



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE
od 21. travnja 2016.¹

Predmet C-189/15

**Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia
protiv
Cassa conguaglio per il settore elettrico
Ministero dello Sviluppo economico
Ministero dell'Economia e delle Finanze
Autorità per l'energia elettrica e il gas**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Consiglio di Stato (Državno vijeće), Talijanska Republika)

„Oporezivanje – Oporezivanje energenata i električne energije – Pojam ‚sniženja poreza‘ –
Veliki potrošači energije u proizvodnom sektoru – Mehanizam smanjenja općih troškova
elektroenergetskog sustava“

1. U Italiji, kao i u drugim državama članicama, potrošači električne energije, bilo fizičke ili pravne osobe, plaćaju takozvane „opće troškove elektroenergetskog sustava“ (u daljnjem tekstu: OTES) ovisno o njihovoj potrošnji. Talijansko zakonodavstvo koje uređuje te opće troškove ili izdatke nekim industrijama, kojima je svojstvena intenzivna potrošnja energije, dopušta smanjenja plaćanja na toj osnovi.
2. Consiglio di Stato (Državno vijeće, Italija) treba odlučiti u sporu u kojem subjekt koji nije poduzetnik koji pripada energetski intenzivnim proizvodnim sektorima (konkretno, pruža zdravstvene usluge) zahtijeva da se prema njemu postupa kao prema potonjim poduzetnicima, odnosno da mu se smanje doprinosi za OTES. Nakon što je zahtjev tog subjekta odbijen u upravnom i prvostupanjskom postupku, Consiglio di Stato (Državno vijeće) mora donijeti pravomoćnu presudu u tom sporu, zbog čega je uputio zahtjev za prethodnu odluku kojim od Suda zahtijeva tumačenje Direktive 2003/96/EZ² i osobito njezinih članaka 11. i 17.
3. Zahtjevom za prethodnu odluku od Suda se zahtijeva i analiza članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118/EZ³, koji pod određenim uvjetima dopušta da uz usklađene trošarine na električnu energiju postoje i druga neizravna davanja.
4. U području oporezivanja energije, u kojem je sudska praksa Suda nije opširna, ovaj predmet sadržava dvojni pravni problem koji još nije riješen: (a) je li mehanizam na temelju kojeg se talijanskim potrošačima dodjeljuju OTES-i moguće okvalificirati kao neizravno davanje za potrebe Direktive 2008/118, i (b) koja je priroda pogodnosti koju Italija dodjeljuje određenim velikim potrošačima energije, čiji se konačni račun umanjuje na toj osnovi.

1 — Izvorni jezik: španjolski

2 — Direktiva Vijeća od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije (SL L 283, str. 51.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75.)

3 — Direktiva Vijeća od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.)

5. Glavna poteškoća koja se pojavljuje u ovom predmetu i na koju ću se usredotočiti u svom mišljenju jest treba li obvezu plaćanja OTES-a smatrati davanjem na koje se primjenjuju Direktiva 2008/118 i Direktiva 2003/96 ili je, suprotno tome, riječ o mehanizmu na temelju kojeg se potrošaču u cijenu električne energije obračunava obvezno novčano davanje koje nije porezne prirode.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

6. Direktiva 2003/96 ne usklađuje trošarine na energente i električnu energiju, nego utvrđuje najniže razine oporezivanja koje države trebaju poštovati uzimajući u obzir ukupno opterećenje u vezi sa svim neizravnim porezima koje su odlučile primijeniti (osim PDV-a). Direktiva 2008/118 pak utvrđuje djelomično usklađivanje različitih elemenata usklađenih trošarina, uključujući trošarinu na energente i električnu energiju.

7. Članak 4. Direktive 2003/96 određuje:

„1. Razine oporezivanja koje države članice primjenjuju na energetske proizvode i električnu energiju, a koje su navedene u članku 2., ne smiju biti ispod najniže razine oporezivanja propisane ovom Direktivom.

2. Za potrebe ove Direktive, ‚razina oporezivanja‘ znači ukupno opterećenje u vezi sa svim neizravnim porezima (osim PDV-a) koji se izračunavaju izravno ili neizravno po količini energenta ili električne energije u trenutku puštanja u slobodnu potrošnju.”

8. Direktiva 2003/96 dopušta državama da oporezivanje energenata i električne energije razlikuju s obzirom na to upotrebljava li se ono u poslovne ili privatne svrhe. Članak 5. utvrđuje da „[p]od uvjetom da poštuju najniže razine oporezivanja koje su propisane ovom Direktivom i ako su usklađene s pravom Zajednice, države članice mogu uz poreznu kontrolu primjenjivati diferencirane stope poreza u sljedećim slučajevima:

[...]

— između korištenja u poslovne i neposlovne svrhe, za energente i električnu energiju, kako je navedeno u člancima 9. i 10.”

9. Članak 11. Direktive 2003/96 glasi kako slijedi:

„1. U ovoj Direktivi, ‚poslovna uporaba‘ znači korištenje, u skladu sa stavkom 2., od strane nekog poslovnog subjekta (poduzeća) koji samostalno na bilo kojemu mjestu obavlja opskrbu robom i pruža usluge, bez obzira na to u koju svrhu ili na ishod takvih gospodarskih aktivnosti.

Gospodarske aktivnosti obuhvaćaju sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući aktivnosti u rudarstvu i poljoprivredi, te stručno djelovanje.

[...]

4. Države članice mogu ograničiti područje primjene snižene razine oporezivanja na poslovnu uporabu.”

10. Članak 17. Direktive 2003/96 određuje:

„1. Pod uvjetom da se najniže razine poreza utvrđene ovom Direktivom poštuju u prosjeku za sva poduzeća, države članice mogu primjenjivati sniženja poreza na potrošnju energenata koji se koriste za grijanje ili za potrebe članka 8. stavka 2. točaka (b) i (c), te na potrošnju električne energije, u sljedećim slučajevima:

a) za velike potrošače energije

„Poduzeća-veliki potrošači energije” znači poslovnu jedinicu, kako je navedeno u članku 11., u kojoj nabava energenata i električne energije iznosi najmanje 3,0 % vrijednosti proizvodnje ili nacionalni energetska porez koji se naplaćuje iznosi najmanje 0,5 % dodane vrijednosti. U okviru tih definicija države članice mogu primjenjivati i restriktivnija načela, uključujući prodajnu vrijednost, kao i definicije u vezi s procesima i granama.

2. Bez obzira na članak 4. stavak 1., države članice mogu primjenjivati razinu poreza sniženu do nule za energente ili električnu energiju, kako je predviđeno u članku 2., ako se njima koriste poduzeća-veliki potrošači energije, kako je predviđeno u stavku 1. ovog članka.

[...]

4. Poduzeća koja se koriste mogućnostima navedenima u stavcima 2. i 3. sklapat će ugovore, primjenjivati sustave utrživih dozvola ili istovjetne mjere, kako je predviđeno u stavku 1. točki (b). Sporazumima, sustavima utrživih dozvola i sličnim mjerama moraju se postizati istovjetni ciljevi očuvanja okoliša ili poboljšanja učinkovitosti energije u približno jednakoj mjeri kao što bi se postiglo da su se poš[ta]vale standardne najniže stope Zajednice.”

11. Članak 1. Direktive 2008/118 glasi kako slijedi:

„1. Ovom se Direktivom utvrđuju opća pravila u odnosu na trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju sljedećih roba (dalje u tekstu ‚trošarinska roba’):

(a) energenti i električna energija, obuhvaćeni Direktivom 2003/96/EZ;

(b) alkohol i alkoholna pića, obuhvaćeni direktivama 92/83/EEZ i 92/84/EEZ;

(c) prerađeni duhan, obuhvaćen direktivama 95/59/EZ, 92/79/EEZ i 92/80/EEZ.

2. Države članice mogu ubirati druge neizravne poreze na trošarinsku robu za posebne namjene, ako su ti porezi sukladni poreznim pravilima Zajednice koja se primjenjuju na trošarinu ili porez na dodanu vrijednost, vezano uz utvrđivanje porezne osnovice, izračunavanje poreza, nastanak obveze obračuna i nadzor poreza koji su u pitanju, ali ne uključuju odredbe o oslobođenjima.

[...]”.

B. Nacionalno pravo

12. U talijanskom pravu postoji niz uzastopno donesenih zakonskih i upravnih akata koji čine organizirani sustav pogodnosti u korist „velikih potrošača energije”. Riječ je o Uredbi sa zakonskom snagom br. 26 od 2. veljače 2007. o prijenosu Direktive 2003/96 (Decreto Legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 „Attuazione de la direttiva 2003/96”)⁴ i Uredbi-Zakonu br. 83 od 22. lipnja 2012. o hitnim mjerama za državni rast (Decreto-legge misure urgenti per la crescita del Paese; u daljnjem tekstu: Uredba-Zakon iz 2012.)⁵. Njezin članak 39. osobito utvrđuje:

- u stavku 1., da će izraz „veliki potrošači energije”, iz članka 17. Direktive 2003/96, biti definiran do 31. prosinca 2012. temeljem jedne ili više ministarskih uredbi;
- u stavku 2., da će se na navedene poduzetnike primjenjivati povoljniji „sustav trošarinskih stopa”, koji treba jamčiti zadržavanje prihoda od poreza i koji ni u kojem slučaju ne smije predviđati nove ili dodatne troškove za javne financije;
- u stavku 3., da će se iznosi koje ti poduzetnici trebaju platiti za pokriće „općih troškova elektroenergetskog sustava” izmijeniti na način da za njih budu povoljniji.

13. Uredbom ministarstva od 5. travnja 2013. o definiranju velikih potrošača energije (Decreto Ministeriale „definizione delle imprese a forte consumo di energia”; u daljnjem tekstu: Uredba ministarstva iz 2013.)⁶, provodi se članak 39. Uredbe-Zakona iz 2012. te se, osobito, u članku 2. utvrđuje definicija izraza „veliki potrošači energije” u skladu s člankom 17. Direktive 2003/96, koja se temelji na uvjetima i kriterijima povezanim s najnižim razinama potrošnje i utjecajem troška energenata na vrijednost djelatnosti poduzetnika. Njezin članak 3. predviđa da je nakon donošenja ministarskih smjernica potrebno redefinirati opće troškove elektroenergetskog sustava. To će se redefiniranje provesti u skladu s „kriterijima smanjenja s obzirom na potrošnju” električne energije. Članak 6. utvrđuje da će nacionalno tijelo koje nosi ime Fond za poravnavanje u sektoru električne energije (Cassa conguaglio per il settore elettrico; u daljnjem tekstu: Fond za poravnavanje) svake godine objavljivati popis velikih potrošača energije.

14. Smjernicama ministra gospodarskog razvoja (Ministro dello sviluppo economico) od 24. srpnja 2013. (u daljnjem tekstu: Ministarske smjernice iz 2013.), kojima se provodi članak 39. stavak 3. Uredbe-Zakona iz 2012. i članak 3. Uredbe ministarstva iz 2013., Tijelu za električnu energiju, plin i vodni sustav Autorità per l’Energia Elettrica il Gas e il Settore Idrico; u daljnjem tekstu: TEEP) povjerena je zadaća redefiniranja iznosa za pokriće „općih troškova elektroenergetskog sustava”, pri čemu je ta pogodnost u svakom slučaju pridržana samo „velikim potrošačima energije” koja djeluju u proizvodnom sektoru.

15. TEEP je u listopadu 2013. donio tri odluke, u kojima je mogućnost ostvarenja poreznih pogodnosti ograničio isključivo na „velike potrošače energije” u proizvodnom sektoru i isključio poduzetnike koji djelatnost obavljaju u drugim sektorima, kao što je to poduzetnik tužitelj. Navedeno isključenje također se odrazilo u konačnim odlukama koje je donio Fond za poravnavanje.

4 — GURI br. 68 od 22. ožujka 2007.

5 — GURI br. 147 od 26. lipnja 2012.

6 — GURI br. 91 od 18. travnja 2013.

II. Činjenice i postupak pred nacionalnim sudom

16. Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) – Fondazione Santa Lucia (u daljnjem tekstu: Fondazione Santa Lucia) je ustanova koji pruža zdravstvene usluge i provodi zdravstvena istraživanja. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, ona je obuhvaćena pojmom „poslovni subjekt (poduzeće)” iz članka 11. stavka 1. Direktive 2003/96.

17. Fondazione Santa Lucia je 2014. podnio tužbu pred Tribunale amministrativo regionale (TAR) (regionalni upravni sud) Lombardije, kojom je zahtijevao poništenje akata kojima su mu talijanska tijela uskratila pristup nacionalnom sustavu pogodnosti za „energetski intenzivne poduzetnike⁷” zbog toga što ne djeluje u proizvodnom sektoru.

18. TAR Lombardije je presudom br. 1600/2014 odbacio tužbu kao nepravodobno podnesenu te nije odlučivao o meritumu.

19. Fondazione Santa Lucia je protiv prvostupanjske presude podnio žalbu pred Consiglio di Stato (Državno vijeće) kojom je zahtijevao da se presuda preinači u dijelu u kojem je tužba proglašena nedopuštenom te je ponovio očitovanja koja je već istaknuo pred TAR-om. Tužitelj smatra da se sustav pogodnosti, koji su talijanske vlasti uspostavile u korist energetski intenzivnih poduzetnika, protivni Direktivi 2003/96, osobito njezinim člancima 11. i 17.

20. Consiglio di Stato (Državno vijeće) smatra da je prvostupanjska tužba bila dopuštena i da TAR-ovu presudu treba preinačiti u tom pogledu. Kad je riječ o meritumu, talijanski vrhovni sud ne dvoji u vezi primjene odredaba UFEU-a u području državnih potpora (članak 107. i 108.), nego u vezi usklađenosti sustava pogodnosti za energetski intenzivne poduzetnike, u pogledu njihovih doprinosa za OTES, s Direktivom 2003/96.

21. U tim okolnostima, Consiglio di Stato (Državno vijeće) Sudu je uputio dva prethodna pitanja:

„1. Može li se doista podvesti pod područje primjene Direktive 2003/96 nacionalno zakonodavstvo (kao što je ono o kojemu se raspravlja u glavnom postupku) koje, s jedne strane, sadržava definiciju ‚veliki potrošači energije’ u skladu s definicijom iz te direktive i, s druge strane, za takvu vrstu poduzetnika predviđa poticaje u vezi s iznosima za pokriće općih troškova elektroenergetskog sustava (a ne poticaje koji se odnose na oporezivanje energenata i električne energije kao takve)?

U slučaju potvrdnog odgovora:

2. Protivi li se pravu Unije, osobito člancima 11. i 17. Direktive 2003/96, regulatorni i administrativni sustav (kao što je onaj uređen važećim talijanskim propisima i opisan u predmetnom rješenju) koji, s jedne strane, uvodi sustav poticaja za potrošnju energenata (električne energije) od strane poduzetnika koji su ‚veliki potrošači energije’ u smislu navedenog članka 17. i, s druge strane, ograničava mogućnost korištenja takvih poticaja isključivo u korist ‚energetski intenzivnih poduzetnika’ koji djeluju u industrijskom proizvodnom sektoru, dok je isključuje u odnosu na poduzetnike koje djeluju u drugim proizvodnim sektorima?”

22. Nakon što su Italija, Komisija i Fondazione Santa Lucia podnijeli pisana očitovanja, Sud je odlučio da će odlučivati bez održavanja rasprave.

7 — Neologizam „energetski intenzivni poduzetnici” spominje se u odluci o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku i čini mi se dovoljno jasan za opisivanje pojave tih poduzetnika koji za obavljanje svoje djelatnosti troše velike količine energije.

III. Analiza prethodnih pitanja

A. Uvodna napomena

23. Prije nego što odgovorim na dva pitanja Consiglio di Stato (Državno vijeće), valja istaknuti da se nijedno od njih ne odnosi na usklađenost talijanskih pravila s propisima prava Unije o državnim potporama. Štoviše, sâm sud koji je uputio zahtjev ističe, kao što sam maločas naveo, da nema dvojbi u vezi s tim pitanjem, koje je isključio iz zahtjeva za prethodnu odluku.

24. Međutim, Komisija je u svojim pisanim očitovanjima, nakon što navela postojanje postupka, koji je još u tijeku, o primjerenosti tih pravila s pravom Unije u području državnih potpora, istaknula opširna razmatranja o njihovoj usklađenosti. Stoga ona smatra da je sud koji je uputio zahtjev primjereno podsjetiti na njegove obveze ako se pokaže da Italija nije pravilno ispunila obvezu obavještanja Komisije o predmetnim odredbama.

25. Budući da Consiglio di Stato (Državno vijeće) ne pita Sud o primjeni propisa Unije u području državnih potpora, iako ih navodi u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje (upravo kako bi pokazao da nema dvojbi u vezi s tim), smatram da nije primjereno razmatrati Komisijin prijedlog. Smatram da Sud treba odgovoriti samo na dva prethodna pitanja u obliku u kojem su postavljena.

B. Prvo prethodno pitanje: primjena Direktive 2003/96 na pogodnosti za energetske intenzivne poduzetnike koje su utvrđene u vezi s mehanizmom doprinosa plaćanju OTES-a

1. Sažetak iznesenih očitovanja

26. Consiglio di Stato (Državno vijeće) želi saznati je li sustav pogodnosti u korist „velikih potrošača energije”, kao što je to onaj utvrđen talijanskim propisima, obuhvaćen pojmom „sniženja poreza” upotrijebljenom u članku 17. stavku 1. Direktive 2003/96.

27. Stranke koje su podnijele pisana očitovanja zastupaju različita stajališta. Fondazione Santa Lucia smatra da pogodnosti u korist energetske intenzivne poduzetnike treba smatrati sniženjem poreza u skladu s člankom 17. stavkom 1. Direktive 2003/96 jer su im učinci istovjetni poreznim pogodnostima.

28. Komisija priznaje da je u pravu Unije teško razlikovati izravne i neizravne poreze, ali smatra da se sustav pogodnosti za energetske intenzivne poduzetnike svodi na sniženje neizravnog poreza (ponovno, u skladu s pravom Unije), koje u biti snosi krajnji potrošač električne energije.

29. Kako bi se razjasnilo mogu li se te pogodnosti smatrati sniženjem poreza u smislu članka 17. Direktive 2003/96, Komisija se poziva na članak 1. Direktive 2008/118, čiji se stavak 1. odnosi na usklađene trošarine na neke proizvode, među kojima je i električna energija. Osim toga, članak 1. stavak 2. predviđa mogućnost da države članice utvrde dodatne poreze (na trošarinsku robu) namijenjene postizanju posebnih ciljeva. Komisija smatra da pogodnosti koje Italija dodjeljuje energetskim intenzivnim poduzetnicima potpadaju u tu kategoriju (onu koja obuhvaća neusklađena neizravna davanja) i da njihovu zakonitost treba analizirati s obzirom na uvjete koje Direktiva 2008/118 utvrđuje za njihovu uspostavu.

30. Unatoč tome, Komisija sumnja da je doprinos za neke elemente OTES-a neizravno davanje i smatra da pogodnosti u nekim slučajevima predstavljaju smanjenje trošarine na električnu energiju. Na nacionalnom je sudu da utvrdi elemente OTES-a na koje bi se primjenjivala Direktiva 2003/96 i njezin članak 17. te da ih razlikuje od onih čije bi se plaćanje moglo okvalificirati kao neizravno davanje za posebne namjene, na koje bi se primjenjivala Direktiva 2008/118, a ne Direktiva 2003/96 i njezin članak 17.

31. Talijanska vlada predlaže rješenje koje je suprotno od Komisijina. Prema njezinu mišljenju, pogodnosti priznate energetske intenzivnim poduzetnicima tarifne su mjere koje ne ulaze u područje primjene Direktive 2003/96 i stoga ne predstavljaju „sniženje poreza” u smislu članka 17. Sniženje poreza je pogodnost koja utječe na razinu oporezivanja i koja dovodi do smanjenja poreznog opterećenja korisnika, što nije slučaj s talijanskim zakonodavstvom.

32. Talijanska vlada navodi da je raspodjela⁸ OTES-a među korisnicima sustava električne energije mehanizam koji Italija upotrebljava u skladu s Direktivom 92/96/EZ⁹ kako bi financirala takozvane izgubljene investicije („stranded costs”, „coûts échoués”) nastale liberalizacijom sektora električne energije u mnogim državama članicama Unije. Talijansko zakonodavstvo poduzećima za distribuciju električne energije nameće obvezu plaćanja tih troškova, a ona ih zatim prevaljuju na krajnje potrošače.

33. Poduzeća za distribuciju prikupljeni novac prenose na javno tijelo, Fond za poravnavanje, koje ga namjenjuje svakom od ciljeva od općeg interesa čije financiranje pokriva taj sustav¹⁰. U skladu sa svojim nacionalnim zakonodavstvom, talijanska vlada predlaže da obveza plaćanja OTES-a predstavlja obvezno novčano davanje koje nije porezne prirode. Glavni je razlog da je se ne okvalificira kao porez taj što se prikupljena sredstva ne uplaćuju u državni proračun za financiranje javnih potreba, već njih raspodjeljuje Fond za poravnavanje, te se zakonski utvrđuju za svaki od elemenata koji čine sustav. Cilj nije ispuniti javnu potrebu, nego nadoknaditi trošak.

34. Iako talijanska vlada priznaje da to tumačenje nije moguće automatski ekstrapolirati, smatra da ga pravo Unije dopušta jer je Komisija prihvatila sustav naknade općih troškova uspostavljen u Italiji kao dopuštenu državnu potporu¹¹. Osim toga, razlikovanje neizravnih poreza i obveznih novčanih davanja, kao što su to opći troškovi, pojavljuje se u točkama 167. i 181. Smjernica Komisije o državnim potporama za zaštitu okoliša i energiju¹².

35. Talijanska vlada također tvrdi da mehanizam za plaćanje OTES-a nije obuhvaćen pojmom trošarine iz Direktive 2008/118. Smatra da iz navedene direktive proizlazi da je trošarina neizravni porez koji se primjenjuje na potrošnju robe zbog njezine proizvodnje te je treba plaćati onaj tko robu prodaje u trenutku njezinog stavljanja na raspolaganje potrošačima. Taj porez treba uvijek imati opću svrhu te ga se ne smije ubirati kako bi se namijenio prethodno izabranim gospodarskim subjektima.

2. Ocjena

36. Može li se raspodjela OTES-a među potrošačima električne energije smatrati porezom za potrebe primjene Direktive 2003/96 i Direktive 2008/118? U slučaju potvrdnog odgovora, na prvo prethodno pitanje trebalo bi odgovoriti na način da pogodnosti za energetske intenzivne poduzetnike predstavljaju sniženje poreza (zatim bi se provjerilo je li ono u skladu s člankom 17. Direktive

8 — Consiglio di Stato (Državno vijeće) u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje (str. 17/24) ističe da su takozvani *opći troškovi elektroenergetskog sustava* troškovi koje zakon utvrđuje u korist općih interesa, a čije se plaćanje *pro quota* nalaže korisnicima, uključujući poduzetnike, na način da ih se navodi na računu (za električnu energiju).

9 — Direktiva Europskog parlamenta i Vijeća od 19. prosinca 1996. o zajedničkim pravilima za unutarnje tržište električnom energijom (SL L 27, str. 20.)

10 — Navedeni su ciljevi: stavljanje izvan pogona nuklearnih elektrana i zatvaranje ciklusa nuklearnog goriva; proizvodnja energije iz obnovljivih izvora; financiranje posebnih tarifnih pravila; financiranje aktivnosti istraživanja i razvoja; kuponi za električnu energiju za klijente u nepovoljnom položaju; subvencije za energetske intenzivne poduzetnike; naknada malim poduzetnicima iz sektora električne energije; mjere za promicanje energetske učinkovitosti; naknada za lokalne zajednice u kojima su smještene nuklearne elektrane; naknada za neravnoteže troškova prijevoza i distribucije i mjere za ponovnu uspostavu kvalitete usluge.

11 — Odluka Komisije C(2004) 4333/8 od 1. siječnja 2004.

12 — SL 2014., C 200, str. 1.

2003/96). Suprotno tome, u slučaju negativnog odgovora, neporezna priroda davanja dovela bi do toga da se ni pojedinačne pogodnosti dodijeljene određenim poduzetnicima ne bi smatrale sniženjem poreza, zbog čega ne bi ulazile u područje primjene direktiva koje uređuju neizravno oporezivanje električne energije.

37. Kako bi se ta poteškoća riješila, najprije valja pojasniti način na koji Direktiva 2003/96 i Direktiva 2008/118 pravno uređuju te poreze¹³. Polazišna je točka članak 1. stavak 1. Direktive 2008/118, koji utvrđuje primjenu trošarine na energente i električnu energiju, koja je djelomično usklađena Direktivom 2003/96. Riječ je o davanju koje zapravo nije predmet ovog spora jer pogodnosti koje je talijanska država uspostavila za energetske intenzivne poduzetnike donošenjem propisa o prijenosu OTES-a ne utječu na usklađenu trošarinu.

38. Naime, članak 39. Zakonske uredbe iz 2012. dopustio je dvije vrste mjera za energetske intenzivne poduzetnike, odnosno: (a) povoljniji „sustav trošarinskih stopa” (stavak 2.) i (b) izmjenu iznosa koje ti poduzetnici trebaju platiti za pokriće „općih troškova elektroenergetskog sustava” na način da za njih budu povoljniji (stavak 3.). Uredbom ministarstva iz 2013. provedena je samo potonja mjera, ali nisu izmijenjene trošarinske stope na električnu energiju u korist energetske intenzivnih poduzetnika niti su utvrđene druge vrste sniženja tog poreza.

39. Kao izuzeće od općeg pravila da su dopuštene samo tri usklađene trošarine, članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 državama članicama daje mogućnost da uvedu ili zadrže „neizravne poreze” (odnosno dodatne neizravne poreze koji su, stoga, neusklađeni) na električnu energiju ako ispunjavaju dva uvjeta:

- trebaju imati posebne namjene;
- trebaju biti sukladni poreznim pravilima Unije koja se primjenjuju na trošarinu ili PDV, vezano uz utvrđivanje porezne osnovice, izračunavanje poreza, nastanak obveze obračuna i nadzor poreza. Ta obveza ne uključuje odredbe o oslobođenjima¹⁴.

40. Ti neizravni porezi za posebne namjene (radi jasnoće, u daljnjem tekstu: NPPN), zajedno s usklađenom trošarinom, uzimaju se u obzir za potrebe primjene Direktive 2003/96 jer u skladu s njezinim člankom 4. stavkom 1. razine oporezivanja koje države članice primjenjuju na električnu energiju ne smiju biti ispod najniže razine oporezivanja propisane Direktivom, dok stavak 2. istog članka utvrđuje da „razina oporezivanja” znači ukupno opterećenje u vezi sa svim neizravnim porezima (osim PDV-a) koji se izračunavaju izravno ili neizravno za električnu energiju u trenutku puštanja u slobodnu potrošnju.

41. Takvo tumačenje ima uporište i u uvodnoj izjavi 10. Direktive 2003/96, prema kojoj „[...] treba dozvoliti državama članicama da se usklade s najnižim razinama oporezivanja Zajednice, uzimajući u obzir ukupna teretanja u vezi sa svim neizravnim porezima koje one odluče primjenjivati (osim PDV-a)”. Iz toga treba zaključiti da su sniženja poreza iz članka 17. Direktive 2003/96 dopuštena kako u slučaju usklađene trošarine na električnu energiju, tako i u slučaju neusklađenih NPPN-a, koje države članice mogu primijeniti na električnu energiju.

13 — U području trošarina kombiniraju se posebne direktive, koje usklađuju porezne osnovice i najniže stope oporezivanja za trošarinsku robu (kao što je to slučaj Direktive 2003/96 za mineralna ulja i električnu energiju), s općom direktivom koja utvrđuje zajednički sustav koji se primjenjuje na proizvodnju, skladištenje, kretanje i nadzor trošarinske robe (Direktiva 2008/118). Vidjeti, Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2012., str. 386. i sljedeće; Becker, F; Cazorla, L.M; Martínez-Simancas, J., *Los tributos del sector eléctrico*, Aranzadi, Pamplona, 2013.; Rozas Valdés, J. A., „El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario”, *Quincena fiscal*, 2015., br. 3., str. 55. – 84.

14 — Pravna doktrina smatra da ta odredba nije potpuno jasna. Vidjeti, primjerice, Berlin, D., *Politique fiscale, vol. I, Commentaire J. Mégret*, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012., str. 561.

42. U ovom sporu stoga treba samo općenito razjasniti ima li mehanizam raspodjele OTES-a svojstva poreza i, ako ima, može li obveza plaćanja koja se nalaže korisnicima elektroenergetskog sustava ulaziti u kategoriju NPPN-a za potrebe članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118.

43. Kad je riječ o prvom aspektu (općenitom), talijansko pravo obvezu plaćanja te vrste općih troškova tumači kao novčano davanje koje nije porezne prirode¹⁵, a i sudska praksa talijanskih sudova odbija mogućnost da je riječ o porezu.

44. Međutim, kada Sud odlučuje o postojanju poreza, pristojbe, davanja ili nameta u skladu s pravom Unije, uzima u obzir objektivna svojstva davanja, neovisno o kvalifikaciji koju mu je dodijelilo nacionalno pravo¹⁶. Stoga sustav raspodjele OTES-a među korisnicima električne energije kao NPPN-a, u skladu s člankom 1. stavkom 2. Direktive 2008/118, treba okvalificirati s aspekta prava Unije.

45. Zakonodavstvo Unije ne sadržava definiciju neizravnih poreza, a ne pruža je ni sudska praksa Suda, iako im određene presude pripisuju određene značajke: ne ubiru se na prihod ili imetak fizičke ili pravne osobe (što je svojstveno izravnim porezima), nego na potrošnju robe ili pruženu uslugu¹⁷ te se uključuju u račune izdane potrošačima¹⁸.

46. Sud se u presudi *Kernkraftwerke Lippe-Ems*¹⁹ pozvao na članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 navodeći da mu je cilj uvažavanje različitosti poreznih tradicija država članica u tom području kao i čestog pribjegavanja neizravnom oporezivanju radi ostvarivanja neproračunskih politika, zbog čega omogućuje da države članice osim najniže trošarine utvrde i druge neizravne poreze koji imaju specifične svrhe.

47. Članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 dodaje izuzeće općem pravilu da se usklađena trošarina i PDV primjenjuje samo na potrošnju električne energije, zbog čega je potrebno usko tumačenje. Margina prosudbe država članica dodatno je ograničena time što članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 utvrđuje dva uvjeta koje NPPN trebaju kumulativno ispuniti (odnosno, posebne namjene i poštovanje osnovnih pravila Unije koja se primjenjuju na trošarine ili na PDV)²⁰.

48. Sud je u vezi s „posebnom namjenom” NPPN-a pojasnio da trebaju imati cilj koji nije isključivo proračunski²¹. U presudi *Transportes Jordi Besora*²² navedeno je da je jačanje autonomije neke teritorijalne cjeline, na način da joj se prizna ovlast ubiranja fiskalnih prihoda, isključivo proračunski cilj koji ne može sam po sebi biti posebna svrha²³. Kako bi taj porez mogao spadati u kategoriju

15 — Zbog toga članak 39. stavak 3. Zakonske uredbe iz 2012. i Ministarske smjernice iz 2013. utvrđuju pogodnosti u korist energetske intenzivnih poduzetnika u području OTES-a, neovisno o sniženjima poreza koje im može dodijeliti talijanska država i koja su predviđena člankom 39. stavkom 2. Zakonske uredbe iz 2012., ali koja nisu provedena i primijenjena.

16 — Presuda *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), t. 107. i tamo navedena sudska praksa. Sud je također ustvrdio da se odredbe koje se odnose na oslobođenja utvrđena Direktivom 2003/96 trebaju tumačiti autonomno, na temelju njihova teksta i ciljeva koji se žele postići tom direktivom (presuda *Systeme Helmholtz*, C-79/10, EU:C:2011:797, t. 19.; i presuda *Jan de Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, t. 20. – 23.).

17 — Presuda *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:354), t. 56.

18 — Doprinos za električnu energiju koji je primijenila Briselska regija okvalificiran je kao neizravni porez jer je zamišljen i proveden u cilju prevaljivanja na krajnjeg potrošača, pri čemu su ga opskrbljivači uključili u račune izdane potrošačima, u ovom slučaju europskim institucijama (presuda *Komisija/Belgija*, C-163/14, EU:C:2016:4, t. 39. i 48.).

19 — Predmet C-5/14 (EU:C:2015:354), t. 58. i 59.; i, analogijom, presuda *Komisija/Francuska* (C-434/97, EU:C:2000:98), t. 18. i 19.

20 — Ta se osnovna pravila odnose na utvrđivanje porezne osnovice, izračunavanje poreza, nastanak obveze obračuna i nadzor poreza (među njima nema odredaba o oslobođenjima).

21 — Vidjeti presude *Komisija/Francuska* (C-434/97, EU:C:2000:98), t. 19.; *EKW i Wein & Co.* (C-437/97, EU:C:2000:110), t. 31.; i *Hermann* (C-491/03, EU:C:2005:157), t. 16.

22 — Predmet C-82/12 (EU:C:2014:108), t. 20. i 21. Vidjeti i presudu *EKW i Wein & Co.* (C-437/97, EU:C:2000:110), t. 30.; i presudu *Komisija/Francuska* (C-434/97, EU:C:2000:98), t. 26. U predmetu u kojem je donesena provnačena presuda spor se odnosio na stavku autonomnih pokrajini dodanu državnoj stavki porezne stope španjolskog poreza na maloprodaju određenih mineralnih ulja, čija je svrha bila financiranje nekih nadležnosti prenesenih na autonomne zajednice.

23 — Presuda *EKW i Wein & Co.* (C-437/97, EU:C:2000:110), t. 33.; i presuda *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108), t. 25.

NPPN-a, bilo bi potrebno da se prihod od tog poreza obvezno morao koristiti za smanjenje socijalnih troškova i troškova zaštite okoliša posebice vezanih za potrošnju mineralnih ulja koja se oporezuju spomenutim porezom, na način da postoji izravna veza između korištenja prihoda i svrhe tog poreza²⁴.

49. Kad bi se raspodjela OTES-a među talijanskim potrošačima mogla uključiti u kategoriju NPPN-a, zahtjev za posebnom namjenom bio bi ispunjen jer, kao što proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje i iz očitovanja talijanske vlade, iznosi koje prikupe opskrbljivači električnom energijom prenose se na Fond za poravnavanje, koji ih pak raspodjeljuje za svaki od ciljeva od općeg interesa utvrđenih talijanskim zakonodavstvom²⁵. U svakom slučaju, na nacionalnom je sudu da ispita elemente mehanizma OTES-a i provjeri jesu li raspodijeljeni za zakonski predviđenu svrhu te nisu li postali dio državnog proračuna kao javni prihodi, odnosno nisu li namijenjeni postizanju cilja zbog kojeg se ubire davanje.

50. Suprotno tome, smatram da postoje utemeljeni razlozi protiv toga da talijanski mehanizam financiranja OTES-a ispunjava drugi zahtjev na temelju kojeg bi ga se moglo uključiti u područje primjene članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118. U skladu s tim zahtjevom, trebalo bi se raditi o neizravnom davanju sa značajkama sličnima²⁶ bilo onima trošarina usklađenih na razini Unije, bilo onima PDV-a²⁷.

51. Prije nego što iznesem te argumente, možda bi bilo primjereno navesti neke slučajeve u kojima je Sud analizirao mehanizme slične talijanskom sustavu, ali s aspekta njihove usklađenosti s pravilima o državnim potporama, što ga je spriječilo da se izravno očituje o poreznoj ili neporeznoj prirodi tih mehanizama prijenosa OTES-a na potrošače.

52. Sud je u presudi *Association Vent De Colère!* i dr.²⁸ ustvrdio da mehanizam naknade dodatnih troškova, koji financiraju svi krajnji kupci električne energije na državnom području, u skladu s kojim javno tijelo na taj način prikupljene iznose dodjeljuje poduzetnicima koji su korisnici, u skladu sa zakonodavstvom države članice, treba okvalificirati kao državnu intervenciju ili intervenciju putem državnih sredstava u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

24 — *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108), t. 30. – 32.; i mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u istom predmetu (C-82/12, EU:C:2013:694), t. 28. – 30.

25 — Talijanska vlada navodi da u opći proračun države ulazi samo jedan postotak stavke A2 OTES-a elektroenergetskog sustava, koji je namijenjen trošku stavljanja izvan pogona nuklearnih elektrana.

26 — Dovoljna je sličnost, ne i identičnost, s obzirom na to da sudska praksa Suda zahtijeva samo sukladnost s općim sustavom oporezivanja u pravu Unije. U tom smislu vidjeti presudu *EKW i Wein & Co* (C-437/97, EU:C:2000:110), t. 47.

27 — Taj zahtjev podrazumijeva da mora pokazivati sličnosti s trošarinama ili PDV-om, ali ne s obama, jer je riječ o neizravnim porezima, ali s vrlo različitim obilježjima. Kao što je Sud naveo u presudi *EKW i Wein & Co*. (C-437/97, EU:C:2000:110), t. 44., „PDV i trošarine imaju neka nespojiva obilježja. Tako je prvi proporcionalan cijeni robe koja se oporezuje, dok se trošarine prvenstveno obračunavaju na količinu proizvoda. Osim toga, PDV se naplaćuje u svakoj fazi proizvodnog i distribucijskog postupka (pretporez koji se plaća za prethodnu transakciju načelno se može odbiti), dok obveza obračuna trošarina nastaje prilikom puštanja u potrošnju proizvoda koji podliježu plaćanju trošarina (pri čemu ne postoji mehanizam odbitka). U konačnici, PDV obilježava njegova općenitost, dok se trošarina plaća samo na određene proizvode.”

28 — Predmet C-262/12 (EU:C:2013:851), t. 28. i 37.

53. U rješenju Elcogás²⁹ Sud je u tom smislu dodao da je „bespredmetno da iznosi namijenjeni naknadi dodatnih troškova ne dolaze iz posebnog dodatka tarifi za električnu energiju i da predmetni mehanizam financiranja u užem smislu ne spada u kategoriju poreza, poreznog nameta ili parafiskalnog davanja u skladu s nacionalnim pravom”³⁰.

54. Sud je također analizirao usklađenost drugih tarifnih mehanizama u elektroenergetskom sektoru s pravilima Unije o državnim potporama. Ponekad ih je okvalificirao kao parafiskalne namete te je na njih primijenio sudsku praksu o zabrani poreza s istovrsnim učinkom i diskriminatornih unutarnjih davanja. U predmetu Alcoa Transformazioni/Komisija³¹, Sud je dodatan iznos zaračunat talijanskim potrošačima s ciljem odobravanja preferencijalne tarife električne energije energetski intenzivnim industrijama u Italiji, osobito tvornicama aluminijske koje pripadaju društvu Alcoa, okvalificirao, općenito i nedovoljno precizno, kao parafiskalni namet. Naplata tog parafiskalnog nameta prenesena je na Fond za poravnanje, koji je društvu Alcoa izravno vraćao razliku između tarife plaćene društvu ENEL i preferencijalne tarife.

55. Sud je u predmetu Régis Network³² poništio Komisijinu odluku u kojoj je državne potpore koje je Francuska dodijelila lokalnim radijskim postajama i koje su se financirale na temelju parafiskalnog nameta u korist fonda za potporu radijskom emitiranju, koji je francusko zakonodavstvo okvalificiralo kao stvarno davanje, smatrala spojivima s pravom Unije. Osim toga, zadaća Direction générale des impôts (Opća porezna uprava) bila je izračunati, odrediti i naplatiti davanje u korist tog fonda na temelju istih pravila, jamstava i sankcija predviđenih za PDV.

56. Širina kojom je Sud definirao pojam poreza s istovrsnim učinkom i diskriminatornih unutarnjih davanja omogućila mu je da ih proširi na sva novčana davanja koja države članice jednostrano nalože neovisno o njihovoj poreznoj prirodi³³. Stoga smatram primjerenim da Sud povodom ovog zahtjeva za prethodnu odluku zauzme jasnije stajalište (i, ako je moguće, strože i s aspekta doktrine poreznog prava) prilikom kvalificiranja parafiskalnih nameta na način da stvarna davanja naprosto ne izjednači s javnim novčanim davanjima koja nisu porezne prirode.

57. Iako to pojašnjenje nije nužno potrebno za primjenu pravila o državnim potporama ni u slučaju zabrane poreza s istovrsnim učinkom ili diskriminatornih unutarnjih davanja, smatram da je potrebno prilikom tumačenja direktiva o usklađivanju u području oporezivanja, kao što je to u predmetnom slučaju.

29 — Predmet C-275/13 (EU:C:2014:2314), t. 31. Španjolski Tribunal Supremo (Vrhovni sud) u tom je slučaju iznio dvojbe o državnom izvoru sredstava koje je primilo društvo Elcogás jer mehanizam financiranja nije u užem smislu ulazio u kategoriju poreza, poreznog nameta ili parafiskalnog davanja, nego u kategoriju dodatnog troška elektroenergetskog sustava.

30 — Španjolski mehanizam iz predmeta Elcogás uvelike je sličan talijanskom sustavu OTES-a jer je konačna tarifa primijenjena na potrošače električne energije i korisnike prometnih i distribucijskih mreža uključivala element koji je, zajedno s cijenom energije, bio namijenjen plaćanju poduzetnicima u elektroenergetskom sektoru kao vjerovnicima kako dobavljene energije i upotrebe mreža, tako i drugih „stalnih troškova sustava”, među kojima je bio i doprinos Elcogásu. Osim toga, sredstva iz „zajedničkog fonda” koji su financirali potrošači električne energije i korisnici mreža dodijeljena su *a posteriori* na temelju mehanizma namire plaćanja, kojim je upravljalo državno tijelo, a koje je u skladu sa zakonskim kriterijima i bez bilo kakve diskrecijske ovlasti primalo ta sredstva te obračunavalo i isplaćivalo iznose koji su pripadali svakom korisniku sustava (Rješenje Elcogás, C-275/13, EU:C:2014:2314, t. 15. i 16.). U tom smislu vidjeti rješenje Alcoa Transformazioni/Komisija (C-604/14 P, EU:C:2016:54), koje je doneseno kasnije.

31 — C-194/09 P, EU:C:2011:497, t. 14.

32 — C-333/07, EU:C:2008:764.

33 — Vidjeti, primjerice, mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Mengozzija u predmetu Essent Netweerk Noord (C-206/06, EU:C:2008:33), t. 40. – 44., u kojem je kao parafiskalni namet (koji je obuhvaćen pojmom poreza s istovrsnim učinkom kao i carinska pristojba ili unutarnje davanje) kvalificirao nizozemsko povećanje cijene, koje je bilo privremeno naloženo za potrošnju električne energije i koje su naplaćivali mrežni operatori, koji su ga zatim prenijeli na zajedničko društvo-kćer nacionalnih proizvođača električne energije. To je društvo, u skladu s navedenim zakonodavstvom, bilo obvezno zadržati jedan dio tog prihoda za pokriće izgubljenih investicija nastalih zbog investicija koje je provelo to društvo ili poduzetnici proizvođači prije otvaranja tržišta tržišnom natjecanju te na državu prenijeti mogući višak. Prema mišljenju nezavisnog odvjetnika P. Mengozzija, sporno povećanje ima obilježja koja ga razlikuju od klasičnog davanja (točka 41. njegova mišljenja).

58. Smatram da postoje dva ključna argumenta koja podupiru tvrdnju da OTES-i, koje *pro quota* plaćaju potrošači električne energije, ne proizlaze iz porezne obveze. Prvi se odnosi na njihovu prirodu jer je riječ o stvarnom novčanom davanju, koje je nedvojbeno uvedeno talijanskim zakonom, ali koje nije porezne prirode³⁴. Čak i da se prihvati da ukupni iznosi koje predstavlja imaju prirodu državnih sredstava, za potrebe njihove eventualne klasifikacije kao državnih potpora, to im još ne daje obilježja (ili prirodu) poreza.

59. Doprinos za plaćanje OTES-a ne može se okvalificirati kao porez za potrebe ovog predmeta (odnosno u vezi s Direktivom 2003/96 i Direktivom 2008/118) jer nema poreznu strukturu koja je slična usklađenim trošarinama ili PDV-u. Podsjećam da je taj potonji uvjet neophodan za uključivanje u kategoriju NPPN-a u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118.

60. Javna novčana davanja, za razliku od davanja, ne stvaraju prihode koji zatim postaju dio državnih proračuna kako bi se zadovoljile opće ili posebne javne potrebe koje trebaju financirati nacionalna tijela. Taj čimbenik (stvaranje „prihoda u korist javnih tijela”) Sud je prepoznao kao element koji je svojstven porezima³⁵.

61. Talijanski elektroenergetski sustav (a ne porezni) od potrošača električne energije naplaćuje iznose koji su namijenjeni pokriću nekih troškova svojstvenih tom sustavu, u skladu s odlukom zakonodavca. Javno tijelo koje njima upravlja (Fond za poravnavanje) djeluje samo kao fond za depozite i poravnanja u koji pristizu prihodi kako bi se raspodijelili na način koji je unaprijed utvrđen u talijanskom zakonodavstvu. Primatelji prikupljenih prihoda nisu javni subjekti, nego određeni poduzetnici ili drugi primatelji iznosa koji odgovaraju troškovima koje pokriva taj mehanizam. Prikupljeni iznosi za doprinos OTES-ima stoga nisu prihodi koji se uplaćuju u proračun države ili nekih od njezinih tijela te koji se zatim namjenjuju financiranju posebnog troška³⁶. Stoga ih se u tehničko-pravnom smislu teško može okvalificirati kao poreze.

62. Drugi je argument u prilog toj tvrdnji taj da u okviru mehanizma raspodjele OTES-a nema intervencije nacionalnih poreznih tijela, koja također ne smiju provoditi uobičajene ovlasti javnih financija. Ako potrošač ne plaća postotak koji poduzetnik opskrbljivač uključuje u svoj račun za električnu energiju s naslova OTES-a (i koji se zatim prenosi Fondu za poravnavanje), ne djeluju službenici porezne uprave: eventualni spor između poduzetnika i potrošača, također s te osnove, treba se riješiti pred redovnim sudom.

34 — Vidjeti Lavilla Rubira, J. J., „Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias impuestas a las empresas que operan en el sector eléctrico”, str. 69. – 102.; i Gómez-Ferrer Rincón, R., „Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria”, str. 31. – 67., u: López Ramón, F. (ur.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015.

35 — U presudi *Air Transport Association of America* i dr. (C-366/10, EU:C:2011:864), t. 143., Sud, u vezi sa sustavom trgovanja emisijskim jedinicama Unije, navodi da „za razliku od poreza, davanja ili pristojbi kojima se oporezuje potrošnja goriva, sustav uveden Direktivom 2003/87, kako je izmijenjena Direktivom 2008/101, osim što nema za cilj stvaranje prihoda u korist javnih tijela, ni na koji način ne omogućava da se na temelju porezne osnovice i stope utvrđenih *a priori* izračuna iznos obračunat po toni potrošenog goriva za sve letove ostvarene u kalendarskoj godini” (bez isticanja u izvorniku). Iz te tvrdnje proizlazi, *a sensu contrario*, da postojanje davanja u pravu Unije zahtijeva stvaranje javnog prihoda.

36 — Sud je u presudi *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185), t. 23., analizirao doprinos za strukovno osposobljavanje koji su društva trebala plaćati ovisno o svojim troškovima plaća. Prihodi od tog doprinosa dodjeljivali su se odjelu fonda za tržište rada koji je potpore isplaćivao ustanovama za strukovno osposobljavanje u Mađarskoj. Sud je smatrao da to što se doprinos uplaćuje u fond koji je odvojen od središnjeg državnog proračuna i namijenjen posebnoj upotrebi ne onemogućava da taj doprinos ulazi u područje oporezivanja. Sredstva od doprinosa u navedenom su slučaju bili javni prihodi koje su prikupila mađarska tijela, samo s jednom osobitošću, a to je da su bili namijenjeni posebnom dijelu proračuna.

63. Novčano davanje s takvim obilježjima ne može se okvalificirati kao NPPN u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 ako se ne temelji na sustavu naplaćivanja i sankcioniranja s ovlastima porezne uprave, koje osiguravaju učinkovitost ubiranja PDV-a i trošarina, neovisno o tome jesu li usklađene ili ne. U okviru talijanskog mehanizma OTES-a ne postoji sustav za „nadzor poreza” usporediv s onim u slučaju PDV-a i usklađenih trošarina, kao što to izričito zahtijeva navedeni članak 1. stavak 2. te direktive, kako bi države članice uvele neizravne poreze na trošarinsku robu, kao što je električna energija.

64. U konačnici, smatram da: a) mehanizam financiranja OTES-a ne treba smatrati NPPN-om u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 i b) posljedično, sustav pogodnosti uspostavljen u korist energetske intenzivnih poduzetnika, kao što je utvrđen talijanskim propisima koje je naveo sud *a quo*, nije obuhvaćen pojmom „sniženja poreza” utvrđenim u članku 17. stavku 1. Direktive 2003/96. Stoga se država članica može odlučiti za sustav pogodnosti u korist energetske intenzivnih poduzetnika pod uvjetom da je sukladan s odredbama prava Unije u području državnih potpora³⁷.

65. U slučaju da Sud, suprotno od navedenog, odluči da mehanizam za pokriće OTES-a koji upotrebljava Italija ima poreznu prirodu, trebalo bi ga smatrati neizravnim porezom u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, u kojem bi se slučaju primjenjivala Direktiva 2003/96. U tom slučaju, energetske intenzivni poduzetnici imali bi pravo na sniženja poreza iz članka 17. Direktive 2003/96 jer ta odredba predviđa, naravno u tamo predviđenim okvirima, da je potrebno smanjiti porezno opterećenje koje proizlazi iz usklađene trošarine na električnu energiju, kao i iz neusklađenih neizravnih poreza.

C. Drugo prethodno pitanje: usklađenost nacionalnog sustava sniženja poreza, koji ide u korist samo energetske intenzivnih poduzetnika u proizvodnom sektoru, s Direktivom 2003/96

66. Kao odgovor na prvo pitanje predložio sam da mehanizam za plaćanje OTES-a ne ulazi u područje primjene Direktive 2008/118, iz čega također proizlazi da ne ulazi u područje primjene Direktive 2003/96. Ako Sud prihvati tu argumentaciju, ne bi trebalo odgovarati na drugo pitanje koje je uputio Consiglio di Stato (Državno vijeće).

67. Ipak, o tom ću se pitanju očitovati podredno, za slučaj da Sud prihvati da se doprinosi talijanskih potrošača električne energije za OTES mogu okvalificirati kao jedan od NPPN-a u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, i da se na njih stoga primjenjuje Direktiva 2003/96.

68. U tom slučaju, smatram da odgovor na drugo pitanje ne stvara prevelike poteškoće. Članak 5. Direktive 2003/96 dopušta državama da oporezivanje električne energije razlikuju s obzirom na to upotrebljava li se u poslovne ili privatne svrhe. Članak 11. stavak 1. kao poslovnu uporabu utvrđuje korištenje od strane nekog poslovnog subjekta (poduzeća) koji obavlja gospodarske aktivnosti utvrđene u drugom podstavku tog članka, odnosno „sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući aktivnosti u rudarstvu i poljoprivredi, te stručno djelovanje”. Energetske intenzivni poduzetnici, kojima pogoduje talijansko zakonodavstvo, električnu energiju nedvojbeno upotrebljavaju u poslovne svrhe u okviru svojih gospodarskih aktivnosti.

69. Članak 11. stavak 4. Direktive 2003/96 državama članicama također omogućuje da „ogranič[e] područje primjene snižene razine oporezivanja na poslovnu uporabu”. Odredba im stoga daje slobodu da manje porezno opterećenje utvrde za određena područja proizvodnje, ali ne za sva. Smatram da je nacionalno zakonodavstvo, kao što je talijansko, koje tu poslovnu uporabu ograničava samo na proizvodni sektor sukladno s Direktivom 2003/96.

37 — U vezi s energentima koji su isključeni iz područja primjene Direktive 2003/96, Sud je utvrdio da ih države članice načelno mogu oporezivati ako svoju ovlast provode u skladu s pravom Unije (presude Fendt Italiana, C-145/06 i C-146/06, EU:C:2007:411, t. 38. i 41.; i X, C-426/12, EU:C:2014:2247, t. 30).

70. Osim toga, članak 17. stavak 1. Direktive 2003/96 državama članicama dopušta da primijene sniženja poreza na potrošnju električne energije za neke energetski intenzivne poduzetnike³⁸ te državama ponovno daje slobodu da mogu „primjenjivati i restriktivnija načela, uključujući prodajnu vrijednost, kao i definicije u vezi s procesima i granama”.

71. Talijanski propis odnosi se na tu odredbu Direktive 2003/96 jer sadržava definiciju velikog potrošača energije (koju upotrebljava sama Direktiva) i, osim toga, u okviru margine prosudbe iz članka 17. stavka 1., porezne pogodnosti dodjeljuje samo poduzetnicima koji djeluju u proizvodnom sektoru. Direktiva 2003/96 ni na koji način ne zabranjuje da se poduzetnicima iz drugih sektora (kao što je sektor zdravstvenih usluga, kojem pripada Fondazione Santa Lucia) ne priznaju porezne pogodnosti. Ne može je se smatrati diskriminatornom zato što, upotrebom općih kategorija, razlikuje jedne poduzetnike (one iz proizvodnog sektora) od drugih, s obzirom na unaprijed utvrđene objektivne kriterije, kao što je njihova pripadnost posebnom području gospodarske aktivnosti koja, prema mišljenju zakonodavca, zahtijeva posebne mjere.

72. U potpunosti se slažem s ocjenom Consiglio di Stato (Državno vijeće) da članak 17. Direktive 2003/96 nacionalnim tijelima daje ovlast da se odluče između sljedećeg: a) ne priznati poticaje nijednom velikom potrošaču energije; b) priznati ih svim energetski intenzivnim poduzetnicima; ili c) priznati ih samo nekim poduzetnicima koji su veliki potrošači energije, koji djeluju u konkretnim sektorima koje su utvrdila nacionalna tijela kako bi se postigli konkretni ciljevi od općeg interesa.

73. Stoga, ako bi Sud smatrao da je mehanizam kao što je to OTES, koji je uređen talijanskim zakonodavstvom, NPPN, članak 17. Direktive 2003/96 državama članicama dopušta da sniženja tog davanja primijene na velike potrošače energije i da ih pritom ograniče na poduzetnike u proizvodnom sektoru.

IV. Zaključak

74. U skladu s prethodnim razmatranjima, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je postavio Consiglio di Stato (Državno vijeće, Italija) odgovori na sljedeći način:

- „1. Pogodnosti utvrđene u korist određenih ‚velikih potrošača energije’, koje im omogućavaju smanjenje doprinosa općim troškovima elektroenergetskog sustava, nisu obuhvaćene pojmom ‚sniženja poreza’ iz članka 17. stavka 1. Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije, s obzirom na to da se mehanizam za plaćanje tih općih troškova ne može okvalificirati kao neizravni porez za posebne namjene u smislu članka 1. stavka 2. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ.
2. Ako bi doprinos za plaćanje općih troškova elektroenergetskog sustava predstavljao neizravni porez za posebne namjene u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, države članice bi, u skladu s člankom 17. Direktive 2003/96, mogle utvrditi sniženja poreza na toj osnovi u korist velikih potrošača energije koja pripadaju proizvodnom sektoru.”

38 — Konkretno, kad je riječ o „poslovn[o]j jedinici[i], kako je navedeno u članku 11., u kojoj nabava energenata i električne energije iznosi najmanje 3,0 % vrijednosti proizvodnje ili nacionalni energetski porez koji se naplaćuje iznosi najmanje 0,5 % dodane vrijednosti”.