



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 22. veljače 2018.¹

Predmet C-49/17

**Koppers Denmark ApS
protiv
Skatteministeriet**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska))

Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje energenata i električne energije – Direktiva 2003/96/EZ – Članak 21. stavak 3. – Potrošnja energenata na poslovnom prostoru nekog poduzeća za proizvodnju energenata – Energenti koji se koriste na drugi način, osim kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje – Korištenje otapala kao goriva u postrojenju za destilaciju katrana”

Uvod

1. Pravno pitanje u ovom predmetu u svojoj se biti tiče odnosa između nekoliko odredbi Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije². Valja priznati da navedena direktiva nije primjer jasnog i logičnog sastavljanja pravnih odredbi, zbog čega ju je teško tumačiti na način koji je potpuno usklađen i zadovoljavajući u svim aspektima. Međutim, smatram da analiza odredbi koje zanimaju sud koji je uputio zahtjev u kontekstu drugih odredbi te direktive omogućava pružanje jednoznačnog odgovora na prethodna pitanja, unatoč tomu što je taj odgovor u određenoj mjeri nezadovoljavajući u pogledu usklađenosti pravila direktive.

Pravni okvir

Pravo Unije

2. Članak 1. Direktive 2003/96 određuje da „[d]ržave članice uvode poreze na energente i električnu energiju u skladu s ovom Direktivom”.

3. Članak 2. navedene direktive određuje njezino područje primjene na sljedeći način:

„1. Za potrebe ove Direktive, pojam ‚energenti’ primjenjuje se na proizvode koji su:

[...]

(b) obuhvaćeni oznakama KN 2701, 2702 i 2704 do 2715;

¹ Izvorni jezik: poljski

² SL 2003., L 283, str. 51. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75.)

[...]

4. Ova se Direktiva ne primjenjuje na:

[...]

(b) sljedeće uporabe energenata ili električne energije:

- energenti koji se koriste za druge potrebe, osim kao pogonska goriva ili gorivo za ogrjev,

[...]”.

4. U skladu s člankom 21. Direktive 2003/96:

„1. Osim općih odredaba kojima se utvrđuje činjenično stanje oporezivosti i odredbe o naplati, predviđene u Direktivi 92/12/EEZ³, iznos poreza na energente postaje plativ kad dođe do jednog od činjeničnih stanja oporezivosti, koja su navedena u članku 2. stavku 3.

[...]

3. Potrošnja energenata na poslovnom prostoru nekog poduzeća za proizvodnju energenata ne smatra se činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza ako se potrošnja sastoji od energenata koji su proizvedeni unutar poslovnoga prostora poduzeća [...]. Kad je to potrošnja za potrebe koje nisu u vezi s proizvodnjom energenta, a pogotovo ako se koriste za pogon vozila, tada se to smatra oporezivim slučajem koji je razlogom naplate poreza.

[...]”.

Nacionalno pravo

5. Prema informacijama iz zahtjeva za prethodnu odluku, u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku otapalo koje se koristi kao gorivo za loženje u Danskoj oporezivalo se u skladu s člankom 1. stavkom 3. Mineralolieafgiftsloven (danski Zakon o porezu na mineralna ulja), člankom 1. stavkom 1. točkom 1. Kulddioxidafgiftsloven (danski Zakon o porezu na ugljikov dioksid) i člankom 1. stavkom 1. Svovlafgiftsloven (danski Zakon o porezu na sumpor).

6. Članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96 u dansko je pravo prenesen člankom 7. stavkom 3. Zakona o porezu na ugljikov dioksid i člankom 8. stavkom 4. Zakona o porezu na sumpor. Tekst članka 7. stavka 3. danskog Zakona o porezu na ugljikov dioksid, koji je bio na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku, glasio je kako slijedi:

„Energenti koji ulaze u područje primjene članka 2. stavka 1. i koji se koriste izravno za proizvodnju ekvivalentnog energenta oslobođeni su od poreza na ugljikov dioksid. Međutim, to se ne odnosi na energente koji se koriste kao pogonska goriva”.

³ Direktiva Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o držanju i prometu tih proizvoda i njihovom praćenju (SL 1992., L 76, str. 1.). Ta je direktiva bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku. U skladu s člankom 5. stavkom 1. te direktive, obveza plaćanja trošarina za energente nastaje njihovom proizvodnjom ili ulaskom na područje Unije.

S druge strane, tekst članka 8. stavka 4. danskog Zakona o porezu na sumpor, koji je bio na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku, utvrđivao je sljedeće:

„Energenti koji ulaze u područje primjene članka 1. i koji se koriste izravno za proizvodnju ekvivalentnog energenta oslobođeni su od poreza na ugljikov dioksid. Međutim, to se ne odnosi na energente koji se koriste kao pogonska goriva”.

Činjenice, postupak i prethodna pitanja

7. Koppers Denmark ApS (u daljnjem tekstu: društvo Koppers Denmark) društvo je osnovano u skladu s danskim pravom. To društvo u svojem pogonu u Nyborgu (Danska) proizvodi niz proizvoda koji se dobivaju rafiniranjem i destilacijom ugljenog katrana, uključujući otapalo koje čini oko 3 do 4 % proizvodnje. Svi su proizvodi razvrstani pod oznakama KN u tarifne brojeve obuhvaćene oznakama 2707 i 2708 KN.

8. Od svih proizvoda koji se proizvode u pogonima društva Koppers Denmark u Nyborgu otapalo je jedini proizvod koji to društvo koristi kao gorivo za loženje i koji zbog toga, načelno, podliježe plaćanju poreza na energente. Drugi proizvodi, iako ih je moguće koristiti kao goriva za loženje, ne koriste se na taj način te ne podliježu plaćanju poreza na energente.

9. Proizvodnja se odvija u postrojenju za destilaciju ugljenog katrana i postrojenju za proizvodnju naftalena. Oba su postrojenja međusobno povezana i ovise o sustavu zajedničke opskrbe toplinskom energijom i zajedničke kontrole postupaka. Ostaci iz postrojenja za destilaciju ugljenog katrana dalje se prerađuju u postrojenju za proizvodnju naftalena, dok se otapalo proizvedeno u postrojenju za proizvodnju naftalena zatim koristi kao gorivo u postrojenju za destilaciju ugljenog katrana. Otapalo se nakon toga koristi kao pomoćno gorivo za izgaranje destilacijskog plina dobivenog iz postrojenja za destilaciju ugljenog katrana i iz postrojenja za proizvodnju naftalena. Toplinska energija nastala postupkom izgaranja ponovno se koristi u tim postrojenjima.

10. Društvo Koppers Denmark najprije je povrgnulo korištenje otapala plaćanju poreza na energente, ali je dopisima od 13. studenoga 2008. i 22. prosinca 2008. zatražilo povrat poreza za razdoblje od 1. listopada 2005. do 31. prosinca 2007. Danska porezna uprava (SKAT) utvrdila je 24. rujna 2010. da zbog toga što društvo Koppers Denmark koristi otapalo kao goriva za loženje u postrojenju za destilaciju ugljenog katrana, ono nije oslobođeno od poreza po toj osnovi jer se otapalo ne koristi za proizvodnju ekvivalentnih energenata s obzirom na to da proizvedeni proizvodi ne podliježu plaćanju poreza.

11. Društvo Koppers Denmark žalilo se na tu odluku pred Landsskatteretten (Državna porezna komisija, Danska), koji je 8. lipnja 2015. potvrdio odluku SKAT-a, među ostalim na temelju argumenta da korištenje otapala kao goriva za loženje ne ulazi u područje primjene članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 s obzirom na to da se navedeno otapalo ne koristi za proizvodnju energenata koji ulaze u područje primjene direktive. Društvo Koppers Denmark podnijelo je 7. rujna 2015. žalbu na odluku Landsskatterettena pred Retten i Svendborg (Općinski sud u Svendborgu, Danska), koji je presudio da se predmet odnosi na pitanja od velike važnosti, pa ga je stoga, u skladu s člankom 226. stavkom 1. Retsplejeloven (danski Zakon o pravosuđu), uputio Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska) na odlučivanje u prvom stupnju.

12. Budući da je imao dvojbe u pogledu pravilnog tumačenja članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96, potonji je sud odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li članak 21. stavak 3. Direktive [2003/96] tumačiti na način da je potrošnja samoproizvedenih energenata za proizvodnju drugih energenata oslobođena od poreza u situacijama poput ove iz glavnog postupka u kojima se proizvedeni energenti ne koriste kao pogonska goriva odnosno goriva za loženje?
2. Treba li članak 21. stavak 3. Direktive [2003/96] tumačiti na način da država članica može ograničiti opseg oslobođenja tako da njime obuhvati samo potrošnju energenta koji se koristi za proizvodnju ekvivalentnog energenta (tj. energenta koji se poput potrošenog energenta također oporezuje)?”

13. Tajništvo Suda zaprimilo je zahtjev za prethodnu odluku 1. veljače 2017. Pisana očitovanja podnijeli su društvo Koppers Denmark, danska vlada i Europska komisija. Sve su te stranke bile zastupane na raspravi održanoj 10. siječnja 2018.

Analiza

Prvo prethodno pitanje

Uvodne napomene

14. Da podsjetim, prvo prethodno pitanje odnosi se na to je li, u skladu s člankom 21. stavkom 3. Direktive 2003/96, potrošnja energenta od njegova proizvođača kao goriva za loženje u svrhu proizvodnje drugih energenata oporezivi slučaj koji je razlog naplate poreza na energente u situaciji u kojoj energenti dobiveni na taj način nisu namijenjeni korištenju niti se koriste kao pogonska goriva ili goriva za loženje.

15. Ovdje je ključno pravno pitanje tumačenje pojma „energenti” u kontekstu proizvoda koji su doista obuhvaćeni definicijom energenata iz članka 2. stavka 1. Direktive 2003/96, ali nisu namijenjeni za korištenje niti ih se koristi kao pogonska goriva ili goriva za loženje, zbog čega se ta direktiva, u skladu s člankom 2. stavkom 4. točkom (b) prvom alinejom navedene direktive, ne primjenjuje na njih.

16. Društvo Koppers Denmark smatra da članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96 treba tumačiti doslovno te da pojam „energenti” iz te odredbe treba razumjeti na način da uključuje sve proizvode obuhvaćene definicijom iz članka 2. stavka 1. te direktive. S druge strane, danska vlada i Komisija smatraju da navedenu definiciju energenata treba tumačiti zajedno s izuzećem iz članka 2. stavka 4. točke (b) prve alineje direktive. One stoga smatraju da su pojmom „energenti” iz članka 21. stavka 3. direktive obuhvaćeni isključivo proizvodi koji ulaze u područje primjene direktive, odnosno oni proizvodi koji su namijenjeni korištenju ili koji se koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje.

17. Na prvi bi se pogled moglo činiti da, ako poduzeće iz članka 21. stavka 3. prve rečenice Direktive 2003/96 koristi kao gorivo za loženje energente proizvedene u tom poduzeću, onda je to poduzeće samo po sebi poduzeće za proizvodnju energenata, zbog čega se navedena odredba automatski primjenjuje. Međutim, čini se da to nije bila namjera zakonodavca jer bi u tom slučaju bespredmetna postala druga rečenica članka 21. stavka 3. navedene direktive, u kojoj se navode energenti i električna energija koji nisu proizvedeni unutar poslovnog prostora poduzeća koje ih koristi za proizvodnju drugih energenata. Smatram da je u prvoj rečenici članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 riječ o

konačnim proizvodima poduzeća, a ne o nusproizvodima koji se kasnije koriste u postupku proizvodnje drugih proizvoda. Na potonji bi se slučaj možda mogla primijeniti odredba članka 21. stavka 6. točke (a) te direktive, međutim primjena njezina članka 21. stavka 3. zahtijeva da energenti čine konačan proizvod pogona.

18. Stoga je potrebno provesti analizu međusobne povezanosti definicije energenata iz članka 2. stavka 1. Direktive 2003/96 i odredbe članka 2. stavka 4. točke (b) prve alineje te direktive. Tekst tih dviju odredbi omogućava različita tumačenja. Jedno je od njih usko tumačenje pojma „energenti” kojim se oni svode na proizvode koji se ne koriste na drugi način, osim kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje. U skladu s drugim mogućim tumačenjem, članak 2. stavak 4. točka (b) Direktive 2003/96 oslobađa ondje navedene proizvode od usklađenog oporezivanja na temelju te direktive, ali ne utječe na opseg pojmova koji se koriste u navedenoj direktivi.

Usko tumačenje pojma energenata

19. Prvo od tih mogućih tumačenja odgovara argumentaciji koju su iznijele danska vlada i Komisija. Članak 2. stavak 4. točku (b) Direktive 2003/96 stoga bi trebalo razumjeti kao odredbu koja općenito ograničava područje primjene te direktive. Njegova bi prva alineja stoga bila pojašnjenje pojma „energenti” iz članka 2. stavka 1. te direktive, tako da bi svako korištenje tog pojma u daljnjim odredbama trebalo razumjeti na način da on obuhvaća isključivo one proizvode koji ulaze u kategorije iz članka 2. stavka 1., a koji se ne koriste na drugi način, osim kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje.

20. To bi tumačenje, u okviru članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96, navodilo na zaključak da korištenje energenata kao goriva za loženje za proizvodnju drugih energenata nije činjenično stanje oporezivosti samo u slučaju da se ti drugi energenti ne koriste na drugi način, osim kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje. Taj mi se zaključak čini logički opravdan. Naime, na taj način samo proizvodi koji podliježu oporezivanju na temelju odredbi navedene direktive mogu utjecati na razinu oporezivanja drugih proizvoda obuhvaćenih tom direktivom.

21. Međutim, to tumačenje ima niz nedostataka zbog kojih ga se, prema mojem mišljenju, ne može prihvatiti.

Kritika uskog tumačenja pojma energenata – jezični argumenti

22. Uzimajući u obzir tekst odredbi Direktive 2003/96, gore navedenim tumačenjem zanemaruje se činjenica da članak 2. stavak 4. točka (b) Direktive 2003/96 iz svojeg područja primjene ne isključuje „proizvod[e] podložn[e] naplati poreza koji su navedeni u stavku 1.”, kao ni proizvode obuhvaćene određenim oznakama kombinirane nomenklature koji se ne koriste kao pogonska goriva ili goriva za loženje. Ta odredba u prvoj alineji izričito utvrđuje da se Direktiva 2003/96 ne primjenjuje na „*energent[e]* koji se koriste za druge potrebe, osim kao pogonska goriva ili gorivo za [loženje]”⁴.

23. To znači da proizvodi obuhvaćeni definicijom iz članka 2. stavka 1. Direktive 2003/96 koji se ne koriste kao pogonska goriva ili goriva za loženje zapravo ne ulaze u područje primjene te direktive, nego se i dalje smatraju energentima u skladu s njezinim odredbama. Taj zaključak potvrđuje činjenica da sama definicija energenata iz članka 2. stavka 1. navedene direktive, u odnosu na neke kategorije proizvoda, sadržava napomenu o tome da su oni energenti jedino ako se koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje. To je tako s proizvodima navedenima u članku 2. stavku 1. točkama (a), (d) i (h). Međutim, u drugim slučajevima, posebno u pogledu proizvoda navedenih u točki (d) tog stavka, koji su predmet glavnog postupka, nema takve napomene.

⁴ Moje isticanje

24. Komisija je tu činjenicu u svojim pisanim očitovanjima tumačila na način da neke kategorije iz članka 2. stavka 1. Direktive 2003/96 obuhvaćaju proizvode koji se obično ne koriste kao pogonska goriva ili goriva za loženje, zbog čega je zakonodavac istaknuo da su ti proizvodi energenti samo u slučaju da se koriste kao pogonska goriva ili goriva za loženje. S druge strane, Komisija smatra da se proizvodi iz drugih kategorija uobičajeno koriste kao pogonska goriva ili goriva za loženje, pa nije potrebno uvoditi takvu napomenu.

25. Činjenica je da većina kategorija proizvoda iz članka 2. stavka 1. Direktive 2003/96 obuhvaća, iako u različitim razmjerima, proizvode koji se koriste ili koji se mogu koristiti kao pogonska goriva ili goriva za loženje, kao i proizvode koji se ne koriste ili koji se ne mogu koristiti na taj način. Da je zakonodavac želio upotrijebiti kriterij načina korištenja radi preciznog odvajanja energenata od drugih proizvoda, bilo bi dovoljno da je samo naveo definiciju energenata uvođenjem odgovarajuće, opće napomene. Ipak, jasno je da je namjera zakonodavca bilo razlikovanje proizvoda koji uopće nisu energenti, ako se ne koriste kao pogonska goriva ili goriva za loženje, od proizvoda koji su i dalje energenti u skladu s direktivom, a na koje se njezine odredbe ne primjenjuju ako (i dokle god) se ne koriste na taj način. Smatram da se na temelju toga članak 2. stavak 4. Direktive 2003/96 ne može smatrati sastavnim elementom definicije energenata te da se ne može donijeti zaključak da taj pojam, kad god navedena direktiva navodi energente, ne obuhvaća proizvode koji se ne koriste kao pogonska goriva ili goriva za loženje, iako su obuhvaćeni definicijom iz njezina članka 2. stavka 1.

26. Također mi se ne čini uvjerljiv argument Komisije koji se temelji na ujednačenom tumačenju pojma „energenti” iz članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96. Prema tvrdnjama Komisije, taj se pojam u okviru navedene odredbe odnosi na proizvode koje određeni pogon koristi za proizvodnju drugih energenata (nazvat ću ih „međuproizvodi”) kao i na same konačne proizvode. Međutim, budući da se međuproizvodi koriste kao gorivo za loženje, zbog čega se na njih primjenjuju odredbe direktive, onda i na konačne proizvode treba primjenjivati iste odredbe, zbog čega ih se ne može izuzeti iz njihova područja primjene na temelju članka 2. stavka 4. Direktive 2003/96.

27. Naravno, taj se izraz treba jednako tumačiti u okviru istog pravnog akta, a tim više u okviru iste odredbe. Smatram, međutim, da je Komisija u gore navedenoj argumentaciji počinila pogrešku koja se u logici zove *petitio principii*. Očito je da se međuproizvod koristi kao gorivo za loženje u postupku proizvodnje konačnih proizvoda. Naime, drugi način korištenja tog proizvoda ne bi moglo biti činjenično stanje oporezivosti u skladu s Direktivom 2003/96, pa ne bi postojali ni uvjeti za moguću primjenu članka 21. stavka 3. te direktive. Stoga je zahtjev korištenja energenta kao goriva za loženje ovdje nedvojbeno ispunjen. To, međutim, ne proizlazi iz primjene članka 2. stavka 4. točke (b) prve alineje navedene direktive na tumačenje pojma „energenti” u pogledu međuproizvoda, nego iz njihova stvarnog korištenja kao goriva za loženje.

28. Time što je ekstrapolirala to stvarno korištenje međuproizvoda na razumijevanje pojma „energenti” u pogledu konačnih proizvoda, Komisija je počinila gore navedenu logičku pogrešku. Međutim, članak 21. stavak 3. prva rečenica Direktive 2003/96 može se razumjeti na način da „korištenje proizvoda obuhvaćenih definicijom iz članka 2. stavka 1. te direktive kao pogonskog goriva za proizvodnju drugih proizvoda obuhvaćenih tom definicijom ne dovodi do nastanka obveze plaćanja poreza”. To je shvaćanje u potpunosti smisleno, bez potrebe upućivanja na članak 2. stavak 4. navedene direktive. Načelo ujednačenog tumačenja istog pojma u okviru iste odredbe stoga ne isključuje tumačenje pojma „energenti” na način da on označava sve proizvode obuhvaćene definicijom iz članka 2. stavka 1. Direktive 2003/96.

29. Međutim, temeljni razlozi zbog kojih se, prema mojem mišljenju, ne može prihvatiti teza o potrebi zajedničkog tumačenja članka 2. stavaka 1. i 4. Direktive 2003/96 sustavne su naravi.

Analiza članka 2. stavka 4. točke (b) prve alineje Direktive 2003/96 u kontekstu drugih odredbi te direktive

30. U skladu s člankom 2. stavkom 2. Direktive 2003/96, ona se, osim na energente navedene u stavku 1. tog članka, primjenjuje i na električnu energiju. U skladu s tom direktivom, električna energija, kao i energenti, podliježe oporezivanju, iako pod nešto drukčijim uvjetima od onih koji se primjenjuju na te proizvode. Isto tako, u skladu s člankom 2. stavkom 4. točkom (b) trećom i četvrtom alinejom navedene direktive, ta se direktiva ne primjenjuje na električnu energiju „koja se prvenstveno koristi u svrhu kemijske redukcije i u elektrolitičkim i metalurgijskim procesima”, kao ni u slučaju „kada predstavlja više od 50 % troška proizvoda”. S druge strane, u skladu s člankom 14. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2003/96 obvezno oslobađanje od poreza primjenjuje se na „energente i električnu energiju, koji se koriste za proizvodnju električne energije [...]”.

31. U skladu s načelima tumačenja pravnih odredbi, sve alineje u članku 2. stavku 4. točki (b) Direktive 2003/96 treba tumačiti na način da imaju isti učinak, u smislu da moraju ostati u istom odnosu s drugim odredbama direktive. Stoga, ako se člankom 2. stavkom 4. točkom (b) prvom alinejom te direktive ograničava definicija pojma „energenti” iz stavka 1. tog članka, zbog čega razumijevanje tog pojma u njezinim daljnjim odredbama ne obuhvaća proizvode koji se koriste na drugi način, osim kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje, tada bi po analogiji isto trebalo vrijediti za električnu energiju koja se koristi na način kako je navedeno u članku 2. stavku 4. točki (b) trećoj i četvrtoj alineji direktive. Električna energija koja se koristi u svrhu kemijske redukcije i u elektrolitičkim i metalurgijskim procesima, kao i električna energija koja predstavlja više od 50 % troškova proizvoda, ne bi ulazila u opseg pojma električne energije u smislu Direktive 2003/96. Stoga ne bi mogla imati učinke u odnosu na oporezivanje drugih proizvoda na koje se primjenjuju odredbe te direktive.

32. To bi pak dovelo do apsurdnih zaključaka na temelju članka 14. točke (a) Direktive 2003/96 i značilo bi da energenti i električna energija, koji se koriste za proizvodnju električne energije koja se koristi u svrhu kemijske redukcije i u elektrolitičkim i metalurgijskim procesima, kao i električne energije koja predstavlja više od 50 % troškova proizvoda, ne bi bili oslobođeni od poreza te bi ih trebalo oporezivati prema općim načelima utvrđenima u direktivi. Takav je ishod neprihvatljiv iz triju razloga.

33. Kao prvo, električna energija šalje se nakon proizvodnje mreži s koje korisnici preko distributera električne energije preuzimaju određenu količinu energije. Stoga ne postoji izravna povezanost između konkretnog proizvođača i električne energije koju je on proizveo i konkretnog korisnika. Još je manja povezanost između proizvođača ili distributera energenata koji se koriste za proizvodnju električne energije i korisnika te energije. Stoga bi utvrđivanje, a zatim i oporezivanje energenata koji se koriste za proizvodnju električne energije koja se koristi u svrhu kemijske redukcije i u elektrolitičkim i metalurgijskim procesima bilo izrazito zahtjevno, ako ne i nemoguće. To bi bilo još zahtjevnije u slučaju energenata koji se koriste za proizvodnju električne energije koja predstavlja više od 50 % troškova drugih proizvoda.

34. Kao drugo, čak i kada bi postojala mogućnost tog selektivnog oporezivanja energenata koji se koriste za proizvodnju električne energije ovisno o načinu korištenja te energije ili o njezinu udjelu u troškovima proizvodnje drugih proizvoda, takvo bi oporezivanje oduzelo smisao izuzeću predviđenom člankom 2. stavkom 4. točkom (b) trećom i četvrtom alinejom Direktive 2003/96. Naime, električna energija koja se koristi na način naveden u tim odredbama zapravo se ne bi izravno oporezivala, nego bi u njezinu cijenu bio uključen porez na energente koji se koriste za njezinu proizvodnju, čiji bi se teret, u skladu s prirodom neizravnih poreza, nedvojbeno prenio na korisnike te energije.

35. U konačnici, kao treće, to tumačenje također ne bi bilo u skladu s načelom utvrđenim u članku 21. stavku 5. Direktive 2003/96, prema kojem se električna energija oporezuje u trenutku isporuke od strane distributera. Takav način određivanja trenutka nastanka obveze plaćanja poreza na električnu energiju moguć je zbog primjene izuzeća iz članka 14. stavka 1. točke (a) navedene direktive: s

obzirom na to da se električna energija oporezuje kao konačan proizvod, a ne u fazi goriva koje se koristi za njezinu proizvodnju, trenutak oporezivanja može se prenijeti na posljednju fazu trgovanja električnom energijom, odnosno na trenutak njezine isporuke primatelju. Međutim, ako se prihvati da zbog izuzeća nekih načina iskorištavanja električne energije u skladu s člankom 2. stavkom 4. točkom (b) trećom i četvrtom alinejom Direktive 2003/96 energenti koji se koriste za njezinu proizvodnju nisu oslobođeni plaćanja poreza, ne samo da bi se ta energija *de facto* oporezivala unatoč tom izuzeću (vidjeti prethodnu točku), već bi do tog oporezivanja došlo u fazi proizvodnje, a ne distribucije.

36. Iz gore navedenih razloga smatram da nije moguće prihvatiti argumentaciju prema kojoj izuzeće iz članka 2. stavka 4. točke (b) Direktive 2003/96 dovodi do ograničenja definicije tamo navedenih proizvoda za potrebe daljnjih odredbi te direktive. To se odnosi na električnu energiju iz treće i četvrte alineje te odredbe i na energente iz prve alineje.

37. Smatram da se to ne dovodi u pitanje činjenicom da je u članku 14. točki (a) Direktive 2003/96 riječ o oslobođenju od poreza, dok se u članku 21. stavku 3. te direktive govori o činjeničnom stanju oporezivosti kojim ne nastaje obveza plaćanja poreza.

38. Naime, s jedne strane, praktična je posljedica u oba slučaja ista. Kada pogon koristi energente koje je sam proizveo za proizvodnju energenata, teško je utvrditi drugi trenutak nastanka obveze plaćanja poreza, pa je učinak isti kao da ti proizvodi podliježu oslobođenju. Uostalom, ta je odredba također prenesena u dansko pravo (vidjeti točku 6. ovog mišljenja).

39. S druge strane, ovdje nije važan učinak mehanizma koji je predviđen u članku 14. stavku 1. točki (a) i u članku 21. stavku 3. Direktive 2003/96, nego odnos među određenim proizvodima koji je ondje opisan. U oba je slučaja riječ o proizvodima koji podliježu odredbama direktive, koji se koriste za proizvodnju drugih proizvoda, uključujući proizvode navedene u članku 2. stavku 4. točki (b) te direktive (odnosno u prvoj alineji u slučaju članka 21. stavka 3. i u trećoj i četvrtoj alineji u slučaju članka 14. stavka 1. točke (a)). Stoga, kako bi se odgovorilo na pitanje o primjeni obiju tih odredbi, učinak tog ili drugog tumačenja članka 2. stavka 4. točke (b) navedene direktive mora biti jednak.

40. Ukratko, tumačenje članka 2. stavka 4. točke (b) Direktive 2003/96, u skladu s kojim izuzeće iz područja primjene te direktive sadržano u toj odredbi ima za posljedicu da ondje navedeni proizvodi ne mogu utjecati na razinu oporezivanja drugih proizvoda iz direktive, dovodi do neprihvatljivih zaključaka na temelju članka 14. stavka 1. točke (a) navedene direktive. Takvo tumačenje valja odbiti, u odnosu na članak 2. stavak 4. točku (b) treću i četvrtu alineju i u odnosu na prvu alineju te odredbe.

Tumačenje članka 2. stavka 4. točke (b) Direktive 2003/96 kao oslobođenje od poreza sui generis

41. S obzirom na prethodna razmatranja, smatram da treba usvojiti drukčije tumačenje članka 2. stavka 4. točke (b) Direktive 2003/96 od tumačenja koje predlažu danska vlada i Komisija. Naime, smatram da ta odredba u biti predstavlja oslobođenje od oporezivanja u njoj navedenih proizvoda na temelju te direktive. Ti proizvodi stoga ne podliježu usklađenom oporezivanju, ali i dalje ostaju energenti i električna energija u smislu navedene direktive. Smisao je formulacije tog oslobođenja, kao izuzeća iz područja primjene direktive, da države članice i dalje mogu slobodno utvrđivati eventualno oporezivanje tih proizvoda na temelju posebnih nacionalnih odredbi. Ta je sloboda znatno ograničenija u slučaju proizvoda koji ulaze u područje primjene Direktive 2003/96, a koji su oslobođeni od poreza na temelju njezinih odredbi⁵.

⁵ Članak 3. stavak 3. Direktive 92/12. Vidjeti presudu od 5. srpnja 2007., Fendt Italiana (C-145/06 i C-146/06, EU:C:2007:411, t. 44.).

42. To tumačenje omogućava da se zadrži usklađenost odredbi direktive u odnosu na oporezivanje električne energije. Oslobodjenje od poreza predviđeno člankom 14. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2003/96 stoga se primjenjuje i u odnosu na proizvode koji se koriste za proizvodnju električne energije, koja se zatim koristi na jedan od načina iz članka 2. stavka 4. točke (b) treće i četvrte alineje te direktive, što omogućava izbjegavanje praktičnih i logičnih poteškoća navedenih u točkama 33. do 35. ovog mišljenja.

43. To je tumačenje također u skladu s prvotnim nacrtom Direktive 2003/96 koji je predstavila Komisija⁶. Taj nacrt nije sadržavao odredbu koja bi odgovarala sadašnjem članku 2. stavku 4. te direktive. Umjesto nje, u nacrtu je predviđeno oslobodjenje od poreza za neke kategorije energenata, posebice za one koji se ne koriste kao pogonska goriva ili goriva za loženje (sadašnji članak 2. stavak 4. točka (b) prva alineja Direktive 2003/96), kao i za električnu energiju koja se koristi u svrhu kemijske redukcije i u elektrolitičkim i metalurgijskim procesima (sadašnji članak 2. stavak 4. točka (b) treća alineja Direktive 2003/96)⁷. Nadalje, odredba koja odgovara sadašnjem članku 21. stavku 3. navedene direktive izravno je upućivala na definiciju energenata navodeći oznake kombinirane nomenklature za proizvode čija proizvodnja nije podlijejala oporezivanju energenata koji se koriste za proizvodnju tih proizvoda i koji su proizvedeni unutar istog poslovnog prostora poduzeća⁸. Stoga, uz taj pristup koji je usvojen u Prijedlogu direktive 2003/96, sadašnje stajalište danske vlade i Komisije ne bi se moglo prihvatiti, čak i bez provedbe sustavne analize.

44. Slična se logika primjenjivala u okviru Direktive Vijeća 92/81/EEZ od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na mineralna ulja⁹, koja je zamijenjena Direktivom 2003/96. U skladu s člankom 8. stavkom 1. točkom (a) Direktive 92/81 od usklađenog oporezivanja trošarinama koje je utvrđeno tom direktivom bila je oslobođena „upotreba mineralnih ulja, osim kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje” [neslužbeni prijevod]. S druge strane, člankom 4. stavkom 3. te direktive uvedeno je pravilo koje odgovara onome iz prve rečenice članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96. Stoga je stajalište koje su danska vlada i Komisija iznijele u ovom predmetu teško prihvatiti i na temelju Direktive 92/81.

45. Što se tiče tumačenja članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 koje predlažem, ono podrazumijeva da se ta odredba (prva rečenica) primjenjuje uvijek kada proizvodi koji se proizvode unutar poslovnog prostora poduzeća o kojem je u toj odredbi riječ pripadaju jednoj od kategorija navedenih u članku 2. stavku 1. te direktive, neovisno o tome koriste li se kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje.

46. Pri tome ne dijelim stajalište koje je danska vlada iznijela u svojim očitovanjima u ovome predmetu, prema kojem takvo tumačenje članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 oduzima smisao njezinu članku 2. stavku 4. točki (b) prvoj alineji. Naime, kao što sam ranije naveo, svrha te potonje odredbe u biti je oslobodjenje u njoj navedenih proizvoda od usklađenog oporezivanja u skladu s tom direktivom, pri čemu se državama članicama istodobno ostavlja sloboda da ih eventualno oporezuju na temelju posebnih odredbi.

47. Upravo zato smatram da se moje tumačenje ne protivi zaključcima koji proizlaze iz presude Suda u predmetu Fendt Italiana¹⁰. Naime, iz te presude proizlazi samo da države članice nemaju pravo primijeniti usklađeno oporezivanje utvrđeno u Direktivi 2003/96 na proizvode koji se koriste na drugi način, osim kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje. To, međutim, ne znači da ti proizvodi i dalje nisu energenti u smislu te direktive. Osim toga, sam Sud upotrebljava izraz „energenti” u odnosu na tu kategoriju proizvoda¹¹.

6 COM(97)30 *final*

7 Vidjeti članak 13. stavak 1. točku (a) nacрта.

8 Vidjeti članak 18. stavak 3. nacрта.

9 SL 1992., L 316, str. 12.

10 Presuda od 5. srpnja 2007., C-145/06 i C-146/06, EU:C:2007:411

11 Vidjeti presudu od 5. srpnja 2007., Fendt Italiana (C-145/06 i C-146/06, EU:C:2007:411, t. 41.).

48. Preostaje pitanje u vezi s *ratio legis* članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 ako ga se tumači na način koji sam predložio. Naime, ako je oslobođenje od poreza za proizvode koji se koriste za proizvodnju električne energije neovisno o kasnijem korištenju te energije opravdano samo iz razloga navedenih u točkama 33. do 35. ovoga mišljenja, tada se može činiti da neoporezivanje energenata koji se koriste za proizvodnju drugih energenata, koji se pak zatim ne koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje, nije u potpunosti opravdano.

49. Prema mišljenju danske vlade i Komisije, člankom 21. stavkom 3. Direktive 2003/96 želi se izbjeći dvostruko oporezivanje energenata: jednom izravno i jednom neizravno, oporezivanjem energenata koji se koriste za njihovu proizvodnju. Ta bi svrha navedene odredbe išla u prilog njezinu tumačenju koje predlažu danska vlada i Komisija, u skladu s kojim se samo korištenje energenata za proizvodnju drugih energenata koji se oporezuju, odnosno proizvoda koji se koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje, ne smatra činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza.

50. Međutim, valja napomenuti da Direktiva 2003/96 ne sadržava opću zabranu dvostrukog oporezivanja energenata. Načelo jednostrukog oporezivanja primjenjuje se samo u odnosu na električnu energiju: ona se oporezuje u fazi distribucije, a energenti koji se koriste za njezinu proizvodnju podliježu oslobođenju (vidjeti točke 34. i 35. ovog mišljenja). Međutim, u odnosu na energente, članak 21. stavak 3. druga rečenica navedene direktive sadržava samo neobvezujuće pravo za države članice u skladu s kojim „[one] mogu smatrati i potrošnju električne energije ili ostalih energenata koji nisu proizvedeni unutar poslovnoga prostora takvog poduzeća [odnosno pogona koji proizvodi energente] [...] kao činjenično stanje oporezivosti, kad se ne naplaćuje porez”. Stoga i energenti koji se koriste za proizvodnju drugih energenata, a koji nisu proizvedeni unutar istog poslovnog prostora poduzeća, mogu podlijevati oporezivanju, neovisno o tome hoće li se oporezivati konačni proizvodi. Točno je da je Danska iskoristila tu mogućnost oslobodivši od oporezivanja sve energente koji se koriste za proizvodnju energenata, neovisno o mjestu njihove proizvodnje¹². To, međutim, ne mijenja činjenicu da Direktiva 2003/96 ne sadržava opće načelo jednostrukog oporezivanja energenata.

51. Čini se da opravdanje za članak 21. stavak 3. prvu rečenicu Direktive 2003/96 leži u poteškoćama koje bi uzrokovalo oporezivanje proizvoda koji se istodobno proizvode i koriste u istom poslovnom prostoru poduzeća za proizvodnju. To ne bi samo predstavljalo dodatno opterećenje za to poduzeće, nego bi i zahtijevalo strogi nadzor poreznih tijela. Takve poteškoće ne javljaju se u slučaju energenata koje proizvodi drugi proizvođač, koji nije poduzeće u kojem se zatim koriste, zato što porezna obveza nastaje na strani onog proizvođača ili distributera, koji zatim njezin teret prenosi na cijenu energenata koji se prodaju. Stoga se drugom rečenicom tog stavka pitanje oporezivanja takvih situacija prepušta diskreciji država članica.

52. Svjestan sam da, čak i uz takvo obrazloženje, moj prijedlog tumačenja članka 21. stavka 3. prve rečenice Direktive 2003/96 – u skladu s kojim u njemu upotrijebljen pojam „energenti” obuhvaća sve proizvode iz članka 2. stavka 1. te direktive, čak i one koji se koriste na drugi način, osim kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje – dovodi do nastanka određene praznine u sustavu oporezivanja predviđenog tom direktivom. Naime, energente koji se koriste za proizvodnju proizvoda, koji ne podliježu oporezivanju, načelno treba oporezivati.

53. Međutim, kao prvo, kao što sama Komisija navodi u svojim očitovanjima (vidjeti točku 23. ovog mišljenja), u slučaju kategorija proizvoda koji se tek povremeno koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje, već je u članku 2. stavku 1. Direktive 2003/96, točkama (a), (d) i (h), sadržana odgovarajuća napomena. Proizvodi koji pripadaju tim kategorijama stoga nisu energenti u smislu direktive ako se ne

¹² Smatram da to u svakom slučaju proizlazi iz odredbi danskog zakonodavstva navedenih u točki 6. ovog mišljenja.

koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje. Druge kategorije pak obuhvaćaju proizvode koji se uobičajeno koriste ili koji su namijenjeni za korištenje kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje. Moguća praznina u oporezivanju stoga se odnosi na iznimne slučajeve kao što su oni u glavnom postupku.

54. Kao drugo, tumačenje članka 2. stavka 4. Direktive 2003/96 kao odredbe kojom se ograničava opseg pojmova iz njezina članka 2. stavaka 1. i 2., što bi dovelo do poteškoća navedenih u točkama 33. do 35. ovog mišljenja, narušilo bi usklađenost sustava oporezivanja predviđenog direktivom u znatno većoj mjeri od navedene praznine u oporezivanju koja proizlazi iz tumačenja koje predlažem.

55. Stoga smatram da argument Komisije prema kojem članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96, kao izuzeće od načela oporezivanja energenata, treba tumačiti usko nije uvjerljiv. Naravno, izuzeća se trebaju tumačiti usko, a u svakom slučaju ne široko, međutim to ne može dovesti do temeljnih nedosljednosti u tumačenju drugih odredbi direktive, kao što su one navedene u točkama 33. do 35. ovog mišljenja.

56. U konačnici, kao treće, Direktiva 2003/96 sadržava velik broj izuzeća, oslobođenja i odstupanja¹³. Prema tome, sustav predviđen tom direktivom ne temelji se na načelu općeg i bezuvjetnog oporezivanja, zbog čega smatram da neoporezivanje energenata koji se koriste unutar istog poslovnog prostora poduzeća u kojem su proizvedeni ne može znatno ugroziti logiku tog sustava.

57. Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, predlažem da se na prvo prethodno pitanje odgovori da članak 21. stavak 3. prvu rečenicu Direktive 2003/96 treba tumačiti na način da u njemu upotrijebljen pojam „energenti” obuhvaća sve proizvode iz članka 2. stavka 1. te direktive, neovisno o tome koriste li se kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje.

Drugo prethodno pitanje

58. Drugo prethodno pitanje odnosi se na to mogu li države članice ograničiti primjenu članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 u slučajevima u kojima se energent koristi za proizvodnju energenata koji se oporezuju na temelju direktive. Sud koji je uputio zahtjev međutim ne pojašnjava je li riječ samo o ograničenju za energente koji se koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje, odnosno energente koji nisu obuhvaćeni izuzećem na temelju članka 2. stavka 4. točke (b) prve alineje te direktive, ili o opširnijem ograničenju, na primjer za proizvode koji ne podliježu nijednom od brojnih izuzeća predviđenih tom direktivom.

59. Ipak, bez obzira na to, valja napraviti razliku između pravne prirode članka 21. stavka 3. prve rečenice Direktive 2003/96 i članka 21. stavka 3. druge rečenice te direktive¹⁴.

60. Kad je riječ o članku 21. stavku 3. prvoj rečenici navedene direktive, ta je odredba obvezujuća za države članice. Te su je države stoga obvezne prenijeti u nacionalno pravo i osigurati njezin puni učinak. S obzirom na to, nikako ne mogu ograničiti područje njezine primjene na način koji bi odstupao od njezina pravilnog tumačenja koje proizlazi, među ostalim, iz presude koju će Sud donijeti u ovom predmetu. Stoga, ako Sud, u skladu s mojim prijedlogom odgovora na prvo prethodno pitanje,

¹³ Osim oslobođenja iz ovog mišljenja, vidjeti na primjer članak 2. stavak 4. točku (b) drugu i petu alineju, članke 15. i 17., kao i odstupanja za pojedine države članice predviđena člancima 18., 18.a i 18.b Direktive 2003/96.

¹⁴ Podsjećam, člankom 21. stavkom 3. drugom rečenicom Direktive 2003/96 određuje se da „[države članice mogu smatrati i potrošnju električne energije ili ostalih energenata koji nisu proizvedeni unutar poslovnoga prostora takvog poduzeća [...] kao činjenično stanje oporezivosti, kad se ne naplaćuje porez” (moje isticanje).

presudi da se ta odredba odnosi na proizvodnju svih energenata u smislu članka 2. stavka 1. Direktive 2003/96, neovisno o načinu njihova korištenja, države članice neće moći ograničiti njezinu primjenu. Odgovor na drugo prethodno pitanje, u dijelu u kojem se odnosi na članak 21. stavak 3. prvu rečenicu te direktive, bit će dakle niječan.

61. Kad je riječ o članku 21. stavku 3. drugoj rečenici Direktive 2003/96, on je neobvezujući te se, osim toga, čini da predviđa nekoliko mogućnosti u svojoj primjeni. Stoga sam sklon smatrati da države članice u tom slučaju imaju znatno veću marginu prosudbe.

62. Međutim, glavni se postupak odnosi na korištenje energenata unutar pogona u kojem se proizvode, pa se u tom slučaju primjenjuje članak 21. stavak 3. prva rečenica Direktive 2003/96. Pitanje u vezi s tumačenjem druge rečenice je dakle hipotetsko. S obzirom na to, predlažem da se odgovor na drugo prethodno pitanje ograniči na tumačenje članka 21. stavka 3. prve rečenice te direktive.

Zaključak

63. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja mu je uputio Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 21. stavak 3. prvu rečenicu Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije treba tumačiti na način da u njemu upotrijebljen pojam „energenti” obuhvaća sve proizvode iz članka 2. stavka 1. te direktive, neovisno o tome koriste li se kao pogonsko gorivo ili gorivo za loženje.
2. Države članice ne mogu ograničiti opseg te odredbe s obzirom na vrstu ili način korištenja energenata koji se proizvode u poslovnom prostoru poduzeća na koje se primjenjuje ta odredba.