



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 23. travnja 2020.¹

Predmet C-44/19

Repsol Petróleo, SA
protiv
Administración General del Estado

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Supremo (Vrhovni sud, Španjolska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2003/96/EZ – Oporezivanje energenata i električne energije – Članak 21. stavak 3. – Oslobođenje od poreza energenata koji se koriste unutar poslovnog prostora za proizvodnju energenata – Istodobna proizvodnja energenata i drugih proizvoda”

Uvod

1. Pravom Unije usklađuju se osnovna načela oporezivanja energenata i utvrđuje se najmanja razina tog oporezivanja. Međutim, ne oporezuje se korištenje energenata za proizvodnju drugih energenata. Relevantne odredbe već su bile predmet nekoliko odluka Suda². Ali ni te odredbe ni navedena sudska praksa Suda ne daju odgovor na pitanje kako treba tretirati energente koji se koriste za proizvodnju drugih energenata u situaciji u kojoj se u okviru te proizvodnje dobivaju i proizvodi koji nisu energenti. O tom je problemu riječ u ovom predmetu.

Pravni okvir

Pravo Unije

2. Članak 21. stavci 1. i 3. Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije³ glase kako slijedi:

„1. Osim općih odredaba kojima se utvrđuje činjenično stanje oporezivosti i odredbe o naplati, predviđene u Direktivi [Vijeća] 92/12/EEZ [od 25. veljače 1992., o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda, SL 1992., L 76, str. 1.], iznos poreza na energente postaje plativ kad dođe do jednog od činjeničnih stanja oporezivosti, koja su navedena u članku 2. stavku 3.

[...]

¹ Izvorni jezik: poljski

² Vidjeti osobito presude od 6. lipnja 2018., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395); od 27. lipnja 2018., Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498); od 7. studenoga 2019., Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933).

³ SL 2003., L 283, str. 51. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75. i ispravak SL 2019., L 33, str. 37.)

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. Države članice mogu smatrati i potrošnju električne energije ili ostalih energenata koji nisu proizvedeni unutar poslovnoga prostora takvog poduzeća te potrošnju energenata i električne energije unutar poslovnog prostora poduzeća za proizvodnju goriva koja se koriste za proizvodnju električne energije, kao činjenično stanje oporezivosti, kad se ne naplaćuje porez. Kad je to potrošnja za potrebe koje nisu u vezi s proizvodnjom energenata, a pogotovo ako se koristi za pogon vozila, tada se to smatra oporezivim slučajem [dogadajem] koji je razlogom naplate poreza”.

Španjolsko pravo

3. Članak 47. stavak 1. točka (b) Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (Zakon 38/1992 o posebnim porezima) od 28. prosinca 1992. glasi⁴:

„Oporezivanju ne podliježe vlastita potrošnja koja obuhvaća:

[...]

(b) uporabu mineralnih ulja kao goriva u procesu proizvodnje mineralnih ulja u sustavu odgode.”

Činjenice, postupak i prethodna pitanja

4. Repsol Petr6leo SA, društvo osnovano u skladu sa španjolskim pravom (u daljnjem tekstu: društvo Repsol), bavi se, među ostalim, proizvodnjom energenata u procesu rafiniranja sirove nafte. U tom procesu osim energenata nastaje niz drugih proizvoda kao što su sumpor, teški destilati nafte ili aromatski ugljikovodici, kao i vodena para. Ti se proizvodi zatim prodaju i koriste u kemijskoj industriji, a djelomično se također ponovno koriste u proizvodnom procesu.

5. Španjolska porezna tijela donijela su 2. travnja 2012. protiv društva Repsol odluku kojom mu nalažu plaćanje trošarina na mineralna ulja za porezne godine 2007. i 2008. zato što je to društvo koristilo mineralna ulja koja je proizvelo kao gorivo za ogrjev u procesu proizvodnje, u dijelu u kojem su u tom procesu proizvedeni proizvodi koji nisu bili energenti. Naime, prema mišljenju poreznih tijela, mineralna ulja koja se koriste u procesu proizvodnje treba oporezivati razmjerno količini proizvoda koji nisu energenti koji su nastali u tom procesu.

6. Tužba koju je protiv te odluke podnijelo društvo Repsol odbijena je u upravnom postupku i prvostupanjskom sudskom postupku. Te odluke temelje se osobito na ustaljenoj sudskoj praksi Tribunala Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) u skladu s kojom vlastita potrošnja energenata ne podliježe oporezivanju samo u dijelu u kojem se koristi za proizvodnju drugih energenata. Ta je sudska praksa razvijena na temelju odredbi kojima se prenosi Direktiva 92/81⁵.

7. Društvo Repsol podnijelo je protiv drugostupanjske presude žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev.

⁴ BOE br. 312, 29. prosinca 1992., str. 44305.

⁵ Direktiva Vijeća 92/81/EEZ od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na mineralna ulja (SL 1992., L 316, str. 12.). Direktiva je stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom 2003/96.

8. U tim okolnostima Tribunal Supremo (Vrhovni sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebali li članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96 tumačiti na način da se njime omogućuje oporezivanje posebnim porezom na mineralna ulja transakcija vlastite potrošnje energenata koje su izvršene u postrojenjima proizvođača u dijelu u kojem se dobivaju neenergenti?

Odnosno, u protivnom, onemogućuje li se svrhom te odredbe o isključenju od oporezivanja upotrebe energenata koju se smatra nužnom za dobivanje konačnih energenata oporezivanje te vlastite potrošnje u dijelu u kojem ona služi za dobivanje drugih neenergenata, čak i ako se dobiva otpad koji neizbježno nastaje kao posljedica vlastitog proizvodnog procesa.”

9. Tajništvo Suda zaprimilo je zahtjev za prethodnu odluku 24. siječnja 2019. Pisana očitovanja podnijeli su društvo Repsol, španjolska i češka vlada te Europska komisija. Društvo Repsol, španjolska vlada i Komisija bili su zastupljeni na raspravi održanoj 4. ožujka 2020.

Ocjena

10. Svojim prethodnim pitanjem u ovom predmetu sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati treba li članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96 tumačiti na način da se, u situaciji u kojoj se u procesu proizvodnje energenata neizbježno dobivaju i proizvodi koji nisu energenti, potrošnja energenata u svrhu te proizvodnje uopće ne smatra činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza ili samo razmjerno, u dijelu u kojem u tom procesu nastaju energenti, isključujući dio koji se odnosi na druge proizvode.

11. Najprije treba napomenuti da članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96 ima složenu strukturu.

12. Njegovom prvom rečenicom nalaže se da se činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza ne smatra takozvana vlastita potrošnja energenata, odnosno potrošnja energenata koji su proizvedeni na poslovnom prostoru poduzeća koje ih je proizvelo.

13. Drugom rečenicom te odredbe državama članicama omogućuje se da činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza ne smatraju ni potrošnju energenata (i električne energije) unutar poslovnoga prostora poduzeća za proizvodnju energenata koji nisu proizvedeni u tom poduzeću.

14. Naposljetku, trećom se rečenicom određuje da se navedeni propis ne primjenjuje kada se potrošnja energenata koristi za potrebe koje nisu u vezi s proizvodnjom energenata, na primjer za pogon vozila.

15. Iz treće rečenice članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 može se zaključiti, *a contrario*, da se samo potrošnja energenata za potrebe proizvodnje energenata ne smatra (ili se može ne smatrati) činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza. Takav zaključak potvrđuje i tekst odredbe koja je prethodila navedenoj odredbi, odnosno članka 4. stavka 3. Direktive 92/81, kojim je bilo predviđeno da se potrošnja mineralnih ulja na poslovnom prostoru poduzeća za proizvodnju mineralnih ulja ne smatra činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza „ako se ostvaruje za potrebe [navedene] proizvodnje”. Navedeni članak sadržavao je i odredbu koja odgovara sadašnjoj trećoj rečenici članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96⁶.

⁶ Međutim, Direktiva 92/81 nije sadržavala ovlast državama članicama poput one iz sadašnjeg članka 21. stavka 3. druge rečenice Direktive 2003/96.

16. Međutim, kao što sam već naveo u uvodu ovog mišljenja, člankom 21. stavkom 3. Direktive 2003/96 nije određeno treba li, i u kojoj mjeri, činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza smatrati potrošnju energenata za potrebe proizvodnog procesa u kojem istodobno nastaju energenti i drugi proizvodi.

17. Čini se da su ovdje moguća dva različita načina rasuđivanja.

18. S jedne strane, kao što to češka vlada pravilno ističe u svojim očitovanjima, doslovno tumačenje članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 može dovesti do zaključka da ga, u situaciji poput one u glavnom postupku, treba primijeniti na sve energente koji se koriste u proizvodnom procesu društva Repsol.

19. Naime, u toj odredbi navedena je samo „potrošnja energenata na poslovnom prostoru poduzeća za proizvodnju energenata”, ali trećom rečenicom te odredbe isključuje se „potrošnja za potrebe koje nisu u vezi s proizvodnjom energenata”.

20. Međutim, kao što to proizlazi iz rješenja kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku i iz očitovanja stranaka, u procesu rafiniranja sirove nafte, energenti koji se koriste za njezino zagrijavanje do temperature koju zahtijeva taj proces u cijelosti se koriste za proizvodnju energenata. Istodobno dobivanje proizvoda koji nisu energenti stoga je samo nenamjeran i neizbježan rezultat tog procesa. Dobivanje tih proizvoda neodvojivi je element procesa proizvodnje energenata pa dakle treba smatrati da se svi energenti koji se koriste u tom tehnološkom postupku koriste za proizvodnju energenata. Stoga bi doslovno tumačen tekst članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 upućivao na to da navedeni energenti, kao energenti koji se u cijelosti koriste za proizvodnju energenata, također trebaju u cijelosti biti obuhvaćeni predmetnom odredbom.

21. Kao što to pravilno ističe društvo Repsol, takvo se tumačenje članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 potvrđuje i u sudskoj praksi Suda. Naime, Sud je presudio da se „iz negativne formulacije treće rečenice te odredbe može zaključiti da se njome iz primjene te iznimke želi isključiti samo potrošnja energenata koji nemaju nikakve veze s proizvodnjom energenata” i da se „potrošnja energenata, samo zbog načina na koji se provodi, ne može isključiti iz primjene navedene iznimke, *pod uvjetom da se njome pridonosi tehnološkom postupku proizvodnje energenata*”⁷. Međutim, teško je poreći da, u situaciji poput one u glavnom postupku, energenti koji se koriste u tehnološkom postupku „nemaju nikakve veze s proizvodnjom energenata” i „da se njima pridonosi tehnološkom postupku proizvodnje energenata” u cijelosti.

22. S druge strane, iako je takvo tumačenje dopušteno s obzirom na doslovan tekst navedene odredbe Direktive, ono ne uzima u dovoljnoj mjeri u obzir aspekte njezina sustavnog tumačenja⁸ i dovelo bi do neopravdanog izostanka oporezivanja energenata koji se koriste za proizvodnju proizvoda koji nisu energenti.

23. Naime, kada u proizvodnom procesu nastaju energenti i proizvodi koji nisu energenti, takav proizvodni proces treba smatrati istodobnom proizvodnjom obiju kategorija proizvoda.

24. Pritom nije važno što je proizvodnja proizvoda koji nisu energenti u situaciji poput one u glavnom postupku nenamjerna i neizbježna, odnosno što sama po sebi nije cilj proizvodnje, nego njezin neizbježan rezultat. Naime, iako proizvodi koji se dobivaju u proizvodnom procesu imaju tržišnu vrijednost i proizvođač ih može prodavati, oni postaju roba, odnosno mogući izvor prihoda. Stoga prestaje biti važno je li njihova proizvodnja namjerna ili je samo neizbježan rezultat proizvodnje drugih proizvoda. S poreznog stajališta, obje situacije treba tretirati na isti način. To zahtijevaju načelo

⁷ Presuda od 7. studenoga 2019., *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, t. 30.) (moje isticanje)

⁸ Sudska praksa Suda zahtijeva da se uzmu u obzir aspekti sustavnog tumačenja odredbi prava Unije (vidjeti u pogledu članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 presudu od 6. lipnja 2018., *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395, t. 22.).

jednakosti i potreba da se osigura nenarušeno tržišno natjecanje. Drukčije bi bilo samo kad bi drugi proizvodi koji se dobivaju u procesu proizvodnje energenata imali tek zanemarivu tržišnu vrijednost ili je uopće ne bi imali te bi predstavljali samo trošak za proizvođača. Stoga se ne slažem s mišljenjem društva Repsol da je ovdje odlučujući „osnovni cilj” predmetne djelatnosti. Gospodarska djelatnost ne podliježe zakonskim odredbama, uključujući one poreznog prava, s obzirom na cilj koji se njome želi postići, nego s obzirom na njezinu stvarnu bit i učinke.

25. Članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96 dopušta da se činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza ne smatra potrošnja energenata samo u dijelu u kojem se ta potrošnja koristi za proizvodnju konačnih proizvoda, koji zatim podliježu oporezivanju na temelju te direktive kao energenti namijenjeni korištenju kao pogonska goriva ili goriva za ogrjev⁹.

26. Međutim, korištenje energenata kao goriva za ogrjev podliježe oporezivanju ako konačan proizvod nije energent ili nije namijenjen korištenju kao pogonsko gorivo ili gorivo za ogrjev.

27. Izostanak oporezivanja energenata u potonjoj situaciji imao bi za posljedicu stvaranje praznine u sustavu oporezivanja koji je uspostavljen Direktivom 2003/96 jer oporezivanju ne bi podlijegali proizvodi koji u načelu moraju podlijegati takvom oporezivanju¹⁰.

28. Izostanak oporezivanja tih proizvoda ne bi se nadoknadio oporezivanjem konačnih proizvoda koji su proizvedeni njihovim korištenjem jer navedeni konačni proizvodi ne bi podlijegali oporezivanju¹¹.

29. Usklađenost sustava oporezivanja koji je uspostavljen Direktivom 2003/96 stoga zahtijeva oporezivanje energenata koji se koriste u proizvodnom procesu u dijelu u kojem se u tom procesu dobivaju proizvodi koji nisu energenti.

30. Točno je da je Sud, kao što sam istaknuo u točki 21. ovog mišljenja, u jednom od predmeta koji se odnose na tumačenje članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96, presudio da se ta odredba ne primjenjuje samo u slučaju korištenja energenata u svrhe koje uopće nisu povezane s proizvodnjom energenata¹². Međutim, drukčija je situacija kada se istodobno, u okviru jednog tehnološkog postupka, proizvode energenti i proizvodi koji nisu energenti.

31. Međutim, treba uzeti u obzir kontekst u kojem je donesena navedena presuda Suda. Predmet Petrotel-Lukoil odnosio se na primjenu članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 na energente koji se koriste za proizvodnju vodene pare koja se zatim koristila, među ostalim, u procesu proizvodnje energenata. U tom je kontekstu Sud utvrdio da su iz područja primjene navedene odredbe isključene samo situacije u kojima se energenti koriste u svrhe koje nisu povezane s proizvodnjom takvih proizvoda. Ali ako se koriste za proizvodnju međuproizvoda koji se zatim koriste za proizvodnju energenata, ta se odredba primjenjuje u cijelosti. Međutim, nije bilo sporno da su konačni proizvodi u proizvodnom procesu iz predmeta Petrotel-Lukoil energenti.

32. U ovom je predmetu pak riječ o drukčijoj situaciji, odnosno o postupku istodobne proizvodnje energenata i proizvoda koji nisu energenti. Stoga se utvrđenja Suda iz predmeta Petrotel-Lukoil ne mogu automatski prenijeti na ovaj predmet.

9 Presuda od 6. lipnja 2018., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, t. 32.)

10 Presuda od 6. lipnja 2018., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, t. 29.)

11 Presuda od 6. lipnja 2018., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, t. 30.)

12 Presuda od 7. studenoga 2019., Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, t. 30.)

33. Bliža analogija ovom predmetu može biti predmet *Cristal Union*¹³. Taj se predmet odnosio na pitanje primjenjuje li se oslobođenje od oporezivanja energenata koji se koriste za proizvodnju električne energije iz članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96 i na energente koji se koriste za istodobnu proizvodnju električne energije i toplinske energije u postupku takozvane kogeneracije.

34. Iako Sud u tom predmetu nije tumačio članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96, on ipak predstavlja osnovu za korisnu analogiju s ovim predmetom jer se odnosi na oslobođenje od oporezivanja energenata koji se koriste za istodobnu proizvodnju energije za koju se priznaje pravo na to oslobođenje (električne energije) i energije za koju se to pravo ne priznaje (toplinske energije). Navedena analogija tim je više opravdana jer se mehanizam kogeneracije temelji na ideji korisnog i gospodarski održivog korištenja energije koja nastaje u procesu proizvodnje druge vrste energije koja se nije koristila i gubila se u klasičnoj tehnologiji proizvodnje. Slično je u ovom predmetu u kojem je riječ o proizvodima koji nisu energenti, čija proizvodnja je nenamjeran i neizbježan rezultat proizvodnje energenata, a imaju poslovnu primjenu te stoga i tržišnu vrijednost.

35. U predmetu *Cristal Union* Sud nije dvojio u pogledu toga da se obvezujuće oslobođenje od oporezivanja energenata koji se koriste za proizvodnju električne energije primjenjuje na kogeneraciju¹⁴. Nije bilo dvojbe ni u pogledu toga da se to oslobođenje primjenjuje na onaj dio energenata koji se koristi u postupku kogeneracije koja se koristi za proizvodnju električne energije, razmjerno količini te energije u odnosu na toplinsku energiju koja se istodobno dobiva. Sud je tako presudio unatoč tome što se svi energenti koji se koriste u tehnološkom postupku kogeneracije također koriste za proizvodnju električne i toplinske energije. Nemoguće je razlikovati konkretnu količinu tih proizvoda koji se koriste za proizvodnju jedne vrste energije¹⁵.

36. Sud je stoga prihvatio načelo da, u slučaju istodobne proizvodnje proizvoda za koje se priznaje pravo na oslobođenje energenata koji se koriste za tu proizvodnju i onih za koje se to pravo ne priznaje, oslobođenje treba primijeniti razmjerno pojedinim kategorijama konačnih proizvoda koji se dobivaju u tom proizvodnom procesu.

37. Smatram da slično načelo treba primijeniti u ovom predmetu. U slučaju istodobne proizvodnje energenata i proizvoda koji nisu energenti, korištenje energenata u svrhu te proizvodnje ne smatra se, na temelju članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96, činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza, ali samo u onom dijelu koji odgovara udjelu energenata koji su proizvedeni u tom procesu.

38. Pritom treba napomenuti da proizvođač energenata koji je u situaciji u kakvoj je društvo Repsol ni na koji način nije oštećen zbog oporezivanja energenata koje koristi u dijelu koji odgovara udjelu istodobno proizvedenih proizvoda koji nisu energenti. Naime, odredba članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 u cijelosti se primjenjuje na energente u dijelu u kojem se oni koriste za proizvodnju energenata. Međutim, u dijelu u kojem se koriste za proizvodnju proizvoda koji nisu energenti, porez na energente koji se koriste za tu proizvodnju može se, kao neizravan porez, u cijelosti nadoknaditi cijenom proizvoda koji nisu energenti koji se prodaju na tržištu, kao što je to slučaj s bilo kojim drugim proizvodima za čiju se proizvodnju koriste energenti.

39. Takva je odluka čak nužna sa stajališta potrebe da se osigura nenarušeno tržišno natjecanje. Naime, može se dogoditi da proizvodi koji nisu energenti koji se proizvode istodobno s energentima u jednom tehnološkom postupku konkuriraju sličnim proizvodima koji se ne proizvode u takvom kombiniranom proizvodnom procesu, a za čiju se proizvodnju ipak koriste energenti. Ti će se energenti oporezivati

¹³ Presuda od 7. ožujka 2018., *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168)

¹⁴ Presuda od 7. ožujka 2018., *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, izreka)

¹⁵ Vidjeti osobito presudu od 7. ožujka 2018., *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, t. 45.), u kojoj Sud razmatra pitanje mogućih poteškoća prilikom izračuna udjela energenata potrebnih za svaku vrstu proizvedene energije.

prema općim načelima, stoga energente koji se koriste u procesu kombinirane proizvodnje treba tretirati jednako. To se ne odnosi samo na proizvode koji su stvarno proizvedeni u tehnološkom postupku društva Repsol, nego i na sve proizvode koji se proizvode ili će se u budućnosti proizvesti istodobno s bilo kojim energentima.

40. Pritom nije važna činjenica da je proizvodnja proizvoda koji nisu energenti nenamjieran i neizbježan rezultat proizvodnje potonje vrste proizvoda, ni činjenica da je njihova proizvodnja, poput na primjer dobivanja sumpora u postupku odsumporavanja, propisana regulatornim okvirom čiji je cilj zaštita okoliša. Svaki poduzetnik koji pokreće gospodarsku djelatnost u određenom sektoru mora uzeti u obzir troškove i ograničenja te djelatnosti. Okolnost da se u procesu proizvodnje određenih energenata neizbježno dobivaju i određeni proizvodi koji nisu energenti općepoznata je značajka te vrste djelatnosti, a mogućnost prodaje potonjih proizvoda sastavni je dio ekonomske ravnoteže te djelatnosti. Isto tako, sastavni dio te ravnoteže mora biti oporezivanje energenata koji se koriste za proizvodnju u dijelu koji odgovara udjelu dobivenih proizvoda koji nisu energenti.

41. Stoga se ne slažem sa stajalištem društva Repsol prema kojem izmjena teksta članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 u odnosu na tekst članka 4. stavka 3. Direktive 92/81 zahtijeva izmjenu njegova tumačenja.

42. Člankom 4. stavkom 3. prvim podstavkom Direktive 92/81 predviđalo se da se potrošnja mineralnih ulja na poslovnom prostoru poduzeća za proizvodnju mineralnih ulja ne smatra činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza „ako se [ta potrošnja] ostvaruje za potrebe proizvodnje” tih ulja. U drugom podstavku tog stavka zatim se pojašnjava da se potrošnja u svrhe koje nisu povezane s tom proizvodnjom smatra činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza. U toj se odredbi razlikuju dva slučaja potrošnje mineralnih ulja: u svrhe koje su povezane s proizvodnjom tih ulja i u svrhe koje nisu povezane s tom proizvodnjom. Te su kategorije bile istodobno odvojene i iscrpne: nisu predviđene situacije koje te kategorije uključuju, ni one koje isključuju.

43. To ne mijenja tekst članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96. Točno je da je u prvoj rečenici tog stavka, koja odgovara prvom stavku članka 4. stavka 3. Direktive 92/81, izostavljena napomena da potrošnja treba biti povezana s proizvodnjom energenata. Međutim, ta je napomena zadržana u trećoj rečenici navedenog stavka koja odgovara drugom podstavku članka 4. stavka 3. Direktive 92/81 i u biti ima isti tekst. Zakonodavac Unije očito je, prema mojem mišljenju pravilno, smatrao da je nepotrebno ponavljati istu napomenu u obje rečenice. Budući da se trećom rečenicom isključuje potrošnja energenata u svrhe koje nisu povezane s proizvodnjom, to neizbježno znači da se prva rečenica odnosi samo na potrošnju povezanu s tom proizvodnjom. Stoga je normativni sadržaj članka 21. stavka 3. prve i treće rečenice Direktive 2003/96 istovjetan onomu članka 4. stavka 3. Direktive 92/81¹⁶. Ništa se tu ne mijenja dodavanjem druge rečenice u članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96, kojom se samo proširuje popis slučajeva potrošnje energenata koje se ne smatra činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza. To ne mijenja ni činjenicu da to mora biti potrošnja za potrebe proizvodnje takvih proizvoda.

44. Stoga ovdje nema promjene u logici na koju se poziva društvo Repsol u svojim očitovanjima. U skladu s očitovanjima društva Repsol, na temelju članka 4. stavka 3. Direktive 92/81, oporezivanje vlastite potrošnje mineralnih ulja trebalo je biti načelo, a izostanak njihova oporezivanja iznimka. Međutim, na temelju članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96, izostanak oporezivanja vlastite potrošnje energenata treba biti načelo, a njihovo oporezivanje, u slučaju kada ta potrošnja nije povezana s proizvodnjom takvih proizvoda, iznimka.

¹⁶ Osim, naravno, proširenja opsega proizvoda koji su obuhvaćeni odredbom Direktive 2003/96.

45. Teško je složiti se s takvim stajalištem. Na temelju Direktive 92/81 i na temelju Direktive 2003/96 logika je ista, odnosno takva da je oporezivanje mineralnih ulja ili energenata načelo, a izostanak oporezivanja vlastite potrošnje tih proizvoda jest iznimka čija je primjena uvjetovana ispunjavanjem uvjeta da ta potrošnja bude u svrhe koje su povezane s proizvodnjom tih proizvoda.

46. Prema mojem mišljenju, navedeni razlozi, a osobito usklađenost sustava oporezivanja koji je uspostavljen Direktivom 2003/96 i potrebe osiguranja nenarušenog tržišnog natjecanja na tržištu robe za čiju se proizvodnju koriste energenti, zahtijevaju tumačenje članka 21. stavka 3. navedene direktive koje nadilazi zaključke koji mogu proizaći samo iz doslovnog teksta te odredbe. Pritom treba napomenuti da tekst te odredbe ne daje jednoznačan odgovor na pitanje o pravilnom načinu oporezivanja energenata koji se koriste za istodobnu proizvodnju energenata i proizvoda koji nisu energenti. Stoga nije riječ o tumačenju *contra legem*, nego samo o dopuni elementima sustavnog tumačenja zaključaka koji proizlaze iz doslovnog tumačenja.

47. Stoga članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96 treba tumačiti na način da se, u situaciji u kojoj se u procesu proizvodnje energenata neizbježno dobivaju i proizvodi koji nisu energenti, potrošnja energenata u svrhu te proizvodnje ne smatra činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza za dio tih proizvoda koji odgovara udjelu proizvedenih energenata.

48. Treba još istaknuti da se članak 21. stavak 3. navedene direktive primjenjuje samo na energente koji se koriste za proizvodnju energenata namijenjenih za korištenje kao pogonsko gorivo ili gorivo za ogrjev. Stoga su iz njegove primjene isključeni energenti koji se koriste za proizvodnju proizvoda koji nisu energenti u smislu članka 2. stavka 1. te direktive, kao i oni namijenjeni proizvodnji proizvoda koji odgovaraju definiciji iz tog članka, ali na njih se u skladu s člankom 2. stavkom 4. točkom (b) prvom alinejom Direktive 2003/96 ta direktiva ne primjenjuje jer nisu namijenjeni za korištenje kao pogonsko gorivo ili gorivo za ogrjev. To jednoznačno proizlazi iz sudske prakse Suda¹⁷. Osim toga, energentima treba smatrati samo proizvode koji su obuhvaćeni sustavom oporezivanja koji je uspostavljen na temelju Direktive 2003/96.

49. Budući da u Direktivi 2003/96 ne postoje odredbe o načinu izračuna udjela energenata koji podliježu odredbama članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96, on ostaje u nadležnosti nacionalnog prava država članica¹⁸. Međutim, o tom se pitanju raspravljalo na raspravi i stoga treba iznijeti sljedeća očitovanja.

50. Kao prvo, u dijelu u kojem se proizvodi koji nisu energenti koji se dobivaju u procesu proizvodnje energenata zatim ponovno koriste u tom proizvodnom procesu (kao na primjer vodena para) oni predstavljaju međuproizvod čija proizvodnja je osnova za primjenu članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96¹⁹.

51. Kao drugo, slažem se sa stajalištem Komisije prema kojem je najprikladniji način za izračun udjela energenata na koje se primjenjuju odredbe članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96 upućivanje na količinu proizvedenih konačnih proizvoda u pojedinim kategorijama, a ne, na primjer, na njihovu tržišnu vrijednost.

52. Međutim, ne smatram da je to slučaj zato što se, kao što tvrdi Komisija, porez na emergente obračunava na temelju količine tih proizvoda. Naime, taj se porez odnosi na energente koji se koriste kao gorivo za ogrjev u proizvodnom procesu, a ne na konačne proizvode te proizvodnje.

¹⁷ Presuda od 6. lipnja 2018., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, izreka)

¹⁸ Vidjeti u tom smislu presudu od 7. ožujka 2018., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, t. 45.).

¹⁹ Vidjeti presudu od 7. studenoga 2019., Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, t. 28. i t. 1. izreke).

53. Metoda koja se temelji na količinskom udjelu pojedinih kategorija proizvoda omogućuje da se u najvećoj mjeri odrazi udio energenata u procesu proizvodnje svake od kategorija konačnih proizvoda. Naime, količina potrebnih energenata povezana je s količinom pojedinih konačnih proizvoda, a ne s njihovom vrijednošću.

54. Stoga, kao što to pravilno ističe društvo Repsol, iako nije moguće precizno izračunati količinu energenata koji se troše za svaku kategoriju gotovih proizvoda jer se u procesu rafiniranja sirove nafte pojedini gotovi proizvodi dobivaju na različitim temperaturama, prema mojem mišljenju, kvantitativna metoda omogućuje razumnu aproksimaciju udjela energenata potrebnih za dobivanje pojedinih kategorija gotovih proizvoda.

55. Ta metoda ne isključuje primjenu u nacionalnom pravu najnižeg praga ispod kojeg je količina proizvoda koji nisu energenti dobivenih u proizvodnom procesu tako mala da se može zanemariti, a svi energenti koji se koriste u tom procesu mogu biti obuhvaćeni područjem primjene članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96. Najniži prag ne rješava problem izračuna udjela energenata na koje se primjenjuje taj propis u situaciji u kojoj količina proizvedenih proizvoda koji nisu energenti prelazi taj prag.

Zaključak

56. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja mu je uputio Tribunal Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) odgovori na sljedeći način:

Članak 21. stavak 3. Direktive Vijeća 2003/96 od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije treba tumačiti na način da se, u situaciji u kojoj se u procesu proizvodnje energenata neizbježno dobivaju i proizvodi koji nisu energenti, potrošnja energenata u svrhu te proizvodnje ne smatra činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza za dio tih proizvoda koji odgovara udjelu proizvedenih energenata.