Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
ATHANASIOSA RANTOSA,
predstavljeni 2. februarja 2023[1]

**Zadeva C-833/21**

**Endesa Generación SA**
**proti**
**Tribunal Económico-Administrativo Central**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Audiencia Nacional (nacionalno kazensko in upravno sodišče, Španija))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Direktiva 2003/96/ES – Obdavčitev energentov in električne energije – Člen 14(1)(a) – Oprostitev energentov in električne energije, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ter električne energije, ki se uporablja za ohranjanje sposobnosti za proizvodnjo električne energije – Možnost držav članic, da odstopijo od te oprostitve ‚zaradi okoljske politike' – Nacionalni davek na premog, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije – Cilji okoljske politike – Merila presoje"

## I. Uvod

1. Direktiva 2003/96/ES[2] o obdavčitvi energentov in električne energije v členu 14(1)(a) določa oprostitev obdavčitve energentov in električne energije, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, ter električne energije, ki se uporablja za ohranjanje sposobnosti za proizvodnjo električne energije. Ta določba tudi določa, da lahko države članice zaradi okoljske politike navedene izdelke obdavčijo, ne oziraje se na najnižje ravni obdavčitve, določene s to direktivo.

2. Pod katerimi pogoji je mogoče šteti, da je bila obdavčitev premoga, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije, kot je določena v nacionalni zakonodaji, uvedena „zaradi okoljske politike" v smislu člena 14(1)(a) Direktive 2003/96? To je v bistvu vprašanje, ki ga je postavilo Audiencia Nacional (nacionalno kazensko in upravno sodišče, Španija).

3. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil vložen v okviru spora med družbo Endesa Generación SA (v nadaljevanju: Endesa) in Tribunal Económico Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve, Španija) zaradi odločbe o odmeri španskega davka na premog v zvezi z premogom, ki ga termoelektrarna uporablja za proizvodnjo električne energije.

[1] Jezik izvirnika: francoščina.

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

## II. Pravni okvir

### *A. Pravo Unije*

*1. Direktiva 2003/96*

4. Člen 1 Direktive 2003/96 določa:

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

5. Člen 2 te direktive določa:

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

[…]

(b) iz oznak KN[3] 2701, 2702 in 2704 do 2715.

[…]

5. Sklicevanje v tej direktivi na oznake kombinirane nomenklature se nanaša na tiste iz Uredbe Komisije (ES) št. 2031/2001 z dne 6. avgusta 2001 o spremembah Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi[4].

[…]“

6. Člen 4 navedene direktive določa:

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

2. V tej direktivi, izraz ‚raven obdavčitve‘ pomeni skupne dajatve, ki se pobirajo iz naslova vseh posrednih davkov (razen [davka na dodano vrednost (DDV)]) in ki se ob sprostitvi v porabo neposredno ali posredno izračunavajo za količino energentov in električne energije.“

7. Člen 10 te direktive določa:

„1. S 1. januarjem 2004 se najnižje ravni obdavčitve, ki se uporabljajo za električno energijo, določijo kot je navedeno v Preglednici C Priloge I.

2. Nad najnižjimi ravnmi obdavčitve iz odstavka 1 bodo države članice imele možnost določitve veljavne davčne osnove, pod pogojem upoštevanja Direktive 92/12/EGS[5].“

3 Kombinirana nomenklatura.

4 UL 2001, L 279, str. 1.

5 Direktiva Sveta z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179).

8. Člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 določa:

„Razen splošnih določb iz Direktive [92/12] o izjemah pri uporabi obdavčenih izdelkov in brez poseganja v druge določbe Skupnosti, države članice izvzamejo iz obdavčitve pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enotne uporabe takšnih izjem ter preprečevanja kakršnega koli izogibanja, izmikanja ali zlorabe, naslednje energente:

(a) energente in električno energijo, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije ter električno energijo, ki se uporablja za ohranjanje sposobnosti za proizvodnjo električne energije. Vendar pa države članice zaradi okoljske politike lahko navedene izdelke obdavčijo ne oziraje se na najnižje ravni obdavčitve, določene s to direktivo. V takšnem primeru se obdavčitev teh izdelkov ne upošteva pri izpolnjevanju najnižjih ravni obdavčitve za električno energijo, določenih v členu 10.“

*2. Direktiva 2008/118/ES*

9. Člen 1 Direktive 2008/118/ES[6], ki je v skladu s svojim členom 47 razveljavila in nadomestila Direktivo 92/12 z učinkom od 1. aprila 2010, 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 [2003/96];

[…]

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

3. Države članice lahko pobirajo davke na:

(a) proizvode, ki niso trošarinsko blago;

[…]

Vendar pa pobiranje takih davkov pri trgovanju med državami članicami ne sme povzročati formalnosti, povezanih s prestopom meje.“

## *B. Špansko pravo*

10. Z Ley 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 Europea (zakon 22/2005 o prenosu več direktiv Skupnosti s področja obdavčitve energentov in

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

električne energije v španski pravni red, o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb s sedežem v različnih državah članicah ter o ureditvi sistema obdavčitve čezmejnih prispevkov v pokojninske sklade v okviru Evropske unije) z dne 18. novembra 2005[7] (v nadaljevanju: zakon 22/2005) je bil v Španiji uveden davek na premog (v nadaljevanju: davek na premog). Zato je bil Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (zakon 38/1992 o trošarinah) z dne 28. decembra 1992[8] spremenjen, tako da je bil dodan naslov III, „Trošarine na premog“, ki med drugim zajema člene od 75 do 84 tega zakona (v nadaljevanju: zakon 38/1992).

11. Člen 75(1) zakona št. 38/1992 določa:

„Za namene tega davka se za premog štejejo izdelki iz oznak 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 in 2714 tarifne in statistične nomenklature, uvedene z Uredbo Sveta (EGS) št. 2658/87[9] […].“

12. Člen 77(1) tega zakona določa:

„Predmet trošarine je sprostitev premoga v porabo na njegovem ozemeljskem področju uporabe.“

13. Člen 79(3)(a) navedenega zakona je določal:

„Trošarine so oproščene transakcije, ki pomenijo sprostitev premoga v porabo, če vključujejo njegovo uporabo za:

(a) proizvodnjo električne energije ter soproizvodnjo električne energije in toplote.“

14. Člen 83(1) istega zakona določa:

„Davčna osnova za trošarino je energijska vrednost premoga, ki je predmet obdavčljivih transakcij, izražena v gigajoulih (GJ).“

15. Člen 84 zakona 38/1992 je določal:

„Stopnja trošarine znaša 0,15 EUR na gigajoule.“

16. Zakon 38/1992 je bil spremenjen z Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (zakon 15/2012 o davčnih ukrepih za energetsko trajnost) z dne 27. decembra 2012[10] (v nadaljevanju: zakon 15/2012). V preambuli tega zakona je navedeno:

„(I) Cilj tega zakona je prilagoditi naš davčni sistem učinkovitejši in okolju prijaznejši rabi ter trajnostnemu razvoju, kar sta vrednoti, ki sta navdihnili to davčno reformo, pri čemer je ta sistem kot tak v skladu z osnovnimi načeli, ki veljajo za davčno, energetsko in seveda okoljsko politiko Evropske unije.

V današnji družbi vedno večji vpliv energetske proizvodnje in potrošnje na okoljsko vzdržnost zahteva zakonski in podzakonski okvir, ki vsem udeležencem zagotavlja ustrezno delovanje energetskega modela, ki prispeva tudi k ohranjanju naše bogate okoljske dediščine.

7 BOE št. 277 z dne 19. novembra 2005, str. 37821.

8 BOE št. 312 z dne 29. decembra 1992, str. 44305.

9 Uredba z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382).

10 BOE št. 312 z dne 28. decembra 2012, str. 88081.

Osnovni temelj tega zakona je člen 45 ustave, ki je določba, v skladu s katero je varstvo našega okolja eno od vodilnih načel socialnih in ekonomskih politik. Eden od poudarkov te davčne reforme je tako internalizacija okoljskih stroškov, ki izhajajo iz proizvodnje električne energije ter skladiščenja izrabljenega jedrskega goriva in radioaktivnih odpadkov. Na ta način mora ta zakon služiti kot spodbuda za izboljšanje naših ravni energetske učinkovitosti in hkrati zagotavljati boljše upravljanje naravnih virov ter še naprej krepiti nov model trajnostnega razvoja, tako z gospodarskega in socialnega kot tudi z okoljskega vidika.

Ta reforma poleg tega prispeva k vključitvi okoljskih politik v naš davčni sistem, ki omogoča tako posebne okoljske dajatve kot tudi možnost vključitve okoljskega dejavnika v druge že obstoječe dajatve.

Vrednote in cilji, na katerih temelji ta zakon, naj bi bili transverzalni in morajo zato biti bistvena os skladnosti sektorskih ukrepov, zlasti kadar vplivajo na energetski sektor, ki ima tak gospodarski in okoljski pomen za državo.

V ta namen ta zakon ureja tri nove davke: davek na vrednost proizvodnje električne energije, davek na proizvodnjo izrabljenega jedrskega goriva in radioaktivne odpadke pri proizvodnji električne energije v jedrskih elektrarnah ter davek na skladiščenje izrabljenega jedrskega goriva in radioaktivnih odpadkov v centraliziranih obratih. Uvaja dajatev za rabo celinskih voda za proizvodnjo električne energije. Spreminja davčne stopnje za zemeljski plin in premog, tako da odpravlja tudi oprostitve, določene za energente, uporabljene v proizvodnji električne energije ter v soproizvodnji električne energije in uporabne toplote.

[…]

(IV) […] [Z]akon spreminja davčno obravnavanje različnih energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije. Dejavnosti proizvodnje električne energije iz fosilnih goriv so glavni vir emisij toplogrednih plinov, tako da se je z davčnega vidika štelo, da je treba to obliko proizvodnje električne energije ustrezneje obdavčiti glede na zunanje učinke, ki jih povzroča.

Na tej podlagi se nekatere oprostitve iz člena 51(2)(c) in člena 79(3)(a) zakona 38/1992 črtajo v skladu z določbami člena 14(1)(a) Direktive [2003/96], ki državam članicam omogoča, da v ta namen obdavčijo energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, in določbami člena 15(1)(c) navedene direktive v zvezi s soproizvodnjo toplote in električne energije.

V tem smislu se za podobno obravnavo proizvodnje električne energije iz fosilnih goriv poveča stopnja obdavčitve premoga ter se hkrati uvedejo posebne stopnje za kurilna in plinska olja, namenjena proizvodnji električne energije ali soproizvodnji električne energije in uporabne toplote.

[…]“

17. Z zakonom 15/2012 je bil torej črtan člen 79(3)(a) zakona 38/1992, člen 84 tega zakona pa spremenjen tako:

„Trošarinska stopnja je 0,65 EUR na gigajoule.“ [11]

18. V skladu s predložitveno odločbo so bile z zakonom 15/2012 ohranjene oprostitve davka na ogljikovodike za proizvodnjo električne energije v elektrarnah ali za proizvodnjo električne energije ali soproizvodnjo električne energije in toplote v obratih za soproizvodnjo za goriva, ki spadajo na njegovo področje uporabe, vključno z zemeljskim plinom in dizelskim gorivom. [12] Poleg tega, kot je navedeno v preambuli tega zakona, ta zakon uvaja tri nove davke, in sicer davek na vrednost proizvodnje električne energije, davek na proizvodnjo izrabljenega jedrskega goriva in radioaktivne odpadke pri proizvodnji električne energije v jedrskih elektrarnah ter davek na skladiščenje izrabljenega jedrskega goriva in radioaktivnih odpadkov v centraliziranih obratih.

19. Druga dodatna določba zakona 15/2012, naslovljena „Stroški elektroenergetskega sistema“, je določala:

„V zakonih o splošnem državnem proračunu za vsako leto se za financiranje stroškov elektroenergetskega sistema, določenih v členu 16 Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (zakon št. 54/1997 o elektroenergetskem sektorju) z dne 27. novembra 1997[ 13], nameni znesek, ki je enak vsoti:

(a) ocene letnih prihodkov, ki jih država pobere z davki in dajatvami iz tega zakona;

(b) ocenjenih prihodkov, ustvarjenih z dražbo pravic do emisije toplogrednih plinov, v višini največ 500 milijonov EUR.“ [14]

## III. Spor o glavni stvari, vprašanja za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

20. Družba Endesa je podjetje, ki se ukvarja s proizvodnjo električne energije z uporabo predvsem premoga. Premog kupuje prek povezane družbe, in sicer družbe Carboex SA, ki pošiljke tega premoga, kupljene za nadaljnjo prodajo, deklarira kot oproščene davka na premog, ker je obdavčljivi dogodek poraba.

21. Po davčnem nadzoru za davčno leto 2013 v zvezi s termoelektrarno Litoral de Almería (Španija), ki pripada družbi Endesa, je davčna inšpekcija menila, da bi bilo treba davčno osnovo za premog določiti glede na zgornjo kurilno vrednost premoga, ne glede na energijo, ki je bila dejansko izkoriščena za proizvodnjo električne energije. Trdila je, da je družba Endesa zadevne pošiljke premoga pridobila za proizvodnjo električne energije, kar je povzročilo nastanek

[11] Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je bila 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 sprejetju nujnih ukrepov za zagotovitev finančne stabilnosti elektroenergetskega sistema) z dne 12. julija 2013 (BOE št. 167 z dne 13. julija 2013, str. 52106) pozneje v člen 84 zakona 38/1992 uvedena znižana trošarinska stopnja (0,15 EUR na gigajoule) za premog, namenjen poslovni uporabi, če se ne uporablja v postopkih soproizvodnje in neposredne ali posredne proizvodnje električne energije.

[12] Družba Endesa v pisnem stališču trdi, da je bila oprostitev glede ogljikovodikov odpravljena z zakonom 15/2012, vendar ponovno uvedena z Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (kraljeva uredba-zakon 15/2018 o nujnih ukrepih za energetski prehod in varstvo potrošnikov) z dne 5. oktobra 2018 (BOE št. 242 z dne 6. oktobra 2018, str. 97430).

[13] BOE št. 285 z dne 28. novembra 1997, str. 35097.

[14] Ta določba je bila prvič spremenjena z Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (zakon 24/2013 o elektroenergetskem sektorju) z dne 26. decembra 2013 (BOE št. 310 z dne 27. decembra 2013, str. 105198).

obdavčljivega dogodka in obveznost obračuna tega davka. Poleg tega je bil opravljen nadzor nad formalnimi obveznosti glede prijave zalog. Zato je davčna inšpekcija družbi Endesa izdala odločbo o odmeri davka, s katero je določila višji davek in še zamudne obresti za preostale dolgovane zneske.

22. Družba Endesa je 7. aprila 2016 pri Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve) vložila upravno pritožbo, s katero je izpodbijala, prvič, določitev davčne osnove na podlagi zgornje kurilne vrednosti, drugič, obdavčitev 268.717,98 tone premoga, ki ga je družba Carboex leta 2011 prijavila kot oproščenega davka, ker je bil namenjen nadaljnji prodaji, nato pa ga je družba Endesa uporabila za proizvodnjo električne energije, tretjič, določitev knjiženih zalog na dan 31. decembra 2012 in, četrtič, skladnost tega davka s pravom Unije, pri čemer gre za porabo za proizvodnjo električne energije.

23. Tribunal Económico Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve) je z odločbo z dne 28. marca 2019 menila, da pri določitvi davčne osnove za davek na premog ni treba upoštevati spodnje kurilne vrednosti premoga. Ugotovila je, da pri obdavčitvi pošiljk premoga, ki so bile predhodno deklarirane kot oproščene davka na premog, ker so bile namenjene nadaljnji prodaji, ne pomeni dvojnega obdavčevanja, če jih kupec uporabi v okviru lastne porabe za proizvodnjo električne energije, saj ta pomeni obdavčljivi dogodek za ta davek. Ta komisija je tudi menila, da zatrjevana napaka v prijavi zalog premoga ni bila dokazana. Po drugi strani pa se ni izrekla o skladnosti zakona 15/2012, s katerim je bila odpravljena oprostitev davka na premog za porabo premoga za proizvodnjo električne energije, s pravom Unije.

24. Družba Endesa je pri Audiencia Nacional (nacionalno kazensko in upravno sodišče), predložitvenem sodišču, zoper to odločbo Tribunal Económico Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve) vložila tožbo v upravnem sporu, v kateri je navedla enake očitke, kot jih je navedla pred to komisijo, in predlagala, naj se Sodišču predloži predlog za sprejetje predhodne odločbe glede določbe zakona 15/2012, s katero je bila odpravljena oprostitev davka na premog za porabo premoga za proizvodnjo električne energije.

25. Predložitveno sodišče navaja, da je ugotovilo, da če španska zakonodaja določa stopnjo trošarine na podlagi toplotne energije, proizvedene s porabo premoga, izražene v gigajoulih, ni treba upoštevali le tiste, ki se dejansko izkoristi za proizvodnjo električne energije. Poleg tega obdavčljivi dogodek za davek na premog nastane, ko zadevna družba kupi premog od svoje povezane družbe, da bi ga uporabila za proizvodnjo električne energije. Prav tako naj ne bi bilo dokazov o obstoju napake v prijavi zalog.

26. Zato je po mnenju tega sodišča zahtevam družbe Endesa, da ne plača obračunanega davka na premog, mogoče ugoditi le z izpodbijanjem skladnosti tega davka, ki bremeni porabo premoga, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije, z zakonodajo Unije o prestrukturiranju sistema obdavčitve energentov in električne energije. Če namreč navedeni davek nima okoljskega namena v smislu člena 14(1)(a) Direktive 2003/96, zadevna španska zakonodaja ne bi bila v skladu s pravom Unije in se ne bi smela uporabiti, zaradi česar naj bi zadevna odločba o odmeri davka ostala brez pravne podlage.

27. V zvezi s tem predložitveno sodišče resno dvomi o skladnosti obdavčitve porabe premoga za proizvodnjo električne energije z Direktivo 2003/96, saj davek, da bi lahko imel poseben namen v smislu člena 14(1)(a) te direktive, ne more imeti izključno proračunskega namena, to je financiranje stroškov španskega elektroenergetskega sistema. Ta proračunski namen naj bi izhajal iz dejstva, da druga dodatna določba zakona 15/2012 izrecno določa, da je z zakoni

o splošnem državnem proračunu znesek, ki je enak vsoti ocene letnih prihodkov, ki jih država pobere z davki in dajatvami iz tega zakona, namenjen financiranju stroškov elektroenergetskega sistema.

28. Poleg tega naj struktura davka na premog ne bi odražala okoljevarstvenega namena, navedenega v preambuli zakona 15/2012, prav tako pa naj prihodki iz tega naslova ne bi bili namenjeni zmanjšanju vpliva uporabe premoga za proizvodnjo električne energije na okolje. Po mnenju predložitvenega sodišča dejstvo, da je uporaba zelo onesnažujočega energenta v ta namen obdavčena, ne izpolnjuje zahteve, da mora davek imeti poseben namen, če se upoštevata sistem določanja cen na trgu električne energije, ki temelji na mejni ceni, in dejstvo, da termoelektrarne na premog niso izključene iz plačil za proizvodnjo električne energije, ki prispevajo k njihovi gospodarski in finančni vzdržnosti.

29. V teh okoliščinah je Audiencia Nacional (nacionalno kazensko in upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je s členom 14(1)(a) Direktive 2003/96/ES združljiva španska zakonodaja, ki uvaja obdavčitev premoga, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije, če se kljub navedbi, da je njen cilj varstvo okolja, ta cilj ne odraža v strukturi davka in se prihodki uporabljajo za financiranje stroškov elektroenergetskega sistema?

2. Ali je mogoče šteti, da je okoljski cilj v strukturi davka konkretiziran z dejstvom, da so davčne stopnje določene glede na kurilno vrednost premoga, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije?

3. Ali je okoljski namen dosežen že s tem, da se obdavčijo nekateri neobnovljivi energenti in da uporaba tistih energentov, ki se štejejo za manj škodljive za okolje, ni obdavčena?“

30. Družba Endesa, španska vlada in Evropska komisija so Sodišču predložile pisna stališča.

## IV. Analiza

31. Predložitveno sodišče z vprašanji za predhodno odločanje, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 razlagati tako, da nacionalna zakonodaja, ki določa obdavčitev premoga, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije, izpolnjuje pogoj, v skladu s katerim je treba davek uvesti „zaradi okoljske politike“, če – v primeru, v katerem se je nacionalni zakonodajalec za sprejetje tega davka skliceval na okoljevarstveni cilj – okoljski cilj ni vključen v strukturo navedenega davka, katerega stopnja se določa glede na kurilno vrednost premoga, če so prihodki od tega davka namenjeni financiranju stroškov nacionalnega elektroenergetskega sistema in če uporaba drugih energentov, ki se štejejo za manj škodljive za okolje, ni obdavčena.

32. Za odgovor na ta vprašanja je treba najprej spomniti na sodno prakso Sodišča v zvezi z možnostjo držav članic, da obdavčijo energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, na podlagi Direktive 2003/96.

33. V zvezi s tem morajo države članice v skladu s členom 4(1) te direktive obdavčiti energente, ki spadajo na področje uporabe te direktive, in sicer pogonska goriva, goriva za ogrevanje in električno energijo, z uporabo ravni obdavčitve, ki ne sme biti nižja od najnižjih ravni, ki jih

določa ta direktiva.[15] V členu 4(2) navedene direktive je raven obdavčitve, ki jo države članice uporabijo za zadevne proizvode, opredeljena kot skupne dajatve, ki se pobirajo iz naslova vseh posrednih davkov (razen DDV) in ki se ob sprostitvi v porabo neposredno ali posredno izračunavajo za količino energentov in električne energije.

34. Kot je izjavilo Sodišče, je namen harmonizirane ureditve obdavčitve energentov in električne energije v Direktivi 2003/96 spodbujanje dobrega delovanja notranjega trga v energetskem sektorju, tako da se zlasti preprečijo izkrivljanja konkurence.[16] Zato se je zakonodajalec Unije glede, natančneje, električne energije – kot je to razvidno zlasti s strani 5 obrazložitvenega memoranduma Direktive Sveta o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov[17] – odločil, da državam članicam v skladu s členom 1 Direktive 2003/96 naloži obdavčitev dobavljene električne energije, temu ustrezno pa morajo biti energenti, ki se uporabijo za proizvodnjo električne energije, oproščeni obdavčitve, zato da se prepreči dvojna obdavčitev električne energije.[18]

35. Tako člen 14(1)(a), prvi stavek, te direktive določa, da morajo države članice določiti oprostitev za energente in električno energijo, ki se med drugim uporabljajo za proizvodnjo električne energije.[19] Ker člen 14(1) navedene direktive taksativno določa obvezne oprostitve, ki jih morajo države članice spoštovati v okviru obdavčitve energentov in električne energije, se te določbe ne smejo razlagati široko, sicer harmonizirana obdavčitev ne bi imela polnega učinka.[20]

36. Člen 14(1)(a), prvi stavek, Direktive 2003/96 s tem, da državam članicam nalaga obvezno oprostitev energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, določa jasno in nepogojno obveznost, tako da ta določba posameznikom daje pravico, da se nanjo neposredno sklicujejo pred nacionalnimi sodišči.[21]

37. Poleg tega je namen Direktive 2003/96 tudi spodbujanje uresničevanja ciljev okoljske politike.[22] Ti cilji se kažejo v možnosti držav članic, da obdavčijo energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije. V zvezi s tem je zakonodajalec Unije, ko je želel državam članicam omogočiti, da odstopajo od sistema obvezne oprostitve, ki je bil uveden s to direktivo, to določil izrecno, in sicer v členu 14(1)(a), drugi stavek, te direktive, v skladu s katerim lahko države članice „zaradi okoljske politike“ obdavčijo energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije.[23] Ker Direktiva 2003/96 ne izključuje celotnega tveganja dvojne obdavčitve,[24] imajo države članice možnost, da davku na električno energijo dodajo še en davek na goriva, ki

15 Sodba z dne 31. marca 2022, Komisija/Poljska (Obdavčitev energentov) (C-139/20, EU:C:2022:240, točka 39).

16 Glej sodbo z dne 14. januarja 2021, Komisija/Italija (Prispevek za nakup goriv) (C-63/19, EU:C:2021:18, točka 75 in navedena sodna praksa), in moje sklepne predloge v zadevi RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, točki 25 in 26).

17 UL 1997, C 139, str. 14.

18 Glej sodbo z dne 16. oktobra 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, točka 38 in navedena sodna praksa), in moji sklepni predlogi v zadevi RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, točka 47).

19 Sodba z dne 16. oktobra 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, točka 39 in navedena sodna praksa).

20 Sodba z dne 7. marca 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, točki 24 in 25 ter navedena sodna praksa).

21 Sodba z dne 7. marca 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, točka 26 in navedena sodna praksa).

22 Glej sodbo z dne 30. januarja 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, točka 32 in navedena sodna praksa), in moje sklepne predloge v zadevi RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, točki 46 in 48).

23 Glej v tem smislu sodbo z dne 16. oktobra 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, točka 52 in navedena sodna praksa). Naj poudarim, da je Komisija 14. julija 2021 predložila nov predlog direktive Sveta o prestrukturiranju okvira Unije za obdavčitev energentov in električne energije (COM(2021) 563 final). V skladu s tem predlogom naj bi bil člen 14 Direktive 2003/96 razveljavljen. Vendar naj bi bila v novem členu 13 te direktive, kot je predlagan, v bistvu prevzeta trenutna vsebina člena 14(1)(a) navedene direktive.

24 Glej v tem smislu sodbo z dne 7. marca 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, točka 32 in navedena sodna praksa).

z okoljskega vidika niso zaželena.[25] Vendar se člen 14(1)(a), drugi stavek, te direktive v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 35 teh sklepnih predlogov, ne sme razlagati široko, sicer harmonizirana obdavčitev, uvedena z omenjeno direktivo, ne bi imela polnega učinka.

38. V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da je bil z zakonom 22/2005, s katerim je bila v španski pravni red prenesena Direktiva 2003/96, uveden davek na premog. Zato je zakon 38/1992, kakor je bil spremenjen, v členu 79(2) med drugim določal, da so transakcije, ki pomenijo sprostitev premoga v porabo, če vključujejo uporabo premoga med drugim za proizvodnjo električne energije ter soproizvodnjo električne energije in toplote, oproščene trošarine. Ta določba je bila črtana z zakonom 15/2012, v katerem so bili navedeni razlogi glede varstva okolja, zaradi česar se je davek na premog začel uporabljati za uporabo premoga za proizvodnjo električne energije ter soproizvodnjo električne energije in toplote. Poleg tega je bil z zakonom 15/2012 znesek davka na premog povečan z 0,15 EUR na 0,65 EUR na gigajoule.

39. V tem smislu je Kraljevina Španija, kot je izrecno navedeno v preambuli zakona 15/2012, nameravala uporabiti možnost iz člena 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96, da bi z odstopanjem od sistema oprostitve, uvedenega s prvim stavkom te določbe, „zaradi okoljske politike“ uvedla sistem obdavčitve v zvezi z premogom, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije. Ta država članica je tako določila dvojno obdavčitev električne energije, in sicer premoga, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije, na eni strani in distribuirane električne energije na drugi strani.

40. V teh okoliščinah želi predložitveno sodišče izvedeti, ali je uporaba davka na premog za premog, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije, v skladu s členom 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96, ker je bil ta davek uveden zaradi okoljske politike. To sodišče se je v zvezi s tem sklicevalo na sodno prakso Sodišča, povezano s členom 1(2) Direktive 2008/118, v skladu s katerim 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 DDV. Navedeno sodišče se sprašuje, ali ima davek na premog „poseben namen“, ki bi se zahteval na enak način v okviru uporabe člena 1(2) Direktive 2008/118 in člena 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96.

41. Ob upoštevanju vprašanj predložitvenega sodišča menim, da je koristno spomniti na sodno prakso Sodišča v zvezi s členom 1(2) Direktive 2008/118, preden bom preučil, ali je to sodno prakso mogoče po analogiji uporabiti za člen 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96.

42. Kot je poudarilo Sodišče, 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.[26] 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 zadnjenavedene določbe in se pobirajo za posebne namene.[27]

43. Glede na sodno prakso Sodišča lahko države članice v skladu s členom 1(2) Direktive 2008/118 pobirajo druge posredne davke na trošarinsko blago pod dvema pogojema. Po eni strani morajo biti ti davki pobrani za posebne namene, po drugi stani pa morajo upoštevati davčna pravila Unije, ki se uporabljajo za trošarino ali DDV, glede določanja davčne osnove, izračunavanja

[25] Glej v tem smislu sodbo z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, točka 51).

[26] Sklep z dne 7. februarja 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, točka 20 in navedena sodna praksa).

[27] Sodba z dne 3. marca 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, točka 48 in navedena sodna praksa).

davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora, pri čemer ta pravila ne vključujejo določb o oprostitvah. Ta dva pogoja, katerih cilj je izogibanje dodatnim posrednim davkom, ki bi neupravičeno ovirali trgovino, sta, kot je razvidno iz samega besedila člena 1(2) Direktive 2008/118, kumulativna.[28]

44. Kar zadeva prvi pogoj, je iz ustaljene sodne prakse Sodišča razvidno, da je poseben namen v smislu te določbe tisti namen, ki ni zgolj proračunski. Kljub temu glede na to, da ima vsak davek nujno proračunski namen, zgolj okoliščina, da davek sledi proračunskemu cilju, sama po sebi ne more, ne da bi se členu 1(2) Direktive 2008/118 odvzela vsa vsebina, zadostovati za izključitev tega, da bi se za ta davek lahko štelo, da ima tudi poseben namen v smislu te določbe. Da bi se štelo, da ima davek poseben namen v smislu navedene določbe, mora biti namreč cilj samega davka uresničitev zatrjevanega posebnega namena.[29] Za to bi šlo zlasti v primeru, če bi se moral prihodek od tega davka obvezno porabiti za znižanje okoljskih stroškov, ki so specifično povezani s porabo električne energije, ki je obdavčena s tem davkom, ter za spodbujanje ozemeljske in socialne kohezije, tako da obstaja neposredna povezava med porabo prihodkov in namenom zadevnega davka.[30]

45. Če bi namreč vnaprej določen namen prihodka od davka za financiranje pristojnosti pristojnih lokalnih organov, ki so nanje prenesene, lahko pomenil okoliščino, ki jo je treba upoštevati pri ugotovitvi obstoja posebnega namena, tak namen, ki je le stvar notranje organizacije proračuna države članice, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ne more biti zadosten pogoj v zvezi s tem, saj se lahko vsaka država članica ne glede na to, kateremu cilju sledi, odloči, da se prihodek od nekega davka nameni financiranju določenih izdatkov. Če ne bi bilo tako, bi se lahko vsak namen štel za poseben namen v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, kar bi usklajeni trošarini, uvedeni s to direktivo, odvzelo sleherni polni učinek in bi bilo v nasprotju z načelom, da je treba določbo o odstopanju, kakršna je ta člen 1(2), razlagati ozko.[31]

46. Nazadnje, glede na neobstoj takega vnaprej določenega namena se za dajatev, ki se nanaša na trošarinsko blago, šteje, da ima poseben namen v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118 samo, če je ta dajatev, kar zadeva njeno strukturo, zlasti glede predmeta obdavčenja ali davčne stopnje, zasnovana tako, da vpliva na ravnanje davkoplačevalcev, v smislu, da omogoča uresničitev navedenega posebnega namena, na primer z velikimi obdavčitvami proizvodov za odvračanje od njihovega nakupa[32] ali s spodbujanjem uporabe drugih proizvodov, katerih vplivi so manj škodljivi za okolje.[33]

47. Glede na to sodno prakso Sodišča se mi zdi pomembno razlikovati med davki, naloženimi v okviru Direktive 2003/96, na eni strani in drugimi posrednimi davki na trošarinsko blago, omenjenimi v členu 1(2) Direktive 2008/118, na drugi strani. Kot določa člen 1(1) te zadnjenavedene direktive, je z njo določen splošni režim za trošarino, ki neposredno ali posredno zadeva porabo nekaterega trošarinskega blaga, med katero spadajo „energenti in električna energija, zajeti v Direktivi [2003/96]“. Povedano drugače, energenti, za katere se uporablja

28 Sklep z dne 7. februarja 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, točki 21 in 22 ter navedena sodna praksa).

29 Sklep z dne 7. februarja 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, točke od 23 do 25 in navedena sodna praksa).

30 Sodba z dne 25. julija 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, točka 38 in navedena sodna praksa).

31 Sklep z dne 7. februarja 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, točka 26 in navedena sodna praksa).

32 Sklep z dne 7. februarja 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, točka 27 in navedena sodna praksa).

33 Glej v tem smislu sodbo z dne 27. februarja 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, točka 32). V zvezi s pristopom Sodišča glede razlage člena 1(2) Direktive 2008/118 glej Pitrone, F., „Defining ‚Environmental Taxes‘: Input from the Court of Justice of the European Union“, *Bulletin for International Taxation*, zv. 69, št. 1, 2015, str. od 58 do 64. O obstoju „posebnega namena“, ki ni proračunski, glej sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, točke od 17 do 32).

Direktiva 2003/96, so obdavčeni pod pogoji, določenimi v tej direktivi, pri čemer lahko države članice poleg te obdavčitve določijo tudi druge posredne davke s posebnim namenom na podlagi člena 1(2) Direktive 2008/118.

48. V obravnavanem primeru ni sporno, da davek na premog spada na področje uporabe Direktive 2003/96. Predložitveno sodišče je tako poudarilo, da je bil ta davek uveden z zakonom 22/2005, s katerim je bila ta direktiva prenesena v španski pravni red. Španska vlada je v istem smislu trdila, da člen 2 navedene direktive določa, da za namene te direktive pojem „energenti“ zajema tiste energente, ki spadajo pod oznake kombinirane nomenklature KN 2701, 2702 in od 2704 do 2715, ki se nanašajo na premog, in da člen 75 zakona 38/1992 določa, da se proizvodi, ki spadajo pod oznake KN 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 in 2714, štejejo za premog, zaradi česar davek na premog spada na področje uporabe Direktive 2003/96.

49. Predložitveno sodišče in družba Endesa menita, da direktivi 2003/96 in 2008/118 določata zahteve, ki jih je mogoče šteti za enakovredne obdavčenju energentov, ki so predmet trošarine, ker razlogi glede varstva okolja v smislu prvonavedene direktive pomenijo enega od posebnih namenov iz drugonavedene direktive. S to razlago se ne strinjam. Kot je bilo poudarjeno v točki 47 teh sklepnih predlogov, se namreč sistem obdavčitve, vzpostavljen s tema direktivama, razlikuje, pri čemer je prvi obvezen, drugi pa je fakultativen in odvisen od nekaterih pogojev. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da v besedilu člena 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96 ni omenjena potreba po obstoju „posebnih namenov“. Zato menim, da sodne prakse Sodišča, ki se nanaša na „poseben namen“, ki ga mora imeti drugi posredni davek na trošarinsko blago v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, ni mogoče po analogiji uporabiti za davek, ki spada na področje uporabe člena 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96. Ta analiza je popolnoma v skladu s sodno prakso Sodišča v zvezi s členom 1(3) Direktive 2008/118, v skladu s katero je s to določbo možnost držav članic, da pobirajo davke na proizvode, ki niso tisti, za katere velja ureditev usklajene trošarine, pogojena zgolj s tem, da to pobiranje pri trgovanju med državami članicami ne sme povzročati formalnosti, povezanih s prestopom meje. Kot je namreč poudarilo Sodišče, drugače kakor člen 1(2) te direktive navedeni člen 1(3) v povezavi z uvodno izjavo 4 te direktive [34] torej ne določa, da morajo biti zadevni davki drugi davki, kot je usklajena trošarina, *ali da morajo imeti poseben namen*. [35]

50. Zato v okviru člena 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96 zlasti ni treba preveriti, ali obstaja neposredna povezava med uporabo prihodkov in namenom zadevne obdavčitve. [36] Preučiti je treba le razloge za zadevno dajatev, in sicer, ali je bila dejansko uvedena „zaradi okoljske politike“, pri čemer so ti razlogi avtonomen pojem prava Unije. V zvezi s tem menim, da se je vendarle mogoče zgledovati po sodni praksi Sodišča v zvezi s členom 1(2) Direktive 2008/118 pri upoštevanju, da dajatev prispeva k varstvu okolja, če je, kar zadeva njeno strukturo, zlasti glede predmeta obdavčenja ali davčne stopnje, zasnovana tako, da vpliva na ravnanje davkoplačevalcev,

[34] V skladu s to uvodno izjavo je „[t]rošarinsko blago […] lahko obdavčeno z drugimi posrednimi davki za posebne namene. Da pa ne bi ogrozili koristnih učinkov pravil Skupnosti glede posrednih davkov, bi morale v takih primerih države članice izpolnjevati nekatere bistvene elemente navedenih pravil.“

[35] Glej sodbo z dne 12. februarja 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, točki 33 in 34). Sodišče je iz tega sklepalo, da člen 1(3) Direktive 2008/118 kot tak ne nasprotuje temu, da države članice obdavčijo proizvode, ki niso proizvodi, za katere se uporablja ureditev usklajene trošarine, z drugim davkom, ki je urejen z enakimi pravili, kot so tista, ki so določena za to ureditev.

[36] Glej sodno prakso, navedeno v točki 44 teh sklepnih predlogov.

v smislu, da omogoča zagotovitev boljšega varstva okolja, na primer z velikimi obdavčitvami proizvodov za odvračanje od njihovega nakupa ali s spodbujanjem uporabe drugih proizvodov, katerih vplivi so manj škodljivi za okolje.[37]

51. Tako razlago potrjuje Uredba (EU) št. 651/2014[38] v zvezi z vrstami pomoči, združljivih z notranjim trgom.[39] V skladu s členom 44(1) te uredbe so sheme pomoči v obliki znižanja okoljskih davkov, ki izpolnjujejo pogoje iz [Direktive 2003/96], združljive z notranjim trgom v smislu člena 107(3) [PDEU] ter so izvzete iz obveznosti priglasitve iz člena 108(3) [PDEU], če so izpolnjeni nekateri pogoji. Člen 2, točka 119, navedene uredbe pa „okoljski davek“ opredeljuje kot „davek s posebno davčno osnovo, ki ima jasen negativen vpliv na okolje ali ki skuša obdavčiti določene dejavnosti, blago ali storitve, da bi bili okoljski stroški lahko vključeni v njihovo ceno in/ali da so proizvajalci in potrošniki usmerjeni v dejavnosti, ki bolj spoštujejo okolje“.

52. V obravnavani zadevi predložitveno sodišče želi izvedeti, ali je obdavčitev porabe premoga za proizvodnjo električne energije, kakršna je predvidena z nacionalno zakonodajo, v skladu z Direktivo 2003/96. V zvezi s tem je treba poudariti, da kadar je Sodišču predložen predlog za sprejetje predhodne odločbe, s katerim se želi ugotoviti, ali je država članica uvedla davek zaradi okoljske politike v smislu člena 14(1)(a), drugi stavek, te direktive, je njegova naloga bolj to, da nacionalnemu sodišču pojasni merila, na podlagi katerih bo to lahko ugotovilo, ali ta obdavčitev dejansko sledi takemu cilju, kot pa, da samo opravi to presojo, zlasti zato, ker ni nujno, da ima za to na voljo vse potrebne podatke.[40]

53. S tega vidika, prvič, predložitveno sodišče poudarja, da je cilj španske zakonodaje, ki določa obdavčitev premoga, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije, varstvo okolja. Družba Endesa pa meni, da gre za navidezno utemeljitev, da bi se spoštovalo pravo Unije, medtem ko je bil resnični cilj zakona 15/2012 izključno povečati davčne prihodke. V zvezi s tem naj pripomnim, da je predložitveno sodišče v svoji odločbi navedlo del preambule tega zakona,[41] iz katere izhaja, da je španski zakonodajalec s sprejetjem tega zakona želel varovati okolje. Kraljevina Španija je davek na premog tako sprejela „zaradi okoljske politike“. Vendar kot je bilo navedeno v točki 50 teh sklepnih predlogov, mora zadevni davek, da bi bil v skladu s členom 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96, dejansko zagotavljati boljše varstvo okolja.

54. Drugič, predložitveno sodišče ob sklicevanju na drugo dodatno določbo zakona 15/2012 meni, da ima davek na premog izključno proračunski namen, in sicer financiranje stroškov španskega elektroenergetskega sistema. Taka trditev se navezuje na razlago pojma „posebni nameni“ v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118. Vendar, kot je bilo navedeno v točkah 49 in 50 teh sklepnih predlogov, tega pojma ni treba uporabiti v okviru člena 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96 niti ni treba preveriti, ali obstaja neposredna povezava med uporabo prihodkov in namenom davka na premog. Naj dodam, da je španska vlada trdila, da se ta druga dodatna določba ne

[37] V tem smislu naj poudarim, da sem v sklepnih predlogih v zadevi RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, točka 48) v zvezi s ciljem varstva okolja navedel, da ni sporno, da proizvodnja električne energije iz lignita zajema številne obveznosti, ki jih nalagajo okoljski predpisi, katerih cilj je čim čistejša uporaba energentov, in da zato ni mogoče izključiti možnosti, da bi sporna oprostitev vplivala na izvajanje teh obveznosti, če te vključujejo obdelavo energenta z uporabo električne energije, da se omogoči okolju prijaznejša proizvodnja energije.

[38] Uredba Komisije z dne 17. junija 2014 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive z notranjim trgom pri uporabi členov 107 in 108 Pogodbe (UL 2014, L 187, str. 1).

[39] Glede povezave med Direktivo 2003/96 in državnimi pomočmi iz člena 107 PDEU glej Villar Ezcurra, M., in 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“, v: Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, str. od 143 do 156.

[40] Glej po analogiji sklep z dne 7. februarja 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, točka 28 in navedena sodna praksa).

[41] Glej točko 16 teh sklepnih predlogov.

sklicuje na davek na premog in da so davki iz navedene določbe trije novi davki, uvedeni z zakonom 15/2012.[42] Zato po mnenju te vlade davek na premog nikakor ne spada pod drugo dodatno določbo tega zakona.

55. Tretjič, predložitveno sodišče trdi, da struktura davka na premog ne odraža okoljskega cilja, navedenega v preambuli zakona 15/2012, ker se stopnja tega davka določi glede na kurilno vrednost premoga, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije. V zvezi s tem želim poudariti, da člen 10(1) Direktive 2003/96 določa, da se s 1. januarjem 2004 najnižje ravni obdavčitve, ki se uporabljajo za električno energijo, določijo, kot je navedeno v preglednici C iz Priloge I k tej direktivi, za poslovno in neposlovno uporabo. Glede premoga in koksa pa se več jezikovnih različic te preglednice C, naslovljene „Najnižje ravni obdavčitve za goriva za ogrevanje in električno energijo“, in sicer med drugim nemška, estonska, angleška, hrvaška, latvijska, litovska, madžarska, malteška, poljska, romunska in slovenska različica, izrecno sklicuje na „bruto kurilno vrednost“ premoga in koksa. Čeprav v španski različici preglednice C ta kurilna vrednost ni omenjena, dejstvo, da je španski zakonodajalec kot referenco za obdavčitev uporabe premoga uporabil to tabelo, ne omaje dejstva, da je bil davek na premog lahko sprejet zaradi okoljske politike.

56. Četrtič, predložitveno sodišče navaja, da prihodek od davka na premog ni namenjen zmanjšanju vpliva uporabe premoga za proizvodnjo električne energije na okolje. Vendar, kot izhaja iz točke 50 teh sklepnih predlogov, dajatev prispeva k varstvu okolja, če je, kar zadeva njeno strukturo, zlasti glede predmeta obdavčenja ali davčne stopnje, zasnovana tako, da vpliva na ravnanje davkoplačevalcev, v smislu, da omogoča zagotovitev boljšega varstva okolja, na primer z velikimi obdavčitvami proizvodov za odvračanje od njihovega nakupa ali s spodbujanjem uporabe drugih proizvodov, katerih vplivi so manj škodljivi za okolje. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je davek na premog v obravnavanem primeru tak davek. V zvezi s tem se mi zdi primerno poudariti, da je kombinacija odprave oprostitve davka na premog in povečanja njegove davčne stopnje taka, da lahko prispeva k odvračanju od uporabe premoga za proizvodnjo električne energije in k spodbujanju uporabe drugih virov energije, ki manj onesnažujejo, ter da je po mnenju Komisije odprava te oprostitve dejansko vplivala na količino električne energije, proizvedene s premogom v Španiji.

57. Petič, predložitveno sodišče se sprašuje, ali je okoljski cilj dosežen že s tem, da se obdavčijo nekateri neobnovljivi energenti, ne obdavči pa se uporaba tistih, ki se štejejo za manj škodljive za okolje. V zvezi s tem vprašanjem iz prejšnje točke teh sklepnih predlogov izhaja, da davek, če odvrača od porabe proizvoda, ki je za okolje škodljiv, ali spodbuja uporabo drugih proizvodov, katerih učinki so manj škodljivi za okolje, prispeva k varstvu okolja. V obravnavanem primeru je španska vlada menila, da je premog energija, ki onesnažuje, in jo je treba obdavčiti, kadar se uporablja za proizvodnjo električne energije. V tem smislu menim, da je ta vlada s tem, da je odvračala od porabe premoga, za katerega ni sporno, da je zelo škodljiv za okolje,[43] poskušala doseči varstvo okolja v smislu člena 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96.

58. Šestič in nazadnje, družba Endesa trdi, da je španska vlada, čeprav je bil uveden davek na premog, nato ponovno uvedla oprostitev za ogljikovodike, uporabljene pri proizvodnji električne energije, kar naj bi dokazovalo, da ne obstaja resničen okoljski namen. Vendar je treba po mojem mnenju davek preučiti glede na člen 14(1)(a), drugi stavek, Direktive 2003/96 v vsakem

[42] Glej točko 18 teh sklepnih predlogov.

[43] Glej zlasti tretji del šestega ocenjevalnega poročila Medvladnega odbora za podnebne spremembe (GIEC), objavljenega aprila 2022, katerega povzetek (v angleščini) je dostopen na naslovu: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

posameznem primeru. Ker je bil ta davek določen „zaradi varstva okolja“, spada v okvir te določbe, čeprav hkrati drugi onesnaževalci, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, niso obdavčeni.

59. Glede na vse navedeno menim, da je treba člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 razlagati tako, da nacionalna zakonodaja, ki določa obdavčitev premoga, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije, izpolnjuje pogoj, v skladu s katerim je treba davek uvesti „zaradi okoljske politike“, če – v primeru, v katerem se je nacionalni zakonodajalec za sprejetje tega davka skliceval na okoljevarstveni cilj – okoljski cilj ni vključen v strukturo navedenega davka, katerega stopnja se določa glede na kurilno moč premoga, če so prihodki od tega davka namenjeni financiranju stroškov nacionalnega elektroenergetskega sistema in če uporaba drugih energentov, ki se štejejo za manj škodljive za okolje, ni obdavčena.

## V. Predlog

60. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Audiencia Nacional (nacionalno kazensko in upravno sodišče, Španija), odgovori:

Člen 14(1)(a) Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije

je treba razlagati tako, da

nacionalna zakonodaja, ki določa obdavčitev premoga, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije, izpolnjuje pogoj, v skladu s katerim je treba davek uvesti „zaradi okoljske politike“, če – v primeru, v katerem se je nacionalni zakonodajalec za sprejetje tega davka skliceval na okoljevarstveni cilj – okoljski cilj ni vključen v strukturo navedenega davka, katerega stopnja se določa glede na kurilno moč premoga, če so prihodki od tega davka namenjeni financiranju stroškov nacionalnega elektroenergetskega sistema in če uporaba drugih energentov, ki se štejejo za manj škodljive za okolje, ni obdavčena.