



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 3. marca 2021 *

„Predhodno odločanje – Direktiva 2008/118/ES – Splošni režim za trošarino – Člen 1(2) – Drugi posredni davki na trošarinsko blago – Direktiva 2009/28/ES – Spodbujanje uporabe energije iz obnovljivih virov – Člen 1 ter člen 3(1), (2) in (3)(a), zadnja točka ob upoštevanju člena 2(k) – Direktiva 2009/72/ES – Skupna pravila notranjega trga z električno energijo – Davek na vrednost proizvodnje električne energije – Narava in struktura davka – Davek, ki enako bremeni električno energijo, proizvedeno iz obnovljivih virov, in električno energijo, proizvedeno iz neobnovljivih virov“

V zadevi C-220/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (višje sodišče skupnosti Valencia, Španija) z odločbo z dne 22. februarja 2019, ki je na Sodišče prispela 11. marca 2019, v postopku

Promociones Oliva Park SL

proti

Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, C. Lycourgos in I. Jarukaitis (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: E. Tanchev,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Promociones Oliva Park SL J. Terrón Díaz in S. J. Llopis Nadal, abogados,
- za špansko vlado sprva A. Rubio González, nato S. Centeno Huerta, agenta,
- za Evropsko komisijo A. Armenia, O. Beynet in P. Arenas, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: španščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1(2) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12), člena 1, člena 2(k) ter člena 3(1), (2) in (3)(a) Direktive 2009/28/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. aprila 2009 o spodbujanju uporabe energije iz obnovljivih virov, spremembi in poznejši razveljavitvi direktiv 2001/77/ES in 2003/30/ES (UL 2009, L 140, str. 16) ter členov od 32 do 34 Direktive 2009/72/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. julija 2009 o skupnih pravilih notranjega trga z električno energijo in o razveljavitvi Direktive 2003/54/ES (UL 2009, L 211, str. 55).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Promociones Oliva Park SL (v nadaljevanju: Oliva Park) in Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (regionalno sodišče skupnosti Valencia za gospodarske in upravne spore, Španija) (v nadaljevanju: TEAR) zaradi zavrnitve zahteve za popravek obračunov davka na vrednost proizvodnje električne energije (impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, v nadaljevanju: IVPEE) za leta od 2013 do 2016.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/118

- 3 Člen 1 Direktive 2008/118 določa:

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

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

[...]

2. Države članice lahko pobirajo druge posredne davke na trošarinsko blago za posebne namene, če so ti davki skladni z davčnimi pravili [Unije], 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.

[...]“

Direktiva 2009/28

- 4 Člen 1 Direktive 2009/28, naslovljen „Predmet in področje uporabe“, določa:

„Ta direktiva določa skupen okvir za spodbujanje energije iz obnovljivih virov. Določena sta obvezna nacionalna cilja za skupni delež energije iz obnovljivih virov v končni bruto porabi energije in za delež energije iz obnovljivih virov v prometu. [...]“

5 V točki (k) drugega odstavka člena 2 te direktive, naslovljenega „Opredelitve“, je pojem „program podpore“ opredeljen tako, da pomeni „vsak instrument, program ali mehanizem, ki ga uporabi država članica ali skupina držav članic in spodbuja uporabo energije iz obnovljivih virov z zmanjševanjem stroškov te energije, povečanjem cene, po kateri se lahko prodaja, ali povečanjem količine nabavljene energije na podlagi obveznosti glede obnovljive energije ali drugače. Sem med drugim spadajo naložbena pomoč, davčne oprostitve ali olajšave, vračilo davkov, programi podpore, ki zavezujejo k uporabi obnovljive energije, vključno s tistimi programi, ki uporabljajo zelene certifikate, in neposredni programi zaščite cen, vključno s tarifami za dovajanje toka in plačili premij“.

6 Člen 3 navedene direktive, naslovljen „Obvezni nacionalni splošni cilji in ukrepi za uporabo energije iz obnovljivih virov“, določa:

„1. Vsaka država članica zagotovi, da je delež energije iz obnovljivih virov, izračunan v skladu s členi 5 do 11, v končni bruto porabi energije v letu 2020 najmanj enak njenemu nacionalnemu splošnemu cilju za delež energije iz obnovljivih virov v tem letu, določenemu v tretjem stolpcu razpredelnice v delu A Priloge I. [...]

2. Države članice uvedejo učinkovito oblikovane ukrepe, da bi zagotovile, da je delež energije iz obnovljivih virov enak ali večji od deleža iz okvirne usmeritve iz dela B Priloge I.

3. Da bodo države članice dosegle cilje iz odstavkov 1 in 2 tega člena, lahko med drugim uporabijo naslednje ukrepe:

(a) programe podpore;

[...]“

Direktiva 2009/72

7 Člen 1 Direktive 2009/72, naslovljen „Vsebina in področje uporabe“, določa:

„Ta direktiva določa skupna pravila za proizvodnjo, prenos, distribucijo in dobavo električne energije, ki vključujejo določbe za varstvo potrošnikov, namenjena pa so izboljšanju in integraciji konkurenčnih trgov z električno energijo v [Evropski uniji]. Določa pravila glede organiziranja in delovanja elektroenergetskega sektorja, odprt dostop do trga, merila in postopke, ki se uporabljajo pri javnih razpisih in izdaji energetskega dovoljenja ter obratovanju sistemov. [...]“

8 Členi od 32 do 34 Direktive 2009/72, ki so v poglavju VIII te direktive, naslovljenem „Organiziranje dostopa do sistema“, urejajo podrobna pravila za ta dostop.

9 Člen 32 te direktive, naslovljen „Dostop tretjih strani do sistema“, v odstavku 1 določa, da države članice poskrbijo za uvedbo sistema dostopa tretjih strani do prenosnih in distribucijskih sistemov električne energije, ki se izvaja objektivno in brez diskriminacije med uporabniki sistema.

10 Člen 33 navedene direktive, naslovljen „Odprtje trga in vzajemnost“, se nanaša na odprtje trga z električno energijo in vzajemnost, člen 34 te direktive, naslovljen „Neposredni daljnovodi“, pa na ukrepe, ki zagotavljajo dostop do neposrednih daljnovodov vsem proizvajalcem električne energije, dobaviteljem električne energije in upravičenim odjemalcem s sedežem na ozemlju zadevne države članice.

Špansko pravo

- 11 V preambuli Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (zakon 15/2012 o davčnih ukrepih za energetske trajnost) z dne 27. decembra 2012 (BOE št. 312 z dne 28. decembra 2012, str. 88081) je navedeno:

„I. Cilj tega zakona je prilagoditi naš davčni sistem za učinkovitejšo in okolju prijaznejšo uporabo in trajnostni razvoj [...].

[...]

Ta zakon temelji predvsem na členu 45 ustave [...]. Tako je ena od osi te davčne reforme internalizirati okoljske stroške, ki izhajajo iz proizvodnje električne energije [...]. Ta zakon mora biti spodbuda za izboljšanje naših ravni energetske učinkovitosti, hkrati pa zagotavljati boljše upravljanje naravnih virov in spodbujati nov model trajnostnega razvoja, tako z ekonomskega in socialnega vidika kot tudi z okoljskega vidika.

[...]

Zato ta zakon ureja tri nove davke: [IVPEE] [...].

II. V tem smislu in tudi zato, da bi se spodbudilo proračunsko ravnovesje, je v naslovu I tega zakona uveden neposredni in stvarni davek na vrednost proizvodnje električne energije, s katerim se obdavči opravljanje dejavnosti proizvodnje električne energije in njenega vnosa v španski elektroenergetski sistem.

S tem davkom se obdavči ekonomska zmogljivost proizvajalcev električne energije, katerih naprave so na eni strani povzročile velike naložbe v omrežja za prenos in distribucijo električne energije, da bi bil mogoč odjem električne energije, ki jim jo dobavljajo, in ki na drugi strani same ali zaradi samega obstoja in razvoja teh omrežij povzročajo škodljive učinke na okolje, hkrati pa ustvarjajo precejšnje stroške, ki so nujni za ohranitev zagotavljanja oskrbe. Davek se uporablja za proizvodnjo vseh naprav za proizvodnjo električne energije.“

- 12 Člen 1 tega zakona določa:

„[IVPEE] je neposredni in stvarni davek, s katerim se obdavčijo dejavnosti proizvodnje električne energije in njenega vnosa (neto proizvodnja energije) v elektroenergetski sistem prek vsake od naprav, navedenih v členu 4 tega zakona.“

- 13 Člen 2 navedenega zakona, ki se nanaša na ozemelsko področje uporabe IVPEE, določa, da se ta davek uporablja na celotnem španskem ozemlju.

- 14 Člen 4(1) in (2) zakona 15/2012 opredeljuje obdavčljivi dogodek za IVPEE tako:

„1. Obdavčljivi dogodek je proizvodnja električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem, vključno z elektroenergetskim sistemom na Iberskem polotoku ter na vseh otokih in ozemljih zunaj Iberskega polotoka (neto proizvodnja energije), v kateri koli od naprav, na katere se nanaša naslov IV Ley 54/1997 del Sector Eléctrico [(zakon 54/1997 o elektroenergetskem sektorju) z dne 27. novembra 1997 (BOE št. 285 z dne 28. novembra 1997, str. 35097)].

2. Neto proizvodnja v smislu tega zakona ustreza energiji, izmerjeni na sponkah alternatorjev, od katere se odštejejo pomožne porabe pri proizvodnji električne energije in izgube, nastale do točke priključitve v sistem.“

15 Člen 5 zakona 15/2012 določa:

„Davčni zavezanci za davek so fizične ali pravne osebe ter subjekti iz člena 35(4) Ley 58/2003 General Tributaria [(zakon 58/2003 o splošnem davčnem zakoniku) z dne 17. decembra 2003 (BOE št. 302 z dne 18. decembra 2003, str. 44987)], ki opravljajo dejavnosti iz člena 4.“

16 Člen 6 zakona 15/2012 določa:

„1. Davčna osnova je sestavljena iz celotnega zneska, ki pripada davčnemu zavezancu za proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem (neto proizvodnja energije), za vsako napravo v davčnem obdobju.

V ta namen se v izračunu skupnega zneska upoštevajo plačila, določena v vseh finančnih ureditvah, ki izhajajo iz določb [zakona 54/1997], v zadevnem davčnem obdobju, in plačila, določena v posebni finančni ureditvi za dejavnosti proizvodnje električne energije in njenega vnosa v elektroenergetski sistem na otokih in ozemljih zunaj Iberskega polotoka.“

17 V skladu s členom 8 zakona 15/2012 znaša davčna stopnja IVPEE 7 %.

18 Člen 10 tega zakona določa:

„1. Davčni zavezanci morajo davek poravnati v okviru obrnjene davčne obveznosti in plačati znesek v mesecu novembru, ki sledi mesecu, v katerem nastane obveznost plačila davka [...].

2. Davčni zavezanci, pri katerih nastane obdavčljivi dogodek, morajo med 1. in 20. majem, septembrom, novembrom in februarjem naslednjega leta izvršiti deljena plačila, ki ustrezajo obdobju treh, šestih, devetih ali dvanajstih mesecev vsakega koledarskega leta [...].

3. Deljena plačila se izračunajo na podlagi vrednosti neto proizvodnje električne energije od začetka davčnega obdobja do konca tri-, šest-, devet- ali dvanajstmesečnega obdobja iz prejšnjega odstavka z uporabo davčne stopnje iz člena 8 tega zakona [...].

V ta namen se za vrednost proizvodnje šteje skupni znesek, ki pripada davčnemu zavezancu za proizvodnjo električne energije in njen vnos (neto proizvodnja energije) v elektroenergetski sistem za vsako napravo v ustreznem obdobju.

[...]“

19 V drugi dodatni določbi tega zakona je določeno:

„Vsako leto se v zakonu o splošnem državnem proračunu za financiranje stroškov elektroenergetskega sistema, določenih v členu 13 [zakona 54/1997], nameni znesek, ki je vsota naslednjega:

(a) ocene letnega prihodka iz davkov in pristojbin iz tega zakona;

[...]“

20 Predložitveno sodišče je v odgovoru na zahtevo za podrobnejše podatke, ki jo je Sodišče naslovilo nanj v skladu s členom 101 Poslovnika Sodišča, v zvezi s plačilom za dejavnost proizvodnje električne energije, ki pomeni osnovo za naložitev IVPEE na podlagi člena 6 zakona 15/2012, navedlo, da je bilo to plačilo sprva urejeno v členu 16 zakona 54/1997, ki je bil delno spremenjen z Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (kraljeva uredba-zakon 9/2013 o nujnih ukrepih za zagotovitev finančne stabilnosti elektroenergetskega sistema) z dne 12. julija 2013 (BOE št. 167 z dne 13. julija 2013, str. 52106), ter

da je bil ta zakon nadomeščen z Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (zakon 24/2013 o sektorju električne energije) z dne 26. decembra 2013 (BOE št. 310 z dne 27. decembra 2013, str. 105198), ki je začel veljati 28. decembra 2013.

21 Predložitveno sodišče je v tem odgovoru pojasnilo, da je v odstavku 1 prve prehodne določbe zakona 24/2013 določeno, da se do sprejetja pravil za uporabo tega zakona, potrebnih za izvajanje nekaterih njegovih določb, še naprej uporabljajo ustrezne določbe zakona 54/1997. Zato je bila glede let od 2013 do 2016 ureditev, ki je urejala plačilo za dejavnost proizvodnje električne energije v smislu zakona 15/2012, kar zadeva vsa vprašanja, za katera so bila potrebna izvedbena pravila in za katera ta pravila niso bila sprejeta pred iztekom teh poslovnih let, tista, ki je izhajala iz zakona 54/1997. V zvezi s tem je iz odgovorov zainteresiranih oseb, ki sodelujejo v tem postopku, na vprašanja Sodišča razvidno, da so sestavni deli tega plačila, določeni z zakonom 15/2012 in zakonom 54/1997, v bistvu enaki.

22 Člen 14, od (5) do (7), zakona 24/2013 določa:

„5. Plačilo za proizvodno dejavnost vključuje:

(a) električno energijo, s katero se trguje na dnevnem trgu in trgu znotraj dneva. Za električno energijo, s katero se trguje na dnevnem trgu in dražbah znotraj dneva, se plača nadomestilo na podlagi uravnotežene cene med ponudbo in povpraševanjem po električni energiji na teh trgih, ki se doseže z uvedenimi mehanizmi.

Za električno energijo, s katero se trguje na dvostranskih, fizičnih ali terminskih trgih, se plača nadomestilo na podlagi cene transakcij, ki so bile dokončno sklenjene na zadevnih trgih. Ta element plačila je opredeljen ob upoštevanju izgub v omrežjih in stroškov, ki so nastali zaradi motenj običajnega delovanja sistema ponudb;

(b) storitve za izravnavo, vključno z manj pogostimi storitvami in storitvami uravnoteženja sistema, ki so potrebne za zagotovitev ustrezne oskrbe odjemalcev;

[...]

(c) po potrebi plačilo iz naslova mehanizma zmogljivosti [...];

(d) po potrebi dodatno plačilo iz odstavka 6 za dejavnost proizvodnje električne energije v elektroenergetskih sistemih na ozemljih zunaj Iberskega polotoka;

(e) po potrebi posebno plačilo iz odstavka 7 za proizvodnjo električne energije iz obnovljivih virov, v soproizvodnji z visokim izkoristkom in iz ostankov.

6. Vlada lahko določi dodaten element plačila za kritje razlike med stroški naložb in opravljanja dejavnosti proizvodnje električne energije, ki se izvaja v elektroenergetskih sistemih na ozemljih zunaj Iberskega polotoka, ter prihodki iz te dejavnosti proizvodnje [...].

7. Izjemoma lahko vlada uvede sistem posebnega plačila za spodbujanje proizvodnje iz obnovljivih virov energije, v soproizvodnji z visokim izkoristkom in iz ostankov, kadar obstaja obveznost doseči energetske cilje iz direktiv ali drugih določb prava Evropske unije ali če uvedba takega sistema predpostavlja zmanjšanje energetskih stroškov in odvisnosti od zunanje dobave energije [...].

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 23 Družba Oliva Park je pri Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valencia (urad za trošarine v Valencii, Španija) vložila zahtevek za popravek obračuna IVPEE za leta od 2013 do 2016 in zahtevek za povračilo zneska 12.609,58 EUR.
- 24 Tema zahtevkoma ni bilo ugodeno, zato je družba Oliva Park pri TEAR vložila pravno sredstvo, ki je bilo z odločbo z dne 28. septembra 2017 zavrnjeno.
- 25 Družba Oliva Park je zoper zadnjenavedeno odločbo vložila tožbo pri Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (višje sodišče skupnosti Valencia, Španija).
- 26 Družba Oliva Park v utemeljitev tožbe zlasti trdi, da je IVPEE v nasprotju s pravom Unije, zlasti z direktivami 2008/118, 2009/28 in 2009/72.
- 27 Družba Oliva Park glede tega, da je IVPEE v nasprotju z Direktivo 2008/118, natančneje trdi, da je ta davek, ki je dodan drugim davkom na isto blago ali storitev, dejansko posredni davek na proizvodnjo električne energije iz obnovljivih virov, zaradi česar je ta proizvodnja manj ugodna od proizvodnje energije iz neobnovljivih virov, ne da bi se pri tem razlikovalo glede na intenzivnost in onesnaževanje okolja. Ta družba zatrjuje tudi, da cilj IVPEE ni vplivati na ravnanje ter da krši svobodo trga in svobodo gospodarske pobude.
- 28 Španska vlada te trditve izpodbija in trdi, da je IVPEE neposredna dajatev, ki bremeni proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem brez prevalitve na odjemalca ter ima poseben okoljski cilj, ki ni povezan z načelom odgovornosti povzročitelja, pri čemer proizvajalci energije iz obnovljivih virov niso diskriminirani glede možnosti povrnitve stroškov IVPEE. Tako naj s tem davkom ne bi bilo kršeno pravo Unije.
- 29 Predložitveno sodišče poudarja, da je pri Sodišču vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe iz več razlogov. IVPEE je namreč res urejen kot neposredni davek, vendar naj bi bili njegova narava in bistveni elementi značilni za posredne davke. Poleg tega, čeprav ima ta davek uradno okoljski cilj, naj bi šlo v bistvu za davek, ki nima posebnih ciljev in katerega namen je pobiranje prihodkov, ne pa za davek za vplivanje na ravnanje. Nazadnje, poleg tega, da naj bi bila proizvodnja električne energije iz obnovljivih virov predmet diskriminacije, naj bi IVPEE izkrivljajl notranji trg z električno energijo in naj ne bi upošteval svobodne konkurence.
- 30 To sodišče navaja, da je bil IVPEE z zakonom 15/2012 sicer zasnovan kot neposredni davek, katerega cilj je, kot je pojasnjeno v preambuli tega zakona, „internalizacija okoljskih stroškov, ki izhajajo iz proizvodnje električne energije“, vendar meni, da ta opredelitev ne ustreza njegovi resnični naravi. Prvič, s tem davkom naj namreč ne bi bili nikakor upoštevani značilnosti davčnega zavezanca, vir proizvodnje električne energije niti intenzivnost uporabe prenosnih in distribucijskih omrežij.
- 31 Drugič, za razliko od neposrednih davkov naj davčna osnova za ta davek ne bi bila sestavljena iz neto prihodkov davčnih zavezancev, temveč iz njihovih bruto prihodkov, saj ta davek bremeni vsa ekonomska nadomestila iz dejavnosti proizvodnje električne energije in njenega vnosa v sistem.
- 32 Tretjič, medtem ko načelo progresivnosti zahteva, da mora gospodarski subjekt, ki več onesnažuje, tudi več plačati, naj bi stopnja IVPEE znašala 7 % za vse davčne zavezance.
- 33 Četrto, določene naj ne bi bile nobene izjeme ali ugodnosti glede na uporabo obnovljivih virov za proizvodnjo električne energije ali glede na vpliv dejavnosti davčnih zavezancev na okolje. Subjekti, ki proizvajajo električno energijo iz neobnovljivih virov, naj bi bili tako v ugodnejšem položaju.

- 34 Petič, ugotovitev, da IVPEE pomeni posredni davek, naj bi potrjevalo dejstvo, da je pobiranje tega davka naloženo Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria (urad za carine in trošarine pri davčni upravi, Španija), trošarine pa so po definiciji posredni davki.
- 35 Šestič, davčno breme, ki ga pomeni IVPEE, naj bi nosili odjemalci prek končne cene električne energije. Poleg tega naj bi sistem plačila za naprave za proizvodnjo električne energije iz obnovljivih virov izrecno vključeval ta davek kot obratovalne stroške, ki jih morajo nositi odjemalci.
- 36 Iz tega po mnenju predložitvenega sodišča izhaja, da ima IVPEE značilnosti davka na potrošnjo, saj so njegovi bistveni elementi nedvomno povezani s potrošnjo. Z njim naj bi bila namreč obdavčena električna energija, ki je proizvedena in vnesena v elektroenergetski sistem za njeno uporabo s strani gospodarskih subjektov, ki so ločeni od proizvajalca, pri čemer so pomožne porabe za proizvodnjo električne energije in izgube do točke priključitve v sistem izrecno izključene iz davčne osnove za ta davek.
- 37 Predložitveno sodišče tudi meni, da je IVPEE v nasprotju s pravom Unije, ker nima posebnega cilja. Čeprav je namreč v preambuli zakona 15/2012 navedeno, da je cilj tega davka harmonizacija španske davčne ureditve za učinkovitejšo in okolju prijaznejšo uporabo, naj njegovo pobiranje ne bi imelo nobenega posebnega cilja ali cilja ravnanja in naj ne bi bilo namenjeno financiranju konkretnih okoljskih politik, ampak le pobiranju prihodkov. V zvezi s tem naj bi bil cilj IVPEE kritje zelo visokih stroškov, potrebnih za ohranitev zagotovitve oskrbe, ter zlasti plačila za dejavnosti proizvodnje, prenosa, distribucije in trženja električne energije. Prav tako naj bi Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija) razsodilo, da nobeden od strukturnih elementov IVPEE ne odraža okoljskega cilja.
- 38 Poleg tega naj obdavčljivi dogodek za ta davek ne bi bil povezan z okoljskim ciljem in naj se pri njem ne bi razlikovalo glede na vpliv tehnologije, uporabljene za proizvodnjo električne energije, na okolje.
- 39 Predložitveno sodišče prav tako dvomi o združljivosti IVPEE s členom 1(2) Direktive 2009/28. To, da bremenitev s tem davkom ni sorazmerna s stroški, bi namreč lahko odvrčalo od proizvodnje energije iz obnovljivih virov.
- 40 Ker poleg tega energija, uvožena v Španijo, ni obdavčena z IVPEE, naj bi ta davek dajal prednost proizvajalcem električne energije iz drugih držav članic in naj bi tako povzročil izkrivljanje konkurence, ki je prepovedano s členom 107(1) PDEU. Uvedba take protikonkurenčne prednosti v korist tujih proizvajalcev naj bi vplivala tudi na prosti pretok blaga, svobodo ustanavljanja in svobodo opravljanja storitev, ki jih ureja Direktiva 2009/72, s katero se zahteva, da je dostop tretjih oseb do zadevnega sistema zagotovljen objektivno in nediskriminatorno.
- 41 V teh okoliščinah je Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (višje sodišče skupnosti Valencia) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali je treba člen 1(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da nasprotuje davku, ki je po imenu neposredni davek, kakršen je IVPEE, ki pa se glede na svojo pravo naravo izkaže za posredni davek brez posebnega namena, katerega namen je izključno povečanje prihodkov, pri čemer pa opredelitev v nacionalnem pravu ne more imeti prednosti pred razlago prava Unije, ki se ravna po ciljih, ki so lastni temu pravnemu redu, in glede na objektivne značilnosti davka?
 2. Ali je v nasprotju s členom 1 in členom 3(1), (2) in (3)(a), ta zadnji v povezavi s členom 2(k) Direktive [2009/28], če se IVPEE kljub svoji opredelitvi kot okoljski davek v bistvu pobira samo zaradi povečanja prihodkov in bremeni enako dejavnosti proizvodnje električne energije in njenega vnosa v elektroenergetski sistem, ne glede na njihovo intenzivnost in vpliv na okolje?

3. Ali je pravilna razlaga, da načelo svobodne konkurence in spodbujanja uporabe energije iz obnovljivih virov nasprotuje IVPEE, ker enako davčno obravnava energijo iz neobnovljivih virov in energijo iz obnovljivih virov, s čimer diskriminira zadnjenavedeno in krši program podpore, določen v členu 2(k) in drugih Direktive [2009/28]?
4. Nazadnje, ali navedeno načelo svobodne konkurence in členi [od 32 do 34] [...] Direktive [2009/72] nasprotujejo IVPEE, ker se šteje, da ta davek omogoča pozitivno diskriminacijo tujih proizvajalcev električne energije v škodo španskih proizvajalcev, s čimer se izkrivlja notranji trg električne energije in dostop do sistema?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 42 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, v kateri je določen davek, ki bremeni proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem na nacionalnem ozemlju ter katerega davčna osnova je skupni znesek dohodkov davčnega zavezanca, ki izhajajo iz opravljanja teh dejavnosti.
- 43 Najprej je treba poudariti, da je IVPEE v preambuli zakona 15/2012 opredeljen kot neposredni davek, ki bremeni „opravljanje dejavnosti proizvodnje električne energije in njenega vnosa v elektroenergetski sistem“, torej „ekonomsko zmogljivost proizvajalcev električne energije“. Španska vlada v zvezi s tem pojasnjuje, da je bil ta davek zasnovan kot neposredni davek in da njegovega bremena ob upoštevanju delovanja španskega trga z električno energijo ni mogoče prevaliti na končnega odjemalca.
- 44 Vendar predložitveno sodišče tako kot tožeča stranka v postopku v glavni stvari meni, da je IVPEE kljub temu, da je opredeljen kot neposredni davek, glede na svoje značilnosti posredni davek, katerega davčno breme se prevlači na končnega odjemalca električne energije in ki kot tak spada na področje uporabe člena 1(2) Direktive 2008/118.
- 45 V zvezi s tem je treba navesti, da opredelitev davka, takse, dajatve ali pristojbine glede na pravo Unije določi Sodišče ob upoštevanju objektivnih značilnosti davka, ne glede na to, kako je opredeljen v nacionalnem pravu (sodba z dne 18. januarja 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 46 Zato je treba za odgovor na postavljeno vprašanje ugotoviti, ali je IVPEE mogoče opredeliti kot drug posredni davek, ki bremeni trošarinsko blago, v tem primeru električno energijo, v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118.
- 47 Člen 1(1) te direktive določa, da je z njo določen splošni režim za trošarino, ki neposredno ali posredno zadeva porabo nekaterega trošarinskega blaga, med katerim je električna energija, ta pa je urejena z Direktivo 2003/96. Člen 1(2) Direktive 2008/118 določa, da lahko države članice pobirajo druge posredne davke na trošarinsko blago za posebne namene, če so ti davki skladni z davčnimi pravili Unije, ki se uporabljajo za trošarino ali davek na dodano vrednost.
- 48 Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, ta člen 1(2) Direktive 2008/118, katerega cilj je upoštevanje različnosti davčnih tradicij držav članic na tem področju in pogostosti uporabe posrednih davkov pri izvajanju neproračunskih politik, državam članicam dovoljuje, da poleg najnižje trošarine uvedejo druge posredne davke s posebnim namenom. Pojem „drugi posredni davki“ v smislu te določbe tako

- označuje posredne davke na porabo proizvodov, naštetih v členu 1(1) te direktive, ki niso „trošarina“ v smislu zadnjenedene določbe in se pobirajo za posebne namene (glej v tem smislu sodbo z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, točki 58 in 59).
- 49 Zato je treba za ugotovitev, ali lahko IVPEE spada na področje uporabe člena 1(2) Direktive 2008/118, preveriti, ali ta davek pomeni posredni davek, ki neposredno ali posredno bremeni porabo električne energije, na katero se nanaša Direktiva 2003/96 (glej po analogiji sodbo z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, točka 60).
- 50 V obravnavani zadevi je iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, razvidno, da je obdavčljivi dogodek za IVPEE proizvodnja električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem, in sicer neto proizvodnja energije, pri čemer je ta opredeljena v smislu zakona 15/2012 kot energija, od katere se odštejejo pomožne porabe za proizvodnjo električne energije in izgube, nastale do točke priključitve v sistem.
- 51 Poleg tega ni sporno, da se IVPEE ne pobira neposredno pri odjemalcih električne energije, ampak pri gospodarskih subjektih, ki to energijo proizvajajo in vnesejo v sistem (glej po analogiji sodbo z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, točka 64).
- 52 Res je, da lahko ekonomsko breme davka načeloma posredno v celoti nosi končni odjemalec električne energije, kadar proizvajalec znesek tega davka vključi v ceno vsake količine proizvoda, sproščenega v porabo, tako da je ta davek za tega proizvajalca nevtralen (glej v tem smislu sodbo z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, točka 64).
- 53 Vendar v obravnavani zadevi ni tako.
- 54 Prvič, kot navaja predložitveno sodišče, namreč ne obstaja formalni mehanizem prealnitve davka. V takem položaju pa dejstvo, da uporaba IVPEE povzroči zvišanje cene energije in posledično višji račun električne energije za vse končne odjemalce, samo po sebi ne zadostuje za ugotovitev, da je ta davek v celoti preveljen na te odjemalce. V nasprotnem primeru bi bilo treba vsak davek, ki ga nosijo proizvajalci električne energije in ki vpliva, čeprav le minimalno, na končno ceno električne energije, ki jo plačajo odjemalci, šteti za posredni davek v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, tudi če med takim davkom in porabo električne energije ne bi bilo neposredne in neločljive povezave.
- 55 Drugič, v zvezi s podrobnimi pravili za izračun IVPEE je treba poudariti, da je davčna osnova za ta davek skupni znesek, ki pripada davčnemu zavezancu za proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem, za katerega se uporabi enotna davčna stopnja v višini 7 %.
- 56 Kot je razvidno iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, je v izračun tega zneska na podlagi člena 6 zakona 15/2012 vključeno plačilo za dejavnost proizvodnje električne energije. V skladu z upoštevniimi določbami zakonov 54/1997 in 24/2013 to plačilo vključuje električno energijo, s katero se trguje na dnevnem trgu in dražbah znotraj dneva ter za katero se plača nadomestilo na podlagi uravnotežene cene med ponudbo in povpraševanjem, storitve za izravnavo, potrebne za zagotovitev ustrezne oskrbe odjemalca, plačilo iz naslova mehanizmov zmogljivosti ter dodatni plačili za dejavnosti proizvodnje električne energije na ozemljih zunaj Iberskega polotoka in proizvodnje električne energije iz obnovljivih virov.
- 57 Vse zainteresirane stranke so v odgovorih na vprašanja Sodišča navedle, da nekateri sestavni deli davčne osnove za IVPEE, kot so naštetih v prejšnji točki, niso odvisni od količine električne energije, ki je dejansko proizvedena in vnesena v sistem. Kot je navedla španska vlada, to velja zlasti za storitve za izravnavo, v okviru katerih se plača nadomestilo za razpoložljivost določene proizvodne zmogljivosti, in za mehanizme zmogljivosti, v okviru katerih se znesek, ki pomeni nadomestilo zadevnim proizvajalcem, določi kot določen znesek eurov za megavat in temelji na razpoložljivosti določene proizvodne zmogljivosti ter velikosti in proizvodni zmogljivosti tovarne. Po mnenju te vlade to velja tudi za posebni plačili za proizvodnjo električne energije iz obnovljivih virov, v soproizvodnji z visokim

izkoristkom in iz ostankov ter za proizvodnjo električne energije na ozemljih zunaj Iberskega polotoka, za kateri je predvideno dodatno plačilo glede na prihodke na trgu električne energije, ki jih prejmejo zadevni proizvajalci.

- 58 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da je IVPEE izračunan zgolj na podlagi dejstva, da je nekdo proizvajalec električne energije, in na podlagi delno fiksnih dohodkov davčnih zavezancev ter torej neodvisno od količine električne energije, ki je bila dejansko proizvedena in vnesena v elektroenergetski sistem. Zato ni mogoče ugotoviti neposredne in neločljive povezave med tem davkom in porabo električne energije.
- 59 Zato IVPEE, ker ne pomeni posrednega davka, ki neposredno ali posredno bremeni porabo električne energije, na katero se nanaša Direktiva 2003/96, ne more spadati na področje uporabe člena 1(2) Direktive 2008/118 (glej po analogiji sodbo z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, točka 66).
- 60 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 1(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, v kateri je določen davek, ki bremeni proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem na nacionalnem ozemlju ter katerega davčna osnova je skupni znesek dohodkov davčnega zavezanca, ki izhajajo iz opravljanja teh dejavnosti, ne da bi se upoštevala količina električne energije, ki je bila dejansko proizvedena in vnesena v ta sistem.

Drugo in tretje vprašanje

- 61 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1 ter člen 3(1), (2) in (3)(a) Direktive 2009/28, pri čemer se zadnjenavedena točka upošteva v povezavi s členom 2, drugi odstavek, točka (k), te direktive, razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, v kateri je določen davek, s katerim se z enotno stopnjo obdavči proizvodnja električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem, tudi če je bila ta električna energija proizvedena iz obnovljivih virov, in katerega cilj ni varstvo okolja, ampak povečati obseg proračunskih prihodkov.
- 62 Glede tega je treba navesti, da je cilj Direktive 2009/28, kot izhaja iz njenega člena 1, določiti skupen okvir za spodbujanje proizvodnje energije iz obnovljivih virov z opredelitvijo zlasti obveznih nacionalnih ciljev za skupni delež energije iz teh virov v končni bruto porabi energije.
- 63 Tako morajo na podlagi člena 3(1) te direktive države članice zagotoviti, da je delež proizvedene energije iz obnovljivih virov v njihovi končni porabi energije v letu 2020 najmanj enak njihovem nacionalnemu splošnemu cilju, kot je določen v delu A Priloge I k navedeni direktivi, ta cilj pa mora biti skladen s ciljem najmanj 20-odstotnega deleža obnovljivih virov energije v končni bruto porabi energije Unije.
- 64 Poleg tega morajo v skladu s členom 3(2) Direktive 2009/28 države članice uvesti učinkovito oblikovane ukrepe, ki bi zagotovili, da bi bil njihov delež energije iz obnovljivih virov enak ali večji od deleža iz „okvirne usmeritve“ iz dela B Priloge I k tej direktivi.
- 65 V skladu s členom 3(3)(a) Direktive 2009/28 lahko države članice za uresničitev teh ciljev uvedejo programe podpore v smislu točke (k) drugega odstavka člena 2 te direktive, pri čemer lahko ti programi zajemajo naložbeno pomoč, davčne oprostitve ali olajšave, vračilo davkov ali zavezanost k uporabi energije iz obnovljivih virov.
- 66 Predložitveno sodišče meni, da lahko IVPEE učinkuje tako, da odvrta od proizvodnje električne energije iz obnovljivih virov, saj bremeni vse domače proizvajalce in se izračuna brez upoštevanja proizvodnih stroškov.

- 67 V zvezi s tem je treba navesti, da nobena od določb Direktive 2009/28, navedenih v točkah od 62 do 65 te sodbe, državam članicam ne prepoveduje, da uvedejo davek, kot je IVPEE, ki bremeni proizvodnjo električne energije in njen vnos v sistem, tudi če je ta električna energija proizvedena iz obnovljivih virov energije (glej po analogiji sodbo z dne 20. septembra 2017, Elecdey Carcelen in drugi, C-215/16, C-216/16, C-220/16 in C-221/16, EU:C:2017:705, točka 30).
- 68 Že iz besedila člena 3(3) Direktive 2009/28, zlasti iz izraza „lahko“, je namreč razvidno, da države članice glede spodbujanja uporabe energije iz obnovljivih virov nikakor niso zavezane sprejeti programov podpore niti *a fortiori* – če se take programe odločijo sprejeti – jih zasnovati v obliki davčnih oprostitev ali olajšav. Tako imajo države članice polje proste presoje glede ukrepov, za katere menijo, da so primerni za doseg obveznih nacionalnih splošnih ciljev, ki so določeni v členu 3(1) in (2) te direktive v povezavi s Prilogo I k njej (glej v tem smislu sodbi z dne 20. septembra 2017, Elecdey Carcelen in drugi, C-215/16, C-216/16, C-220/16 in C-221/16, EU:C:2017:705, točki 31 in 32, ter z dne 11. julija 2019, Agrenergy in Fusignano Due, C-180/18, C-286/18 in C-287/18, EU:C:2019:605, točka 27).
- 69 Zato možnost držav članic, ki je določena v členu 3(3) Direktive 2009/28, da sprejmejo programe podpore za spodbujanje rabe energije iz obnovljivih virov, glede na okoliščine primera v obliki davčnih oprostitev ali olajšav, nikakor ne pomeni, da bi jim bilo preprečeno obdavčiti podjetja, ki razvijajo take vire energije (sodba z dne 20. septembra 2017, Elecdey Carcelen in drugi, C-215/16, C-216/16, C-220/16 in C-221/16, EU:C:2017:705, točka 33).
- 70 Na drugo in tretje vprašanje je treba zato odgovoriti, da je treba člen 1 ter člen 3(1), (2) in (3)(a) Direktive 2009/28, pri čemer se zadnjenavedena točka upošteva v povezavi s členom 2, drugi odstavek, točka (k), te direktive, razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, v kateri je določen davek, ki z uporabo enotne stopnje bremeni proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem, tudi če je bila ta električna energija proizvedena iz obnovljivih virov, in katerega cilj ni varstvo okolja, ampak povečati obseg proračunskih prihodkov.

Četrto vprašanje

- 71 Predložitveno sodišče s četrtem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 107(1) PDEU in člene od 32 do 34 Direktive 2009/72 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, v kateri je določen davek, ki bremeni proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem na ozemlju države članice, kadar se ta davek za vnos električne energije, proizvedene v drugih državah članicah, v ta sistem ne uporablja.
- 72 Predložitveno sodišče v zvezi s tem navaja, da IVPEE daje prednost proizvajalcem električne energije s sedežem v drugih državah članicah, saj bremeni le nacionalne proizvajalce, in iz tega sklepa, da gre za izkrivljanje konkurence, kar je v nasprotju s členom 107(1) PDEU.
- 73 Ker je iz odgovora na prvo vprašanje razvidno, da je IVPEE neposredni davek, ki bremeni dejavnost proizvodnje električne energije in njenega vnosa v elektroenergetski sistem, je treba opozoriti, da čeprav neposredni davki spadajo v pristojnost držav članic, morajo te to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije (sodba z dne 22. decembra 2010, Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, točka 14).
- 74 V zvezi s tem, prvič, glede člena 107(1) PDEU iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da davki ne spadajo na področje uporabe določb Pogodbe DEU na področju državnih pomoči, razen če pomenijo način financiranja ukrepa pomoči, tako da so sestavni del tega ukrepa (sodba z dne 20. septembra 2018, Carrefour Hypermarchés in drugi, C-510/16, EU:C:2018:751, točka 14 in navedena sodna praksa).

- 75 V obravnavani zadevi pa iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, ni razvidno, da prihodki od pobiranja IVPEE pomenijo način financiranja ukrepa državne pomoči v smislu te sodne prakse. Zato za ta davek ni mogoče šteti, da spada na področje uporabe določb Pogodbe DEU o državnih pomočeh.
- 76 Drugič, v zvezi z Direktivo 2009/72 je treba ugotoviti, da se členi od 32 do 34 te direktive nanašajo na splošno načelo prepovedi diskriminacije na področju notranjega trga z električno energijo, tako da urejajo dostop tretjih oseb do sistema na objektivni in nediskriminatorni način.
- 77 V obravnavani zadevi predložitveno sodišče navaja, da ureditev v zvezi z IVPEE omogoča pozitivno diskriminacijo tujih proizvajalcev električne energije v škodo španskih proizvajalcev z izkrivljanjem notranjega trga z električno energijo in dostopa do sistema.
- 78 V zvezi s tem pa zadostuje poudariti, da se načelo prepovedi diskriminacije iz členov od 32 do 34 Direktive 2009/72, ker ta direktiva ni ukrep v zvezi s približevanjem davčnih določb držav članic, ne uporablja za nacionalno ureditev, s katero je uveden davek na proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem na ozemlju države članice (glej po analogiji sodbo z dne 7. novembra 2019, UNESA in drugi, od C-80/18 do C-83/18, EU:C:2019:934, točka 51).
- 79 Glede na te preudarke je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 107(1) PDEU in člene od 32 do 34 Direktive 2009/72 razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, v kateri je določen nacionalni davek, ki bremeni proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem na ozemlju države članice, kadar se ta davek za vnos električne energije, proizvedene v drugih državah članicah, v ta sistem ne uporablja.

Stroški

- 80 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) rzsodilo:

- 1. Člen 1(2) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, v kateri je določen davek, ki bremeni proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem na nacionalnem ozemlju ter katerega davčna osnova je skupni znesek dohodkov davčnega zavezanca, ki izhajajo iz opravljanja teh dejavnosti, ne da bi se upoštevala količina električne energije, ki je bila dejansko proizvedena in vnesena v ta sistem.**
- 2. Člen 1 ter člen 3(1), (2) in (3)(a) Direktive 2009/28/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. aprila 2009 o spodbujanju uporabe energije iz obnovljivih virov, spremembi in poznejši razveljavitvi direktiv 2001/77/ES in 2003/30/ES, pri čemer se zadnjenavedena točka upošteva v povezavi s členom 2, drugi odstavek, točka (k), te direktive, je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, v kateri je določen davek, ki z uporabo enotne stopnje bremeni proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem, tudi če je bila ta električna energija proizvedena iz obnovljivih virov, in katerega cilj ni varstvo okolja, ampak povečati obseg proračunskih prihodkov.**
- 3. Člen 107(1) PDEU in člene od 32 do 34 Direktive 2009/72/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. julija 2009 o skupnih pravilih notranjega trga z električno energijo in o razveljavitvi Direktive 2003/54/ES je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, v kateri je**

določen nacionalni davek, ki bremeni proizvodnjo električne energije in njen vnos v elektroenergetski sistem na ozemlju države članice, kadar se ta davek za vnos električne energije, proizvedene v drugih državah članicah, v ta sistem ne uporablja.

Podpisi