Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
ATHANASIOSA RANTOSA
od 2. veljače 2023.[1]

Predmet C-833/21

Endesa Generación SA
protiv
Tribunal Económico Administrativo Central

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputila Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud, Španjolska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Direktiva 2003/96/EZ – Oporezivanje energenata i električne energije – Članak 14. stavak 1. točka (a) – Oslobođenje od oporezivanja energenata i električne energije koji se koriste za proizvodnju električne energije te oslobođenje od oporezivanja električne energije koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije – Mogućnost da države članice odstupe od tog izuzeća „zbog politike zaštite okoliša” – Nacionalni porez na ugljen koji se koristi za proizvodnju električne energije – Ciljevi politike zaštite okoliša – Kriteriji za ocjenu”

I. Uvod

1. Direktivom 2003/96/EZ[2], koja se odnosi na oporezivanje energenata i električne energije, predviđa se, u njezinu članku 14. stavku 1. točki (a), oslobođenje od oporezivanja za energente i električnu energiju koji se koriste za proizvodnju električne energije te električnu energiju koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije. U toj se odredbi navodi i da, iznimno, države članice mogu zbog politike zaštite okoliša te proizvode oporezivati a da se ne pridržavaju najnižih razina poreza predviđenih u toj direktivi.

2. U kojim se uvjetima može smatrati da je oporezivanje ugljena koji se koristi za proizvodnju električne energije, kako je predviđeno nacionalnim zakonodavstvom, uvedeno „zbog politike zaštite okoliša” u smislu članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96? To je u biti pitanje koje je postavila Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud, Španjolska).

3. Zahtjev za prethodnu odluku podnesen je u okviru spora između društva Endesa Generación SA (u daljnjem tekstu: Endesa) i Tribunala Económico Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska) u pogledu poreznog rješenja o primjeni španjolskog poreza na ugljen kad je riječ o ugljenu koji se koristi u termoelektrani za proizvodnju električne energije.

[1] Izvorni jezik: francuski

[2] Direktiva Vijeća od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije (SL 2003., L 283, str. 51.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75. i ispravak SL 2019., L 33, str. 37.)

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 2003/96

4. U članku 1. Direktive 2003/96 navodi se:

„Države članice uvode poreze na energente i električnu energiju u skladu s ovom Direktivom.”

5. Člankom 2. te direktive predviđa se:

„1. Za potrebe ove Direktive, pojam ‚energenti’ primjenjuje se na proizvode koji su:

[…]

(b) obuhvaćeni oznakama KN[3] 2701, 2702 i 2704 do 2715;

[…]

5. Upućivanja na oznake kombinirane nomenklature u ovoj Direktivi odnose se na oznake iz Uredbe Komisije (EZ) br. 2031/2001 od 6. kolovoza 2001. o izmjeni Priloga I. Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87 o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi[4].

[…]”

6. Člankom 4. navedene direktive određuje se:

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

2. Za potrebe ove Direktive, ‚razina oporezivanja’ znači ukupno opterećenje u vezi sa svim neizravnim porezima (osim [poreza na dodanu vrijednost] (PDV) koji se izračunavaju izravno ili neizravno po količini energenta ili električne energije u trenutku puštanja u slobodnu potrošnju.”

7. Članak 10. iste direktive glasi kako slijedi:

„1. Od 1. siječnja 2004. najniže razine oporezivanja koje se primjenjuju na električnu energiju utvrđuju se kako je navedeno u Prilogu I. tablici C.

2. Iznad najnižih razina oporezivanja koje su navedene u stavku 1. države članice mogu odabrati koju će poreznu osnovicu primjenjivati, pod uvjetom da poštuju Direktivu 92/12/EEZ[5].”

3 Kombinirana nomenklatura

4 SL 2001., L 279, str. 1.

5 Direktiva Vijeća od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL 1992., L 76, str. 1.)

8. U članku 14. stavku 1. točki (a) Direktive 2003/96 navodi se:

„Osim općih odredaba predviđenih u Direktivi [92/12] o uporabama oporezivih proizvoda kad se ti proizvodi oslobađaju od poreza te ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, države članice oslobađaju od poreza pod uvjetima koje same predvide kako bi osigurale pravilnu i dosljednu primjenu tih oslobođenja i spriječile svaku utaju, izbjegavanje i zlouporabu, sljedeće:

(a) energente i električnu energiju, koji se koriste za proizvodnju električne energije te električnu energiju koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije. Međutim, države članice mogu zbog politike zaštite okoliša te proizvode oporezivati a da se ne pridržavaju najnižih razina poreza predviđenih u ovoj Direktivi. U tom slučaju oporezivanje tih proizvoda neće se uzimati u obzir za potrebe zadovoljavanja najnižih razina oporezivanja električne energije koje su predviđene u članku 10.”

2. Direktiva 2008/118/EZ

9. U članku 1. Direktive 2008/118/EZ[6] kojim je, na temelju njezina članka 47., stavljena izvan snage i zamijenjena Direktiva 92/12 s učinkom od 1. travnja 2010., navodi se:

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

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

[…]

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

3. Države članice mogu ubirati porez na:

(a) proizvode koji nisu trošarinska roba;

[…]

Međutim, ubiranje tih poreza pri trgovanju između država članica ne bi smjelo uzrokovati formalnosti povezane s prijelazom granice.”

B. Španjolsko pravo

10. Leyem 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión

[6] Direktiva Vijeća od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.)

Europea (Zakon 22/2005 o prenošenju u španjolski pravni poredak nekoliko direktiva Zajednice u području oporezivanja energenata i električne energije koje se odnose na zajednički sustav oporezivanja primjenjiv na društva majke i društva kćeri sa sjedištem u različitim državama članicama, te o uređenju poreznog sustava prekograničnih doprinosa u mirovinske fondove u okviru Europske unije od 18. studenoga 2005. (u daljnjem tekstu: Zakon 22/2005)[7], u Španjolskoj je uveden porez na ugljen (u daljnjem tekstu: porez na ugljen). U tu je svrhu Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Zakon 38/1992 o posebnim porezima) od 28. prosinca 1992.[8] izmijenjen uvođenjem glave III., naslovljene „Trošarine na ugljen", koja je, među ostalim, sadržavala članke 75. do 84. tog zakona (u daljnjem tekstu: Zakon 38/1992).

11. U članku 75. stavku 1. Zakona 38/1992 navodi se:

„Za potrebe tog poreza ugljenom se smatraju proizvodi obuhvaćeni oznakama 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 i 2714 tarifne i statističke nomenklature utvrđene Uredbom Vijeća (EEZ) br. 2658/87.[9] […]"

12. Člankom 77. stavkom 1. tog zakona predviđa se:

„Trošarini podliježe puštanje ugljena u potrošnju na području njezine teritorijalne primjene."

13. Člankom 79. stavkom 3. točkom (a) navedenog zakona određuje se:

„Od trošarina su oslobođene aktivnosti koje predstavljaju puštanje ugljena u potrošnju ako se u okviru njih ugljen koristi za sljedeće svrhe:

(a) proizvodnju električne energije i kogeneraciju električne energije i topline."

14. Članak 83. stavak 1. tog zakona glasi kako slijedi:

„Poreznu osnovicu trošarine čini energetska učinkovitost ugljena koja je predmet oporezivih transakcija, izražena u gigadžulima (GJ)."

15. U članku 84. Zakona 38/1992 navodi se:

„Stopa trošarina iznosi 0,15 eura po gigadžulu."

16. Zakon 38/1992 izmijenjen je Leyem 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Zakon 15/2012 o poreznim mjerama za energetsku održivost od 27. prosinca 2012.[10] (u daljnjem tekstu: Zakon 15/2012). U skladu s preambulom potonjeg zakona:

„I. Cilj ovog Zakona jest prilagoditi naš porezni sustav učinkovitijem i s aspekta okoliša prihvatljivijem korištenju i održivom razvoju i vrijednostima koje su inspirirale ovu poreznu reformu te ga stoga uskladiti s osnovnim načelima fiskalne, energetske i, naravno, okolišne politike Europske unije.

7 BOE br. 277. od 19. studenoga 2005., str. 37821.

8 BOE br. 312. od 29. prosinca 1992., str. 44305.

9 Uredba Vijeća (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi (SL 1987., L 256, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 12., str. 3.)

10 BOE br. 312. od 28. prosinca 2012., str. 88081.

U današnjem društvu sve veći utjecaj proizvodnje energije i potrošnje na okolišnu održivost zahtijeva normativni i regulatorni okvir koji svim sudionicima jamči pravilno funkcioniranje energetskog modela te ujedno doprinosi očuvanju naše bogate okolišne baštine.

Osnovu ovog Zakona čini članak 45. Ustava, odredba kojom je zaštita našeg okoliša postala jedno od temeljnih načela socijalnih i gospodarskih politika. Stoga je jedna od okosnica te porezne reforme internalizacija okolišnih troškova koji proizlaze iz proizvodnje električne energije i skladištenja istrošenog nuklearnog goriva i radioaktivnog otpada. Stoga ovaj zakon mora potaknuti poboljšanje naših razina energetske učinkovitosti i istodobno osigurati bolje upravljanje prirodnim resursima te podržati novi model održivog razvoja, kako iz gospodarske i socijalne perspektive tako i iz perspektive zaštite okoliša.

Ovom se reformom usto pridonosi integraciji politika zaštite okoliša u naš porezni sustav, koja istodobno omogućuje posebne ekološke poreze i mogućnost uključivanja čimbenika okoliša u druge, već postojeće poreze.

Vrijednosti i ciljevi na kojima se temelji ovaj zakon mogu biti međusektorski te stoga trebaju biti ključna okosnica usklađenosti sektorskih mjera, osobito ako one utječu na energetski sektor, koji je od takve ekonomske i ekološke važnosti za zemlju.

S tim ciljem, ovaj Zakon regulira tri nova poreza: porez na vrijednost proizvodnje električne energije, porez na proizvodnju istrošenog nuklearnog goriva i radioaktivnog otpada koji nastaju kao posljedica proizvodnje električne energije uporabom nuklearne energije i porez na skladištenje istrošenog nuklearnog goriva i radioaktivnog otpada u centraliziranim objektima. Njime se uvodi naknada za korištenje kopnenih voda za proizvodnju električne energije. Njime se mijenjaju stope oporezivanja utvrđene za prirodni plin i ugljen te se usto ukidaju oslobođenja predviđena za energente koji se koriste u proizvodnji električne energije i kogeneraciji električne energije i korisne topline.

[…]

IV. […] [Z]akonom se revidira porezni tretman primjenjiv na različite energente koji se koriste za proizvodnju električne energije. Aktivnosti proizvodnje električne energije iz fosilnih goriva glavni su izvori emisija stakleničkih plinova, tako da se, s poreznog gledišta, smatralo da taj oblik proizvodnje električne energije treba primjerenije oporezivati, ovisno o vanjskim učincima koje proizvodi.

Na temelju toga ukidaju se određena oslobođenja predviđena člankom 51. stavkom 2. točkom (c) i člankom 79. stavkom 3. točkom (a) Zakona 38/1992, u skladu s odredbama članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive [2003/96], koji državama članicama omogućuje da u te svrhe oporezuju energente koji se koriste za proizvodnju električne energije, te članka 15. stavka 1. točke (c) navedene direktive u pogledu kombinirane proizvodnje topline i električne energije.

U istom smislu, kako bi se sličan tretman primijenio na proizvodnju električne energije iz fosilnih izvora energije, povećava se stopa oporezivanja ugljena te se istodobno uvode posebne stope koje se primjenjuju na loživo i plinsko ulje namijenjeno proizvodnji električne energije ili kogeneraciji električne energije i korisne topline.

[…]”

17. Tako je Zakonom 15/2012 ukinut članak 79. stavak 3. točka (a) Zakona 38/1992, a članak 84. potonjeg zakona izmijenjen kako slijedi:

„Stopa trošarina utvrđuje se na 0,65 eura po gigadžulu.” [11]

18. U skladu s odlukom kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, u Zakonu 15/2012 zadržana su oslobođenja od poreza na ugljikovodike kad je riječ o proizvodnji električne energije u elektranama odnosno proizvodnji električne energije ili kogeneraciji električne energije i topline u kogenereacijskim postrojenjima za goriva obuhvaćena područjem primjene tog zakona, među kojima su prirodni plin i dizel [12]. Osim toga, kao što se to navodi u njegovoj preambuli, tim se zakonom uvode tri nova poreza, odnosno porez na vrijednost proizvodnje električne energije, porez na proizvodnju istrošenog nuklearnog goriva i radioaktivnog otpada koji nastaju kao posljedica proizvodnje električne energije uporabom nuklearne energije i porez na skladištenje istrošenog nuklearnog goriva i radioaktivnog otpada u centraliziranim objektima.

19. Druga dodatna odredba Zakona 15/2012, naslovljena „Troškovi elektroenergetskog sustava”, glasila je kako slijedi:

„Svake godine propisi o općem proračunu države za financiranje troškova elektroenergetskog sustava predviđenih člankom 16. Leya 54/1997 del Sector Eléctrico [(Zakon 54/1997 o elektroenergetskom sektoru)] od 27. studenoga 1997.[13] predviđaju iznos ekvivalentan:

(a) procjeni godišnjih iznosa koje će država prikupiti nametima i naknadama obuhvaćenima ovim Zakonom;

(b) procijenjenom prihodu od dražbovne prodaje emisijskih jedinica stakleničkih plinova, u iznosu od najviše 500 milijuna eura.” [14]

III. Glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

20. Endesa je poduzetnik čija se djelatnost sastoji od proizvodnje električne energije potrošnjom, među ostalim, ugljena. Ugljen kupuje preko povezanog društva, odnosno društva Carboex SA, koje je u poreznom smislu navelo da je oslobođeno od poreza na ugljen za kupljene pošiljke ugljena namijenjene preprodaji, pri čemu potrošnja čini oporezivi događaj tog poreza.

21. Nakon poreznog nadzora za financijsku godinu 2013. u pogledu termoelektrane Litoral de Almería (Španjolska), koja pripada Endesi, porezna inspekcija smatrala je da osnovicu poreza na ugljen treba odrediti s obzirom na bruto toplinsku vrijednost ugljena, neovisno o stvarno iskorištenoj energiji za proizvodnju električne energije. Tvrdila je da je Endesa kupila predmetne

[11] Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je Real Decreto-leyem 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (Kraljevska uredba sa zakonskom snagom 9/2013 o hitnim mjerama za jamstvo financijske stabilnosti elektroenergetskog sustava) od 12. srpnja 2013. (BOE br. 167. od 13. srpnja 2013., str. 52106.) naknadno u članak 84. Zakona 38/1992 uvedena smanjena stopa trošarina (0,15 eura po gigadžulu) za komercijalno korištenje ugljena, pod uvjetom da se on ne upotrebljava za postupke kogeneracije te izravne ili neizravne proizvodnje električne energije.

[12] Endesa u svojim pisanim očitovanjima tvrdi da je oslobođenje koje se odnosi na ugljikovodike ukinuto Zakonom 15/2012, ali i ponovno uvedeno Real Decreto-Leyem 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (Kraljevska uredba sa zakonskom snagom 15/2018 o hitnim mjerama za energetsku tranziciju i zaštitu potrošača) od 5. listopada 2018. (BOE br. 242. od 6. listopada 2018., str. 97430.).

[13] BOE br. 285. od 28. studenoga 1997., str. 35097.

[14] Ta je odredba prvi put izmijenjena Leyem 24/2013 del Sector Eléctrico (Zakon 24/2013 o elektroenergetskom sektoru), od 26. prosinca 2013. (BOE br. 310 od 27. prosinca 2013., str. 105198.).

pošiljke ugljena u svrhu potrošnje za proizvodnju električne energije, što je za posljedicu imalo nastanak oporezivog događaja i obveze obračuna tog poreza. Usto je proveden nadzor formalnih obveza u pogledu izjave o zalihama. Slijedom toga, porezna inspekcija izdala je porezno rješenje protiv Endese u kojem je utvrđen veći porez, uvećan za zatezne kamate za preostale dugovane iznose.

22. Endesa je 7. travnja 2016. podnijela upravnu žalbu Tribunalu Económico Administrativo Central (Središnji porezni sud) u kojoj je osporavala, kao prvo, utvrđivanje poreza na ugljen na temelju bruto toplinske vrijednosti ugljena, kao drugo, oporezivanje 268 717,98 tona ugljena koje je Carboex prijavio kao oslobođene od poreza za 2011. zbog toga što su bile namijenjene preprodaji, a Endesa ih je zatim koristila za proizvodnju električne energije, kao treće, utvrđivanje knjigovodstvenih zaliha na dan 31. prosinca 2012. i, kao četvrto, usklađenost tog poreza s pravom Unije u pogledu potrošnje namijenjene proizvodnji električne energije.

23. U odluci od 28. ožujka 2019. Tribunal Económico Administrativo Central (Središnji porezni sud) smatrao je da ne treba uzeti u obzir neto toplinsku vrijednost ugljena za određivanje osnovice poreza na ugljen. Naveo je da činjenica da se oporezuju pošiljke ugljena koje su prethodno prijavljene kao oslobođene od poreza na ugljen jer su bile namijenjene preprodaji ne predstavlja dvostruko oporezivanje s obzirom na to da ih je kupac namijenio vlastitoj potrošnji za proizvodnju električne energije, koja predstavlja oporezivi događaj tog poreza. Taj je sud također smatrao da pogreška navedena u izjavi o zalihama ugljena nije dokazana. Osim toga, nije odlučio o usklađenosti s pravom Unije Zakona 15/2012, kojim je ukinuto oslobođenje od poreza na ugljen za potrošnju ugljena namijenjenog proizvodnji električne energije.

24. Endesa je Audienciji Nacional (Visoki nacionalni sud), odnosno sudu koji je uputio zahtjev, podnijela upravnu tužbu protiv te odluke Tribunala Económico Administrativo Central (Središnji porezni sud), pri čemu je istaknula prigovore jednake onima na koje se pozvala pred tim sudom i tražila da se pred Sudom pokrene prethodni postupak u pogledu odredbe Zakona 15/2012 kojim je ukinuto oslobođenje od poreza na ugljen za potrošnju ugljena namijenjenog proizvodnji električne energije.

25. Sud koji je uputio zahtjev navodi da je došao do zaključka da, iako se španjolskim zakonodavstvom utvrđuje stopa trošarina na temelju toplinske energije stvorene potrošnjom ugljena, koja se mjeri u gigadžulima, nije potrebno uzeti u obzir samo energiju koja se stvarno koristi za proizvodnju električne energije. Usto, oporezivi događaj poreza na ugljen nastaje kad predmetno društvo kupi ugljen od povezanog društva kako bi ga koristilo za proizvodnju električne energije. Osim toga, nema dokaza o postojanju pogreške u izjavi o zalihama.

26. Stoga, prema mišljenju tog suda, zahtjevi Endese koji se odnose na neplaćanje obračunanog iznosa poreza na ugljen mogu se ispuniti samo ako se dovede u pitanje usklađenost tog poreza, kojim se oporezuje potrošnja ugljena koji se koristi za proizvodnju električne energije, s propisima Unije o restrukturiranju sustava oporezivanja energenata i električne energije. Naime, ako navedeni porez nema cilj zaštite okoliša u smislu članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96, tada predmetno španjolsko zakonodavstvo nije u skladu s pravom Unije te ga treba izuzeti iz primjene, čime bi se predmetnom poreznom rješenju oduzela pravna osnova.

27. Sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu izražava ozbiljne dvojbe u pogledu usklađenosti oporezivanja potrošnje ugljena koji se koristi za proizvodnju električne energije s Direktivom 2003/96 zbog toga što porez, kako bi imao posebnu namjenu u smislu članka 14. stavka 1. točke (a) te direktive, ne može imati isključivo proračunsku svrhu, odnosno svrhu financiranja

troškova španjolskog elektroenergetskog sustava. Ta proračunska svrha proizlazi iz činjenice da se drugom dodatnom odredbom Zakona 15/2012 izričito određuje da se propisima o općem proračunu države predviđa da je iznos koji je ekvivalentan zbroju procjene godišnjih iznosa koje država prikuplja nametima i naknadama obuhvaćenima tim zakonom namijenjen financiranju troškova elektroenergetskog sustava.

28. Usto, cilj zaštite okoliša naveden u preambuli Zakona 15/2012 ne konkretizira se u strukturi poreza na ugljen te prihod od tog poreza nije namijenjen smanjenju učinka koji korištenje ugljena za proizvodnju električne energije ima na okoliš. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, čini se da činjenica da se oporezuje korištenje u tu svrhu energenta koji je vrlo štetan za okoliš ne ispunjava zahtjev prema kojem porez treba imati posebnu namjenu s obzirom na to da je riječ o tržištu određivanja marginalne cijene električne energije i da termoelektrane na ugljen nisu isključene iz naknade za djelatnost proizvodnje električne energije, što pridonosi njihovoj gospodarskoj i financijskoj održivosti.

29. U tim je okolnostima Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u skladu s člankom 14. stavkom 1. točkom (a) Direktive [2003/96] španjolski propis kojim se uvodi oporezivanje ugljena namijenjenog proizvodnji električne energije ako se njegov cilj, iako se ističe da se odnosi na zaštitu okoliša, ne odražava u strukturi poreza, a prikupljeni je iznos namijenjen financiranju troškova elektroenergetskog sustava?

2. Može li se smatrati da se cilj zaštite okoliša konkretizira u strukturi poreza time što se porezna stopa utvrđuje na temelju toplinske vrijednosti ugljena koji se upotrebljava u proizvodnji električne energije?

3. Postiže li se cilj zaštite okoliša time što se samo uvode porezi na određene energente iz neobnovljivih izvora, a ne oporezuje se upotreba energenata koji se smatraju manje štetnima za okoliš?”

30. Pisana očitovanja Sudu podnijele su Endesa, španjolska vlada i Europska komisija.

IV. Analiza

31. Svojim prethodnim pitanjima, koje valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 14. stavak 1. točku (a) Direktive 2003/96 tumačiti na način da nacionalno zakonodavstvo kojim se predviđa oporezivanje ugljena koji se koristi za proizvodnju električne energije ispunjava uvjet prema kojem porez treba biti uveden „zbog politike zaštite okoliša” ako se cilj zaštite okoliša, u situaciji u kojoj se nacionalni zakonodavac za donošenje tog poreza pozvao na taj cilj, ne odražava u strukturi navedenog poreza, čija se stopa utvrđuje s obzirom na toplinsku vrijednost ugljena, ako je prihod od tog poreza namijenjen financiranju troškova nacionalnog elektroenergetskog sustava i ne se oporezuje korištenje drugih energenata koje se smatra manje štetnima za okoliš.

32. Kako bi se odgovorilo na ta pitanja, najprije valja podsjetiti na sudsku praksu Suda koja se odnosi na mogućnost država članica da oporezuju energente koji se koriste za proizvodnju električne energije na temelju Direktive 2003/96.

33. U tom pogledu, na temelju članka 4. stavka 1. te direktive, države članice uvode poreze na energente koji su obuhvaćeni njezinim područjem primjene, to jest na pogonska goriva, goriva za ogrjev i električnu energiju, primjenjujući na njih razine oporezivanja koje ne smiju biti ispod najnižih razina oporezivanja koje ona predviđa [15]. Člankom 4. stavkom 2. navedene direktive definira se razina oporezivanja koju države članice primjenjuju na predmetne proizvode kao ukupno opterećenje u vezi sa svim neizravnim porezima (osim PDV-a) koji se izračunavaju izravno ili neizravno po količini energenta ili električne energije u trenutku puštanja u slobodnu potrošnju.

34. Kao što je Sud to naveo, propisivanjem sustava usklađenog oporezivanja energenata i električne energije, Direktiva 2003/96 nastoji potaknuti dobro funkcioniranje unutarnjeg tržišta u energetskom sektoru, izbjegavanjem, među ostalim, narušavanja tržišnog natjecanja [16]. U tu je svrhu, kad je osobito riječ o električnoj energiji, zakonodavac Unije odabrao, kao što to, među ostalim, proizlazi iz stranice 5. obrazloženja Prijedloga direktive Vijeća o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata [17], nametnuti državama članicama, u skladu s člankom 1. Direktive 2003/96, oporezivanje distribuirane električne energije, pri čemu se energenti koji se koriste za njezinu proizvodnju na odgovarajući način moraju osloboditi od oporezivanja, i to s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja električne energije [18].

35. Tako se člankom 14. stavkom 1. točkom (a) prvom rečenicom te direktive od država članica zahtijeva da od poreza oslobode energente i električnu energiju koja se, među ostalim, koristi za proizvodnju električne energije [19]. Budući da se u članku 14. stavku 1. navedene direktive taksativno nabrajaju obvezna oslobođenja koja moraju provesti države članice u okviru oporezivanja energenata i električne energije, odredbe tog članka ne mogu tumačiti široko a da se usklađeno oporezivanje uvedeno tom direktivom ne liši svakog korisnog učinka [20].

36. Članak 14. stavak 1. točka (a) prva rečenica Direktive 2003/96, propisujući državama članicama obvezno izuzeće energenata koji se koriste za proizvodnju električne energije, predviđa preciznu i bezuvjetnu obvezu, na način da ta odredba pojedincima dodjeljuje pravo da se na nju izravno pozovu pred nacionalnim sudovima [21].

37. Osim toga, Direktivom 2003/96 također se nastoje promicati ciljevi politike zaštite okoliša [22]. Ti se ciljevi odražavaju u mogućnosti dodijeljenoj državama članicama da oporezuju energente koji se koriste za proizvodnju električne energije. U tom pogledu, kada je zakonodavac Unije namjeravao omogućiti državama članicama da odstupe od sustava obveznog oslobođenja uvedenog tom direktivom to je izričito predvidio, među ostalim, u članku 14. stavku 1. točki (a) drugoj rečenici navedene direktive, u skladu s kojim one mogu oporezivati energente koji se

15 Presuda od 31. ožujka 2022., Komisija/Poljska (Oporezivanje energenata) (C-139/20, EU:C:2022:240, t. 39.)

16 Vidjeti presudu od 14. siječnja 2021., Komisija/Italija (Doprinos za kupnju pogonskih goriva) (C-63/19, EU:C:2021:18, t. 75. i navedena sudska praksa), kao i moje mišljenje u predmetu RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, t. 25. i 26.).

17 SL 1997., C 139, str. 14.

18 Presuda od 16. listopada 2019., UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, t. 38. i navedena sudska praksa), kao i moje mišljenje u predmetu RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, t. 47.)

19 Presuda od 16. listopada 2019., UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, t. 39. i navedena sudska praksa)

20 Presuda od 7. ožujka 2018., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, t. 24. i 25. te navedena sudska praksa)

21 Presuda od 7. ožujka 2018., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, t. 26. i navedena sudska praksa)

22 Vidjeti presudu od 30. siječnja 2020., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, t. 32. i navedena sudska praksa), kao i moje mišljenje u predmetu RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, t. 46. i 48.).

koriste za proizvodnju električne energije „zbog politike zaštite okoliša”[23]. Stoga Direktiva 2003/96 ne isključuje svaki rizik od dvostrukog oporezivanja[24] s obzirom na to da države članice porezu na električnu energiju mogu dodati dodatni porez na goriva koja su s gledišta zaštite okoliša nepoželjna[25]. Međutim, usporedno sa sudskom praksom navedenom u točki 35. ovog mišljenja, članak 14. stavak 1. točka (a) druga rečenica te direktive ne može se široko tumačiti, a da se usklađeno oporezivanje uvedeno navedenom direktivom ne liši svakog korisnog učinka.

38. U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je Zakonom 22/2005, kojim je u španjolski porezni sustav prenesena Direktiva 2003/96, uveden porez na ugljen. U tu se svrhu Zakonom 38/1992, kako je izmijenjen, osobito određivalo, u njegovu članku 79. stavku 2., da su od trošarina oslobođene aktivnosti koje predstavljaju puštanje ugljena u potrošnju ako se u okviru njih ugljen koristi za, među ostalim, proizvodnju električne energije i za kogeneraciju električne energije i topline. Ta je odredba ukinuta Zakonom 15/2012, na temelju razloga koji se odnose na zaštitu okoliša, a posljedica toga bila je da je porez na ugljen postao primjenjiv na korištenje ugljena za proizvodnju električne energije i kogeneraciju električne energije i topline. Osim toga, Zakonom 15/2012 iznos poreza na ugljen povećan je s 0,15 eura na 0,65 eura po gigadžulu.

39. U tom je smislu, kao što je to izričito navedeno u preambuli Zakona 15/2012, Kraljevina Španjolska namjeravala provesti mogućnost predviđenu člankom 14. stavkom 1. točkom (a) drugom rečenicom Direktive 2003/96 kako bi, odstupanjem od sustava oslobođenja uvedenog prvom rečenicom te odredbe, uvela sustav oporezivanja „zbog politike zaštite okoliša” kad je riječ o ugljenu koji se koristi za proizvodnju električne energije. Ta je država članica tako predvidjela dvostruko oporezivanje električne energije, odnosno, s jedne strane, ugljena koji se koristi za proizvodnju električne energije i, s druge strane, distribuirane električne energije.

40. Sud koji je uputio zahtjev u tom kontekstu želi znati je li primjena poreza na ugljen u pogledu ugljena koji se koristi za proizvodnju električne energije u skladu s člankom 14. stavkom 1. točkom (a) drugom rečenicom Direktive 2003/96 jer je taj porez doista uveden zbog politike zaštite okoliša. U tom se pogledu taj sud pozvao na sudsku praksu Suda koja se odnosi na članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118, u skladu s kojim države članice mogu ubirati druge neizravne poreze na trošarinsku robu za posebne namjene ako su ti porezi sukladni poreznim pravilima prava Unije koja se primjenjuju na trošarinu ili PDV. Navedeni sud pita se ima li porez na ugljen „posebnu namjenu”, koja se jednako zahtijeva u okviru primjene članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 i u okviru primjene članka 14. stavka 1. točke (a) druge rečenice Direktive 2003/96.

41. S obzirom na pitanja suda koji je uputio zahtjev, smatram da je korisno podsjetiti na sudsku praksu Suda koja se odnosi na članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 prije nego što ispitam može li se ona po analogiji primijeniti na članak 14. stavak 1. točku (a) drugu rečenicu Direktive 2003/96.

42. Kao što je istaknuo Sud, članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118, koji za cilj ima uvažavanje različitosti poreznih tradicija država članica u tom području kao i čestog pribjegavanja neizravnom oporezivanju radi ostvarivanja neproračunskih politika, omogućuje državama

[23] Vidjeti u tom smislu presudu od 16. listopada 2019., UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, t. 52. i navedena sudska praksa). Ističem da je Komisija 14. srpnja 2021. podnijela novi Prijedlog direktive Vijeća o restrukturiranju sustava Unije za oporezivanje energenata (COM(2021) 563 *final*). U skladu s tim prijedlogom, članak 14. Direktive 2003/96 stavlja se izvan snage. Međutim, u novom članku 13. te direktive, kako je predložen, u biti se preuzima trenutačni sadržaj članka 14. stavka 1. točke (a) navedene direktive.

[24] Vidjeti u tom smislu presudu od 7. ožujka 2018., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, t. 32. i navedena sudska praksa).

[25] Vidjeti u tom smislu presudu od 4. lipnja 2015., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, t. 51.).

članicama da osim minimalne trošarine utvrde i druge neizravne poreze koji imaju posebnu svrhu [26]. Pojam „dodatni neizravni porezi" u smislu te odredbe tako označava neizravne poreze koji se ubiru na potrošnju proizvoda navedenih u članku 1. stavku 1. te direktive, osim „trošarina" u smislu potonje odredbe, i koji se ubiru u posebne svrhe [27].

43. Prema sudskoj praksi Suda, u skladu s člankom 1. stavkom 2. Direktive 2008/118, države članice mogu ubirati druge neizravne poreze na trošarinsku robu za posebne namjene pod dvama uvjetima. S jedne strane, takve poreze treba ubirati za posebne namjene, a s druge strane, ti porezi moraju biti u skladu s pravilima Unije o oporezivanju koja se primjenjuju na trošarine ili PDVza potrebe određivanja porezne osnovice, izračunavanja poreza, nastanka obveze obračuna i nadzora poreza, pri čemu ta pravila ne uključuju odredbe koje se odnose na izuzeća. Ta su dva uvjeta, kojima je cilj izbjegavanje dodatnih neizravnih poreza koji nepravedno priječe trgovinu, kumulativna, kao što to proizlazi iz samog teksta članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 [28].

44. Kad je riječ o prvom uvjetu, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da posebna namjena u smislu te odredbe nije isključivo proračunska svrha. Međutim, s obzirom na to da svaki porez nužno ima proračunsku svrhu, sama okolnost da porez slijedi proračunski cilj ne bi kao takva mogla biti dovoljna, osim kada bi se članku 1. stavku 2. Direktive 2008/118 oduzela njegova bit, da se isključi mogućnost da se za takav porez smatra da isto tako ima i posebnu svrhu u smislu te odredbe. Stoga, kako bi se smatralo da porez ima posebnu svrhu u smislu navedene odredbe, on sam po sebi treba osigurati navedenu posebnu svrhu na koju se poziva [29]. To je osobito slučaj ako se prihod od tog poreza obvezno mora upotrijebiti za smanjenje troškova zaštite okoliša koji su posebno povezani s potrošnjom električne energije koja se oporezuje navedenim porezom i za poticanje teritorijalne i socijalne kohezije, tako da postoji izravna veza između upotrebe prihoda i namjene predmetnog poreza [30].

45. I dalje u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, iako bi predodređenost namjene prihoda od poreza za financiranje izvršavanja nadležnosti lokalnih vlasti države članice koje su im prenesene mogla biti element o kojemu treba voditi računa kako bi se utvrdilo postoji li posebna svrha, takva namjena, koja zapravo pripada u načine unutarnje organizacije proračuna države članice, ne bi mogla kao takva biti dovoljan uvjet, s obzirom na to da svaka država članica u tom pogledu može odlučiti nametnuti, bez obzira na ciljanu svrhu, namjenu prihoda od nekog poreza za financiranje određenih troškova. U suprotnom bi se svaku namjenu moglo smatrati posebnom u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, što bi usklađenu trošarinu ustanovljenu tom direktivom lišilo svakog korisnog učinka i što bi bilo protivno načelu prema kojem se odredba koja propisuje iznimke kao što je taj članak 1. stavak 2. mora strogo tumačiti [31].

46. Naposljetku, u nedostatku takvog mehanizma predodređene namjene prihodâ, za pristojbu koja zahvaća trošarinsku robu ne može se smatrati da ima posebnu namjenu u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, osim ako bi takva pristojba što se tiče njezine strukture, a osobito oporezive materije ili porezne stope bila osmišljena na takav način da utječe na ponašanje

[26] Rješenje od 7. veljače 2022., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, t. 20. i navedena sudska praksa)

[27] Presuda od 3. ožujka 2021., Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, t. 48. i navedena sudska praksa)

[28] Rješenje od 7. veljače 2022., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, t. 21. i 22. te navedena sudska praksa)

[29] Rješenje od 7. veljače 2022., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, t. 23. do 25. i navedena sudska praksa)

[30] Presuda od 25. srpnja 2018., Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, t. 38. i navedena sudska praksa)

[31] Rješenje od 7. veljače 2022., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, t. 26. i navedena sudska praksa)

poreznih obveznika na način koji bi omogućio ostvarivanje određene posebne namjene, primjerice jako oporezujući proizvode u pitanju kako bi odvratio od njihove potrošnje [32] ili poticanjem korištenja drugih proizvoda koji imaju manje štetne učinke na okoliš [33].

47. S obzirom na tu sudsku praksu Suda, čini mi se važnim razlikovati, s jedne strane, poreze nametnute u okviru Direktive 2003/96 i, s druge strane, dodatne neizravne poreze na trošarinsku robu navedene u članku 1. stavku 2. Direktive 2008/118. Kao što se navodi u članku 1. stavku 1. potonje direktive, njome se utvrđuju opća pravila u odnosu na trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju određene trošarinske robe, među koje se ubrajaju i „energenti i električna energija, obuhvaćeni Direktivom [2003/96]". Drugim riječima, energenti se, kad su obuhvaćeni Direktivom 2003/96, oporezuju u uvjetima predviđenima tom direktivom, pri čemu države članice osim tog oporezivanja mogu utvrditi i druge neizravne poreze za posebne namjene, na temelju članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118.

48. U ovom se slučaju ne osporava da je porez na ugljen obuhvaćen Direktivom 2003/96. Tako je sud koji je uputio zahtjev naglasio da je taj porez uveden Zakonom 22/2005 kojim je ta direktiva prenesena u španjolski pravni poredak. U istom je smislu španjolska vlada tvrdila da se u članku 2. navedene direktive navodi da se, za potrebe te direktive, pojam „energenti" primjenjuje na energente obuhvaćene oznakama kombinirane nomenklature KN 2701, 2702 i 2704 do 2715, koje se odnose na ugljen, i da se člankom 75. Zakona 38/1992 određuje da se proizvodi obuhvaćeni oznakama KN 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 i 2714 smatraju ugljenom, a posljedica toga je da je porez na ugljen obuhvaćen područjem primjene Direktive 2003/96.

49. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev i Endese, direktivama 2003/96 i 2008/118 utvrđuju se zahtjevi koje se može smatrati istovjetnima za oporezivanje energenata koji podliježu trošarinama jer razlozi koji se odnose na politiku zaštite okoliša u smislu prvonavedene direktive predstavljaju jednu od posebnih namjena iz drugonavedene direktive. S tim se tumačenjem ne slažem. Naime, kao što se to ističe u točki 47. ovog mišljenja, sustavi oporezivanja utvrđeni tim direktivama razlikuju se, pri čemu je prvi obvezan, a drugi fakultativan te ovisi o poštovanju određenih uvjeta. U tom pogledu valja utvrditi da se u tekstu članka 14. stavka 1. točke (a) druge rečenice Direktive 2003/96 ne navodi potreba postojanja „posebnih namjena". Stoga se, prema mojem mišljenju, sudska praksa Suda koja se odnosi na „posebnu namjenu" koju mora imati dodatan neizravan porez na trošarinsku robu u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, ne može po analogiji primijeniti na porez obuhvaćen člankom 14. stavkom 1. točkom (a) drugom rečenicom Direktive 2003/96. Ta je analiza potpuno u skladu sa sudskom praksom Suda koja se odnosi na članak 1. stavak 3. Direktive 2008/118, koji uvjetuje mogućnost država članica da ubiru poreze na proizvode koji ne podliježu sustavu usklađenih trošarina jedino time da takvo oporezivanje ne rezultira formalnostima povezanima s prelaskom granice u okviru trgovinske razmjene između država članica. Naime, kao što je istaknuo Sud, za razliku od članka 1. stavka 2. te

[32] Rješenje od 7. veljače 2022., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, t. 27. i navedena sudska praksa)

[33] Vidjeti u tom smislu presudu od 27. veljače 2014., Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, t. 32.). O pristupu koji Sud primjenjuje pri tumačenju članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, vidjeti Pitrone, F., „Defining ‚Environmental Taxes': Input from the Court of Justice of the European Union", Bulletin for International Taxation, sv. 69., br. 1., 2015., str. 58. do 64. O postojanju neproračunske „posebne namjene", vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, t. 17. do 32.).

direktive, u vezi s njezinom uvodnom izjavom 4.[34], navedeni članak 1. stavak 3. ne određuje da predviđeni porezi moraju biti porezi koji nisu usklađene trošarine *ili da moraju težiti posebnim ciljevima*[35].

50. Stoga, u okviru članka 14. stavka 1. točke (a) druge rečenice Direktive 2003/96, nije potrebno, među ostalim, provjeriti postoji li izravna veza između upotrebe prihoda i namjene predmetnog poreza[36]. Valja samo ispitati obrazloženje predmetnog poreza, odnosno je li on stvarno uveden „zbog politike zaštite okoliša" s obzirom na to da taj razlog predstavlja autonoman pojam prava Unije U tom pogledu smatram da je ipak moguće pozvati se na sudsku praksu Suda koja se odnosi na članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118, uzimajući u obzir da porez pridonosi zaštiti okoliša ako je, što se tiče njegove strukture, a osobito oporezive materije ili porezne stope, osmišljen na takav način da utječe na ponašanje poreznih obveznika na način koji bi omogućio osiguranje bolje zaštite okoliša, primjerice jako oporezujući proizvode u pitanju kako bi odvratio od njihove potrošnje ili poticanjem korištenja drugih proizvoda koji imaju manje štetne učinke na okoliš[37].

51. Takvo je tumačenje potkrijepljeno Uredbom (EU) br. 651/2014[38] o kategorijama potpora spojivih s unutarnjim tržištem[39]. U skladu s člankom 44. stavkom 1. te uredbe, programi potpora u obliku smanjenja poreza za zaštitu okoliša koji ispunjavaju uvjete Direktive 2003/96 spojivi su s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 3. UFEU-a i izuzimaju se od obveze prijave iz članka 108. stavka 3. UFEU-a ako su ispunjeni određeni uvjeti. Naime, u članku 2. točki 119. navedene uredbe „porez za zaštitu okoliša" definira se kao „porez s posebnom poreznom osnovicom koji ima jasan negativan učinak na okoliš ili koji za cilj ima oporezivanje određenih djelatnosti, roba ili usluga tako da troškovi zaštite okoliša mogu biti uključeni u njihovu cijenu i/ili tako da se proizvođači i potrošači usmjere na djelatnosti koje su prihvatljivije za okoliš".

52. U ovom slučaju, sud koji je uputio zahtjev želi znati je li oporezivanje potrošnje ugljena koji se koristi za proizvodnju električne energije, kako je predviđeno u nacionalnom zakonodavstvu, u skladu s Direktivom 2003/96. U tom pogledu valja istaknuti da, kada je Sudu upućen zahtjev za prethodnu odluku radi utvrđivanja je li država članica uvela oporezivanje zbog politike zaštite okoliša u smislu članka 14. stavka 1. točke (a) druge rečenice te direktive, njegova je zadaća nacionalnom sudu razjasniti kriterije čija će provedba potonjem omogućiti da utvrdi ima li to oporezivanje doista takvu namjenu i sam izvrši tu procjenu, tim više što nužno ne raspolaže svim elementima koji su za to prijeko potrebni[40].

[34] U skladu s tom uvodnom izjavom, „[t]rošarinska roba može biti predmet oporezivanja i drugim neizravnim porezima za posebne svrhe. Kako se ne bi ugrozili korisni učinci pravila Zajednice vezani uz neizravne poreze, u tim slučajevima države članice moraju se pridržavati određenih bitnih elemenata tih pravila".

[35] Vidjeti presudu od 12. veljače 2015., Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, t. 33. i 34.). Sud je iz toga zaključio da članak 1. stavak 3. Direktive 2008/118 kao takav nije suprotan tome da države članice oporezuju proizvode koji nisu proizvodi na koje se primjenjuje sustav usklađenih trošarina, porezom uređenim pravilima koja su identična pravilima tog sustava.

[36] Vidjeti sudsku praksu navedenu u točki 44. ovog mišljenja.

[37] U istom smislu ističem da sam u svojem mišljenju u predmetu RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, t. 48.) naveo, kad je riječ o cilju koji se odnosi na zaštitu okoliša, da nije sporno da proizvodnja električne energije iz lignita uključuje brojne obveze koje se nalažu pravilima o zaštiti okoliša, kojima se nastoji ostvariti što je moguće ekološki prihvatljivija upotreba energenata i da se stoga ne može isključiti mogućnost da oslobođenje o kojem je bila riječ u tom predmetu može utjecati na provedbu tih obveza ako one podrazumijevaju preradu energenta uz korištenje električne energije kako bi se omogućila proizvodnja ekološki prihvatljivije energije.

[38] Uredba Komisije od 17. lipnja 2014. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivima s unutarnjim tržištem u primjeni članaka 107. i 108. Ugovora (SL 2014., L 187, str. 1. i ispravci SL 2016., L 115, str. 50. i SL 2016., L 292, str. 50.)

[39] O povezanosti Direktive 2003/96 i državnih potpora iz članka 107. UFEU-a vidjeti Villar Ezcurra, M., i Fonseca Capdevila, E., „Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime" u Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017., str. 143. do 156.

[40] Vidjeti po analogiji rješenje od 7. veljače 2022., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, t. 28. i navedena sudska praksa).

53. Imajući o na umu, kao prvo, sud koji je uputio zahtjev naglašava da se, time što se u španjolskom zakonodavstvu predviđa oporezivanje ugljena koji se koristi za proizvodnju električne energije, pretpostavlja da ono ima cilj zaštite okoliša. Endesa pak smatra da je to obrazloženje samo prividno kako bi se poštovalo pravo Unije, dok je stvarni cilj Zakona 15/2012 bio isključivo povećati porezne prihode. U tom pogledu napominjem da je sud koji je uputio zahtjev u svojoj odluci naveo dio preambule tog zakona [41] iz kojeg proizlazi da je španjolski zakonodavac donošenjem tog zakona namjeravao zaštititi okoliš. Kraljevina Španjolska tako je obrazložila da je porez na ugljen donesen zbog „politike zaštite okoliša". Međutim, kao što je to navedeno u točki 50. ovog mišljenja, kako bi predmetni porez bio u skladu s člankom 14. stavkom 1. točkom (a) drugom rečenicom Direktive 2003/96, potrebno je još i da stvarno osigurava bolju zaštitu okoliša.

54. Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev smatra da porez na ugljen ima isključivo proračunsku svrhu, odnosno svrhu financiranja troškova španjolskog elektroenergetskog sustava, pri čemu se poziva na drugu dodatnu odredbu Zakona 15/2012. Takav je argument povezan s tumačenjem pojma „posebne namjene" u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118. Međutim, kao što je to navedeno u točkama 49. i 50. ovog mišljenja, taj pojam nije potrebno primijeniti u okviru članka 14. stavka 1. točke (a) druge rečenice Direktive 2003/96 ni konkretno provjeriti postoji li izravna veza između upotrebe prihoda i namjene poreza na ugljen. Dodajem da je španjolska vlada tvrdila da se u toj drugoj dodatnoj odredbi ne upućuje na porez na ugljen i da su porezi obuhvaćeni navedenom odredbom tri nova poreza uvedena Zakonom 15/2012 [42]. Stoga, prema mišljenju te vlade, porez na ugljen ni u kojem slučaju nije obuhvaćen drugom dodatnom odredbom tog zakona.

55. Kao treće, sud koji je uputio zahtjev tvrdi da se cilj zaštite okoliša naveden u preambuli Zakona 15/2012 ne konkretizira u strukturi poreza na ugljen time što se ta porezna stopa utvrđuje na temelju toplinske vrijednosti ugljena koji se upotrebljava u proizvodnji električne energije. U tom pogledu želim naglasiti da se člankom 10. stavkom 1. Direktive 2003/96 određuje da se od 1. siječnja 2004. najniže razine oporezivanja koje se primjenjuju na električnu energiju utvrđuju kako je navedeno u Prilogu I. tablici C te direktive u pogledu poslovne i neposlovne primjene. Međutim, kad je riječ o ugljenu i koksu, u više jezičnih verzija te tablice C, naslovljene „Najniže razine oporezivanja koje se primjenjuju na goriva za ogrjev i električnu energiju", odnosno, među ostalim, verzijama na njemačkom, estonskom, engleskom, hrvatskom, latvijskom, litavskom, mađarskom, malteškom, poljskom, rumunjskom i slovenskom jeziku, izričito se upućuje na „bruto toplinsku vrijednost" ugljena i koksa. Stoga, iako se u verziji navedene tablice C na španjolskom jeziku ne navodi ta toplinska vrijednost, činjenica da ju je španjolski zakonodavac uzeo kao referentnu vrijednost za oporezivanje korištenja ugljena ne dovodi u pitanje činjenicu da se porez na ugljen mogao donijeti zbog politike zaštite okoliša.

56. Kao četvrto, sud koji je uputio zahtjev navodi da prihod od poreza na ugljen nije namijenjen smanjenju učinka koji korištenje ugljena za proizvodnju električne energije ima na okoliš. Međutim, kao što to proizlazi iz točke 50. ovog mišljenja, porez pridonosi zaštiti okoliša ako je, što se tiče njegove strukture, a osobito oporezive materije ili porezne stope, osmišljen na takav način da utječe na ponašanje poreznih obveznika na način koji bi omogućio osiguranje bolje zaštite okoliša, primjerice jako oporezujući proizvode u pitanju kako bi odvratio od njihove potrošnje ili poticanjem korištenja drugih proizvoda koji imaju manje štetne učinke na okoliš. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri je li to slučaj u ovom predmetu kad je riječ o porezu na ugljen. U tom mi se pogledu čini korisnim istaknuti da se kombinacijom ukidanja oslobođenja od

41 Vidjeti točku 16. ovog mišljenja.

42 Vidjeti točku 18. ovog mišljenja.

poreza na ugljen i povećanja njegove stope oporezivanja može pridonijeti odvraćanju od korištenja ugljena za proizvodnju električne energije i promicanju drugih, ekološki prihvatljivijih izvora energije te da se, prema mišljenju Komisije, u praksi čini da je ukidanje tog oslobođenja stvarno utjecalo na količinu električne energije proizvedene od ugljena u Španjolskoj.

57. Kao peto, sud koji je uputio zahtjev pita se postiže li se cilj zaštite okoliša time što se samo uvode porezi na određene energente iz neobnovljivih izvora, a ne oporezuje se upotreba energenata koji se smatraju manje štetnima za okoliš. Kad je riječ o tome, iz prethodne točke ovog mišljenja proizlazi da porez, s obzirom na to da odvraća od potrošnje proizvoda koji je štetan za okoliš ili potiče na korištenje drugih proizvoda s manje štetnim učincima na okoliš, pridonosi zaštiti okoliša. Španjolska vlada u ovom je slučaju smatrala da ugljen predstavlja energiju koja je štetna za okoliš i koju treba oporezivati ako se koristi za proizvodnju električne energije. U tom smislu smatram da je ta vlada, time što je odvratila od potrošnje ugljena, za koji nije sporno da je vrlo štetan za okoliš[43], nastojala zaštititi okoliš u smislu članka 14. stavka 1. točke (a) druge rečenice Direktive 2003/96.

58. Naposljetku, kao šesto, Endesa tvrdi da je, iako je uveden porez na ugljen, španjolska vlada zatim ponovno uvela oslobođenje ugljikovodika koji se koriste u proizvodnji električne energije, što dokazuje nepostojanje stvarnog cilja zaštite okoliša. Međutim, smatram da ispitivanje poreza s obzirom na članak 14. stavak 1. točku (a) drugu rečenicu Direktive 2003/96 treba provesti u svakom slučaju zasebno. Budući da je taj porez utvrđen „zbog politike zaštite okoliša”, on je obuhvaćen tom odredbom, čak i ako se istodobno ne oporezuju drugi proizvodi štetni za okoliš koji se koriste za proizvodnju električne energije.

59. S obzirom na sve prethodno navedeno, smatram da članak 14. stavak 1. točku (a) Direktive 2003/96 treba tumačiti na način da nacionalno zakonodavstvo kojim se predviđa oporezivanje ugljena koji se koristi za proizvodnju električne energije ispunjava uvjet prema kojem porez treba biti uveden „zbog politike zaštite okoliša” ako se cilj zaštite okoliša, u situaciji u kojoj se nacionalni zakonodavac za donošenje tog poreza pozvao na taj cilj, ne odražava u strukturi navedenog poreza, čija se stopa utvrđuje s obzirom na toplinsku vrijednost ugljena, ako je prihod od tog poreza namijenjen financiranju troškova nacionalnog elektroenergetskog sustava i ne oporezuje se korištenje drugih energenata koje se smatra manje štetnima za okoliš.

V. Zaključak

60. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je postavila Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud, Španjolska) odgovori na sljedeći način:

Članak 14. stavak 1. točku (a) Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije

treba tumačiti na način da:

nacionalno zakonodavstvo kojim se predviđa oporezivanje ugljena koji se koristi za proizvodnju električne energije ispunjava uvjet prema kojem porez treba biti uveden „zbog politike zaštite okoliša” ako se cilj zaštite okoliša, u situaciji u kojoj se nacionalni zakonodavac za donošenje tog

[43] Vidjeti osobito treći dio šestog izvješća o procjeni Međuvladina panela o klimatskim promjenama (IPCC), objavljenog u travnju 2022., čiji je sažetak (na engleskom jeziku) dostupan na sljedećoj internetskoj adresi: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

poreza pozvao na taj cilj, ne odražava u strukturi navedenog poreza, čija se stopa utvrđuje s obzirom na toplinsku vrijednost ugljena, ako je prihod od tog poreza namijenjen financiranju troškova nacionalnog elektroenergetskog sustava i ne oporezuje se korištenje drugih energenata koje se smatra manje štetnima za okoliš.