



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
MACIEJA SZPUNARJA,  
predstavljeni 22. februarja 2018<sup>1</sup>

**Zadeva C-49/17**

**Koppers Denmark ApS  
proti  
Skatteministeriet**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,  
ki ga je vložilo Østre Landsret (višje sodišče za vzhodno regijo, Danska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Obdavčitev energentov in električne energije – Direktiva 2003/96/ES – Člen 21(3) – Poraba energentov na območju obrata, v katerem se proizvajajo energenti – Energenti, ki se uporabljajo drugače kot za pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje – Uporaba topila kot goriva v obratu za destilacijo katrana“

### Uvod

1. Pravno vprašanje, na katero je treba odgovoriti v obravnavani zadevi, se v bistvu nanaša na razmerje med vrsto določb Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije.<sup>2</sup> Priznati je treba, da ta direktiva ni zgled jasnega in logičnega oblikovanja pravnih predpisov, tako da je v zvezi z njo težko opraviti povsem skladno in z vsakega vidika zadovoljivo razlago. Vendar menim, da je na podlagi analize določb, ki so predmet zanimanja predložitvenega sodišča, opravljene ob upoštevanju drugih določb te direktive, mogoče nedvoumno odgovoriti na vprašanja za predhodno odločanje, čeprav ta odgovor z vidika doslednosti ureditve iz Direktive ne bo povsem zadovoljiv.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

2. Člen 1 Direktive 2003/96 določa, da morajo „[d]ržave članice [...] uvesti obdavčitev energentov in električne energije v skladu s to direktivo“.

3. Člen 2 te direktive področje njene uporabe določa tako:

„1. V tej direktivi se izraz ‚energenti‘ uporablja za izdelke:

[...]

<sup>1</sup> Jezik izvornika: poljščina.

<sup>2</sup> UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405.

(b) iz oznak KN 2701, 2702 in [od] 2704 do 2715;

[...]

4. Ta direktiva ne velja za:

[...]

(b) naslednjo uporabo energentov in električne energije:

- energente, ki se uporabljajo za druge namene kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje,

[...]“.

4. Člen 21 Direktive 2003/96 določa:

„1. Razen splošnih določb, ki opredeljujejo obdavčljiv dogodek[,] in določb o plačilu, ki jih opredeljuje Direktiva 92/12/EGS<sup>3</sup>, znesek davka od energentov prav tako zapade v plačilo ob nastopu enega od obdavčljivih dogodkov iz člena 2(3).

[...]

3. Poraba energentov na območju obrata za proizvodnjo energentov se ne šteje za obdavčljiv dogodek, ki bi imel za posledico obdavčitev, če gre za porabo energentov, ki se proizvajajo na območju obrata. [...] Kadar se energenti uporabljajo za namene, ki niso povezani s proizvodnjo energentov in zlasti za pogon vozil, se to obravnava kot obdavčljiv dogodek, ki ima za posledico obdavčitev.

[...]“.

### ***Nacionalno pravo***

5. V skladu s podatki iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je bilo v obdobju, upoštevnem za dejansko stanje v zadevi, topilo, ki se je uporabljalo kot gorivo za ogrevanje, na Danskem obdavčeno v skladu s členom 1(3) Mineralolieafgiftsloven (danski zakon o davku na mineralna olja), členom 1(1), točka 1, Kuldioksidafgiftsloven (danski zakon o davku na ogljikov dioksid) in členom 1(1) Svovlafgiftsloven (danski zakon o davku na žveplo).

6. S členom 7(3) danskega zakona o davku na ogljikov dioksid in členom 8(4) danskega zakona o davku na žveplo je bil v nacionalno pravo prenesen člen 21(3) Direktive 2003/96. Člen 7(3) danskega zakona o davku na ogljikov dioksid je v različici, ki se je uporabljala v obdobju, upoštevnem za dejansko stanje v zadevi, določal:

„Energenti, ki spadajo na področje uporabe člena 2(1) in se uporabljajo neposredno v proizvodnji enakovrednega energenta, so oproščeni davka na ogljikov dioksid. Vendar to ne velja za energente, ki se uporabljajo kot pogonsko gorivo.“

3 Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179). Ta direktiva je veljala v obdobju, ko je nastalo dejansko stanje v postopku v glavni stvari. V skladu s členom 5(1) te direktive je pri trošarini za energente obdavčljivi dogodek njihova proizvodnja ali uvoz na ozemlje Unije.

Člen 8(4) danskega zakona o davku na žveplo pa je v različici, ki se je uporabljala v obdobju, upoštevnem za dejansko stanje v zadevi, določal:

„Energenti, ki spadajo na področje uporabe člena 1 in se uporabljajo neposredno v proizvodnji enakovrednega energenta, so oproščeni davka na žveplo. Vendar to ne velja za energente, ki se uporabljajo kot pogonsko gorivo.“

### **Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje**

7. Koppers Denmark ApS (v nadaljevanju: Koppers Denmark) je družba danskega prava. V svojem obratu v Nyborgu (Danska) s prečiščevanjem in destilacijo premogovega katrana proizvaja vrsto izdelkov, vključno s topilom, ki obsega približno od 3 do 4 % proizvodnje. Vsi ti izdelki so uvrščeni pod oznaki KN 2707 in 2708.

8. Topilo je med izdelki, ki jih družba Koppers Denmark proizvaja v obratih v Nyborgu, edino, ki ga ta družba uporablja kot gorivo za ogrevanje in na katerega je treba zato načeloma plačevati davke na energente. Drugi izdelki, ki se sicer lahko uporabijo kot gorivo za ogrevanje, pa se za ta namen ne uporabljajo in zato niso obdavčeni z davki na energente.

9. Proizvodnja poteka v obratu za destilacijo premogovega katrana in obratu za proizvodnjo naftalena. Oba obrata sta med seboj povezana in odvisna od sistema skupne oskrbe s toploto in skupnega nadzora procesov. Ostanke iz obrata za destilacijo premogovega katrana se nadalje predelajo v obratu za proizvodnjo naftalena, topilo, proizvedeno v tem obratu, pa se nato uporablja kot gorivo v obratu za destilacijo premogovega katrana. Topilo se dalje uporabi kot dodatno gorivo za sežiganje destilacijskega plina iz obrata za destilacijo premogovega katrana in obrata za proizvodnjo naftalena. Toplota, ki nastane pri sežiganju, se ponovno uporabi v teh obratih.

10. Družba Koppers Denmark je sprva štela, da se za uporabo topila plačujejo davki na energente, vendar je z dopisoma z dne 13. novembra 2008 in 22. decembra 2008 zahtevala vračilo davka za obdobje od 1. oktobra 2005 do 31. decembra 2007. Danski davčni organ (SKAT) je 24. septembra 2010 ugotovil, da družba Koppers za porabo topila kot goriva za ogrevanje v obratu za destilacijo premogovega katrana ni oproščena plačila davka, saj se topilo ne uporablja v proizvodnji enakovrednih energentov, ker proizvedeni izdelki niso obdavčljivi.

11. Družba Koppers je zoper navedeno odločbo vložila pritožbo pri Landsskatteretten (nacionalna komisija za pritožbe v zvezi z davki), ki je 8. junija 2015 potrdila odločbo SKAT, med drugim zato, ker poraba topila kot goriva za ogrevanje ne spada na področje uporabe člena 21(3) Direktive 2003/96, saj se to topilo ne uporablja za proizvodnjo energentov, ki spadajo na področje uporabe Direktive. Družba Koppers je 7. septembra 2015 zoper odločbo Landsskatteretten vložila tožbo pri Retten i Svendborg (okrožno sodišče v Svendborgu, Danska), ki je ugotovilo, da se zadeva nanaša na vprašanja bistvenega pomena, ter zato v skladu s členom 226(1) Retsplejeloven (danski zakon o pravosodju) odločanje o njej na prvi stopnji odstopilo Østre Landsret (višje sodišče za vzhodno regijo, Danska).

12. To sodišče je imelo dvome glede pravilne razlage člena 21(3) Direktive 2003/96, zato je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali je treba člen 21(3) Direktive [2003/96] razlagati tako, da je poraba energentov lastne proizvodnje za proizvodnjo drugih energentov oproščena davka v okoliščinah, kot so obravnavane v postopku v glavni stvari, v katerih se proizvedeni energenti ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje?“

2. Ali je treba člen 21(3) Direktive [2003/96] razlagati tako, da lahko države članice omejijo področje uporabe oprostitve, tako da to zajema le porabo energentov, uporabljenih v proizvodnji enakovrednega energenta (to je energenta, ki je tako kot porabljeni energent prav tako obdavčen)?“

13. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je v sodno tajništvo Sodišča prispel 1. februarja 2017. Pisna stališča so predložile družba Koppers Denmark, danska vlada in Evropska komisija. Vse so se udeležile obravnave, opravljene 10. januarja 2018.

## **Analiza**

### ***Prvo vprašanje za predhodno odločanje***

#### *Uvodni preudarki*

14. Naj spomnim, da se prvo vprašanje za predhodno odločanje nanaša na to, ali glede na člen 21(3) Direktive 2003/96 to, da proizvajalec energenta tega porabi kot gorivo za ogrevanje pri proizvodnji drugih energentov, pomeni obdavčljivi dogodek za davek na energente, če tako proizvedeni energenti niso niti namenjeni za uporabo niti se ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje.

15. Pri tem je bistveno pravno vprašanje razlaga pojma energentov v kontekstu izdelkov, ki so sicer zajeti v opredelitvi energentov iz člena 2(1) Direktive 2003/96, vendar niti niso namenjeni za uporabo niti se ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, zaradi česar se v skladu s členom 2(4)(b), prva alinea, navedene direktive ta zanje ne uporablja.

16. Družba Koppers Denmark zavzema stališče, da je treba določbo člena 21(3) Direktive 2003/96 razlagati dobesedno, zaradi česar je treba v njej uporabljeni pojem energentov razumeti tako, da obsega vse izdelke, ki so zajeti v opredelitvi iz člena 2(1) te direktive. Danska vlada in Komisija pa menita, da je treba omenjeno opredelitev energentov razlagati ob upoštevanju izključitve iz člena 2(4)(b), prva alinea, Direktive. Po njunem mnenju so torej v pojmu energentov, uporabljenem v členu 21(3) Direktive, zajeti le izdelki, ki spadajo na področje uporabe Direktive, se pravi ti, ki so namenjeni za uporabo ali se uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje.

17. Na prvi pogled bi se lahko zdelo, da gre pri obratu iz člena 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96 glede na to, da naj bi se v njem kot gorivo za ogrevanje uporabljali energenti, proizvedeni v tem obratu, že po sami definiciji za obrat, v katerem se proizvajajo energenti, zaradi česar se omenjena določba samodejno uporabi. Vendar to najbrž ni bil namen zakonodajalca, saj bi v tem primeru izgubila smisel določba člena 21(3), drugi stavek, te direktive, v kateri je govora o energentih in električni energiji, ki se ne proizvajajo na območju obrata in se v njem porabljajo za proizvodnjo drugih energentov. V členu 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96 gre po mojem mnenju za končno proizvodnjo obrata, in ne za stranske izdelke, ki so nato porabljeni v procesu proizvodnje drugih izdelkov. Za zadnjenavedeni primer bi se eventualno lahko uporabila določba člena 21(6)(a) zadevne direktive; za uporabo njenega člena 21(3) pa je potrebno, da pomenijo energenti končno proizvodnjo obrata.

18. Glede na to je treba opraviti analizo razmerja med opredelitvijo energentov iz člena 2(1) Direktive 2003/96 in določbo člena 2(4)(b), prva alinea, te direktive. Na podlagi besedila obeh določb sta mogoči različni razlagi. V skladu z eno od njiju bi bil pojem energentov zožen na izdelke, ki se ne uporabljajo drugače kot za pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. V skladu z drugo mogočo razlago pa bi bili s členom 2(4)(b) Direktive 2003/96 izdelki, ki so v njem navedeni, izvzeti iz obdavčitve, ki je predmet harmonizacije na podlagi te Direktive, vendar ta člen ne bi vplival na obseg pojmov, ki se v njej uporabljajo.

### *Ozka razlaga pojma energentov*

19. Prva od teh možnosti bi bila skladna z razlogovanjem danske vlade in Komisije. Člen 2(4)(b) Direktive 2003/96 bi bilo treba tako razumeti kot določbo, s katero se na splošno zožuje področje uporabe te direktive. Prva alineja te določbe bi torej pomenila natančnejšo zamejitev opredelitve pojma „energenti“ iz člena 2(1) te direktive, posledica tega pa bi bila, da bi bilo treba vsako uporabo tega pojma v nadaljnjih določbah razumeti tako, da so z njim zajeti izključno ti izdelki iz kategorij, navedenih v členu 2(1), ki se ne uporabljajo drugače kot za pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje.

20. Na podlagi člena 21(3) Direktive 2003/96 bi bilo tedaj treba sklepati, da uporaba energentov za gorivo za ogrevanje pri proizvodnji drugih energentov ne pomeni obdavčljivega dogodka, ki ima za posledico obdavčitev, le v primeru, če se ti drugi energenti ne uporabljajo drugače kot za pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. Ta sklep se zdi logično utemeljen. Tako lahko namreč le izdelki, ki so predmet obdavčitve na podlagi določb zadevne direktive, vplivajo na raven obdavčitve drugih izdelkov, zajetih s to direktivo.

21. Vendar ima ta razlaga vrsto pomanjkljivosti, zaradi katerih je po mojem mnenju ni mogoče sprejeti.

### *Kritika ozke razlage pojma energentov – jezikovni argumenti*

22. Z vidika besedila določb Direktive 2003/96 se z zgornjo razlago ne upošteva tega, da se s členom 2(4)(b) Direktive 2003/96 iz njenega področja uporabe ne izključuje „izdelkov, naštetih v odstavku 1“, ali izdelkov iz določenih oznak kombinirane nomenklature, ki se ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. V prvi alineji te določbe je jasno določeno, da se Direktiva 2003/96 ne uporablja za „*energente*, ki se uporabljajo za druge namene kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje“.<sup>4</sup>

23. To pomeni, da izdelki, ki so zajeti z opredelitvijo iz člena 2(1) Direktive 2003/96, a se ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, sicer niso vključeni v področje uporabe te direktive, vendar se štejejo za energente v smislu njenih določb. Ta sklep je potrjen z dejstvom, da je v sami opredelitvi energentov iz člena 2(1) te direktive v zvezi z nekaterimi kategorijami izdelkov določen pridržek, da so ti izdelki energenti, če se uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. Tako je v primeru izdelkov, navedenih v členu 2(1)(a), (d) in (h) zadevne direktive. V drugih primerih – zlasti pri izdelkih iz točke (b) te določbe, ki so predmet spora v glavni stvari – pa tak pridržek ni določen.

24. Komisija v svojih pisnih stališčih to dejstvo pojasnjuje tako, da so v nekaterih kategorijah iz člena 2(1) Direktive 2003/96 zajeti izdelki, ki se praviloma ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, zaradi česar je zakonodajalec določil, da gre pri teh izdelkih za energente le, če se uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. Izdelki iz preostalih kategorij pa se po mnenju Komisije običajno uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, zaradi česar takšen pridržek ni potreben.

25. Vendar pa je dejstvo, da so v večini kategorij izdelkov, naštetih v členu 2(1) Direktive 2003/96, zajeti – čeprav v različnih razmerjih – tako izdelki, ki se ali se lahko uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, kot izdelki, ki jih tako ni mogoče uporabljati ali se tako ne uporabljajo. Če bi zakonodajalec za natančno razmejitev energentov od drugih izdelkov hotel uporabiti merilo načina uporabe, bi zadostovalo, če bi v opredelitvi energentov vključil ustrezni splošni pridržek. Vendar je hotel zakonodajalec izdelke, ki se sploh ne štejejo za energente, če se ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, očitno razlikovati od izdelkov, ki se štejejo za energente v smislu Direktive, vendar pa se ta zanje ne uporabi, če (in dokler) se ne uporabljajo za ta namen. Zaradi tega

<sup>4</sup> Moj poudarek.



po mojem mnenju člena 2(4) Direktive 2003/96 ni mogoče šteti za integralen element opredelitve energentov in na podlagi tega sklepati, da so vsakič, ko je v Direktivi ta pojem uporabljen, iz njega izključeni izdelki, ki se ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, čeprav ustrezajo opredelitvi iz njenega člena 2(1).

26. Podobno me ne prepriča argument Komisije, oprt na obveznosti enotne razlage pojma „energenti“ iz člena 21(3) Direktive 2003/96. V skladu s trditvijo Komisije se ta pojem v okviru navedene določbe nanaša tako na izdelke, ki se v zadevnem obratu uporabljajo pri proizvodnji drugih energentov (imenoval jih bom „vmesni izdelki“), kot na končne izdelke. Ker pa se vmesni izdelki uporabljajo kot gorivo za ogrevanje, tako da se določbe Direktive zanje morajo uporabiti, se morajo te določbe uporabiti tudi za končne izdelke, ki jih na podlagi člena 2(4) Direktive 2003/96 torej ni mogoče izključiti iz področja njihove uporabe.

27. Isti pojem je v okviru enega pravnega akta – in *a fortiori* ene določbe – seveda treba razlagati enako. Vendar ima zgoraj opisano razlogovanje Komisije po mojem mnenju napako, ki je v logiki znana kot *petitio principii*. Očitno je, da se v postopku proizvodnje končnih izdelkov vmesni izdelek mora uporabiti kot gorivo za ogrevanje. Drugačna uporaba tega izdelka namreč ne bi mogla pomeniti obdavčljivega dogodka, ki ima za posledico obdavčitev, v skladu z Direktivo 2003/96, tako da prav tako ne bi bilo možnosti morebitne uporabe člena 21(3) te direktive. Pogoj za to, da se energent uporabi kot gorivo za ogrevanje, je v tem primeru torej neizogibno izpolnjen. Vendar to ne izhaja iz uporabe člena 2(4)(b), prva alineja, zadevne direktive za razlago pojma „energenti“ v zvezi z vmesnimi izdelki, temveč iz njihove *dejanske* uporabe kot gorivo za ogrevanje.

28. Komisija je s tem, da je to dejansko uporabo vmesnih izdelkov ekstrapolirala na razumevanje pojma „energenti“ v zvezi s končnimi izdelki, torej napravila zgoraj omenjeno napako v logičnem sklepanju. Člen 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96 pa je mogoče razumeti tako, da „zaradi uporabe izdelkov, zajetih z opredelitvijo iz člena 2(1) te direktive, kot goriva za ogrevanje pri proizvodnji drugih izdelkov, zajetih s to opredelitvijo, ne nastane obveznost obračuna davka“. Tako razumevanje je povsem smiselno brez potrebe po sklicevanju na člen 2(4) navedene direktive. Zaradi načela enotne razlage istega pojma v okviru ene določbe torej ni izključena taka razlaga pojma „energenti“, v skladu s katero ta označuje vse izdelke, zajete z opredelitvijo iz člena 2(1) Direktive 2003/96.

29. Vendar so temeljni razlogi, zaradi katerih po mojem mnenju ni mogoče sprejeti teze o nujnosti skupne razlage člena 2(1) in (4) Direktive 2003/96, sistemski.

#### *Analiza člena 2(4)(b), prva alineja, Direktive 2003/96 glede na druge določbe te direktive*

30. V skladu s členom 2(2) Direktive 2003/96 se ta uporablja ne le za energente iz odstavka 1 tega člena, temveč tudi za električno energijo. Ta je podobno kot energenti obdavčena v skladu s to direktivo, čeprav pod nekoliko drugačnimi pogoji. Obenem se ta direktiva v skladu z njenim členom 2(4)(b), tretja in četrta alineja, za električno energijo ne uporablja, če se ta „poglavitno uporablja za kemijsko redukcijo in elektrolitične in metalurške procese“ ter „kadar predstavlja več kot 50 % stroška izdelka“. Na podlagi člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 pa morajo biti iz obdavčitve izvzeti „energent[i] in električn[a] energij[a], ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije [...]“.

31. V skladu z vsemi načeli razlage pravnih določb je treba vse alinee iz člena 2(4)(b) Direktive 2003/96 razlagati tako, kot da imajo enak učinek, v smislu, da morajo biti v enakem razmerju do preostalih določb Direktive. Če bi se torej štel, da je s členom 2(4)(b), prva alineja, te direktive opredelitev pojma „energenti“ iz odstavka 1 tega člena zožena, zaradi česar je treba izhajati iz tega, da v tem pojmu v nadaljnjih določbah niso zajeti izdelki, ki se uporabljajo drugače kot za pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, bi moralo po analogiji enako veljati za električno energijo, ki se uporablja na način, opisan v členu 2(4)(b), tretja in četrta alineja, Direktive. Električna energija, ki se uporablja za kemijsko

redukcijo in elektrolitične in metalurške procese, ter električna energija, ki predstavlja več kot 50 % stroška izdelka, ne bi bili zajeti v pojmu električne energije v smislu Direktive 2003/96. Zato prav tako ne bi mogli imeti učinkov v zvezi z obdavčitvijo drugih izdelkov, za katere se uporabljajo določbe te direktive.

32. To pa bi v okviru člena 14(a) Direktive 2003/96 privedlo do absurdnih sklepov, saj bi pomenilo, da energenti in električna energija, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ki se uporablja za kemijsko redukcijo ter elektrolitične in metalurške procese, ter električne energije, ki predstavlja več kot 50 % stroška izdelka, ne bi bili oproščeni in bi se torej obdavčili pod splošnimi pogoji, določenimi v Direktivi. Takega sklepa pa ni mogoče sprejeti, in sicer iz treh razlogov.

33. Prvič, električna energija je po tem, ko je proizvedena, prenesena v omrežje, iz katerega uporabniki ob posredovanju distributerjev odvzemajo določene količine energije. Zato ni neposredne povezave med konkretnim proizvajalcem in električno energijo, ki jo proizvede, ter konkretnim uporabnikom. Take povezave *a fortiori* ni med proizvajalcem ali distributerjem energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, in uporabnikom te energije. Identifikacija in naknadna obdavčitev energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ki se uporablja za kemijsko redukcijo ter elektrolitične in metalurške procese, bi bili torej zelo težavni, če ne kar nemogoči. Še težje bi bilo to v primeru energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ki predstavlja več kot 50 % stroškov drugih izdelkov.

34. Drugič, zaradi take selektivne obdavčitve energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, glede na način uporabe te energije ali njen delež v stroških proizvodnje drugih izdelkov bi – tudi če bi bila mogoča – izključitev, določena v členu 2(4)(b), tretja in četrta alineja, Direktive 2003/96, izgubila smisel. Električna energija, ki se uporablja na način, opisan v navedeni določbi, namreč sicer ne bi bila obdavčena neposredno, vendar bi njena cena vsebovala davek na energente, uporabljene za njeno proizvodnjo, katerega breme bi bilo skladno z značajem posrednih davkov vsekakor prevaljeno na uporabnike te energije.

35. Tretjič, taka razlaga bi bila nazadnje prav tako v nasprotju z načelom, izraženim v členu 21(5) Direktive 2003/96, v skladu s katerim je električna energija predmet obdavčitve v trenutku dobave s strani distributerja. Tak način opredelitve obdavčljivega dogodka za namene davka na električno energijo je mogoč zaradi uporabe oprostitve, določene v členu 14(1)(a) navedene direktive: ker je električna energija obdavčena kot končni izdelek, in ne v fazi, ko pomeni gorivo, ki se uporabi za njeno proizvodnjo, se trenutek obdavčitve lahko prenese na zadnjo fazo prometa z električno energijo, torej na trenutek njene dobave uporabniku. Če pa bi šteli, da je posledica izključitve nekaterih načinov uporabe električne energije v skladu s členom 2(4)(b), tretja in četrta alineja, Direktive 2003/96 neoprostitev energentov, ki se uporabijo za njeno proizvodnjo, ta energija ne bi bila le *de facto* obdavčena kljub tej izključitvi (glej zgornjo točko), temveč bi do te obdavčitve prišlo v fazi proizvodnje, in ne distribucije.

36. Iz zgornjih razlogov menim, da ni mogoče sprejeti razlogovanja, v skladu s katerim bi bila posledica izključitve, določene v členu 2(4)(b) Direktive 2003/96, zožitve opredelitve v njem naštetih izdelkov za namene nadaljnjih določb Direktive. To velja tako za električno energijo iz tretje in četrte alineje kot za energente iz prve alineje te določbe.

37. Na to po mojem mnenju ne vpliva okoliščina, da gre v členu 14(1)(a) Direktive 2003/96 za izvzetje iz obdavčitve, medtem ko je v členu 21(3) te direktive govora o dogodku, ki se ne šteje za obdavčljivega.

38. Po eni strani je praktični učinek namreč v obeh primerih isti. V položaju, v katerem se v obratu energenti, proizvedeni v njem, uporabijo za proizvodnjo energentov, je težko določiti drug trenutek nastanka obveznosti obračuna davka; učinek je torej isti, kot če bi bili ti izdelki oproščeni. Tako je bila ta določba pravzaprav tudi prenesena v dansko pravo (glej točko 6 zgoraj).

39. Po drugi strani pa v tem okviru ni bistven učinek mehanizma, ki je določen v členu 14(1)(a) oziroma členu 21(3) Direktive 2003/96, temveč v njima opisano razmerje med posameznimi izdelki. V obeh primerih gre za izdelke, za katere se uporabljajo določbe Direktive in ki se uporabljajo pri proizvodnji drugih izdelkov, vključno z izdelki, naštetimi v členu 2(4)(b) te direktive (v prvi alineji v primeru člena 21(3) oziroma v tretji in četrti alineji v primeru člena 14(1)(a)). Posledica, ki jo ima taka ali drugačna razlaga člena 2(4)(b) zadevne direktive za odgovor na vprašanje o uporabi obeh navedenih določb, mora biti torej enaka.

40. Skratka, razlaga člena 2(4)(b) Direktive 2003/96, v skladu s katero zaradi izključitve s področja uporabe te direktive, določene v tej določbi, v njej navedeni izdelki ne morejo vplivati na raven obdavčitve drugih izdelkov, za katere se uporablja Direktiva, privede do ugotovitev, ki jih v okviru člena 14(1)(a) zadevne direktive ni mogoče sprejeti. To razlago je treba torej zavrnilo, in sicer tako v zvezi s tretjo in četrto alinejo člena 2(4)(b) kot v zvezi s prvo alinejo te določbe.

#### *Razlaga člena 2(4)(b) Direktive 2003/96 kot sui generis davčne oprostitve*

41. Glede na zgornje navedbe menim, da je treba člen 2(4)(b) Direktive 2003/96 razlagati drugače, kot predlagata danska vlada in Komisija. Mislim namreč, da je s to določbo za izdelke, ki so v njej navedeni, pravzaprav določena oprostitve obdavčitve po tej direktivi. Ti izdelki torej niso predmet harmonizirane obdavčitve, vendar pa ostajajo energenti oziroma električna energija v smislu zadevne direktive. Smisel tega, da je ta oprostitve oblikovana kot izključitev s področja uporabe Direktive, je v tem, da države članice ohranijo svobodo pri oblikovanju morebitne obdavčitve teh izdelkov v skladu s posebnimi nacionalnimi predpisi. Ta svoboda je občutno bolj omejena v primeru izdelkov, ki so zajeti v področju uporabe Direktive 2003/96, vendar so na podlagi njenih določb oproščeni.<sup>5</sup>

42. Taka razlaga omogoča ohranitev skladnosti določb direktive, kar zadeva obdavčitev električne energije. Oprostitve iz člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 se torej uporabi tudi za izdelke, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ki se nato uporabi na enega od načinov iz člena 2(4)(b), tretja in četrta alineja, te direktive, s čimer se je mogoče izogniti praktičnim in logičnim težavam, opisanim v točkah od 33 do 35 zgoraj.

43. Taka razlaga se prav tako ujema s prvotnim predlogom Direktive 2003/96, ki ga je predstavila Komisija.<sup>6</sup> V tem predlogu ni bilo določbe, ki bi ustrezala sedanjemu členu 2(4) te direktive. Namesto tega je bila v predlogu določena oprostitve za nekatere kategorije energentov, zlasti teh, ki se ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje (sedaj člen 2(4)(b), prva alineja, Direktive 2003/96), ter električno energijo, ki se uporablja za kemijsko redukcijo in elektrolitične in metalurške procese (sedaj člen 2(4)(b), tretja alineja, Direktive 2003/96).<sup>7</sup> Določba, ki je ustrezala sedanjemu členu 21(3) navedene direktive, pa se je neposredno navezovala na opredelitev energentov, in sicer z navedbo števil kombinirane nomenklature izdelkov, pri proizvodnji katerih ni prišlo do obdavčitve energentov, uporabljenih za to proizvodnjo, ki so izhajali iz istega obrata.<sup>8</sup> Pri ureditvi iz predloga Direktive 2003/96 trenutnega stališča danske vlade in Komisije torej ne bi bilo mogoče obraniti, in to brez potrebe po izvedbi sistemske analize.

<sup>5</sup> Člen 3(3) Direktive 92/12. Glej sodbo z dne 5. julija 2007, Fendt Italiana (C-145/06 in C-146/06, EU:C:2007:411, točka 44).

<sup>6</sup> COM(97) 30 final.

<sup>7</sup> Glej člen 13(1)(a) predloga.

<sup>8</sup> Glej člen 18(3) predloga.



44. Podobna logika je vladala tudi v okviru Direktive Sveta 92/81/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi struktur trošarin za mineralna olja,<sup>9</sup> ki je bila nadomeščena z Direktivo 2003/96. V skladu s členom 8(1)(a) Direktive 92/81 so bila iz obdavčitve s harmonizirano trošarino, določeno v navedeni direktivi, izvzeta „mineralna olja, ki se uporabljajo drugače kot za pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje“. S členom 4(3) te direktive pa je bilo uvedeno načelo, ki je analogno temu iz člena 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96. Stališče danske vlade in Komisije, predstavljeno v obravnavanem primeru, bi bilo torej tudi v okviru Direktive 92/81 težko uspešno zagovarjati.

45. Kar zadeva razlago člena 21(3) Direktive 2003/96, bi razlaga, ki jo predlagam, pomenila, da se ta določba (prvi stavek) uporabi vselej, ko so izdelki, ki se proizvajajo v obratu iz navedene določbe, zajeti v eni od kategorij iz člena 2(1) te direktive, in sicer ne glede na to, ali se uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje.

46. V zvezi s tem se ne strinjam z mnenjem, ki ga je danska vlada izrazila v stališču, predloženem v tej zadevi, v skladu s katerim bi zaradi take razlage člena 21(3) Direktive 2003/96 izgubil smisel člen 2(4)(b), prva alineja, te direktive. Kot sem namreč pokazal zgoraj, je cilj zadnjenevedene določbe pravzaprav to, da se izdelke, ki so v njej navedeni, oprosti harmonizirane obdavčitve po zadevni direktivi, državam članicam pa obenem omogoči, da jih eventualno obdavčijo na podlagi posebnih določb.

47. Iz istega razloga po mojem mnenju ni nasprotja med razlago, ki jo predlagam, in ugotovitvami, ki so razvidne iz sodbe Sodišča z dne 5. julija 2007, Fendt Italiana.<sup>10</sup> Iz te sodbe namreč izhaja le to, da države članice harmonizirane obdavčitve, določene z Direktivo 2003/96, ne morejo uporabiti za izdelke, ki se uporabljajo v druge namene, in ne kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. Vendar to ne pomeni, da ti izdelki niso več energenti v smislu te direktive. Pravzaprav tudi samo Sodišče za to kategorijo izdelkov uporablja izraz „energenti“.<sup>11</sup>

48. Treba je razjasniti še vprašanje o *ratio legis* člena 21(3) Direktive 2003/96, razlaganega v skladu z mojim predlogom. Če je upravičenost oprostitve izdelkov, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ne glede na poznejšo uporabo te energije, razumljiva vsaj iz razlogov, obravnavanih v točkah od 33 do 35 zgoraj, pa se lahko zdi, da neobdavčitev energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo drugih energentov, ki pa se nato ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, ni povsem utemeljena.

49. Danska vlada in Komisija menita, da je cilj člena 21(3) Direktive 2003/96 izognitev temu, da se energenti obdavčijo dvakrat: enkrat neposredno, drugič pa posredno z obdavčitvijo energentov, ki se uporabljajo za njihovo proizvodnjo. Tak cilj zadevne določbe bi govoril v prid razlagi, ki jo predlagata danska vlada in Komisija ter v skladu s katero se le uporaba energentov za proizvodnjo drugih obdavčenih energentov – se pravi izdelkov, ki se uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje – ne šteje za obdavčljivi dogodek.

50. Vendar je treba opozoriti, da Direktiva 2003/96 ne določa splošne prepovedi dvakratne obdavčitve energentov. Načelo enkratne obdavčitve velja le za električno energijo: ta se obdavči v fazi distribucije, energenti, ki se uporabljajo za njeno proizvodnjo, pa so oproščeni (glej točki 34 in 35 zgoraj). V zvezi z energenti pa je s členom 21(3), drugi stavek, zadevne direktive državam članicam priznana zgolj možnost, da „lahko obravnavajo porabo električne energije in drugih energentov, ki se ne proizvajajo na območju takšnih obratov [torej takih, v katerih se proizvajajo energenti], kot neobdavčljiv poslovni dogodek“. Energenti, ki se uporabljajo za proizvodnjo drugih energentov, sami pa niso proizvedeni na območju istega obrata, se torej lahko obdavčijo, in sicer ne glede na to, da bodo obdavčeni tudi končni

9 UL 1992, L 316, str. 12.

10 C-145/06 in C-146/06, EU:C:2007:411.

11 Glej sodbo z dne 5. julija 2007, Fendt Italiana (C-145/06 in C-146/06, EU:C:2007:411, točka 41).

izdelki. Danska je zgoraj omenjeno možnost sicer dejansko uporabila in iz obdavčitve izvzela vse energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo energentov, ne glede na kraj njihove proizvodnje.<sup>12</sup> Vendar to ne spremeni dejstva, da Direktiva 2003/96 ne določa splošnega načela enkratne obdavčitve energentov.

51. Zdi se, da je člen 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96 utemeljen zlasti s težavami, kakršne bi nastale zaradi obdavčitve izdelkov, ki se hkrati proizvajajo in porabljajo v istem proizvodnem obratu. To ne bi pomenilo zgolj dodatnega bremena za tak obrat, temveč bi zahtevalo tudi strog nadzor s strani davčnih organov. Take težave se ne pojavljajo v primeru energentov, ki jih izdeluje drug proizvajalec, in ne obrat, v katerem se nato uporabljajo, saj obveznost obračuna davka nastane temu proizvajalcu ali distributerju, ki nato njegovo breme upošteva v ceni prodajanih energentov. Zato je z drugim stavkom te določbe vprašanje obdavčitve takih položajev prepuščeno presoji držav članic.

52. Zavedam se, da zaradi razlage člena 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96, ki jo predlagam in v skladu s katero v njem uporabljeni pojem „energenti“ zajema vse izdelke, navedene v členu 2(1) te direktive, vključno s temi, ki se uporabljajo drugače kot za pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, tudi pri opisani utemeljitvi nastane vrzel v sistemu obdavčitve, ki je določen z zadevno direktivo. Energenti, ki se uporabljajo za proizvodnjo izdelkov, ki niso predmet obdavčitve, bi morali biti namreč načeloma obdavčeni.

53. Vendar je, prvič, kot v svojem stališču (glej točko 23 teh sklepnih predlogov) ugotavlja Komisija, v primeru kategorij izdelkov, ki se zgolj občasno uporabljajo kot pogonska goriva ali goriva za ogrevanje, ustrezen pridržek določen že v členu 2(1)(a), (d) in (h) Direktive. Izdelki, ki spadajo v te kategorije, torej niso energenti v smislu Direktive, če se ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. V preostalih kategorijah pa so zajeti izdelki, ki se običajno uporabljajo ali so namenjeni uporabi kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. Morebitna vrzel v obdavčitvi se bo torej nanašala na izjemne položaje, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari.

54. Drugič, razlaga člena 2(4) Direktive 2003/96 kot določbe, s katero je obseg pojmov, uporabljenih v členu 2(1) in (2) te direktive, zožen, bi povzročilo težave, obravnavane v točkah od 33 do 35 teh sklepnih predlogov, in bi doslednost sistema obdavčitve, določenega v tej direktivi, ogrozilo veliko bolj kot pa zgoraj omenjena vrzel v obdavčitvi, ki izhaja iz razlage, ki jo predlagam.

55. Zato me ne prepriča argument Komisije, da je treba člen 21(3) Direktive 2003/96 kot izjemo od načela obdavčitve energentov razlagati ozko. Izjeme je vsekakor treba razlagati ozko oziroma vsaj ne tako, da se razširi njihov obseg; vendar pa to ne sme povzročiti temeljnih neskladij v razlagi drugih določb Direktive, na kakršna sem opozoril v točkah od 33 do 35 teh sklepnih predlogov.

56. Tretjič, Direktiva 2003/96 določa veliko izvetij, oprostitev in odstopanj.<sup>13</sup> Sistem, vzpostavljen s to direktivo, zato ne temelji na načelu splošne obdavčitve brez izjem, zaradi česar neobdavčitev energentov, ki se uporabljajo na področju obrata, v katerem so bili proizvedeni, po mojem mnenju ne ogroža logike tega sistema.

57. Glede na zgornje preudarke predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori tako, da je treba člen 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96 razlagati tako, da so s pojmom „energenti“, ki je uporabljen v tej določbi, zajeti vsi izdelki iz člena 2(1) te direktive, ne glede na to, ali se uporabljajo kot pogonsko gorivo oziroma gorivo za ogrevanje.

<sup>12</sup> Tako po mojem mnenju izhaja iz določb danskega prava, navedenih v točki 6 teh sklepnih predlogov.

<sup>13</sup> Poleg oprostitev, ki jih obravnavam v teh sklepnih predlogih, glej na primer člen 2(4)(b), druga in peta alineja, člena 15 in 17 pa tudi odstopanja v korist posameznih držav članic, določena v členih 18, 18a in 18b Direktive 2003/96.

### ***Drugo vprašanje za predhodno odločanje***

58. Drugo vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na to, ali države članice uporabijo člena 21(3) Direktive lahko omejijo na položaje, v katerih se energent uporablja za proizvodnjo energentov, ki so predmet obdavčitve v skladu z Direktivo. Vendar predložitveno sodišče ni pojasnilo, ali pri tem misli zgolj na omejitve na energente, ki se uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje in za katere torej ne velja izvzetje, določeno v členu 2(4)(b), prva alineja, te direktive, ali pa na večjo omejitev, na primer omejitev na izdelke, za katere se ne uporabi nobena od številnih oprostitev, določenih v tej direktivi.

59. Vendar je treba ne glede na to razlikovati med pravno naravo določbe iz člena 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96 in določbe iz člena 21(3), drugi stavek, te direktive.<sup>14</sup>

60. Določba iz člena 21(3), prvi stavek, zadevne direktive je za države članice zavezujoča. Te države jo torej morajo prenesti v svoj pravni red in zagotoviti njen polni učinek. Zato področja njene uporabe ne morejo omejiti na način, ki bi odstopal od pravilne razlage te določbe, kakršna med drugim izhaja iz sodbe, ki jo bo Sodišče sprejelo v tej zadevi. Če bo Sodišče v skladu z odgovorom, ki ga predlagam na prvo vprašanje za predhodno odločanje, torej razsodilo, da se ta določba nanaša na proizvodnjo vseh energentov v smislu člena 2(1) Direktive 2003/96 ne glede na način njihove uporabe, države članice njene uporabe ne bodo mogle omejiti. Odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje bo, kar zadeva člen 21(3), prvi stavek, te direktive, torej nikalen.

61. Določba iz člena 21(3), drugi stavek, Direktive 2003/96 pa je fakultativna; poleg tega se zdi, da je mogočih več variant njene uporabe. Zato se nagibam k ugotovitvi, da imajo države članice pri tem občutno večje polje proste presoje.

62. Vendar se postopek v glavni stvari nanaša na uporabo energentov na območju obrata, v katerem se proizvajajo, tako da se uporabi člen 21(3), prvi stavek, Direktive 2003/96. Vprašanje o razlagi drugega stavka te določbe bi bilo torej hipotetično. Glede na to predlagam, naj se odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje omeji na razlago člena 21(3), prvi stavek, te direktive.

### **Predlog**

63. Glede na zgornje preudarke predlagam, naj Sodišče na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Østre Landsret (višje sodišče za vzhodno regijo, Danska), odgovori tako:

1. Člen 21(3), prvi stavek, Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije je treba razlagati tako, da so s pojmom „energenti“, ki je uporabljen v tej določbi, zajeti vsi izdelki iz člena 2(1) te direktive, ne glede na to, ali se uporabljajo kot pogonsko gorivo oziroma gorivo za ogrevanje.
2. Države članice ne morejo omejiti področja uporabe te določbe na podlagi vrste ali načina uporabe energentov, ki se proizvajajo v obratu, za katerega se uporabi ta določba.

<sup>14</sup> Naj spomnim, da člen 21(3), drugi stavek, Direktive 2003/96 določa, da „[d]ržave članice lahko obravnavajo porabo električne energije in drugih energentov, ki se ne proizvajajo na območju takšnih obratov, [...] kot neobdavčljiv poslovni dogodek“ (moj poudarek).