Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MANUELA CAMPOSA SANCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 7. marca 2018 [1]

Zadeva C-103/17

Messer France SAS, pravna naslednica družbe Praxair
proti
Premier ministre,
Commission de régulation de l'énergie,
Ministre de l'Économie et des Finances,
Ministre de l'Environnement, de l' Énergie et de la Mer

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Conseil d'État (državni svet, Francija))

„Obdavčitev energentov in električne energije – Nacionalna zakonodaja, ki določa prispevek javni službi za električno energijo – Trošarina na električno energijo – Posredni davek – Pogoji za obstoj drugega posrednega davka za posebne namene – Pojem posebnih namenov – Podobnost med drugimi posrednimi davki za posebne namene in trošarino na električno energijo – Upoštevanje minimalne ravni obdavčitve – Razlika med davkom in obvezno finančno dajatvijo, ki ni davek“

1. Conseil d'État (državni svet, Francija) poziva Sodišče, naj se izreče o združljivosti tako imenovanega prispevka javni službi za električno energijo (v nadaljevanju: CSPE), ki se je v Franciji plačeval od 2003 do 2010, s pravom Unije.

2. CSPE je dajatev, ki se končnim odjemalcem zaračuna na računu, pobirajo pa jo dobavitelji električne energije. Njen znesek se nameni izravnavi dodatnih stroškov, ki so jih dolžni prevzeti na podlagi zakona, in se razporedi za različne namene: od spodbude za proizvodnjo električne energije iz obnovljivih virov ali izravnave večjih stroškov proizvodnje električne energije na ozemljih, ki niso metropolitanska, do socialnih ciljev, kot je posebno določanje cen te energije kot osnovne življenjske potrebščine in pomoč osebam v negotovem položaju.

3. Predložitveno sodišče ne sprašuje Sodišča, ali je CSPE morda državna pomoč. Njegova vprašanja se nanašajo bolj na združljivost te dajatve z direktivami, ki usklajujejo trošarine na določeno blago, med katerim je električna energija.

4. Te direktive so uvedle pravilo, da se lahko proizvodi, na katere se nanašajo, obdavčijo samo z usklajeno trošarino. Vendar kot izjemo dopuščajo določene posredne davke za poseben namen (v nadaljevanju: PDPN), glede katerih je Sodišče v sodni praksi že določilo nekatera merila.

1 Jezik izvirnika: španščina.

5. V sporu pred Conseil d'État (državni svet), ki je glavni spor v vrsti podobnih tožb,[2] gre za to, da se razjasni ravno to, ali se CSPE lahko uvrsti med posredne davke, ki jih omenjene direktive dopuščajo kot izjeme. Tako s pravnega kot z ekonomskega vidika je spor pred francoskimi sodišči v zvezi s CSPE izredno pomemben.[3]

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 92/12/EGS[4]

6. V tretji uvodni izjavi te uredbe je navedeno:

„[…] ker je treba opredeliti koncept trošarinskih proizvodov; ker se določbe Skupnosti lahko nanašajo le na tisto blago, ki je kot tako obravnavano v vseh državah članicah; ker so taki proizvodi lahko obdavčeni z drugimi posrednimi davki za posebne namene; ker ohranitev ali uvedba drugih posrednih davkov ne sme povzročiti formalnosti ob prestopu meje".

7. Člen 3 določa:

„1. Ta direktiva se na ravni Skupnosti uporablja za naslednje proizvode, kakor jih opredeljujejo ustrezne direktive:

– mineralno olje,

– alkohol in alkoholne pijače,

– tobačni proizvodi.

2. Proizvodi, našteti v odstavku 1, se lahko obdavčijo z drugimi posrednimi davki za posebne namene, če so ti davki v skladu z davčnimi pravili, ki se uporabljajo za trošarino in DDV, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora.

[…]"

2. Direktiva 2003/96/ES[5]

8. Člen 1 te direktive določa:

„Države članice morajo uvesti obdavčitev energentov in električne energije v skladu s to direktivo."

2 Po razpoložljivih podatkih je približno 60.000 fizičnih oseb in podjetij (pri Commission de régulation de l'énergie (komisija za regulacijo energije), pri ministrstvih za okolje in gospodarstvo, pri Électricité de France itd.) vložilo zahtevke za vračilo zneskov, plačanih iz naslova CSPE. Vloženih je bilo približno 13.000 tožb zoper izrecno zavrnitev teh ugovorov oziroma zavrnitev teh ugovorov na podlagi molka organa, katerih skupni znesek bi lahko presegel 5 milijard EUR.

3 Glej sklepne ugotovitve rapporteur public z dne 22. januarja 2017 v zadevi št. 399115 SAS Messer France, str. 1. Glej prav tako Sniadowe, C., „Contribution au service public de l'électricité: zugzwang ou cinquième as?", *Revue de droit fiscal*, št. 39, 2016, str. 520.

4 Direktiva Sveta 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).

5 Direktiva Sveta z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405).

9. Člen 3 določa:

„Sklicevanje v Direktivi 92/12/EGS na ‚mineralna olja' in ‚trošarino', v kolikor se nanaša na mineralna olja, se razlaga, da se nanaša na vse energente, električno energijo in nacionalne posredne davke, navedene v členih 2 in 4(2) te direktive."

10. Člen 4 določa:

„1. Raven obdavčitve, ki jih države članice določijo za energente in električno energijo, naštete v členu 2, ne smejo biti nižje od najnižjih ravni obdavčitve, določenih s to direktivo.

2. V tej direktivi, izraz ‚raven obdavčitve' pomeni skupne dajatve, ki se pobirajo iz naslova vseh posrednih davkov (razen DDV) in ki se ob sprostitvi v porabo neposredno ali posredno izračunavajo za količino energentov in električne energije."

11. Člen 18(10) določa:

„Francoska republika lahko uporablja popolne ali delne izjeme ali znižanja za energente in električno energijo, ki jo porabijo organi državne, regionalne ali lokalnih oblasti ali drugi subjekti javnega prava, za dejavnosti ali posle, ki jih opravljajo kot organi oblasti, do 1. januarja 2009.

Francoska republika lahko uporabi prehodno obdobje do 1. januarja 2009 za prilagoditev svojega sedanjega sistema obdavčitve električne energije določbam te direktive. V tem obdobju se upoštevanje najnižjih stopenj iz te direktive ugotavlja na podlagi splošne veljavne povprečne lokalne ravni obdavčitve za električno energijo."

12. Člen 28 določa:

„1. Države članice sprejmejo in objavijo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s to direktivo najpozneje do 31. decembra 2003. O tem takoj obvestijo Komisijo.

2. Države članice te določbe uporabljajo od 1. januarja 2004 […]"

3. Direktiva 2008/118/ES[6]

13. Direktiva 92/12 je bila razveljavljena z Direktivo 2008/118, katere člen 1(1) in (2) določa:

„1. Ta direktiva določa splošni režim za trošarino, ki se pobira neposredno ali posredno za porabo naslednjega blaga (v nadaljnjem besedilu ‚trošarinsko blago'):

(a) energenti in električna energija, zajeti v Direktivi 2003/96/ES;

[…]

2. Države članice lahko pobirajo druge posredne davke na trošarinsko blago za posebne namene, če so ti davki skladni z davčnimi pravili Skupnosti, ki se uporabljajo za trošarino ali davek na dodano vrednost, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora, ta pravila pa ne vključujejo določb o oprostitvah."

6 Direktiva Sveta z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12).

14. Člen 7(1) določa:

„1. Obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo in v državi članici, kjer se to zgodi.“

15. Člen 9 določa:

„Uporabljajo se tisti pogoji obveznosti plačila in stopnje trošarine, ki veljajo na dan nastanka obveznosti za plačilo trošarine v državi članici, kjer se blago sprosti v porabo.

[…]“

16. Člen 47(1), prvi pododstavek, določa:

„Direktiva 92/12/EGS se razveljavi z učinkom od 1. aprila 2010.“

B. Nacionalno pravo

17. La loi du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité (zakon z dne 10. februarja 2000 o posodobitvi in razvoju javne službe za električno energijo)[7] v členu 5 navaja:[8] „I. Stroški, ki jih je mogoče pripisati nalogam javne službe, ki so naložene operaterjem na področju električne energije, se v celoti nadomestijo. Ti stroški zajemajo:

(a) na področju proizvodnje električne energije:

1. dodatne stroške, ki jih lahko povzroči izvajanje določb členov 8 in 10, v primerjavi s stroški, ki jih prihrani družba Electricité de France, ali, odvisno od primera, stroški, ki jih prihranijo zadevni distributerji, ki niso bili nacionalizirani in so navedeni v členu 23 zgoraj navedenega zakona št. 46-628 z dne 8. aprila 1946.

(b) na področju dobave električne energije:

1. Izgube prihodkov in stroške, ki jih nosijo dobavitelji električne energije zaradi posebnega določanja cen osnovnih življenjskih potrebščin, omenjenega v členu 4(1), zadnji pododstavek.

2. Stroške, ki jih nosijo dobavitelji električne energije zaradi njihovega sodelovanja pri mehanizmu, vzpostavljenem v korist oseb v negotovem položaju, omenjenih v členu 2(III), točka 1.

Ti stroški se izračunajo na podlagi ustreznih računovodskih knjig, ki jih vodijo operaterji, ki nosijo te stroške. To računovodstvo, ki se vzpostavi v skladu s pravili komisije za regulacijo energije […]. Minister, pristojen za energijo, določi znesek teh stroškov na predlog komisije za regulacijo energije, ki ga ta poda vsako leto.

Nadomestilo teh stroškov operaterjem, ki jih nosijo, se zagotovi s prispevki, ki jih plačujejo končni odjemalci električne energije na nacionalnem ozemlju.

Znesek zgoraj omenjenih prispevkov se izračuna sorazmerno s količino porabljene električne energije […].

7 JORF št. 35 z dne 11. februarja 2000, str. 2143.

8 V skladu z besedilom člena 37 loi nº 2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie (zakon št. 2003-8 z dne 3. januarja 2003 o trgu plina in električne energije in javni službi za energijo) (JORF št. 3 z dne 4. januarja 2003, str. 265).

[…]

Znesek prispevka za vsako kilovatno uro se izračuna, tako da prispevki pokrijejo vse stroške, omenjene v točah (a) in (b) […]. Minister, pristojen za energijo, določi ta znesek na predlog komisije za regulacijo energije, ki ga ta poda vsako leto. […]“

18. V skladu s členom 10(5), drugi in sedmi pododstavek, zakona z dne 10. februarja 2000,[9] ki se nanaša na obveznost odkupa električne energije, proizvedene z napravami, ki uporabljajo obnovljive vire energije:

„[…] Z odredbo se določijo obveznosti, ki zavezujejo proizvajalce, ki imajo koristi od obveznosti odkupa, in pogoji, pod katerimi ministra, pristojna za gospodarstvo in energijo, potem ko komisija za regulacijo energije poda mnenje, določita pogoje za odkup tako proizvedene električne energije.

[…]

Pogodbe, ki jih na podlagi tega člena sklenejo družba Electricité de France in distributerji, ki niso bili nacionalizirani in so navedeni v členu 23 zgoraj navedenega zakona št. 46-628 z dne 8. aprila 1946, določajo pogoje odkupa ob upoštevanju stroškov naložb in obratovanja, ki so se jim navedeni kupci izognili, dodana pa jim je lahko tudi premija, v kateri se upošteva prispevek dobavljene proizvodnje ali elektrarn k uresničevanju ciljev, opredeljenih v drugem odstavku člena 1 tega zakona. Ta premija ne sme biti tako visoka, da bi donos na osnovna sredstva v napravah, ki imajo korist od teh pogojev odkupa, presegel običajen donos na kapital, ob upoštevanju tveganj, ki so neločljivo povezana s takimi dejavnostmi, in jamstva v korist teh naprav, da bo njihova celotna proizvodnja odkupljena po določeni ceni. Pogoji odkupa se periodično pregledujejo, zato da se upošteva gibanje prihranjenih stroškov in izdatkov, omenjenih v členu 5(1).“

19. Člen 8 odredbe 2001-410[10] z dne 10. maja 2001 o določitvi pogojev odkupa električne energije, ki jo proizvajajo proizvajalci, ki imajo korist od obveznosti nakupa, ki je bila sprejeta z namenom uporabe zgornjih določb, določa:

„Z odredbo ministrov, pristojnih za gospodarstvo in energijo, se ob predhodnem mnenju Conseil supérieur de l’énergie (vrhovni svet za energijo) in Commission de régulation de l’électricité (komisija za regulacijo električne energije) opredelijo pogoji za odkup električne energije, proizvedene z napravami, ki imajo korist od obveznosti odkupa, določene v členu 10 zgoraj navedenega zakona z dne 10. februarja 2000 […]“.

20. Po postopku zaradi neizpolnitve obveznosti, ki ga je Komisija začela leta 2010, je Francoska republika sprejela loi n.º 2010-1448 du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l’électricité (zakon z dne 7. decembra 2010 o novi organizaciji trga električne energije, ki je znan tudi kot zakon NOME).[11] Na podlagi člena 23 navedenega zakona so CSPE nadomestili občinski in departmajski davki na končno porabo električne energije. Ti novi davki so začeli veljati 1. januarja 2011.

II. Postopek v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

21. V skladu s predložitveno odločbo je družba Praxair, ki jo je pozneje pravno nasledila družba Messer France, 17. decembra 2010 zahtevala vračilo CSPE, ki ga je plačevala med letoma 2005 in 2009, skupaj z zamudnimi obrestmi.

9 JORF št. 35 z dne 11. februarja 2000, str. 2143.

10 JORF št. 110 z dne 12. maja 2001, str. 7543.

11 JORF št. 284 z dne 8. decembra 2010, str. 21467.

22. Tribunal administratif de Paris (upravno sodišče v Parizu, Francija), pri katerem je bil ta zahtevek vložen, je s sodbo z dne 6. julija 2012 zahtevek zavrnilo.

23. Družba Praxair je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Cour administrative d'appel de Paris (pritožbeno upravno sodišče v Parizu). To sodišče je odločilo, da bo pred odločitvijo predložilo spis Conseil d'Etat (državni svet) in mu zastavilo več vprašanj v zvezi z njegovo preučitvijo. Conseil d'État (državni svet) je po tem, ko je Conseil constitutionnel (ustavno sodišče, Francija) zastavilo prednostno vprašanje ustavnosti, o katerem je to odločilo s sklepom z dne 8. oktobra 2014,[12] pritožbenemu sodišču odgovorilo 22. julija 2015.

24. Pritožbeno sodišče je 23. februarja 2016 izdalo sodbo, s katero je zavrnilo pritožbo družbe Praxair.

25. Družba Messer France, ki je vstopila v pravice in obveznosti družbe Praxair, je drugostopenjsko sodbo izpodbijala pred Conseil d'Etat (državni svet), ki je Sodišču predložil ta vprašanja:

„1. Če država članica po začetku veljavnosti [Direktive 2003/96] najprej ni sprejela nobene določbe o uvedbi trošarine na porabo električne energije, temveč je ohranila prej uveden posredni davek na to porabo in lokalne dajatve:

   – ali je treba združljivost zadevnega davka z [direktivama 92/12 in 2003/96] presojati glede na pogoje iz člena 3(2) Direktive [92/12] za obstoj ‚drugega posrednega davka', in sicer, da imajo davki enega ali več posebnih namenov in da se spoštujejo določena pravila o obdavčitvi, ki se uporabljajo za trošarino ali davek na dodano vrednost?

   – Ali je ohranitev ‚drugega posrednega davka' mogoča samo ob usklajeni trošarini in, nazadnje, ali se lahko v tem primeru sporni prispevek šteje za tako trošarino, katere združljivost z navedenima direktivama bi bilo torej treba presojati glede na celoto pravil o uskladitvi, ki jih določata?

2. Ali je treba za prispevek, ki se obračuna na porabo električne energije, pri čemer so prejemki iz tega naslova hkrati namenjeni financiranju stroškov v zvezi s proizvodnjo električne energije iz obnovljivih virov in soproizvodnje ter geografski tarifni izravnavi in znižanju cen električne energije za gospodinjstva v negotovem položaju, šteti, da ima posebne namene v smislu določb člena 3(2) [Direktive 92/12], povzetih v členu 1(2) [Direktive 2008/118]?

3. Če se lahko samo nekateri nameni štejejo za posebne v smislu navedenih določb, ali lahko zavezanci vseeno zahtevajo vračilo celotnega spornega prispevka ali samo delno vračilo glede na delež celotnih stroškov, financiranih na njegovi podlagi, ki ne ustreza posebnemu namenu?

4. Če ureditev prispevka javni službi za električno energijo glede na odgovor na prejšnja vprašanja v celoti ali delno ni združljiva s pravili o obdavčitvi električne energije v okviru prava Unije, ali je treba drugi pododstavek člena 18(10) [Direktive 2003/96] razlagati tako, da do 1. januarja 2009 upoštevanje najnižjih ravni obdavčitve, ki jih določa navedena direktiva, pomeni edino obveznost Francije med pravili o obdavčitvi električne energije v okviru prava Unije?"

26. Družba Messer France, francoska, španska, italijanska in belgijska vlada ter Komisija so predložile pisna stališče in so se vse, razen italijanske vlade, udeležile obravnave 13. decembra 2017.

12 Sklep ustavnega sveta št. 2014-419 QPC z dne 8. oktobra 2014 (JORF št. 235 z dne 10. oktobra 2014, str. 16485).

III. Odgovor na vprašanja za predhodno odločanje

A. Davčna narava CSPE

27. Preden analiziram vprašanja, ki so predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe, menim, da se je nujno soočiti z dvomi o naravi CSPE (ali gre za davek ali ne), na podlagi česar se bo ugotavljala njegova združljivost s členom 3(2) Direktive 92/12.

28. Če CSPE ne bi bil davek v skladu s pravom Unije, ga ne bi bilo mogoče opredeliti kot PDPN, zaradi česar bi bila uporaba Direktive 92/12 izključena. V tem primeru ne bi Francoski republiki nič preprečevalo, da brez večjih težav ohrani navedeni prispevek (medtem ko je bil še veljaven).

29. Predložitveno sodišče trdi, da je CSPE posredni davek in ne dvomi o njegovi davčni naravi. Vendar italijanska vlada v svojem pisnem stališču, čeprav priznava, da gre za zakonsko določen obvezni finančni prispevek, meni, da nima davčne narave, zaradi česar ne spada na področje uporabe direktiv 92/12 in 2008/118. Španska in belgijska vlada sta na obravnavi to trditev podprli.

30. V svojih sklepnih predlogih v zadevi IRCCS – Fondazione Santa Lucia [13] sem zagovarjal, da dajatev, s katero se v Italiji plačujejo tako imenovani „splošni stroški elektroenergetskega sistema“, pomeni finančno dajatev, ki ni davek [14] in ki ni imela fiziognomije (niti narave) davka. Tako je popolnoma jasno navedel Consiglio di Stato (državni svet, Italija) v svoji predložitveni odločbi. Konkretno sem menil, da ni imela davčne strukture, ki bi bila podobna usklajenim trošarinam ali DDV, zato je ni bilo mogoče uvrstiti med PDPN v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118.

31. V sodbi IRCCS – Fondazione Santa Lucia Sodišče ni sprejelo mojega predloga in ni razlikovalo med davki in javnimi finančnimi dajatvami, ki niso davki. Izhajalo je iz (tehtne) ideje, da je treba davek, takso, dajatev ali pristojbino opredeliti glede na pravo Unije ob upoštevanju objektivnih značilnosti davka, ne glede na *nomen iuris*, ki mu ga pripiše nacionalno pravo, [15] in navedlo zgolj tri elemente, ki so značilni za posredne davke:

– prvič, zakonska obveznost plačila zneskov teh davkov in v primeru neizpolnitve te obveznosti pristojnost organov, da zoper davčnega zavezanca ukrepajo;

– drugič, namen zahtevanih zneskov, in sicer, da se namenijo financiranju ciljev v splošnem interesu v skladu z merili razdelitve, ki jih določijo javni organi, in

– tretjič, njihova morebitna prevalitev na končnega potrošnika dobavljenega blaga ali storitev, tako da se dodajo k zneskom na računu, ki se mu izda, in katerih znesek je povezan s količinami porabljenega proizvoda ali storitve. [16]

13 Sklepni predlogi z dne 21. aprila 2016 (C-189/15, EU:C:2016:287, točke od 58 do 64).

14 Glej dela Laville Rubire, J.J., „Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias impuestas a las empresas que operan en el sector eléctrico“, str. od 69 do 102; in Gómez-Ferrera Rincóna, R., „Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria“, str. od 31 do 67, v López Ramón, F. (ur.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015.

15 Sodba z dne 18. januarja 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17, točka 29).

16 Sodba z dne 18. januarja 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17, točke od 31 do 40). V istem smislu sodba z dne 14. januarja 2016, Komisija/Belgija (C-163/14, EU:C:2016:4, točka 39).

32. Vendar je Sodišče v celoti preneslo nalogo na italijansko nacionalno sodišče, da preveri, ali pristojbina za plačilo splošnih stroškov elektroenergetskega sistema izpolnjuje pogoje iz člena 1(2) Direktive 2008/118 (in sicer, ali „ta davek na eni strani sledi enemu ali več posebnim namenom in […] [ali] je na drugi v skladu z davčnimi pravili, ki se uporabljajo za trošarino ali DDV, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora, ta pravila pa ne vključujejo določb o oprostitvah“). [17]

33. Ne bom vztrajal pri razpravi, ki bi se le navidezno lahko štela za akademsko. [18] Menim, da je za označitev razlik med obema pojmoma še vedno pomembno, da prihodki iz javnih finančnih prispevkov, ki niso davki, ne spadajo v državne proračune; drugače povedano, niso namenjeni kritju javnih potreb, ki jih morajo financirati javni organi. Prav tako je pomembno, da pri njihovem upravljanju in pobiranju ne posredujejo nacionalni davčni organi, ki bi izvajali običajne prerogative javnih financ.

34. Če se značilnosti ne upoštevajo, se med drugim zamegli pojem davčnih prihodkov do te mere, da pravna teorija na tem področju verjetno izgubi smisel. [19] Hkrati se pretirano omeji svoboda zakonodajalca vsake države, ki bi lahko to razumel kot obveznost, da – zato da nadaljuje v tej smeri – prizna davčno naravo cenam za opravljanje določenih javnih storitev, če se pri izračunu njihovega zneska (ki ga določijo javni organi) upoštevajo stroški, nastali pri opravljanju teh storitev, ne glede na to, ali so neposredni ali posredni in splošni.

35. Glede na to priznam, da ima CSPE, čeprav si deli nekatere poteze z zgoraj omenjeno italijansko dajatvijo, določene značilnosti, zaradi katerih bi lahko bila bližje posrednim davkom, kar pa je opredelitev, ki je – kot sem že navedel – ne prereka niti predložitveno sodišče niti francosko pravo. [20] Med njimi je treba izpostaviti, da so javni organi – kot je bilo pojasnjeno na obravnavi – pristojni, da od uporabnikov, ki ne plačajo CSPE, zahtevajo plačilo z zamudnimi obrestmi in zoper njih izdajo izvršljivo odredbo.

17 Sodba z dne 18. januarja 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17, točki 42 in 43). Consiglio di Stato (državni svet, Italija) je v sodbi z dne 19. januarja 2018 nazadnje presodilo, da „se trditev – da se prispevkov k splošnim stroškom elektroenergetskega sistema ni mogoče opredeliti za posredne davke – zdi bolj prepričljiva, in sicer, ker ti prispevki niso vključeni v splošni državni proračun, ampak so nakazani na upravljavske račune, odprte pri izravnalnem skladu elektroenergetskega sektorja, ter so namenjeni spodbujanju energije iz obnovljivih virov in energijske učinkovitosti, jedrski varnosti ter ozemeljski porazdelitvi, posebni tarifni ureditvi za nacionalno železniško družbo, nadomestilu za mala podjetja v elektroenergetskem sektorju, podpori raziskav v elektroenergetskem sektorju ter kritju „elektroenergetskega bonusa“ in ugodnosti za podjetja, ki opravljajo energetsko intenzivno dejavnost, in ker so ti splošni stroški elektroenergetskega sistema dokončno naloženi končnim potrošnikom, in sicer v okviru dvostranskega odnosa, v katerem potrošniki plačajo za storitve, ki jih prejmejo, in ker sistem pobiranja teh prispevkov ni podoben sistemu pobiranja davčnih prihodkov […], tako da naj bi se v bistvu ne pojavljal noben dvom o združljivosti nacionalne ureditve z navedeno Direktivo [2003/96], saj ni zajeta z njenim objektivnim področjem uporabe“. Besedilo sodbe je dostopno na spletnem naslovu https://www.giustizia-amministrativa.it/cdsintra/cdsintra/AmministrazionePortale/DocumentViewer/index.html?ddocname=NYJZ55RFT62J5COYDQUVMGYDZ4&q=Fondazione%20or%20Santa%20or%20Lucia.

18 Ne morem se upreti temu, da ne bi citiral uglednega španskega pravnika: „Zdi se, da je to, kakšno pravno naravo imajo dogovori, sprejeti v organizacijah, eno tistih vprašanj, ki […] lahko navdušijo samo tiste, ki so ubogi na duhu ali ki imajo možgansko okvaro. Nič ni bolj daleč od resnice. Kadar pravniki skušajo razumeti pravno naravo instituta, to delajo zato, ker je ‚na kocki‘ veljavni pravni red.“ Jesús Alfaro na blogu *Almacén de Derecho*, 14. oktobra 2016, http://almacendederecho.org/la-naturaleza-juridica-los-acuerdos-sociales/.

19 Kot sem že pojasnil v točkah 54 in 56 sklepnih predlogov z dne 21. aprila 2016 v zadevi IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2016:287), težava morda izvira iz uporabe pravil Unije, ki veljajo na sorodnem, vendar ne na istem področju, kot je področje državnih pomoči, zato da se pojasni, ali bi se lahko določeni prispevki opredelili kot davkom podobne dajatve in bi se zanje uporabil isti režim dajatev z enakim učinkom in diskriminatornih notranjih davkov. Širina, s katero je Sodišče opredelilo ta dva pojma, mu je omogočila, da je ta pojma razširilo na vsako finančno dajatev, ki jo države članice enostransko naložijo, ne glede na njihovo davčno naravo.

20 Branje odstavka 16 Decisión n.º 2014-419 QPC du Conseil constitutionel (odločba ustavnega sveta št. 2014-419 QPC z dne 8. oktobra 2014 o členu 5 zakona 2000-108) bi lahko vzbudilo določen dvom, saj se sklicuje „na spor o davkih, ki niso niti posredni prispevki niti neposredni davki“, za katerega je pristojno upravno sodišče in kamor spadajo spori o CSPE.

36. Ker je nazadnje naloga predložitvenega sodišča, da dokončno odloči o tem, ali ima CSPE naravo davka (ali ne), in glede na ohlapna merila, ki jih je uporabilo Sodišče, da je nekaterim obveznim prispevkom, ki jih plačajo uporabniki določenih proizvodov ali storitev, pripisalo naravo davka, bom pri teh sklepnih predlogih za izhodišče vzel to premiso, pri tem pa poudarjam, da si želim, da se natančneje pojmovno analizira institut posrednih davkov.[21]

B. Zakonodaja, ki se uporabi za spor o glavni stvari (četrto vprašanje za predhodno odločanje)

37. Morda bi bilo primerno najprej odgovoriti na vprašanje predložitvenega sodišča, s katerim prosi Sodišče za pojasnilo glede člena 18(10), drugi pododstavek, Direktive 2003/96, zato da se določi zakonodaja, ki se uporabi za spor.

38. Posredna obdavčitev električne energije je bila na podlagi člena 3 Direktive 2003/96 od 1. januarja 2004 do 1. aprila 2010 urejena v Direktivi 92/12.[22] Direktiva 2003/96 je določbe Direktive 92/12, ki so do tedaj veljale samo za trošarine na mineralna olja, alkohol, alkoholne pijače in tobačne izdelke, razširila na električno energijo.

39. Vendar se je Francoski republiki priznalo (člen 18(10), drugi pododstavek Direktive 2003/96) prehodno obdobje do 1. januarja 2009 za prilagoditev svojega sistema obdavčitve električne energije določbam te direktive.

40. V skladu s tem členom je morala Francoska republika v navedenem prehodnem obdobju upoštevati splošne veljavne povprečne lokalne ravni obdavčitve za električno energijo, da je ocenjevala, ali so se upoštevale najnižje stopnje iz Direktive 2003/96. Ta obveznost je pomenila, da je morala Francija od 1. januarja 2004 do 1. januarja 2009 upoštevati, da je vsota CSPE in drugih trošarin (občinskih in departmajskih),[23] ki so bile naložene na porabo električne energije, presegala navedene minimalne stopnje ali ravni.

41. Francoska republika ni upoštevala[24] tega prehodnega obdobja in do sprejetja zakona št. 2010-1488[25] z dne 7. decembra 2010, ki je začel veljati 1. januarja 2011, Direktive 2003/96 ni prenesla v nacionalno pravo.[26]

42. Iz tega zaporedja zakonodajnih aktov je mogoče sklepati, da je člen 18(10), drugi pododstavek, Direktive 2003/96 Francoski republiki dovolil, da do 31. decembra 2008 ohrani svoj nacionalni sistem obdavčenja električne energije, ne da bi zanjo veljala Direktiva 92/12, z „edino obveznostjo“[27] upoštevati najnižjo raven obdavčitve, ki jo določa navedena direktiva. Do tega datuma je torej Francija, ob upoštevanju navedenega pridržka, lahko svobodno uporabljala CSPE, ne da bi se spraševala o njegovi združljivosti z navedeno direktivo.

21 Naj napotim na svoje sklepne predloge z dne 21. aprila 2016 v zadevi IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2016:287, točke od 51 do 64).

22 Člen 28(2) Direktive 2003/96 je kot konec obdobja za uskladitev nacionalne zakonodaje določil 31. december 2003, nato pa še, da se direktiva uporablja od 1. januarja 2004.

23 Od leta 1984 do 31. decembra 2010 sta člena L.2333-2 in L.3333-2 Code général des collectivités territoriales (splošni zakonik o ozemeljskih skupnostih) določala občinske in ozemeljske posredne davke, katerih davčna osnova je bil odstotek cene električne energije, zaračunane odjemalcem.

24 To neizpolnitev obveznosti je Sodišče ugotovilo v sodbi z dne 25. oktobra 2012, Komisija/Francija (C-164/11, EU:C:2012:665).

25 JORF št. 284 z dne 8. decembra 2010, str. 21467. S tem zakonom so se prejšnji občinski in departmajski davki spremenili v občinski davek in departmajski davek, oba naložena na končno porabo električne energije, v člen 266d C Code des douanes (carinski zakonik) pa je bila dodana nova trošarina, in sicer „notranja dajatev na končno porabo električne energije“, ki presega 250 kilovatov. Poleg te trojne trošarine se je še naprej uporabljal CSPE, ne da bi se spremenili predpisi o njem.

26 Od 1. januarja 2016 je na podlagi loi 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 (zakon 2015-1786 z dne 29. decembra 2015 o spremembi zakona o financah za leto 2015) prejšnji CESP postal del notranje dajatve na končno porabo električne energije, zaradi česar je nastal nov CESP, poimenovan trošarina na porabo električne energije.

27 Ta izraz uporabi predložitveno sodišče.

43. Posledica zgoraj navedenega je, da če se je dosegla ta raven (kar mora preveriti predložitveno sodišče), tisti, ki so plačali CSPE, ki je zapadel pred 1. januarjem 2009, ne morejo zahtevati njegovega vračila s sklicevanjem na domnevno kršitev direktiv 92/12 in 2003/96.

C. Združljivost CSPE s trošarino na električno energijo (prvo vprašanje za predhodno odločanje)

44. Družba Messer France meni, da je uvedba usklajene trošarine na porabo električne energije *conditio sine qua non*, zato da lahko država članica ohrani ali uvede drug posredni davek na porabo električne energije v smislu člena 3(2) Direktive 92/12.

45. Meni, da je možnost uporabiti drug posredni davek izraz preostale davčne pristojnosti,[28] katere izvajanje je dopolnilno in je podrejeno uvedbi usklajene trošarine.[29] Podrejenost naj bi bila izrecno omenjena v Direktivi 2008/118, katere člen 1(2) je izraz „drugih posrednih davkov“ zamenjal z izrazom *dopolnilni* posredni davki.

46. S temi argumenti se ne strinjam. Prvič, Direktiva 2008/118 se ne uporablja *ratione temporis* za ta spor, čeprav se besedilo njenega člena 1(2) po vsebini ujema z besedilom člena 3(2) Direktive 92/12.[30] Čeprav nekatere jezikovne različice (francoska ali romunska) člena 1(2) Direktive 2008/118 navajajo *dopolnilne* posredne davke, pa se večina (na primer angleška, portugalska, španska ali italijanska različica) sklicuje na „*druge* posredne davke“, kar odpravi idejo o podrejenosti zadnjenavedenih prejšnji uvedbi usklajene trošarine, v skladu s ciljem navedene direktive. Ta razlaga je v skladu s splošno sistematiko in namenom Direktive 2008/118.[31]

47. Drugič, besedilo člena 3(2) Direktive 92/12 s tem, da se sklicuje na „druge posredne davke za posebne namene“, ne omenja ničesar, zaradi česar bi bilo treba njihovo uporabo podrediti predhodni uvedbi usklajene trošarine.

48. Ta trditev je še podkrepljena s tem, da so v skladu s tretjo uvodno izjavo Direktive 92/12 trošarinski proizvodi „lahko obdavčeni z drugimi posrednimi davki za posebne namene; […] ohranitev ali uvedba drugih posrednih davkov ne sme povzročiti formalnosti ob prestopu meje“.

49. V tem smislu je Sodišče napotilo na „pravico, ki […] jo [državi članici] daje člen 3(2) [Direktive 92/12], da ohrani ali uvede druge posredne davke za posebne namene za proizvode, na katere se naloži usklajena trošarina“.[32] Ta *pravica* je v nasprotju z *obveznostjo* držav članic, da uvedejo usklajeno trošarino, kar kaže na to, da gre za ločena davka in da uvedba zadnjenavedene ni nujna za ohranitev ali uvedbo drugih posrednih davkov.

50. Tretjič, Sodišče je v sodbi Komisija/Francija menilo, da je Svet sprejel člen 3(2) Direktive 92/12 ob „upošteva[nju] različnost[i] davčnih tradicij držav članic na tem področju in pogostost[i] uporabe posrednih davkov pri izvajanju neproračunske politike“.[33] Ta podatek znova potrjuje, da ti *drugi* posredni davki obstajajo neodvisno in niso podrejeni obstoju usklajene trošarine.

28 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, točka 15).

29 Sodba z dne 24. februarja 2000, Komisija/Francija (C-434/97, EU:C:2000:98, točka 19): „namen te določbe je omogočiti državam članicam, da poleg minimalne trošarine, določene z direktivo o strukturah, uvedejo druge posredne davke za poseben namen, z drugimi besedami za cilj, ki ni proračunski“.

30 Sodba z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točka 34).

31 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba, če je mogoče določbo prava Skupnosti razlagati na več načinov, dati prednost razlagi, ki ohrani njen polni učinek (glej zlasti sodbo z dne 22. septembra 1988, Land de Sarre in drugi, 187/87, EU:C:1988:439, točka 19). Poleg tega, če se med jezikovnimi različicami določbe Skupnosti pojavijo razlike, jo je treba razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je (glej zlasti sodbi z dne 24. februarja 2000, Komisija/Francija, C-434/97, EU:C:2000:98, točki 21 in 22, in z dne 27. marca 1990, Cricket St. Thomas, C-372/88, EU:C:1990:140, točka 19).

32 Sodba z dne 10. junija 1999, Braathens (C-346/97, EU:C:1999:291, točka 25).

33 Sodba z dne 24. februarja 2000, Komisija/Francija (C-434/97, EU:C:2000:98, točka 18).

51. Zato menim, da je treba člen 3(2) Direktive 92/12 razlagati tako, da ohranitev ali uvedba posrednega davka za posebne namene ni podrejena predhodni uvedbi usklajene trošarine.

D. CSPE kot posredni davek za posebne namene (drugo vprašanje za predhodno odločanje)

52. Ker družba Messer France v sporu o glavni stvari zahteva vračilo CSPE, ki ga je družba Praxair plačala med letoma 2005 in 2009, skupaj z zamudnimi obrestmi, se *ratione temporis* lahko uporabita samo direktivi 92/12 in 2003/96. To ni ovira, da se upošteva tudi sodna praksa Sodišča v zvezi z Direktivo 2008/118, saj – čeprav je ta direktiva razveljavila Direktivo 92/12 od 1. aprila 2010 – je njena vsebina v bistvu ista.[34]

53. Člen 3(2) Direktive 92/12 dovoli državam članicam, da poleg tega, da uvedejo usklajeno trošarino na porabo električne energije, uvedejo ali ohranijo „druge posredne davke za poseben namen“.

54. PDPN se skupaj z usklajeno trošarino upoštevajo pri uporabi Direktive 2003/96, saj v skladu z njenim členom 4(1) ravni obdavčitve električne energije, ki jih določijo države članice, ne smejo biti nižje od najnižjih ravni, določenih z direktivo.[35]

55. Kot sem ravnokar navedel, toleranca PDPN kot izjeme od splošnega pravila v skladu s sodno prakso Sodišča izvira iz različnosti davčnih tradicij držav članic na tem področju in pogostosti uporabe posrednih davkov pri izvajanju neproračunske politike. Zato lahko poleg minimalne trošarine uvedejo druge posredne davke, ki imajo posebno nalogo.[36]

56. Sodišče je izjemo od splošnega pravila, da se z usklajeno trošarino in DDV obdavči samo poraba električne energije, do zdaj razlagalo ozko.[37] Diskrecija držav je poleg tega omejena z dvema nujnima pogojema, ki ju morajo PDPN kumulativno izpolnjevati, in sicer:

– morajo imeti poseben namen in

– morajo upoštevati pravila, ki se uporabljajo za trošarino in DDV, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora.[38]

57. Na podlagi navedenega je treba preveriti, ali je mogoče CSPE šteti za PDPN.

1. Pogoj posebnega namena

58. Sodišče je postavilo nekatera (stroga) merila za ocenjevanje prvega pogoja:

– poseben namen mora biti vedno cilj, ki ni izključno proračunski. Vendar ta dejavnik, ker je vsak davek vsekakor namenjen v proračun, sam po sebi ni dovolj, da se mu ne prizna tudi *posebni namen* v smislu člena 3(2) Direktive 92/12;[39]

34 Sodba z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točka 34).

35 Izraz „raven obdavčitve“ pomeni skupne dajatve, ki se pobirajo iz naslova vseh posrednih davkov (razen DDV) in ki se ob sprostitvi v porabo neposredno ali posredno izračunavajo za količino električne energije (člen 4(2) Direktiva 2003/96).

36 Sodbi z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, točka 58), in z dne 20. septembra 2017, Elecdey Carcelén in drugi (C-215/16, C-216/16, C-220/16 in C-221/16, EU:C:2017:705, točka 58).

37 Sodbi z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, točki 28 in 29), in z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točka 39).

38 Po mnenju teoretikov, specializiranih za to področje, ta določba ni povsem jasna. Glej na primer Berlin, D., *Politique fiscale, vol. I, Commentaire J. Mégret*, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012, str. 561.

39 Sodbe z dne 24. februarja 2000, Komisija/Francija (C-434/97, EU:C:2000:98, točka 19); z dne 9. marca 2000, EKW in Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, točki 31 in 33); z dne 10. marca 2005, Hermann (C-491/03, EU:C:2005:157, točka 16); z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, točki 23 in 27), in z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točki 37 in 38).

– dejstvo, da so prihodki od davka vnaprej namenjeni financiranju določenih javnih potreb, je element, na podlagi katerega se ugotovi, ali ta davek ima poseben namen, vendar taka namenitev, ki je le stvar notranje organizacije proračuna države članice, sama po sebi ne more biti zadosten pogoj v zvezi s tem. Država članica bi lahko odredila, da se prihodki od davka namenijo financiranju nekaterih stroškov in bi tako lahko kateri koli posredni davek spremenila v PDPN;[40]

– posebnega namena ni mogoče dokazati samo na podlagi tega, da se prihodki od davka namenijo financiranju splošnih izdatkov javnega organa na konkretnem področju. V nasprotnem primeru tega domnevno posebnega namena ne bi bilo mogoče razlikovati od zgolj proračunskega namena;

– davek mora sam po sebi zagotavljati uresničevanje posebnega namena in torej obstoj neposredne povezave med uporabo prihodkov od tega davka in navedenim posebnim namenom. Ob neobstoju takšnega vnaprej določenega namena prihodkov ni mogoče šteti, da gre za posebni namen, razen če je ta davek, kar zadeva njegovo strukturo (zlasti glede predmeta obdavčenja ali davčne stopnje) zasnovan tako, da vpliva na ravnanje davkoplačevalcev, tako da omogoča uresničitev navedenega posebnega namena, na primer z visoko obdavčitvijo zadevnih proizvodov z namenom odvračanja od njihove potrošnje.[41]

59. Francoska in španska vlada menita, da je CSPE določen za izpolnjevanje posebnih namenov, ki niso zgolj proračunski. Vendar družba Messer France in Komisija trdita, da se z njim uresničujejo številni okoljski in socialni cilji, med katerimi si nekateri nasprotujejo in katerih uresničevanje ne spodbuja, zaradi česar ne izpolnjuje ravnokar naštetih pogojev Sodišča.

60. Predložitveno sodišče navaja, da je bil CSPE uveden za kritje stroškov različnih obveznosti javne službe, naloženih dobaviteljem električne energije. Iz člena 5 zakona z dne 10. februarja 2000 izhaja, da so bili prihodki od CSPE v letih, na katere se nanaša ta spor, namenjeni trem vrstam stroškov:

– plačilu dodatnih stroškov, ki izhajajo iz obveznosti dobaviteljev, da odkupijo električno energijo, proizvedeno iz obnovljivih virov energije in s soproizvodnjo, za razvoj proizvodnje električne energije iz teh virov energije;

– nadomestilu za dodatne stroške proizvodnje na območjih, ki niso povezana z metropolitanskim celinskim omrežjem, in

– izgubam prihodkov in dodatnim upravljavskim stroškom, ki jih imajo ponudniki električne energije zaradi posebnega določanja cen električne energije, opredeljene kot osnovna življenjska potrebščina, na eni strani in zaradi udeležbe v sistemu, ki velja za osebe v negotovem položaju na drugi strani.

61. Poleg teh namenov so se s sredstvi, zbranimi prek CSPE, prav tako pokrivali stroški, ki so bili neločljivo povezani z upravnim delovanjem Mediateur national de l'énergie (nacionalni mediator za energijo, v nadaljevanju: mediator) in Caisse de dépôts et consignations pour la gestion de la CSPE (finančna ustanova za upravljanje CSPE, v nadaljevanju: CDC).

62. Končni odjemalci električne energije so plačevali CSPE dobaviteljem glede na porabo (sorazmerno s porabljenimi kilovati), ki je bila navedena na računu. Dobavitelji so ta znesek odvedli v CDC, potem ko so izvedli izravnavo med pobranim CSPE in stroški, ki so jih imeli na podlagi ciljev javne službe, ki jih je ta uresničevala. CDC je preostanek porazdelila med dobavitelje električne energije za plačilo stroškov iz naslova javne službe.

40 Sodbe z dne 9. marca 2000, EKW in Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, točka 35); z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, točki 28 in 29), in z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točka 39).

41 Sodbi z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, točka 32), in z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točka 42).

63. Odstotek CSPE je določil pristojni minister na predlog komisije za regulacijo energije ob upoštevanju določb o stroških iz naslova obveznosti javne službe za električno energijo. Morebiten primanjkljaj se je plačal z višjim CSPE v prihodnjih proračunskih obdobjih.

64. Sredstva, pridobljena s CSPE, se niso stekala v državni proračun, temveč v CDC. Kot je že bilo navedeno, je bil namenjen ciljem, povezanim z javno elektroenergetsko službo, ki niso zgolj proračunski.

65. Vendar to, da so prihodki od davka vnaprej namenjeni financiranju določenih javnih potreb, kot navaja Sodišče, pomeni samo indic, da ima ta davek poseben namen. Tak namen lahko prikrije zgolj način notranje organizacije proračuna države članice. [42]

66. V skladu s tem merilom bi imeli prihodki od CSPE, namenjeni pokrivanju stroškov za delovanje mediatorja in CDC, tipično proračunski namen, kar pomeni, da bi jih bilo mogoče opredeliti kot prihodke za financiranje deleža splošnih stroškov države, ki bi lahko brez težav bili v državnih proračunih. V tem primeru torej CSPE ne bi bilo mogoče priznati narave PDPN.

67. Čeprav ni tako očitno, se mi zdi, da se enako zgodi s prihodki od CSPE za socialne namene (določanje posebnih cen za električno energijo, ki se šteje za „osnovno življenjsko potrebščino“, in udeležba v sistemu, ki se uporablja za osebe v negotovem položaju) ali s prihodki, s katerimi država skuša nadomestiti določene pomanjkljivosti, ki izvirajo iz geografskih ali ozemeljskih dejavnikov (drugače povedano, nadomestiti dodatne stroške proizvodnje na območjih, ki niso povezana z celinskim metropolitanskim omrežjem).

68. Strinjam se s Komisijo, da so v teh dveh točkah prihodki od CSPE namenjeni javnim potrebam socialne ali ozemeljske narave, ki se običajno krijejo iz državnega proračuna.

69. Ta socialni cilj in cilj ozemeljske kohezije sta namreč utemeljila zadnjo spremembo francoske zakonodaje, in sicer zakona 2015-1786. [43] Od takrat so dajatve za javno službo za električno energijo in plin del francoskega državnega proračuna, CESP in davek na končno porabo električne energije (usklajena trošarina) pa sta se združila. [44]

70. Vendar menim, da ima to, da se CPSE nameni plačilu dodatnih stroškov, ki so posledica obveznosti odkupa (od dobaviteljev) električne energije, proizvedene iz obnovljivih virov energije in soproizvodnje, poseben namen v smislu sodne prakse Sodišča glede PDPN.

42 Sodbe z dne 9. marca 2000, EKW in Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, točka 35); z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, točki 28 in 29), in z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točka 39).

43 Loi n.° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 (zakon št. 2015-1786 z dne 29. decembra 2015 o spremembi zakona o financah za leto 2015) (JORF št. 302 2015, str. 24701). V obrazložitvi člena 3 predloga tega zakona je bilo navedeno: „une partie des charges actuellement financées par la CSPE ne relèvent pas directement de la politique de transition énergétique, il s'agit de charges relatives aux tarifs sociaux, à la péréquation territoriale, à la cogénération et au budget du médiateur de l'énergie. Ces charges ne présentent pas de lien direct par nature avec les recettes issues de la fiscalité énergétique. Elles ont par ailleurs un caractère récurrent et seront désormais inscrites au budget général, sur un nouveau programme de la mission ‚Ecologie, développement et mobilité durable' dont les crédits seront inscrits en 2016 par coordination du projet de loi de finances actuellement examiné au Parlement.“

44 Med parlamentarno obravnavo tega zakona se je veliko dokumentov sklicevalo na proračunsko naravo nekaterih ciljev CSPE, in ne na posebni namen tega prispevka, in na to, da ga je nujno spremeniti ter tako prenehati kršiti zakonodajo Evropske unije. Glej poročili št. 229 in št. 263 (2014-2015) (parlamentarne) komisije za gospodarske zadeve, v katerih je navedeno: „En outre, sur le plan communautaire, il existe un risque réel de remise en cause de la CSPE actuelle avec un effet rétroactif potentiel qui se chiffrerait en milliards d'euros, au motif de son absence de finalité spécifique“ „le droit communautaire n'autorise ce type d'imposition que dès lors qu'elles poursuivent des fins spécifiques; or, la CSPE couvre aujourd'hui des charges multiples et dont la finalité ‚budgétaire' s'agissant au moins des mesures sociales ou de péréquation tarifaire, risquerait de n'être pas considérée comme spécifique par la Cour de justice de l'Union européenne si elle avait à en connaître“.

71. V tem namenu je mogoče najti zadostno povezavo med uporabo prihodkov od davka in posebnim namenom spodbujanja zelene energije.[45] CSPE spodbuja proizvodnjo električne energije iz obnovljivih virov in soproizvodnje[46] ter prispeva k financiranju te proizvodnje tako, da se z njim skuša uresničevati navedeni posebni cilj.[47]

72. Komisija[48] (ki ima v tej zadevi drugačno stališče, ki ga ni dovolj pojasnila) je namreč potrdila, da je izmed tistih postavk, ki jih vključuje italijanska dajatev za plačilo splošnih stroškov elektroenergetskega sistema, katere edina naloga je bila financiranje proizvodnje električne energije iz obnovljivih virov energije in soproizvodnje (drugače povedano, postavka, ki je podobna eni od postavk, ki se plačujejo iz CSPE), postavka A3 PDPN.

73. Temu bi bilo mogoče ugovarjati, da je spodbujanje zelene električne energije cilj, katerega financiranje bi bilo mogoče tudi prek javnih sredstev iz državnega proračuna. In seveda je ta možnost vedno na voljo, saj so nacionalni parlamenti suvereni pri vključevanju postavk, ki so po njihovem mnenju potrebne, v javne proračune. Vendar se bojim, če se ta podatek spremeni v odločilen za razlago izjeme, določene za PDPN v členu 3(2) Direktive 92/12, da v to izjemo ne bi spadal noben posredni davek.

74. Res je, da do zdaj nobeden od davkov, ki jih je analiziralo Sodišče, ni presegel strogih meril, določenih v sodni praksi, za analiziranje zakonitosti PDPN. Vendar, če izjema obstaja in je treba priznati določen polni učinek njeni določitvi v Direktivi 92/12, se je s sodno prakso ne bi smelo nevtralizirati. Menim, da CSPE v delu, namenjenem spodbujanju zelene električne energije, daje Sodišču prvič priložnost, da dopusti PDPN v okviru navedene direktive.

75. Te ugotovitve ne ovržejo niti številne utemeljitve, ki so se pojavile v tem sporu. Predložitveno sodišče navaja, da znesek obveznosti odkupa električne energije, proizvedene z napravami, ki izkoriščajo obnovljive vire energije, po ceni, ki je višja od tržne vrednosti (in ustreza razliki med tarifo za odkup od obveznih kupcev in stroški, ki so se jim ti kupci izognili v zvezi z nabavo zadevne električne energije), ni odvisen od prihodkov iz CSPE. Vendar ni sporno, čeprav ni neposredne povezave med prihodki od CSPE in posebno vrednostjo pomoči proizvajalcem zelene električne energije, da se je visok odstotek sredstev iz CSPE namenil financiranju te pomoči.[49]

76. Prav tako ni ovira za opredelitev kot PDPN to, da so se prihodki od CSPE vsako leto razdelili glede na merila, ki jih je določila komisija za regulacijo energije, in odločitve ministrstva, pristojnega na energetskem področju, ne da bi bili v francoski zakonodaji vnaprej določeni odstotki prihodkov od CSPE, ki se namenijo vsakemu cilju.

45 Sodbi z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, točke od 30 do 32), in z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točki 41 in 42).

46 Sodbi z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, točka 30), in z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točka 41).

47 V tem smislu se CSPE razlikuje od davka na prodajo, ki se je analiziral v sodbi z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točke od 43 do 46), ki se je plačeval za večino blaga in storitev, prodanih končnim potrošnikom na ozemlju mesta Talin, prihodke od tega davka pa je občina tega mesta namenila financiranju svojih pristojnosti na področju organizacije javnega prevoza na svojem ozemlju. Sodišče je menilo, da estonska zakonodaja ni določala vnaprej, da bi se prihodki od davka na prodajo, ki se je plačeval za tekoča goriva, za katere se plača trošarina, namenili okoljskim ciljem ali ciljem javnega zdravja. Torej ni bilo neposredne povezave med uporabo prihodkov od navedenega davka in tistimi cilji.

48 Glej dokument C(2017) 3406 final z dne 23. maja 2017, State Aid SA.38635 (2014/NN) – Italy – Reductions of the renewable and cogeneration surcharge for electro-intensive users in Italy, str. 100: „the A3 component constitutes an indirect tax on electricity. Furthermore, it should be pointed out that the A3 component pursues a specific objective […] namely financing of the support for RES and cogeneration installations“.

49 Glede na podatke od leta 2003 do leta 2015, ki jih je predložila komisija za regulacijo energije in so na voljo na http://www.cre.fr/operateurs/service-public-de-l-electricite-cspe/montant#section2, se je približno 70 % prihodkov od CSPE namenilo obnovljivim virom energije in soproizvodnji, 25 % medozemeljskemu nadomestilu in 5 % socialnim ciljem.

77. V tem smislu menim, da morajo imeti države članice določeno diskrecijo pri določanju PDPN, ki je združljiv s členom 3(2) Direktive 92/12. V to diskrecijo spada možnost, da z določeno mero prožnosti navedejo, v kakšen namen se bodo razporedili prihodki, in da prilagodijo vrednost davka glede na okoliščine, kar so odločitve, ki se lahko delegirajo pristojnim javnim organom. Vztrajam pri tem, da je v praksi pomembno, da se približno 70 % prihodkov od CSPE nameni spodbujanju zelene električne energije.

78. Še manj se mi zdi, da bi opredelitev kot PDPN oviralo dejstvo, da CSPE sam ne bi omogočal, da bi se porabi zelene električne energije dala prednost ali da bi se potrošniki spodbujali k njenemu nakupu, in bi se dala prednost električni energiji iz neobnovljivih virov. V primeru električne energije drugače kot pri drugem trošarinskem blagu (kot je alkohol ali tobak) obstaja očitna težava pri razlikovanju električne energije, ki se pridobiva iz obnovljivih virov, in električne energije, pridobljene iz fosilnih goriv ali drugih virov, ko je enkrat v distribucijskem omrežju. Vendar naj spomnim, da Sodišče zgolj zahteva, da ima PDPN strukturo, ki potrošnike odvrača od porabe proizvoda, če ni vnaprej določeno, čemu so prihodki namenjeni. Kot sem navedel, ta zadnja okoliščina obstaja v primeru CSPE. [50]

79. Glede na zgornja pojasnila menim, da CSPE izpolnjuje zahtevo po uresničevanju posebnega namena in ga je mogoče opredeliti kot PDPN, združljiv s členom 3(2) Direktive 92/12 v delu, ki se nanaša na prihodke, namenjene plačevanju dodatnih stroškov, ki so posledica obveznosti odkupa električne energije, proizvedene iz obnovljivih virov energije in soproizvodnje.

2. Podobnosti med PDPN in usklajeno trošarino oziroma DDV

80. Poleg tega, da mora posredni davek imeti poseben namen, zato da spada pod člen 3(2) Direktive 92/12, mora upoštevati pravila, ki se uporabljajo za trošarine ali DDV, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora. Glede na te elemente davka mora torej imeti podobne značilnosti bodisi kot trošarine, usklajene na ravni Unije, bodisi kot DDV.

81. Sodišče je pri razlagi te določbe ugotovilo, da „se s členom 3(2) direktive o trošarini od držav članic ne zahteva upoštevanje vseh pravil o trošarini ali DDV glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora“ in da „zadostuje, da so posredne obdavčitve za posebne namene v tem pogledu skladne s splošno sistematiko enega ali drugega takega sistema obdavčenja, kot je urejen z zakonodajo Skupnosti“. [51]

82. CSPE nima strukture, ki bi bila podobna strukturi DDV, saj njegova vrednost ni sorazmerna s ceno blaga, na katero se naloži, temveč se izračuna glede na količino porabljene električne energije; pobira se v trenutku porabe in ne na vsaki stopnji proizvodnega in distribucijskega procesa; in nazadnje naloži se na določeno blago (električno energijo) in ni splošen prispevek.

83. Zato je treba podobnost CSPE iskati v okviru tehnike, ki je značilna za trošarine. Predložitveno sodišče, s katerega presojo se strinjam, je poudarilo številne elemente davčne strukture CSPE, ki so podobni elementom trošarin.

84. V zvezi z določitvijo davčne osnove in izračunavanjem davka, ki se izrazi v zahtevanem znesku, je CSPE očitno podoben trošarinam. Obdavči se električna energija glede na porabljene kilovate, po ceni od 3 EUR/MWh leta 2003 do 20 EUR/MWh leta 2015, [52] kar je podobno temu, kar se je zgodilo z drugimi davki.

50 Sodbi z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, točka 32), in z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točka 42).

51 Sodba z dne 24. februarja 2000, Komisija/Francija (C-434/97, EU:C:2000:98, točka 27).

52 Naj spomnim, da je moralo stopnjo obdavčitve vsako leto določiti pristojno ministrstvo na predlog komisije za regulacijo energije znotraj 7 % osnovne prodajne cene električne energije. Kljub temu je bila navedena stopnja prva tri leta določena z zakonom, nato pa je ostala ista do leta 2010 na podlagi zakonsko določenega mehanizma tihega podaljšanja.

85. V primeru trošarin davčna obveznost nastane, ko se dobavi električna energija.[53] Člen 5 takrat veljavnega zakona z dne 10. februarja 2000 je prav tako določal, da se CSPE pobira, ko odjemalec plača račun. Zato je nastanek obveznosti plačila tega prispevka časovno sovpadal z dobavo električne energije, kar je podobno predpisanemu z direktivama 92/12 in 2003/96.

86. Drugače kot pri usklajeni trošarini na električno energijo, v primeru katere je dolžnik distributer ali redistributer električne energije (člen 21(5) Direktive 2003/96), je to v primeru CSPE končni odjemalec. Vendar člen 3(2) Direktive 92/12 od PDPN ne zahteva, da so v zvezi z določbami o dolžniku davka podobni DDV ali trošarinam.

87. Tudi pri določanju zgornjih omejitev obstaja podobnost med CSPE in trošarinami. Prvič, „skupni znesek, ki ga vsaka gospodarska družba, ki porabi več kot 7 gigavatnih ur elektrike letno, plača kot prispevek javni službi za električno energijo, ne presega 0,5 % njene dodane vrednosti“.[54] Ta omejitev je v skladu s členom 17(1) Direktive 2003/96[55] in je zato v skladu s splošnim sistemom izračuna trošarin, sprejetim v pravu Unije.

88. Nazadnje, kar zadeva „davčni nadzor“, je gotovo, da se upravljanje CSPE delno razlikuje od drugih posrednih davkov. Francoska zakonodaja določa, da ga plačujejo končni odjemalci električne energije, in sicer v obliki dodatne dajatve k ceni električne energije, navedene na računu, zaradi česar so dobavitelji električne energije tisti, ki pobirajo CSPE in prenesejo sredstva CDC, ki ga razdeli med operaterje elektroenergetskega sistema. Vendar, kot sem že poudaril,[56] obstaja posredovanje javnih organov za zagotavljanje pobiranja tega davka, ki je podobno drugim mehanizmom nadzora nad ostalimi davki, nesoglasja med javnimi organi, ki zahtevajo njegovo plačilo in izdajajo izvršljive odredbe zoper tiste, ki ga niso pravočasno plačali, pa se rešujejo pred upravnim sodiščem.

89. Gledan kot celota je CSPE torej v skladu s pravili, ki se uporabljajo za trošarine (glede davčne osnove, njegovega izračuna, nastanka obveznosti in nadzora), kot zahteva člen 3(2) Direktive 92/12. Vendar je to le eden od dveh zahtevanih kumulativnih pogojev. Poleg tega je treba pojasniti, da ima CSPE posebne namene, vendar ta pogoj izpolnjuje samo v zvezi s prihodki, namenjenimi kot pomoč zeleni električni energiji.

90. Če povzamem, menim, da je v tem primeru CSPE mogoče šteti za združljiv s členom 3(2) Direktive 92/12, vendar pa z njim ni združljiv z vidika prihodkov, namenjenih doseganju ostalih ciljev, ki se na njegovi podlagi uresničujejo.

E. Ureditev vračila neupravičeno plačanih zneskov (tretje vprašanje za predhodno odločanje)

91. Predložitveno sodišče sprašuje Sodišče o ureditvi vračila CSPE v celoti oziroma delno, če bi se priznalo (prav tako v celoti ali delno), da je PDPN.

53 V skladu s členom 6, prvi odstavek, Direktive 92/12 „[o]bveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo ali ko se ugotovi primanjkljaj, od katerega je treba plačati trošarino v skladu s členom 14(3)“. V skladu s členom 21(5) Direktive 2003/96: „Zaradi uporabe členov 5 in 6 Direktive 92/12/EGS sta električna energija in zemeljski plin predmet obdavčitve, pri čemer obdavčljivi dogodek nastane v trenutku dobave s strani distributerja ali redistributerja.“

54 Člen 67 loi du 13 juillet 2005 de programme fixant les orientations de la politique énergétique (zakona z dne 13. julija 2005 o programu smernic energetske politike) v takrat veljavni različici.

55 V skladu s to določbo lahko države članice, če so upoštevane najnižje ravni obdavčitve, določene z navedeno direktivo, „uporabijo znižanja davkov na porabo […] električne energije […] v korist energetsko intenzivnih dejavnosti“. Te so načeloma opredeljene kot tiste, pri katerih „bodisi nabava energentov in električne energije znaša najmanj 3,0 % proizvodne vrednosti bodisi davki od energije na nacionalni ravni znašajo najmanj 0,5 % dodane vrednosti“. Člen 17(1)(a) navedene direktive dodaja, da lahko „[d]ržave članice […] v okviru te opredelitve uporabijo bolj omejevalne koncepte, vključno s prodajno vrednostjo, procesnimi in sektorskimi opredelitvami“.

56 Točka 35 teh sklepnih predlogov.

92. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je pravica do povračila dajatev, ki jih je država članica pobrala v nasprotju s pravili prava Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih zadevnim subjektom zagotavljajo predpisi prava Unije, kot jih je razložilo Sodišče.[57] Država članica je torej načeloma dolžna vrniti dajatve, ki jih je pobrala v nasprotju s pravom Unije.[58] S to obveznostjo vračila se skušajo odpraviti posledice nezdružljivosti dajatve s pravom Unije, tako da se nevtralizira ekonomsko breme, ki je bilo neupravičeno naloženo udeležencu na trgu, ki ga je ne nazadnje tudi dejansko nosil.[59]

93. V skladu z mojim predlogom iz prejšnjih točk, da CSPE, če se nanaša na plačevanje dodatnih stroškov, ki so posledica obveznosti odkupa električne energije, proizvedene iz obnovljivih virov energije in soproizvodnje, izpolnjuje pogoje iz člena 3(2) Direktive 92/12, menim, da ne krši te določbe in ga torej z vidika prava Unije ni treba vrniti.

94. Nasprotno pa lahko davčni zavezanci od francoske države zahtevajo vračilo neupravičeno plačanih zneskov iz naslova CSPE, in sicer tisti delež, katerega prihodki so bili namenjeni ostalim ciljem, ki niso bili posebni, saj v tem delu ni združljiv s pravom Unije. Predložitveno sodišče mora določiti ta odstotek glede na podatke, ki jih je objavila komisija za regulacijo energije, oziroma druge podatke, ki so uradno na voljo.

95. Obveznost vračila je poleg tega podvržena splošnim časovnim omejitvam (zastaralni roki) in velja samo za neupravičeno plačane zneske od 1. januarja 2009.[60] Nacionalno sodišče mora še preveriti, ali je bila družba Messer France končni odjemalec električne energije,[61] ki ni imel možnosti prevaliti zneska CSPE na drugo osebo.

IV. Predlog

96. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki jih je zastavilo Conseil d'État (državni svet, Francija), odgovori tako:

„1. Člen 18(10), drugi pododstavek, Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije je Francoski republiki dovoljeval, da do 31. decembra 2008 ohrani svoj nacionalni sistem obdavčenja električne energije z edino obveznostjo upoštevati najnižjo raven obdavčitve, ki jo določa navedena direktiva.

2. Člen 3(2) Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov je treba razlagati tako, da ohranitev ali uvedba posrednega davka za posebne namene ni podrejena predhodni uvedbi usklajene trošarine.

57 Glej zlasti sodbi z dne 9. novembra 1983, San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, točka 12), in z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi (C-591/10, EU:C:2012:478, točka 24).

58 Glej zlasti sodbe z dne 14. januarja 1997, Comateb in drugi (od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točka 20); z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi (C-591/10, EU:C:2012:478, točka 24), in z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, točka 30).

59 Sodbi z dne 20. oktobra 2011, Danfoss in Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674, točka 23), in z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, točka 31).

60 Glej točki 42 in 43 teh sklepnih predlogov.

61 Dobavitelji električne energije ne bi mogli zahtevati vračila zneskov, plačanih iz naslova CSPE, saj so operaterji, ki so njegov znesek prevalili na končne odjemalce. V nasprotnem primeru, bi prišlo do neupravičene pridobitve, kar bi bilo v nasprotju s sodno prakso Sodišča, v skladu s katero „je – kot izjema od načela vračila dajatev, ki niso združljive s pravom Unije – vračilo nezakonito pobrane dajatve mogoče zavrniti, če bi to vračilo povzročilo neupravičeno obogatitev upravičencev, in sicer, ko se ugotovi, da je oseba, ki je zavezana plačati dajatve, te dejansko prevalila neposredno na kupca". Glej v tem smislu sodbi z dne 6. septembra 2011, Lady & Kid in drugi (C-398/09, EU:C:2011:540, točki 18 in 20), in z dne 20. oktobra 2011, Danfoss in Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674, točki 20 in 21).

3. Člen 3(2) Direktive 92/12 je treba razlagati tako, da:

   – prispevka, kakršen se obravnava v sporu o glavni stvari in ki temelji na porabi električne energije, ni mogoče opredeliti kot posredni davek za posebne namene, če so prihodki od tega prispevka namenjeni geografski tarifni izravnavi, znižanju cen električne energije za gospodinjstva in osebe v negotovem položaju ter plačilu stroškov delovanja javnih institucij;

   – ta prispevek pa je mogoče opredeliti kot posredni davek za poseben namene, ki je združljiv s členom 3(2) Direktive 92/12, v odstotku prihodkov, ki so namenjeni financiranju proizvodnje električne energije iz obnovljivi virov.

4. Zneske, ki so bili neupravičeno pobrani na podlagi posrednega davka, ki delno ni združljiv s členom 3(2) Direktive 92/12, je treba davčnim zavezancem, ki so ga plačali, vrniti v ustreznem odstotku, razen če so ga dokončno prevalili naprej.“