TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2016. gada 2. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Akcīzes nodoklis — Direktīva 2003/96/EK — Dažādas akcīzes nodokļa likmes motordegvielai un kurināmajam — Nosacījums kurināmajam paredzētas likmes piemērošanai — Tādu deklarāciju ikmēneša pārskata iesniegšana, saskaņā ar kurām nopirktie produkti ir paredzēti apkurei — Tādas akcīzes nodokļa likmes piemērošana, kas ir paredzēta kurināmajam, ja nav iesniegts šis pārskats — Samērīguma princips

Lieta C-418/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 4. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 5. septembrī, tiesvedībā

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

pret

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu .

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Likurgs [*C. Lycourgos*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*] un K. Vajda [*C. Vajda*] (referents),

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 28. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

— *Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu* vārdā – *W. Bronicki, E. Białas-Giejbatow* un *D. Kowalik*, pārstāvji, kuriem palīdz *J. Kaute*, *radca prawny*,

— Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna* un *K. Maćkowska*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *M. Owsiany-Hornung* un *F. Tomat*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – poļu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 2. panta 3. punktu, 5. pantu un 21. panta 4. punktu Padomes 2003. gada 27. oktobra Direktīvā 2003/96/EK, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai (OV 2003, L 283, 51. lpp.), kura grozīta ar Padomes 2004. gada 29. aprīļa Direktīvu 2004/75/EK (OV 2004, L 195, 31. lpp., turpmāk tekstā – "Direktīva 2003/96"), kā arī samērīguma principu.

2 Šis lūgums ir iesniegts strīdā starp sabiedrību *ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna* (turpmāk tekstā – "*ROZ-ŚWIT*") un *Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu* (Vroclavas Muitas palātas direktors) par pēdējā minētā atteikumu piešķirt *ROZ-ŚWIT* akcīzes nodokļa likmi, kas ir piemērojama kurināmajam, jo noteiktajos termiņos netika iesniegts ikmēneša pārskats par deklarācijām, saskaņā ar kurām nopirktie produkti ir paredzēti apkurei (turpmāk tekstā –"pircēju deklarāciju pārskats").

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2003/96 preambulas 3., 4., 9., 17. un 18. apsvērumā ir noteikts:

"(3) Iekšējā tirgus pareizai darbībai un citu Kopienas politikas mērķu sasniegšanai Kopienas līmenī nepieciešams noteikt minimālo nodokļu līmeni vairumam energoproduktu, ieskaitot elektroenerģiju, dabas gāzi un akmeņogles.

(4) Būtiskas atšķirības valsts nodokļu līmeņos enerģētikas nozarē, ko piemēro dalībvalstis, var izrādīties kaitīgas iekšējā tirgus pareizai darbībai.

[..]

(9) Dalībvalstīm būtu jādod pielaide, kas nepieciešama, lai definētu un īstenotu politiku atbilstoši saviem apstākļiem.

[..]

(17) Dažādus Kopienas nodokļu līmeņus nepieciešams noteikt atbilstoši energoproduktu un elektroenerģijas izmantošanai.

(18) Energoproduktiem, kurus izmanto par motordegvielu noteiktiem rūpnieciskiem un komerciāliem nolūkiem un kurus izmanto par kurināmo, parasti ir zemākas nodokļa likmes nekā tās, kuras piemēro energoproduktiem, kurus izmanto par degvielu."

4 Šīs direktīvas 2. panta 3. punkta pirmajā daļā ir paredzēts:

"Ja energoprodukti tiek paredzēti izmantošanai, piedāvāti tirdzniecībā vai izmantoti par motordegvielu vai kurināmo, tiem energoproduktiem, kuriem nodokļa līmenis nav noteikts šajā direktīvā, nodokli uzliek atbilstoši to izmantošanai pēc ekvivalenta kurināmā vai motordegvielas likmes."

5 Minētās direktīvas 4. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Nodokļu līmeņi, kurus dalībvalstis piemēro 2. pantā minētajiem energoproduktiem un elektroenerģijai, nedrīkst būt zemāki par šajā direktīvā aprakstītajiem nodokļu līmeņiem."

6 Šīs pašas direktīvas 5. pantā ir noteikts:

"Ja tiek ievēroti šajā direktīvā noteiktie minimālie nodokļu līmeņi un tie atbilst Kopienas tiesībām, dalībvalstis var piemērot diferencētās nodokļu likmes, veicot fiskālo kontroli, šādos gadījumos:

— ja diferencētās likmes ir tieši saistītas ar produktu kvalitāti,

— ja diferencētās likmes ir atkarīgas no kurināšanai izmantotās elektroenerģijas un energoproduktu kvantitatīviem patēriņa līmeņiem,

— izmantošanai šādos nolūkos: vietējam sabiedriskajam transportam (ieskaitot taksometrus), atkritumu savākšanā, bruņotajiem spēkiem un valsts pārvaldei, invalīdiem, sanitārajiem transportlīdzekļiem,

— izmantošanai uzņēmuma un ārpusuzņēmuma vajadzībām, 9. un 10. pantā minētajiem energoproduktiem un elektroenerģijai."

7 Direktīvas 2003/96 7.–9. pantā ir paredzēts, ka minimālie nodokļa līmeņi, kas ir piemērojami attiecīgi motordegvielai, produktiem, kas tiek izmantoti kā kurināmais konkrētiem rūpnieciskiem un komerciāliem mērķiem, kā arī kurināmajam, tiek noteikti atbilstoši šīs direktīvas I pielikuma A līdz C tabulai.

8 Minētās direktīvas 14.–19. pantā ir paredzēti pilnīgi vai daļēji atbrīvojumi vai nodokļu līmeņa samazinājumi, ko dalībvalstis vai dažas no tām var piemērot vai kas tām ir jāpiemēro atbilstoši tajos paredzētajiem nosacījumiem.

9 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 21. panta 4. punkta noteikumiem:

"Dalībvalstis var arī noteikt, ka energoproduktu un elektroenerģijas nodokļi jāmaksā, ja tiek konstatēts, ka valsts noteikumos noteiktais galīgā izlietojuma nosacījums nodokļa līmeņa samazināšanai vai atbrīvošanai nav izpildīts vai vairs netiek pildīts."

Polijas tiesības

10 2008. gada 6. decembra *Ustawa o podatku akcyzowym* (Akcīzes nodokļa likums), ar grozījumiem (2009. gada *Dz. U.*, Nr. 3, 11. pozīcija, turpmāk tekstā – "Akcīzes nodokļa likums"), 89. panta 1., 4., 5. un 14.–16. punkts ir formulēts šādi:

"1. Akcīzes nodokļa likmes energoproduktiem ir šādas:

[..]

10) par degvieleļļām, kas ietilpst KN kodos no 2710 19 51 līdz 2710 19 69:
   a) par tām, no kuru tilpuma 30 % vai vairāk 350°C temperatūrā destilējas vai kuru blīvums 15°C temperatūrā ir mazāks nekā 890 kilogrami uz kubikmetru, iekrāsotas sarkanas un marķētas atbilstoši īpašiem noteikumiem – 232,00 [Polijas zloti (PLN)] par 1000 litriem,
   b) par pārējām, uz kurām neattiecas pienākums veikt iekrāsošanu un marķēšanu atbilstoši īpašiem noteikumiem – PLN [64,00] par 1000 kilogramiem.

[..]

4. Gadījumā, ja:

1) produkti, kas noteikti 1) punkta [..] 10) apakšpunktā, [..] tiek izmantoti, lai darbinātu iekšdedzes motorus, ja tie tiek izmantoti, neievērojot īpašās tiesību normās noteiktos marķēšanas un iekrāsošanas nosacījumus, un uzglabāti tvertnē, kas ir savienota ar degvielas uzpildes iekārtu, vai pārdoti no šādas tvertnes, tiek piemērota likme 1822,00 PLN/1000 litriem un, ja to blīvums 15°C temperatūrā ir mazāks par vai vienāds ar 890 kilogramiem uz kubikmetru – tiek piemērota likme 2047,00 PLN/1000 kilogramiem.

[..]

5. To preču pārdevējam, par kurām ir jāmaksā akcīzes nodoklis un kuras nav atbrīvotas no nodokļa to paredzētā izmantojuma dēļ, un kuras ir noteiktas 1. punkta [..] 10) apakšpunktā [..], ir pienākums, ja šīs preces tiek pārdotas:

1) juridiskām personām, organizatoriskām vienībām bez juridiskas personas statusa vai fiziskām personām, kas veic saimniecisku darbību, no pircēja saņemt deklarāciju, saskaņā ar kuru nopirktās preces ir paredzēts izmantot apkurei vai tiks pārdotas, lai tiktu izmantotas apkurei, kas ļauj piemērot akcīzes nodokļa likmes, kuras ir paredzētas 1. punkta [..] 10) apakšpunktā [..]

2) fiziskām personām, kas neveic saimniecisku darbību, no pircēja saņemt deklarāciju, saskaņā ar kuru nopirktās preces ir paredzēts izmantot apkurei, kas ļauj piemērot akcīzes nodokļa likmes, kuras ir paredzētas 1. punkta [..]10) apakšpunktā [..]; šī deklarācija būtu jāpievieno rēķina kopijai vai jebkura cita pircējam izdota pārdošanas dokumenta kopijai; ja šādas iespējas nav, pārdevējam ir pienākums deklarācijā ierakstīt dokumenta, kas pierāda šo pārdošanu, numuru un izdošanas datumu.

[..]

14. To preču pārdevējs, par kurām ir jāmaksā akcīzes nodoklis un kuras ir noteiktas 1. punkta [..] 10) apakšpunktā [..], sagatavo un nosūta kompetentajam muitas birojam vēlākais tā mēneša 25. dienā, kas seko tam, kad ir notikusi pārdošana, 5. punktā paredzēto deklarāciju ikmēneša pārskatu; deklarāciju oriģinālus pārdevējs uzglabā piecus gadus, skaitot no tā kalendārā gada beigām, kurā tās tikušas sagatavotas, un tām ir jābūt pieejamām pārbaužu veikšanai.

15. Deklarāciju ikmēneša pārskatā ietver:

1) saistībā ar 14. punktā paredzēto pārdevēju:
   a) uzņēmuma, kas sniedz pārskatu, nosaukumu un juridisko adresi vai mītnes adresi,
   b) deklarācijā paredzēto produktu daudzumu un raksturu, kā arī paredzēto izmantojumu,
   c) deklarācijas iesniegšanas datumu,
   d) pārskata sagatavošanas datumu un vietu un pārskatu sagatavojušās personas salasāmu parakstu,
   e) norādi par apkures iekārtu skaitu, kas ir pircēju rīcībā saskaņā ar to deklarācijām,
   f) vietu (adresi), kur atrodas deklarācijās norādītās apkures iekārtas,

[..]

16. Ja nav izpildīti 5.–15. punktā paredzētie nosacījumi, ir jāpiemēro 4. punkta 1) apakšpunktā paredzētā likme.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 Ar 2011. gada 23. februāra lēmumu *Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu* (Vroclavas Muitas biroja vadītājs, Polija) sagatavoja paziņojumu par akcīzes nodokli, kas attiecas uz nodokļu parādu, kāds ir radies *ROZ-ŚWIT*.

12 No šī lēmuma izriet, ka nodokļu iestāžu uzsāktajā procedūrā tika konstatēts, ka laikposmā no 2009. gada 1. marta līdz 31. decembrim *ROZ-ŚWIT* veica virkni pārdošanas darījumu ar tādu kurināmo, ko veidoja vieglās degvieleļļas. Tika konstatēts, ka šie pārdošanas darījumi bija pārbaudīti un ka nebija šaubu, ka pircēji bija apstiprinājuši pirkumu un šī kurināmā patēriņu apkures nolūkos. Tomēr *ROZ-ŚWIT* noteiktajos termiņos nebija iesniedzis pircēju deklarāciju pārskatu, kas ir paredzēts Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 14. punktā. Tādējādi [nodokļa] likme degvielai, kas ir paredzēta šī likuma 89. panta 4. punkta 1) apakšpunktā, tika piemērota saskaņā ar šī paša panta 16. punktu.

13 *ROZ-ŚWIT* par minēto lēmumu iesniedza sūdzību Vroclavas Muitas palātas direktoram, norādot, ka pircēju deklarāciju pārskatu neiesniegšana ir tikai formāls pārkāpums, jo par attiecīgā kurināmā reālo izmantošanu apkurei nebija šaubu.

14 Tā kā šī sūdzība tika noraidīta, *ROZ-ŚWIT* cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polija).

15 Iesniedzējtiesa jautā, vai tad, ja dalībvalsts ir izmantojusi Direktīvā 2003/96 paredzētās tiesības diferencēt akcīzes nodokļa likmes, kas attiecas uz precēm, kuras ietilpst tās piemērošanas jomā, atkarībā no to izmantojuma, Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 16. punktā ietvertais noteikums ir pretrunā šai direktīvai, ciktāl tas, ņemot vērā, ka nav iesniegts pircēju deklarāciju pārskats, izraisa degvielai paredzētās akcīzes nodokļa likmes piemērošanu produktam, kas tiek izmantots kā kurināmais.

16 Minētā tiesa turklāt pauž šaubas par to, ka pienākums sagatavot un iesniegt šādu pārskatu ir samērīgs ar paredzēto mērķi, proti, novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanos nodokļu jomā. Tā uzskata, ka šis pienākums ir formāls un sekundārs un ļauj veikt tikai iepriekšēju attiecīgo produktu paredzētā izmantojuma analīzi. Šajā ziņā tā atsaucas uz Tiesas judikatūru pievienotās vērtības nodokļa jomā, saskaņā ar kuru, pirmkārt, šī priekšnodokļa atskaitīšana ir jāveic, ja ir izpildītas pamatprasības, pat ja nodokļu maksātāji nav izpildījuši dažas formālas prasības (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 61. un 62. punkts), un, otrkārt, tas, ka valsts tiesībās atbrīvojums no nodokļa par preču eksportu ir atkarīgs no izvešanas termiņa, šī termiņa neievērošanas gadījumā neļaujot atmaksāt jau samaksāto pievienotās vērtības nodokli, lai gan nodokļa maksātājs ir iesniedzis pierādījumu, ka prece ir atstājusi Savienības muitas teritoriju, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanos nodokļu jomā (skat. spriedumu, 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, 39. punkts).

17 Iesniedzējtiesa arī vēlas noskaidrot, vai Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 16. punktā paredzētais sods, kas izpaužas kā degvielai paredzētās akcīzes nodokļa likmes uzlikšana gadījumā, ja nav izpildīts pienākums noteiktos termiņos iesniegt pircēju deklarāciju pārskatu, atbilst samērīguma principam. Īpaši, runājot par pārkāpuma smagumu, tā uzskata, ka šī soda mērķis nav novērst krāpšanos nodokļu jomā, bet tas attiecas tikai uz minētā pienākuma neizpildi un turklāt veido summu, kas nav maza.

18 Šādos apstākļos *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīvas 2003/96 5. pants, skatīts kopā ar 2. panta 3. punktu un 21. panta 4. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir paredzēts Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 16. punktā, saskaņā ar kuru kurināmajam ir piemērojama motordegvielai paredzētā akcīzes nodokļa likme, ja nodokļa maksātājs nav izpildījis Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 14. un 15. punktā paredzēto formālo prasību?

2) Vai samērīguma princips pieļauj Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 14. un 15. punktā paredzēto formālo prasību, saskaņā ar kuru samazinātā akcīzes nodokļa likme kurināmajam ir piemērojama tikai tad, ja likumā noteiktajā termiņā tiek sagatavots un iesniegts pircēju deklarāciju pārskats, neatkarīgi no tā, vai tiek izpildīta materiālā prasība, proti, pārdot kurināmo?

3) Vai Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 16. punktā paredzētā sankcija, saskaņā ar kuru akcīzes nodoklis par kurināmā pārdošanu pārdevējam tiek uzlikts, kā tas ir šajā lietā, ar likmi, kas tiek piemērota motordegvielai (Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 4. punkta 1. apakšpunkts), ja netiek izpildīta Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 14. un 15. punktā noteiktā formālā prasība, ir saderīga ar samērīguma principu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

19 Uzdodot savus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīva 2003/96, kā arī samērīguma princips ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru, pirmkārt, kurināmā pārdevējiem ir pienākums noteiktajā termiņā iesniegt to pircēju deklarāciju ikmēneša pārskatu, saskaņā ar kurām nopirktie produkti ir paredzēti izmantošanai apkurei, un, otrkārt, ja šāds pārskats noteiktajā termiņā nav iesniegts, pārdotajam kurināmajam piemēro motordegvielai paredzēto akcīzes nodokļa likmi, lai gan ir konstatēts, ka nav šaubu, ka šo produktu ir paredzēts izmantot apkurei.

20 Vispirms ir jāatgādina, ka vispārējie tiesību principi, pie kuriem ir pieskaitāms samērīguma princips, ir daļa no Savienības tiesību sistēmas. Šajā ziņā tie ir jāievēro ne vien Savienības iestādēm, bet arī dalībvalstīm, kad tās īsteno ar Savienības direktīvām tām piešķirtās pilnvaras (šajā ziņā skat. it īpaši spriedumus, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 18. punkts, un 2009. gada 10. septembris, *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, 43. punkts).

21 No tā izriet, ka tādā valsts tiesiskajā regulējumā, kāds ir aplūkots pamatlietā un ar ko attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēmā ir paredzēts transponēt Direktīvas 2003/96 noteikumus, ir jāievēro samērīguma princips.

Par pienākumu iesniegt pircēju deklarāciju pārskatu

22 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pircēju deklarāciju pārskats, kura sagatavošana un nosūtīšana muitas birojam ir paredzēta Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 14. un 15. punktā, ir kontroles instruments, kura mērķis ir novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpšanos ar nodokļiem.

23 Tā kā Direktīvā 2003/96 nav precizēts ne īpašs kurināmā izmantošanas kontroles mehānisms, ne arī pasākumi, kuru mērķis ir apkarot krāpšanos nodokļu jomā, kas ir saistīta ar kurināmā pārdošanu, dalībvalstīm šādi mehānismi un šādi pasākumi ir jāparedz savas valsts tiesībās, ievērojot Savienības tiesības. Šajā ziņā no šīs direktīvas preambulas 9. apsvēruma izriet, ka dalībvalstīm ir rīcības brīvība, nosakot un īstenojot politiku, kas ir pielāgota valsts apstākļiem.

24 Runājot par pienākuma iesniegt pircēju deklarāciju pārskatu samērīgumu, iesniedzējtiesa atsaucas uz *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucionālā tiesa, Polija), kā arī dažu Polijas administratīvo tiesu nolēmumiem, saskaņā ar kuriem šāds pārskats nodokļu iestādei nodrošina informāciju par kurināmā pārdošanu par pazeminātām cenām, kā arī par paredzētā izmantojuma vietu un veidu. Turklāt tas ļauj veikt iepriekšēju tajā ietverto datu analīzi un tādējādi konstatēt un atklāt krāpšanos nodokļu jomā.

25 Ņemot vērā rīcības brīvību, kas dalībvalstīm ir attiecībā uz pasākumiem un mehānismiem, kuri jāievieš, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanos ar nodokļiem, kas ir saistīta ar kurināmā pārdošanu, un, tā kā pienākums kompetentajām iestādēm iesniegt pircēju deklarāciju pārskatu nav acīmredzami nesamērīgs, ir jāuzskata, ka šāds pienākums ir piemērots pasākums, lai sasniegtu šādu mērķi, un nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs tā sasniegšanai.

26 Līdz ar to Direktīva 2003/96, kā arī samērīguma princips ir interpretējami tādējādi, ka tie pieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru kurināmā pārdevējiem ir pienākums noteiktā termiņā iesniegt to pircēju deklarāciju ikmēneša pārskatu, saskaņā ar kurām nopirktās preces ir paredzētas apkurei.

Par degvielai paredzētās akcīzes nodokļa likmes piemērošanu gadījumā, ja nav izpildīts pienākums iesniegt pircēju deklarāciju pārskatu

27 Saskaņā ar Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 16. punktu pienākuma sagatavot un nosūtīt pircēja deklarāciju pārskatu neizpilde noteiktajos termiņos izraisa degvielai paredzētās akcīzes nodokļa likmes piemērošanu pārdotajam kurināmajam, neatkarīgi no reālā kurināmā izmantošanas mērķa.

28 Pirmkārt, runājot par šādu seku saderību ar Direktīvu 2003/96, vispirms ir jānorāda, ka šīs direktīvas noteikumiem, ko iesniedzējtiesa ir minējusi savā pirmajā jautājumā, nav tiešas nozīmes pamatlietā. Vispirms minētās direktīvas 2. panta 3. punkta pirmā daļa attiecas uz "energoproduktiem, kuriem nodokļa līmenis nav noteikts šajā direktīvā", lai gan no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka nodokļa līmenis pamatlietā aplūkotajam produktam Direktīvā 2003/96 ir precizēts.

29 Turklāt šīs direktīvas 5. pantā ir paredzētas dažādas nodokļa likmes atsevišķos gadījumos, kas izsmeļoši ir uzskaitīti šajā pantā, proti, ja tie ir saistīti ar produkta kvalitāti, ja tie ir atkarīgi no patērētajiem daudzumiem, ja produkti tiek izmantoti dažās publiskajās jomās vai arī ja šīs likmes ir atšķirīgas atkarībā no tā, vai runa ir par patēriņu uzņēmējdarbībai vai patēriņu ārpus uzņēmējdarbības. Minētais pants tādējādi neattiecas uz degvielas un kurināmā atšķirīgu lietojumu.

30 Visbeidzot Direktīvas 2003/96 21. panta 4. punkts attiecas uz nosacījumiem, kas ir saistīti ar šīs direktīvas 14.–19. pantā paredzētu samazinātu likmju un atbrīvojumu piemērošanu.

31 Savukārt Tiesai jau ir bijusi iespēja konstatēt, ka Direktīvas 2003/96 vispārējā uzbūve ir balstīta uz degvielas un kurināmā tīro nošķiršanu atkarībā no izmantošanas kritērija. Degvielas un kurināmā nošķiršana, kas tika ieviesta ar šīs direktīvas preambulas 17. un 18. apsvērumu, tiek piemērota it īpaši ar tās 7.–9. pantu, kuri attiecas uz to minimālo nodokļa līmeņu noteikšanas noteikumiem, kas ir piemērojami, pirmkārt, kurināmajam un, otrkārt, degvielai, kā arī produktiem, kuri tiek izmantoti kā degviela īpašiem rūpnieciskiem vai komerciāliem mērķiem (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 3. aprīlis, *Kronos Titan* un *Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service*, C-43/13 un C-44/13, EU:C:2014:216, 28. punkts).

32 Turklāt minētās direktīvas preambulas 3. un 4. apsvērumā ir noteikts, ka iekšējā tirgus pienācīgai darbībai ir nepieciešams, lai minimālie nodokļa līmeņi tiktu noteikti Savienības mērogā attiecībā uz lielāko daļu energoproduktu un ka būtiskas atšķirības elektroenerģijai piemērotajos valsts nodokļu līmeņos, ko piemēro dalībvalstis, varētu izrādīties nelabvēlīgas šai darbībai. Tādējādi ir jāuzskata, ka

minimālo nodokļa līmeņu noteikšana produktiem atkarībā no to izmantošanas par motordegvielu vai kurināmo sekmē iekšējā tirgus pienācīgu darbību, ļaujot izslēgt iespējamos konkurences izkropļojumus to produktu starpā, kas tiek izmantoti vieniem un tiem pašiem mērķiem.

33 No tā izriet, ka gan Direktīvas 2003/96 vispārējā uzbūve, gan tās mērķis ir balstīti uz principu, ka energoproduktiem nodokļi tiek noteikti atkarībā no to reālā izmantošanas mērķa.

34 Tādējādi tāda valsts tiesību norma kā Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 16. punkts, saskaņā ar kuru, ja noteiktajos termiņos nav iesniegts pircēju deklarāciju pārskats, degvielai paredzētā akcīzes nodokļa likme automātiski tiek piemērota kurināmajam, pat ja, kā tas ir konstatēts pamatlietā, tas tiek izmantots kā kurināmais, ir pretrunā Direktīvas 2003/96 vispārējai uzbūvei un mērķim.

35 Otrkārt, šāda automātiska degvielai paredzētās akcīzes nodokļa likmes piemērošana gadījumā, ja nav izpildīts pienākums iesniegt šādu pārskatu, ir pretrunā samērīguma principam.

36 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamatlietā ir konstatēts, ka kurināmā pārdošana, ko veica *ROZ-ŚWIT*, tika pārbaudīta un ka nebija šaubu, ka pircēji bija apstiprinājuši šī kurināmā pirkšanu, kā arī patēriņu apkurei. Turklāt nekas lietas materiālos nenorāda, ka šī pārdošana tika veikta ar mērķi krāpnieciskā ceļā saņemt preferenciālu akcīzes nodokļa likmi, kas ir piešķirta kurināmajam, kuru ir paredzēts izmantot apkurei.

37 Tomēr, neraugoties uz minēto secinājumu, kompetentās iestādes saskaņā ar Akcīzes nodokļa likuma 89. panta 16. punktu pārdotajam kurināmajam piemēroja degvielai paredzēto akcīzes nodokļa likmi.

38 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka Polijā degvielai piemērojamā akcīzes nodokļa likme var būt vairāk nekā astoņas reizes lielāka nekā tā, kas ir piemērojama kurināmajam.

39 Šajos apstākļos tas, ka pamatlietā aplūkotajam kurināmajam tika piemērota degvielai paredzētā akcīzes nodokļa likme, jo nebija izpildīts valsts tiesībās paredzētais pienākums noteiktajos termiņos iesniegt pircēju deklarāciju pārskatu, ja bija konstatēts, ka nebija šaubu, ka šos produktus ir paredzēts izmantot apkurei, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanos nodokļu jomā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 29. punkts).

40 Šajā kontekstā ir jāprecizē, ka nekas dalībvalstij neliedz paredzēt noteikt naudas sodu par tāda pienākuma neizpildi kā pienākums kompetentajām iestādēm iesniegt pārdotā kurināmā pircēju deklarāciju pārskatu. Kompetence, kas ir dalībvalstij, lai noteiktu šādu sodu, ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, tostarp samērīguma principu. Lai novērtētu, vai šis sods atbilst šim principam, valsts tiesām ir jāņem vērā pārkāpuma, par kuru ir paredzēts minētais sods, raksturs un smagums, kā arī tā apmēra noteikšanas kārtība (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, 44.–47. punkts).

41 Tādējādi Direktīva 2003/96 un samērīguma princips ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru, ja noteiktajā termiņā nav iesniegts pircēju deklarāciju ikmēneša pārskats, pārdotajam kurināmajam tiek piemērota degvielai paredzētā akcīzes nodokļa likme, lai gan ir ticis konstatēts, ka nav šaubu, ka šo produktu ir paredzēts izmantot apkurei.

42 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīva 2003/96, kā arī samērīguma princips ir interpretējami tādējādi, ka:

— tie pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru kurināmā pārdevējiem ir pienākums noteiktā termiņā iesniegt to pircēju deklarāciju ikmēneša pārskatu, saskaņā ar kurām nopirktos produktus ir paredzēts izmanto apkurei,

— tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru, ja šāds pārskats nav iesniegts noteiktajā termiņā, pārdotajam kurināmajam tiek piemērota degvielai paredzētā akcīzes nodokļa likme, lai gan ir ticis konstatēts, ka nav šaubu, ka šo produktu ir paredzēts izmantot apkurei.

Par tiesāšanās izdevumiem

43 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

Padomes 2003. gada 27. oktobra Direktīva 2003/96/EK, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai, kura grozīta ar Padomes 2004. gada 29. aprīļa Direktīvu 2004/75/EK, kā arī samērīguma princips ir interpretējami tādējādi, ka:

— **tie pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru kurināmā pārdevējiem ir pienākums noteiktā termiņā iesniegt to pircēju deklarāciju ikmēneša pārskatu, saskaņā ar kurām nopirktos produktus ir paredzēts izmanto apkurei,**

— **tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru, ja šāds pārskats nav iesniegts noteiktajā termiņā, pārdotajam kurināmajam tiek piemērota degvielai paredzētā akcīzes nodokļa likme, lai gan ir ticis konstatēts, ka nav šaubu, ka šo produktu ir paredzēts izmantot apkurei.**

[Paraksti]