



Határozatok Tára

MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. február 22.¹

C-49/17. sz. ügy

**Koppers Denmark ApS
kontra
Skatteministeriet**

(az Østre Landsret [keleti fellebbviteli bíróság, Dánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Az energiatermékek és a villamos energia adóztatása – 2003/96/EK irányelv – A 21. cikk (3) bekezdése – Az előállított energiatermékeknek az energiatermékeket előállító létesítményben való felhasználása – Nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált energiatermékek – Valamely oldószernek egy kátránydesztilláló üzemben tüzelő-, fűtőanyagként történő felhasználása”

Bevezetés

1. A jelen ügyben felmerülő jogi probléma lényegében az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv² számos rendelkezése közötti viszonyra vonatkozik. El kell ismerni, hogy az irányelv nem tekinthető a világosan és logikusan megfogalmazott jogszabályok mintapéldányának, így teljesen koherens és minden tekintetben megfelelő értelmezése nehézségekbe ütközik. A kérdést előterjesztő bíróság által vizsgált rendelkezések ezen irányelv más rendelkezéseinek viszonylatában történő elemzése ugyanakkor álláspontom szerint lehetővé teszi az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések egyértelmű megválaszolását, még ha az irányelv rendelkezéseinek egységessége vonatkozásában e válasz nem is teljes mértékben megnyugtató.

Jogi háttér

Az uniós jog

2. A 2003/96 irányelv 1. cikke előírja, hogy „[a] tagállamok ezen irányelvvvel összhangban adót állapítanak meg az energiatermékekre és a villamos energiára”.

¹ Eredeti nyelv: lengyel.

² HL 2003. L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 19. fejezet, 7. kötet, 38. o.; helyesbítés: HL 2017. L 5., 23. o.

3. Ezen irányelv 2. cikke az irányelv hatályát a következőképpen határozza meg:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában »energiatermékek« a következők:

[...]

b) a 2701, 2702 és 2704–2715 KN-kódok alá tartozó termékek;

[...]

(4) Ezen irányelvet nem lehet a következőkre alkalmazni:

[...]

b) az energiatermékek és a villamos energia következő felhasználásai:

- nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált energiatermékek,

[...]”

4. A 2003/96 irányelv 21. cikke szerint:

„(1) A 92/12/EGK irányelvben³ előírt adóköteles eseményt meghatározó általános rendelkezéseken és a fizetésre vonatkozó rendelkezéseken kívül az energiatermékek adójának összege a 2. cikk (3) bekezdésében említett adóköteles események egyikének bekövetkeztekor is esedékessé válik.

[...]

(3) Egy energiatermékeket előállító létesítmény esetén az energiatermékek létesítményen belüli felhasználását nem lehet adófizetési kötelezettséget megalapozó adóköteles eseménynek tekinteni, ha a felhasználás a létesítményen belül előállított energiatermékekből áll [...]. Ha a felhasználás nem energiatermékek előállításához kapcsolódó célokat, és különösen nem járművek meghajtását szolgáló célokat szolgál, ezt adófizetési kötelezettséget megalapozó adóköteles eseménynek kell tekinteni.

[...]”

Nemzeti jog

5. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő adatokkal összhangban a releváns időszak során a tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált oldószer az ásványolaj-adóról szóló törvény (mineralolieafgiftsloven) 1. §-ának (3) bekezdése, a szén-dioxid-adóról szóló törvény (kuldioxidafgiftsloven) 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja és a kénadóról szóló törvény (svovlafgiftsloven) 1. §-ának (1) bekezdése alapján adóköteles volt Dániában.

³ A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) Ezen irányelv az alapügy tényállása idején volt hatályban. Ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint az energiatermékek jövedékiadó-kötelezettsége az Unió területén történt előállításukkor vagy az e területre történt importálásukkor keletkezik.

6. A 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdését a szén-dioxid-adóról szóló dán törvény 7. §-ának (3) bekezdése és a kénadóról szóló dán törvény 8. §-ának (4) bekezdése hajtja végre. A szén-dioxid-adóról szóló törvény 7. §-ának (3) bekezdése az ügy ténybeli körülményei szempontjából releváns időszakban a következőképpen szól:

„A 2. § (1) bekezdésének hatálya alá tartozó, közvetlenül azzal egyenértékű energiatermékek előállítására használt energiatermékek mentesek a szén-dioxid-adó alól. Ez ugyanakkor nem vonatkozik az üzemanyagként használt energiatermékekre.”

A kénadóról szóló törvény 8. §-ának (4) bekezdése az adott időszak során a következőket mondta ki:

„Az 1. § hatálya alá tartozó, közvetlenül a velük egyenértékű energiatermékek előállítására használt energiatermékek mentesek a kénadó alól. Ez ugyanakkor nem vonatkozik az üzemanyagként használt energiatermékekre.”

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7. A Koppers Denmark ApS (Koppers Denmark) dán jog szerinti társaság. E társaság nyborgi (Dánia) üzemeiben kőszénkátrány finomításából és desztillációjából származó különféle termékeket, köztük oldószert állít elő, amely a termelés 3–4%-át teszi ki. Valamennyi termék a 2707 és 2708 KN kód alá tartozik.

8. Az oldószer az egyetlen, a Koppers nyborgi üzemeiben előállított termék, amelyet a Koppers Denmark tüzelő-, fűtőanyagként használ fel, és amely főszabály szerint ezáltal az energiatermékek terhelő adók hatálya alá tartozik. A többi termék, habár felhasználható tüzelő-, fűtőanyagként, nem kerül ilyen módon felhasználásra, és ezáltal nem tartozik az energiatermékek terhelő adók hatálya alá.

9. Az előállítás egy kőszénkátrány-desztilláló üzemben és egy naftalinüzemben történik. A két üzem össze van kapcsolva, és közös fűtési rendszerrel, valamint közös folyamatellenőrzési rendszerrel rendelkeznek. A kőszénkátrány-desztilláló üzemből származó üledékek további feldolgozás alá kerülnek a naftalinüzemben, a naftalinüzemben előállított oldószert pedig tüzelő-, fűtőanyagként használják fel a kőszénkátrány-desztilláló üzemben. Az oldószert továbbá kisegítő fűtőanyagként használják fel a desztillációs gázok égetésénél mind a kőszénkátrány-desztilláló üzemben, mind a naftalinüzemben. Az égetési folyamat hőjét újra felhasználják az üzemekben.

10. A Koppers Denmark az oldószer felhasználását eredetileg úgy tekintette, mint amely energiaadó hatálya alá tartozik, a 2008. november 13-i és 2008. december 22-i levéllel azonban az adó visszatérítését kérte a 2005. október 1. és 2007. december 31. közötti időszak után. 2010. szeptember 24-én a dán adóhatóság (SKAT) úgy döntött, hogy a Koppers részéről az oldószer tüzelő-, fűtőanyagként való felhasználása a kőszénkátrány-desztilláló üzemben nem adómentes, mivel az oldószert nem az azzal egyenértékű energiatermékek előállítására használták fel, hiszen az előállított termékek nem adókötelesek.

11. A Koppers Denmark a döntéssel szemben keresetet nyújtott be a Landsskatterettenhez (nemzeti adóügyi bizottság), amely 2015. június 8-án helyben hagyta a SKAT határozatát, többek között azon az alapon, hogy az oldószer tüzelő-, fűtőanyagként való felhasználása nem tartozik a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének hatálya alá, mivel ezt az oldószert nem az irányelv hatálya alá tartozó energiatermékek előállítására használták fel. 2015. szeptember 7-én a Koppers Denmark fellebbezést nyújtott be a Landsskatteretten határozata ellen a Retten i Svendborghoz (svendborgi körzeti bíróság, Dánia), amely azt állapította meg, hogy az ügy elvi jelentőségű kérdéseket érint, és ennek megfelelően a Retsplejeloven (igazságszolgáltatásról szóló törvény) 226. §-ának (1) bekezdése alapján elsőfokú határozathozatal céljából az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság) elé utalta azt.

12. Az utóbbi bíróság, mivel kétségei voltak a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének helyes értelmezését illetően, úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1. Úgy kell-e értelmezni a [2003/96] irányelv 21. cikkének (3) bekezdését, hogy a más energiatermékek előállítására felhasznált saját előállítású energiatermékek felhasználása adómentes az alapeljáráshoz hasonló helyzetben, amelyben az előállított energiatermékeket nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként használják fel?
2. Úgy kell-e értelmezni a [2003/96] irányelv 21. cikkének (3) bekezdését, hogy a tagállamok korlátozhatják az adómentesség hatályát oly módon, hogy az kizárólag a vele egyenértékű energiatermékek előállítására használt energiatermék (vagyis olyan energiatermék, amely a felhasznált energiához hasonlóan szintén adóköteles) felhasználására terjedjen ki?”

13. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2017. február 1-jén érkezett a Bírósághoz. A Koppers Denmark, a dán kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. Ugyanezen felek részt vettek a 2018. január 10-én tartott tárgyaláson.

Elemzés

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés

Bevezető megjegyzések

14. Emlékeztetőül, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés az, hogy a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdése értelmében az energiatermék annak gyártója általi, tüzelő-, fűtőanyagként más energiatermékek előállítása céljából történő felhasználását energiatermék-adó felszámíthatóságát megalapozó, adóköteles eseménynek kell-e tekinteni, amennyiben az ilyen módon előállított energiatermékeket nem üzemanyagként vagy fűtőanyagként való felhasználásra szánják, vagy nem ilyenként használják fel.

15. Az alapvető jogi probléma jelen ügyben az energiatermékek fogalmának azon termékek összefüggésében történő értelmezése, amelyek ugyan a 2003/96 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében foglalt energiatermékeknek tekintendők, amelyeket azonban nem üzemanyagként vagy fűtőanyagként való felhasználásra szánnak vagy nem akként használnak, és amelyekre ennek folytán az említett irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának első francia bekezdése szerint az irányelvet nem kell alkalmazni.

16. A Koppers Denmark úgy véli, hogy a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdését szó szerint kell értelmezni, így az energiatermékek abban használt fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az magában foglal minden olyan terméket, amelyre az irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében szereplő meghatározás vonatkozik. Ezzel szemben a dán kormány és a Bizottság szerint az energiatermékek említett meghatározását az irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának első francia bekezdésében szereplő kivétellel együtt kell értelmezni. Véleményük szerint az energiatermékeknek az irányelv 21. cikkének (3) bekezdésében használt fogalma kizárólag az irányelv hatálya alá tartozó termékeket foglalja magában, azaz azokat a termékeket, amelyeket üzemanyagként vagy fűtőanyagként való felhasználásra szánnak, vagy akként használnak.

17. Első ránézésre úgy tűnhet, hogy mivel a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének első mondatában említett létesítmény az e létesítményben előállított energiatermékeket használja fel tüzelő-, fűtőanyagként, e létesítmény a meghatározása alapján energiatermékeket előállító létesítménynek minősül, ennél fogva az említett rendelkezés automatikusan alkalmazásra kerül. A

jogalkotó szándéka azonban valószínűleg nem erre irányult, mivel ebben az esetben értelmét vesztené az az irányelv 21. cikke (3) bekezdésének második mondatában foglalt szabály, amelyben olyan energiatermékekről és villamos energiáról van szó, amelyet nem az energiatermékeket és villamos energiát más energiatermékek gyártására felhasználó létesítményen belül állítottak elő. Álláspontom szerint az irányelv 21. cikke (3) bekezdésének első mondatában a létesítmény által előállított végtermékekről, és nem pedig más termékek gyártási folyamatában felhasznált melléktermékekről van szó. Ez utóbbi esetben lehetne esetleg alkalmazható az említett irányelv 21. cikke (6) bekezdésének a) pontja, az irányelv 21. cikkének (3) bekezdése azonban alkalmazhatósága érdekében megköveteli, hogy az energiatermékek a létesítmény által előállított végtermékeknek minősüljenek.

18. Következésképpen elemezni kell az energiatermékeknek a 2003/96 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében szereplő meghatározása és az irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának első francia bekezdése közötti összefüggést. E két rendelkezés szó szerinti tartalma különböző értelmezéseket tesz lehetővé. Az egyik értelmezés az energiatermékek fogalmát leszűkíti az üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként történő felhasználástól eltérő módon nem felhasznált termékekre. A másik lehetséges értelmezés szerint a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdésének b) pontja kizárja az abban említett termékeket az ezen irányelv alapján megvalósuló összehangolt adófizetés alól, nincs azonban hatással az e rendelkezésben használt fogalmak körére.

Az energiatermékek fogalmának megszorító értelmezése

19. E lehetséges értelmezések közül az első megfelelne a dán kormány és a Bizottság által előadott érvelésnek. A 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdésének b) pontját eszerint az irányelv hatályát általánosságban leszűkítő szabályként kellene értelmezni. A 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának első francia bekezdése így az energiatermékek 2003/96 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében foglalt fogalom meghatározásának pontosítását jelentené, ami azt eredményezné, hogy e fogalom további rendelkezésekben történő használata úgy lenne értendő, hogy abba kizárólag azok a 2. cikk (1) bekezdésében meghatározott termékek tartoznának bele, amelyek az üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként történő felhasználástól eltérő módon nem kerülnek felhasználásra.

20. Ez a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdése alapján arra a következtetésre vezetne, hogy energiatermékek más energiatermékek előállítása céljából tüzelő-, fűtőanyagként történő felhasználása csak abban az esetben valósít meg adókötelezettséget keletkeztető tényállást, amikor e más energiatermékeket nem oly módon használják fel, amely eltér az üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként történő felhasználástól. E következtetés logikailag megalapozottnak tűnik. Ezáltal ugyanis kizárólag az említett irányelv rendelkezései alapján adóköteles termékek befolyásolhatják az irányelvben meghatározott más termékek adóztatásának mértékét.

21. Ezen értelmezésnek azonban számos hiányossága van, amelyek miatt azt, álláspontom szerint, nem lehet elfogadni.

Az energiatermékek fogalma megszorító értelmezésének kritikája – nyelvi érvek

22. A 2003/96 irányelv rendelkezéseinek szó szerinti tartalma tekintetében a fenti értelmezés figyelmen kívül hagyja azt a tényt, hogy a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdésének b) pontja nem zárja ki a hatálya alól az „(1) bekezdésben felsorolt termékek”, valamint a Kombinált Nomenklatúra szerinti meghatározott kódok alá tartozó, nem üzemanyagként vagy fűtőanyagként felhasznált termékek felhasználását. E rendelkezés az első francia bekezdésében egyértelműen megállapítja, hogy a 2003/96 irányelvet nem lehet alkalmazni a „nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált energiatermékekre”.⁴

⁴ Kiemelés tőlem.

23. Ez azt jelenti, hogy azok a termékek, amelyek 2003/96 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében foglalt meghatározásba tartoznak, amelyeket azonban üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként nem használnak fel, nem esnek ugyan ezen irányelv hatálya alá, azonban továbbra is annak rendelkezései szerinti energiatermékeknek minősülnek. E következtetést alátámasztja az a tény, hogy az energiatermékeknek az említett irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében foglalt meghatározása a termékek egyes kategóriái tekintetében tartalmazza azt a megkötést, hogy azok csak akkor minősülnek energiatermékeknek, amennyiben üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként kerülnek felhasználásra. Ez áll fenn a 2. cikk (1) bekezdésének a), d) és h) pontjában említett termékek esetében. Az összes többi esetben, különösen az e bekezdés b) pontjában említett, az alapügy tárgyát képező termékek tekintetében, nincs ilyen megkötés.

24. A Bizottság írásbeli észrevételeiben azzal magyarázta ezt a tényt, hogy a 2003/96 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében említett egyes kategóriák olyan termékekre vonatkoznak, amelyeket általában nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként használnak fel, ezért írta elő a jogalkotó, hogy e termékek kizárólag abban az esetben minősülnek energiatermékeknek, ha üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként kerülnek felhasználásra. A Bizottság álláspontja szerint a többi kategóriába tartozó termékeket viszont általában üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként használják fel, így azokkal kapcsolatban nem szükséges hasonló kikötés.

25. Ez nem változtat azon a tényen, hogy a 2003/96 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében említett kategóriák többsége, még ha eltérő arányokban is, de egyaránt tartalmaz olyan termékeket, amelyeket üzemanyagként, vagy tüzelő-, fűtőanyagként használnak fel, vagy amelyek üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként felhasználhatók, valamint olyan termékeket, amelyeket ilyen módon nem használnak fel, illetve amelyek ilyen módon nem használhatók fel. Ha tehát a jogalkotó a felhasználás módjának kritériumát az energiatermékek más termékektől való precíz elhatárolása érdekében kívánta volna alkalmazni, elegendő lett volna az energiatermékek meghatározását egy megfelelő, általános kikötéssel ellátni. A jogalkotó szándéka azonban egyértelműen az volt, hogy a nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként történő felhasználásuk esetén energiatermékeknek egyáltalán nem minősülő termékeket megkülönböztesse azon termékektől, amelyek az irányelv szerint továbbra is energiatermékeknek minősülnek, azonban nem tartoznak annak hatálya alá, ha nem ilyen módon kerülnek felhasználásra. Ez álláspontom szerint nem teszi lehetővé azt, hogy a 2003/96 irányelv 2. cikkének (4) bekezdését az energiatermékek meghatározása lényegi elemének tekintsük, és ebből arra a következtetésre jussunk, hogy ahányszor az irányelv energiatermékekről rendelkezik, e fogalom nem terjed ki a nem üzemanyagként, vagy tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált termékekre, még ha meg is felelnek az irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében foglalt meghatározásnak.

26. Hasonló módon nem győzött meg a Bizottság érvelése, amely az energiatermékeknek a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdésében használt fogalma egységes értelmezésének kötelezettségére alapoz. A Bizottság állítása szerint e fogalom a hivatkozott rendelkezés alapján egyaránt vonatkozik az adott üzem által más energiatermékek előállítására felhasznált termékekre (a Bizottság megfogalmazásában „köztes termékek”), és magukra a végtermékekre is. Ha viszont a köztes termékek tüzelő-, fűtőanyagként kerülnek felhasználásra, és ennél fogva azokra az irányelv rendelkezéseit kell alkalmazni, akkor a végtermékekre is alkalmazni kell e rendelkezéseket, és ezáltal azok a 2003/96 irányelv 2. cikkének (4) bekezdése szerint nem zárhatók ki a hatálya alól.

27. Nyilvánvaló, hogy ugyanazon meghatározást egy jogi aktuson, különösen egy rendelkezésen belül egységesen kell értelmezni. A Bizottság fenti érvelése álláspontom szerint azonban a logikában *petitio principii*ként ismert hibát tartalmaz. Egyértelmű, hogy a köztes terméket a végtermék gyártási folyamata során tüzelő-, fűtőanyagként kell felhasználni. E termék más módon történő felhasználása nem valósítana meg a 2003/96 irányelv szerint adókötelezettséget keletkeztető tényállást, azaz nem lenne lehetőség ezen irányelv 21. cikke (3) bekezdésének esetleges alkalmazására. A termék tüzelő-,

fűtőanyagként való felhasználásának feltétele tehát itt elkerülhetetlenül teljesül. Mindez azonban nem az említett irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontja első francia bekezdésének az „energiatermék” fogalmának a köztes termékek értelmezése tekintetében történő alkalmazásából következik, hanem azok tüzelő-, fűtőanyagként való *tényleges* felhasználásából.

28. A köztes termékek e *tényleges* felhasználását az energiatermékek fogalmának végtermékekkel összefüggésben történő értelmezésére kiterjesztve a Bizottság a fentiekben említett logikai hibát követte el. A 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének első mondatát ugyanakkor úgy is lehet értelmezni, hogy az „ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében meghatározott fogalom körébe tartozó termékek tüzelő-, fűtőanyagként e meghatározás körébe tartozó más termékek gyártásához történő felhasználása nem eredményez adófizetési kötelezettséget”. Ezen értelmezés az említett irányelv 2. cikkének (4) bekezdésére történő hivatkozás nélkül is teljes mértékben észszerűnek tűnik. Egyetlen rendelkezésen belül ugyanazon fogalom egységes értelmezésének követelménye nem zárja ki tehát, hogy az energiatermékek fogalmát úgy értelmezzék, mint amely a 2003/96 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése alatti meghatározás alá tartozó valamennyi terméket magában foglalja.

29. Ugyanakkor azok az alapvető indokok, amelyek álláspontom szerint kizárják a 2003/96 irányelv 2. cikkének (1) és (4) bekezdése együttes értelmezésének szükségszerűségére vonatkozó feltevést, a rendszerből következnek.

A 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontja első francia bekezdésének ezen irányelv más rendelkezéseivel összefüggésben történő elemzése

30. A 2003/96 irányelvet – a 2. cikkének (2) bekezdése szerint – az e cikk (1) bekezdésében említett energiatermékeken kívül a villamos energiára is alkalmazni kell. A villamos energia, az energiatermékekhez hasonlóan, ezen irányelv értelmében adóköteles, bár e termékektől némileg eltérő szabályok szerint. Ugyanakkor a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának harmadik és negyedik francia bekezdésével összhangban ezen irányelvet nem lehet alkalmazni „elsősorban kémiai redukció céljaira, valamint elektrolízisnél és fémipari folyamatokban használt villamos energiára”, valamint a villamos energiára, „ha egy termék költségének több mint 50%-át teszi ki”. Emellett a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján a „villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek és villamos energia [...]” kötelező jelleggel mentesülnek az adófizetés alól.

31. A jogszabályok értelmezésére vonatkozó valamennyi szabály alapján úgy kell értelmezni a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának valamennyi francia bekezdését, hogy ugyanolyan joghatást váltanak ki, abban az értelemben, hogy az irányelv többi rendelkezéséhez azonos módon kell viszonyulniuk. Még ha elfogadnánk is, hogy ezen irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának első francia bekezdése korlátozza az energiatermékek e cikk (1) bekezdésében foglalt fogalmának meghatározását, és ennek folytán e fogalom értelmezése az irányelv további rendelkezései esetében nem tartalmazza a nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált termékeket, ennek hasonlóképpen vonatkoznia kellene az irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának harmadik és negyedik francia bekezdésében meghatározott módon felhasznált villamos energiára is. A kémiai redukció céljaira, valamint az elektrolízisnél és fémipari folyamatokban használt villamos energia, továbbá a termékek költségének több mint 50%-át kitevő villamos energia nem tartozna a villamos energia 2003/96 irányelv értelmében vett fogalma alá. Az tehát az ezen irányelv hatálya alá tartozó más termékek adóztatására sem lehetne hatással.

32. Ez pedig a 2003/96 irányelv 14. cikkének a) pontja alapján abszurd következtetésekhez vezetne, ugyanis azt jelentené, hogy a kémiai redukció céljaira, valamint elektrolízisnél és fémipari folyamatokban használt villamos energia, továbbá a termékek költségének több mint 50%-át kitevő villamos energia előállítására felhasznált energiatermékekre és villamos energiára nem vonatkozna a mentesség, így azokat az irányelvben meghatározott általános szabályok szerint kellene megadóztatni. Az ilyen következmények azonban három okból is elfogadhatatlanok.

33. Egyrészt a villamos energiát, előállítását követően, betáplálják a hálózatba, ahonnan a felhasználók a forgalmazók közvetítésével meghatározott mennyiségű energiát vételeznek. Nincs tehát közvetlen kapcsolat az adott termelő és az általa előállított villamos energia, valamint az adott felhasználó között. Még kevésbé áll fenn ilyen kapcsolat a villamos energia előállítására használt energiatermékek termelője és a forgalmazója, valamint az ezen energia felhasználója között. A kémiai redukció céljaira, valamint elektrolízisnél és fémipari folyamatokban használt villamos energia előállítására felhasznált energiatermékek azonosítása, és ezt követően történő megadóztatása rendkívül nehéz, sőt talán lehetetlen volna. Még nehezebb lenne ez a termékek költségének több mint 50%-át kitevő villamos energia előállítására felhasznált energiatermékek esetében.

34. Másrészt, még ha lehetséges is lenne a villamos energia előállítására felhasznált energiatermékek ezen [villamos] energia felhasználásának módjától vagy más termékek előállítási költségeiben való részesedésétől függően történő szelektív megadóztatása, ez a megadóztatás megfosztaná értelmétől a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának harmadik és negyedik francia bekezdésében meghatározott kivételt. Az e rendelkezésekben meghatározott módon felhasznált villamos energia közvetlen megadóztatására ugyanis nem kerülne sor, azonban ezen villamos energia ára tartalmazná az előállítására felhasznált energiatermékek adóját, amely terhet a közvetett adók jellegéből adódóan nyilvánvalóan ezen energia felhasználóira hárítanák át.

35. Végül pedig harmadszor: ezen értelmezés összeegyeztethetetlen lenne a 2003/96 irányelv 21. cikkének (5) bekezdésében rögzített alapelvvel, amely alapján a villamos energia a forgalmazó általi rendelkezésre bocsátás időpontjában válik adókötelessé. A villamos energiát terhelő adókötelezettség keletkezése időpontjának ilyen módon történő meghatározása az említett irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt mentességnek köszönhetően vált lehetővé: mivel a villamos energia mint végtermék az adóköteles, nem pedig az előállításához használt tüzelő-, fűtő vagy üzemanyag, a megadóztatás időpontja áttehető a villamos energia kereskedelmének utolsó fázisára, vagyis a felhasználó részére történő rendelkezésre bocsátás időpontjára. Ugyanakkor, ha úgy véljük, hogy a villamos energia felhasználása egyes módjainak a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának harmadik és negyedik francia bekezdése alapján történő kizárása következtében a villamos energia előállítására felhasznált energiatermékek nem részesülnek mentességben, ez az energia nemcsak *de facto* megadóztatásra kerülne e mentesség ellenére is (lásd az előző pontot), hanem ráadásul ez az adófizetési kötelezettség a termelés, és nem a forgalmazás során keletkezne.

36. A fentiek fényében úgy vélem, hogy nem fogadható el az az érvelés, amely szerint a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdésének b) pontjában rögzített mentesség az irányelv további szabályai tekintetében az ott említett termékek meghatározásának szűkítését jelentené. Ez egyaránt vonatkozik a villamos energiára, amelyet e rendelkezés harmadik és negyedik francia bekezdése rögzít, valamint az első francia bekezdésben említett energiatermékekre is.

37. Nem változtat ezen álláspontom szerint az a körülmény, hogy a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja adómentességről rendelkezik, míg az irányelv 21. cikkének (3) bekezdésében olyan eseményről van szó, amely nem tekinthető adófizetési kötelezettséget megalapozó eseménynek.

38. Egyrésztől ugyanis mindkét eset gyakorlati eredménye azonos. Amennyiben az üzem az általa gyártott energiatermékeket energiatermékek előállítására használja fel, akkor nehéz az adókötelezettség keletkezését más időponthoz kötni, ennél fogva tehát az eredmény ugyanaz, mintha e termékre vonatkozna a mentesség. Ezt a rendelkezést egyébiránt így is ültették át a dán jogba (lásd a fenti 6. pontot).

39. Másrésztől nem a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja, illetve 21. cikkének (3) bekezdése szerinti mechanizmus hatása a lényeges, hanem az egyes termékek e rendelkezésekben említett kapcsolata. Az egyik és a másik esetben is az irányelv hatálya alá tartozó termékről van szó, amelyeket más termékek, köztük az ezen irányelv 2. cikke (4) bekezdésének b) pontjában (a 21. cikk

(3) bekezdése tekintetében az első francia bekezdésben, míg a 14. cikk (1) bekezdésének a) pontja esetében a harmadik és negyedik francia bekezdésben) meghatározott termékek előállítására használnak fel. Az említett irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontja ilyen vagy más értelmezésének azonos hatással kell járnia az e két rendelkezés alkalmazására vonatkozó kérdések megválaszolására.

40. Összefoglalva, a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának értelmezése, amely szerint az ezen irányelv hatálya alóli, e rendelkezésben rögzített kivétel azt jelenti, hogy az e rendelkezésben meghatározott termékek nem befolyásolhatják az irányelv hatálya alá tartozó más termékek adó mértékét, az említett irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján elfogadhatatlan eredményre vezetne. Ezen értelmezést tehát el kell utasítani, mind a 2. cikk (4) bekezdése b) pontjának harmadik és negyedik, mind az első francia bekezdése tekintetében.

A 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának sui generis adómentességként történő értelmezése

41. A fentiek alapján azon az állásponton vagyok, hogy a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdésének b) pontja tekintetében a dán kormány és a Bizottság által javasolt értelmezéstől eltérő értelmezést kell elfogadni. Úgy vélem ugyanis, hogy e rendelkezés lényegében az abban foglalt termékek ezen irányelvben meghatározott adóztatás alóli mentességét írja elő. Következésképpen e termékek nem tartoznak a harmonizált adózás hatálya alá, ugyanakkor továbbra is az említett irányelv szerinti energiatermékeknek és villamos energiának minősülnek. E mentesség irányelv hatálya alóli kivételként történő megfogalmazásának az a lényege, hogy a tagállamok továbbra is szabadon döntenek e termékek sajátos nemzeti előírások alapján történő esetleges megadóztatásának módjáról. Ez a szabadság lényegesen korlátozottabb a 2003/96 irányelv hatálya alá tartozó, de ezen irányelv alapján mentességben részesülő termékek esetében.⁵

42. Ezen értelmezés lehetővé teszi az irányelv rendelkezései koherenciájának megőrzését a villamos energia megadóztatása tekintetében. A 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt mentesség tehát azon villamos energia előállításához felhasznált termékekre is vonatkozik, amelynek felhasználására ezen irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának harmadik és negyedik francia bekezdésében meghatározott módok egyike szerint kerül sor, ami lehetővé teszi a fenti 33–35. pontban említett gyakorlati és logikai nehézségek elkerülését.

43. Ezen értelmezés egyúttal összhangban van a 2003/96 irányelv Bizottság által előterjesztett eredeti tervezetével⁶ is. E tervezet nem tartalmazott az ezen irányelv jelenlegi 2. cikke (4) bekezdésének megfelelő rendelkezést. Ehelyett e tervezet szerint az energiatermékek egyes kategóriái részesültek volna adómentességben, különösen azok, amelyeket nem üzemanyagként vagy fűtőanyagként használnak fel (a 2003/96 irányelv jelenlegi 2. cikke (4) bekezdésének b) pontjának első francia bekezdése), valamint a kémiai redukció céljaira, valamint elektrolízisnél és fémipari folyamatokban használt villamos energia is adómentességben részesült volna (a 2003/96 irányelv jelenlegi 2. cikke (4) bekezdésének b) pontjának harmadik francia bekezdése).⁷ Az említett irányelv jelenlegi 21. cikke (3) bekezdésének megfelelő rendelkezés azonban közvetlenül az energiatermékek meghatározására hivatkozott, megemlítve azon termékek Kombinált Nomenklatúra kódjait, amelyek előállítása során az ehhez felhasznált, ugyanazon üzemből származó energiatermékek megadóztatására nem került sor.⁸ A 2003/96 irányelv tervezetében elfogadotthoz hasonló konstrukció esetén a dán kormány és a Bizottság álláspontja még rendszertani elemzés nélkül is tarthatatlanná válna.

5 A 92/12 irányelv 3. cikkének (3) bekezdése. Lásd: 2007. július 5-i Fendt Italiana ítélet (C-145/06 és C-146/06, EU:C:2007:411, 44. pont).

6 COM(97) 30 végleges.

7 Lásd a tervezet 13. cikke (1) bekezdésének a) pontját.

8 Lásd a tervezet 18. cikkének (3) bekezdését.

44. Hasonló logika érvényesült az ásványi olajok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/81/EGK tanácsi irányelvben⁹ is, amelynek a 2003/96 irányelv a helyébe lépett. A 92/81 irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint az ezen irányelvben előírt összehangolt jövedékiadó-fizetési kötelezettség alól mentességben részesültek a „nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált ásványi olajok” [nem hivatalos fordítás]. Ezen irányelv 4. cikkének (3) bekezdése pedig a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének első mondatában foglalttal azonos elvet alkalmazott. A dán kormánynak és a Bizottságnak jelen ügyben képviselt álláspontja a 92/81 irányelv alapján is nehezen lenne védhető.

45. A 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének általam javasolt értelmezése szerint e rendelkezést (első mondat) minden esetben alkalmazni kell, amikor az abban említett létesítményben előállított termékek az irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében említett kategóriák egyikébe tartoznak, függetlenül attól, hogy azokat üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként használják-e fel.

46. Ezzel kapcsolatban nem osztom a dán kormánynak az észrevételeiben a jelen ügy kapcsán kifejtett álláspontját, amely szerint a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének ilyen értelmezése értelmetlenné tenné az irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának első francia bekezdését. Amint azt a fentiekben már kifejtettem, ezen utolsó rendelkezésnek lényegében az a célja, hogy az abban említett termékeket mentesítse az említett irányelv alapján történő összehangolt adózás alól, és egyidejűleg meghagyja a tagállamok arra vonatkozó szabadságát, hogy azokat a külön jogszabályok alapján esetleg megadóztassák.

47. Ugyanezen okból álláspontom szerint nincs ellentmondás az általam javasolt értelmezés és a Bíróság 2007. július 5-i Fendt Italiana ítéletéből eredő következtetések között.¹⁰ Ezen ítéletből egyedül az következik, hogy a tagállamoknak nincs joguk a 2003/96 irányelvben foglalt összehangolt adóztatás hatályát kiterjeszteni azokra a termékekre, amelyeket nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként használnak fel. Ez azonban nem jelenti azt, hogy e termékek ne minősüljenek többé ezen irányelv értelmében energiatermékeknek. Egyébiránt maga a Bíróság is „energiatermékeként” hivatkozik az e kategóriába tartozó termékekre.¹¹

48. Továbbra is fennmarad az a kérdés, hogy mi a célja a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének, ha azt az általam javasoltak szerint értelmezzük. Igaz ugyan, hogy a villamos energia előállításához használt termék ezen villamos energia későbbi felhasználásától függetlenül történő mentesítésének indokolása már a fenti 33–35. pontban említett szempontok alapján is érthető, ugyanakkor nem tűnhet teljes mértékben indokoltnak a későbbiekben nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált más energiatermékek előállításához használt energiatermékek adókötelességének hiánya.

49. A dán kormány és a Bizottság álláspontja szerint a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének az célja, hogy elkerüljék az energiatermékek utáni kétszeres adófizetést, amelyre először közvetlen, majd közvetett, az előállításukhoz felhasznált energiatermékek adóztatása útján kerülne sor. Az említett rendelkezés ilyen célja alátámasztaná a dán kormány és a Bizottság által javasolt értelmezést, amely szerint nem tekinthető adófizetési kötelezettséget megalapozó eseménynek, ha az energiatermékeket kizárólag más, adóköteles energiatermékek – azaz üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált termékek – előállításához használják fel.

50. Megjegyzendő azonban, hogy a 2003/96 irányelv nem tartalmazza az energiatermékek kétszeres adóztatásának általános tilalmát. Az egyszeri adóztatás elve egyedül a villamos energiára vonatkozik: az a forgalmazás során kerül megadóztatásra, míg az előállításához felhasznált energiatermékek mentesülnek az adó alól (lásd a fenti 34. és 35. pontot). Az energiatermékek tekintetében az említett irányelv 21. cikke (3) bekezdésének második mondata ugyanakkor a tagállamok számára csak

⁹ HL 1992. L 316., 12. o.

¹⁰ 2007. július 5-i ítélet, C-145/06 és C-146/06, EU:C:2007:411.

¹¹ Lásd: 2007. július 5-i Fendt Italiana ítélet (C-145/06 és C-146/06, EU:C:2007:411, 41. pont).

fakultatív felhatalmazást tartalmaz, amely szerint „a tagállamok úgy tekinthetik, hogy nem alapoz meg adóköteles eseményt a nem ilyen létesítményen [azaz energiatermékeket előállító létesítményen] belül előállított energiatermékek és villamos energia felhasználása”. Ugyanígy tehát a más energiatermékek előállításához felhasznált, de nem ugyanazon létesítményen belül előállított energiatermékek is adókötelesek lehetnek, függetlenül attól, hogy a végtermékek szintén adókötelesek. Igaz ugyan, hogy éppen Dánia élt ezzel a lehetőséggel, mentesítve az adókötelezettség alól az energiatermékek előállításához felhasznált valamennyi energiaterméket, azok előállítási helyétől függetlenül.¹² Ez azonban nem változtat azon a tényen, hogy a 2003/96 irányelv nem tartalmazza az energiatermékek egyszeri adóztatásának általános szabályát.

51. A 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdésében foglalt rendelkezést inkább azok a nehézségek indokolják, amelyeket az ugyanabban a termelőüzemben egy időben előállított és felhasznált termékek megadóztatása okozna. Ez nemcsak további terhet jelentene egy ilyen létesítménynek, hanem az adóhatóságok szigorú ellenőrzését is szükségessé tenné. Ilyen nehézségek nem adódnak az energiatermékeket későbbiekben felhasználó létesítménytől eltérő, más termelő által előállított energiatermékek esetében, mivel az adókötelezettség e termelő vagy forgalmazó esetében keletkezik, amely később a terhet az értékesített energiatermékek árában a fogyasztóra hárítja. Ezért e bekezdés második mondata az ilyen helyzetek megadóztatását a tagállamok belátására bízta.

52. Tisztában vagyok azzal, hogy a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének általam javasolt értelmezése – amely szerint az energiatermékek e rendelkezésen belül használt fogalmába beletartozik az ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében felsorolt valamennyi termék, még a nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált energiatermékek is –, az említett irányelvben szabályozott adózási rendszerben még ezen indokolás mellett is joghézagot eredményez. A nem adóköteles energiatermékek előállítására használt energiatermékeknek ugyanis főszabály szerint adóköteleseknek kell lenniük.

53. Elsősorban azonban, amint azt észrevételeiben maga a Bizottság is megállapította (lásd a jelen indítvány 23. pontját), az üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként csak alkalmászerűen felhasznált termék kategóriák esetében, már a 2003/96 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése is tartalmazza a megfelelő kikötéseket, az a), d) és h) pontban. Az e kategóriákba tartozó termékek ezen irányelv szerint nem minősülnek energiatermékeknek akkor, ha azokat nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként használják fel. A fennmaradó kategóriák tartalmazzák ugyanakkor azokat a termékeket, amelyeket rendszerint üzemanyagként vagy fűtőanyagként használnak fel, vagy erre szánják őket. Az adózásban fennálló esetleges joghézag tehát csak kivételes, az alapügyhöz hasonló helyzetekre vonatkozik.

54. Másodsorban, a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdésének az irányelv 2. cikkének (1) és (2) bekezdésében használt fogalmak alkalmazási körét korlátozó rendelkezésként való értelmezése, amely a jelen indítvány 33–35. pontjában taglalt nehézségeket eredményezné, sokkal nagyobb mértékben sértené az ezen irányelvben szabályozott adózási rendszer összhangját, mint az említett, általam javasolt értelmezésből fakadó joghézag.

55. Ebből az okból sem győz meg a Bizottság azon érvelése, amely szerint a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdését az energiatermékek adókötelezettségét megállapító szabály alóli kivételként, megszorítóan kell értelmezni. Igaz, hogy a kivételeket megszorítóan, és semmi esetre sem kiterjesztően kell értelmezni, ez azonban nem vezethet lényeges ellentmondásokhoz az irányelv más szabályainak értelmezésében, olyanokhoz, mint amelyekre ezen indítvány 33–35. pontjában mutattam rá.

¹² Mindenesetre álláspontom szerint ez következik a jelen indítvány 6. pontjában hivatkozott dán jogszabályokból.

56. Harmadszor és végezetül, a 2003/96 irányelv nagyon sok kivételt, mentességet és eltérést tartalmaz.¹³ Következésképpen az ezen irányelvben szabályozott rendszer nem az általános és feltétel nélküli adóztatás elvén alapul, ezáltal pedig az energiatermékeket előállító létesítményen belül felhasznált energiatermékek megadóztatásának hiánya véleményem szerint nem ássa alá lényegesen a rendszer logikáját.

57. A fenti megfontolások összességére figyelemmel azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ adja, hogy a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének első mondatát úgy kell értelmezni, hogy az „energiatermékek” abban foglalt fogalmába beletartozik valamennyi termék, amelyről ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése rendelkezik, függetlenül attól, hogy azokat üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként használják-e fel.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés

58. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés arra vonatkozik, hogy a tagállamok a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének alkalmazását korlátozhatják-e azokra az esetekre, amikor az energiaterméket az irányelv alapján adóköteles energiatermékek előállításához használják fel. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor nem tisztázza, hogy csak az üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált, és ezáltal ezen irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának első francia bekezdése szerinti kivétel alá nem tartozó energiatermékekre gondol-e, vagy ezen túlmutató korlátozásra, például azon termékekre, amelyekre az ezen irányelv szerinti számos mentesség egyike sem vonatkozik.

59. Mindettől függetlenül azonban különbséget kell tenni a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdése első mondatának és az irányelv 21. cikke (3) bekezdése második mondatának jogi természete között.¹⁴

60. Ami az említett irányelv 21. cikke (3) bekezdésének első mondatát illeti, e rendelkezés a tagállamokra nézve kötelező jellegű. Ezen országok tehát kötelesek e rendelkezést a nemzeti jogukba átültetni, és érvényesülését teljeskörűen biztosítani. A tagállamok ezért nem korlátozhatják e rendelkezés alkalmazását oly módon, amely eltérne annak többek között a Bíróság jelen ügyben hozott ítéletéből eredő helyes értelmezésétől. Ha tehát a Bíróság a jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre vonatkozó javaslatomnak megfelelően azt mondja ki, hogy e rendelkezés a 2003/96 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerinti valamennyi energiatermék előállítására vonatkozik, függetlenül azok felhasználási módjától, a tagállamok nem jogosultak korlátozni annak alkalmazhatóságát. Ezen irányelv 21. cikke (3) bekezdése első mondatának alkalmazása tekintetében az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés tekintetében pedig a válasz nemleges lesz.

61. Ami a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének második mondatában foglalt szabályt illeti, annak fakultatív jellege van, ráadásul úgy tűnik, hogy többféle alkalmazási módot is biztosít. Következésképpen azt gondolom, hogy itt a tagállamoknak lényegesen nagyobb mérlegelési mozgásteret áll rendelkezésükre.

62. Az alapügy azonban az energiatermékek azon létesítményen belüli felhasználására vonatkozik, amelyben azokat előállítják, ezért ebben az esetben a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének első mondatát kell alkalmazni. E rendelkezés második mondatának értelmezésére vonatkozó kérdés hipotetikus jellegű lenne. Ennek megfelelően azt javaslom, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre adott válasz ezen irányelv 21. cikke (3) bekezdése első mondatának értelmezésére korlátozódjon.

¹³ A jelen indítványban említett mentességeken kívül, lásd például a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának második és ötödik francia bekezdését, 15. és 17. cikkét, emellett a tagállamokra vonatkozó, a 18., 18a. és 18b. cikkében foglalt egyedi eltéréseket.

¹⁴ Emlékeztetőül, a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének második mondata szerint „[a] tagállamok úgy tekinthetik, hogy nem alapoz meg adóköteles eseményt a nem ilyen létesítményen belül előállított energiatermékek és villamos energia felhasználása” (kiemelés tőlem).

Következtetések

63. A fentiek összességére figyelemmel azt javaslom a Bíróságnak, hogy az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

- 1) Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv 21. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az energiatermékek e rendelkezésben használt fogalmába beletartozik az ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében foglalt valamennyi termék, függetlenül attól, hogy azokat üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként használják-e fel.
- 2) A tagállamok az e rendelkezés hatálya alá tartozó létesítményben előállított energiatermékek felhasználásának jellege vagy módja alapján nem jogosultak e rendelkezés alkalmazási körét korlátozni.