



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,
pateikta 2020 m. balandžio 23 d.¹

Byla C-44/19

Repsol Petróleo, S.A.
prieš
Administración General del Estado

(*Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2003/96/EB – Energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimas – 21 straipsnio 3 dalis – Energetikos produktų, naudojamų energetikos produktus gaminančioje įmonėje, neapmokestinimas – Energetikos produktų ir kitų produktų pagaminimas tuo pačiu metu“

Įvadas

1. Sąjungos teisėje derinami pagrindiniai energetikos produktų apmokestinimo principai, be to, nustatomas minimalus šio apmokestinimo lygis. Vis dėlto energetikos produktų naudojimas kitų energetikos produktų gamybai šiuo mokesčiu neapmokestinamas. Dėl atitinkamų nuostatų Teisingumo Teismas jau yra priėmęs kelis sprendimus². Vis dėlto nei tose nuostatose, nei Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nepateikiama atsakymo į klausimą, kaip turi būti vertinami energetikos produktai, naudojami kitiems energetikos produktams gaminti tuo atveju, kai vykstant gamybos procesui taip pat išgaunami produktai, kurie nėra energetikos produktai. Ši problematika nagrinėjama šioje byloje.

Teisinė sistema

Sąjungos teisė

2. 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą³, 21 straipsnio 1 ir 3 dalyse nustatyta:

„1. Be bendrųjų nuostatų, apibrėžiančių apmokestinamą įvykį, ir [1992 m. vasario 25 d. Tarybos] Direktyvoje 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)], nustatytų mokėjimo nuostatų, mokestis už energetikos produktus taip pat turi būti mokamas atsitikus vienam iš 2 straipsnio 3 dalyje nurodytų apmokestinamų įvykių.

¹ Originalo kalba: lenkų.

² Žr. visų pirma 2018 m. birželio 6 d. Sprendimą *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395), 2018 m. birželio 27 d. Sprendimą *Turbogás* (C-90/17, EU:C:2018:498) ir 2019 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933).

³ OL L 283, 2003, p. 51.

<...>

3. Energetikos produktų naudojimas energetikos produktus gaminančioje įmonėje nelaikomas apmokestinamu įvykiu, dėl kurio reikia apmokestinti, jei naudojami šioje įmonėje pagaminti energetikos produktai. Valstybės narės taip pat gali manyti, kad elektros energijos ir kitų energetikos produktų, kurie nėra gaminami šioje įmonėje, naudojimas ir energetikos produktų bei elektros energijos naudojimas įmonėje, gaminančioje kurą elektros energijai gaminti, nėra apmokestinamas įvykis. Kai naudojimas nėra susijęs su energetikos produktų gamyba, ypač su transporto priemonių varymu, jis laikomas apmokestinamu įvykiu, dėl kurio reikia apmokestinti.“

Ispanijos teisės aktai

3. 1992 m. gruodžio 28 d. *Ley 38/1992, de Impuestos Especiales*⁴ (Akcizų įstatymas Nr. 38/1992) 47 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta:

„Neapmokestinamos tokios naudojimo sau operacijos, kuriose:

<...>

b) angliavandeniliai naudojami kaip kuras angliavandenilių gamyboje, kai taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.“

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

4. *Repsol Petróleo SA*, pagal Ispanijos teisę įsteigta bendrovė (toliau – *Repsol*), vykdo veiklą, be kita ko, energetikos produktų gamybos perdirbant žalią naftą srityje. Perdirbant naftą, be energetikos produktų, susidaro daug kitų produktų: sieros, naftos sunkiųjų frakcijų ar aromatinių angliavandenilių, taip pat vandens garų. Šie produktai yra parduodami ir naudojami chemijos pramonėje, taip pat iš dalies pakartotinai naudojami gamybos procese.

5. 2012 m. balandžio 2 d. Ispanijos mokesčių administratorius priėmė sprendimą, juo įpareigojo *Repsol* sumokėti akcizą už angliavandenilius – už 2007 ir 2008 metus bendrovės naudotus jos pagamintus angliavandenilius kaip kurą gamybos procese gaminant produktus, kurie nėra energetikos produktai. Mokesčių administratoriaus vertinimu, gamybos procese naudojami angliavandeniliai turi būti apmokestinami proporcingai pagal šiame procese išgautų kitų produktų, kurie nėra energetikos produktai, kiekį.

6. *Repsol* skundas buvo atmestas administracinėje byloje ir antrosios instancijos teisme. Šie sprendimai visų pirma buvo grindžiami suformuota *Tribunal Supremo* jurisprudencija, pagal kurią neapmokestinamas tik tas energetikos produktų naudojimas sau, kuris skirtas kitų energetikos produktų gamybai. Ši jurisprudencija suformuota pagal teisės nuostatas, kuriomis perkeliama Direktyva 92/81⁵.

7. *Repsol* pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kasacinį skundą dėl pirmosios instancijos teismo sprendimo.

4 BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44305.

5 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/81/EEB dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 12). Direktyva panaikinta ir pakeista Direktyva 2003/96.

8. Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Supremo* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis aiškintina taip, kad pagal ją leidžiama apmokestinti akcizu už angliavandenilius tokią energetikos produktų naudojimo sau operacijų, įvykdytų juos gaminančios įmonės įrenginiuose, proporcinę dalį, kuri atitinka išgautus ne energetikos produktus?

Ar – atvirkščiai – šios nuostatos tikslas neapmokestinti energetikos produktų vartojimo, laikomo būtinu galutiniams energetikos produktams išgauti, kliudo apmokestinti tą šio energijos naudojimo sau dalį, kuri skirta kitiems, ne energetikos produktams išgauti, net jei ši gavyba yra liekamoji ir kaip pirminio gamybos proceso dalis įvyksta neišvengiamai?“

9. 2019 m. sausio 24 d. Teisingumo Teismui buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą. Rašytines pastabas pateikė *Repsol*, Ispanijos ir Čekijos vyriausybės ir Europos Komisija. *Repsol*, Ispanijos vyriausybei ir Komisijai atstovauta 2020 m. kovo 4 d. vykusiam posėdyje.

Analizė

10. Savo prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad tokiu atveju, kai energetikos produktų gamybos procese neišvengiamai išgaunami kiti produktai, kurie nėra energetikos produktai, energetikos produktų naudojimas tai gamybai nelaikomas apmokestinamu įvykiu apskritai, ar laikomas tik proporcingai daliai, atitinkančiai šiame procese išgautus energetikos produktus, išskyrus dalį, kuri atitinka kitus produktus.

11. Visų pirma reikia pažymėti, kad Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies struktūra yra sudėtinė.

12. Pagal jos pirmą sakinį reikalaujama apmokestinamu įvykiu nelaikyti vadinamųjų energetikos produktų naudojimo sau operacijų, t. y. produktų naudojimo jų gamybos įmonėje.

13. Pagal šios nuostatos antrą sakinį valstybės narės gali nelaikyti apmokestinamu įvykiu energetikos produktų naudojimo energetikos produktus (ir elektros energiją), kurie nebuvo pagaminti šioje įmonėje, gaminančioje įmonėje.

14. Galiausiai trečiame sakinyje nustatyta, kad ši nuostata netaikoma tuo atveju, kai energetikos produktų naudojimas nėra susijęs su šia gamyba, pavyzdžiui, skirtas varyti transporto priemonėms.

15. Pagal Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies trečią sakinį galima *a contrario* daryti išvadą, kad apmokestinamu įvykiu nelaikomas (arba gali būti nelaikomas) tik energetikos produktų naudojimas šių produktų gamybai. Tokią išvadą patvirtina ir nagrinėjamos nuostatos pirmtakės, t. y. Direktyvos 92/81 4 straipsnio 3 dalies, formuluotė, pagal kurią angliavandenilių naudojimas angliavandenilius gaminančios įmonės įrenginiuose nelaikomas apmokestinamu įvykiu tais atvejais, „kai šis naudojimas skirtas [tai] gamybai“. Ši nuostata yra tapati Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies trečiam sakiniui⁶.

16. Vis dėlto, kaip nurodyta šios išvados įvade, Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalyje nepateikiama atsakymo į klausimą, ar apmokestinamu įvykiu turi būti laikomas energetikos produktų naudojimas gamybos procese, kuriame išgaunami ir energetikos bei kiti produktai, o jei taip, tai kiek.

17. Atrodo, galimi du argumentavimo būdai.

⁶ Direktyvoje 92/81 nebuvo numatytos tokios valstybių narių teisės kaip Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies antrame sakinyje.

18. Viena vertus, kaip savo pastabose teisingai pabrėžė Čekijos vyriausybė, pažodinis Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies aiškinimas gali skatinti manyti, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, ji turi būti taikoma visiems energetikos produktams, naudojamiems *Repsol* gamybos procese.

19. Iš tiesų šioje nuostatoje kalbama tik apie „energetikos produktų naudojimą energetikos produktus gaminančioje įmonėje“, o trečiame sakinyje neleidžiamas „naudojimas[, kuris] nėra susijęs su energetikos produktų gamyba“.

20. Kaip matyti iš nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir šalių pastabose pateiktos informacijos, žalios naftos perdirbimo procese energetikos produktai, naudojami naftai šildyti iki reikalaujamos temperatūros, visi naudojami energetikos produktams gaminti. O produktų, kurie nėra energetikos produktai, išgavimas yra tik neišvengiama liekamoji tokio proceso pasekmė. Šių produktų gavimas yra neatsiejamas energetikos produktų gamybos proceso elementas, todėl laikytina, kad visi šiame technologiniame procese naudojami energetikos produktai naudojami energetikos produktams gaminti. Pagal Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pažodinę formuluotę atrodytų, kad pirma nurodytiems energetikos produktams, kurie visi naudojami energetikos produktams gaminti, taip pat visa apimtimi turi būti taikomos nagrinėjamos teisės normos.

21. Kaip teisingai pažymi *Repsol*, tokio Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies aiškinimo patvirtinimas pateiktas, be kita ko, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje. Teisingumo Teismas nusprendė, jog „iš šios nuostatos trečio sakinio neigiamos formuluotės galima daryti išvadą, kad ja siekiama tik neleisti išimties taikyti energetikos produktų naudojimui, *visiškai nesusijusiam su energetikos produktų gamyba*, ir kad „energetikos produktų naudojimui vien dėl jo būdų negali būti netaikoma minėta išimtis, *jeigu šiuo naudojimu prisidedama prie energetikos produktų gamybos technologinio proceso*“⁷. Vis dėlto sunku paneigti, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, technologiniame procese naudojami energetikos produktai nėra „visiškai nesusiję su energetikos produktų gamyba“ ir jų naudojimu visiškai „prisidedama prie energetikos produktų gamybos technologinio proceso“.

22. Kita vertus, nors toks pažodinis minėtos direktyvos nuostatos aiškinimas yra priimtinas, juo būtų nepakankamai atsižvelgiama į sisteminius aiškinimo aspektus⁸, o tai lemtų nepagrįstą energetikos produktų, naudojamų gaminant produktus, kurie nėra energetikos produktai, neapmokestinimą.

23. Iš tiesų, kai gamybos procese išgaunami tiek energetikos produktai, tiek produktai, kurie nėra energetikos produktai, toks gamybos procesas turi būti laikomas šių abiejų kategorijų produktų gamyba tuo pačiu metu.

24. Nėra svarbu, kad produktų, kurie nėra energetikos produktai, gamyba tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra liekamoji ir vyksta neišvengiamai, taigi pati savaime yra ne gamybos proceso tikslas, o neišvengiama pasekmė. Tiek, kiek gamybos procese išgaunami produktai turi rinkos vertę ir gamintojas gali juos parduoti, tiek jie jam tampa preke, t. y. potencialiu pajamų šaltiniu. Todėl nėra svarbu, ar jų gamyba yra tikslinė, ar tik neišvengiama kitų produktų gamybos pasekmė. Mokesčių požiūriu šie du atvejai turi būti vertinami vienodai. To reikalauja lygybės principas ir būtinybė užtikrinti, kad nebūtų iškraipoma konkurencija. Kitaip būtų tik tuo atveju, jei kiti energetikos produktų gamybos procese išgaunami produktai turėtų tik nedidelę rinkos vertę arba jos apskritai neturėtų, o gamintojas dėl jų patirtų tik išlaidų. Todėl nepritariu *Repsol* nuomonei, kad šiuo atveju lemiamas yra vykdomos veiklos „pagrindinis tikslas“. Ūkinei veiklai teisės aktai, įskaitant mokesčių teisės aktus, taikomi ne dėl veiklos tikslo, o dėl jos tikrosios esmės ir pasekmių.

⁷ 2019 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, 30 punktą (išskirta mano)).

⁸ Atsižvelgti į Sąjungos teisės aktų aiškinimo sisteminius aspektus reikalaujama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją (žr., kalbant apie Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalį, 2018 m. birželio 6 d. Sprendimo *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395, 22 punktą).

25. Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis leidžia nelaikyti apmokestinamu įvykiu energetikos produktų naudojimo tik tuomet, kai jie naudojami gaminant galutinius produktus, kurie patys apmokestinami pagal šią direktyvą, nes yra naudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras⁹.

26. Be to, energetikos produktų kaip kuro naudojimas gamybos procese yra apmokestinamas, jeigu galutinis produktas nėra energetikos produktas arba nėra skirtas naudoti kaip variklių degalai ar krosnių kuras.

27. Jeigu energetikos produktai nebūtų apmokestinami pastaruoju atveju, atsirastų Direktyvoje 2003/96 nustatytos apmokestinimo tvarkos spragų, nes produktai, kurie iš principo turėtų būti apmokestinami, liktų neapmokestinti¹⁰.

28. Šių produktų neapmokestinimo nekompensuotų paskesnis galutinių produktų, pagamintų juos naudojant, apmokestinimas, nes galutiniai produktai nebūtų apmokestinami¹¹.

29. Taigi dėl Direktyvoje 2003/96 nustatytos apmokestinimo sistemos darnos reikia apmokestinti gamybos procese naudojamus energetikos produktus tiek, kiek šiame procese išgaunami produktai, kurie nėra energetikos produktai.

30. Kaip nurodžiau šios išvados 21 punkte, vienoje byloje Teisingumo Teismas dėl Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies aiškinimo nusprendė, kad ši nuostata netaikoma tik tais atvejais, kai energetikos produktai naudojami tikslams, visiškai nesusijusiems su energetikos produktų gamyba¹². Situacija yra kitokia tuo atveju, kai viename technologiniame procese tuo pačiu metu gaminami tiek energetikos produktai, tiek produktai, kurie nėra energetikos produktai.

31. Vis dėlto reikia atsižvelgti į to Teisingumo Teismo sprendimo priėmimo aplinkybes. Byla *Petrotel-Lukoil* buvo susijusi su Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies taikymu energetikos produktams, naudojamiems vandens garams, kurie buvo naudojami, be kita ko, energetikos produktų gamybos procese, gaminti. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad ta nuostata netaikoma tik tais atvejais, kai energetikos produktai naudojami tikslams, nesusijusiems su tokių produktų gamyba. Vis dėlto, jeigu jie naudojami tarpiniams produktams gaminti, o šie vėliau naudojami energetikos produktams gaminti, ši nuostata taikytina visa. Nekilo abejonių, kad byloje *Petrotel-Lukoil* nagrinėjami gamybos proceso galutiniai produktai yra energetikos produktai.

32. Šioje byloje vis dėlto kalbama apie kitokią situaciją, būtent apie gamybos procesą, kuriame tuo pačiu metu gaminami energetikos produktai ir produktai, kurie nėra energetikos produktai. Todėl šioje byloje Teisingumo Teismo išnagrinėta byla *Petrotel-Lukoil* negali būti taikoma automatiškai.

33. Šiai bylai gali būti artimesnė byla *Cristal Union*¹³. Ji buvo susijusi su klausimu, ar Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas energetikos produktų, naudojamų elektros energijai gaminti, neapmokestinimas taikomas ir energetikos produktams, naudojamiems šilumos ir elektros energijos gamybai tuo pačiu metu vadinamosios kogeneracijos procese.

34. Nors toje byloje Teisingumo Teismas neaiškino Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies, ji yra pagrindas sukurti šiai bylai naudingą analogiją, nes joje buvo kalbama apie atleidimą nuo apmokestinimo energetikos produktų, naudojamų tuo pačiu metu gaminamai energijai, suteikiančiai teisę į tokį atleidimą (t. y. elektros energijai), ir energijai, nesuteikiančiai tokios teisės (šilumos energijai). Ši analogija pateisinama dar ir dėl to, kad kogeneracijos mechanizmas grindžiamas

9 2018 m. birželio 6 d. Sprendimas *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395, 32 punktas).

10 2018 m. birželio 6 d. Sprendimas *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395, 29 punktas).

11 2018 m. birželio 6 d. Sprendimas *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395, 30 punktas).

12 2019 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, 30 punktas).

13 2018 m. kovo 7 d. Sprendimas *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168).

veiksmingo ir ekonomiškai efektyvaus energijos, gaunamos gaminant kitos rūšies energiją, kuri klasikiniėje gamybos technologijoje nebuvo naudojama ir buvo prarandama, naudojimo idėja. Panašiai yra šioje byloje, susijusioje su produktais, kurie nėra energetikos produktai ir kurių gamyba yra liekamoji ir neišvengiama energetikos produktų, naudojamų ekonomikoje ir todėl turinčių rinkos vertę, gamybos pasekmė.

35. Byloje *Cristal Union* Teisingumo Teismas neabejojo, kad energetikos produktų, naudojamų elektros energijai gaminti, privalomas atleidimas nuo mokesčio taikomas kogeneracijai¹⁴. Taip pat nebuvo abejojama, kad šis atleidimas nuo mokesčio taikomas tik tai daliai energetikos produktų, naudojamų kogeneracijos procese elektros energijai gaminti, kuri yra proporcinga šios energijos kiekiui, atsižvelgiant į tuo pačiu metu gaunamą šilumos energiją. Teisingumo Teismas nusprendė, kad visi kogeneracijos technologiniame procese naudojami energetikos produktai skirti ir elektros, ir šilumos energijai gaminti. Neįmanoma šiuo atveju nurodyti konkrečių šių produktų, skirtų vienos iš energijos rūšių gamybai, kiekių¹⁵.

36. Taigi, Teisingumo Teismas taikė principą, pagal kurį tuo atveju, kai tuo pačiu metu gaminami produktai, suteikiantys teisę neapmokestinti energetikos produktų, naudojamų jų gamyboje, ir produktai, kurie nesuteikia tokios teisės, atleidimas nuo mokesčio turi būti taikomas proporciniam atskirų kategorijų galutinių produktų, gautų šiame gamybos procese, kiekiui.

37. Mano nuomone, analogišką principą reikia taikyti šioje byloje. Tuo atveju, kai tuo pačiu metu gaminami energetikos produktai ir produktai, kurie nėra energetikos produktai, pagal Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalį energetikos produktų naudojimas šios gamybos tikslams nelaikomas apmokestinamu įvykiu, bet tik ta jo dalis, kuri atitinka energetikos produktų, pagamintų šiame procese, dalį.

38. Be to, pažymėtina, kad energetikos produktų gamintojas, kurio situacija yra tokia pati kaip *Repsol*, niekaip nenukenčia dėl jo paties naudojamų energetikos produktų, atitinkančių tuo pačiu metu pagamintų produktų, kurie nėra energetikos produktai, dalį, apmokestinimo. Tiek, kiek energetikos produktai naudojami energetikos produktams gaminti, jiems visa apimtimi taikomos Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies nuostatos. Vis dėlto, kalbant apie produktų, kurie nėra energetikos produktai, gamybą, mokestis nuo energetikos produktų, naudojamų šiai gamybai, kaip netiesioginis mokestis, gali būti visas kompensuojamas produktų, kurie nėra energetikos produktai, parduodamų rinkoje, kaina, kaip yra bet kokių kitų produktų, kurių gamyboje naudojami energetikos produktai, atveju.

39. Toks sprendimas netgi būtinas siekiant užtikrinti, kad nebūtų iškraipoma konkurencija. Iš tiesų gali atsitikti taip, kad produktai, kurie nėra energetikos produktai, gaminami tuo pačiu metu kaip ir energetikos produktai viename technologiniame procese, konkuruos su panašiais produktais, kurie nėra gaminami tokia mišriame gamybos procese, bet kurių gamyboje vis dėlto naudojami energetikos produktai. Tokiems energetikos produktams bus taikoma įprasta apmokestinimo tvarka, todėl energetikos produktai, naudojami mišrios gamybos procese, turi būti traktuojami vienodai. Kalbama ne tik apie produktus, gaminamus *Repsol* naudojamame technologiniame procese, bet ir apie bet kokius produktus, kurie dabar arba ateityje yra ar gali būti gaminami tuo pačiu metu kaip ir energetikos produktai.

40. Šiuo atžvilgiu nėra svarbu, kad produktų, kurie nėra energetikos produktai, gamyba yra liekamoji ir neišvengiama tos kitos rūšies produktų gamybos pasekmė ar kad jų gamyba, pavyzdžiui, sieros gavyba desulfuravimo procese, yra reglamentuojama teisės aktu, kuriais siekiama apsaugoti aplinką. Kiekvienas verslininkas, vykdydamas ūkinę veiklą konkrečioje srityje, privalo atsižvelgti į šios veiklos sąnaudas ir

14 2018 m. kovo 7 d. Sprendimas *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, rezoliucinė dalis).

15 Žr. visų pirma 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, 45 punktą), kuriame Teisingumo Teismas kelia klausimą dėl galimų sunkumų nustatant energetikos produktų dalį, tenkančią kiekvienai pagamintos energijos rūšiai.

apribojimus. Aplinkybė, kad gaminant tam tikrus energetikos produktus neišvengiamai išgaunami ir tam tikri produktai, kurie nėra energetikos produktai, yra gerai žinoma šios veiklos sąlyga, o galimybė parduoti pastaruosius produktus rinkoje yra šios veiklos ekonominės sąskaitos dalis. Analogiškai šios sąskaitos dalį turi sudaryti energetikos produktų, naudojamų gamyboje, tos dalies apmokestinimas, kuri atitinka išgaunamų produktų, kurie nėra energetikos produktai, dalį.

41. Nesutinku ir su *Repsol* nuomone, kad dėl Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies formuluotės pakeitimo, palyginti su Direktyvos 92/81 4 straipsnio 3 dalies formuluote, reikia pakeisti jos aiškinimą.

42. Direktyvos 92/81 4 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje buvo nustatyta, kad angliavandenilių naudojimas juos gaminančios įmonės įrenginiuose nelaikomas apmokestinamu įvykiu tais atvejais, kai „šis [naudojimas] skirtas minėtai gamybai“. Šios dalies antroje pastraipoje buvo nurodyta, kad naudojimas, skirtas tikslams, nesusijusiems su šia gamyba, laikomas apmokestinamu įvykiu. Šioje nuostatoje išskiriami du angliavandenilių naudojimo atvejai: tikslams, susijusiems su angliavandenilių gamyba, ir tikslams, nesusijusiems su tokia gamyba. Tai buvo atskiros ir išsamios kategorijos: neegzistavo nei situacijos, priskiriamos prie abiejų šių kategorijų, nei situacijos, nepriskiriamos nė prie vienos iš jų.

43. Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies formuluotė to nekeičia. Tiesa, šios dalies pirmame sakinyje, kuris atitinka Direktyvos 92/81 4 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą, nėra išlygos, kad naudojimas turi būti skirtas tikslams, susijusiems su energetikos produktų gamyba. Vis dėlto tokia išlyga liko šios nuostatos trečiame sakinyje, kuris atitinka Direktyvos 92/81 4 straipsnio 3 dalies antrą pastraipą ir suformuluotas iš esmės vienodai. Atrodo, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, mano nuomone, teisingai nusprendė, jog nereikia kartoti tos pačios išlygos abiejuose sakiniuose. Kadangi trečiame sakinyje draudžiami energetikos produktų naudojimo ne gamybos tikslais atvejai, tai neišvengiamai reiškia, kad pirmas sakinytis sietinas tik su naudojimo atvejais, susijusiais su šia gamyba. Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies pirmo ir trečio sakinių norminis turinys yra toks pat kaip Direktyvos 92/81 4 straipsnio 3 dalies¹⁶. Šiuo atžvilgiu nieko nekeičia Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies papildymas antru sakiniu, kuriuo tik išplečiamas energetikos produktų naudojimo atvejų, kurie nėra laikomi apmokestinamu įvykiu, sąrašas. Tai nedaro įtakos išvadai, kad šis naudojimas turi būti skirtas tokių produktų gamybai.

44. Taigi čia nėra jokie logikos pasikeitimo, kaip savo pastabose teigia *Repsol*. Remiantis *Repsol* pastabomis, pagal Direktyvos 92/81 4 straipsnio 3 dalį principas turėjo būti angliavandenilių naudojimo sau apmokestinimas, o išimtis – neapmokestinimas. O pagal Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalį principas turi būti energetikos produktų naudojimo sau neapmokestinimas, išimtis – jų apmokestinimas tais atvejais, kai naudojimas nesusijęs su tokių produktų gamyba.

45. Sunku sutikti su tokia pozicija. Direktyvos 92/81 ir Direktyvos 2003/96 logika yra vienoda: būtent kad apmokestinimas, atitinkamai angliavandenilių arba energetikos produktų, yra principas, o šių pasigamintų produktų naudojimo sau neapmokestinimas – išimtis, kurios taikymas susietas su sąlyga, kad naudojimas turi būti skirtas tikslams, susijusiems su tokių produktų gamyba.

46. Pirmia nurodyti argumentai, visų pirma Direktyvoje 2003/96 nustatyta energetikos produktų apmokestinimo sistemos darba ir būtinybė užtikrinti, kad prekių, kurių gamyboje naudojami energetikos produktai, rinkoje nebūtų iškraipoma konkurencija, mano nuomone, reikalauja aiškinti šios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį taip, kad būtų peržengtos išvadų, kylančių iš pažodinės šios nuostatos formuluotės, ribos. Be to, reikia pažymėti, kad ši formuluotė neleidžia aiškiai atsakyti į

¹⁶ Žinoma, išskyrus produktų, kurie patenka į Direktyvos 2003/96 taikymo sritį, asortimento išplėtimą.

klausimą dėl energetikos produktų, naudojamų tuo pačiu metu gaminant energetikos produktus ir produktus, kurie nėra energetikos produktai, teisingo apmokestinimo būdo. Todėl kalbama ne apie *contra legem* aiškinimą, o tik iš pažodinio aiškinimo kylančių išvadų papildymą sisteminio aiškinimo elementais.

47. Atsižvelgiant į tai, Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, kai energetikos produktų gamybos procese neišvengiamai išgaunami ir produktai, kurie nėra energetikos produktai, energetikos produktų naudojimas tai gamybai nelaikomas apmokestinamu įvykiu tokia šių produktų proporcinge dalimi, kuri atitinka išgautų energetikos produktų dalį.

48. Taip pat reikia pažymėti, kad direktyvos 21 straipsnio 3 dalis taikoma tik energetikos produktams, naudojamiems energetikos produktams, kurie naudojami kaip variklių degalai ar krosnių kuras, gaminti. Taigi ji netaikoma energetikos produktams, naudojamiems gaminant ne tik produktus, kurie nėra energetikos produktai, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, bet ir produktus, kuriems Direktyva 2003/96 pagal jos 2 straipsnio 4 dalies b punkto pirmą įtrauką netaikoma, nors ir atitinka joje pateiktą apibrėžimą, nes jie nėra skirti naudoti kaip variklių degalai ar krosnių kuras. Tai aiškiai matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos¹⁷. Todėl energetikos produktais reikia laikyti tik produktus, kuriems taikoma Direktyvoje 2003/96 nustatyta apmokestinimo tvarka.

49. Kadangi Direktyvoje 2003/96 nėra nuostatų dėl energetikos produktų, kuriems taikoma Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis, dalies nustatymo būdo, jis priklauso valstybių narių nacionalinės teisės kompetencijai¹⁸. Šis klausimas buvo aptartas per posėdį, todėl reikia pateikti toliau nurodytas pastabas.

50. Pirma, tiek, kiek produktai, kurie nėra energetikos produktai, išgaunami energetikos produktų gamybos procese, vėliau yra pakartotinai naudojami šiame gamybos procese (kaip, pavyzdžiui, vandens garai), jie yra tarpinis produktas, kurio gamybai taikoma Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis¹⁹.

51. Antra, pritariu Komisijos nuomonei, kad tinkamiausias būdas apskaičiuoti energetikos produktų, kuriems taikoma Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalis, dalį yra atsižvelgti į skirtingų kategorijų galutinių produktų kiekius, o ne, pavyzdžiui, jų rinkos vertę.

52. Mano nuomone, taip yra ne todėl, kaip tvirtina Komisija, kad energetikos produktams taikomas mokestis apskaičiuojamas pagal šių produktų kiekį. Iš tiesų šis mokestis taikomas energetikos produktams, naudojamiems kaip krosnių kuras gamybos procese, o ne galutiniams šios gamybos produktams.

53. Įvairių galutinių produktų kategorijų kiekybine proporcija grindžiamas metodas leidžia geriausiai parodyti energetikos produktų dalį kiekvienos galutinių produktų kategorijos gamybos procese. Taip yra dėl to, kad būtinų energetikos produktų kiekis veikia susijęs su įvairių galutinių produktų kiekiu, o ne jų verte.

54. Taigi, nors, kaip teisingai pažymi *Repsol*, neįmanoma tiksliai apskaičiuoti energetikos produktų, naudojamų kiekvienai galutinių produktų kategorijai, kiekio, nes žalios naftos perdirbimo procese įvairūs galutiniai produktai gaunami esant skirtingai temperatūrai, mano nuomone, kiekybinis metodas leidžia protingai nurodyti energetikos produktų, būtinų skirtingų kategorijų galutiniams produktams išgauti, dalį.

17 2018 m. birželio 6 d. Sprendimas *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395, rezoliucinė dalis).

18 Žr. panašų 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, 45 punktas).

19 Žr. 2019 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, 28 punktas ir rezoliucinės dalies 1 punktas).

55. Pagal šį metodą neatmetama galimybė nacionalinėje teisėje taikyti *de minimis* ribą, kurios nesiekiantis gamybos procese gautas produktų, kurie nėra energetikos produktai, kiekis tampa toks mažas, kad į jį galima neatsižvelgti, o visi šiame procese naudojami energetikos produktai gali patekti į Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 3 dalies taikymo sritį. Vis dėlto *de minimis* riba neišsprendžia energetikos produktų, kuriems turi būti taikomos šios nuostatos, dalies apskaičiavimo problemos tuo atveju, kai pagamintų produktų, kurie nėra energetikos produktai, kiekis viršija šią ribą.

Išvados

56. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija) pateiktą prejudicinį klausimą:

2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, kai energetikos produktų gamybos procese neišvengiamai išgaunami ir produktai, kurie nėra energetikos produktai, energetikos produktų naudojimas tokiai gamybai nelaikomas apmokestinamu įvykiu atsižvelgiant į tokią šių produktų dalį, kuri atitinka pagamintų energetikos produktų dalį.