GENERALINIO ADVOKATO
EVGENI TANCHEV IŠVADA,
pateikta 2018 m. vasario 22 d.[1]

Byla C-31/17

Cristal Union, Sucrerie de Toury SA teisių perėmėja,
prieš
Ministre de l'Économie et des Finances

(*Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2003/96/EB – Energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimas – 14 straipsnio 1 dalies a punktas – Įpareigojimas atleisti nuo mokesčių energetikos produktus, naudojamus elektros energijai gaminti – 15 straipsnio 1 dalies c punktas – Valstybių narių teisė visiškai arba iš dalies atleisti nuo mokesčių arba sumažinti taikomus energetikos produktams, naudojamiems mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai – 14 straipsnio 1 dalies a punkto ir 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymas kartu“

1. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma priimti sprendimą dėl Tarybos direktyvos 2003/96/EB[2] taikymo kogeneracijos būdu pagamintai elektros energijai.

2. Kogeneracija yra bendras šilumos ir elektros energijos gamybos tuo pačiu metu procesas[3]. Įprastoje jėgainėje elektros energija gaminama, pavyzdžiui, deginant iškastinį kurą, kaip antai naftą, anglis ar gamtines dujas, kad išsiskirtų šiluma. Šiluma naudojama vandeniui užvirti, kad susidarytų garai. Garai suka turbiną, kuri įjungia generatorių, o šis gamina elektros energiją. Įprastų jėgainių trūkumas yra jų mažas našumas. Išties, kai garais paverstas vanduo atvėsta, šiluma išsiskiria į aplinką. Ši šiluma prarandama. Tačiau kogeneracinės jėgainės susigrąžina šilumą, kuri paprastai prarandama gaminant elektros energiją, ir tiekia naudingą šilumos energiją. Todėl kogeneracija yra našesnė, palyginti su įprasta elektros energijos gamyba. Be to, kogeneracijos procese susidaro mažiau šiltnamio efektą sukeliančių dujų.

3. Direktyvoje 2003/96 nustatyti minimalūs energetikos produktų, naudojamų kaip krosnių kuras ar variklių degalai[4] (pavyzdžiui, gamtinių dujų), taip pat elektros energijos apmokestinimo lygiai[5].

4. Vis dėlto pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą valstybės narės iš esmės privalo atleisti nuo mokesčio „energetikos produktus“, naudojamus elektros energijai gaminti. Todėl minėtiems produktams akcizai netaikomi. Akcizai taikomi tik pagamintai elektros energijai.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2003 m. spalio 27 d. Direktyva, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283, 2003, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405).

3 Žr. 2012 m. spalio 25 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2012/27/ES dėl energijos vartojimo efektyvumo, kuria iš dalies keičiamos direktyvos 2009/125/EB ir 2010/30/ES bei kuria panaikinamos direktyvos 2004/8/EB ir 2006/32/EB, (OL L 315, 2012, p. 1) 2 straipsnio 30 dalį.

4 Žr. Direktyvos 2003/96 22 konstatuojamąją dalį ir 7–9 straipsnius.

5 Žr. Direktyvos 2003/96 10 straipsnį.

5. Be to, pagal Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punktą valstybės narės gali visiškai ar iš dalies atleisti nuo mokesčio ar nustatyti mažesnį apmokestinimo lygį energetikos produktams ir elektros energijai, naudojamiems mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai. Kitaip nei tos pačios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktas, 15 straipsnio 1 dalies c punktas neįpareigoja atleisti nuo mokesčio. Todėl energetikos produktai, naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, nuo akcizų atleidžiami (arba nustatomas mažesnis apmokestinimo lygis)[6] tik tuo atveju, jei atitinkama valstybė narė nusprendžia pasinaudoti Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta galimybe. Jei atitinkama valstybė narė tokia galimybe nepasinaudoja, šiems produktams taikomi akcizai. Nesvarbu, ar minėta galimybe pasinaudojama, ar ne, pagamintai elektros energijai taikomi akcizai (šilumai akcizai niekada netaikomi, nes šiluma nepatenka į Direktyvos 2003/96 taikymo sritį)[7].

6. Direktyvoje 2003/96 nustatytą energetikos produktų, naudojamų mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, apmokestinimo tvarką galima vertinti dvejopai.

7. Viena vertus, energetikos produktai, naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, gali būti laikomi patenkančiais tik į Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį. Tokie produktai būtų apmokestinami, kaip paaiškinta šio išvados 5 punkte. Taikant toje nuostatoje nurodytą galimybę, visi šie produktai būtų atleisti nuo mokesčio.

8. Kita vertus, galima manyti, kad energetikos produktai, naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, patenka į Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto *ir* į jos 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį

9. Iš tikrųjų šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktas taikytinas energetikos produktams, „[naudojamiems] elektros energijai gaminti“. Kadangi šioje nuostatoje neminima elektros energijos gamybos būdo, ji taikytina neatsižvelgiant į jį. Todėl energetikos produktai, naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, patektų į Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį. Tačiau į minėtos nuostatos taikymo sritį patektų *tik ta šių produktų dalis, kuri naudojama elektros energijos gamyboje*. Iš tiesų Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktas taikomas energetikos produktams, naudojamiems *elektros energijai*, o ne šilumai, gaminti. Kaip nurodyta šios išvados 4 punkte, ši dalis bus atleista nuo akcizų, o pagaminta elektros energija – jais apmokestinta.

10. Ta dalis produktų, kuri naudojama šilumai gaminti, patektų į Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį. Kaip paaiškinta šios išvados 5 punkte, tai daliai nebūtų taikomi akcizai, jei atitinkama valstybė narė pasinaudojo minėtoje nuostatoje numatyta galimybe. Pagaminta elektros energija būtų apmokestinama akcizais, neatsižvelgiant į tai, ar minėta galimybe pasinaudota.

11. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma nuspręsti, kuriuo iš minėtų požiūrių reikėtų vadovautis. Konkrečiai *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) Teisingumo Teismo klausia, ar tais atvejais, kai energetikos produktai naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, taikytinas tik Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punktas, ar kartu taikytini ir 14 straipsnio 1 dalies a punktas, ir 15 straipsnio 1 dalies c punktas[8].

6 Kad būtų paprasčiau, toliau kalbant apie valstybėms narėms pagal Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punktą suteiktą teisę „taikant fiskalinės kontrolės priemones, visiškai ar dalinai [iš dalies] atleisti nuo mokesčio ar nustatyti mažesnį apmokestinimo lygį“, tai bus vadinama teise „atleisti nuo mokesčio“.

7 Žr. Direktyvos 2003/96 16 konstatuojamąją dalį.

8 Pažymėtina, kad Teisingumo Teismas du kartus nustatė, kad Prancūzijos Respublika pažeidė įsipareigojimus pagal Direktyvą 2003/96. Pirmą kartą jis konstatavo, kad Prancūzijos Respublika nepriėmė teisės aktų, kuriais ši direktyva būtų perkelta į nacionalinę teisę (2007 m. kovo 29 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija*, C-388/06, nepaskelbtas Rink., EU:C:2007:207). Antrą kartą Teisingumo Teismas konstatavo, kad Prancūzijos Respublika iki 2009 m. sausio 1 d. nesuderino savo elektros energijos apmokestinimo sistemos su Direktyvos 2003/96 nuostatomis, kaip reikalaujama direktyvos 18 straipsnio 10 dalies antroje pastraipoje (2012 m. spalio 25 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija*, C-164/11, nepaskelbtas Rink., EU:C:2012:665).

I. Teisinė sistema

A. ES teisė

12. Direktyvos 2003/96 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinimo lygiai, kuriuos valstybės narės taiko 2 straipsnyje išvardytiems energetikos produktams ir elektros energijai, negali būti mažesni už šioje direktyvoje nurodytus minimalius apmokestinimo lygius.“

13. Direktyvos 2003/96 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nuo 2004 m. sausio 1 d. krosnių kurui taikomi minimalūs apmokestinimo lygiai yra tokie, kaip nustatyta I priedo C lentelėje.“

14. Direktyvos 2003/96 10 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nuo 2004 m. sausio 1 d. elektros energijai taikomi minimalūs apmokestinimo lygiai yra tokie, kaip nustatyta I priedo C lentelėje.“

15. Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Be Direktyvoje 92/12/EEB pateiktų bendrųjų nuostatų, atleidžiančių nuo mokesčio apmokestinamus produktus, ir, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės savo pačių nustatytomis sąlygomis, siekdamos užtikrinti teisingą tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, atleidžia nuo apmokestinimo šiuos produktus:

a) energetikos produktus ir elektros energiją, naudojamus elektros energijai gaminti, ir elektros energiją, naudojamą elektros gamybos pajėgumams išlaikyti. Tačiau, aplinkos apsaugos politikos sumetimais, valstybės narės gali pateikti šiuos produktus apmokestinimui neatsižvelgdamos į šioje direktyvoje nustatytus minimalius apmokestinimo lygius. Šiuo atveju, į tokių produktų apmokestinimą neatsižvelgiama, siekiant patenkinti 10 straipsnyje nustatytą minimalų elektros energijos apmokestinimo lygį;

<…>“

16. Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės gali, taikant fiskalinės kontrolės priemones, visiškai ar dalinai atleisti nuo mokesčio ar nustatyti mažesnį apmokestinimo lygį:

<…>

c) energetikos produktams ir elektros energijai, naudojamiems mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai;

<…>“

17. Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Taikant Direktyvos 92/12/EEB 5 ir 6 straipsnius, elektros energija ir gamtinės dujos turi būti apmokestinamos ir tai atliekama tuomet, kai jas tiekia paskirstytojas ar perskirstytojas.<…>

<…>

Įmonė, gaminanti elektros energiją savo reikmėms, yra laikoma paskirstytoju. Nepaisydamos 14 straipsnio 1 dalies a punkto, valstybės narės gali atleisti nuo mokesčio smulkius elektros energijos gamintojus, su sąlyga, kad jos apmokestina elektros tai energijai gaminti naudojamus produktus.

<…>“

B. Prancūzijos teisė

18. Kaip nurodyta bylai reikšmingu metu galiojusio *Code des douanes* (Muitinės kodeksas) 266quinquies straipsnio 1 dalyje:

„Gamtinėms dujoms, kurios priskirtos prie KN kodo 2711 21 00, vidaus vartojimo mokestis taikytinas pristatymo galutiniam vartotojui momentu.“

19. Vis dėlto pagal nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2006 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos Muitinės kodekso 266quinquies straipsnio 3 dalį:

„<…>

Tiekiamoms dujoms <…> [1 punkte nustatytas mokestis] netaikomas, jeigu jos skirtos naudoti:

<…>

(c) kaip kuras elektros energijai gaminti nuo 2006 m. sausio 1 d., išskyrus atvejus, kai jos tiekiamos naudoti 266quinquies A straipsnyje nurodytuose įrenginiuose.“

20. Kaip nurodyta bylai reikšmingu metu galiojusios redakcijos Muitinės kodekso 266quinquies A straipsnyje:

„Gamtinėms dujoms <…>, tiekiamoms naudoti kogeneraciniuose įrenginiuose mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, <…> penkerius metus nuo įrenginių eksploatavimo pradžios netaikomas <…> 266quinquies straipsnyje nustatytas [vidaus mokestis]. <…>

Ši atleidimas taikomas visiems įrenginiams, kurie pradėti eksploatuoti ne vėliau kaip 2007 m. gruodžio 31 d. <…>

<…>“

21. Muitinės kodekso 266quinquies straipsnio 3 dalis buvo iš dalies pakeista 2006 m. gruodžio 31 d.[9], ir po šio pakeitimo tiekiamoms gamtinėms dujoms, skirtoms naudoti kogeneraciniuose įrenginiuose, mokestis, nustatytas šios nuostatos 1 dalyje, netaikomas, jeigu, pirma, įrenginį eksploatuojantis gamintojas nėra sudaręs sutarties, įpareigojančios tam tikrus paskirstytojus[10] pirkti, ir, antra, šis gamintojas atsisakė Muitinės kodekso 266quinquies A straipsnyje numatyto atleidimo nuo mokesčio.

22. Pagal nuo 2006 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos Muitinės kodekso 266quinquies straipsnio 3 dalį:

„<…>

9 Buvo iš dalies pakeista tik Muitinės kodekso 266quinquies straipsnio 3 dalis. 1 dalis nebuvo pakeista.

10 Pavyzdžiui, *Électricité de France*.

Tiekiamoms dujoms <…> [1 punkte nustatytas mokestis] netaikomas, jeigu jos skirtos naudoti:

<…>

(c) kaip kuras elektros energijos gamyboje nuo 2006 m. sausio 1 d.

3 dalies c punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio netaikomas tiekiamoms dujoms, kurios skirtos naudoti 266quinquies A straipsnyje nurodytuose įrenginiuose. Tačiau gamintojai, kurių įrenginiui netaikytina elektros energijos pirkimo sutartis, sudaryta pagal 2008 m. vasario 10 d. Įstatymo Nr. 2000-108 dėl viešosios elektros energijos paslaugos modernizavimo ir plėtros 10 straipsnį, arba nurodyta šio įstatymo 50 straipsnyje, gali pasinaudoti 3 dalies c punkte numatyta sistema, jeigu jie atsisako atleidimo nuo vidaus mokesčio pagal 266quinquies A straipsnį.“

II. Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

23. Prancūzijos bendrovė *Sucrerie de Toury SA* (toliau – *Sucrerie de Toury*), kurios teisių perėmėja yra *Cristal Union*, Prancūzijoje eksploatuoja mišrios šilumos ir elektros energijos gamybos įrenginį, naudodama gamtines dujas kaip kurą. Pagaminta šiluma ir elektros energija toliau naudojama cukraus gamyboje.

24. *Sucrerie de Toury* gamtines dujas gauna iš trečiųjų šalių. Už gamtines dujas, nupirktas laikotarpiu nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2007 m. gruodžio 25 d., *Sucrerie de Toury* tiekėjas sumokėjo Muitinės kodekso 266quinquies straipsnyje nustatytą mokestį (toliau – vidaus mokestis). Tada šio vidaus mokesčio suma buvo įskaičiuota į *Sucrerie de Toury* gamtinių dujų pirkimo kainą.

25. *Sucrerie de Toury* mano, kad patiektos gamtinės dujos turėjo būti atleistos nuo vidaus mokesčio. Todėl ji pareiškė ieškinį *Tribunal administratif d'Orléans* (Orleano administracinis teismas, Prancūzija), siekdama gauti kompensaciją už žalą, kurią tariamai patyrė dėl to, kad Prancūzijos Respublika per vėlai perkėlė Direktyvą 2003/96 į nacionalinę teisę [11]. *Sucrerie de Toury* žalai atlyginti reikalavo priteisti 98 768 EUR, t. y. sumą, kuri buvo sumokėta kaip vidaus mokestis už laikotarpį nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2007 m. gruodžio 25 d. [12].

26. 2013 m. sausio 31 d. sprendimu *Tribunal administratif d'Orléans* (Orleano administracinis teismas, Prancūzija) atmetė *Sucrerie de Toury* pareikštą ieškinį.

27. 2013 m. kovo 29 d. *Sucrerie de Toury* apskundė *Tribunal administratif d'Orléans* (Orleano administracinis teismas) sprendimą *Cour administrative d'appel de Nantes* (Nanto apeliacinis administracinis teismas).

28. 2014 m. gruodžio 18 d. sprendimu *Cour administrative d'appel de Nantes* (Nanto apeliacinis administracinis teismas) atmetė skundą. Jis konstatavo, kad bendrovei *Sucrerie de Toury* patiektos dujos patenka į Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį, o ne į minėtos direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį. Šių nuostatų negalima taikyti kartu, nes neįmanoma taikyti skirtingos apmokestinimo tvarkos pagal tai, ar *Sucrerie de Toury* patiektos gamtinės dujos buvo naudojamos elektros energijos, ar šilumos gamybai. Todėl Muitinės kodekso 266quinquies straipsnis ir 266quinquies A straipsnis buvo suderinami su Direktyva 2003/96.

11 Žr. šios išvados 8 punktą.

12 Kaip nurodyta 2014 m. gruodžio 18 d. *Cour administrative d'appel de Nantes* (Nanto apeliacinis administracinis teismas) sprendime, ieškovė pagrindinėje byloje tvirtina, kad „jos patirta žala yra lygi [vidaus mokesčio] sumai, kurią tiekėjai pateikė jai apmokėti už laikotarpį nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2007 m. gruodžio 25 d., t. y. 98 768 EUR“.

29. 2015 m. vasario 10 d. *Sucrerie de Toury* pateikė apeliacinį skundą dėl *Cour administrative d'appel de Nantes* (Nanto apeliacinis administracinis teismas) sprendimo *Conseil d'État* (Valstybės Taryba). *Sucrerie de Toury* visų pirma tvirtino, kad Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punktas taikytinas tik tai gamtinių dujų daliai, kuri naudojama šilumos gamybai, todėl direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktas taikytinas tai gamtinių dujų daliai, kuri naudojama elektros energijos gamybai, o tai reiškia, kad valstybės narės privalo atleisti minėtą dalį nuo mokesčio.

30. *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar energetikos produktams, naudojamiems mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, taikoma tik [Direktyvos 2003/96/EB] 15 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta atleidimo nuo mokesčio galimybė, o gal, kalbant apie šių produktų dalį, naudojamą elektros energijai gaminti, jie taip pat patenka į šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte numatytos pareigos atleisti nuo mokesčio taikymo sritį?"

31. Rašytines pastabas pateikė ieškovė pagrindinėje byloje, Prancūzijos vyriausybė, Suomijos vyriausybė ir Europos Komisija. 2017 m. lapkričio 22 d. įvykusiame teismo posėdyje taip pat buvo išklausytos ieškovės pagrindinėje byloje, Prancūzijos Respublikos ir Europos Komisijos žodinės pastabos.

III. Analizė

32. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar energetikos produktai, naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, patenka tik į Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį, ar taip pat, kiek tai susiję elektros energijai gaminti naudojama šių produktų dalimi, ir į direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį.

33. Ieškovė pagrindinėje byloje teigia, kad energetikos produktai, naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, patenka į Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį *ir*, kiek tai susiję su elektros energijai gaminti naudojama šių produktų dalimi, į direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį.

34. Ieškovė pagrindinėje byloje remiasi 2011 m. gegužės 16 d. Komisijos raštu jos teisiniam atstovui. Rašte nurodyta, kad „[Direktyvos 2003/96) 15 straipsnio 1 dalies c punktas, kuriame valstybėms narėms leidžiama nuo mokesčio atleisti visus energetikos produktus, naudojamus mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, nereiškia, kad kogeneraciniams įrenginiams netaikytinas [direktyvos] 14 straipsnio 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio, kiek tai susiję su elektros energijai gaminti naudojama šių produktų dalimi". Priešingu atveju, apmokestinimo tvarka, taikoma energetikos produktams, naudojamiems elektros energijos gamyboje kogeneracijos būdu, būtų be jokios priežasties mažiau palanki nei ta, kuri taikoma energetikos produktams, naudojamiems elektros energijai gaminti įprastais būdais. Šis Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimas atitinka direktyvos loginį pagrindą, t. y. siekį išvengti dvigubo elektros energijos apmokestinimo, kuris atsirastų, jei akcizu būtų apmokestinami: i) energetikos produktai, naudojami elektros energijos gamyboje; ir ii) pagaminta elektros energija. Todėl Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktas taikytinas tai energetikos produktų daliai, kurie naudojami elektros energijai gaminti, o direktyvos 15 straipsnio 1 dalies c punktas taikytinas tai šių produktų daliai, kuri naudojama šilumos gamybai.

35. Prancūzijos vyriausybė teigia, kad mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai naudojami energetikos produktai patenka tik į Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį.

36. Visų pirma Prancūzijos vyriausybė pabrėžia, kad Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio turi būti aiškinamas griežtai, nes jis nukrypsta nuo direktyvoje nustatyto įpareigojimo apmokestinti produktus. Antra, direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte aiškiai nenurodyta, kad tais atvejais, kai energetikos produktai naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, šioje gamyboje naudojama tų produktų dalis patenka į minėto punkto taikymo sritį. Tačiau šios direktyvos 15 straipsnio 1 dalies c punkte aiškiai nurodyta, kad jis taikytinas energetikos produktams, naudojamiems mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai. Pastarojoje nuostatoje nenurodyta, kad ji taikytina tik tai minėtų produktų daliai, kuri naudojama šilumai gaminti. Trečia, Komisijos pasiūlyme dėl direktyvos projekto, kuris vėliau tapo Direktyva 2003/96[13] (toliau – Komisijos pasiūlymas), valstybėms narėms buvo numatyta galimybė atleisti nuo mokesčio „gaminant elektros energiją išskiriamą *šilumą*“ (neoficialus vertimas)[14]. Komisijos pasiūlymo 14 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti suprantamas kaip leidžiantis valstybėms narėms atleisti nuo mokesčio šilumos gamybai naudojamą energetikos produktų dalį, o pasiūlymo 13 straipsnio 1 dalies b punktas įpareigojo valstybes nares atleisti nuo mokesčio elektros energijos gamybai naudojamą minėtų produktų dalį. Tačiau Komisijos pasiūlymo 14 straipsnio 1 dalies e punktas buvo iš dalies pakeistas taip, kad atitinkama Direktyvos 2003/96 nuostata, t. y. 15 straipsnio 1 dalies c punktas, nebėra taikytina vien šilumai. Taigi ES teisės aktų leidėjas Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punktu siekė sudaryti valstybėms narėms galimybę atleisti nuo mokesčio visus energetikos produktus, naudojamus mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai. ES teisės aktų leidėjas nesiekė, kad remdamosi direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktu valstybės narės nuo mokesčio atleistų tą produktų dalį, kuri naudojama elektros energijai gaminti. Ketvirta, praktiškai yra sunku atskirti tą energetikos produktų dalį, kuri naudojama elektros energijai gaminti, nuo tos, kuri naudojama šilumai gaminti.

37. Suomijos vyriausybė ir Komisija pritaria šios išvados 33 punkte pateiktam ieškovės pagrindinėje byloje siūlymui.

38. Remiantis jurisprudencija, Direktyvos 2003/96 nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčių turi būti aiškinamos savarankiškai, remiantis jų formuluotėmis ir šios direktyvos tikslais[15].

39. Taigi pirmiausia nagrinėsiu Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto ir 15 straipsnio 1 dalies c punkto formuluotes, kurios, manau, neleidžia spręsti, ar šios nuostatos turėtų būti taikomos kartu. Tada įvertinsiu, ar Direktyva 2003/96 skirta išvengti dvigubam elektros energijos apmokestinimui – mano nuomone, taip yra (vienintelė išimtis – aplinkos apsaugos priemonės) – ir leidžia daryti išvadą, kad direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktas taikytinas tai energetikos produktų daliai, kuri naudojama elektros energijos gamybai. Galiausiai paaiškinsiu, kad toks Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto aiškinimas atitinka direktyvos tikslus – tinkamą vidaus rinkos veikimą ir aplinkos apsaugos gerinimą.

A. Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto ir 15 straipsnio 1 dalies c punkto formuluotės neleidžia daryti galutinės išvados

40. Mano nuomone, į klausimą, ar Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktas ir 15 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti taikomi kartu, negalima atsakyti remiantis vien jų formuluotėmis.

13 1997 m. kovo 12 d. Komisijos pasiūlymas dėl naujos direktyvos dėl energetikos produktų apmokestinimo (COM(97) 30 *final*).

14 Komisijos pasiūlymo 14 straipsnio 1 dalyje nurodyta: „[n]epažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės gali taikyti visišku arba dalinius atleidimus nuo mokesčių arba sumažintus mokesčių tarifus: <…> *šilumai*, išsiskiriančiai gaminant elektros energiją; <…>“ (neoficialus vertimas) (išskirta mano).

15 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, C-389/02, EU:C:2004:214, 19 punktas; 2007 m. kovo 1 d. Sprendimo *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, 22 punktas; 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Systeme Helmholz*, C-79/10, EU:C:2011:797, 19 punktas; 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Haltergemeinschaft*, C-250/10, nepaskelbtas Rink., EU:C:2011:862, 19 punktas; 2017 m. liepos 13 d. Sprendimo *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, 24 punktas.

41. Viena vertus, 15 straipsnio 1 dalies c punkte nurodyta, kad jis taikytinas energetikos produktams „naudojamiems mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai“. Tačiau direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte kalbama tik apie energetikos produktus, „naudojamus elektros energijai gaminti“. Šioje nuostatoje aiškiai neužsiminta apie kogeneracijos būdu gaminamą elektros energiją. Tai rodo, jog Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punktas yra *lex specialis* direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkto atžvilgiu ir kad taip 15 straipsnio 1 dalies c punktas taikytinas vietoj 14 straipsnio 1 dalies a punkto, kai energetikos produktai naudojami elektros energijos gamyboje kogeneracijos būdu [16]. Tokios pozicijos laikėsi *Cour administrative d'appel de Nantes* (Nanto apeliacinis administracinis teismas) [17].

42. Be to, kaip pabrėžė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punkte nenurodyta, kad jis taikytinas energetikos produktams, naudojamiems mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, nepažeidžiant 14 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo tai minėtų produktų daliai, kuri naudojama elektros energijos gamybai [18].

43. Kita vertus, Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punkte nenurodyta, kad jis taikytinas, „nepaisant direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkto“. Tačiau direktyvos 21 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos antrame sakinyje aiškiai nurodyta, kad jis taikytinas, „[nepaisant] 14 straipsnio 1 dalies a punkto“. Todėl atrodo, jog tais atvejais, kai ES teisės aktų leidėjas norėjo, kad Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktas nebūtų taikomas, jis tai konkrečiai ir nurodė, o jei tai nenurodyta, reiškia, kad minėta nuostata yra taikytina. Tai rodo, jog Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punktas nenukrypsta nuo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatų.

44. Be to, įžanginiame Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies sakinyje teigiama, kad ši nuostata taikytina „nepažeidžiant kitų [Sąjungos] nuostatų“. Nors šioje formuluotėje, skirtingai nei šios išvados 42 punkte pateiktoje formuluotėje, konkrečiai neminima Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto, ji vis dėlto gali būti suprantama kaip nuoroda į šią nuostatą. Taigi direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkto ir 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymas kartu būtų įmanomas, juolab kad direktyvos 14 straipsnio 1 punkto įžanginiame sakinyje taip pat nurodyta, kad jis taikytinas „[nepažeidžiant] kitų [Sąjungos] nuostatų“.

45. Galiausiai Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte tiesiog nurodyta, kad ji taikytina „[energetikos produktams] <…>, [naudojamiems] elektros energijai gaminti]“. Kaip nurodyta šios išvados 9 punkte, šioje nuostatoje neminima elektros energijos gamybos būdo, o tai rodo, kad ji taikytina neatsižvelgiant į gamybos būdą. Taip ji apimtų ir produktus, naudojamus elektros energijai gaminti įprastais metodais, ir produktus, gaminamus neįprastais būdais, kaip antai kogeneracijos būdu.

46. Taigi remiantis Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto ir 15 straipsnio 1 dalies c punkto formuluotėmis neįmanoma nustatyti, ar jos turi būti taikomos kartu. Siekdamas atsakyti į šį klausimą, panagrinėsiu bendrą direktyvos struktūrą ir tikslus.

16 Pagal analogiją žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-582/08, EU:C:2010:429, 35 punktą.

17 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad, *„cour* [*administrative d'appel de Nantes* (Nanto apeliacinis administracinis teismas) teigimu], [Direktyvos 2003/96] 15 straipsnyje numatyta *specialiąja* taisykle nukrypstama nuo [šios direktyvos] 14 straipsnyje numatytos *bendrosios* taisyklės (išskirta mano).

18 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pažymima, kad *„cour* [*administrative d'appel de Nantes* (Nanto apeliacinis administracinis teismas)] pateikiamas aiškinimas, pagal kurį [Direktyvos 2003/96] 15 straipsnyje numatyta specialiąja taisykle nukrypstama nuo [šios direktyvos] 14 straipsnyje numatytos bendrosios taisyklės, gali būti grindžiamas *15 straipsnio tekstu, pagal kurį 14 straipsnis nėra numatytas taikyti išimtinai tik tai dujų daliai, kuri panaudojama elektros energijos gamybai*“ (išskirta mano).

B. Ar Direktyva 2003/96 siekiama išvengti dvigubo elektros energijos apmokestinimo?

47. Ieškovė pagrindinėje byloje [19], Suomijos vyriausybė [20] ir Komisija [21] teigia, kad Direktyva 2003/96 siekiama išvengti dvigubo elektros energijos apmokestinimo. Todėl, jų nuomone, šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte nustatytas privalomas atleidimas nuo mokesčio turėtų būti taikomas tai energetikos produktų daliai, kuri naudojama elektros energijos gamyboje kogeneracijos būdu. Iš tiesų, jei šis atleidimas nebūtų taikomas, elektros energija būtų apmokestinama dvigubai, nes akcizai būtų taikomi ir: i) elektros energijai gaminti naudojamiems energetikos produktams; ir ii) pagamintai elektros energijai.

48. Akivaizdu, kad jei Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktas nebūtų taikytinas tai energetikos produktų daliai, kuri naudojama elektros energijai gaminti kogeneracijos būdu, elektros energija būdų apmokestinama dvigubai. Iš tiesų elektros energijos gamyboje naudojamiems energetikos produktams būtų taikomi akcizai, taigi ir direktyvos 9 straipsnyje bei I priedo C lentelėje nurodyti minimalūs apmokestinimo lygiai (sąnaudų apmokestinimas), o pagamintai elektros energijai būtų taikomi akcizai, taigi ir direktyvos 10 straipsnyje bei I priedo C lentelėje nustatyti minimalūs apmokestinimo lygiai (produkcijos apmokestinimas).

49. Reikia nustatyti, ar, kaip tvirtina ieškovė pagrindinėje byloje, Suomijos vyriausybė ir Komisija, Direktyva 2003/96 siekiama išvengti dvigubo elektros energijos apmokestinimo.

1. Apie dvigubo apmokestinimo išvengimą tiesiogiai užsiminta tik Komisijos pasiūlyme

50. Nei vienoje Direktyvos 2003/96 konstatuojamojoje dalyje, nei nuostatoje tiesiogiai nepaminėta dvigubo elektros energijos apmokestinimo.

51. Apie dvigubą elektros energijos apmokestinimą užsiminta tik Komisijos pasiūlyme [22]. Šio pasiūlymo aiškinamajame memorandume Komisija paaiškina, kad dėl elektros energijos ji „siūlo suderinimą remiantis produkcijos apmokestinimu“, nes, visų pirma, tokiu atveju elektros energija galima „prekiauti valstybių viduje ir tarp valstybių neapmokestinant, taigi *išvengiant dvigubo apmokestinimo vartojimo valstybėje*“ [23]. Siekiant išvengti tokio dvigubo apmokestinimo, Komisijos pasiūlyme nurodyta schema, panaši į įtvirtintąją Direktyvoje 2003/96. Pirmiausia pasiūlyme numatyta akcizais apmokestinti produktus, naudojamus kaip krosnių kuras, taip pat elektros energiją [24]. Antra, pasiūlymo 13 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas įpareigojimas atleisti nuo mokesčio energetikos produktus, naudojamus elektros energijai gaminti [25].

19 Kaip ieškovė pagrindinėje byloje nurodė savo rašytinėse pastabose, „mano pateiktas išaiškinimas visiškai atitinka elektros energijos gamyboje naudojamų produktų atleidimo nuo mokesčio paskirtį, t. y. užkirsti kelią elektros energijos apmokestinimui akcizais du kartus: kai [vidaus mokestis] taikomas elektros energijos gamyboje naudojamoms dujoms ir kai vidaus mokestis taikomas galutiniam elektros energijos vartojimui“.

20 Kaip nurodyta Suomijos vyriausybės rašytinėse pastabose, „kadangi elektros energijos vartojimas pats yra apmokestinimo objektas, buvo nuspręsta, kad energetikos produktai, skirti naudoti energijos gamyboje, nebus atskirai apmokestinami. Taip išvengiama dvigubo elektros energijos apmokestinimo“.

21 Komisijos rašytinėse pastabose teigiama: „vienas iš Direktyvos [2003/96] tikslų yra įgyvendinti „vieno apmokestinimo“ principą elektros energijos atžvilgiu. <…> direktyvos [2003/96] 14 straipsnio 1 dalies a punkte reikalaujama, kad valstybės narės nuo mokesčio atleistų elektros energijos gamyboje naudojamus energetikos produktus. Tuo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo, kurį lemtų pagamintos energijos ir tai energijai pagaminti naudojamų energetikos produktų apmokestinimas tuo pačiu metu“.

22 Žr. šios išvados 13 punktą.

23 Žr. Komisijos pasiūlymo p. 5 (išskirta mano).

24 Žr. Komisijos pasiūlymo 8 straipsnio šeštą įtrauką ir 9 straipsnį.

25 Komisijos pasiūlymo 13 straipsnio 1 dalyje nurodyta: „be Direktyvoje 92/12/EEB pateiktų bendrųjų nuostatų, atleidžiančių nuo mokesčio apmokestinamus produktus, ir nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų valstybės narės savo pačių nustatytomis sąlygomis, siekdamos užtikrinti teisingą tokių atleidimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio šiuos produktus: <…> b) energetikos produktus, naudojamus elektros energijai gaminti, ir šilumą, išsiskiriančią jos šios gamybos metu. Tačiau aplinkos apsaugos politikos sumetimais valstybės narės gali apmokestinti šiuos produktus, neatsižvelgdamos į šioje direktyvoje nustatytus minimalius apmokestinimo lygius. Šiuo atveju į tokių produktų apmokestinimą neatsižvelgiama, siekiant patenkinti šios direktyvos 9 straipsnyje nustatytą minimalų elektros energijos apmokestinimo lygį; <…>“ (neoficialus vertimas).

2. Dvigubas apmokestinimas galimas aplinkos apsaugos tikslais

52. Vis dėlto kyla klausimas, ar Direktyva 2003/96 išties siekiama užkirsti kelią elektros energijos dvigubam apmokestinimui.

53. Iš tikrųjų Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirmame ir trečiame sakiniuose valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo šios nuostatos pirmame sakinyje įtvirtinto energetikos produktų, naudojamų elektros energijos gamybai, atleidimo nuo mokesčio. Pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto antrą sakinį valstybės narės gali „aplinkos apsaugos politikos sumetimais“ šiuos produktus apmokestinti. Jei valstybė narė tokia galimybe pasinaudoja, tai lemia dvigubą elektros energijos apmokestinimą, nes, kaip nurodyta tos pačios nuostatos trečiame sakinyje, į energetikos produktų apmokestinimą „neatsižvelgiama, siekiant patenkinti <…> minimalų elektros energijos apmokestinimo lygį“.

54. Gali net kilti klausimas, ar Komisija siekė išvengti dvigubo elektros energijos apmokestinimo. Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto antras ir trečias sakiniai yra identiški Komisijos pasiūlymo 13 straipsnio 1 dalies b punkto antram ir trečiam sakiniams [26]. Be to, pasiūlymo aiškinamajame memorandume Komisija, nurodžiusi, kad suderinimo turi būti siekiama produkcijos apmokestinimo pagrindu, vis dėlto pabrėžia, kad „produkcijos apmokestinimas nereiškia, kad valstybės narės gali nustatyti skirtingus apmokestinimo lygius pagal naudojamo kuro aplinkos apsaugos savybes“ (neoficialus vertimas), todėl valstybėms narėms turi būti leista „nustatyti *papildomą* (nesuderintą) elektros energijos *sąnaudų mokestį*, kai vartojamas neekologiškas kuras“ (neoficialus vertimas) [27].

55. Į tai atsižvelgdamas Teisingumo Teismas Sprendime *Kernkraftwerke Lippe-Ems* atmetė argumentą, kad Direktyvoje 2003/96 uždrausta akcizu apmokestinti *ir* energetikos produktus, naudojamus elektros energijai gaminti, *ir* pagamintą elektros energiją. Kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, negalima „daryti išvados, jog egzistuoja principas, kuris draudžia vienu metu apmokestinti elektros energijos vartojimą ir šios energijos šaltinį. <…> Iš [Komisijos] pasiūlymo nematyti, kad [sąnaudų apmokestinimas ir produkcijos apmokestinimas] iš principo nesuderinami, nes [Komisija] pripažino jų papildomumą, minėtame pasiūlyme palikdama galimybę valstybėms narėms „nustatyti papildomą (nesuderintą) elektros energijos sąnaudų mokestį, kai vartojamas neekologiškas kuras“ [28].

3. Direktyva 2003/96 siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo, išskyrus aplinkos apsaugos priemonių taikymą

56. Vis dėlto manau, kad Direktyva 2003/96 siekiama išvengti dvigubo elektros energijos apmokestinimo.

57. Kaip paaiškinta šios išvados 43 punkte ir kaip tvirtina Komisija [29], tais atvejais, kai ES teisės aktų leidėjas norėjo, kad Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas atleidimas nuo sąnaudų mokesčio nebūtų taikomas, jis tai konkrečiai ir nurodė. Yra tik dvi aiškios nuo minėto atleidimo nukrypti leidžiančios nuostatos, būtent Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto antras ir trečias sakiniai ir direktyvos 21 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa.

26 Žr. šios išvados 26 punktą.

27 Žr. Komisijos pasiūlymo p. 5 (išskirta mano).

28 Žr. 2015 m. birželio 4 d. Sprendimo *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:354, 51 punktą.

29 Kaip savo rašytinėse pastabose nurodė Komisija, „Direktyvoje [2003/96] numatytos dvi nuo privalomo atleidimo nuo mokesčio nukrypti leidžiančios nuostatos. Pirma, 14 straipsnio 1 dalies a punktas <…>. Taip pat 21 straipsnio 5 dalies trečia pastraipa <…>. Todėl, kai teisės aktų leidėjas numatė nukrypimo galimybę, tai buvo aiškiai nurodyta“.

58. Direktyvos 2003/96 21 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje valstybėms narėms leidžiama neapmokestinti smulkių gamintojų pagamintos elektros energijos, „su sąlyga, kad jos apmokestina elektros tai energijai gaminti naudojamus produktus [su sąlyga, kad jos apmokestina tai elektros energijai gaminti naudojamus energetikos produktus]“. Taigi, kalbant apie smulkius elektros energijos gamintojus, sąnaudų apmokestinimas galimas, bet dvigubas apmokestinimas – ne.

59. Taigi elektros energijos dvigubas apmokestinimas leidžiamas „aplinkos apsaugos politikos sumetimais“, remiantis Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto antru ir trečiu sakiniais. Kitais pagrindais tai neleistina. Be to, kaip nurodyta minėtos nuostatos antrame sakinyje, valstybės narės „gali“ taikyti šiems energetikos produktams sąnaudų apmokestinimą. Jos neprivalo to daryti. Be to, nustatydamos sąnaudų mokesčius, valstybės narės neprivalo „atsižvelgti į [Direktyvoje 2003/96] nustatytus minimalius apmokestinimo lygius“. Todėl sąnaudų apmokestinimas pagal direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą gali lemti ribotą dvigubą apmokestinimą.

60. Be to, norėčiau pabrėžti, kad 1999 m. Europos Parlamentas iš dalies pakeitė Komisijos pasiūlymą, pašalindamas 13 straipsnį, kuriame buvo nustatytas energetikos produktų, naudojamų elektros energijai gaminti, privalomas atleidimas nuo mokesčio, tačiau elektros energijai pagal pasiūlymo 9 straipsnį vis dar buvo taikytinas minimalus apmokestinimo lygis. Taip pat Europos Parlamentas iš dalies pakeitė pastarąją nuostatą, įpareigodamas valstybes nares įvesti papildomą mokestį, pagrįstą anglies kiekiu kure, naudojamame elektros energijai gaminti [30]. Tačiau šie pakeitimai, kurie būtų lėmę dvigubą elektros energijos apmokestinimą, nebuvo perkelti į galutinę minėtų nuostatų (t. y. Direktyvos 2003/96 10 ir 14 straipsnių) redakciją.

61. Galiausiai verta pažymėti, kad per parengiamuosius darbus Tarybai pirmininkaujanti valstybė pabrėžė, jog pagal „bendrą taisyklę“ apmokestinama elektros energijos produkcija, o ne sąnaudos [31].

62. Taigi manau, kad Direktyva 2003/96 siekiama išvengti dvigubo elektros energijos apmokestinimo, išskyrus atvejus, kai dvigubas apmokestinimas taikomas aplinkos apsaugos sumetimais.

63. Vadinasi, tais atvejais, kai energetikos produktai naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, ta produktų dalis, kuri naudojama elektros energijai gaminti, patenka į Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyto privalomo atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį. Jei ši nuostata nebūtų taikytina minėtai produktų daliai, elektros energija, pagaminta kogeneracijos būdu, būtų apmokestinama dvigubai, o to siekiama išvengti Direktyva 2003/96. Mano nuomone, šių produktų apmokestinimą vargu ar galima laikyti priemone, taikoma „aplinkos apsaugos politikos sumetimais“ pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto antrą sakinį, nes elektros energija, gaminama kogeneracijos būdu, mažina energijos suvartojimą ir išmetamų šiltnamio

30 1999 m. balandžio 13 d. teisėkūros rezoliucija, pateikianti Europos Parlamento nuomonę dėl Tarybos direktyvos, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų mokesčių struktūrą (COM(97)0030 - C4-0155/97 - 97/0111(CNS)) (OL C 219, 1999, p. 91). Žr. 21 ir 24 pakeitimus.

31 Žr. Tarybai pirmininkaujančios valstybės 2001 m. balandžio 20 d. pranešimo 2 punktą, kuriame nurodyta, kad „aiški dauguma <…> valstybių narių buvo už produkcijos (vartojimo) apmokestinimą, kaip direktyvoje dėl energijos apmokestinimo įtvirtinamą *bendrą principą*. <…>. Tos valstybės narės, kurios yra už produkcijos apmokestinimą, taip pat pripažįsta, jog to pageidaujančioms valstybėms narėms reikia sudaryti galimybę apmokestinti elektros energijos gamyboje naudojamą kurą ir sąnaudų mokesčiu“ (neoficialus vertimas) (Tarybos dokumentas 8085/01) (išskirta mano). Taip pat žr. Tarybai pirmininkaujančios valstybės parengto 2002 m. balandžio 24 d. kompromisinio pasiūlymo, kuriame nurodyta, kad „produkcijos apmokestinimas turėtų būti *bendra* elektros energijos apmokestinimo *taisyklė*, 2.3.4 dalį. Tačiau tuo pačiu metu valstybėms narėms turėtų būti suteikta galimybė papildomai apmokestinti ir sąnaudas, atsižvelgiant į elektros energijos gamyboje naudojamo įvairaus kuro aplinkos apsaugos savybes“ (neoficialus vertimas) (Tarybos dokumentas 7814/1/02 REV 1) (išskirta mano). Galiausiai žr. 2002 m. birželio 20 d. Tarybai pirmininkaujančios valstybės pažangos ataskaitos (Pasiūlytos Tarybos gairės dėl energijos apmokestinimo) priedo 7.3 punktą, kuriame nurodyta: „pagal bendrą principą apmokestinama elektros energijos produkcija. Be to, valstybės narės aplinkos apsaugos sumetimais gali apmokestinti elektros energijos gamybos sąnaudas, jei to pageidauja“ (neoficialus vertimas) (Tarybos dokumentas 10195/02) (išskirta mano). Šiuos dokumentus galima rasti Tarybos viešojo registro interneto svetainėje adresu https://register.consilium.europa.eu/

efektą sukeliančių dujų kiekius, palyginti su įprastais būdais gaminama elektros energija[32]. O ta energetikos produktų dalis, kuri naudojama šilumai gaminti, patenka į pagal Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punktą valstybėms narėms suteiktos teisės atleisti nuo mokesčio taikymo sritį.

64. Abejonių dėl šios išvados nekelia ir Teisingumo Teismo išvados, padarytos Sprendime *Kernkraftwerke Lippe-Ems*[33]. Bylos *Kernkraftwerke Lippe-Ems* aplinkybės buvo labai specifinės ir skyrėsi nuo šios bylos aplinkybių. Byloje *Kernkraftwerke Lippe-Ems* Teisingumo Teismo buvo klausiama, ar Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte įtvirtintas privalomas atleidimas nuo mokesčio taikytinas branduoliniam kurui. Nors minėtas kuras, kaip reikalaujama minėtoje nuostatoje, yra „naudojamas elektros energijai gaminti“, jo nėra nurodyta tarp „energetikos produktų“, kuriems Direktyva 2003/96 taikytina remiantis 2 straipsnio 1 dalimi[34]. Taigi Teisingumo Teismas konstatavo, kad branduolinis kuras nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį, todėl privalomas atleidimas nuo apmokestinimo netaikytinas. Teisingumo Teismas atmetė branduolinę jėgainę eksploatuojančios bendrovės pateiktą argumentą, kad Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktas „pagal analogiją“ taikytinas elektros energijai gaminti naudojamam branduoliniam kurui, nes šia direktyva buvo siekiama išvengti dvigubo elektros energijos apmokestinimo. Iš tikrųjų nekyla klausimo, kad tuo atveju, jei Teisingumo Teismas būtų taikęs Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą branduoliniam kurui, naudojamam elektros energijai gaminti, jis būtų išplėtęs direktyvos taikymo sritį ir taip pažeidęs jos 2 straipsnio 1 dalį[35]. Tačiau šioje byloje gamtinės dujos yra „energetikos produktas“, kaip apibrėžta Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalyje[36]. Todėl taikydamas šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą tai gamtinių dujų daliai, kuri naudojama elektros energijai gaminti kogeneracijos būdu, Teisingumo Teismas neišplėstų šios direktyvos taikymo srities.

65. Abejonių dėl mano išvados, pateiktos 62 punkte, nekelia ir tai, kad Komisijos pasiūlymo 13 straipsnio 1 dalies b punktas, kuriame buvo nustatytas „energetikos produktų, naudojamų elektros energijai gaminti, ir šilumos, išsiskiriančios šios gamybos metu“ (neoficialus vertimas)[37], privalomas atleidimas nuo mokesčio, buvo pakeistas taip, kad Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies b punktas būtų taikytinas „energetikos produktams, naudojamiems elektros energijai gaminti“ (neoficialus vertimas). Kaip paaiškinta Komisijos pasiūlymo aiškinamajame memorandume, ji siekė suderinti apmokestinimą remiantis elektros energijos produkcija, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo[38]. Aiškinamajame memorandume nėra jokių užuominų, kad Komisija siekė, jog apmokestinimo suderinimas remiantis produkcija apimtų tik *elektros energiją, pagamintą kogeneracijos būdu*.

66. Galiausiai pažymėtina, kad Europos Parlamentas, su kuriuo 2003 m. rugsėjo mėn. buvo antrą kartą konsultuojamasi dėl šios direktyvos projekto[39], iš dalies pakeitė jos 15 straipsnio 1 dalį taip, kad joje būtų numatytas privalomas atleidimas nuo mokesčio, o ne teisė atleisti[40]. Direktyva 2003/96 buvo priimta be minėto pakeitimo. Tačiau tai nekelia abejonių dėl mano išvados, padarytos 62 punkte. Iš

32 Bet kuriuo atveju pažymėtina, kad Prancūzijos vyriausybė neteigė, jog tais atvejais, kai energetikos produktai naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, šie produktai pagal Muitinės kodekso 266quinquies A straipsnį ir to paties straipsnio 3 dalį apmokestinami „aplinkos apsaugos politikos sumetimais“, remiantis Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto antru sakiniu.

33 Žr. šios išvados 55 punktą.

34 Nagrinėjamą kurą sudarė specifiniai plutonio ir urano izotopai. Žr. generalinio advokato M. Szpunar išvados byloje *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:51, 42 punktą.

35 2015 m. birželio 4 d. Sprendimo *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:354, 47, 48, 50 ir 51 punktai.

36 Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalies b punkte minimi produktai, „kurie atitinka KN kodus <…> 2704–2715“, o kodai 2711 11 00 ir 2711 2100 atitinka gamtines dujas. Kombinuotosios nomenklatūros kodai (KN kodai) nustatyti 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamente (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382). Žr. Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 5 dalį.

37 Žr. šios išvados 25 išnašą.

38 Žr. šios išvados 51 punktą.

39 Žr. 2003 m. balandžio 3 d. Tarybos dokumentą 8084/03 (toliau – direktyvos projektas). Šį dokumentą galima rasti Tarybos viešojo registro interneto svetainėje (žr. šios išvados 31 punktą). Kaip paaiškinta toliau, direktyvos projekto 15 straipsnio 1 dalis yra identiška Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 daliai.

40 Žr. 2003 m. rugsėjo 24 d. Europos Parlamento teisėkūros rezoliucijos dėl Tarybos direktyvos, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (8084/2003 – C5-0192/2003–1997/0111(CNS)) (OL C 77E, 2004, p. 246), 10 pakeitimą.

tiesų Europos Parlamentas 2003 m. rugsėjo mėn. nepakeitė direktyvos projekto 14 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyto energetikos produktų, naudojamų elektros energijai gaminti, privalomo atleidimo nuo mokesčio [41]. Todėl šios direktyvos projekto 15 straipsnio 1 dalies c punkto pakeitimas galėtų lemti tik energetikos produktų dalies, kuri naudojama šilumai gaminti, privalomą atleidimą nuo mokesčio. Tai, kad šio pakeitimo atsisakyta, reiškia, jog valstybės narės turi tik teisę, bet nėra įpareigotos atleisti nuo mokesčio tos produktų dalies. Antra, norėčiau pabrėžti, kad Europos Parlamentui priėmus minėtą pakeitimą, per nuolatinių atstovybių fiskalinių reikalų patarėjų ir atašė susitikimą Komisijos atstovas pareiškė, kad „direktyvos projekto *šiame etape* keisti nerekomenduojama“ ir kad „Komisija galėtų turėti pateiktus pasiūlymus omenyje, jei direktyva bus iš dalies keičiama“ [42]. Tai rodo, kad bent jau Komisijoje nebuvo iš esmės atsižvelgta į minėto pakeitimo esmę ir kad jo buvo atsisakyta daugiausia dėl netinkamo laiko.

67. Vis dėlto, jei būtų manoma, kad Direktyva 2003/96 nesiekiama išvengti dvigubo elektros energijos apmokestinimo, šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktas, mano nuomone, vis tiek būtų taikytinas tai energetikos produktų daliai, kuri naudojama elektros energijai gaminti kogeneracijos būdu. Tai iš tiesų atitiktų kitus direktyvos tikslus, būtent tinkamą vidaus rinkos veikimą ir aplinkos apsaugą.

C. Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto ir 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymas kartu prisidėtų prie tinkamo vidaus rinkos veikimo ir aplinkos apsaugos

68. Vienas iš Direktyvos 2003/96 tikslų – užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą mažinant nacionaliniu lygmeniu taikomų apmokestinimo lygių skirtumus ir išsaugoti Sąjungos įmonių konkurencingumą. Tai matyti iš direktyvos 2–5 konstatuojamųjų dalių, kur nurodyta, kad valstybių narių nacionaliniu lygmeniu taikomų energijos apmokestinimo lygių pastebimas skirtumas galėtų pakenkti tinkamam vidaus rinkos veikimui, o ES minimalių apmokestinimo lygių nustatymas prisidėtų prie tinkamo rinkos veikimo. Tai pripažino ir Teisingumo Teismas [43].

69. Jei energetikos produktai, naudojami elektros energijai gaminti kogeneracijos būdu, patektų tik į Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį, tačiau tie patys produktai, naudojami elektros energijai gaminti įprastu būdu, patektų į direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį, kogeneraciniai įrenginiai atsidurtų nepalankesnėje padėtyje, palyginti su įprastais įrenginiais. Iš tikrųjų įprastiems įrenginiams būtų taikytinas Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte nustatytas įpareigojimas atleisti nuo apmokestinimo, o kogeneraciniai įrenginiai būtų neapmokestinami tik tuo atveju, jei atitinkama valstybė narė pasinaudotų direktyvos 15 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta teise. Kaip teigia Komisija, tai būtų nesuderinama su Direktyvos 2003/96 24 konstatuojamąja dalimi, kurioje nurodyta, kad valstybėms narėms suteikta teisė atleisti nuo mokesčio visų pirma turi „[nesukelti] konkurencijos iškraipymo“. Jei Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies c punktas būtų taikomas tik energetikos produktams, naudojamiems elektros energijai gaminti kogeneracijos būdu, ir jei atitinkama valstybė narė nepasinaudotų galimybe minėtus produktus visiškai atleisti nuo mokesčio, tai lemtų konkurencijos tarp kogeneracinių ir įprastų įrenginių iškraipymą.

41 Direktyvos projekto 14 straipsnio 1 dalis yra identiška Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 daliai.

42 Žr. 2003 m. spalio 7 d. Tarybos dokumentą 13258/03. Šį dokumentą galima rasti Tarybos viešojo registro interneto svetainėje (žr. šios išvados 31 išnašą).

43 2017 m. liepos 13 d. Sprendimo *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, 37 punktas; generalinio advokato N. Jääskinen išvada sujungtose bylose *Kronos Titan*, C-43/13 ir C-44/13, EU:C:2013:839, 40 punktas. Be to, dėl 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/81/EEB dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo (OL L 316, 1992, p. 12), kuri buvo panaikinta ir pakeista Direktyva 2003/96, žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-240/01, EU:C:2004:251, 39 punktą ir 2007 m. kovo 1 d. Sprendimo *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, 28 punktą.

70. Pateikti motyvai atitinka Teisingumo Teismo išvadas, padarytas Sprendime *Jan de Nul*. Teisingumo Teismas konstatavo, kad Direktyvos 92/81 8 straipsnio 2 dalies b punkte numatyta teisė atleisti nuo mokesčio navigacijai vidaus vandenyse naudojamas mineralines alyvas [44] „tėra pagalbinio pobūdžio“, t. y. ji taikytina tik tais atvejais, kai netaikytinas minėtos direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkte nustatytas mineralinių alyvų, naudojamų kaip degalai navigacijos Sąjungos vandenyse tikslais, privalomas atleidimas nuo mokesčio [45]. Iš tiesų jūriniai laivai, patenkantys į privalomo atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį [46], taip pat gali plaukti tam tikrais vidaus vandenų keliais į tam tikrus uostus, kurie, nors ir nebūdami krante, yra jūrų uostai [47]. Todėl, jei jūriniai laivai nepatektų į privalomo atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį, plaukdami vidaus vandenų keliais į tam tikrus uostus jie atsidurtų nepalankesnėje padėtyje, palyginti su jūriniais laivais, naudojamais tik pakrantės uostuose. Dėl to kiltų grėsmė, kad dalis eismo būtų nukreipta iš jūrų uostų į kitus uostus. Todėl Teisingumo Teismas konstatavo, kad Direktyvos 92/81 8 straipsnio 2 dalies b punkte nustatyta teisė atleisti nuo mokesčio taikytina tik navigacijai vidaus vandens keliais, kuri nevyksta vandenyse, kur vykdoma jūrinė navigacija.

71. Direktyva 2003/96 turi ir kitą tikslą – pagerinti aplinkos apsaugą. Iš šios direktyvos 6, 7 ir 12 konstatuojamųjų dalių matyti, kad nustatant energetikos politiką būtina įtraukti ir aplinkos apsaugos reikalavimus. Teisingumo Teismas tai yra pripažinęs [48].

72. Jei energetikos produktų dalis, naudojama elektros energijai gaminti kogeneracijos būdu, patektų į Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyto privalomo atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį, tai prisidėtų prie aplinkos apsaugos. Iš tikrųjų kogeneracija, kitaip nei įprasti elektros energijos gamybos būdai, leidžia taupyti energiją. Šiuo atžvilgiu, atliekant Direktyvos 2003/96 parengiamuosius darbus, Tarybai pirmininkaujanti valstybė pateikė vertinimą, kad „elektros gamybos elektrinėse konversijos veiksmingumas paprastai siekia 25–50 %, ir 50 % yra labai aukštas rodiklis“; tačiau gaminant elektros energiją kogeneracijos būdu „konversijos veiksmingumas paprastai išauga iki bendro 60–80 % lygio“ (neoficialus vertimas) [49].

73. Kaip jau minėta, jei Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktas būtų taikomas tai energetikos produktų daliai, kuri naudojama elektros energijai gaminti, tai nepaneigtų direktyvos 15 straipsnio 1 dalies c punkto tikslo. Iš tikrųjų minėta nuostata taikytina tai energetikos produktų daliai, kuri naudojama šilumai gaminti.

44 Žr. šios išvados 43 išnašą. Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog „[b]e Direktyvoje 92/12/EEB pateiktų bendrų nuostatų, atleidžiančių nuo akcizo juo apmokestinamus produktus, ir, nepažeisdamos kitų [Sąjungos] nuostatų, valstybės narės savo pačių nustatytomis sąlygomis, siekdamos užtikrinti teisingą tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, atleidžia nuo akcizo mokesčio šiuos produktus: <…> c) mineralines alyvas, tiekiamas kaip laivų degalai navigacijos [Sąjungos] vandenyse tikslais (įskaitant žvejybą), išskyrus privačius pramoginius laivus <…>“ (neoficialus vertimas). Kaip nurodyta direktyvos 8 straipsnio 2 dalyje, „[n]epažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės gali taikyti mineralinėms alyvoms, kurioms taikoma fiskalinė kontrolė, visiškus arba dalinius atleidimus nuo mokesčių arba sumažintus mokesčių tarifus, jeigu jie naudojami: <…> b) naviguojant vidaus vandenyse (įskaitant žvejybą), išskyrus pramoginius laivus; <…>“ (neoficialus vertimas).

45 2007 m. kovo 1 d Sprendimo *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, 31 punktas.

46 Jūriniai laivai patenka į Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyto privalomo atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį dėl to, kad sąvoka „[Sąjungos] vandenys“ turi būti suprantama kaip apimanti visus vandenis, kuriuose paprastai vyksta komercinė jūrinė navigacija (2007 m. kovo 1 d. Sprendimo *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, 26 punktas)

47 Sprendime *Jan de* Nul nagrinėjama kelionė vyko Elbės upe, teritorijoje tarp Kukshafeno (kur Elbė įteka į Šiaurės jūrą) ir Hamburgo (jūrų uosto, kuris nėra jūros pakrantėje). Ši teritorija sutampa su Elbės žiotimis ir laikoma vidaus vandenų keliu. Žr. 2007 m. kovo 1 d. Sprendimo *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, 7 punktą ir generalinio advokato Y. Bot išvados byloje *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2006:791, 78 punktą.

48 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Hüttenwerke Krupp Mannesmann*, C-465/15, EU:C:2017:640, 26 punktas. Taip pat žr. generalinės advokatės E. Sharpston išvados byloje *X*, C-426/12, EU:C:2014:446, 40 punktą ir generalinio advokato N. Wahl išvados byloje *Dilly's Wellnesshotel*, C-493/14, EU:C:2016:174, 82 punktą.

49 Žr. 2002 m. birželio 24 d. Tarybai pirmininkaujančios valstybės pranešimo 2 punktą (Tarybos dokumentas 10360/02). Šiame dokumente „konversijos veiksmingumas“ apibrėžiamas kaip „santykis tarp pirminės energijos, naudojamos antrinei energijos formai pagaminti, kiekio ir faktiškai pagaminto antrinės energijos kiekio“ (neoficialus vertimas). Šį dokumentą galima rasti Tarybos viešojo registro interneto svetainėje (žr. šios išvados 31 punktą).

74. Prancūzijos vyriausybės argumentas, kad praktiškai yra labai sunku išskirti tą energetikos produktų dalį, kuri naudojama elektros energijai gaminti, turi būti atmestas [50]. Per posėdį ieškovė pagrindinėje byloje ir Komisija paaiškino, kad galimas atskiras apmokestinimas. Ieškovė pagrindinėje byloje siūlė apskaičiuoti minimalų gamtinių dujų kiekį, būtiną elektros energijos gamybai įrenginyje, kuris gamina tik elektros energiją (o ne kogeneraciniame įrenginyje) ir naudoja geriausią esamą ir ekonomiškai pagrįstą technologiją. Pasak ieškovės pagrindinėje byloje, naudojant gamtines dujas mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, šis minimalus kiekis turėtų būti laikomas gamtinių dujų dalimi, skirta elektros energijos gamybai [51]. Komisija savo ruožtu pabrėžė, kad kelios valstybės narės parengė apmokestinamos energetikos produktų dalies apskaičiavimo metodą. Komisijos duomenimis, šiandien pagal Prancūzijos teisę energetikos produktų dalis, naudojama šilumai gaminti, yra apmokestinama [52]. Panaši tvarka galioja ir Belgijoje, kur nuo mokesčio atleista tik ta energetikos produktų dalis, kuri naudojama elektros energijai gaminti [53]. Komisija taip pat nurodė, jog nesvarbu, kad valstybės narės taiko skirtingus metodus, skaičiuodamos apmokestinamą energetikos produktų dalį, naudojamą mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai. Šiuo klausimu Direktyvoje 2003/96 nuomonės nepareikšta.

75. Mano nuomone, kai energetikos produktai naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, tų produktų dalis, naudojama elektros energijos gamybai, patenka į Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktą, o ta dalis, kuri naudojama šilumai gaminti, patenka į direktyvos 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį.

76. Nagrinėjamu atveju *Sucrerie de Toury* nebuvo taikomas gamtinių dujų, įsigytų nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2007 m. gruodžio 25 d., atleidimas nuo mokesčio, kaip numatyta Muitinės kodekso 266quinquies A straipsnyje, o nuo 2006 m. gruodžio 31 d. – 266quinquies straipsnio 3 dalyje.

77. Per posėdį ieškovė pagrindinėje byloje teigė, kad Muitinės kodekso 266quinquies A straipsnyje numatytas atleidimas nuo mokesčio jai nebuvo taikomas, nes šis atleidimas galimas tik penkerius metus nuo kogeneracinio įrenginio eksploatavimo pradžios. Kadangi *Sucrerie de Toury* kogeneracinis įrenginys pradėtas eksploatuoti 1996 m., jis buvo per senas, kad būtų atleistas nuo mokesčio tuo metu, kai įsigaliojo Muitinės kodekso 266quinquies A straipsnis [54].

78. Klausimą, kodėl *Sucrerie de Toury* nebuvo atleista nuo mokesčio, kaip numatyta Prancūzijos teisės aktuose, turi išsiaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Jei to priežastis buvo tai, kad atleidimas nuo mokesčio galimas tik per penkerius metus nuo kogeneracinio įrenginio eksploatacijos pradžios, mano nuomone, tai vargu ar būtų suderinama su besąlyginiu Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatos pobūdžiu [55].

50 Per posėdį Prancūzijos vyriausybė tvirtino, kad įmanomas tik teorinis skaičiavimas, nes tie patys produktai tuo pačiu metu naudojami ir šilumai, ir elektros energijai gaminti. Be to, Prancūzijos vyriausybė pabrėžė, kad nemaža šių produktų dalis (iki 40 %) nenaudojama nei elektros energijai, nei šilumai gaminti, bet yra tiesiog prarandama vykstant procesui, ir kad skaičiuojant nebūtų galimybės atsižvelgti į šiuos nuostolius.

51 Ieškovės pagrindinėje byloje teigimu, šis metodas pagrįstas 2004 m. vasario 11 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2004/8/EB dėl termofikacijos skatinimo, remiantis naudingosios šilumos paklausa vidaus energetikos rinkoje, ir iš dalies keičiančia Direktyvą 92/42/EEB (OL L 52, 2004, p. 50), taip pat 2006 m. gruodžio 21 d. Komisijos sprendimu, nustatančiu atskirosios elektros energijos ir šilumos gamybos suderintąsias naudingumo atskaitines vertes taikant Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2004/8/EB (OL L 32, 2007, p. 183).

52 Per posėdį Komisija citavo 2016 m. balandžio 13 d. Finansų ir viešosios apskaitos ministro instrukcijos dėl vidaus mokesčio 95 dalį (*Bulletin officiel des douanes* no 7106, 2016 m. balandžio 13 d.).

53 Per posėdį Komisija citavo 2014 m. balandžio 2 d. Karaliaus dekreto, kuriuo nustatomos federalinio įnašo tam tikriems viešųjų paslaugų įsipareigojimams ir gamtinių dujų reguliavimo bei stebėsenos išlaidoms finansuoti sąlygos, trečią pastraipą (*Moniteur belge*, 2014 m. balandžio 25 d., p. 34863).

54 Vis dėlto Prancūzijos vyriausybės atstovas į tai atsakė, kad Muitinės kodekso 266*quinquies* A straipsnis įsigaliojo 1993 m. Todėl, Prancūzijos vyriausybės nuomone, *Sucrerie de Toury* nebuvo atleista nuo mokesčio dėl to, kad kreipėsi dėl atleidimo pasibaigus nustatytam terminui. Iš tiesų *Sucrerie de Toury* turėjo tokį prašymą pateikti per trejus metus nuo kogeneracinio vieneto eksploatacijos pradžios, o eksploatacija, kaip teigiama, pradėta 1996 m. Ji prašymą pateikė tik 2010 m.

55 Nuoroda į „sąlygas“ Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalyje siekiama tik „užtikrinti teisingą [šioje nuostatoje numatytų] atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui“.

79. Taigi į prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad tais atvejais, kai energetikos produktai naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies a punktas ir 15 straipsnio 1 dalies c punktas taikytini kartu. Ta energetikos produktų dalis, kuri naudojama elektros energijos gamybai, patenka į 14 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį, o ta minėtų produktų dalis, kuri naudojama šilumai gaminti, patenka į 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį.

IV. Išvada

80. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) pateiktą prejudicinį klausimą:

Tais atvejais, kai energetikos produktai naudojami mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai, 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, 14 straipsnio 1 dalies a punktas ir 15 straipsnio 1 dalies c punktas taikytini kartu. Ta energetikos produktų dalis, kuri naudojama elektros energijos gamybai, patenka į 14 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį, o ta minėtų produktų dalis, kuri naudojama šilumai gaminti, patenka į 15 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį.