



## Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE  
ELEANOR SHARPSTON  
od 23. svibnja 2019.<sup>1</sup>

**Predmet C-270/18**

**UPM France  
protiv  
Premier ministre  
Ministre de l'Action et des Comptes publics**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje energenata i električne energije – Direktiva 2003/96/EZ – Oslobođenje malih proizvođača električne energije od plaćanja poreza za proizvedenu električnu energiju – Izostanak unutarnjeg poreza na konačnu potrošnju električne energije tijekom dobrenog prijelaznog razdoblja”

1. Direktiva Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava [Unije] za oporezivanje energenata i električne energije (Direktiva 2003/96, u daljnjem tekstu: Direktiva<sup>2</sup>) omogućila je Francuskoj posebno prijelazno razdoblje kako bi se prilagodila postojećim aranžmanima. Ovim se zahtjevom za prethodnu odluku žele utvrditi prava i obveze poreznih obveznika i države članice tijekom tog razdoblja.

2. Konkretno, društvo UPM France tvrdi da je na temelju članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96 ovlašteno na povrat poreza plaćenog za njegovu potrošnju prirodnog plina u postrojenju za kogeneraciju toplinske i električne energije ako je tamo proizvedena električna energija potrošena za vlastitu uporabu u daljnjem proizvodnom postupku. Društvo UPM France dosad nije uspjelo pred nacionalnim sudovima. Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska, u daljnjem tekstu: sud koji je uputio zahtjev) kao žalbeni sud zadnjeg stupnja, zatražio je sada pomoć Suda pri tumačenju članka 14. stavka 1. točke (a) i članka 21. stavka 5. trećeg podstavka Direktive 2003/96.

<sup>1</sup> Izvorni jezik: engleski

<sup>2</sup> SL 2003., L 283, str. 51. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75.); Direktiva 2003/96 zamijenila je i Direktivu Vijeća 92/81/EEZ od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na mineralna ulja (SL 1992., L 316, str. 12.), kako je zadnji put izmijenjena Direktivom 94/74/EZ (SL 1994., L 365, str. 46.), i Direktivu Vijeća 92/82/EEZ od 19. listopada 1992. o usklađivanju stopa trošarina na mineralna ulja (SL 1992., L 316, str. 19.), kako je zadnji put izmijenjena Direktivom 94/74. Vidjeti uvodnu izjavu 1. i članak 30. Direktive 2003/96.

## Zakonodavni okvir

### *Pravo Unije*

3. Glavni cilj Direktive 2003/96 postavljen je u uvodnoj izjavi 3., koja navodi da „[p]ravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta i ostvarivanje ciljeva ostalih politika [Unije] zahtijeva da se na razini [Unije] utvrde najniže razine oporezivanja većine energenata, uključujući električnu energiju, prirodni plin i ugljen”.

4. Takve najniže razine poreza spominju se i u uvodnoj izjavi 10., koja navodi da „[d]ržave članice žele uvesti ili zadržati različite vrste oporezivanja na energente i električnu energiju. S obzirom na to treba dozvoliti državama članicama da se usklade s najnižim razinama oporezivanja [Unije], uzimajući u obzir ukupna terećenja u vezi sa svim neizravnim porezima koje one odluče primjenjivati (osim PDV-a)”.

5. Oslobođenja su obuhvaćena uvodnom izjavom 24., koja objašnjava da „[d]ržavama članicama treba dozvoliti primjenu određenih drugih oslobođenja ili sniženih razina oporezivanja kad to ne utječe na pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta i ne uzrokuje narušavanje konkurentnosti”.

6. Uvodna izjava 25. dalje navodi da „[k]ombinacija proizvodnje topline i energije i, s ciljem promicanja korištenja alternativnih izvora energije, obnovljivi oblici energije mogu ispunjavati uvjete za povlašteni tretman”.

7. Uvodna izjava 30. objašnjava da će „možda [...] biti potrebna prijelazna razdoblja i mjere kako bi se državama članicama omogućila nesmetana prilagodba novim razinama oporezivanja i time ograničavanje mogućih negativnih popratnih pojava”.

8. Uvodna izjava 33. potom upućuje na primjenu Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda<sup>3</sup>, navodeći da „[p]odručje primjene Direktive 92/12/EEZ treba proširiti, prema potrebi, na proizvode i neizravne poreze koji su obuhvaćeni ovom Direktivom”.

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

10. Članak 2. stavak 1. definira „energente” upućivanjem na oznake KN utvrđene u Prilogu Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87<sup>4</sup>. Članak 2. stavak 2. definira „električnu energiju”, kako je obuhvaćena Direktivom 2003/96, upućivanjem na drukčiju oznaku KN. U skladu s time „energenti” i „električna energija” upotrebljavaju se kao zasebni pojmovi iz Direktive.

3 SL 1992., L 76, str. 1., kasnije stavljena izvan snage Direktivom Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12 (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.)

4 Od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi (SL 1987., L 256, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 12., str. 3.). Vidjeti članak 2. stavak 5. Direktive 2003/96, koji propisuje da se upućivanja na „oznake kombinirane nomenklature u ovoj Direktivi odnose [...] na oznake iz Uredbe Komisije (EZ) br. 2031/2001 od 6. kolovoza 2001. o izmjeni Priloga I. Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87 o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi” (SL 2001., L 279, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75.). Prilog Uredbi br. 2658/87 je u više navrata bio mijenjan tijekom razdoblja obuhvaćenog ovim postupkom, ali te izmjene nisu relevantne za područje primjene ovog zahtjeva za prethodnu odluku.

11. Članak 14. stavak 1. točka (a) prva rečenica utvrđuje obvezna oslobođenja od članka 1.: „Osim općih odredaba predviđenih u Direktivi 92/12/EEZ o uporabama oporezivih proizvoda kad se ti proizvodi oslobađaju od poreza te ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, države članice oslobađaju od poreza pod uvjetima koje same predvide kako bi osigurale pravilnu i dosljednu primjenu tih oslobođenja i spriječile svaku utaju, izbjegavanje i zlouporabu, sljedeće: (a) energente i električnu energiju, koji se koriste za proizvodnju električne energije te električnu energiju koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije”.

12. Članak 14. stavak 1. točka (a) druga i treća rečenica omogućuje fakultativno odstupanje od tog oslobođenja: „Međutim, države članice mogu zbog politike zaštite okoliša te proizvode oporezivati a da se ne pridržavaju najnižih razina poreza predviđenih u ovoj Direktivi. U tom slučaju oporezivanje tih proizvoda neće se uzimati u obzir za potrebe zadovoljavanja najnižih razina oporezivanja električne energije koje su predviđene u članku 10.”.

13. Članak 15. stavak 1. točke (c) i (d) omogućuje daljnja fakultativna oslobođanja za kombiniranu proizvodnju topline i snage: „Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, države članice mogu, uz poreznu kontrolu, provoditi potpuna ili djelomična oslobođanja ili sniženja visine oporezivanja na [...] (c) energente i električnu energiju, koji se koriste za kombiniranu proizvodnju topline i snage; (d) električnu energiju koja se dobiva pri miješanoj proizvodnji topline i energije, pod uvjetom da su ta postrojenja za proizvodnju ekološki prihvatljiva [...]”.

14. U članku 18. utvrđuju se posebni prijelazni aranžmani za niz država članica. Članak 18. stavak 10. sadržava posebne aranžmane za Francusku. Njegov drugi podstavak predviđa da „Francuska Republika može primjenjivati prijelazno razdoblje do 1. siječnja 2009. za prilagodbu sadašnjeg sustava oporezivanja električne energije odredbama predviđenima u ovoj Direktivi. U tom razdoblju treba uzimati u obzir ukupnu prosječnu razinu sadašnjeg lokalnog oporezivanja električne energije kad se procjenjuje poštuju li se najniže stope predviđene u ovoj Direktivi”<sup>5</sup>.

15. Članak 21. stavak 5. treći podstavak izričito upućuje na članak 14. stavak 1. točku (a) i omogućuje daljnja fakultativna oslobođenja: „Subjekt koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu smatra se distributerom. Bez obzira na članak 14. stavak 1. točku (a), države članice mogu osloboditi od poreza male proizvođače električne energije pod uvjetom da oporezuju energente koji se koriste za proizvodnju te električne energije”.

16. Članak 28. stavak 1. navodi da „države članice donose i objavljuju zakone i druge propise potrebne za usklađivanje s ovom Direktivom najkasnije do 31. prosinca 2003. One o tome odmah obavješćuju Komisiju”.

<sup>5</sup> Članak 18. stavak 2. dalje predviđa da „bez obzira na razdoblja predviđena u stavcima 3. do 12. i pod uvjetom da to značajnije ne narušava tržišno natjecanje, odobrava se državama članicama s poteškoćama u primjeni novih najnižih razina oporezivanja prijelazno razdoblje do 1. siječnja 2007., posebno zato da se ne ugrozi stabilnost cijena”. Međutim, Francuska u ovom predmetu nije navela da se oslanja na tu odredbu.

## Nacionalno pravo

### Oporezivanje plina

17. Za prethodnu je odluku relevantno razdoblje od 1. siječnja 2004. do 31. prosinca 2006.<sup>6</sup> Tijekom tog razdoblja članak 266. *quinquies* Code des douanes (Carinski zakonik)<sup>7</sup> omogućavao je da se na prirodni plin primjenjuje nacionalni porez na potrošnju prirodnog plina, „taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel”, često nazivan „TICGN”.

18. Međutim, članak 266. *quinquies* A Carinskog zakonika omogućavao je da kombinirana proizvodnja topline i električne energije, korištenjem postrojenja koja su puštena u rad najkasnije 31. prosinca 2005., uživa petogodišnje oslobođenje od TICGN-a, računajući od dana puštanja u rad.

19. Članak 266. naknadno je izmijenjen<sup>8</sup> kako bi pružio (u članku 266. *quinquies* C) trajno oslobođenje od TICGN-a (od 1. siječnja 2006. nadalje) za proizvodnju električne energije, uz izuzetak postrojenja koja su obuhvaćena člankom 266. *quinquies* A.

20. Članak 266. *quinquies* izmijenjen je još jednom<sup>9</sup>, s retroaktivnim učinkom od 1. siječnja 2006., na način (u članku 266. *quinquies* A) da se proizvođači mogu odreći svojeg prava na oslobođenje na temelju članka 266. *quinquies* A (i na taj način imati koristi od članka 266. *quinquies* C) u mjeri u kojoj nisu bili korisnici ugovora o električnoj energiji koji se odnosi na modernizaciju i razvoj javne električne mreže<sup>10</sup>.

21. Članak 266. *quinquies* A bio je istodobno izmijenjen na način da predviđeno petogodišnje oslobođenje obuhvati postrojenja koja su puštena u rad najkasnije 31. siječnja 2007.

22. Čini se da među strankama nije sporno da odricanje od oslobođenja iz članka 266. *quinquies* A nije moglo nastupiti nakon isteka petogodišnjeg razdoblja, računajući od puštanja postrojenja u rad, bez obzira na to je li oslobođenje dobiveno u skladu s tom odredbom.

23. Radi cjelovitosti napominjem da je tek nakon relevantnog razdoblja u ovom slučaju – to jest, u 2011. – odricanje od oslobođenja iz članka 266. *quinquies* A prestalo biti preduvjet za oslobođenje iz članka 266. *quinquies* C<sup>11</sup>.

<sup>6</sup> Vidjeti točku 30. u nastavku.

<sup>7</sup> Članak 37. Loi No 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002 (Zakon br. 2002-1576 o prilagodba proračuna za 2002.)

<sup>8</sup> Loi No 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 (Zakon br. 2005-1719 od 30. prosinca 2005. o proračunu za 2006.) i Loi No 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 (Zakon br. 2005-1720 od 30. prosinca 2005. o prilagodba proračuna za 2005.)

<sup>9</sup> Loi No 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 (Zakon br. 2007-1824 od 25. prosinca 2007. o prilagodbi proračuna za 2007.), članak 62.

<sup>10</sup> Loi No 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité (Zakon br. 2008-108 od 10. veljače 2000. o osuvremenjivanju i razvoju javne službe za opskrbu električnom energijom), članci 10. i 50.

<sup>11</sup> Loi No 2011-900 du 29 juillet 2011, de finances rectificative pour 2011 (Zakon br. 2011-900 od 29. srpnja 2011. o prilagodba proračuna za 2011.), članak 17.

### Oporezivanje električne energije

24. Tijekom relevantnog razdoblja nijedan se nacionalni porez nije primjenjivao na električnu energiju u Francuskoj. Potrošnja električne energije podlijeerala je samo „*contribution au service public de l'électricité*” (doprinos za javnu uslugu opskrbe električnom energijom), koji se obično naziva „CSPE”, nametu fiskalne naravi<sup>12</sup>.

25. Sud koji je uputio zahtjev navodi da su, osim CSPE-a, subjekti koji proizvode električnu energiju morali platiti lokalne poreze, no ti su se porezi primjenjivali samo na električnu energiju isporučenu krajnjim potrošačima, a ne na električnu energiju proizvedenu za vlastitu uporabu (na koju se ovaj predmet odnosi).

26. Radi cjelovitosti napominjem da je tek nakon relevantnog razdoblja u predmetnom slučaju, to jest 2010., usvojen zakon kojim se reorganizira tržište električne energije (s učinkom od 1. siječnja 2011.)<sup>13</sup>. Taj je zakon uveo nacionalni porez na krajnju potrošnju električne energije. Njime je izmijenjen i članak 266. *quinquies C* kako bi se omogućilo oslobođenje za male proizvođače električne energije, definirane kao proizvođači koji proizvode manje od 240 milijuna kilovatsati po mjestu proizvodnje.

### Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja

27. Društvo UPM France se za potrebe svoje djelatnosti proizvodnje papira koristi postrojenjem za kogeneraciju topline i električne energije, pri čemu kao gorivo koristi prirodni plin. Tako proizvedena električna energija zatim se koristi u daljnjem procesu proizvodnje topline.

28. Na plin koji se isporučivao društvu UPM France tijekom relevantnog razdoblja (od 2004. do 2006.) primjenjivao se TICGN propisan člankom 266. *quinquies* francuskog Carinskog zakonika<sup>14</sup>.

29. Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je postrojenje društva UPM France pušteno u rad prerano da bi ispunilo uvjete za petogodišnje oslobođenje iz članka 266. *quinquies A*, ali da bi u suprotnom ispunjavalo uvjete za to oslobođenje. Budući da je to petogodišnje razdoblje, računato od dana puštanja postrojenja u rad, isteklo, društvo UPM France nije moglo odustati od svojeg (navodnog) ovlaštenja za oslobođenje na temelju članka 266. *quinquies A*. Stoga nije moglo ostvariti pravo na trajno oslobođenje predviđeno člankom 266. *quinquies C*<sup>15</sup>.

30. Društvo UPM France smatralo je da mu je na temelju članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96 trebalo odobriti oslobođenje od TICGN-a za udio plina koji je potrošen za proizvodnju električne energije koja se koristi u njegovim naknadnim proizvodnim postupcima. Prema tome, pokrenuo je postupak pred tribunalom administratif de Cergy-Pontoise (Upravni sud u Cergy-Pontoiseu, Francuska) kojim traži povrat iznosa od 2 962 224,08 eura, uvećanog za zakonske i složene kamate, kao djelomičan povrat TICGN-a plaćenog tijekom razdoblja od 1. siječnja 2004. do 31. ožujka 2008., kao i naknadu štete koju društvo UPM France smatra da je pretrpjelo zbog kašnjenja Francuske Republike u prenošenju Direktive 2003/96.

12 Loi No 2000-108, du 10 février 2000, relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité (Zakon br. 2000-108 od 10. veljače 2000. o osuvremenjivanju i razvoju javne službe za opskrbu električnom energijom), kako je izmijenjen loi No 2003-8, du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie (Zakon br. 2003-8 od 3. siječnja 2003. o tržištima plina i električne energije i javnoj službi za opskrbu energijom). Vidjeti točke 12. i 13. presude od 25. srpnja 2018., Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587

13 Loi No 2010-1448 du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité (Zakon br. 2010-1488 od 7. prosinca 2010. o novoj organizaciji tržišta električne energije od 7. prosinca 2010.)

14 Vidjeti točku 17. ovog mišljenja.

15 Čitatelj se može vratiti na točke 18. do 22. ovog mišljenja kako bi se prisjetio zmršenih nacionalnih odredbi koje time rezultiraju.



31. Tribunal administratif de Cergy-Pontoise (Upravni sud u Cergy-Pontoiseu) je u presudi od 17. srpnja 2013. smatrao da nije potrebno donijeti odluku u pogledu iznosa od 137 931 eura za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. ožujka 2008. Sud je preostali dio UPM-ova zahtjeva za razdoblje od 1. siječnja 2004. do 31. prosinca 2006. odbio. To razdoblje čini sporno razdoblje u kasnijem postupku, koje je dovelo do predmetnog zahtjeva za prethodnu odluku<sup>16</sup>.

32. Cour administrative d'appel de Versailles (Žalbeni upravni sud u Versaillesu, Francuska) odbio je presudom od 15. ožujka 2016. žalbu društva UPM France protiv te presude na temelju toga što TICGN nije mogao biti odvojiv ovisno o tome koristi li se plin za proizvodnju električne energije ili topline i na temelju toga što je bilo koje oslobođenje regulirano isključivo člankom 15. Direktive 2003/96.

33. Društvo UPM France podnijelo je žalbu sudu koji je uputio zahtjev 17. svibnja 2016. Zatražilo je da sud ukine presudu cour administrative d'appel de Versailles (Žalbenog upravnog suda u Versaillesu) i da državu proglasi odgovornom za iznos od 5000 eura sukladno članku L-761-1 Zakonika o upravnim sporovima<sup>17</sup>, koji se odnosi na raspodjelu troškova.

34. Društvo UPM France podredno je zahtijevalo da bi sud trebao podnijeti zahtjev za prethodnu odluku Sudu ili (podredno tomu) da žalbu treba spojiti s prethodnom žalbom u kojoj je podnesen zahtjev („Cristal Union”<sup>18</sup>), pred sudom koji je uputio zahtjev, kako bi se postavila dodatna pitanja Sudu i omogućilo društvu UPM France da podnese očitovanja.

35. Sud je 7. ožujka 2018. donio presudu u predmetu Cristal Union. Utvrdio je da „se obvezno oslobođenje od poreza propisano tom odredbom [članak 14. stavak 1. točka (a) Direktive 2003/96] primjenjuje na energente koji se koriste za proizvodnju električne energije ako se ti proizvodi koriste za kombiniranu proizvodnju električne energije i topline, u smislu članka 15. stavka 1. točke (c) te direktive<sup>19</sup>.”

36. Sud koji je uputio zahtjev neovisno o toj presudi smatrao je da su i dalje postojala pitanja koja se tiču točnog tumačenja Direktive 2003/96. Tvrдио je da je cour administrative d'appel de Versailles (Žalbeni sud u Versaillesu) počinio pogrešku koja se tiče prava kada je utvrdio da oporezivanje prirodnog plina koji je društvo UPM France koristilo za kombiniranu proizvodnju topline i električne energije potpada isključivo pod područje primjene članka 15. Direktive 2003/96. Sud koji je uputio zahtjev je stoga prekinuo postupak i uputio sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li odredbe članka 21. stavka 5. trećeg podstavka Direktive 2003/96 tumačiti na način da oslobođenje koje na temelju tih odredbi države članice mogu dodjeljivati malim proizvođačima električne energije pod uvjetom da oporezuju energente koji se koriste za proizvodnju te električne energije može proizlaziti iz situacije poput one opisane u točki 7. ove odluke za razdoblje prije 1. siječnja 2011., tijekom kojeg Francuska, kako joj je to Direktiva i dopuštala, još nije bila uvela nacionalni porez na krajnju potrošnju električne energije, pa prema tome ni oslobođenje od tog poreza za male proizvođače?
2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, kako treba kombinirati odredbe članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive i odredbe njezina članka 21. stavka 5. trećeg podstavka za male proizvođače koji troše električnu energiju koju proizvode za potrebe svoje djelatnosti? Posebno, podrazumijevaju li te

16 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da ograničavanje relevantnog razdoblja na razdoblje od 2004. do 2006. nije bilo osporeno ili poništeno u naknadnoj žalbi.

17 Rješenje 2000-387 od 4. svibnja 2000.

18 Vidjeti presudu od 7. ožujka 2018., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168.

19 Presuda od 7. ožujka 2018., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, t. 46.

odredbe minimalno oporezivanje koje proizlazi bilo iz oporezivanja proizvedene električne energije uz oslobođenje korištenog prirodnog plina bilo iz oslobođenja od poreza na proizvodnju električne energije, pri čemu je država onda dužna oporezovati korišten prirodni plin?”

37. Društvo UPM France, Francuska Republika, Kraljevina Španjolska i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja te su iznijeli usmena očitovanja na raspravi održanoj 14. ožujka 2019.

## Ocjena

### *Dopuštenost*

38. Francuska vlada smatra da su prethodna pitanja nedopuštena. Članak 18. stavak 10. drugi podstavak Direktive 2003/96 navodi da je tijekom relevantnog razdoblja, od 2004. do 2006. (odnosno do 1. siječnja 2009.), Francuska koristila prijelazno razdoblje za prilagodbu postojećeg zakonodavstva. Kao što je Sud objasnio u predmetu Messer France, „do 1. siječnja 2009. je poštovanje najnižih razina oporezivanja propisanih tom direktivom, među pravilima oporezivanja električne energije predviđenima pravom Unije, bila jedina obveza koja se odnosila na Francusku Republiku”<sup>20</sup>.

39. U određenoj sam mjeri naklonjena stajalištu francuske vlade. Međutim, ističem da se pitanje dopuštenosti nije spomenulo ni u jednoj od prethodnih presuda (Messer France i Cristal Union)<sup>21</sup>, koje su donesene kao odgovori na pitanja koja je postavio isti sud koji je uputio zahtjev u vezi s Direktivom 2003/96.

40. Nadalje, iz ustanovljene sudske prakse Suda proizlazi da nacionalni sudac treba odlučiti o potrebi upućivanja prethodnog pitanja te da će Sud odbiti odgovoriti na pitanja koja su očito irelevantna za nacionalni predmet<sup>22</sup>.

41. Stoga ću prvo razmotriti jesu li tijekom prijelaznog razdoblja za Francusku postojale obveze koje proizlaze iz Direktive, a koje bi pružile dostatnu osnovu za opravdanje podnošenja prethodnih pitanja<sup>23</sup>.

### *Prijelazno razdoblje*

42. Razdoblje provedbe Direktive, predviđeno člankom 28. stavkom 1., isteklo je 31. prosinca 2003. Do tog su se datuma države članice trebale „suzdržati, tijekom razdoblja predviđenog za njezinu provedbu, od donošenja mjera koje bi mogle ozbiljno ugroziti postizanje predviđenog rezultata”<sup>24</sup>.

43. Činjenica da Francuska nije u potpunosti prenijela Direktivu u nacionalno zakonodavstvo do kraja posebnog prijelaznog razdoblja, omogućenog člankom 18. stavkom 10. Direktive (koje je isteklo 1. siječnja 2009., to jest nakon relevantnog razdoblja u ovom predmetu)<sup>25</sup> također je nebitna.

44. Može se tvrditi da su obveze država članica tijekom prijelaznog razdoblja trebale biti jednake onima tijekom provedbenog razdoblja te da je u skladu s tim Francuska bila dužna suzdržati se od donošenja mjera koje bi mogle ozbiljno ugroziti postizanje predviđenog rezultata<sup>26</sup>.

20 Presuda od 25. srpnja 2018., C-103/17, EU:C:2018:587, t. 23. Ostatak presude odnosi se na tumačenje članka 3. stavka 2. Direktive Vijeća 92/12.

21 Presude od 25. srpnja 2018., C-103/17, EU:C:2018:587 i od 7. ožujka 2018. C-31/17, EU:C:2018:168

22 Presuda od 8. rujna 2010., Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, t. 36. i navedena sudska praksa

23 Presuda od 28. ožujka 1995., Kleinwort Benson, C-346/93, EU:C:1995:85, t. 22. do 24.

24 Presuda od 18. prosinca 1997., Inter-Environnement Wallonie, C-129/96, EU:C:1997:628, t. 50.

25 Presuda od 25. listopada 2012., Komisija/Francuska, C-164/11, neobjavljena, EU:C:2012:665

26 Vidjeti bilješku 24. ovog mišljenja.

45. Međutim, ovdje se ne postavlja pitanje je li Francuska tijekom prijelaznog razdoblja donijela mjere koje bi mogle ugroziti kasniju potpunu provedbu Direktive. Pitanje jest je li Francuska tijekom tog razdoblja poštovala *obveze predviđene Direktivom*.

46. Komisija je na raspravi tvrdila da, iako je članak 18. stavak 10. drugi podstavak Direktive 2003/96 omogućio Francuskoj posebno prijelazno razdoblje, to ju nije izuzelo od poštovanja strukturne ravnoteže Direktive 2003/96 koja zahtijeva da se proizvodnja električne energije mora oporezivati ili po stopi uloženi resursa (inputi) ili po stopi proizvoda (outputi). Francuska je stoga dužna poštovati određene odredbe Direktive kako bi osigurala, s jedne strane, da je postignuta najniža razina poreza i, s druge strane, da se poštuje zabrana oporezivanja energenata iz članka 14. stavka 1. točke (a).

47. Komisija je tvrdila da je taj pristup bio potvrđen u predmetu *Cristal Union*, u kojem je Sud dao tumačenje članaka 14. i 15. Direktive za razdoblje koje je inače bilo obuhvaćeno prijelaznim aranžmanom za Francusku<sup>27</sup>. S tim u vezi, ističem da je Sud u predmetu *Flughafen Köln/Bonn*<sup>28</sup> ustanovio da članak 14. stavak 1. točka (a) „ima izravan učinak u smislu da se pojedinci mogu pozivati na njega pred nacionalnim sudovima”.

48. Međutim, smatram da pristup Komisije nije potkrijepljen tekstom Direktive.

49. Točno je da bi sveobuhvatan sustav oporezivanja, koji se mora primijeniti ili na uložene resurse ili na proizvode (inputi i outputi), u mnogim aspektima predstavljao logičan pristup oporezivanju energenata i električne energije. Međutim, Komisija nije utvrdila materijalne odredbe Direktive koje bi određivale takav pristup kao prevladavajuće načelo.

50. U skladu s tim, smatram da se ne može zaključiti da dodatne obveze kojima podliježu države članice, čak i tijekom razdoblja provedbe ili prijelaznog razdoblja, proizlaze iz strukturne ravnoteže Direktive.

51. Napominjem da, iako se Direktiva 2003/96 odnosi na oporezivanje energenata i električne energije, tekst članka 18. stavka 10. drugog podstavka ograničen je na pružanje prijelaznog razdoblja u kojem Francuska može zadržati svoj „sadašnji sustav oporezivanja električne energije”. Francuska je vlada na raspravi tvrdila da se upućivanje na „sustav” mora tumačiti kao da podrazumijeva i oporezivanje proizvedene električne energije (outputi) i oporezivanje energenata i električne energije korištene za proizvodnju električne energije (inputi).

52. Unatoč tom upućivanju na „sustav”, članak 18. stavak 10. drugi podstavak također posebno navodi da tijekom prijelaznog razdoblja „treba uzimati u obzir ukupnu prosječnu razinu *sadašnjeg lokalnog oporezivanja električne energije* kad se procjenjuje poštuju li se najniže stope predviđene u ovoj Direktivi” (moje isticanje). Sud koji je uputio zahtjev objasnio je<sup>29</sup> da se tijekom predmetnog razdoblja lokalno oporezivanje električne energije primjenjivalo samo na potrošenu električnu energiju (output) u obliku isporuke za krajnje potrošače. Električna energija koja se proizvodi za vlastite potrebe (input) bila je izuzeta od oporezivanja.

53. Prema tome, čini se jasnim da članak 18. stavak 10. drugi podstavak treba tumačiti na način da se odnosi samo na oporezivanje električne energije po potrošnji, a ne na oporezivanje energenata i električne energije koji se upotrebljavaju za proizvodnju. Pripremni akti Direktive 2003/96<sup>30</sup> ne pružaju nikakvu osnovu za argument Francuske da područje primjene članka 18. stavka 10. drugog podstavka obuhvaća oporezivanje po proizvodnji i po potrošnji.

27 Presuda od 7. ožujka 2018., C-31/17, EU:C:2018:168, t. 46.

28 Presuda od 17. srpnja 2008., C-226/07, EU:C:2008:429, t. 39.

29 Vidjeti točku 25. ovog mišljenja.

30 Prijedlog direktive Vijeća o restrukturiranju sustava [Unije] za oporezivanje energenata, COM (97) 30 *final*-CNS 97/0111 (SL 1997., C 139, str. 14.) i priloženo obrazloženje.



54. U tim okolnostima, Sud treba primijeniti svoje dobro ustanovljeno načelo tumačenja prema kojem svaku odredbu koja „predviđa iznimku od općeg pravila treba usko tumačiti”<sup>31</sup>.

55. Direktiva 2003/96 ima nekoliko razina. Članak 1. propisuje oporezivanje energenata i električne energije. Članak 14. stavak 1. točka (a) predviđa „obvezno izuzeće” od takvog oporezivanja energenata i električne energije koji se koriste za proizvodnju električne energije<sup>32</sup>.

56. Članak 14. stavak 1. točka (a) i članak 21. stavak 5. treći podstavak sadržavaju dodatna moguća odstupanja od tog obveznog oslobođenja. To je predmet prethodnih pitanja.

57. Čini se da u tim višeslojnim aranžmanima obvezno oslobođenje iz članka 14. stavka 1. točke (a) treba (u svojstvu oslobođenja) usko tumačiti. Istodobno se, međutim, mora smatrati općim pravilom u odnosu na daljnje odredbe kojima se predviđa mogućnost odstupanja od tog obveznog oslobođenja. Primjenjujući tu logiku, mogućnost prijelaznog razdoblja u članku 18. stavku 10. drugom podstavku u načelu treba smatrati iznimkom od glavnih pravila Direktive (koja uključuju i članak 1. i obvezno oslobođenje iz članka 14. stavka 1. točke (a)). Stoga se mora usko tumačiti.

58. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da članak 18. stavak 10. drugi podstavak predviđa prijelazno razdoblje za Francusku tijekom kojeg postoji oslobođenje od postojećeg poreza na električnu energiju te, osim toga, izričito upućuje na lokalni porez države članice na električnu energiju, koji je tijekom spornog razdoblja predstavljao porez po potrošnji. Iz toga slijedi da članak 18. stavak 10. tijekom prijelaznog razdoblja nije pružio nikakvo oslobođenje od zabrane poreza po proizvodnji, iz članka 14. stavka 1. točke (a), na energente i električnu energiju koji se koriste za proizvodnju električne energije.

59. Stoga cilj prijelaznog razdoblja predviđenog u članku 18. stavku 10. drugom podstavku nije zaštita poreza po proizvodnji na energente, kao što je u ovom slučaju TICGN.

60. To je tumačenje u skladu s presudom Suda u predmetu Messer France, u kojem se smatralo da je usklađivanje s najnižim razinama oporezivanja utvrđenima u Direktivi 2003/96 „među pravilima oporezivanja električne energije predviđenima pravom Unije bila jedina obveza koja se odnosila na Francusku Republiku”<sup>33</sup>.

61. Može se reći da ne bi bilo dosljedno odobriti Francuskoj prijelazno razdoblje u odnosu na oporezivanje električne energije po potrošnji, a ne i u odnosu na oporezivanje energenata i električne energije kao uložениh resursa (inputi) proizvedenih za proizvodnju električne energije.

62. Međutim, ako bi primjena uskog tumačenja činila prijelazni aranžman manjkavim, smatram da rizik takvog rezultata mora ostati na stranci koja će imati koristi od prijelaznog aranžmana. To je posebno slučaj kad se usko tumačenje koristi za promicanje temeljnih načela prava Unije.

63. Cilj je Direktive 2003/96, kako je navedeno u drugoj uvodnoj izjavi, da podupre „pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta”. Taj se cilj ne bi ostvario kada bi jedna država članica bila ovlaštena oporezivati energente i električnu energiju korištenu za proizvodnju električne energije dok je drugim državama članicama takvo oporezivanje zabranjeno. U skladu s tim, svako oslobođenje od te zabrane trebalo bi biti izričito navedeno u prijelaznom aranžmanu.

31 Presuda od 30. ožujka 2006., Smits-Koolhoven, C-495/04, EU:C:2006:218, t. 31.

32 Presuda od 7. ožujka 2018., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, t. 27. kao i presuda od 27. lipnja 2018., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, t. 45.

33 Presuda od 25. srpnja 2018., C-103/17, EU:C:2018:587, t. 23., moje isticanje

64. Sud je u predmetu KappAhl<sup>34</sup> ispitao sustav prijelaznog pristupanja Finske u vezi s carinama koje se primjenjuju na proizvode iz trećih zemalja, što je Finskoj omogućilo uvođenje viših carinskih stopa od onih sadržanih u Carinskom zakoniku Unije. Finska je vlada stoga tvrdila da mora moći primijeniti razliku u carinskim stopama na proizvode iz trećih zemalja kada su uvezeni u Finsku preko drugih država članica Unije – u suprotnom se prijelazni sustav može slobodno zaobići.

65. Međutim, tekst spornog prijelaznog sustava nije navodio da bi se mogao primjenjivati na trgovinu između država članica. Sud je presudio da „s obzirom na važnost načela slobodnog kretanja robe među državama članicama, odstupanje, čak i privremeno, mora se dodijeliti jasno i nedvosmisleno”<sup>35</sup>.

66. Odstupanje obuhvaćeno prijelaznim aranžmanom sukladno članku 18. stavku 10. drugom podstavku sadržava samo „jasno i nedvosmisleno” upućivanje na „oporezivanje električne energije”. Ne sadržava upućivanje na korištenje energenata i električne energije za proizvodnju električne energije.

67. Na temelju toga smatram da je Francuska tijekom prijelaznog razdoblja iz članka 18. stavka 10. drugog podstavka bila obvezana odredbama Direktive 2003/96 koje se odnose na oporezivanje energenata i električne energije koji se koriste za proizvodnju električne energije. U skladu s tim, potrebno je odgovoriti na prethodna pitanja (koja se odnose na tumačenje članka 14. stavka 1. točke (a) i članka 21. stavka 5. trećeg podstavka).

### ***Pitanje 1.***

68. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem želi utvrditi primjenjuje li se tijekom prijelaznog razdoblja iz članka 18. stavka 10. drugog podstavka članak 21. stavak 5. treći podstavak Direktive 2003/96 kako bi se Francuskoj omogućilo da neovisno o obveznom oslobođenju iz članka 14. stavka 1. točke (a) oporezuje energente koje mali proizvođači koriste za proizvodnju električne energije, u okolnostima kada ti proizvođači nisu podvrgnuti oporezivanju električne energije koju proizvode.

69. Iz zakonodavnog konteksta jasno proizlazi da su tijekom razdoblja od 2004. do 2006. subjekti koji proizvode električnu energiju za vlastitu uporabu bili dužni platiti CSPE kao fiskalni doprinos za javnu uslugu opskrbe električnom energijom. Lokalni porez na električnu energiju primjenjivao se samo na električnu energiju isporučenu krajnjim potrošačima, a ne na električnu energiju proizvedenu za vlastitu uporabu<sup>36</sup>.

70. Također je jasno da je nacionalni porez na električnu energiju uveden u Francusku s učinkom tek od 1. siječnja 2011., odnosno dvije godine nakon kraja prijelaznog razdoblja iz članka 18. stavka 10. drugog podstavka<sup>37</sup>.

71. Pitanje stoga treba preoblikovati kako slijedi: s obzirom na to da (i) tijekom predmetnog razdoblja nije postojao nacionalni porez na električnu energiju, (ii) čini se da se CSPE smatrao fiskalnim doprinosom, a ne porezom i (iii) da se lokalni porezi na električnu energiju nisu primjenjivali na proizvodnju električne energije za vlastitu uporabu, jesu li te činjenice zajedno dovoljne za ispunjavanje zahtjeva iz članka 21. stavka 5. trećeg podstavka Direktive, kojim se Francuskoj omogućuje oporezivanje energenata koje mali proizvođači koriste za proizvodnju električne energije za vlastitu uporabu?

72. Smatram da je odgovor ne.

34 Presuda od 3. prosinca 1998., C-233/97, EU:C:1998:585

35 Presuda od 3. prosinca 1998., KappAhl C-233/97, EU:C:1998:585, t. 21.

36 Vidjeti točke 24. i 25. ovog mišljenja.

37 Vidjeti točku 26. ovog mišljenja.

73. Obveznu zabranu oporezivanja energenata i električne energije koji se koriste za proizvodnju električne energije iz članka 14. stavka 1. točke (a) treba, zbog razloga koje sam navela<sup>38</sup>, smatrati jednim od općih pravila te direktive. Prema tome, fakultativno odstupanje od tog obveznog oslobođenja iz članka 21. stavka 5. trećeg podstavka mora se usko tumačiti.

74. Članak 21. stavak 5. treći podstavak može se stoga primijeniti samo ako nacionalno pravo predviđa takvo oslobođenje od oporezivanja električne energije po potrošnji za vlastite potrebe malih proizvođača. U ovom slučaju, međutim, takvo izuzeće nije odobreno za male proizvođače između 2004. i 2006. Umjesto toga, svi su proizvođači bili obvezni platiti doprinos za javnu uslugu opskrbe električnom energijom i svi su proizvođači bili oslobođeni od plaćanja lokalnog poreza na električnu energiju proizvedenu za vlastitu upotrebu.

75. S tim u vezi, nije bitno bi li doprinos za javnu uslugu opskrbe električnom energijom bio klasificiran kao porez na temelju Direktive 92/12, koja pruža pravnu osnovu za klasifikaciju poreza u okviru Direktive 2003/96, kao što je objašnjeno u njezinoj uvodnoj izjavi 33.<sup>39</sup> Ostaje činjenica da francuska vlada, prije 1. siječnja 2011., nije donijela odredbu sukladno kojoj bi mali proizvođači bili oslobođeni od oporezivanja električne energije proizvedene za vlastitu uporabu<sup>40</sup>. Sukladno tomu, članak 21. stavak 5. treći podstavak nije mogao biti primijenjen prije tog datuma.

76. Nadalje, odstupanje od obveznog oslobođenja iz Direktive može biti primijenjeno samo kad je bilo prikladno provedeno. Članak 21. nije bio proveden u Francuskoj prije 2011.<sup>41</sup> Proizlazi da se zbog tog dodatnog razloga nije moglo osloniti na odstupanje iz članka 21. tijekom prethodnog razdoblja.

77. Slično tomu, Sud je u predmetu Flughafen Köln/Bonn istaknuo da članak 14. stavak 1. točka (a) druga i treća rečenica predstavlja „samo moguće ograničenje pravila o oslobođenju te se *država članica koja nije iskoristila* tu mogućnost *ne može pozivati na vlastiti propust* da to učini kako bi poreznom obvezniku uskratila pravo na *oslobođenje, koje on može valjano potraživati* na temelju Direktive 2003/96”<sup>42</sup>.

78. Stoga predlažem da odgovor na prvo pitanje bude da se članak 21. stavak 5. treći podstavak Direktive 2003/96, kao odstupanje od obvezujućeg poreznog izuzeća iz članka 14. stavka 1. točke (a), mora usko tumačiti. U skladu s time, na njega se može pozvati samo ako električna energija podliježe općem oporezivanju, u skladu s Direktivom 92/12, i ako je oslobođenje malih proizvođača za proizvodnju za vlastitu uporabu utvrđeno nacionalnim pravom koje je u skladu s člankom 21. stavkom 5. trećim podstavkom Direktive 2003/96.

79. Kao posljednji komentar ističem da je francuski Carinski zakonik tijekom predmetnog razdoblja, čini se, nudio određene aranžmane za oslobođenje proizvođača od plaćanja TICGN-a. Na nacionalnom je sudu da ocijeni bi li ta oslobođenja bila dovoljna da se zadovolje zahtjevi zabrane iz članka 14. stavka 1. točke (a). Međutim, napominjem da oslobođenja u francuskom Carinskom zakoniku, čini se, podliježu rokovima koji nisu navedeni u članku 14. stavku 1. točki (a) Direktive.

38 Vidjeti točku 57. ovog mišljenja.

39 Vidjeti točku 8. ovog mišljenja.

40 Vidjeti točku 26. ovog mišljenja.

41 Vidjeti bilješku 11. ovog mišljenja.

42 Presuda od 17. srpnja 2008., C-226/07, EU:C:2008:429, t. 32., moje isticanje

## Pitanje 2.

80. Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi utvrditi kako tumačiti članak 14. stavak 1. točku (a) i članak 21. stavak 5. treći podstavak Direktive 2003/96 kako bi se izbjegao sukob normi s obzirom na to da se te odredbe primjenjuju na male proizvođače koji troše električnu energiju koju proizvode.

81. U stvarnosti članak 14. stavak 1. točka (a) obuhvaća dvije zasebne odredbe. Prva rečenica propisuje jedno od općih (obveznih) pravila Direktive 2003/96: ne oporezuju se energenti i električna energija kad se koriste za proizvodnju električne energije.

82. Druga i treća rečenica sadržavaju potpuno različite odredbe. One zajedno, u svrhu zaštite okoliša, omogućuju odstupanje od obveznog oslobođenja od oporezivanja energenata koji se koriste za proizvodnju. Ako se to odstupanje koristi kako bi se oporezivali energenti koji se koriste za proizvodnju, to se oporezivanje ne ubraja niti potpada pod najniže razine oporezivanja koje se trebaju postići na temelju Direktive 2003/96.

83. Poteškoće u tumačenju javljaju se jer je članak 21. stavak 5. treći podstavak (u vezi s proizvodnjom za vlastite potrebe malih proizvođača) sastavljen kao fakultativno odstupanje, korištenjem općeg upućivanja „bez obzira na članak 14. stavak 1. točku (a)”, bez navođenja dijela članka 14. stavka 1. točke (a) na koji se to odstupanje odnosi. Veća preciznost i jasnoća pri sastavljanju nedvojbeno bi pomogle.

84. Ipak, logično je da se odstupanje iz članka 21. stavka 5. trećeg podstavka može odnositi samo na prvu rečenicu članka 14. stavka 1. točke (a) (obvezna zabrana oporezivanja energenata i električne energije koji se koriste za proizvodnju električne energije). Druga i treća rečenica članka 14. stavka 1. točke (a) sadržavaju odstupanje od tog obveznog oslobođenja koje predstavlja alternativu odstupanja iz članka 21. stavka 5. trećeg podstavka.

85. Ni tekst Direktive 2003/96 ni njezine uvodne izjave i pripremni akti ne pružaju smjernice o tome kako je zamišljeno da su ta dva odstupanja od obveznog izuzeća povezana<sup>43</sup>.

86. Smatram da iz uvjeta koji se odnose na ta dva odstupanja izravno proizlazi da se oni ne mogu smatrati suprotstavljenima. Iznimka zbog zaštite okoliša iz članka 14. stavka 1. točke (a) može se primijeniti na *sve* proizvođače te se na prihode od tih poreza ne primjenjuje Direktiva 2003/96 s obzirom na to da se oni ne računavaju kao najniže razine oporezivanja za potrebe te direktive. Izuzeće za male proizvođače iz članka 21. stavka 5. primjenjuje se samo na proizvodnju za vlastitu uporabu, a prihodi od poreza ulaze u područje primjene Direktive i računati su u izračun najnižih razina oporezivanja.

87. Takvo tumačenje također podupire presuda Suda u predmetu *Cristal Union*, u kojoj se navodi da „nadalje, treba napomenuti da, kada je zakonodavac Unije namjeravao omogućiti državama članicama da odstupe od tog sustava obveznog izuzeća, izričito je to predvidio, i to u članku 14. stavku 1. točki (a) drugoj rečenici Direktive 2003/96, u skladu s kojim mogu oporezivati energente koji se koriste za proizvodnju električne energije zbog politike zaštite okoliša, i članku 21. stavku 5. trećem podstavku te direktive, na temelju kojeg države članice koje oslobode od poreza električnu energiju koju proizvode mali proizvođači električne energije moraju oporezovati energente koji se koriste za proizvodnju te električne energije”<sup>44</sup>.

<sup>43</sup> Vidjeti bilješku 30. ovog mišljenja.

<sup>44</sup> Presuda od 7. ožujka 2018., C-31/17, EU:C:2018:168, t. 27., moje isticanje

88. Stoga predlažem da se na drugo pitanje odgovori na način da je članak 21. stavak 5. treći podstavak Direktive 2003/96, kao odstupanje od obveznog oslobođenja od oporezivanja iz članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice, neovisan o ekološkom odstupanju od tog oslobođenja, koje je predviđeno člankom 14. stavkom 1. točkom (a) drugom i trećom rečenicom. Iako porezi koji se primjenjuju na male proizvođače, na temelju članka 21. stavka 5. trećeg podstavka, podliježu najnižim razinama oporezivanja iz Direktive 2003/96, porezi koji se primjenjuju na temelju odstupanja zbog zaštite okoliša iz članka 14. stavka 1. točke (a) ne podliježu tim najnižim razinama oporezivanja.

## **Zaključak**

89. Predlažem da Sud na sljedeći način odgovori na prethodna pitanja koja mu je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska):

1. Članak 21. stavak 5. treći podstavak Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava [Unije] za oporezivanje energenata i električne energije, kao odstupanje od obveznog oslobođenja iz članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice, treba usko tumačiti. U skladu s time, na njega se može pozvati samo ako električna energija podliježe općem oporezivanju, u skladu s Direktivom Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda, i ako je oslobođenje malih proizvođača za proizvodnju za vlastitu uporabu utvrđeno u nacionalnom pravu koje je u skladu s člankom 21. stavkom 5. trećim podstavkom Direktive 2003/96.
2. Članak 21. stavak 5. treći podstavak Direktive 2003/96, kao odstupanje od obveznog oslobođenja od poreza iz članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice, neovisan je o ekološkom odstupanju od tog oslobođenja predviđenom člankom 14. stavkom 1. točkom (a) drugom i trećom rečenicom. Iako porezi koji se primjenjuju na male proizvođače, na temelju članka 21. stavka 5. trećeg podstavka, podliježu najnižim razinama oporezivanja iz Direktive 2003/96, porezi koji se primjenjuju na temelju odstupanja zbog zaštite okoliša iz članka 14. stavka 1. točke (a) ne podliježu tim najnižim razinama oporezivanja.