



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,
pateikta 2018 m. vasario 22 d.¹

Byla C-49/17

**Koppers Denmark ApS
prieš
Skatteministeriet**

(*Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimas – Direktyva 2003/96/EB – 21 straipsnio 3 dalis – Energetikos produktų naudojimas energetikos produktus gaminančioje įmonėje – Energetikos produktai, nenaudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras – Tirpiklio naudojimas kaip deguto distiliavimo įrenginio kuro“

Įvadas

1. Šioje byloje keliamas teisinis klausimas iš esmės susijęs su įvairių 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą², nuostatų tarpusavio santykiu. Tenka pripažinti, kad ši direktyva nėra aiškaus ir logiško teisės akto nuostatų formulavimo pavyzdys, todėl būtų sunku pateikti suderintą ir visais atžvilgiais tinkamą jos išaiškinimą. Vis dėlto manau, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą dominančių nuostatų analizė atsižvelgiant į kitas šios direktyvos nuostatas leidžia pateikti vienareikšmį atsakymą į iškeltus prejudicinius klausimus, net jei direktyvos nuostatų suderinamumo požiūriu šis atsakymas būtų šiek tiek neišsamus.

Teisis pagrindas

Sąjungos teisė

2. Direktyvos 2003/96 1 straipsnyje nustatyta, kad „valstybės narės energetikos produktus ir elektros energiją apmokestina pagal šią direktyvą“.

3. Direktyvos 2003/96 2 straipsnyje apibrėžta jos taikymo sritis:

„1. Šioje direktyvoje terminas „energetikos produktai“ taikomas produktams:

<...>

¹ Originalo kalba: lenkų.

² OL L 283, 2003, p. 51, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405.

b) kurie atitinka KN kodus 2701, 2702 ir 2704–2715;

<...>

4. Ši direktyva netaikoma:

<...>

b) toliau išvardytai energetikos produktų ir elektros energijos paskirčiai:

- energetikos produktams, kurie naudojami ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams,

<...>“

4. Direktyvos 2003/96 21 straipsnyje numatyta:

„1. Be bendrųjų nuostatų, apibrėžiančių apmokestinamą [apmokestinimą sukeltą] įvykį, ir Direktyvoje 92/12/EEB³ nustatytų mokėjimo nuostatų, mokestis už energetikos produktus taip pat turi būti mokamas atsitikus vienam iš 2 straipsnio 3 dalyje nurodytų apmokestinamų [apmokestinimą sukeltą] įvykių.

<...>

3. Energetikos produktų naudojimas energetikos produktus gaminančioje įmonėje nelaikomas apmokestinamu įvykiu, dėl kurio reikia apmokestinti [nelaikomas apmokestinimą sukeltą įvykiu], jei naudojami šioje įmonėje pagaminti energetikos produktai <...> Kai naudojimas nėra susijęs su energetikos produktų gamyba, ypač su transporto priemonių varymu [Kai naudojimas susijęs su energetikos produktų gamyba, o, visų pirma, su transporto priemonių varymu], jis laikomas apmokestinamu įvykiu, dėl kurio reikia apmokestinti [jis laikomas apmokestinimą sukeltą įvykiu].

<...>“

Nacionalinė teisė

5. Remiantis prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, bylos faktinėms aplinkybėms svarbiu laikotarpiu tirpiklis, naudojamas kaip krosnių kuras, Danijoje buvo apmokestinamas pagal *Mineralolieafgiftsloven* (Danijos mineralinių alyvų mokesčio įstatymas) 1 straipsnio 3 dalį, *Kuldioxidafgiftsloven* (Danijos įstatymas dėl akcizo už anglies dioksidą) 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą ir *Svovlafgiftsloven* (Danijos sieros mokesčio įstatymas) 1 straipsnio 1 dalį.

3 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76,1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179). Ši direktyva galiojo pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu. Pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį prievolė mokėti energetikos produktų akcizą atsiranda juos pagaminus Sąjungos teritorijoje arba juos importuojant į šią teritoriją.

6. Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis į nacionalinę teisę buvo perkelta Danijos įstatymo dėl akcizo už anglies dioksidą 7 straipsnio 3 dalimi ir Danijos sieros mokesčio įstatymo 8 straipsnio 4 dalimi. Bylos faktinėms aplinkybėms svarbiu laikotarpiu Įstatymo dėl akcizo už anglies dioksidą 7 straipsnio 3 dalis buvo išdėstyta taip:

„Energetikos produktai, patenkantys į 2 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, kurie tiesiogiai naudojami gaminant ekvivalentiškus energetikos produktus, atleidžiami nuo akcizo už anglies dioksidą. Ši taisyklė netaikoma energetikos produktams, kurie naudojami kaip variklių degalai.“

Danijos sieros mokesčio įstatymo 8 straipsnio 4 dalis bylos faktinėms aplinkybėms svarbiu laikotarpiu buvo išdėstyta taip:

„Energetikos produktams, patenkantiems į 1 straipsnio taikymo sritį, kurie tiesiogiai naudojami gaminant ekvivalentiškus energetikos produktus, netaikomas sieros mokesčiai. Ši taisyklė netaikoma energetikos produktams, kurie naudojami kaip kuras.“

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

7. *Koppers Denmark ApS* (toliau – bendrovė *Koppers Denmark*) yra Danijos teisės reglamentuojama bendrovė. Ji savo gamykloje Nyborge (Danija) gamina įvairius produktus, gautus rafinuojant ir distiliuojant akmens anglių degutą, įskaitant tirpiklį, kuris sudaro 3–4 % visų gaminamų produktų. Visi šie produktai priskiriami prie KN 2707 ir 2708 kodų pozicijų.

8. Iš *Koppers Denmark* gamykloje Nyborge gaminamų produktų tirpiklis yra vienintelis, kurį ši bendrovė naudoja kaip krosnių kurą ir kuris dėl to iš esmės apmokestinamas energetikos produktų mokesčiais. Nors kiti produktai gali būti naudojami kaip krosnių kuras, jie šiuo tikslu nenaudojami ir todėl nėra apmokestinami energetikos produktų mokesčiais.

9. Gamyba vyksta akmens anglių deguto distiliavimo įrenginyje ir naftaleno gamybos įrenginyje. Abu įrenginiai yra sujungti ir vienas nuo kito priklauso, nes turi bendrą šildymą ir bendrą procesų kontrolės sistemą. Akmens anglių deguto distiliavimo įrenginyje susidarę likučiai toliau perdirbami naftaleno gamybos įrenginyje, o naftaleno gamybos įrenginyje pagamintas tirpiklis naudojamas kaip kuras akmens anglių deguto distiliavimo įrenginyje. Tirpiklis naudojamas kaip papildomas kuras deginant akmens anglių deguto distiliavimo įrenginyje ir naftaleno gamybos įrenginyje susidariusias distiliavimo dujas. Deginimo procese susidariusi šiluma šiuose įrenginiuose panaudojama iš naujo.

10. Iš pradžių bendrovė *Koppers Denmark* tirpiklio naudojimą laikė apmokestinamu energetikos produktų mokesčiais, tačiau 2008 m. lapkričio 13 d. ir 2008 m. gruodžio 22 d. raštais ji paprašė grąžinti mokesį už laikotarpį nuo 2005 m. spalio 1 d. iki 2007 m. gruodžio 31 d. Danijos mokesčių administratorius (SKAT) 2010 m. rugsėjo 24 d. nustatė, kad bendrovės *Koppers* tirpiklio naudojimas krosnių kurui akmens anglių deguto distiliavimo įrenginyje neatleidžiamas nuo mokesčio, nes tirpiklis nėra naudojamas lygiaverčiams energetikos produktams gaminti, nes pagaminti produktai nėra apmokestinami.

11. Bendrovė *Koppers Denmark* apskundė šį sprendimą *Landsskatteretten* (Nacionalinė apeliacinė mokesčių komisija); ši 2015 m. birželio 8 d. patvirtino SKAT sprendimą motyvuodama, be kita ko, tuo, kad Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis netaikoma tirpiklio kaip krosnių kuro naudojimui, nes šis tirpiklis nėra naudojamas į direktyvos taikymo sritį patenkantiems energetikos produktams gaminti. 2015 m. rugsėjo 7 d. bendrovė *Koppers Denmark* apskundė tokį sprendimą *Landsskatteretten do Retten i Svendborg* (Svendborgo apylinkės teismas, Danija); šis nusprendė, kad byloje keliamas esminės reikšmės klausimas, todėl pagal *Retsplejeloven* (Danijos įstatymas dėl teisingumo vykdymo) 226 straipsnio 1 dalį perdavė bylą nagrinėti pirmąją instanciją *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija).

12. Abejodamas, kaip teisingai aiškinti Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalį, minėtas teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar [Direktyvos 2003/96] 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad įmonėje pagamintų energetikos produktų naudojimas kitų energetikos produktų gamybai joje atleidžiamas nuo mokesčių tuomet, kai tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagaminti energetikos produktai nenaudojami kaip variklių degalai arba kaip krosnių kuras?
2. Ar [Direktyvos 2003/96] 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė gali apriboti atleidimo nuo mokesčių taikymo sritį tiek, kad ji apimtų tik energetikos produktų, skirtų ekvivalentiškiems energetikos produktams gaminti (t. y. tokiems energetikos produktams, kurie, kaip ir naudojami energetikos produktai, taip pat apmokestinami), naudojimą?“

13. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2017 m. vasario 1 d. Rašytines pastabas pateikė bendrovė *Koppers Denmark*, Danijos vyriausybė ir Europos Komisija. Visoms šioms šalims taip pat buvo atstovaujama 2018 m. sausio 10 d. posėdyje.

Analizė

Pirmasis prejudicinis klausimas

Įvadinės pastabos

14. Primintina, kad pirmasis prejudicinis klausimas susijęs su tuo, ar, atsižvelgiant į Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies nuostatas, kai energetikos produkto gamintojas naudoja šį produktą kaip krosnių kurą siekdamas gaminti kitus energetikos produktus, tai yra įvykis, dėl kurio atsiranda prievolė mokėti energetikos produktų mokestį, jeigu šiuo būdu pagaminti energetikos produktai nėra skirti naudoti ir nenaudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras.

15. Pagrindinis teisinis klausimas šiuo atveju – kaip aiškinti sąvoką „energetikos produktai“ atsižvelgiant į produktus, kurie, nors ir atitinka Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalyje pateiktą energetikos produktų apibrėžtį, tačiau nėra skirti naudoti arba nėra naudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras, todėl pagal 2 straipsnio 4 dalies b punkto pirmą įtrauką ši direktyva jiems netaikoma.

16. Bendrovė *Koppers Denmark* laikosi nuomonės, kad Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama pažodžiui, todėl joje vartojama sąvoka „energetikos produktai“ turėtų būti suprantama kaip apimanti visus produktus, patenkančius į šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje pateiktą apibrėžtį. Danijos vyriausybė ir Komisija mano, kad energetikos produktų apibrėžtis turi būti aiškinama kartu su direktyvos 2 straipsnio 4 dalies b punkto pirmoje įtraukoje numatyta išimtimi. Todėl, jų nuomone, pagal direktyvos 21 straipsnio 3 dalį sąvoka „energetikos produktai“ apima tik tuos produktus, kurie patenka į direktyvos taikymo sritį, t. y. tuos, kurie skirti naudoti arba yra naudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras.

17. Iš pirmo žvilgsnio gali atrodyti, kad jeigu įmonė, apie kurią kalbama Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pirmame sakinyje, kaip krosnių kurą turi naudoti šioje įmonėje pagamintus energetikos produktus, tai iš esmės ši įmonė yra energetikos produktus gaminanti įmonė, todėl nagrinėjama nuostata taikoma automatiškai. Tačiau tikriausiai teisės aktų leidėjas siekė ne to, nes tokiu atveju šios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies antras sakinyje, kuriame minimi energetikos produktai ir elektros energija, pagaminti ne įmonėje, kuri šiuos produktus naudoja gaminti kitiems energetikos produktams, netektų prasmės. Mano nuomone, Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies

pirmas sakiny susijęs su galutiniais, o ne su šalutiniais įmonės produktais, kurie vėliau naudojami gaminant kitus produktus. Pastaruoju atveju gali būti taikomas šios direktyvos 21 straipsnio 6 dalies a punktas, o norint taikyti šios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį, reikalaujama, kad energetikos produktai būtų galutiniai įmonės produktai.

18. Todėl reikia išnagrinėti ryšį tarp Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalyje pateiktos sąvokos „energetikos produktai“ apibrėžties ir šios direktyvos 2 straipsnio 4 dalies b punkto pirmos įtraukos nuostatos. Šių dviejų nuostatų formuluotės leidžia pateikti įvairių interpretacijų. Viena iš jų – siauras sąvokos „energetikos produktai“ aiškinimas, apsiribojant produktais, kurie naudojami vien tik kaip variklių degalai ar krosnių kuras. Pagal kitą galimą Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkto aiškinimą šia direktyva suderintas apmokestinimas jame išvardytiems produktams netaikomas, tačiau šis aiškinimas neturi įtakos joje vartojamų sąvokų taikymo sričiai.

Siauras sąvokos „energetikos produktai“ aiškinimas

19. Pirmasis iš šių galimų aiškinimų atitiktų Danijos vyriausybės ir Komisijos pateiktus argumentus. Tada Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punktą reikėtų aiškinti kaip nuostatą, kuria šios direktyvos taikymo sritis bendrai susiaurinama. Taigi pagal šios nuostatos pirmą įtrauką šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje pateikta sąvoka „energetikos produktai“ būtų susiaurinta, todėl šią sąvoką visose likusiose nuostatose reikėtų suprasti kaip apimančią tik tuos prie 2 straipsnio 1 dalyje nurodytų kategorijų priskirtus produktus, kurie naudojami tik kaip variklių degalai arba krosnių kuras.

20. Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis lemtų išvadą, kad energetikos produktų naudojimas kaip krosnių kuro kitų energetikos produktų gamybai nebūtų laikomas apmokestinimą sukeliančiu įvykiu tik tuo atveju, jei tie kiti energetikos produktai naudojami tik kaip variklių degalai arba krosnių kuras. Ši išvada atrodo logiškai pagrįsta. Šitaip tik pagal nagrinėjamos direktyvos nuostatas apmokestinami produktai gali turėti įtakos kitų produktų, kuriems taikoma ši direktyva, apmokestinimo dydžiui.

21. Vis dėlto šis aiškinimas turi trūkumų, kurie, mano nuomone, neleidžia juo remtis.

Sąvokos „energetikos produktai“ siauro aiškinimo kritika. Kalbiniai argumentai

22. Vertinant Direktyvos 2003/96 nuostatas pažodžiui, minėtu aiškinimu neatsižvelgiama į tai, kad pagal Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punktą iš jos taikymo srities nepašalinami „1 dalyje nurodyti produktai“ arba produktai, priskirti prie konkrečių kombinuotosios nomenklatūros kodų ir nenaudojami kaip variklių degalai arba krosnių kuras. Šios nuostatos pirmoje įtraukoje aiškiai nurodoma, kad Direktyva 2003/96 netaikoma „energetikos produktams, kurie naudojami ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams“⁴.

23. Tai reiškia, kad produktai, patenkantys į Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalyje pateiktą apibrėžtį, tačiau nenaudojami variklių degalams ar krosnių kurui, nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį, bet vis tiek yra energetikos produktai, kaip tai suprantama pagal jos nuostatas. Šią išvadą patvirtina tai, kad pati nagrinėjamos direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje pateikta sąvokos „energetikos produktai“ apibrėžtis, kalbant apie tam tikrų kategorijų produktus, numato išlygą, kad tai yra energetikos produktai, jei jie yra naudojami kaip variklių degalai arba krosnių kuras. Tai pasakytina apie 2 straipsnio 1 dalies a, d ir h punktuose nurodytus produktus. Kitais atvejais, ypač kalbant apie produktus, nurodytus šios nuostatos b punkte, kurie yra pagrindinės bylos dalykas, tokios išlygos nėra.

4 Išskirta mano.

24. Savo rašytinėse pastabose Komisija tai aiškina tuo, kad kai kurios Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalyje išvardytos kategorijos apima produktus, kurie paprastai nėra naudojami kaip variklių degalai arba krosnių kuras, todėl teisės aktų leidėjas nurodė, kad šie produktai yra energetikos produktai tik tada, kai jie yra naudojami kaip variklių degalai arba krosnių kuras. Tačiau, Komisijos nuomone, prie kitų kategorijų priklausantys produktai paprastai yra naudojami kaip variklių degalai arba krosnių kuras, todėl tokia išlyga nėra būtina.

25. Nepaneigiama, kad dauguma Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalyje išvardytų produktų kategorijų (nors ir skirtingu mastu) apima ir tuos produktus, kurie yra arba gali būti naudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras, ir produktus, kurie negali būti arba nėra naudojami šiuo būdu. Todėl, jeigu teisės aktų leidėjas būtų norėjęs atskirti energetikos produktus nuo kitų produktų remdamasis naudojimo būdo kriterijumi, būtų pakakę į sąvokos „energetikos produktai“ apibrėžtį įtraukti atitinkamą bendrą išlygą. Tačiau teisės aktų leidėjas aiškiai siekė atskirti produktus, kurie apskritai nėra energetikos produktai, jei jie nėra naudojami kaip variklių degalai arba krosnių kuras, nuo produktų, kurie yra energetikos produktai, kaip tai suprantama pagal direktyvą, tačiau jiems tiesiog netaikomos jos nuostatos, jeigu (ir tiek, kiek) jie nėra naudojami šiuo būdu. Manau, todėl Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies nuostatos negalima laikyti neatsiejamu sąvokos „energetikos produktai“ apibrėžties elementu ir iš to daryti išvados, kad tiek, kiek šioje direktyvoje kalbama apie energetikos produktus, ši sąvoka neapima produktų, kurie nėra naudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras, nors jie ir patektų į 2 straipsnio 1 dalyje pateiktą apibrėžtį.

26. Manęs taip pat neįtikina Komisijos argumentas, grindžiamas pareiga vienodai aiškinti Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalyje vartojamą sąvoką „energetikos produktai“. Remiantis tuo, ką teigia Komisija, ši sąvoka pagal minėtą nuostatą apima ir produktus, kuriuos konkreči įmonė naudoja kitiems energetikos produktams gaminti (juos pavadinsiu „tarpiniais produktais“), ir pačius galutinius produktus. Tačiau kadangi tarpiniai produktai turi būti naudojami kaip krosnių kuras ir todėl jiems turi būti taikomos direktyvos nuostatos, šios nuostatos turi būti taikomos ir galutiniams produktams, todėl jie negali nepatekti į šių nuostatų taikymo sritį pagal Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalį.

27. Žinoma, ta pati sąvoka viename teisės akte, juo labiau vienoje nuostatoje turi būti aiškinama vienodai. Tačiau manau, kad minėtas Komisijos argumentas yra klaidingas, ir logikoje ši klaida vadinama *petitio principii*. Akivaizdu, kad tarpinis produktas turi būti naudojamas kaip krosnių kuras galutinių produktų gamybos procese. Kitoks šio produkto naudojimo būdas negalėtų būti laikomas įvykiu, dėl kurio pagal Direktyvą 2003/96 atsiranda mokestinė prievolė, todėl nebūtų galimybės taikyti ir šios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies. Todėl energetikos produkto naudojimo kaip krosnių kuro sąlyga šiuo atveju tikrai yra įvykdyta. Tačiau tai lemia ne minėtos direktyvos 2 straipsnio 4 dalies b punkto pirmos įtraukos taikymas aiškinant sąvoką „energetikos produktai“ tarpinių produktų atveju, bet jų *faktinis* naudojimas kaip krosnių kuro.

28. Todėl Komisija, išplėtusi šį faktinį tarpinių produktų naudojimą sąvokos „energetikos produktai“ aiškinimui galutinių produktų atveju, padarė minėtą loginę klaidą. Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pirmas sakinytis gali būti suprantamas taip, kad „į šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies apibrėžtį patenkančių produktų naudojimas kaip krosnių kuro kitiems į šią apibrėžtį patenkantiems produktams gaminti nelemia prievolės sumokėti mokestį atsiradimo“. Toks aiškinimas būtų visai logiškas, nesant reikalo remtis šios direktyvos 2 straipsnio 4 dalimi. Taigi pagal vienodo tos pačios sąvokos aiškinimo vienoje nuostatoje principą negalima atmesti sąvokos „energetikos produktai“ supratimo, kaip apimančios visus produktus, patenkančius į Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalyje pateiktą apibrėžtį.

29. Vis dėlto pagrindinės priežastys, dėl kurių, mano nuomone, negalima sutikti, kad Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 ir 4 dalis reikia aiškinti kartu, yra sisteminio pobūdžio.

Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkto pirmos įtraukos analizė atsižvelgiant į kitas direktyvos nuostatas

30. Pagal Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 2 dalį ji taikoma ne tik šio straipsnio 1 dalyje nurodytiems energetikos produktams, bet ir elektros energijai. Elektros energija, panašiai kaip ir energetikos produktai, yra apmokestinama pagal šią direktyvą, nors šiek tiek kitokiomis sąlygomis nei energetikos produktai. Be to, pagal šios direktyvos 2 straipsnio 4 dalies b punkto trečią ir ketvirtą įtraukas ši direktyva netaikoma elektros energijai, „daugiausiai naudojamai cheminei redukcijai ir elektrolitiniuose bei metalurginiuose procesuose“, taip pat „kai ji sudaro daugiau kaip 50 % produkto kainos“. Kita vertus, pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą privaloma nuo mokesčio atleisti „energetikos produktus ir elektros energiją, naudojamus elektros energijai gaminti <...>“.

31. Pagal visus teisės aktų nuostatų aiškinimo principus visos Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkto įtraukos turi būti aiškinamos kaip sukeliančios tas pačias pasekmes, t. y. jų santykis su kitomis direktyvos nuostatomis turi būti toks pat. Taigi jei būtų pripažinta, kad šios direktyvos 2 straipsnio 4 dalies b punkto pirmoje įtraukoje šio straipsnio 1 dalyje pateikta sąvoka „energetikos produktai“ susiaurinama ir todėl šios sąvokos samprata kitose jos nuostatose neapima produktų, naudojamų kitais tikslais nei krosnių kuras arba variklių degalai, tas pats analogiškai turėtų būti taikoma elektros energijai, naudojamai direktyvos 2 straipsnio 4 dalies b punkto trečioje ir ketvirtoje įtraukose nurodytu būdu. Elektros energijai, naudojamai cheminės redukcijos tikslais ir elektrolitiniuose bei metalurginiuose procesuose, taip pat elektros energijai, sudarančiai daugiau kaip 50 % produkto kainos, nebūtų taikoma sąvoka „elektros energija“, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 2003/96. Todėl ji negalėtų turėti pasekmių ir kitų produktų, kuriems taikomos šios direktyvos nuostatos, apmokestinimui.

32. Taip būtų galima prieiti prie absurdiškų išvadų pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio a punktą, nes tai reikštų, kad energetikos produktams ir elektros energijai, naudojamiems elektros energijai, savo ruožtu naudojamai cheminės redukcijos tikslais ir elektrolitiniuose bei metalurginiuose procesuose, taip pat elektros energijai, sudarančiai daugiau kaip 50 % produkto kainos, gaminti, nebūtų taikomas atleidimas nuo mokesčio, todėl jie turėtų būti apmokestinami pagal direktyvoje numatytus bendruosius principus. Toks rezultatas yra nepriimtinas dėl trijų priežasčių.

33. Pirma, pagaminta elektros energija perduodama į tinklą, iš kurio vartotojai per skirstytojus gauna atitinkamą energijos kiekį. Todėl tarp konkretaus gamintojo ir jo pagamintos elektros energijos ir konkretaus vartotojo nėra tiesioginio ryšio. Juo labiau tokio ryšio nėra tarp energetikos produktų, naudojamų elektros energijai gaminti, gamintojo arba paskirstytojo ir šios energijos vartotojo. Todėl būtų labai sunku, o gal net neįmanoma nustatyti ir vėliau apmokestinti energetikos produktus, naudojamus elektros energijai, naudojamai cheminės redukcijos tikslais ir elektrolitiniuose bei metalurginiuose procesuose, gaminti. Nustatyti būtų dar sunkiau, jei tai būtų energetikos produktai, naudojami elektros energijai, sudarančiai daugiau kaip 50 % produkto kainos, gaminti.

34. Antra, net jeigu būtų įmanoma šitaip pasirinktinai apmokestinti energetikos produktus, naudojamus elektros energijai gaminti, atsižvelgiant į šios energijos panaudojimo būdą arba jos dalį kitų produktų gamybos sąnaudose, dėl šio apmokestinimo Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkto trečioje ir ketvirtoje įtraukose numatyta išimtis netektų prasmės. Jose minėtu būdu naudojama elektros energija nebūtų apmokestinama tiesiogiai, tačiau į jos kainą įeity energetikos produktų, naudojamų jai pagaminti, mokesčiai ir jo našta dėl netiesioginių mokesčių pobūdžio neabejotinai tektų šios energijos vartotojams.

35. Galiausiai, trečia, toks aiškinimas taip pat neatitiktų Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalyje nustatyto principo, pagal kurį elektros energija apmokestinama tada, kai ją tiekia skirstytojas. Toks prievolės mokėti elektros energijos mokestį atsiradimo momento nustatymo būdas yra galimas dėl nagrinėjamos direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio: kadangi elektros energija yra apmokestinama kaip galutinis produktas, o ne kuro naudojimo jai gaminti etapu,

apmokestinimo momentas gali būti perkeltas į paskutinį prekybos elektros energija etapą, t. y. kai ji yra patiekama gavėjui. O jei būtų pripažinta, kad dėl išimties taikymo kai kuriems elektros energijos naudojimo būdams pagal Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkto trečią ir ketvirtą įtraukas atleidimas nuo mokesčio nebūtų taikomas kai kuriems jai gaminti naudojamiems energetikos produktams, ši energija būtų ne tik *de facto* apmokestinama, nepaisant šios išimties (žr. pirmesnę punktą), bet ir šis apmokestinimas būtų taikomas gamybos, o ne paskirstymo etapu.

36. Dėl pirmiau nurodytų priežasčių manau, kad negalima sutikti su nuomone, pagal kurią dėl Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkte nustatytos išimties jame nurodytų produktų apibrėžtis susiaurinama tolesnių šios direktyvos nuostatų taikymo tikslais. Tai pasakytina ir apie elektros energiją, nurodytą šios nuostatos trečioje ir ketvirtoje įtraukose, ir apie energetikos produktus, apie kuriuos kalbama pirmoje įtraukoje.

37. Mano nuomone, to nekeičia aplinkybė, kad Direktyvos 2003/96 14 straipsnio a punkte kalbama apie atleidimą nuo mokesčio, o šios direktyvos 21 straipsnio 3 dalyje kalbama apie įvykį, kuris nėra pripažįstamas lemiančiu prievolės mokėti mokesť atsiradimą.

38. Viena vertus, abiem atvejais praktinis rezultatas yra tas pats. Kai įmonė savo pagamintus energetikos produktus naudoja energetikos produktams gaminti, sunku apibrėžti kitą prievolės mokėti mokesť atsiradimo momentą, todėl kyla tokia pati pasekmė kaip ir tuo atveju, jei šie produktai būtų atleidžiami nuo mokesčio. Be to, būtent taip ši nuostata buvo perkelta į Danijos teisę (žr. šios išvados 6 punktą).

39. Kita vertus, šiuo atveju svarbios ne Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte ir 21 straipsnio 3 dalyje numatyto mechanizmo taikymo pasekmės, o šiose nuostatose nurodytas konkrečių produktų tarpusavio santykis. Abiem atvejais kalbama apie produktus, kuriems taikomos direktyvos nuostatos ir kurie naudojami kitiems produktams gaminti, įskaitant šios direktyvos 2 straipsnio 4 dalies b punkte (atitinkamai pirmoje įtraukoje, kalbant apie 21 straipsnio 3 dalį, ir trečioje bei ketvirtoje įtraukose, kalbant apie 14 straipsnio 1 dalies a punktą) nurodytus produktus. Todėl vienokio ar kitokio nagrinėjamos direktyvos 2 straipsnio 4 dalies b punkto aiškinimo atsakant į klausimą dėl šių dviejų nuostatų taikymo rezultatas turi būti toks pat.

40. Apibendrinant pažymėtina, kad Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkto aiškinimas, pagal kurį šioje nuostatoje numatytas neįtraukimas į šios direktyvos taikymo sritį, reiškia, kad joje nurodyti produktai negali turėti įtakos kitų produktų, kuriems taikoma direktyva, apmokestinimo dydžiui, sukelia nepriimtinių pasekmių pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą. Todėl šis aiškinimas turi būti atmestas ir 2 straipsnio 4 dalies b punkto trečios ir ketvirtos įtraukos, ir šios nuostatos pirmos įtraukos atveju.

Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkto aiškinimas kaip „sui generis“ atleidimo nuo mokesčio

41. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta pirmiau, laikausi nuomonės, kad Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punktą reikia aiškinti kitaip, nei siūlo Danijos vyriausybė ir Komisija. Manau šioje nuostatoje iš esmės yra numatytas joje nurodytų produktų atleidimas nuo šioje direktyvoje numatyto apmokestinimo. Todėl šiems produktams mokesčių derinimas netaikomas, tačiau jie atitinkamai laikomi energetikos produktais ir elektros energija, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą. Šio atleidimo nuo mokesčio suformulavimas kaip į šios direktyvos taikymo sritį nepatenkančios išimties reiškia, kad valstybės narės gali laisvai nustatyti galimą šių produktų apmokestinimą pagal atskiras nacionalines nuostatas. Ši laisvė yra daug labiau apribota, kalbant apie produktus, kurie patenka į Direktyvos 2003/96 taikymo sritį, tačiau kuriems pagal jos nuostatas taikomas atleidimas nuo mokesčio⁵.

⁵ Direktyvos 92/12 3 straipsnio 3 dalis. Žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimą *Frendt Italiana* (C-145/06 ir C-146/06, EU:C:2007:411, 44 punktą).

42. Toks aiškinimas leidžia išlaikyti direktyvos nuostatų darną elektros energijos apmokestinimo atžvilgiu. Taigi Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio taip pat taikomas produktams, naudojamiems elektros energijai gaminti, ji savo ruožtu naudojama vienu iš šios direktyvos 2 straipsnio 4 dalies b punkto trečioje ir ketvirtoje įtraukose nurodytų būdų, o tai leidžia išvengti šios išvados 33–35 punktuose nurodytų praktinių ir loginių sunkumų.

43. Toks aiškinimas taip pat atitinka Komisijos pateiktą pirminį Direktyvos 2003/96 projektą⁶. Šiame projekte nebuvo dabartinės direktyvos 2 straipsnio 4 dalies atitikmens. Vietoj to minėtame projekte buvo numatyta atleisti nuo mokesčio tam tikrų kategorijų energetikos produktus, ypač tuos, kurie nėra naudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras [(dabartinė Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkto pirma įtrauka)], taip pat elektros energiją, naudojamą cheminės redukcijos tikslais ir elektrolitiniuose bei metalurginiuose procesuose [(dabartinė Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkto trečia įtrauka)]⁷. Savo ruožtu nagrinėjamos dabartinės direktyvos 21 straipsnio 3 dalies atitikmenyje buvo remiamasi energetikos produktų apibrėžtimi, nurodant tų produktų, kuriuos gaminant naudojami tos pačios įmonės pagaminti energetikos produktai nebuvo apmokestinami, kombinuotosios nomenklatūros kodus⁸. Esant tokiai konstrukcijai kaip Direktyvos 2003/96 projekte, pateikiama Danijos vyriausybės ir Komisijos pozicija būtų nepriimtina net ir neatlikus sisteminės analizės.

44. Panašia logika buvo grindžiama 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/81/EEB dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo⁹, kuri buvo pakeista Direktyva 2003/96. Pagal Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalies a punktą nuo šioje direktyvoje numatyto suderinto akcizo buvo atleidiama „mineralinė alyva, nenaudojama kaip variklių degalai ar krosnių kuras“. Šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje buvo nustatytas Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalyje numatytam principui analogiškas principas. Taigi remiantis Direktyva 92/81 Danijos vyriausybės ir Komisijos šioje byloje pateikiamai pozicijai taip pat būtų sunku pritarti.

45. Kalbant apie Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies aiškinimą, mano siūlomas aiškinimas reiškia, kad ši nuostata (pirmas sakinyš) taikoma visada, kai joje nurodytos įmonės gaminami produktai priklauso vienai iš šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodytų kategorijų, neatsižvelgiant į tai, ar jie naudojami kaip variklių degalai, ar kaip krosnių kuras.

46. Todėl nesutinku su Danijos vyriausybės požiūriu, kurį ji išreiškė šioje byloje pateiktose pastabose, kad dėl tokio Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies aiškinimo jos 2 straipsnio 4 dalies b punkto pirma įtrauka netenka prasmės. Kaip jau minėjau, pastarosios nuostatos tikslas iš esmės yra atleisti joje nurodytus produktus nuo šia direktyva suderinto apmokestinimo, kartu paliekant valstybėms narėms laisvę galimai juos apmokestinti pagal kitas nuostatas.

47. Manau, kad dėl tos pačios priežasties mano siūlomas aiškinimas neprieštarauja iš 2007 m. liepos 5 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Fendt Italiana*¹⁰ kylančioms pasekmėms. Iš šio sprendimo aišku tik tai, kad valstybės narės neturi teisės Direktyvoje 2003/96 numatyto suderinto apmokestinimo taikyti produktams, kurie nėra naudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras. Tačiau tai nereiškia, kad tokie produktai nebėra energetikos produktai, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą. Pats Teisingumo Teismas vartoja sąvoką „energetikos produktai“ kalbėdamas apie šios kategorijos produktus¹¹.

6 COM(97) 30 *final*.

7 Žr. projekto 13 straipsnio 1 dalies a punktą.

8 Žr. projekto 18 straipsnio 3 dalį.

9 OL L 316, 1992, p. 12.

10 C-145/06 ir C-146/06, EU:C:2007:411.

11 Žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimą *Frendt Italiana* (C-145/06 ir C-146/06, EU:C:2007:411, 41 punktą).

48. Dabar reikia atsakyti, koks yra Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies, aiškinamos atsižvelgiant į mano pateiktą siūlymą, *ratio legis*. Nors produktų, naudojamų elektros energijai gaminti, atleidimo nuo mokesčio neatsižvelgiant į vėlesnį šios energijos panaudojimą pagrindimas yra suprantamas bent jau dėl šios išvados 33–35 punktuose nurodytų prižasčių, energetikos produktų, naudojamų kitiems energetikos produktams, kurie vėliau nėra naudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras, gaminti, neapmokestinimas gali atrodyti ne visai pagrįstas.

49. Danijos vyriausybės ir Komisijos nuomone, Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies tikslas – išvengti dvigubo energetikos produktų apmokestinimo tiesiogiai ir netiesiogiai, apmokestinant jiems gaminti naudojamus energetikos produktus. Toks nagrinėjamos nuostatos tikslas patvirtintų Danijos vyriausybės ir Komisijos pateikiamą aiškinimą, pagal kurį tik energetikos produktų naudojimas kitiems apmokestinamiems energetikos produktams, taigi produktams, naudojamiems kaip variklių degalai arba krosnių kuras, gaminti nėra laikomas mokesčinę prievolę sukeliančiu įvykiu.

50. Vis dėlto reikia pažymėti, kad Direktyvoje 2003/96 nėra bendro draudimo dvigubai apmokestinti energetikos produktus. Apmokestinimo tik vieną kartą principas yra privalomas tik elektros energijai: ji apmokestinama paskirstymo etapu, o jai gaminti naudojami energetikos produktai atleidžiami nuo mokesčio (žr. šios išvados 34 ir 35 punktus). Tačiau kalbant apie energetikos produktus, nagrinėjamos direktyvos 21 straipsnio 3 dalies antrame sakinyje, valstybėms narėms numatyta tik fakultatyvi teisė, t. y. „valstybės narės taip pat gali manyti [pripažinti], kad elektros energijos ir kitų energetikos produktų, kurie nėra gaminami šioje įmonėje[¹², t. y. energetikos produktus gaminančioje įmonėje], naudojimas <...> nėra apmokestinamas [apmokestinimą sukeliančis] įvykis“. Taigi lygiai taip pat gali būti apmokestinami energetikos produktai, naudojami kitiems energetikos produktams gaminti, bet nepagaminti toje pačioje įmonėje, neatsižvelgiant į tai, ar bus apmokestinami ir galutiniai produktai. Danija pasinaudojo šia galimybe, atleisdama nuo mokesčių visus energetikos produktus, naudojamus energetikos produktams gaminti, nepriklausomai nuo jų pagaminimo vietos¹². Vis dėlto tai nekeičia aplinkybės, kad Direktyvoje 2003/96 nėra bendro principo, pagal kurį energetikos produktai yra apmokestinami tik vieną kartą.

51. Atrodo, kad Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pirmas sakinyje yra labiau paremtas sunkumais, kurių sukeltų toje pačioje gamybos įmonėje pagamintų ir naudojamų produktų apmokestinimas. Tai būtų papildoma našta šiai įmonei, be to, mokesčių institucijoms tektų vykdyti griežtą kontrolę. Šių sunkumų nekyla kalbant apie energetikos produktus, kuriuos gamina kitas gamintojas nei įmonė, kurioje jie vėliau naudojami, nes mokesčinė prievolė atsiranda šiam gamintojui arba skirstytojui, kuris vėliau perkelia šio mokesčio našta į parduodamų energetikos produktų kainą. Taigi šios dalies antrame sakinyje tokių situacijų apmokestinimo klausimas paliekamas valstybių narių nuožiūrai.

52. Suprantu, kad net ir esant tokiems motyvams mano siūlomas Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pirmo sakinio aiškinimas, pagal kurį šioje nuostatoje vartojama sąvoka „energetikos produktai“ apima visus šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje išvardytus produktus, net ir tuos, kurie nenaudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras, lemia tam tikrą šioje direktyvoje numatytos apmokestinimo sistemos spragą. Juk energetikos produktai, kurie naudojami gaminant neapmokestinamus produktus, iš esmės turi būti apmokestinami.

53. Vis dėlto, pirma, kaip Komisija nurodo savo rašytinėse pastabose (žr. šios išvados 23 punktą), kalbant apie produktus, kurie tik kartais naudojami kaip variklių degalai arba krosnių kuras, Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalies a, d ir h punktuose jau numatyta atitinkama išlyga. Taigi prie šių kategorijų priskiriami produktai nėra energetikos produktai, kaip tai suprantama pagal direktyvą,

¹² Bet kuriuo atveju manau, kad tai matyti iš šios išvados 6 punkte nurodytų Danijos teisės aktų nuostatų.

tiek, kiek jie nėra naudojami kaip variklių degalai arba krosnių kuras. Kitų kategorijų gaminiai apima produktus, kurie paprastai yra naudojami arba skirti naudoti kaip variklių degalai ar krosnių kuras. Taigi galima apmokestinimo spraga bus labiau susijusi su išimtinėmis situacijomis, kurios nagrinėjamos pagrindinėje byloje.

54. Antra, jei Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies nuostata būtų suprantama kaip susiaurinanti jos 2 straipsnio 1 ir 2 dalyse vartojamų sąvokų taikymo sritį, iškiltų šios išvados 35–33 punktuose nurodytų sunkumų ir šioje direktyvoje numatytos mokesčių sistemos darna būtų pažeista daug labiau nei esant minėtai apmokestinimo spragai, kurią lemtų mano siūlomas aiškinimas.

55. Todėl manęs neįtikina Komisijos argumentas, kad Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis kaip energetikos produktų apmokestinimo principo išimtis turi būti aiškinama siaurai. Žinoma, išimtis turi būti aiškinamos siaurai ir bet kuriuo atveju ne plačiai, tačiau dėl to negali atsirasti esminių kitų direktyvos nuostatų aiškinimo nesuderinamumų, kurie nurodyti šios išvados 33–35 punktuose.

56. Galiausiai, trečia, Direktyvoje 2003/96 yra labai daug išimčių, atleidimų ir nukrypti leidžiančių nuostatų¹³. Todėl šioje direktyvoje numatyta sistema nėra grindžiama visuotinio apmokestinimo be jokių išimčių principu, taigi, manau, įmonėje naudojamų energetikos produktų, kuriuos ji pati pagamino, neapmokestinimas negali iš esmės pakenkti šios sistemos logikai.

57. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, siūlau į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip, kad Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pirmas sakinytis turi būti aiškinamas taip, kad jame vartojama sąvoka „energetikos produktai“ apima visus šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodytus produktus, neatsižvelgiant į tai, ar jie yra naudojami kaip variklių degalai, ar kaip krosnių kuras.

Antrasis prejudicinis klausimas

58. Antrasis prejudicinis klausimas susijęs su tuo, ar valstybės narės gali apsiriboti Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies taikymu situacijoms, kai energetikos produktas yra naudojamas energetikos produktams, kuriems pagal direktyvą taikomas apmokestinimas, gaminti. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepaaiškina, ar jis turi omenyje apsiribojimą energetikos produktais, kurie naudojami kaip variklių degalai arba krosnių kuras, kuriems pagal 2 straipsnio 4 dalies b punkto pirmą įtrauką išimtis netaikoma, ar platesnį apsiribojimą, pavyzdžiui, produktais, kuriems netaikomas nė vienas iš direktyvoje numatytų atleidimo nuo mokesčio atvejų.

59. Vis dėlto, neatsižvelgiant į tai, Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pirmo sakinio nuostatos teisinį pobūdį reikia skirti nuo šios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies antro sakinio nuostatos pobūdžio¹⁴.

60. Kalbant apie šios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies pirmą sakinį, reikia pasakyti, kad ši nuostata valstybėms narėms yra privaloma. Todėl valstybės narės privalo perkelti šią nuostatą į nacionalinę teisę ir užtikrinti visišką jos veiksmingumą. Taigi jos niekaip negali apriboti šios nuostatos taikymo srities, nukrypdomos nuo teisingo jos aiškinimo, išplaukiančio, be kita ko, iš sprendimo, kurį Teisingumo Teismas priims šioje byloje. Taigi, jeigu, pritardamas mano pasiūlytam atsakymui į pirmąjį prejudicinį klausimą, Teisingumo Teismas nuspręstų, kad ši taisyklė yra susijusi su visų energetikos produktų, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalį, gamyba, nepriklausomai nuo to, kaip jie yra naudojami, valstybės narės neturėtų teisės riboti jos taikymo. Todėl atsakymas į antrąjį klausimą, kiek jis susijęs su šios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies pirmu sakiniu, būtų neigiamas.

¹³ Be šioje išvadoje nurodytų atleidimų nuo mokesčio, žr., pavyzdžiui, Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkto antrą ir penktą įtraukus, 15 ir 17 straipsnius, taip pat 18, 18a ir 18b straipsniuose numatytas nukrypti leidžiančias nuostatas, taikomas konkrečioms valstybėms narėms.

¹⁴ Primintina, jog Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies antrame sakinyje nurodyta, kad „valstybės narės taip pat gali manyti [pripažinti], kad elektros energijos ir kitų energetikos produktų, kurie nėra gaminami šioje įmonėje, naudojimas <...> nėra apmokestinamas [apmokestinimą sukkeliantis] įvykis“ (išskirta mano).

61. Kalbant apie Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies antro sakinio nuostatą, atkreiptinas dėmesys į tai, kad ji nėra privaloma, be to, atrodo, joje numatyti keli jos taikymo variantai. Todėl būčiau linkęs manyti, kad šiuo klausimu valstybės narės turi daug didesnę diskreciją.

62. Vis dėlto pagrindinė byla yra susijusi su energetikos produktų naudojimu juos gaminančioje įmonėje, todėl šiuo atveju taikomas Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pirmas sakiny. Todėl klausimas, susijęs su šios nuostatos antrojo sakinio aiškinimu, būtų hipotetinis. Atsižvelgdamas į tai, siūlau atsakymą į antrąjį prejudicinį klausimą apriboti šios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies pirmo sakinio aiškinimu.

Išvada

63. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, 21 straipsnio 3 dalies pirmas sakiny turi būti aiškinamas taip, kad jame vartojama sąvoka „energetikos produktai“ apima visus šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodytus produktus, nepriklausomai nuo to, ar jie naudojami kaip variklių degalai, ar kaip krosnių kuras.
2. Valstybės narės neturi teisės apriboti šios nuostatos taikymo srities, atsižvelgdamos į įmonės, kuriai taikoma ši nuostata, gaminamų energetikos produktų rūšį ar naudojimo būdą.