



Határozatok Tára

MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. április 23.¹

C-44/19. sz. ügy

Repsol Petróleo, SA
kontra
Administración General del Estado

(a Tribunal Supremo [legfelsőbb bíróság, Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – 2003/96/EK irányelv – Az energiatermékek és a villamos energia adóztatása – A 21. cikk (3) bekezdése – Az energiatermékeket előállító létesítményben felhasznált energiatermékek adómentessége – Az energiatermékek és egyéb termékek egyidejű előállítása”

Bevezetés

1. Az uniós jog harmonizálja az energiatermékek adóztatásának alapvető szabályait, és meghatározza a minimális adómértéket is. Az energiatermékek más energiatermékek előállításához való felhasználása azonban adómentes. A vonatkozó rendelkezésekkel a Bíróság már számos ítéletében foglalkozott.² Mindazonáltal sem e rendelkezések, sem a Bíróság említett ítélkezési gyakorlata nem ad választ arra a kérdésre, hogy miként kell kezelni a más energiatermékek előállításához felhasznált energiatermékeket, amikor e termelés keretében energiatermékeknek nem minősülő termékek is készülnek. A jelen ügy ezt a problémát érinti.

Jogi háttér

Az uniós jog

2. Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv³ 21. cikkének (1) és (3) bekezdése szerint:

„(1) A [jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i] 92/12/EGK [tanácsi] irányelvben [HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.] 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.

¹ Eredeti nyelv: lengyel.

² Lásd különösen: 2018. június 6-i Koppers Denmark ítélet (C-49/17, EU:C:2018:395); 2018. június 27-i Turbogás ítélet (C-90/17, EU:C:2018:498); 2019. november 7-i Petrotel-Lukoil ítélet (C-68/18, EU:C:2019:933).

³ HL 2003. L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 405. o.; helyesbítés: HL 2017. L 5., 23. o.

[...]

(3) Energiatermékeknek az energiatermékeket előállító létesítményen belüli felhasználását nem lehet a jövedéki adó adóztatandó tényállásának tekinteni, ha a felhasználás e létesítményen belül előállított energiatermékeket érint. A tagállamok úgy is tekinthetik, hogy nem alapoz meg adóköteles eseményt a nem ilyen létesítményen belül előállított energiatermékek és villamos energia felhasználása, valamint a villamos energia előállításához használandó tüzelő-, fűtőanyagot előállító létesítményeken belüli energiatermék- és villamosenergia-felhasználás. Ha a felhasználás nem energiatermékek előállításához kapcsolódó célokat és különösen járművek meghajtását szolgálja, ezt adófizetési kötelezettséget megalapozó adóköteles eseménynek kell tekinteni.”

A spanyol jog

3. A 1992. december 28-i Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (a jövedéki adóról szóló 38/1992. sz. törvény)⁴ 47. cikke (1) bekezdésének b) pontja a következőképpen rendelkezik:

„Adómentesek azok a saját felhasználások, amelyek magukban foglalják

[...]

b) Az ásványolajok tüzelő- vagy fűtőanyagként való használatát az ásványolajok jövedékiadó-felfüggesztéssel történő gyártási folyamata során.”

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

4. A Repsol Petróleo SA egy spanyol jog szerinti társaság (a továbbiakban: Repsol), amely többek között az energiatermékeknek nyersolaj-finomítás során történő előállításával foglalkozik. Ennek során az energiatermékeken kívül több más termék is keletkezik, mint például kén, nyersolajból származó nehéz párlatok vagy aromás vegyületek, valamint vízpára. E termékeket ezt követően a vegyiparban értékesítik és használják fel, részben pedig a gyártási folyamat során újra felhasználják.

5. 2012. április 2-án a spanyol adóhatóság határozatot hozott a Repsollal szemben, amelyben az ásványolajokat terhelő jövedéki adó megfizetésére kötelezte a Repsolt a 2007. és 2008. adóév vonatkozásában az általa előállított ásványolajoknak a gyártási folyamat során tüzelő-, fűtőanyagként történő felhasználása jogcímén, amennyiben a folyamat során energiatermékeknek nem minősülő termékeket állított elő. Az adóhatóság szerint ugyanis a gyártási folyamat során felhasznált ásványolajokat az e folyamat során keletkező, energiatermékektől eltérő termékek mennyiségének arányában kell adóztatni.

6. A Repsol e határozattal szemben benyújtott keresetét a közigazgatási eljárásban és az elsőfokú bírósági eljárásban elutasították. E határozatok többek között a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság, Spanyolország) azon állandó ítélkezési gyakorlatán alapultak, amely szerint az energiatermékek saját felhasználása csak annyiban tekinthető adómentesnek, amennyiben más energiatermékek előállítására szolgál. Ez az ítélkezési gyakorlat a 92/81 irányelvet⁵ átültető rendelkezések alapján alakult ki.

7. A Repsol az elsőfokú ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

⁴ A BOE 1992. december 29-i 312. száma, 44305. o.

⁵ Az ásványi olajok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/81/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 12. o.). A 2003/96 irányelvvel hatályon kívül helyezett és felváltott irányelv.

8. E körülmények között a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az 1996. október 27-i 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdését, hogy az lehetővé teszi, hogy energiatermékeknek a gyártó létesítményeiben megvalósuló, saját felhasználására irányuló ügyleteket ásványolajokra vonatkozó jövedéki adóval terheljék a nem energiatermékek keletkezésének arányában?

Vagy, épp ellenkezőleg, a hivatkozott rendelkezés azon célja, hogy a végső energiatermékek előállításához szükségesnek tekintett energiatermékek felhasználását az adózás alól kizárja, megakadályozza az ugyanezen saját felhasználás adóztatását azon részben, amelyben e felhasználás egyéb, nem energiatermékeknek minősülő termékek keletkezését eredményezi, akkor is, ha e keletkezés maradvány jellegű és a termelési folyamat következményeként elkerülhetetlenül bekövetkezik?”

9. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2019. január 24-én érkezett a Bírósághoz. A Repsol, a spanyol és a cseh kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. A 2020. március 4-én tartott tárgyaláson a Repsol, a spanyol kormány, valamint az Európai Bizottság képviseltette magát.

Elemzés

10. A jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2003/96 rendelet 21. cikkének (3) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy ha az energiatermékek gyártási folyamata során elkerülhetetlenül energiatermékeknek nem minősülő termékek is keletkeznek, akkor az energiatermékek saját termelésre történő felhasználása egyáltalán nem tekinthető adóköteles eseménynek, vagy csak arányosan, azon részében, amelyben e folyamat során energiatermékek keletkeznek, leszámítva a más termékeknek megfeleltethető részt.

11. Előzetesen meg kell állapítani, hogy a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdése összetett struktúrájú.

12. E rendelkezés első mondata szerint nem lehet adófizetési kötelezettséget megalapozó adóköteles eseménynek tekinteni az energiatermékek úgynevezett saját felhasználását, azaz a termékek azokat előállító létesítményben történő felhasználását.

13. E rendelkezés második mondata lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy ne tekintsék adóköteles eseménynek egy energiatermékeket előállító létesítmény esetén azon energiatermékek (valamint villamos energia) létesítményen belüli felhasználását sem, amelyeket nem ebben a létesítményben állítottak elő.

14. Végül a harmadik mondat kimondja, hogy a fenti szabályozás nem alkalmazható, ha az energiatermékek felhasználása az ilyen termékek előállításától eltérő célokat szolgál, például járművek meghajtását.

15. A 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének harmadik mondatából *a contrario* levezethető, hogy kizárólag az energiatermékek ilyen termékek előállítása céljából történő felhasználása nem tekintendő (vagy tekinthető) adóköteles eseménynek. Ezt a következtetést támasztja alá a szóban forgó rendelkezés előzményének tekinthető rendelkezés, nevezetesen a 92/81 irányelv 4. cikke (3) bekezdésének szövege is, amely szerint az ásványolajok e termékeket előállító üzemen belüli létesítményekben történő felhasználását nem lehet adóköteles eseménynek tekinteni, „feltéve, hogy e felhasználást az említett termelés céljából végzik”. E rendelkezés magában foglalta a 2003/96 irányelv

21. cikke (3) bekezdése jelenlegi harmadik mondatának megfelelő rendelkezést is.⁶

16. Mindazonáltal, amint azt a jelen indítvány bevezetőjében már említettem, a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdése nem ad választ arra kérdésre, hogy adóköteles eseménynek minősül-e, és ha igen, milyen mértékben, az energiatermékeknek azon gyártási folyamat céljára történő felhasználása, amelynek során egyidejűleg energiatermékek és más termékek is keletkeznek.

17. Úgy tűnik, hogy jelen ügyben két eltérő érvelés fogadható el.

18. Egyrészt, amint arra a cseh kormány észrevételeiben helyesen mutat rá, a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének szó szerinti értelmezése arra a következtetésre vezethet, hogy e rendelkezést az alapeljárásbelihez hasonló helyzetben a Repsol által alkalmazott gyártási folyamatban felhasznált valamennyi energiatermékre alkalmazni kell.

19. E rendelkezésben ugyanis csak az „[e]gy energiatermékeket előállító létesítmény esetén az energiatermékek létesítményen belüli felhasználásá[ról]” esik szó, míg harmadik mondata kizárja a „nem energiatermékek előállításához kapcsolódó célokat” szolgáló felhasználást.

20. Márpedig, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban és a felek észrevételeiben szereplő információkból kitűnik, a nyersolaj finomításának gyártási folyamatában a nyersolaj ezen eljárás által megkövetelt hőmérsékletre történő felhevítését szolgáló energiatermékeket teljes mértékben energiatermékek előállításához használják fel. Az energiatermékeknek nem minősülő termékek egyidejű keletkezése e folyamatnak csupán mellékes jellegű és elkerülhetetlen következménye. E termékek keletkezése az energiatermékek előállítási folyamatának elválaszthatatlan részét képezi, így meg kell állapítani, hogy az e technológiai folyamat során felhasznált valamennyi energiatermék energiatermékek előállítását szolgálja. A 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének szövege ezért szó szerint arra utalna, hogy a fentiekben említett energiatermékeknek is – mint teljes egészében energiatermékek előállítása érdekében felhasználtaknak – teljes egészében az említett szabályozás hatálya alá kellene tartozniuk.

21. A 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének ezen értelmezését – amint arra a Repsol helyesen hivatkozik – a Bíróság ítélkezési gyakorlata is megalapozza. A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy „e rendelkezés harmadik mondatának negatív megfogalmazásából arra lehet következtetni, hogy e rendelkezés e kivétel kedvezményéből az energiatermékeknek csak azon felhasználását zárja ki, amely *semmilyen kapcsolatban nem áll az energiatermékek előállításával*”, valamint, hogy „az energiatermékek felhasználása kizárólag annak módjai miatt nem fosztható meg az említett kivétel kedvezményétől, *amennyiben hozzájárul az energiatermékek előállításának technológiai folyamatához*”.⁷ Márpedig nehéz lenne tagadni, hogy az alapeljárásbelihez hasonló helyzetben a technológiai folyamat során felhasznált energiatermékek összességében „semmilyen kapcsolatban nem állnak az energiatermékek előállításával”, és teljes egészükben „hozzájárulnak az energiatermékek előállításának technológiai folyamatához”.

22. Másrészt viszont ez az irányelv említett rendelkezésének szövegére tekintettel elfogadott értelmezés nem veszi kellőképpen figyelembe e rendelkezés értelmezésének rendszerszintű szempontjait,⁸ és az energiatermékeknek nem minősülő termékek előállításához felhasznált energiatermékek megadóztatásának indokolatlan elmaradásához vezetne.

⁶ A 92/81 irányelv ugyanakkor nem tartalmazott a tagállamok részére a 2003/96 irányelv jelenlegi 21. cikke (3) bekezdésének második mondatában adothoz hasonló felhatalmazást.

⁷ 2019. november 7-i Petrotel-Lukoil ítélet (C-68/18, EU:C:2019:933, 30. pont, kiemelés tőlem).

⁸ Az uniós jogi rendelkezések értelmezése rendszerszintű aspektusainak figyelembevételét a Bíróság ítélkezési gyakorlata követeli meg (a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdését illetően lásd: 2018. június 6-i Koppers Denmark ítélet, C-49/17, EU:C:2018:395, 22. pont).

23. Amennyiben ugyanis a gyártási folyamat során mind energiatermékek, mind energiatermékeknek nem minősülő termékek egyaránt keletkeznek, az ilyen gyártási folyamatot mindkét kategóriába tartozó termékek egyidejű előállításának kell tekinteni.

24. E tekintetben nincs jelentősége annak, hogy az alapügyben vizsgálthoz hasonló helyzetben az energiatermékeknek nem minősülő termékek előállítása maradvány jellegű és elkerülhetetlen, vagyis nem önmagában az előállítási folyamat egyik céljának, hanem elkerülhetetlen következménynek minősül. Ha ugyanis a gyártási folyamat során előállított termékek piaci értékkel bírnak, és azokat gyártójuk értékesítheti, azok számára termékké, azaz lehetséges bevételi forrássá válnak. Nem releváns tehát az a kérdés, hogy előállításuk célzottan, vagy csupán más termékek előállításának elkerülhetetlen következményeként történik-e. Adójogi szempontból e két helyzetet azonos módon kell kezelni. Ezt kívánja meg az egyenlőség elve és a versenytorzulás megakadályozásának szükségessége. Akkor lenne csak más a helyzet, ha az energiatermékek gyártási folyamata során keletkező más termékeknek csak elhanyagolható piaci értéke lenne, vagy ilyen értékkel egyáltalán nem rendelkeznének, és azok gyártójuk számára csak költséget jelentenének. Nem értek tehát egyet a Repsol azon véleményével, amely szerint a szóban forgó tevékenység „elsődleges célja” a meghatározó. A gazdasági tevékenység a jogszabályok – köztük az adójogi szabályok – hatálya alá nem e tevékenység célja, hanem tényleges tárgya és hatásai miatt tartozik.

25. A 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdése ugyanis csak annyiban teszi lehetővé, hogy ne tekintsek adóköteles eseménynek az energiatermékek felhasználását, amennyiben e felhasználás olyan végtermékek előállítására szolgál, amelyek ezt követően ezen irányelv alapján üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként történő felhasználásra szánt energiatermékeként adókötelesek.⁹

26. Ezzel szemben az energiatermékeknek a gyártási folyamat során tüzelő-, fűtőanyagként történő felhasználása adóköteles, ha a végtermék nem energiatermék, vagy azt nem üzemanyagként vagy tüzelő-, fűtőanyagként való felhasználásra szánták.

27. Az energiatermékek adóztatásának elmaradása ez utóbbi esetben joghézagot teremtene a 2003/96 irányelv alapján létrehozott adóztatási rendszerben, mivel nem lennének adókötelesek a főszabály szerint adókötelezettség alá tartozó termékek.¹⁰

28. E termékek adóztatásának az elmaradását nem ellensúlyozná tehát az e termékek felhasználásával előállított végtermékek megadóztatása, mivel az említett végtermékek nem lennének adókötelesek.¹¹

29. A 2003/96 irányelv alapján létrehozott adóztatási rendszer koherenciája ezért megköveteli a gyártási folyamatban felhasznált energiatermékek adóztatását, amennyiben e folyamat során energiatermékeknek nem minősülő termékek keletkeznek.

30. Igaz, hogy – amint azt a jelen indítvány 21. pontjában jeleztem – a Bíróság a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének értelmezésére vonatkozó egyik ügyben megállapította, hogy e rendelkezés csak abban az esetben alkalmazható, ha az energiatermékeket az energiatermékek előállításához egyáltalán nem kapcsolódó célokra használják fel.¹² Márpedig más a helyzet abban az esetben, ha egyetlen technológiai folyamat keretében, egyszerre állítanak elő mind energiatermékeket, mind energiatermékeknek nem minősülő termékeket.

9 2018. június 6-i Koppers Denmark ítélet (C-49/17, EU:C:2018:395, 32. pont).

10 2018. június 6-i Koppers Denmark ítélet (C-49/17, EU:C:2018:395, 29. pont).

11 2018. június 6-i Koppers Denmark ítélet (C-49/17, EU:C:2018:395, 30. pont).

12 2019. november 7-i Petrotel-Lukoil ítélet (C-68/18, EU:C:2019:933, 30. pont).

31. Figyelembe kell azonban venni a Bíróság említett ítéletének alapjául szolgáló ügy kontextusát. A Petrotel-Lukoil ügy a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének vízgőz előállításához felhasznált energiatermékekre való alkalmazására vonatkozott, amely vízgőzt a későbbiekben többek között energiatermékek gyártási folyamata során használták fel. A Bíróság ebben az összefüggésben állapította meg, hogy az említett rendelkezés alkalmazása alól csak azok a helyzetek vannak kizárva, amelyekben az energiatermékek felhasználása nem energiatermékek előállításához kapcsolódó célokat szolgál. Ezzel szemben, ha e termékeket köztes termékek előállítására, majd a későbbiekben pedig energiatermékek előállításához használják fel, e rendelkezés teljeskörűen alkalmazandó. Az nem volt azonban kétséges, hogy a Petrotel-Lukoil ügy tárgyát képező termelési folyamatban a végtermékek energiatermékek voltak.

32. A jelen ügyben ugyanakkor eltérő helyzetről, mégpedig az energiatermékek és az energiatermékek nem minősülő termékek egyidejű előállításának folyamatáról van szó. A jelen ügyre tehát nem ültethetők át automatikusan a Bíróság Petrotel-Lukoil ügyben tett megállapításai.

33. A jelen ügygel több hasonlóságot mutathat a Cristal Union ügy.¹³ Ez az ügy arra a kérdésre vonatkozott, hogy a villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek tekintetében a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt adómentességet azokra az energiatermékekre is alkalmazni kell-e, amelyeket villamos- és hőenergia úgynevezett kapcsolt energiatermelés folyamatával történő egyidejű előállításához használnak fel.

34. Kétségtelen, hogy ebben az ügyben a Bíróság nem értelmezte a 2003/96 irányelv 21. cikkének (1) bekezdését, azonban hasznos analógia alapjául szolgálhat a jelen ügy számára, ugyanis az ilyen mentességre jogosító energia (azaz a villamos energia) és az ilyen jogot nem biztosító energia (hőenergia) egyidejű előállításához felhasznált energiatermékek adómentességére vonatkozott. Ez az analógia annál is inkább indokolt, mivel a kapcsolt energiatermelési mechanizmus azon az elgondoláson alapul, hogy hasznos és gazdaságilag megtérülő módon használják fel a más típusú energia előállításából származó olyan energiát, amelyet a hagyományos termelési technológia nem hasznosított, és amely így elveszett. Ugyanez vonatkozik a jelen ügyre is, amely az energiatermékeknek nem minősülő olyan termékekre vonatkozik, amelyek előállítása az energiatermékek előállításának járulékos és elkerülhetetlen következménye, és amelyek üzleti felhasználásra kerülnek, és így piaci értékkel rendelkeznek.

35. A Cristal Union ügyben a Bíróság nem vonta kétségbe, hogy a villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek kötelező jellegű adómentessége a kapcsolt energiatermelésre is alkalmazandó.¹⁴ Ugyanakkor az sem volt kétséges, hogy ezen adómentesség a kapcsolt energiatermelés folyamata során felhasznált energiatermékeknek csak azon részére vonatkozik, amely – a villamos energiának az egyidejűleg keletkezett hőenergiához viszonyított mennyiségének arányában – villamos energia előállítására szolgál. A Bíróság annak ellenére döntött így, hogy a kapcsolt energiatermelésre irányuló technológiai folyamatban az e folyamat során felhasznált összes energiaterméket felhasználják villamosenergia- és a hőenergia-termelésre egyaránt. Nem különíthetők el e termékek egyik vagy másik típusú energia előállításához felhasznált mennyiségei.¹⁵

36. A Bíróság tehát azt az elvet vette alapul, hogy az energiatermékek e termelés tekintetében adómentességre jogosító és ilyen jogot nem keletkeztető termékek egyidejű előállítása esetén a mentességet az e gyártási folyamat során előállított különböző kategóriákba tartozó végtermékek mennyiségeire arányosan kell alkalmazni.

13 2018. március 7-i Cristal Union ítélet (C-31/17, EU:C:2018:168).

14 2018. március 7-i Cristal Union ítélet (C-31/17, EU:C:2018:168, rendelkező rész).

15 Lásd különösen: 2018. március 7-i Cristal Union ítélet (C-31/17, EU:C:2018:168, 45. pont), amelyben a Bíróság azt vizsgálta, hogy milyen esetleges nehézségek merülhetnek fel az energiatermékek arányának előállított energiátípusonkénti kiszámítása során.

37. A jelen ügyben – véleményem szerint – hasonló elvet kell alapul venni. Energiatermékek és energiatermékek nem minősülő termékek egyidejű előállításának esetén az energiatermékek e termelés céljából történő felhasználása a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdése alapján nem tekinthető adóköteles eseménynek, csak olyan arányban, amely megfelel az e folyamat során előállított energiatermékek arányának.

38. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Repsolhoz hasonló helyzetben lévő energiatermék-gyártót egyáltalán nem éri hátrány az általa felhasznált energiatermékeknek az egyidejűleg előállított energiatermékeknek nem minősülő termékek arányának megfelelő arányban történő adóztatásával. Amennyiben ugyanis az energiatermékeket energiatermékek előállításához használják fel, ezen energiatermékekre teljes mértékben a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdésében foglalt szabályozás alkalmazandó. Ezzel szemben, ami az energiatermékeknek nem minősülő termékek előállítását illeti, az e termeléshez felhasznált energiatermékeket terhelő adó közvetett adóként teljes egészében ellensúlyozható a piacon forgalmazott energiatermékeknek nem minősülő termékek árában, hasonlóan minden más olyan termékekhez, amelyek előállításához energiatermékeket használnak fel.

39. Ez a megoldás a torzulásmentes verseny megőrzésének szükségessége szempontjából még szükséges is. Előfordulhat ugyanis, hogy a kizárólag egyetlen technológiai eljárásban energiatermékekkel egyidejűleg előállított energiatermékeknek nem minősülő termékek versenyeznek azokkal a hasonló termékekkel, amelyeket nem ilyen kapcsolt előállítási folyamat során állítanak elő, és amelyek előállításához viszont energiatermékeket használnak fel. Márpedig az ilyen energiatermékek az általános szabályok szerint adóznak, így a kapcsolt előállítási folyamatban felhasznált energiatermékeket azonos módon kell kezelni. Nem csupán a Repsol által alkalmazott technológiai folyamat során előállított termékekről van szó, hanem minden olyan termékről, amelyet jelenleg vagy a jövőben valamely energiatermékkel egyidejűleg állítanak, vagy állíthatnak elő.

40. E tekintetben nincs jelentősége annak, hogy az energiaterméknek nem minősülő termékek keletkezése járulékos és elkerülhetetlen következménye ez energiatermékek előállításának, sem annak, hogy előállításukat – mint például a kénnek a kéntelenítési folyamat során történő kinyerését – a környezet védelmére irányuló jogi szabályozás írja elő. Az adott ágazatban gazdasági tevékenységet folytató valamennyi gazdasági szereplőnek számolnia kell e tevékenység költségeivel és korlátaival. Az a tény, hogy bizonyos energiatermékek gyártási folyamata során elkerülhetetlenül bizonyos energiatermékeknek nem minősülő termékek is keletkeznek, e tevékenység közismert jellemzője, és ez utóbbi termékek piacon történő értékesítésének lehetősége e tevékenységek gazdasági oldalához tartozik. Ugyanígy e gazdasági oldalhoz tartozik az előállítás céljából felhasznált energiatermékek adóztatása is, az előállított energiatermékeknek nem minősülő termékek arányának megfelelő arányban.

41. Nem osztom a Repsol azon álláspontját sem, amely szerint a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdése szövegének a 92/81 irányelv 4. cikke (3) bekezdésének szövegéhez képest bekövetkezett változásával annak értelmezését is meg kell változtatni.

42. A 92/81 irányelv 4. cikke (3) bekezdésének első albekezdése úgy rendelkezett, hogy az ásványolajok e termékeket előállító üzemen belüli létesítményekben történő felhasználását nem lehet adóköteles eseménynek tekinteni, „feltéve, hogy e felhasználást [ezen olajok előállítása] céljából végzik”. E bekezdés második albekezdése ezt követően kifejtette, hogy a nem az említett termeléssel kapcsolatos célokat szolgáló felhasználást adóköteles eseménynek kell tekinteni. E rendelkezés az ásványolajok két felhasználását különböztette meg: az ilyen olajok előállításához kapcsolódó és az említett előállításához nem kapcsolódó célokat szolgáló felhasználást. Ezek egyszerre egymást kölcsönösen kizáró és kimerítő jellegű kategóriák: a szabályozás nem rendelkezik olyan helyzetről, amely mindkét kategóriába tartozik, és olyan helyzetről sem, amely egyik kategóriába sem.

43. A 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének szövege nem változtat ezen. E bekezdés első mondatában, amely megfelel a 92/81 irányelv 4. cikke (3) bekezdése első albekezdésének, nem szerepel ugyan az a kikötés, amely szerint a felhasználásnak az energiatermékek előállításával kapcsolatos célokat kell szolgálnia. E kikötés azonban megmaradt az említett rendelkezés harmadik mondatában, amely megfelel a 92/81 irányelv 4. cikke (3) bekezdése második albekezdésének, és amelynek szövege lényegében azonos. Az uniós jogalkotó egyértelműen és – véleményem szerint – helyesen állapította meg, hogy ugyanannak a kikötésnek mindkét mondatban történő megisméltése felesleges. Ugyanis, mivel a harmadik mondat kizárja az energiatermékek nem a termeléssel kapcsolatos célokat szolgáló felhasználásának eseteit, ez szükségszerűen azt jelenti, hogy az első mondat csak az e termeléssel kapcsolatos felhasználás eseteire vonatkozik. A 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdése első és harmadik mondatának szabályozási tartalma tehát azonos a 92/81 irányelv 4. cikkének (3) bekezdésével.¹⁶ Ezen egyáltalán nem változtat a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének második mondatával való kiegészítése, amely kizárólag az energiatermékek felhasználása adóköteles eseménynek nem tekinthető eseteinek listáját bővíti. Ez nem változtatja meg azt a tényt, hogy a felhasználásnak az ilyen termékek előállításának céljából kell történnie.

44. Nincs tehát szó azon logika megváltozásáról, amelyet észrevételeiben a Repsol említ. A Repsol észrevételei szerint a 92/81 irányelv 4. cikke (3) bekezdésének alapján az ásványolajok saját felhasználásának adóztatását kell főszabálynak tekinteni, az ilyen olajok adóztatásának elmaradását pedig kivételnek. A 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdése alapján viszont az energiatermékek saját felhasználása adóztatásának elmaradása főszabálynak, adóztatása pedig – abban az esetben, ha e felhasználás nem kapcsolódik ilyen termékek előállításához – kivételnek minősül.

45. Aligha lehet ezzel az állásponttal egyetérteni. Mind a 92/81 irányelv, mind pedig a 2003/96 irányelv ugyanazt a logikát követi, mégpedig azt, hogy az ásványolajok, illetve az energiatermékek adóztatása a főszabály, és e termékek saját felhasználása adóztatásának elmaradása minősül kivételnek, és e kivétel alkalmazása azon feltétel teljesítésétől függ, hogy e felhasználásra e termékek előállításához kapcsolódó célokból kerüljön sor.

46. E megfontolások, és különösen az energiatermékek tekintetében a 2003/96 irányelv által létrehozott adózási rendszer koherenciája és a torzulásmentes verseny megőrzésének szükségessége azon termékek piacán, amelyek előállításához az energiatermékeket felhasználják, véleményem szerint az irányelv 21. cikke (3) bekezdésének azon következtetéseken túlmutató értelmezését követeli meg, amelyek e rendelkezés tisztán szó szerinti értelmezéséből adódhatnak. E tekintetben meg kell állapítani, hogy e megfogalmazás nem ad egyértelmű választ az energiatermékek és az energiatermékeknek nem minősülő termékek egyidejű előállításához felhasznált energiatermékek megfelelő adóztatási módjának kérdésére. Nem *contra legem* értelmezésről van tehát szó, hanem csupán a szó szerinti értelmezésből levont következtetések rendszertani értelmezés elemeivel való kiegészítéséről.

47. E tekintetben a 2003/96 irányelv 21. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, amikor az energiatermékek előállításának folyamata során elkerülhetetlenül energiatermékeknek nem minősülő termékek is keletkeznek, az energiatermékek e termelés céljából történő felhasználása nem minősül adóköteles eseménynek e termékek azon hányada tekintetében, amely megfelel az előállított energiatermékek arányának.

48. Meg kell továbbá jegyezni, hogy az említett irányelv 21. cikkének (3) bekezdése csak azokra az energiatermékekre alkalmazandó, amelyeket tüzelő-, fűtőanyagként vagy üzemanyagként való felhasználásra szánt energiatermékek előállításához használnak fel. Nem tartoznak tehát a hatálya alá azok az energiatermékek, amelyeket nem csak olyan termékek előállításához használnak fel, amelyek ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében nem minősülnek energiatermékeknek, hanem olyan termékek előállítására is, amelyek ugyan megfelelnek a fenti rendelkezésben foglalt

¹⁶ Természetesen a 2003/96 irányelv rendelkezéseinek hatálya alá tartozó terméktípusok kiterjesztésének kivételével.

meghatározásnak, de amelyekre a 2003/96 irányelv – annak 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának első francia bekezdése értelmében – nem alkalmazható, mivel azokat nem tüzelő-, fűtőanyagként vagy üzemanyagként való felhasználásra szántak. Ez egyértelműen kitűnik a Bíróság ítélkezési gyakorlatából.¹⁷ Ennélfogva energiatermékek alatt kizárólag a 2003/96 irányelv alapján létrehozott adózási rendszer hatálya alá tartozó termékeket kell érteni.

49. Mivel a 2003/96 irányelv nem tartalmaz a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének hatálya alá tartozó energiatermékek arányának meghatározására vonatkozó rendelkezéseket, az a tagállamok nemzeti jogának hatáskörébe tartozik.¹⁸ E kérdés azonban megvitatásra került a tárgyaláson, annak vonatkozásában tehát a következő észrevételeket kell tenni.

50. Először is, amennyiben az energiatermékek gyártási folyamatában keletkezett energiatermékeknek nem minősülő termékeket később újra felhasználják e termelési folyamatban (mint például a vízgőzt), azok köztes terméknek minősülnek, amelynek előállítására a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének alkalmazását eredményezi.¹⁹

51. Másodszor osztom a Bizottság azon véleményét, amely szerint a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének hatálya alá tartozó energiatermékek aránya kiszámításának legmegfelelőbb módja a különböző kategóriákba tartozó előállított végtermékek mennyiségének, nem pedig például azok piaci értékének alapul vétele.

52. Véleményem szerint azonban erre nem azért került sor, mert – ahogyan azt a Bizottság állítja – az energiatermékeket terhelő adót e termékek mennyisége alapján számítják ki. Ez az adó ugyanis a gyártási folyamat során tüzelő-, fűtőanyagként felhasznált energiatermékekre vonatkozik, nem pedig e termelés végtermékeire.

53. Ezzel szemben a végtermékek különböző kategóriáinak mennyiségi arányán alapuló módszer lehetővé teszi, hogy a lehető legnagyobb mértékben tükröződjön az energiatermékek felhasználásának aránya az egyes kategóriákba tartozó végtermékek gyártási folyamatában. A szükséges energiatermékek mennyisége ugyanis inkább a különböző végtermékek mennyiségéhez kapcsolódik, nem pedig azok értékéhez.

54. Így aztán, amennyiben – amint azt a Repsol helyesen megjegyzi – nem lehet ugyan pontosan kiszámítani a végtermékek egyes kategóriái tekintetében felhasznált energiatermékek mennyiségét, mivel a kőolaj finomításának folyamatában a különböző végtermékeket eltérő hőmérsékleten állítják elő, annyiban a mennyiségi módszer véleményem szerint lehetővé teszi a különböző kategóriába tartozó végtermékek előállításához szükséges energiatermékek arányának észszerű közelítését.

55. E módszer nem zárja ki egy meghatározott *de minimis* küszöb alkalmazását a nemzeti jogban, amely alatt a gyártási folyamat során nyert, energiatermékeknek nem minősülő termékek mennyisége olyan alacsony lesz, hogy azt figyelmen kívül lehet hagyni, és az e folyamat során felhasznált összes energiatermék a 2003/96 irányelv 21. cikke (3) bekezdésének hatálya alá tartozhat. A *de minimis* küszöb azonban nem oldja meg az e szabályozás hatálya alá tartozó energiatermékek arányának kiszámításával kapcsolatos problémát, amennyiben az előállított energiaterméknek nem minősülő termékek mennyisége átlépi ezt a küszöböt.

17 2018. június 6-i Koppers Denmark ítélet (C-49/17, EU:C:2018:395, rendelkező rész).

18 Lásd ebben az értelemben: 2018. március 7-i Cristal Union ítélet (C-31/17, EU:C:2018:168, 45. pont).

19 Lásd: 2019. november 7-i Petrotel-Lukoil ítélet (C-68/18, EU:C:2019:933, 28. pont, a rendelkező rész 1. pontja).

Véggövetkeztetések

56. A fenti megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság, Spanyolország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

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 amennyiben az energiatermékek előállítási folyamata során elkerülhetetlenül energiatermékeknek nem minősülő termékek is keletkeznek, az energiatermékek e termelés céljából történő felhasználása e termékek azon hányada tekintetében nem minősül adóköteles eseménynek, amely megfelel az előállított energiatermékek hányadának.