

Byla C-266/23**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2023 m. balandžio 26 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:*Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija)**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2022 m. gruodžio 28 d.

Kasatorė:

A. S.A.

Kita kasacinio proceso šalis:*Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy*

<...> [bylos numeris]

NUTARTIS**2022 m. gruodžio 28 d.***Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija)

<...>

<...> [teismo sudėtis]

2022 m. gruodžio 14 ir 28 d. išnagrinėjęs*Izba Gospodarcza* (Komerčių bylų kolegija) posėdyje**A. S.A., įsisteigusios** <...>, kasacinį skundądėl **2018 m. spalio 16 d. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy** (Bydgoščiaus vaivadijos administracinis teismas) sprendimo <...> [bylos numeris],priimto byloje pagal **A. S.A., įsisteigusios** <...>, skundą

dėl *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Bydgoščiaus mokesčių administracijos direktorius)

2018 m. gegužės <...> sprendimo Nr. <...>

dėl atsisakymo grąžinti dalį akcizo

nutaria:

1. Remdamasis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsniu pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus dėl Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo:

a) „Ar 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96, 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), 17 straipsnio 1 dalies a punkto nuostata gali būti suprantama taip, kad į tikrąją pirktos elektros energijos kainą turi būti įskaičiuojama tik pačios elektros energijos pirkimo kaina, išskyrus bet kokius papildomus mokesčius (pavyzdžiui, skirstymo mokesť), kurie pagal valstybėje narėje galiojančius teisės aktus yra būtini tam, kad būtų galima pirkti elektros energiją?“

b) „Ar Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punkto nuostata turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama netaikyti atleidimo nuo akcizo už elektros energijos pirkimą daug energijos naudojančiai įmonei (*Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym* (2008 m. gruodžio 6 d. Akcizų įstatymas) (*Dz. U.* 2022, 143 pozicija) 31d straipsnio 1 dalis) tuo atveju, kai ši naudojasi atleidimu nuo akcizo pagal nacionalinę teisę (Akcizų įstatymo 30 straipsnio 7a dalis), jeigu įrodo, kad dėl tos pačios energijos ji nesinaudoja dviem atleidimo nuo mokesčių nuostatomis vienu metu, ir darant prielaidą, kad bendra atleidimų nuo mokesčių suma neviršija už tą patį laikotarpį sumokėtos akcizo sumos?“

2. Sustabdyti Vyriausiojo administracinio teismo nagrinėjamą bylą.

Motyvai

I. Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96, 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), nuostatos:

17 straipsnio 1 dalies a punktas

1. Jei šioje direktyvoje nustatyti apmokestinimo lygiai, bendrai paėmus, taikomi kiekvienai įmonei, **valstybės narės gali taikyti mokesčio sumažinimą energetikos produktams, naudojamiems šildymui ar 8 straipsnio 2 dalies b ir c punktuose nurodytiems tikslams bei elektros energijai[,] šiais atvejais:**

a) daug energijos naudojančių įmonių naudai

„Daug energijos naudojanti įmonė“ – tai 11 straipsnyje nurodytas verslo subjektas, kai energetikos produktų ir elektros energijos **pirkimas** sudaro mažiausiai 3,0 % gamybos vertės arba nacionalinis mokestis už elektros energiją sudaro mažiausiai 0,5 % pridėtinės vertės. Šiame apibrėžime valstybės narės gali taikyti labiau apribojančias sąvokas, tarp jų ir pardavimo vertės, technologinio proceso ir sektoriaus apibrėžimus.

„Energetikos produktų ir elektros energijos pirkimas“ – tai **tikroji energijos, pirktos ar pagamintos įmonėje, kaina**. Įtraukti tik elektros energija, šiluma ir energetikos produktai, naudojami šildymui ar 8 straipsnio 2 dalies b ir c punktuose nurodytiems tikslams. **Įtraukti visi mokesčiai, išskyrus PVM.**

<...>

Nacionalinės teisės aktai

A. Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (2008 m. gruodžio 6 d. Akcizų įstatymas) (Dz. U. 2022, 143 pozicija) nuostatos:

30 straipsnio 7a dalis:

7a. Akcizas netaikomas elektros energijai, naudojamai:

- 1) cheminei redukcijai;
- 2) **elektrolitiniuose procesuose;**
- 3) metalurginiuose procesuose;
- 4) mineraloginiuose procesuose.

31d straipsnio 1, 2 ir 11 dalys:

31d straipsnis. 1. Daug energijos naudojanti įmonė, kuri atitinka šias kumuliacines sąlygas:

- 1) vykdo ūkinę veiklą, kuri pažymėta šiais *Polska Klasyfikacja Działalności* [Lenkijos veiklos rūšių klasifikatorius] (PKD) kodais: <...> [PKD kodai];
- 2) tvarko apskaitą, kaip tai suprantama pagal buhalterinės apskaitos nuostatas;

3) šios elektros energijos atžvilgiu nesinaudoja 30 straipsnio 7a dalies nuostata dėl akcizo netaikymo,

turi teisę į atleidimą nuo akcizo, įgyvendinamą gražinant dalį akcizo, sumokėto už šios įmonės sunaudotą elektros energiją.

2. Daug energijos naudojanti įmonė – tai subjektas, kurio sunaudotos elektros energijos išlaidų dalis parduotos produkcijos vertėje mokestiniais metais, už kuriuos pateikiamas 5 dalyje nustatytas prašymas, yra didesnė kaip 3 %. Daug energijos naudojanti įmonė negali būti mažesnė nei organizuota įmonės dalis, suprantama kaip organizaciniu ir finansiniu požiūriu atskirta esamos įmonės materialiojo ir nematerialiojo turto, įskaitant įsipareigojimus, visuma, kuri skirta konkrečioms ekonominėms užduotims atlikti ir tuo pat metu galėtų sudaryti nepriklausomą įmonę, vykdančią šias užduotis savarankiškai.

11. Gražintos akcizo dalies suma negali viršyti akcizo sumos, sumokėtos už elektros energiją, kurią daug energijos naudojanti įmonė sunaudavo per mokestinius metus, už kuriuos teikiamas 5 dalyje nustatytas prašymas.

B. Ustawa z 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (1997 m. balandžio 10 d. Energetikos įstatymas) (*Dz. U.* 2012, 1059 pozicija) **nuostatos:**

45a straipsnio 1 dalis:

Energetikos įmonė, **remdamasi tarifais nustatytais kainomis ir mokesčiais arba** 49 straipsnio 1 dalyje nurodytoje konkurencinėje rinkoje nustatytais **kainomis ir mokesčiais, apskaičiuoja mokesčius** už vartotojui tiekiamą dujinį kurą, elektros energiją ar šilumą.

47 straipsnio 1 dalis:

Koncesijas turinčios energetikos įmonės nustato dujinio kuro ir energijos tarifus, kuriuos tvirtina URE [*Urząd Regulacji Energetyki* – Energetikos regulavimo tarnyba] pirmininkas, ir siūlo jų galiojimo trukmę. Koncesijas turinčios energetikos įmonės savo iniciatyva ne vėliau kaip likus dviem mėnesiams iki ankstesnio tarifo galiojimo pabaigos arba URE pirmininkui pareikalavus pateikia tarifus ir jų pakeitimus URE pirmininkui.

49 straipsnio 1 dalis:

URE pirmininkas gali atleisti energetikos įmonę nuo pareigos teikti tarifus tvirtinti, jei nustato, kad ji veikia konkurencinėmis sąlygomis, arba panaikinti suteiktą atleidimą nuo mokesčio, jei išnyksta atleidimą pateisinančios sąlygos.

C. Rozporządzenie Ministra Energii z 29 grudnia 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (2017 m. gruodžio 29 d. Energetikos ministro įsakymas dėl

išsamių tarifų formavimo bei skaičiavimo principų ir atsiskaitymų už prekybą elektros energija) (*Dz. U.* [2017], 2500 pozicija) **nuostatos:**

5 straipsnio 2 ir 3 dalys:

Energetikos įmonė, vykdanči elektros energijos perdavimo veiklą, **į tarifą įtraukia:**

1) elektros energijos perdavimo paslaugų teikimo mokesčių tarifas (toliau – perdavimo mokesčių tarifai);

<...>

3. Energetikos įmonė, vykdanči ūkinę veiklą elektros energijos skirstymo srityje, **į tarifą įtraukia:**

<...>

2) elektros energijos skirstymo paslaugų teikimo mokesčių tarifas (toliau – skirstymo mokesčių tarifai);

<...>

14 straipsnio 3–6 dalys:

3. **Skirstymo mokesčių tarifai apskaičiuojami** atsižvelgiant į padalijimą į tarifus, susijusius su:

1) elektros energijos skirstymu;

2) naudojimosi nacionaline elektros energijos sistema;

3) matavimo ir atsiskaitymo įrenginių rodmenų nuskaitymu ir jų einamąja priežiūra.

4. 3 dalies 2 punkte nurodyti skirstymo mokesčių tarifai apskaičiuojami kaip vienos sudedamosios dalies tarifai, remiantis elektros energijos perdavimo paslaugų pirkimo iš elektros energijos perdavimo sistemos operatoriaus kaina dalyje, susijusioje su naudojimosi nacionalinės elektros energijos sistema.

5. 3 dalies 3 punkte nurodyti skirstymo mokesčių tarifai (toliau – abonentiniai tarifai) apskaičiuojami kaip vienos sudedamosios dalies tarifai.

6. Abonentiniai tarifai diferencijuojami pagal atsiskaitymo laikotarpio trukmę.

7. 1 dalies 1 punkte ir 3 dalies 1 punkte nurodyti perdavimo arba skirstymo mokesčių tarifai (toliau – tinklo tarifai) apskaičiuojami kaip dviejų sudedamųjų dalių tarifai:

- 1) tinklo tarifo fiksuotoji dalis skaičiuojama už sutartinės galios vieneta, o buitiniam elektros energijos vartotojui apskaičiuojama atsižvelgiant į matavimų ir atsiskaitymo įrenginį;
- 2) tinklo tarifo kintamoji dalis skaičiuojama už elektros energijos vieneta, tiekiamą iš tinklo tiekimo vietoje.

D. Ustawa z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (2015 m. vasario 20 d. Atsinaujinančiųjų energijos išteklių įstatymas) (*Dz. U.* [2015], 478 pozicija) **nuostatos:**

52 straipsnio 1 dalis:

1. Energetikos įmonė, galutinis vartotojas, pramoninis vartotojas ir prekių maklerio įmonė arba maklerio įmonė, nurodytos 2 dalyje, privalo:

1) **gauti ir pateikti URE pirmininkui panaikinti kilmės sertifikatą** arba žemės ūkio biodujų kilmės sertifikatą, išduotą:

a) atitinkamai elektros energijai arba žemės ūkio biodujoms, pagamintoms atsinaujinančiųjų energijos išteklių įrenginiuose, esančiuose Lenkijos Respublikos teritorijoje arba išskirtinėje ekonominėje zonoje, arba

b) pagal Energetikos įstatymą, arba

2) per 68 straipsnio 2 dalyje nurodytą terminą sumokėti pakeitimo mokestį, apskaičiuotą 56 straipsnyje nustatytu būdu.

II. Faktinės aplinkybės

1. Procesas mokesčių institucijose

2018 m. vasario 8 d. sprendimu *Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu* (Torunės mokesčių inspekcijos vadovas) atsisakė gražinti akcinei bendrovei A., įsisteigusiai V., dalį akcizo, sumokėto už 2016 m. sunaudotą elektros energiją. Išnagrinėjęs bendrovės apeliaciją *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* (Bydgoščiaus mokesčių administracijos direktorius) 2018 m. gegužės 14 d. sprendimu paliko galioti pirmosios instancijos institucijos sprendimą, nurodydamas du esminius tos bylos aspektus.

Institucija nusprendė, pirma, kad tuo atveju, jei įmonė naudojami Akcizų įstatymo 30 straipsnio 7a dalies 2 punkto nuostata dėl akcizo netaikymo elektros energijai, naudojamai elektrolitiniuose procesuose, ji neturi teisės tuo pačiu metu pasinaudoti Akcizų įstatymo 31d straipsnio 1 dalies nuostata dėl atleidimo nuo akcizo daug energijos naudojančioms įmonėms. Institucijos nuomone, tokia išvada darytina pažodžiui aiškinant Akcizų įstatymo 31d straipsnio 1 dalies 3 punkto formuluotę „šios elektros energijos atžvilgiu nesinaudoja 30 straipsnio 7a dalies nuostata dėl akcizo netaikymo“.

Antra, institucija įvertino, kad tikroji elektros energijos kaina, kaip apibrėžta Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punkte, apima tik elektros energijos kainą, įskaitant mokesčius, bet neapima pridėtinės vertės mokesčio ir papildomų mokesčių, susijusių su elektros energijos pirkimu. Institucijos nuomone, skirstymo mokesčiai ar kilmės sertifikatai nėra elektros energijos kainos sudedamosios dalys, kurios gali būti pridėdamos prie šios energijos vertės, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

2. Procesas administraciniuose teismuose

Procesas pirmosios instancijos teisme – Bydgoščiaus vaivadijos administraciniame teisme:

A. S.A. skundą dėl nurodyto Bydgoščiaus mokesčių administracijos direktoriaus sprendimo Bydgoščiaus vaivadijos administracinis teismas atmetė. Teismas nusprendė, kad Akcizų įstatymo 31d straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostata dėl atleidimo nuo mokesčio daug energijos naudojančiai įmonei gali būti taikoma tik tuo atveju, jeigu jai tuo pačiu metu netaikoma Akcizų įstatymo 30 straipsnio 7a punkto nuostata dėl akcizo netaikymo. Teismo nuomone, tokią išvadą leidžia daryti pažodinė Akcizų įstatymo 31d straipsnio 1 dalies formuluotė *ab initio*, kurioje kalbama apie daug energijos naudojančią įmonę kaip visumą ir visą šios įmonės sunaudojamą energiją. Todėl atleidimas nuo mokesčio taikomas visai įmonei ir visai jos sunaudojamai energijai, o ne – kaip teigia įmonė kasatorė – tik tai energijos daliai, kuri naudojama Akcizų įstatymo 30 straipsnio 7a dalies 2 punkte nurodytiems elektrolitiniams procesams. Teismo nuomone, įstatymų leidėjas atmetė galimybę vienu metu taikyti dvi nuostatas dėl atleidimo nuo mokesčio.

Dėl antrojo teisiškai reikšmingo klausimo šioje byloje teismas padarė išvadą, kad Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punkte vartojama formuluotė „elektros energijos pirkimas“ reiškia tikrąją šios energijos kainą, taigi tik elektros energiją ir visus mokesčius, išskyrus pridėtinės vertės mokestį ir kitus privalomus mokesčius. Todėl ši kaina apima tik elektros energijos pirkimo išlaidas, bet neapima išlaidų susijusioms paslaugoms (pavyzdžiui, skirstymo paslaugai) pirkti. Nepaisant to, kad, kaip pripažino teismas, elektros energijos naudojimo atveju šias išlaidas būtina patirti, nes be energijos tiekimo ši energija negali būti naudojama, jos nesudaro energijos pirkimo kainos. Teismas padarė išvadą, kad energijos skirstymo paslaugos kaina nėra mokestis ar kitoks viešojoje teisėje numatytas apmokestinimas. Jis nusprendė, kad tai yra pagal civilinę teisę mokėtina suma, kylanti iš vartotojo ir energetikos įmonės sutartinių santykių. Remdamasis 2017 m. sausio 18 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimu byloje C-189/15 teismas nustatė, jog tam, kad mokėtinos sumos būtų pripažintos mokesčiu, reikia, kad egzistuotų pareiga mokėti šias sumas ir kad, jei ši pareiga būtų nevykdoma, apmokestinamasis asmuo kompetentingų valdžios institucijų būtų patrauktas atsakomybėn. Kadangi skirstymo mokestis šia prasme nėra mokestis, jis negali būti energijos pirkimo kaina. Kaip nusprendė teismas,

energijos pirkimo kaina taip pat nėra elektros energijos kilmės sertifikato gavimo ir panaikinimo išlaidos.

Procesas Vyriausiąjame administraciniame teisme

Kasatorė pateikė kasacinį skundą dėl viso nurodyto sprendimo ir pagal *Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* (2002 m. rugpjūčio 30 d. Administracinių bylų teisenos įstatymas) (*Dz. U.* 2018, 1302 pozicija) 174 straipsnio 1 dalį pirmosios instancijos teismą apkaltino tuo, kad šis pažeidė materialinės teisės normas, būtent:

a) Akcizų įstatymo 31d straipsnio 1 dalį, siejamą su 31d straipsnio 11 dalimi, nes klaidingai aiškino, jog tai, kad kasatorė pasinaudojo Akcizų įstatymo 30 straipsnio 7a dalies nuostata dėl akcizo mokesčio netaikymo (netaikymas elektrolitiniuose procesuose naudojamai energijai), neatsižvelgiant į šios nuostatos taikymo sritį, visiškai užkerta kasatorei kelią pasinaudoti Akcizų įstatymo 31d straipsnyje nurodytu atleidimu;

b) Akcizų įstatymo 31d straipsnio 2 ir 3 dalis, nes klaidingai aiškino, kad papildomų mokesčių (be kita ko, skirstymo) išlaidos negali būti įtraukiamos į sunaudotos elektros energijos kainą, ir nusprendė, kad papildomi mokesčiai, visų pirma skirstymo, neturėtų būti įtraukiami į sunaudotos energijos kainos apskaičiavimą, nors remiantis panašiausiomis teisės normomis, kuriose aiškinama energijos kainos sąvoka <...> [nuoroda į nacionalinės teisės aktus, kuriuose paaiškinama sąvoka „energijos kaina“], šie mokesčiai vienareikšmiškai į tokią kainą įtraukiami;

c) Akcizų įstatymo 31d straipsnio 2 ir 3 dalis, siejamas su Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punktu, nes klaidingai aiškino, kad apskaičiuojant sunaudotos elektros energijos kainą nereikia atsižvelgti į papildomas išlaidas, kurios nėra mokesčiai, tuo atveju, kai pagal direktyvos nuostatą, apibrėžiant sąvoką „daug energijos naudojantis subjektas“, atsižvelgiama į tikrąją energetikos produktų ir elektros energijos kainą, be to, nusprendė, kad apskaičiuojant sunaudotos elektros energijos kainą nereikia atsižvelgti į papildomus mokesčius, visų pirma skirstymo mokesčius, nepaisant to, kad pagal panašias nuostatas, pagrįstas identiška direktyvos nuostata dėl daug energijos naudojančių įmonių atleidimo nuo anglių produktų ir dujų produktų akcizo, kuriose vartojama siauresnė sąvoka „pirkimas“, o ne „kaina“, pripažįstama, kad atliekant tokį skaičiavimą turi būti atsižvelgiama į visą pirkimo kainą.

Kasaciniame skunde kasatorė prašo panaikinti visą skundžiamą sprendimą, perduoti bylą iš naujo nagrinėti Bydgoščiaus vaivadijos administraciniam teismui ir priteisti bylinėjimosi išlaidas.

III. Priežastys, dėl kurių nacionalinis teismas teikia prašymą priimti prejudicinį sprendimą

Nagrinėjant kasacinį skundą būtina, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas [atsakytų] į klausimą dėl nutartyje nurodytų Direktyvos 2003/96 nuostatų aiškinimo ir taikymo, atsižvelgiant į toliau pateiktus argumentus.

Kasacinis skundas grindžiamas teiginiais dėl Akcizų įstatymo 31d straipsnio 1, 2 ir 3 dalių ir 31d straipsnio 11 dalies, taip pat Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punkto pažeidimo. Mokesčių institucijų ir pirmosios instancijos teismo priimto ir kasaciniame skunde ginčijamo direktyvos nuostatos aiškinimo rezultato teisingumas kelia Vyriausiajam administraciniam teismui abejonių dėl abiejų šioje byloje esminių klausimų. Tokiu atveju teismas privalėjo – remdamasis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsniu (2012 m. suvestinė redakcija – OL C 326, 2012, p. 1) – pateikti Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą.

Nagrinėjamoje byloje neginčijama, kad kasatorė yra daug energijos naudojanti įmonė, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punktą ir Akcizų įstatymo 31d straipsnį, ir kad ji elektros energiją naudoja elektrolitiniuose procesuose.

Kasatorė patikslino pateiktą 2016 m. akcizų deklaraciją ir paprašė institucijos gražinti sumokėtą akcizo sumą, kuri, kasatorės teigimu, buvo permokėta. Prašyme kasatorė nurodė du savo reikalavimo pagrindus. Pirmasis kyla iš teiginio, kad kasatorė turi teisę į atleidimą nuo mokesčio kaip daug energijos naudojanti įmonė. Antrasis susijęs su elektros energijos pirkimo tokioje įmonėje kainos dydžiu.

Abiem kategorijoms taikomas Bendrijos derinimas ir abiem atvejais joms skirtų Sąjungos teisės nuostatų aiškinimas sukėlė Vyriausiajam administraciniam teismui abejonių.

Dėl pirmojo klausimo pažymėtina, kad Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punkto nuostata susijusi su daug energijos naudojančios įmonės atleidimu nuo akcizo. Lenkijos Respublika pasinaudojo galimybe nustatyti tokį atleidimą nuo mokesčio, dėl kurio Teisingumo Teismas jau yra priėmęs, be kitų, 2022 m. kovo 31 d. sprendimą byloje C-139/20. Aiškinant šią direktyvos nuostatą galima daryti išvadą, kad joje nustatytam atleidimui nuo mokesčio negalima priskirti privalomojo pobūdžio. Vis dėlto analizuojant direktyvos tikslus, kuriems, atsižvelgiant į šios kategorijos teisės akto aiškinimo priemones, turi būti teikiama pirmenybė, galima daryti kiek kitokią išvadą. Be to, jei valstybė narė nusprendė nustatyti tokį atleidimą nuo mokesčio priimdama atitinkamą įstatymą, ji privalo laikytis atitinkamų direktyvos nuostatų.

Kalbant apie direktyvos tikslus, reikia priminti, kad jie apima tinkamą rinkos funkcionavimą, tikslų siekimą Bendrijos politikos srityse ir Kioto protokolo laikymąsi (direktyvos 3 ir 7 konstatuojamosios dalys). Pabrėžiama, kad būtina taikyti atleidimus nuo mokesčių, „ypač todėl, kad nėra tikslaus suderinimo Bendrijos lygiu, dėl pavojaus prarasti tarptautinį konkurencingumą arba socialiniais ar ekonominiais sumetimais“ (28 konstatuojamoji dalis). Taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad daug energijos naudojančios įmonės, pavyzdžiui,

tos, kurios sudaro susitarimus dėl žymaus aplinkos apsaugos ir energijos efektyvumo padidinimo, nusipelno, jog būtų nagrinėjamos ypatingai (29 konstatuojamoji dalis). Negalima pamiršti, kad direktyvoje nustatytas konkurencingumo aspektas susijęs ne tik su vienodu požiūriu į panašioje padėtyje esančius subjektus bendrojoje rinkoje, bet ir su šių subjektų galimybe konkuruoti rinkoje už Europos Sąjungos ribų.

Iš turimos teisėkūros medžiagos matyti, kad valstybė narė, nustatydamą atleidimą nuo mokesčio daug energijos naudojančiai įmonei, yra nusprendusi, kad tai būtina siekiant įgyvendinti minėtus direktyvos tikslus. Rengiant nacionalinės teisės aktą – *Ustawa z 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw* (2015 m. liepos 24 d. Įstatymas, kuriuo iš dalies keičiamas Akcizų įstatymas ir tam tikri kiti įstatymai) (*Dz. U.* 2015, 1479 pozicija), kuriuo į teisės sistemą buvo įtraukta 31d straipsnio nuostata, deklaruota, kad siekiama pagerinti pramonės konkurencingumą tarptautinėje rinkoje, ypač po 2009 m. finansų krizės. <...> [nuoroda į teisėkūros proceso dokumentą]

Todėl kyla abejonė, ar, atsižvelgiant į pirmiau pateiktas pastabas, direktyvos 17 straipsnio 1 dalies a punkto nuostata gali būti aiškinama kaip leidžianti taikyti šį atleidimą nuo mokesčio joje nenumatytomis sąlygomis. Ar pasinaudojimas kitu, nacionalinėje teisėje nustatytu atleidimu nuo mokesčio pagal direktyvos 17 straipsnio 1 dalies a punktą gali būti sąlyga, leidžianti netaikyti direktyvoje nustatyto atleidimo nuo mokesčio, kuriuo siekiama nurodytų Sąjungos teisės tikslų? Mokesčių institucijų ir pirmosios instancijos teismo taikomas šios nuostatos aiškinimas leidžia tokią galimybę, o dėl to nurodytas atleidimas nuo mokesčio praktikoje gali tapti iliuzinis. Taigi kyla abejonų, ar nacionalinis teisės aktų leidėjas įgyvendino Sąjungos teisės aktų leidėjo deklaruotus tikslus.

Antroji prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo abejonė susijusi su Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punkte pateiktu energijos pirkimo apibrėžimu: „tikroji energijos, pirkto ar pagamintos įmonėje, kaina“. Galimi du šios formuluotės aiškinimo variantai. Pirmą, galima – kaip tai darė mokesčių institucijos ir pirmosios instancijos teismas – teigti, kad ji apima tik pačios elektros energijos kainą, neįskaitant jos perdavimo (paskirstymo) ir kitų jos pirkimui būtinų elementų išlaidų. Tokia pozicija taip pat pateikiama Vyriausiojo administracinio teismo jurisprudencijoje, pvz., 2019 m. rugsėjo 18 d. Sprendime I GSK 228/17 ir 2020 m. sausio 22 d. Sprendime I GSK 397/17.

Antra, vis dėlto galima manyti, kad ji reiškia visų prekių ir paslaugų, būtinų elektros energijai pirkti, t. y. visų pirma perdavimo, taip pat kitų privalomų antrinių paslaugų, be kurių apmokėjimo teisiškai neįmanomas energijos pirkimas, kainą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nuomone, teiginys, kad jei visi mokesčiai (išskyrus pridėtinės vertės mokestį) įtraukiami į kainą, tai reiškia, kad kitų rūšių mokesčiai tokiomis išlaidomis nelaikytini, nėra pagrįstas loginio samprotavimo principais. Juk viena kitam netrukdo.

Nekelia abejonių ir šioje byloje neginčijama tai, kad energija negali būti perkama be gretutinės skirstymo paslaugos arba be papildomų išlaidų padengimo, įskaitant energijos kilmės sertifikatų panaikinimą. Skirstymo paslauga nėra mokestis pagal viešąją teisę, ypač tai nėra netiesioginis mokestis, kurį Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nagrinėjo 2017 m. sausio 18 d. sprendime byloje C-189/15. Dėl to nekyla abejonių dėl aiškinimo, nes nors skirstymo paslaugos mokestis yra privalomas, o jo dydis nustatomas remiantis tiksliais teisės nuostatomis, vis dėlto jis tenka energijos tiekėjui. Skirstymo mokesčio dydis nustatomas (pagal 2016 m. teisinę situaciją) remiantis Energetikos įstatymo 45a straipsnio 1 dalies ir 49 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir 2017 m. gruodžio 29 d. energetikos ministro įsakymo dėl išsamių tarifų formavimo bei skaičiavimo principų ir atsiskaitymų už prekybą elektros energija 5 straipsnio 2 ir 3 dalimis bei 14 straipsnio 3–6 dalimis pagal Energetikos reguliavimo tarnybos pirmininko tvirtinamą tarifą. Aiškinimo sunkumų kyla dėl abejonės, ar šio mokesčio pobūdis neleidžia jo priskirti tikrosios energijos pirkimo kainos kategorijai. Teisinės kalbos tradicijoje „tikrasis“ turto vertės požūriu (*actual cost, die tatsachlichen Kosten*) reiškia faktiškai patirtas išlaidas, kurios yra būtinos norint ką nors įsigyti. Direktyvos 2003/96 17 straipsnio 1 dalies a punkte pateikta nuoroda į sąvoką „mokestis“ yra susijusi su tam tikrų mokesčių nepriskyrimu kainų kategorijai. Ši nuostata nesusijusi su jokios kitos rūšies išlaidomis; visų pirma joje nenustatyta jokių išimčių šiuo atžvilgiu. Tai, kad mokestis neturi mokesčio požūmių, savaime nereiškia, jog tai nėra elektros energijos pirkimo kaina. Panašių svarstymų kyla ir dėl energijos kilmės sertifikato, kurio gavimo ir pateikimo panaikinti pareiga nustatyta 2015 m. vasario 20 d. Atsinaujinančiųjų energijos išteklių įstatymo 52 straipsnio 1 ir 2 dalyse.

<...> [pakartojamas prejudicinių klausimų turinys]

<...> [pakartojamas prašymo priimti prejudicinį sprendimą teisinis pagrindas; nacionalinės procesinės nuostatos]