



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA
MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR] SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 22. februārī¹

Lieta C-49/17

Koppers Denmark ApS
pret
Skatteministeriet

(*Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa, Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu uzlikšana energoproduktiem un elektroenerģijai – Direktīva 2003/96/EK – 21. panta 3. punkts – Energoproduktu patēriņš uzņēmuma robežās, kurā ražo energoproduktus – Energoprodukti, kurus izmanto citiem nolūkiem, nevis par motordegvielu vai kurināmo – Šķīdinātāja izmantošana par degvielu akmeņogļu darvas destilācijas rūpnīcā

Ievads

1. Šīs lietas tiesību jautājums pēc būtības skar saikni starp vairākām tiesību normām, kuras ir paredzētas Padomes Direktīvā 2003/96/EK (2003. gada 27. oktobris), kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai². Jāatzīst, ka šī direktīva nav skaidra un loģiska tiesību normu formulējuma paraugs, tādēļ ir grūti sniegt tās saskanīgu un visos aspektos apmierinošu interpretāciju. Iesniedzējtiesu interesējošo normu analīze pārējo Direktīvas normu kontekstā tomēr ļauj, manuprāt, sniegt nepārprotamu atbildi uz prejudiciālajiem jautājumiem, pat ja no Direktīvas regulējuma saskanīguma skatpunkta atbilde var būt neapmierinoša.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesību akti

2. Direktīvas 2003/96 1. pantā ir paredzēts, ka “dalībvalstis uzliek nodokļus energoproduktiem un elektroenerģijai saskaņā ar šo direktīvu”.

3. Šīs direktīvas 2. pantā tās piemērošanas joma ir definēta šādi:

“1. Šajā direktīvā termins “energoprodukti” attiecas uz produktiem, kuri:

[..]

b) atbilst KN kodiem 2701, 2702 un 2704 līdz 2715;

¹ Oriģinālvaloda – poļu.

² OV 2003, L 283, 51. lpp.

[..]

4. Šī direktīva neattiecas uz:

[..]

b) šādiem energoproduktu un elektroenerģijas izmantošanas veidiem:

- energoproduktiem, kurus izmanto citiem nolūkiem, nevis par motordegvielu vai kurināmo,

[..].”

4. Saskaņā ar Direktīvas 2003/96 21. pantu:

“1. Papildus Direktīvā 92/12/EEK³ noteiktajiem vispārējiem noteikumiem, kas definē nodokļa uzlietamības gadījumu, un maksājumu kārtībai energoproduktu nodokļu summa arī jāmaksā, ja rodas 2. panta 3. punktā minētie nodokļa uzlietamības gadījumi.

[..]

3. Energoproduktu patēriņu uzņēmuma robežās, kurā ražo energoproduktus, neuzskata par nodokļa uzlietamības gadījumu, kas rada pamatu nodokļa uzlikšanai, ja patērē uzņēmuma robežās ražotus energoproduktus. [..] Ja patēriņu veic nolūkā, kas nav saistīts ar energoproduktu ražošanu, jo īpaši transportlīdzekļu darbināšanai, to uzskata par nodokļa uzlietamības gadījumu, radot pamatu nodokļa uzlikšanai.

[..].”

Valsts tiesību akti

5. Saskaņā ar lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norādīto informāciju Dānijā attiecīgajā laikposmā šķīdinātāja izmantošanu par degvielu aplika ar nodokli atbilstoši *Mineralolieafgiftsloven* (Likums par minerāleļļu aplikšanu ar nodokli) 1. panta 3. punktam, *Kuldioxidafgiftsloven* (Likums par oglekļa dioksīda aplikšanu ar nodokli) 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktam un *Svovlafgiftsloven* (Likums par sēra aplikšanu ar nodokli) 1. panta 1. punktam.

6. Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkts ir transponēts ar Likuma par oglekļa dioksīda aplikšanu ar nodokli 7. panta 3. punktu un Likuma par sēra aplikšanu ar nodokli 8. panta 4. punktu. Attiecīgajā laikposmā Likuma par oglekļa dioksīda aplikšanu ar nodokli 7. panta 3. punkta redakcija bija šāda:

“2. panta 1. punktā minētie energoprodukti, ko tieši izmanto ekvivalenta energoprodukta ražošanā, ir atbrīvoti no oglekļa dioksīda nodokļa. Tomēr minēto nepiemēro energoproduktiem, ko izmanto par motordegvielu.”

Savukārt attiecīgajā laikposmā Likuma par sēra aplikšanu ar nodokli 8. panta 4. punkta redakcija bija šāda:

“1. pantā minētie energoprodukti, ko tieši izmanto ekvivalenta energoprodukta ražošanā, ir atbrīvoti no sēra nodokļa. Tomēr minēto nepiemēro energoproduktiem, ko izmanto par motordegvielu.”

3 Padomes Direktīva 92/12/EEK (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.). Minētā direktīva bija spēkā brīdī, kad radās pamatlietas faktiskie apstākļi. Saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta 1. punktu energoproduktu akcīzes nodokļa uzlietamības gadījums rodas minēto produktu saražošanas vai importa brīdī.

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

7. *Koppers Denmark ApS* (turpmāk tekstā – “sabiedrība *Koppers Denmark*”) ir saskaņā ar Dānijas tiesībām dibināta sabiedrība. Sabiedrība savā rūpnīcā Niborgā [*Nyborg*] (Dānija) ražo dažādus akmeņogļu darvas pārstrādes un destilācijas atvasinājums, tostarp šķīdinātāju, kas veido aptuveni 3–4 % no kopējā ražošanas apjoma. Visi produkti ir klasificēti attiecīgi ar KN kodu 2707 un 2708.

8. Saražoto produktu skaitā šķīdinātājs ir vienīgais *Koppers* rūpnīcā Niborgā ražotais produkts, ko sabiedrība izmanto kā kurināmo un kas tāpēc principā ir apliekams ar energoproduktu nodokļiem. Pārējie produkti, kaut arī tos var izmantot par kurināmo, netiek izmantoti šādā veidā un tādējādi nav apliekami ar energoproduktu nodokļiem.

9. Ražošana tiek veikta akmeņogļu darvas destilācijas rūpnīcā un naftalīna rūpnīcā. Abas rūpnīcas ir savstarpēji savienotas, un tām ir kopīga siltumapgādes un kopīga procesu kontroles sistēma. Akmeņogļu darvas destilācijas rūpnīcā radušies atlikumi pēc tam tiek pārstrādāti naftalīna rūpnīcā, un naftalīna rūpnīcā saražotais šķīdinātājs tiek izmantots par degvielu akmeņogļu darvas destilācijas rūpnīcā. Pēc tam šķīdinātājs tiek izmantots kā papildu degviela, lai sadedzinātu destilācijas procesā radušos gāzi gan akmeņogļu darvas destilācijas rūpnīcā, gan naftalīna rūpnīcā. Siltums, kas rodas degšanas procesā, no jauna tiek izmantots šajās rūpnīcās.

10. Sākotnēji sabiedrība *Koppers Denmark* uzskatīja, ka tās šķīdinātāja patēriņš ir apliekams ar energoproduktu nodokli, bet ar 2008. gada 13. novembra un 2008. gada 22. decembra vēstulēm lūdza atmaksāt nodokli par laikposmu no 2005. gada 1. oktobra līdz 2007. gada 31. decembrim. 2010. gada 24. septembrī Dānijas nodokļu iestāde (turpmāk tekstā – “*SKAT*”) atzina, ka uz sabiedrības *Koppers* šķīdinātāja patēriņu, izmantojot to par degvielu akmeņogļu darvas destilācijas rūpnīcā, neattiecas atbrīvojums no nodokļa, tādēļ ka šķīdinātājs netika izmantots ekvivalentu energoproduktu ražošanā, jo saražotie produkti nav apliekami ar nodokli.

11. Sabiedrība *Koppers Denmark* pārsūdzēja šo lēmumu *Landsskatteretten* (Valsts nodokļu apelācijas komisija, Dānija), kas 2015. gada 8. jūnijā apstiprināja *SKAT* lēmumu, tostarp pamatojoties uz to, ka uz tāda šķīdinātāja patēriņu, ko izmantoja par kurināmo, neattiecas Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkts, jo šķīdinātājs netika izmantots direktīvas piemērošanas jomā ietilpstošo energoproduktu ražošanā. 2015. gada 7. septembrī sabiedrība *Koppers Denmark* pārsūdzēja *Landsskatteretten* lēmumu *Retten i Svendborg* (Svendborgas rajona tiesa, Dānija), kura konstatēja, ka lieta ir saistīta ar principiāliem jautājumiem, un tādēļ atbilstoši *Retsplejeloven* (Tiesu darbības likums) 226. panta 1. punktam attiecīgi nodeva to izspriešanai pirmajā instancē *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa, Dānija).

12. Šauboties par pareizu Direktīvas 2003/96 21. un 3. panta interpretāciju, šī tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Direktīvas [2003/96] 21. panta 3. punkts ir interpretējams tādējādi, ka pašražotu energoproduktu patēriņš, lai ražotu citus energoproduktus, ir atbrīvojams no nodokļa situācijā, kāda ir pamatlietā, kurā saražotie energoprodukti netiek izmantoti par motordegvielu vai kurināmo?”

2) Vai Direktīvas [2003/96] 21. panta 3. punkts ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalstis var ierobežot atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomu tā, lai tas būtu piemērojams tikai tādu energoproduktu patēriņam, ko izmanto ekvivalentu energoproduktu ražošanā (proti, energoproduktu, kuri tāpat kā patērētie energoprodukti ir apliekami ar nodokli)?”

13. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu saņemts Tiesā 2017. gada 1. februārī. Rakstveida argumentus iesniedza: sabiedrība *Koppers Denmark*, Dānijas valdība un Eiropas Komisija. Tie paši lietas dalībnieki piedalījās arī 2018. gada 10. janvāra tiesas sēdē.

Analīze

Pirmais prejudiciālais jautājums

Ievada piezīmes

14. Atgādinājumam – pirmais prejudiciālais jautājums attiecas uz to, vai saskaņā ar Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punktu ražotāja veikta energoprodukta izmantošana par kurināmo citu energoproduktu ražošanai veido energoproduktu nodokļa uzliekamības gadījumu situācijā, kurā šādā veidā saražotie energoprodukti nav paredzēti izmantošanai un netiek izmantoti par motordegvielu vai kurināmo.

15. Galveno juridisko jautājumu veido energoproduktu jēdziena interpretācija tādu produktu kontekstā, kas gan ietilpst Direktīvas 2003/96 2. panta 1. punktā norādītajā energoproduktu definīcijā, tomēr nav paredzēti izmantošanai un netiek izmantoti par motordegvielu vai kurināmo, līdz ar to saskaņā ar Direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta pirmo ievilkumu šī direktīva uz tiem neattiecas.

16. Sabiedrība *Koppers Denmark* uzskata, ka Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkts jāinterpretē burtiski, līdz ar to tajā lietotais energoproduktu jēdziens saprotams kā tāds, kas iekļauj visus produktus, kuri ietilpst šīs direktīvas 2. panta 1. punktā norādītajā definīcijā. Savukārt Dānijas valdība un Komisija uzskata, ka minētā energoproduktu definīcija jāinterpretē kopā ar direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta pirmajā ievilkumā norādīto izņēmumu. Tādējādi, viņu ieskatā, direktīvas 21. panta 3. punktā norādītais energoproduktu jēdziens iekļauj tikai tos produktus, kas ietilpst direktīvas piemērošanas jomā, proti, tādus produktus, kas paredzēti izmantošanai vai tiek izmantoti par motordegvielu un kurināmo.

17. Pirmšķietami var likties, ka, ja Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta pirmajā teikumā minētajam uzņēmumam ir jāizmanto šajā uzņēmumā saražotie energoprodukti par kurināmo, tad pēc definīcijas šis subjekts ir uzņēmums, kas ražo energoproduktus, līdz ar to minētā tiesību norma ir piemērojama automātiski. Tomēr likumdevējam laikiem bija cits nodoms, jo šādā situācijā zaudētu jēgu šīs direktīvas 21. panta 3. punkta otrais teikums, kurā runa ir par uzņēmuma robežās neražotiem energoproduktiem un elektroenerģiju, kas tāda uzņēmuma robežās tiek izmantoti citu energoproduktu ražošanai. Manuprāt, Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta pirmajā teikumā runa ir par uzņēmuma galaprodukta ražošanu, nevis par blakusproduktiem, kas pēc tam tiek izmantoti citu produktu ražošanas procesā. Uz minēto situāciju, iespējams, var attiecināt šīs direktīvas 21. panta 6. punkta a) apakšpunktu, savukārt, lai varētu piemērot direktīvas 21. panta 3. punktu, ir nepieciešams, lai energoprodukti būtu uzņēmuma galaprodukts.

18. Tādējādi jāveic analīze par savstarpējo saikni starp Direktīvas 2003/96 2. panta 1. punktā norādīto energoproduktu definīciju un šīs direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta pirmajā ievilkumā norādīto tiesību normu. Minēto tiesību normu burtiskā nozīme ļauj sniegt dažādas interpretācijas. Viena no tām ir energoproduktu jēdziena šaurākā interpretācija, kas attiecināta tikai uz produktiem, kurus neizmanto citiem nolūkiem kā tikai par motordegvielu un kurināmo. Saskaņā ar citu iespējamo interpretāciju Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkts izslēdz tajā norādītos produktus no aplikšanas ar nodokli, kas saskaņota ar šo direktīvu, tomēr neietekmē tajā minēto jēdzienu piemērošanas jomu.

Energo produktu jēdziena šaurāka interpretācija

19. Pirmā no iespējamajām interpretācijām atbilstu Dānijas valdības un Komisijas piedāvātajai argumentācijai. Tādējādi Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkts būtu jāinterpretē kā tiesību norma, kas vispārēji ierobežo minētas direktīvas piemērošanas jomu. Tātad minētā apakšpunkta pirmais ievilkums precizētu direktīvas 2. panta 1. punktā norādīto jēdzienu “energo produkti” tādējādi, ka jebkura šī jēdziena turpmākā lietošana turpmākajās tiesību normās būtu saprotama kā jēdziens, kurā ietilpst tikai direktīvas 2. panta 1. punktā norādīto kategoriju produkti, kurus neizmanto citiem nolūkiem kā tikai par motordegvielu un kurināmo.

20. Pamatojoties uz Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punktu, tad būtu jāsecina, ka energo produktu izmantošana par kurināmo citu energo produktu ražošanai nerada nodokļu uzliekamības gadījumu tikai tādā situācijā, kurā šos citus energo produktus neizmanto citiem nolūkiem kā tikai par motordegvielu un kurināmo. Šāds secinājums šķiet loģiski pamatots. Tādējādi tikai tādi produkti, kas apliekami ar nodokli atbilstoši šīs direktīvas noteikumiem, var ietekmēt citu direktīvā ietilpstošo produktu aplikšanas ar nodokli limeni.

21. Taču šādai interpretācijai ir vairāki trūkumi, kas, manuprāt, neļauj to pieņemt.

Energo produktu jēdziena šaurākas interpretācijas kritika – gramatiskie argumenti

22. No Direktīvas 2003/96 tiesību normu burtiskā formulējuma skatpunkta minētā interpretācija ignorē faktu, ka Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkts neizslēdz no tās piemērošanas jomas “1. punktā norādītos produktus” vai kombinētajā nomenklatūrā iekļautos produktus, ko neizmanto par motordegvielu vai kurināmo. Minētās tiesību normas pirmajā ievilkumā ir nepārprotami paredzēts, ka Direktīva 2003/96 neattiecas uz “*energo produktiem*, kurus izmanto citiem nolūkiem, nevis par motordegvielu un kurināmo”⁴.

23. Tas nozīmē, ka produkti, kas ir iekļauti Direktīvas 2003/96 2. panta 1. punktā norādītajā definīcijā, bet ko neizmanto par motordegvielu vai kurināmo, patiesībā nav iekļauti šīs direktīvas piemērošanas jomā, tomēr paliek energo produkti tās tiesību normu izpratnē. Šādu secinājumu apliecina fakts, ka pati direktīvas 2. panta 1. punktā norādītā energo produktu definīcija – attiecībā uz atsevišķām produktu kategorijām – satur atrunu, ka tie kļūst par energo produktiem, ja tos izmanto par motordegvielu vai kurināmo. Tā tas ir attiecībā uz 2. panta 1. punkta a), d) un h) apakšpunktā norādītajiem produktiem. Savukārt pārējos gadījumos, īpaši attiecībā uz minētā punkta b) apakšpunktā minētajiem produktiem, kas veido pamatlietas priekšmetu, šāda atruna nepastāv.

24. Savos rakstveida argumentos Komisija skaidro šo faktu tādējādi, ka atsevišķas Direktīvas 2003/96 2. panta 1. punktā minētās kategorijas iekļauj produktus, kurus principā neizmanto par motordegvielu vai kurināmo, tādēļ likumdevējs ir norādījis, ka šie produkti ir energo produkti tikai tad, kad tos izmanto par motordegvielu un kurināmo. Savukārt pārējās kategorijās ietilpstošos produktus, Komisijas ieskatā, parasti izmanto par motordegvielu vai kurināmo, līdz ar to līdzīga atruna nav nepieciešama.

25. Fakts ir tāds, ka vairākums no Direktīvas 2003/96 2. panta 1. punktā norādītajām produktu kategorijām – kaut gan dažādās proporcijās – iekļauj gan produktus, kurus izmanto vai var izmantot par motordegvielu vai kurināmo, gan produktus, kurus nevar neizmantot vai neizmanto šādā veidā. Tādējādi, ja likumdevējs būtu vēlējis lietot izmantošanas veida kritēriju, lai precīzi atšķirtu energo produktus no citiem produktiem, būtu pieticis vien ar to, ka energo produktu definīcija saturētu atbilstošu vispārēju atrunu. Tomēr likumdevēja nodoms acīmredzami bija atšķirt produktus, kas vispār nav energo produkti, ja tos neizmanto par motordegvielu vai kurināmo, no produktiem, kas turpina būt

⁴ Mans izcēlums.

par energoproduktiem direktīvas izpratnē, taču kuriem nepiemēro direktīvas tiesību normas, ja (un kamēr) tos neizmanto šādā veidā. Tas, manuprāt, neļauj uzskatīt Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta normu par neatņemamu energoproduktu definīcijas elementu un no tā secināt, ka visos gadījumos, kad direktīvā runa ir par energoproduktiem, šis jēdziens neattiecas uz tādiem produktiem, kurus neizmanto par motordegvielu vai kurināmo, kaut arī tie ietilptu 2. panta 1. punktā norādītajā definīcijā.

26. Tāpat nepārlicina mani Komisijas izvirzītais arguments, kas balstīts uz Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punktā lietotā jēdziena “energoprodukti” vienveidīgu interpretāciju. Saskaņā ar Komisijas apgalvojumu šis jēdziens minētajā tiesību normā attiecas gan uz produktiem, ko konkrēts uzņēmums izmanto citu energoproduktu ražošanai (nosaukšu tos par “starpproduktiem”), gan uz pašiem galaproduktiem. Tā kā starpproduktus izmanto par kurināmo un tādēļ tiem ir piemērojamas direktīvas tiesību normas, tad arī galaproduktiem ir jāpiemēro šīs tiesību normas, tāpēc tos nevar izslēgt no Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta piemērošanas jomas.

27. Protams, viens un tas pats jēdziens jāinterpretē vienādi viena tiesību akta ietvaros, vēl jo vairāk vienas tiesību normas ietvaros. Tomēr, manuprāt, iepriekš minētajā Komisijas argumentācijā tika pieļauta kļūda, kuru loģikā sauc par *petitio principii*. Ir pašsaprotams, ka starpprodukts jāizmanto kā kurināmais galaproduktu ražošanā. Cits šī produkta izmantošanas veids nevarētu radīt nodokļu uzlietamības gadījumu saskaņā ar Direktīvu 2003/96, tādējādi nerastos arī iespēja piemērot šīs direktīvas 21. panta 3. punktu. Tāpēc nosacījums par energoprodukta izmantošanu par kurināmo šajā gadījumā nenoliedzami ir izpildīts. Tas izriet nevis no direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta pirmā ievilkuma piemērošanas jēdziena “energoprodukti” interpretācijai attiecībā uz starpproduktiem, bet no to *faktiskās* izmantošanas par kurināmo.

28. Ekstrapolējot starpproduktu faktisko izmantošanu uz jēdzienu “energoprodukti” attiecībā uz galaproduktiem, Komisija ir pieļāvusi jau iepriekš minēto loģikas kļūdu. Tikmēr Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta pirmo teikumu var saprast tādējādi, ka “direktīvas 2. panta 1. punktā norādītajā definīcijā ietilpstošo produktu izmantošana par kurināmo citu šajā definīcijā ietilpstošo produktu ražošanai nerada nodokļu uzlietamības gadījumu”. Šāda interpretācija būs jēgpilna bez vajadzības skatīt direktīvas 2. panta 4. punktu. Princips, kas nosaka viena un tā paša jēdziena vienveidīgu interpretāciju vienas tiesību normas ietvaros, neizslēdz iespēju interpretēt jēdzienu “energoprodukti” kā tādu, kas attiecas uz viesiem produktiem, kuri ietilpst Direktīvas 2003/96 2. panta 1. punktā norādītajā definīcijā.

29. Tomēr galvenie iemesli, kāpēc, manuprāt, nav iespējams pieņemt tēzi par nepieciešamību veikt vienveidīgu Direktīvas 2003/96 2. panta 1. un 4. punkta interpretāciju, ir sistēmiski.

Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta pirmā ievilkuma analīze pārējo šīs direktīvas tiesību normu kontekstā

30. Saskaņā ar Direktīvas 2003/96 2. panta 2. punktu papildus šī panta 1. punktā norādītajiem energoproduktiem tā ir arī piemērojama elektroenerģijai. Saskaņā ar šo direktīvu elektroenerģija, līdzīgi kā energoprodukti, ir apliekama ar nodokli, taču pamatojoties uz nedaudz citiem noteikumiem. Vienlaikus saskaņā ar minētās direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta trešo un ceturto ievilkumu šī direktīva neattiecas uz elektroenerģiju, “ko galvenokārt izmanto ķīmiskai reducēšanai un elektrolītiskos un metalurģijas procesos”, kā arī tad, “ja tā veido vairāk nekā 50 % no produkta izmaksas”. Savukārt atbilstoši Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunktam obligāti no nodokļiem tiek atbrīvoti “energoprodukti vai elektroenerģija, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai [...]”.

31. Saskaņā ar visiem tiesību aktu interpretācijas principiem visi Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta ievilkumi jāinterpretē tādējādi, ka tie rada tādas pašas sekas tādā ziņā, ka tiem jābūt tādās pašās attiecībās ar pārējām direktīvas tiesību normām. Tādēļ, ja pieņemtu, ka direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta pirmais ievilkums ierobežo šī panta 1. punktā norādītā jēdziena “energoprodukti” definīciju, līdz ar to šī jēdziena nozīme turpmākajās direktīvas tiesību normās neietver produktus, ko izmanto citiem nolūkiem, nevis par motordegvielu vai kurināmo, tad tas arī būtu attiecināms uz elektroenerģiju, ko izmanto direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta trešajā un ceturtajā ievilkumā norādītajā veidā. Elektroenerģija, ko izmanto ķīmiskai reducēšanai un elektrolītiskos un metalurģijas procesos, kā arī elektroenerģija, kas veido vairāk nekā 50 % no produkta izmaksas, neietilptu elektroenerģijas jēdzienā Direktīvas 2003/96 izpratnē. Tādējādi tā nevarētu radīt sekas attiecībā uz citu produktu, uz kuriem attiecas direktīvas tiesību normas, aplikšanu ar nodokli.

32. Tas savukārt izraisītu absurdus secinājumus, pamatojoties uz Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunktu, jo tas nozīmētu, ka energoprodukti un elektroenerģija, ko izmanto, lai ražotu elektroenerģiju, kuru izmanto ķīmiskai reducēšanai un elektrolītiskos un metalurģijas procesos, kā arī elektroenerģiju, kas veido vairāk nekā 50 % no produkta izmaksas, nebūtu atbrīvojama no nodokļa, tādēļ tie būtu jāapliek ar nodokli saskaņā ar šīs direktīvas vispārējiem noteikumiem. Šādas sekas nav pieņemamas triju iemeslu dēļ.

33. Pirmkārt, elektroenerģija pēc tās saražošanas tiek pārsūtīta uz tīklu, kura lietotāji ar izplatītāju starpniecību saņem konkrētus enerģijas daudzumus. Tādējādi nepastāv tieša saikne starp konkrētu ražotāju, tā saražoto elektroenerģiju un konkrētu lietotāju. Vēl jo vairāk šāda saikne nepastāv starp energoproduktu, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, ražotāju vai izplatītāju un šīs enerģijas patērētāju. Energoproduktu, ko izmanto tādas elektroenerģijas ražošanai, ko izmanto ķīmiskai reducēšanai un elektrolītiskos un metalurģijas procesos, identifikācija un tam sekojoša aplikšana ar nodokli būtu ļoti grūta vai pat teju neiespējama. Tas būtu vēl grūtāks uzdevums energoproduktu, ko izmanto tādas elektroenerģijas ražošanai, kas veido vairāk nekā 50 % citu produktu izmaksas, gadījumā.

34. Otrkārt, pat ja būtu iespējama šāda selektīva energoproduktu, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, aplikšana ar nodokli atkarībā no šīs enerģijas izmantošanas veida vai tā, cik lielu citu produktu izmaksu tā veido, šāda aplikšana ar nodokli atņemtu jēgu Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta trešajā un ceturtajā ievilkumā paredzētajai atrunai. Kaut arī elektroenerģija, ko izmanto minētajos ievilkumos norādītajā veidā, nebūtu tieši aplikta ar nodokli, tomēr tās cena iekļautu nodokli par energoproduktiem, kas izmantoti tās ražošanai, un tas saskaņā ar netiešo nodokļu raksturu būtu pārņemts uz enerģijas patērētājiem.

35. Visbeidzot, treškārt, šāda interpretācija būtu pretrunā Direktīvas 2003/96 21. panta 5. punktā minētajam principam, saskaņā ar kuru elektroenerģija ir aplikama ar nodokli tajā brīdī, kad to piegādā izplatītājs. Šādi formulēts elektroenerģijas nodokļa uzlietamības gadījuma rašanās brīdis ir iespējams, pateicoties Direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam: tā kā elektroenerģija ir aplikama ar nodokli kā galaprodukts, nevis tajā posmā, kad to izmanto par degvielu tās ražošanai, nodokļa uzlietamības gadījumu var pārņemt uz pēdējo elektroenerģijas aprites posmu, proti, uz tās piegādi patērētājam. Tomēr, ja pieņemtu, ka atsevišķu elektroenerģijas izmantošanas veidu izslēgšana saskaņā ar Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta trešo un ceturto ievilkuma neatbrīvotu no nodokļa energoproduktus, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai, šī enerģija ne tikai būtu *de facto* aplikama ar nodokli par spīti minētajai izslēgšanai (skat. iepriekšējo punktu), bet papildus tam nodoklis tiktu uzlikts ražošanas posmā, nevis izplatīšanas posmā.

36. Iepriekš minēto apsvērumu dēļ uzskatu, ka nevar pieņemt argumentāciju, saskaņā ar kuru Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunktā minētais izņēmums ierobežotu tajā norādīto produktu definīciju pārējo šīs direktīvas tiesību normu vajadzībām. Tas attiecas gan uz šīs tiesību normas trešajā un ceturtajā ievilkumā norādīto elektroenerģiju, gan pirmajā ievilkumā norādītajiem energoproduktiem.

37. Manuprāt, šādu faktu nemaina arī apstākļi, ka Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunktā runa ir par atbrīvojumu no nodokļa, savukārt šīs direktīvas 21. panta 3. punktā runa ir par notikumu, ko neuzskata par nodokļa uzliekamības gadījumu.

38. No vienas puses, abos gadījumos praktiskās sekas ir tādas pašas. Situācijā, kad uzņēmums patērē paša ražotos energoproduktus citu energoproduktu ražošanai, grūti noteikt citu nodokļa uzliekamības gadījumu, tāpēc sekas ir tādas pašas kā tādā gadījumā, kad šie produkti būtu atbrīvoti no nodokļa. Tieši šādi šī tiesību norma tika transponēta Dānijas likumā (skat. šo secinājumu 6. punktu).

39. No otras puses, šajā gadījumā svarīgas ir ne tikai Direktīvas 2003/96 attiecīgi 14. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 21. panta 3. punktā paredzētā mehānisma sekas, bet arī tajos izklāstītā saikne starp atsevišķiem produktiem. Gan vienā, gan otrā gadījumā runa ir par produktiem, uz kuriem attiecas direktīvas tiesību normas un kurus izmanto, lai ražotu citus produktus, tostarp šīs direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunktā norādītos produktus (attiecīgi pirmajā ievilkumā, ja runa ir par 21. panta 3. punktu, un trešajā un ceturtajā ievilkumā, ja runa ir par 14. panta 1. punkta a) apakšpunktu). Atbildot uz jautājumu par abu šo tiesību normu piemērošanu, šīs direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta interpretācijas tādām vai citām sekām ir jābūt vienām un tām pašām.

40. Rezumējot – Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta interpretācija, saskaņā ar kuru šajā normā norādītais izņēmums no direktīvas piemērošanas jomas rada situāciju, kad tajā norādītie produkti nevar ietekmēt citu produktu, uz kuriem attiecas šī direktīva, nodokļu uzlikšanas līmeni, izraisa nepieņemamus secinājumus šīs direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta kontekstā. Tādējādi šī interpretācija ir jānoraida gan attiecībā uz 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta trešo un ceturto ievilkumu, gan uz pirmo ievilkumu.

Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta interpretācija kā “sui generis” atbrīvojums no nodokļa

41. Lidz ar minēto uzskatu, ka jāpieņem cita Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta interpretācija, nevis tāda, ko ierosinājusi Dānijas valdība un Komisija. Proti, uzskatu, ka šī tiesību norma paredz tajā norādīto produktu atbrīvošanu no nodokļa saskaņā ar šo direktīvu. Tādējādi šie produkti nav apliekami ar saskaņotajiem nodokļiem, tomēr turpina būt attiecīgi energoprodukti un elektroenerģija šīs direktīvas izpratnē. Formulējot šādu atbrīvojumu kā izņēmumu no direktīvas piemērošanas jomas, jēga ir tāda, ka dalībvalstis var brīvi veidot iespējamu šo produktu aplikšanu ar nodokli, pamatojoties uz citiem valsts tiesību aktiem. Šī brīvība ir ievērojami šaurāka, ja runa ir par produktiem, uz kuriem attiecas Direktīva 2003/96, bet kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar direktīvas tiesību normām⁵.

42. Šāda interpretācija nodrošina saskanīgas direktīvas tiesību normas attiecībā uz elektroenerģijas aplikšanu ar nodokli. Tādējādi Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu var piemērot arī tiem produktiem, ko izmanto, lai ražotu elektroenerģiju, ko savukārt izmanto vienā no šīs direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta trešajā un ceturtajā ievilkumā minētajiem veidiem, kā rezultātā var novērst šo secinājumu 33.–35. punktā izklāstītos praktiskos un loģiskos sarežģījumus.

43. Tāpat šāda interpretācija sakrīt ar Komisijas piedāvāto Direktīvas 2003/96 sākotnējo priekšlikumu⁶. Minētajā priekšlikumā netika iekļauts direktīvas esošā 2. panta 4. punkta ekvivalents. Tā vietā priekšlikumā tika paredzēts atbrīvojums no nodokļiem atsevišķām energoproduktu kategorijām, īpaši tādiem produktiem, ko neizmanto par motordegvielu un kurināmo (tagadējais Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta pirmais ievilkums), kā arī elektroenerģijai, ko

5 Direktīvas 92/12 3. panta 3. punkts. Skat. spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, *Fendt Italiana* (C-145/06 un C-146/06, EU:C:2007:411, 44. punkts).

6 COM(97) 30, galīgā redakcija.

izmanto ķīmiskai reducēšanai un elektrolītiskos un metalurģijas procesos (tagadējais Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta trešais ievilkums)⁷. Savukārt minētās direktīvas tagadējais 21. panta 3. punkta ekvivalents attiecās tieši uz tādu energoproduktu definīciju, nosaucot to kombinētās nomenklatūras kodus, kuru ražošanas laikā ar nodokļiem neaplika tās nolūkiem izmantotos un tajā pašā uzņēmumā ražotos energoproduktus⁸. Pie tādas konstrukcijas, kas pieņemta Direktīvas 2003/96 priekšlikumā, Dānijas valdības un Komisijas pozīcija būtu neizstāvējama pat bez vajadzības veikt sistēmisku analīzi.

44. Līdzīga loģika tika piemērota Padomes Direktīvai 92/81/EEK (1992. gada 19. oktobris) par akcīzes nodokļu struktūru saskaņošanu attiecībā uz minerāleļļām⁹, kas aizstāta ar Direktīvu 2003/96. Saskaņā ar Direktīvas 92/81 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu no aplikšanas ar minētajā direktīvā paredzēto saskaņoto akcīzes nodokli bija atbrīvotas “minerāleļļas, kuras izmanto citiem nolūkiem, nevis par motordegvielu vai kurināmo”. Savukārt šīs direktīvas 4. panta 3. punkts ievieša principu, kas analogisks Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta pirmajā teikumā paredzētajam. Tāpēc arī Direktīvas 92/81 kontekstā Dānijas valdības un Komisijas pozīciju šajā lietā būtu grūti uzturēt.

45. Attiecībā uz Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta interpretāciju manis piedāvātā interpretācija nozīmē, ka šī norma (pirmais teikums) ir piemērojama vienmēr tādos gadījumos, kad tiesību normā minētā uzņēmuma ražotie produkti ietilpst vienā no šīs direktīvas 2. panta 1. punktā norādītajām kategorijām neatkarīgi no tā, vai tos izmanto par motordegvielu vai kurināmo vai ne.

46. Tādējādi es nepiekrītu šajā lietā paustajam Dānijas valdības viedoklim, saskaņā ar kuru šāda Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta interpretācija atņemtu jēgu tās 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta pirmajam ievilkumam. Kā jau esmu norādījis iepriekš, pēdējās minētās tiesību normas mērķis ir principā atbrīvot tajā norādītos produktus no direktīvā noteiktā saskaņotā nodokļa, vienlaikus atstājot dalībvalstīm iespēju brīvi aplikēt tos ar nodokli saskaņā ar citiem tiesību aktiem.

47. Tāda paša iemesla dēļ, manuprāt, nav pretrunu starp manis ierosināto interpretāciju un secinājumiem, kas izriet no Tiesas 2007. gada 5. jūlija sprieduma *Fendt Italiana*¹⁰. No minētā sprieduma secināms tikai tas, ka dalībvalstīm nav tiesību aplikēt ar Direktīvā 2003/96 paredzēto saskaņoto nodokli produktus, kurus izmanto citiem nolūkiem, nevis par motordegvielu un kurināmo. Tas nenozīmē, ka šie produkti vairs neturpina būt par energoproduktiem šīs direktīvas izpratnē. Pati Tiesa lieto terminu “energoprodukti” attiecībā uz šo produktu kategoriju¹¹.

48. Atliek vien jautājums par Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta *ratio legis*, kas interpretēts saskaņā ar manis izklāstīto priekšlikumu. Kamēr tādu produktu, ko izmanto elektroenerģijas ražošanai neatkarīgi no tās turpmākās izmantošanas, atbrīvošanas pamatojums ir saprotams, ņemot vērā kaut vai šo secinājumu 33.–35. punktā izklāstītos apsvērumus, tikmēr tādu energoproduktu, ko izmanto, lai ražotu citus energoproduktus, kurus savukārt pēc tam izmanto par motordegvielu vai kurināmo, neaplikšana ar nodokli var nelikties pilnībā pamatota.

49. Dānijas valdības un Komisijas ieskatā, Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta tiesību normas mērķis ir novērst energoproduktu dubultu aplikšanu ar nodokli – gan tiešā, gan netiešā veidā –, aplikot ar nodokli to ražošanai izmantotos energoproduktus. Šāda minētās tiesību normas interpretācija nāktu par labu Dānijas valdības un Komisijas ierosinātajai interpretācijai, saskaņā ar kuru par nodokļa uzliedzamības gadījumu neuzskata tikai energoproduktu izmantošanu, lai ražotu citus ar nodokli aplikamus energoproduktus, t.i., tikai tādu energoproduktu izmantošanu, kurus izmanto par motordegvielu vai kurināmo.

7 Skat. priekšlikuma 13. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

8 Skat. priekšlikuma 18. panta 3. punktu.

9 OV 1992, L 316, 12. lpp.

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

11 Skat. spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, *Fendt Italiana* (C-145/06 un C-146/06, EU:C:2007:411, 41. punkts).

50. Tomēr jāuzsver, ka Direktīvā 2003/96 nav norādīts vispārējs aizliegums veikt energoproduktu dubultu aplikšanu ar nodokli. Vienreizējas aplikšanas ar nodokli princips attiecas tikai uz elektroenerģiju – tā tiek aplikta ar nodokli izplatīšanas posmā, savukārt tās ražošanā izmantotie energoprodukti ir atbrīvoti no nodokļa (skat. šo secinājumu 34. un 35. punktu). Savukārt minētās direktīvas 21. panta 3. punkta otrajā teikumā ir paredzētas tikai dalībvalstu fakultatīvās tiesības, saskaņā ar kurām “[tās] var arī atzīt šāda uzņēmuma[, proti, uzņēmuma, kas ražo energoproduktus,] robežās neražotas elektroenerģijas patēriņu un citu energoproduktu patēriņu [...] par tādu, kas nerada nodokļa uzliedamības gadījumu”. Tieši tāpat tā paša uzņēmuma robežās nesaražotus energoproduktus, kurus izmanto citu energoproduktus ražošanai, var aplikēt ar nodokli neatkarīgi no tā, ka ar nodokli tiks aplikti arī galaprodukti. Tiesa, tieši Dānija ir izmantojusi šo iespēju, atbrīvojot no nodokļa visus produktus, kurus izmanto energoproduktu ražošanai neatkarīgi no to ražošanas vietas¹². Tomēr tas nemaina faktu, ka Direktīvā 2003/96 nav norādīts vispārējs energoproduktu vienreizējas aplikšanas ar nodokli princips.

51. Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta pirmā teikuma tiesību normas pamatojums drīzāk šķiet sarežģījums, kas rastos, ja ar nodokli apliktu produktus, kas vienlaikus tiek ražoti un patērēti viena un tā paša uzņēmuma robežās. Tas ne tikai radītu papildu apgrūtinājumu šādam uzņēmumam, bet arī uzliktu nodokļu iestādēm pienākumu veikt stingru kontroli. Šādi sarežģījumi nerodas, ja runa ir par energoproduktiem, kurus ražo cits ražotājs, nevis uzņēmums, kurā pēc tam tos izmanto, jo pienākums maksāt nodokli ir ražotājam vai izplatītājam, kas pēc tam iekļauj šo nodokli pārdoto energoproduktu cenā. Tādējādi minētā punkta otrajā teikumā šis jautājums par aplikšanu ar nodokli ir atstāts dalībvalstu ziņā.

52. Es apzinos, ka šādi pamatojot manis piedāvāto Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta pirmā teikuma interpretāciju, saskaņā ar kuru tajā lietotais jēdziens “energoprodukti” attiecas uz visiem šīs direktīvas 2. panta 1. punktā norādītajiem produktiem, pat ja tos izmanto citiem nolūkiem, nevis par motordegvielu un kurināmo, rodas zināms trūkums minētās direktīvā paredzētajā aplikšanas ar nodokli sistēmā. Energoprodukti, kurus izmanto ar nodokli aplikamu produktu ražošanai, principā būtu jāapliek ar nodokli.

53. Tomēr, pirmkārt, kā pati Komisija norādīja savos apsvērumos (skat. šo secinājumu 23. punktu), ja runa ir par tādu produktu kategoriju, kurus tikai ik pa laikam izmanto par motordegvielu vai kurināmo, jau Direktīvas 2003/96 2. panta 1. punkta a), d) un h) apakšpunktā tiek norādīta atbilstoša atruna. Tādējādi šajās kategorijās ietilpstošie produkti nav energoprodukti šīs direktīvas izpratnē, ja vien tos neizmanto par motordegvielu un kurināmo. Savukārt pārējās kategorijas attiecas uz produktiem, kurus parasti izmanto vai ir paredzēti izmantošanai par motordegvielu vai kurināmo. Tāpēc iespējams trūkums aplikšanas ar nodokli režīmā atteiksies uz īpašiem gadījumiem, kā, piemēram, pamatlietas gadījumā.

54. Otrkārt, interpretējot Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punktu kā tiesību normu, kura sašaurina šīs direktīvas 2. panta 1. un 2. punktā lietoto jēdzienu piemērošanas jomu, kas radītu šo secinājumu 33.–35. punktā minētos sarežģījumus, iedragātu direktīvā paredzēto aplikšanas ar nodokli sistēmas saskaņotību daudz lielākā mērā nekā minētais aplikšanas ar nodokli sistēmas trūkums, kas izriet no manis ierosinātās interpretācijas.

55. Šī iemesla dēļ mani nepārlicina Komisijas norādītais arguments, ka Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkts kā izņēmums no energoproduktu aplikšanas ar nodokli principa jāinterpretē šauri. Tiesa, izņēmumi jāinterpretē šauri – katrā ziņā ne paplašināti –, tomēr tas nedrīkst izraisīt pārējo direktīvas tiesību normu interpretācijas fundamentālu neatbilstību, kas minēta šo secinājumu 33.–35. punktā.

¹² Tas katrā ziņā, manuprāt, izriet no šo secinājumu 6. punktā norādītajiem Dānijas tiesību aktiem.

56. Visbeidzot, treškārt, Direktīvā 2003/96 norādīti vairāki izņēmumi, atbrīvojumi un atkāpes¹³. Tā rezultātā šajā direktīvā paredzētā sistēma nav balstīta uz vispārējās aplikšanas ar nodokli sistēmu bez izņēmumiem, līdz ar to tādu produktu, ko izmanto tajā pašā uzņēmumā, kurā tie tiek ražoti, neaplikšana ar nodokli, manuprāt, nespēj būtiski iedragāt šīs sistēmas loģiku.

57. Līdz ar visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem ierosinu atbildēt uz pirmo prejudiciālo jautājumu tādējādi, ka Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta pirmais teikums jāinterpretē tādējādi, ka tajā lietotais jēdziens “energo produkti” iekļauj visus šīs direktīvas 2. panta 1. punktā norādītos produktus neatkarīgi no tā, vai tos izmanto par motordegvielu vai kurināmo vai ne.

Otrais prejudiciālais jautājums

58. Otrais prejudiciālais jautājums ir par to, vai dalībvalstis var ierobežot Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta piemērošanas jomu, attiecinot to tikai uz situācijām, kurās energoproduktu izmanto tādu energoproduktu ražošanai, kas aplikjami ar nodokli saskaņā ar šo direktīvu. Tomēr iesniedzējtiesa neizskaidro, vai jautājums ir tikai par tādu ierobežošanu, kas būtu piemērojama tikai energoproduktiem, ko izmanto par motordegvielu un kurināmo, t.i., produktiem, uz kuriem neattiecas šīs direktīvas 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta pirmajā ievilkumā norādītais izņēmums, vai par plašāku ierobežošanu, piemēram, attiecinot uz produktiem, uz kuriem neattiecas neviens no daudzajiem šajā direktīvā paredzētajiem atbrīvojumiem.

59. Tomēr neatkarīgi no tā ir jānošķir Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta pirmā teikuma tiesību normas un šīs direktīvas 21. panta 3. punkta otrā teikuma tiesību normas tiesiskais raksturs¹⁴.

60. Ja runa ir par minētās direktīvas 21. panta 3. punkta pirmo teikumu, tad šī tiesību norma ir saistoša dalībvalstīm. Tādēļ dalībvalstīm ir jātransponē šī tiesību norma valsts tiesību aktos un jānodrošina tās pilnīga efektivitāte. Līdz ar to dalībvalstis nav tiesīgas ierobežot šīs tiesību normas piemērošanas jomu tādējādi, ka tā atšķirtos no tiesību normas pareizas interpretācijas, kas izriet tostarp no sprieduma, kuru Tiesa pasludinās šajā lietā. Tādēļ, ja Tiesa atbilstoši manai atbildei uz pirmo prejudiciālo jautājumu nolems, ka šī tiesību norma attiecas uz visu energoproduktu ražošanu Direktīvas 2003/96 2. panta 1. punkta izpratnē neatkarīgi no to izmantošanas veida, dalībvalstis nebūs tiesīgas ierobežot šīs tiesību normas piemērošanas jomu. Tādējādi atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu attiecībā uz šīs direktīvas 21. panta 3. punkta pirmo teikumu būs negatīva.

61. Ja runa ir par Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta otro teikumu, tad šai tiesību normai ir fakultatīvs raksturs, turklāt tā, šķiet, paredz dažus savas piemērošanas jomas variantus. Līdz ar to zināmā mērā varu piekrist, ka dalībvalstīm ir tiesības uz lielāku rīcības brīvību šajā ziņā.

62. Tomēr pamatlieta attiecas uz energoproduktu izmantošanu tādā uzņēmumā, kas tos ražo, tāpēc šajā gadījumā jāpiemēro Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta pirmais teikums. Tādējādi jautājumam par otrā teikuma interpretāciju būtu hipotētisks raksturs. Līdz ar minēto ierosinu ierobežot atbildi uz otro prejudiciālo jautājumu, interpretējot tikai minētās direktīvas 21. panta 3. punkta pirmo teikumu.

¹³ Papildus šajos secinājumos izklāstītajiem atbrīvojumiem skat. arī Direktīvas 2003/96 2. panta 4. punkta b) apakšpunkta otro un piekto ievilkumu, 15. un 17. pantu, kā arī atkāpes par labu atsevišķām dalībvalstīm, kas paredzētas Direktīvas 2003/96 18., 18.a un 18.b pantā.

¹⁴ Atgādinājumam – Direktīvas 2003/96 21. panta 3. punkta otrajā teikumā paredzēts, ka “*dalībvalstis var arī atzīt* šāda uzņēmuma robežās nerazotas elektroenerģijas patēriņu un citu energoproduktu patēriņu [...] par tādu, kas nerada nodokļa uzliedzības gadījumu” (mans izcēlums).

Secinājumi

63. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu sniegt šādas atbildes uz jautājumiem, kurus Tiesā iesniedza *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa, Dānija):

- 1) Padomes Direktīvas 2003/96/EK (2003. gada 27. oktobris), kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai, 21. panta 3. punkta pirmais teikums ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā lietotais jēdziens “energoprodukti” iekļauj visus šīs direktīvas 2. panta 1. punktā norādītos produktus neatkarīgi no tā, vai tos izmanto par motordegvielu vai kurināmo vai ne.
- 2) Dalībvalstīm nav tiesību ierobežot šīs tiesību normas piemērošanas jomu atkarībā no veida, kādā tiek izmantoti uzņēmuma, uz kuru attiecas šī tiesību norma, ražotie energoprodukti.