-44/13, EU:C:2014:216, 28 punktą).

32 Be to, šios direktyvos 3 ir 4 konstatuojamosiose dalyse teigiama, kad, siekiant tinkamo rinkos funkcionavimo, reikia Sąjungos lygiu nustatyti minimalų daugelio energetikos produktų apmokestinimo lygį ir kad valstybių narių nacionaliniu lygiu taikomų energijos apmokestinimo lygių pastebimas skirtumas galėtų turėti žalos tinkamam vidaus rinkos funkcionavimui. Taigi, reikia manyti, kad minimalaus daugelio produktų apmokestinimo lygio nustatymas pagal jų panaudojimą kaip variklių degalų arba krosnių kuro prisideda prie gero vidaus rinkos veikimo ir leidžia pašalinti galimus tiems patiems tikslams naudojamų produktų konkurencijos iškraipymus.

33 Remiantis tuo, darytina išvada, kad tiek Direktyvos 2003/96 struktūra, tiek jos tikslas yra grindžiami principu, jog energiniai produktai turi būti apmokestinami pagal faktinį jų panaudojimą.

34 Todėl nacionalinės teisės nuostata, kaip antai Akcizų įstatymo 89 straipsnio 16 dalis, pagal kurią, laiku nepateikus pirkėjų pareiškimų suvestinės, krosnių kurui automatiškai taikoma variklių degalams numatyta akcizo norma, net jei, kaip konstatuota pagrindinėje byloje, jis naudojamas kaip krosnių kuras, prieštarauja Direktyvos 2003/96 struktūrai ir tikslui.

35 Antra, toks automatiškas variklių degalams numatytos akcizo normos taikymas, kai nesilaikoma pareigos pateikti tokią suvestinę, pažeidžia proporcingumo principą.

36 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje buvo konstatuota, jog ROZ-ŚWIT atliktas krosnių kuro pardavimo sandoris buvo patikrintas ir nekilo abejonių dėl to, kad pirkėjai patvirtino, jog tas krosnių kuras buvo įsigytas ir naudojamas šildymui. Be to, byloje nėra jokių duomenų, rodančių, kad šie pardavimai buvo atlikti siekiant apgaulingai pasinaudoti šildymui naudojamam krosnių kurui taikoma lengvatine akcizo norma.

37 Nepaisydamos to, pagal Akcizų įstatymo 89 straipsnio 16 dalį kompetentingos valdžios institucijos parduotam krosnių kurui taikė variklių degalams numatytą akcizo normą.

38 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Lenkijoje variklių degalams taikoma akcizo norma gali būti daugiau nei aštuonis kartus didesnė, nei krosnių kurui taikoma akcizo norma.

39 Tokiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje nagrinėjamam krosnių kurui taikant variklių degalams numatytą akcizo normą dėl to, jog pažeista nacionalinėje teisėje numatyta pareiga laiku pateikti pirkėjų pareiškimų suvestinę, kai yra konstatuota, kad šie produktai neabejotinai naudojami šildymui, viršijama tai, kas būtina siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir mokestiniam sukčiavimui (žr. pagal analogiją 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 29 punktą).

40 Atsižvelgiant į tai, reikia pažymėti, kad niekas nedraudžia valstybei narei nustatyti baudą už tokios pareigos pateikti kompetentingoms valdžios institucijoms parduoto krosnių kuro pirkėjų pareiškimų suvestinę. Valstybė narė savo kompetencija skirti tokią sankciją turi naudotis laikydamasi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, įskaitant proporcingumo principą. Siekdami įvertinti, ar tokia sankcija atitinka šį principą, nacionaliniai teismai turi, be kita ko, atsižvelgti į pažeidimo, už kurį šia sankcija siekiama nubausti, pobūdį ir sunkumą, taip pat jos dydžio nustatymo tvarką (pagal analogiją žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, 44–47 punktus).

41 Todėl Direktyva 2003/96 ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią, laiku nepateikus mėnesinės pirkėjų pareiškimų suvestinės, parduodamam krosnių kurui taikoma variklių degalams numatyta akcizo norma, nors buvo konstatuota, kad šis produktas neabejotinai naudojamas šildymui.

42 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyva 2003/96 ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip:

— jais nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią krosnių kuro pardavėjai per nustatytą terminą turi pateikti mėnesinę pirkėjų pareiškimų, kuriuose nurodyta, jog perkami produktai yra skirti šildymui, suvestinę, ir

— jais draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią, laiku nepateikus tokios suvestinės, parduodamam krosnių kurui taikoma variklių degalams numatyta akcizo norma, nors buvo konstatuota, kad šis produktas neabejotinai naudojamas šildymui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, iš dalies pakeista 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos direktyva 2004/75/EB, ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip:

— **jais nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią krosnių kuro pardavėjai per nustatytą terminą turi pateikti mėnesinę pirkėjų pareiškimų, kuriuose nurodyta, jog perkami produktai yra skirti šildymui, suvestinę, ir**

— **jais draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią, laiku nepateikus tokios suvestinės, parduodamam krosnių kurui taikoma variklių degalams numatyta akcizo norma, nors buvo konstatuota, kad šis produktas neabejotinai naudojamas šildymui.**

Parašai.