Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 7. ožujka 2018.[1]

Predmet C-90/17

Turbogás Produtora Energética SA
protiv
Autoridade Tributária e Aduaneira

(zahtjev za prethodnu odluku koju je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje energenata i električne energije – Direktiva 2003/96/EZ – Članak 14. stavak 1. točka (a) – Oslobođenje od oporezivanja energenata i električne energije koji se koriste za proizvodnju električne energije – Članak 21. stavak 5. treći podstavak – Subjekt koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu – Oslobođenje od oporezivanja malih proizvođača električne energije

Uvod

1. U ovom je predmetu portugalski sud uputio Sudu prethodna pitanja koja se odnose na tumačenje odredbe Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije[2]. Odgovor na ta pitanja u načelu ne povlači za sobom poteškoće. Problem je ipak u tome što davanje odgovora koji bi bio koristan za rješavanje spora pokrenutoga pred tim sudom zahtijeva dodatno tumačenje drugih odredbi iz Direktive, a ne samo one odredbe koju je uzeo u obzir sud koji je uputio zahtjev. Sud je dakle, prema mojem mišljenju, dužan proširiti analizu i na dodatne odredbe.

Pravni okvir

Pravo Unije

2. Članak 1. Direktive 2003/96 glasi:

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

1 Izvorni jezik: poljski

2 SL 2003., L 283, str. 51. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75.)

3. U skladu s člankom 14. stavkom 1. točkom (a) te direktive:

„Osim općih odredaba predviđenih Direktivom 92/12/EEZ[3] 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. […]”.

4. Naposljetku, u skladu s člankom 21. stavkom 5. prvim i trećim podstavkom Direktive 2003/96:

„Za potrebe primjene članaka 5. i 6. Direktive 92/12/EEZ, električna energija i prirodni plin podložni su porezu koji postaje plativ u trenutku isporuke od strane distributera ili preprodavača […].

[…]

Subjekt koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu smatra se distributerom. Bez obzira na članak 14. stavak 1. točku (a), države članice mogu osloboditi od poreza male proizvođače električne energije pod uvjetom da oporezuju energente koji se koriste za proizvodnju te električne energije”.

Portugalsko pravo

5. U skladu s člankom 4. stavkom 1. točkom (b) Código dos Impostos Especiais de Consumo (portugalski Zakon o trošarinama, u daljnjem tekstu: CIEC), plaćanju trošarine na električnu energiju podliježu, među ostalim, subjekti koji proizvode električnu energiju za vlastitu uporabu („autoprodutores”). U skladu s člankom 9. stavkom 1. CIEC-a, dopušteno je korištenje električne energije i u njezinoj proizvodnji za vlastitu uporabu. Člankom 89. stavkom 2. točkom (a) CIEC-a oslobađa se od oporezivanja električna energija koja se koristi za proizvodnju električne energije ili za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije. Naposljetku, člankom 96.a stavkom 1. CIEC-a zahtijeva se registracija distributera električne energije radi ubiranja trošarine.

Činjenice u glavnom postupku, glavni postupak i prethodna pitanja

6. Turbogás – Produtora Energética SA (u daljnjem tekstu: društvo Turbogás) je društvo osnovano u skladu s portugalskim pravom koje se bavi proizvodnjom električne energije izgaraanjem prirodnoga plina. Proizvodni pogon društva Turbogás raspolaže snagom od 990 MW, što mu omogućuje da proizvodi oko 9 % sveukupne električne energije koja se proizvodi u Portugalu.

7. Društvo Turbogás dio električne energije koju proizvodi koristi u svrhe povezane s tom proizvodnjom. Kao što proizlazi iz rješenja kojim je upućen zahtjev za prethodnu odluku, to društvo nije bilo oslobođeno od trošarine na električnu energiju koju koristi za vlastitu uporabu. Društvo, međutim, tu električnu energiju nije prijavilo za oporezivanje i nije na nju platilo porez.

3 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. Porezna su tijela nadzorom procijenila količinu električne energije koju je društvo Turbogás koristilo za vlastitu uporabu tijekom godina 2012. i 2013. i odlukom od 4. kolovoza 2014. naložila plaćanje dospjeloga poreza u iznosu 71 197,17 eura zajedno s kamatama u iznosu od 4986,52 eura. Žalba je na tu odluku odbačena 7. siječnja 2016. Društvo Turbogás podnijelo je 20. travnja 2016. zahtjev za osnivanje arbitražnoga suda koji bi poništio odluku od 4. kolovoza 2014. Arbitražni je sud osnovan 1. srpnja 2016.

9. U svojem zahtjevu društvo Turbogás drži, prije svega, da ga se ne može smatrati subjektom koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu („autoprodutor") u smislu članka 4. stavka 1. točke (b) CIEC-a. Društvo takvu tvrdnju zasniva na portugalskoj verziji članka 21. stavka 5. trećeg podstavka Direktive 2003/96, koja u drugoj rečenici koristi izraz „*estes* pequenos produtores" („*tih* malih proizvođača"). Prema mišljenju društva Turbogás, uporaba toga izraza označava da se cijela odredba članka 21. stavka 5. trećeg podstavka Direktive 2003/96 odnosi isključivo na male proizvođače električne energije, odakle proizlazi da se samo takvi proizvođači smatraju distributerima energije koji podliježu oporezivanju. Budući da društvo Turbogás nesporno nije mali proizvođač električne energije, ne treba ga smatrati distributerom električne energije koju koristi za vlastitu uporabu, niti ono treba podlijegati oporezivanju.

10. U takvim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu)) odlučio obustaviti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Moraju li, sukladno članku 21. stavku 5. Direktive (2003/96) i za njegove potrebe, subjekti koji proizvode električnu energiju za vlastitu uporabu biti mali proizvođači da bi ih se smatralo distributerima i da bi podlijegali porezu u skladu s člankom 21. stavkom 5. prvim podstavkom te direktive, dok su ostali subjekti (koji nisu mali proizvođači) koji proizvode električnu energiju za vlastitu uporabu isključeni iz kategorije distributera, ili distributerima koji podliježu porezu na osnovi članka 21. stavka 5. prvog podstavka Direktive treba smatrati sve subjekte koji proizvode električnu energiju za vlastitu uporabu (neovisno o njihovoj veličini, odnosno o tome obavljaju li to u okviru glavne ili sporedne gospodarske djelatnosti) i koji nisu izuzeti kao mali proizvođači u smislu članka 21. stavka 5. trećeg podstavka druge rečenice navedene direktive?

2. Posebice, može li se subjekt poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji je veliki proizvođač električne energije i koji proizvodi oko 9 % električne energije u državi radi njezine prodaje, smatrati ‚subjektom koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu' u smislu članka 21. stavka 5. Direktive (2003/96) ako se samo mali dio električne energije koju proizvodi koristi u vlastitoj proizvodnji nove električne energije kao sastavni dio njegova proizvodnog postupka?"

11. Zahtjev za prethodnu odluku Sud je zaprimio 21. veljače 2017. Pisana očitovanja podnijeli su društvo Turbogás, portugalska vlada i Europska komisija.

Analiza

Uvodna napomena

12. Društvo Turbogás svoje argumente u sporu pred sudom koji je uputio zahtjev zasniva na tumačenju članka 21. stavka 5. trećeg podstavka Direktive 2003/96. Na tu se odredbu dakle odnose i prethodna pitanja. Predmet glavnoga postupka nije, međutim, utvrđivanje statusa društva Turbogás kao subjekta koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu, što je uređeno navedenom odredbom, nego ocjena zakonitosti odluke od 4. kolovoza 2014. kojom se društvu nalaže plaćanje trošarine na električnu energiju koju proizvodi i koristi za vlastitu proizvodnju. S toga stajališta, čini se bitnim tumačenje članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96.

13. Nakon analize problematike istaknute u prethodnim pitanjima dotaknut ću se, dakle, i problema koji u njima nije izravno istaknut, odnosno tumačenja članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive i njegova odnosa prema članku 21. stavku 5. podstavku trećem. Takvo proširivanje problematike istaknute u prethodnim pitanjima je, prema mojem mišljenju, dopustivo jer je, u skladu s ustaljenom sudskom praksom u okviru postupka suradnje nacionalnih sudova sa Sudom, utvrđenoga člankom 267. UFEU-a, potonji dužan nacionalnom sudu pružiti koristan odgovor koji će mu omogućiti rješavanje spora koji se pred njim vodi. Imajući to na umu, Sud mora, ako je potrebno, preoblikovati postavljena pitanja. Povrh toga, Sud može biti primoran uzeti u obzir pravne norme Unije na koje se sud koji je uputio zahtjev i nije pozvao u svojem pitanju[4]. Uvjeren sam da na prethodna pitanja u ovom predmetu, a posebice na drugo pitanje, nije moguće dati uporabljiv odgovor a da se u tumačenju članka 21. stavka 5. podstavka trećega Direktive 2003/96 ne uzme u obzir tumačenje članka 14. stavka 1. točke (a) te Direktive.

Članak 21. stavak 5. podstavak treći Direktive 2003/96

14. Svojim prvim prethodnim pitanjem u ovom predmetu sud koji je uputio zahtjev želi saznati smatraju li se distributerima električne energije, s obzirom na odredbu članka 21. stavka 5. trećeg podstavka Direktive 2003/96, samo subjekti koji proizvode električnu energiju za vlastitu uporabu a koji su ujedno i mali proizvođači.

15. Podsjetimo se, društvo Turbogás tvrdi da se, s obzirom na to da Direktiva 2003/96 u portugalskoj verziji u članku 21. stavku 5. trećem podstavku drugoj rečenici koristi izraz „tih malih proizvođača”, cijela ta odredba tiče isključivo malih proizvođača električne energije. Ona se, prema mišljenju društva Turbogás, ne primjenjuje na velike proizvođače električne energije koji dio proizvedene energije koriste za tu proizvodnju.

16. Teško je složiti se s takvom argumentacijom.

17. Kao prvo, prema mojem razumijevanju, izraz „tih malih proizvođača” javlja se, osim u portugalskoj verziji Direktive 2003/96, još samo u španjolskoj verziji. Taj se izraz sigurno ne javlja, posebice, u francuskoj, engleskoj, njemačkoj i poljskoj verziji. Već samo doslovno tumačenje odnosne odredbe, ako se ne uzme u obzir jedna, nego sve jezične verzije, ne dopušta prihvaćanje teze koju je iznijelo društvo Turbogás.

18. Do sličnih zaključaka dovodi sustavno i teleološko tumačenje članka 21. stavka 5. trećeg podstavka Direktive 2003/96.

4 Vidjeti presudu od 13. listopada 2016., M. i S. (C-303/15, EU:C:2016:771, t. 16. i tamo navedenu sudsku praksu).

19. U skladu s člankom 21. stavkom 1. Direktive 2003/96, u vezi s odredbama Direktive 92/12[5], činjenično stanje oporezivosti, kada je riječ o porezu na proizvode iz Direktive 2003/96, nastaje njihovom proizvodnjom ili uporabom kao motornog ili ogrjevnog goriva. Iznimka je električna energija (i prirodni plin), kod koje obveza plaćanja poreza nastaje u trenutku kada je distributer dostavi krajnjem korisniku. To se navodi u članku 21. stavku 5. prvom podstavku Direktive 2003/96. Uz to ide oslobođenje od poreza na energente i električnu energiju koji se koriste za proizvodnju električne energije, predviđeno člankom 14. stavkom 1. točkom (a) iste direktive. Električna energija stoga podliježe oporezivanju samo jednom, odnosno u trenutku njezine distribucije.

20. Kada je riječ o subjektima koji proizvode električnu energiju za vlastitu uporabu, tada ne dolazi do distribucije jer energiju koristi subjekt koji je proizvodi. Proizvođač energije je ujedno i njezin korisnik, bez sudjelovanja posrednika u obliku distributera. Zato se člankom 21. stavkom 5. trećim podstavkom prvom rečenicom Direktive 2003/96 propisuje da se subjekt koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu smatra distributerom. To valja razumjeti na način da se on smatra distributerom u svrhu primjene odredbi članka 21. stavka 5. prvog podstavka te direktive, odnosno u svrhu određivanja činjeničnoga stanja oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza. Ako se, u skladu s člankom 21. stavkom 5. trećim podstavkom prvom rečenicom Direktive 2003/96, subjekt koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu smatra distributerom, činjenica da on koristi električnu energiju za vlastitu uporabu, u skladu s člankom 21. stavkom 5. podstavkom prvim te direktive, stvara obvezu plaćanja poreza. Takvim se rješenjem sprječava nastanak praznine u oporezivanju povezane s izostankom, u takvim okolnostima, distributera koji dostavlja električnu energiju.

21. Člankom 21. stavkom 5. trećim podstavkom drugom rečenicom Direktive 2003/96 dopušta se državama članicama da iz gore navedenog mehanizma izuzmu male proizvođače električne energije. Moguće je dakle da takvi mali proizvođači ne budu smatrani distributerima i da, slijedom toga, električna energija koju proizvode, s obzirom na to da ne dolazi do njezine distribucije koja bi izazvala obvezu plaćanja poreza, ne podliježe oporezivanju. Prazninu u oporezivanju u takvoj situaciji sprječava zahtjev, također sadržan u navedenoj odredbi, da u odstupanju od oslobođenja iz članka 14. stavka 1. točke (a) navedene direktive države članice koje se koriste tom ovlašću oporezuju energente koje mali proizvođači koriste za proizvodnju električne energije za vlastitu uporabu. Takvo rješenje omogućuje, kako subjektima na koje se odnosi tako i poreznim tijelima država članica, da izbjegnu administrativne troškove oporezivanja takve električne energije i njegova nadzora, a ti bi troškovi u slučaju malih proizvođača mogli biti veći od dotičnoga poreza. Na sličnoj se logici temelji, na primjer, članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96[6].

22. Uvrštenje odredbi iz članka 21. stavka 5. trećeg podstavka prve i druge rečenice Direktive 2003/96 u jedan dio akta označava samo da se administrativno pojednostavnjivanje iz druge rečenice odnosi samo na male proizvođače električne energije koji energiju koriste za vlastitu uporabu i, s tim u svezi, u načelu podliježu normi sadržanoj u prvoj rečenici. Ništa, međutim, ne govori u prilog tomu da se cijeli članak 21. stavak 5. treći podstavak odnosi isključivo na male proizvođače električne energije. Jer načelo koje proizlazi iz te odredbe jest oporezivanje proizvodnje električne energije za vlastitu uporabu, i to tako da se takvi proizvođači smatraju distributerima. To načelo predviđa izuzetak samo u okolnostima u kojima – zbog malog opsega proizvodnje električne energije – oporezivanje ne bi bilo racionalno, uzimajući u obzir s tim oporezivanjem povezane administrativne troškove i poteškoće. Prihvaćanje teze koju je iznijelo društvo Turbogás vodilo bi ničim obrazloženom oslobođenju od oporezivanja subjekata koji električnu energiju proizvode za vlastitu uporabu, ali nisu mali proizvođači.

5 Direktiva je 15. siječnja 2009. zamijenjena Direktivom Vijeća 2008/118/EZ 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.).

6 Tom se odredbom dopušta neoporezivo korištenje energenata za proizvodnju energenata.

23. Stoga predlažem da se na prvo prethodno pitanje odgovori na način da članak 21. stavak 5. treći podstavak Direktive 2003/96 treba tumačiti na način da se odnosi i na subjekte koji proizvode električnu energiju za vlastitu uporabu, a nisu mali proizvođači električne energije.

24. Direktiva 2003/96 doduše ne definira pojam malih proizvođača električne energije, ostavljajući da se to pitanje uredi u okviru nacionalnoga prava država članica. Ne čini se, međutim, u glavnom postupku spornim da društvo Turbogás nije mali proizvođač jer proizvodi znatan dio sveukupne nacionalne električne energije. Ali taj problem nema značaja za donošenje odluke u ovom predmetu, kao što ću to pokušati objasniti u nastavku.

Tumačenje članka 21. stavka 5. trećeg podstavka Direktive 2003/96 u vezi s člankom 14. stavkom 1. točkom (a) te direktive

25. Drugim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi saznati može li se subjekt poput društva Turbogás, čija osnovna djelatnost počiva na proizvodnji električne energije, pri čemu nevelik dio te energije koristi za tu proizvodnju, smatrati subjektom koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu u smislu članka 21. stavka 5. podstavka trećega Direktive 2003/96.

26. Portugalska vlada predlaže da se na to pitanje odgovori potvrdno s obzirom na to da je, za taj dio električne energije koju društvo Turbogás koristi za vlastitu proizvodnju, ono subjekt koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu u smislu navedene odredbe, jednako kao i svaki drugi takav subjekt. Stvar mi se, međutim, ne čini baš tako jednostavnom.

Odnos članka 21. stavka 5. trećeg podstavka Direktive 2003/96 i članka 14. stavka 1. točke (a) te direktive

27. Prema mojem je mišljenju odgovor na to pitanje negativan, ali ne iz razloga na koje se u glavnom postupku poziva društvo Turbogás. Naime, razlozi zbog kojih društvo Turbogás ne podliježe odredbama članka 21. stavka 5. trećeg podstavka Direktive 2003/96 ne počivaju samo u tumačenju te odredbe, nego proizlaze iz njezina odnosa s onim što je propisano člankom 14. stavkom 1. točkom (a) te Direktive. S tim u svezi, u potpunosti dijelim stajalište koje je Komisija izrazila u svojim očitovanjima u ovom predmetu.

28. Kao što sam to gore[7] već objasnio, Direktiva 2003/96 točno određuje način oporezivanja električne energije. Načela toga oporezivanja odstupaju od načela oporezivanja drugih proizvoda obuhvaćenih tom direktivom.

29. Naime, sustav koji se uspostavlja Direktivom 2003/96 predviđa oporezivanje električne energije u trenutku kada je distributer distribuira krajnjim korisnicima, u skladu s člankom 21. stavkom 5. prvim podstavkom iste direktive. Usklađeni porezi iz Direktive 2003/96 su pritom neizravni porezi, a slijedom toga distributeri, naravno, teret oporezivanja prebacuju na korisnike električne energije uračunavajući porez u cijenu.

30. Jednak mehanizam prebacivanja tereta oporezivanja na daljnje obrtne etape vrijedi i za druge energente koji se oporezuju na temelju Direktive 2003/96, a u skladu s prirodom tih poreza kao neizravnih poreza. Ti se energenti oporezuju ili u trenutku njihove proizvodnje ili u trenutku njihova iskorištavanja kao motornoga ili ogrjevnoga goriva.

7 Vidjeti točku 19. ovoga mišljenja.

31. Električna energija je sa stajališta Direktive 2003/96 poseban proizvod. S jedne je strane ona proizvod koji se oporezuje na temelju odredbi te direktive. S druge se strane ona u Europskoj uniji u velikoj mjeri proizvodi u postupku izgaranja energenata koji se u načelu također oporezuju. Kada bi energenti korišteni za proizvodnju električne energije bili oporezivani jednako kao i drugi proizvodi iz Direktive 2003/96, korisnici te energije trpjeli bi dvostruko porezno opterećenje, i to s naslova oporezivanja energenata kao i s naslova oporezivanja električne energije.

32. Da se izbjegne dvostruko oporezivanje, člankom 14. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2003/96 predviđeno je obvezujuće oslobođenje od oporezivanja energenata koji se koriste za proizvodnju električne energije. Takvo oslobođenje vrijedi i za električnu energiju koja se koristi za proizvodnju električne energije. To se odnosi kako na energiju koja se kupuje od trećih subjekata tako i na energiju koju subjekt koji proizvodi električnu energiju proizvodi, a potom koristi za tu proizvodnju.

33. Oslobođenje iz članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96 je u načelu obvezujuće. Države članice doduše, u skladu s drugom rečenicom te odredbe, mogu oporezivati energente i električnu energiju koja se koristi za proizvodnju električne energije vodeći računa o zaštiti okoliša. Iz ovoga predmeta, međutim, ne proizlazi da bi Portugal iskoristio tu mogućnost.

34. Kao što sam to gore objasnio [8], svrha odredbi iz članka 21. Direktive 2003/96 nije da se njima predvidi oporezivanje ili oslobođenje od oporezivanja proizvoda, nego samo da se odredi trenutak oporezivanja navođenjem oporezivog događaja. Određivanje trenutka oporezivanja može se odnositi, snagom činjenica, samo na proizvode koji se oporezuju, ali se ne odnosi na proizvode koji su oslobođeni.

35. Ako se, dakle, člankom 21. stavkom 5. trećim podstavkom Direktive 2003/96, za potrebe primjene prvog podstavka toga stavka [9], propisuje da se subjekt koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu smatra distributerom te električne energije, to se može odnositi isključivo na one proizvođače električne energije koji podliježu oporezivanju na temelju drugih odredbi te direktive. Budući da je, sukladno članku 14. stavku 1. točki (a) navedene direktive, električna energija koja se koristi za proizvodnju električne energije oslobođena od oporezivanja, članak 21. stavak 5. treći podstavak ne primjenjuje se na proizvođače takve električne energije.

36. Drugim riječima, članak 21. stavak 5. treći podstavak Direktive 2003/96 primjenjuje se samo na subjekte koji proizvode električnu energiju koju potom koriste u svrhe različite od proizvodnje električne energije. Ako je, međutim, osnovna djelatnost subjekta upravo proizvodnja električne energije i ako on dio električne energije koju proizvede koristi za tu proizvodnju, navedena se odredba na nj ne primjenjuje.

37. Točno je da, kao što sam to iznio u svojem nedavnom mišljenju u predmetu Koppers Denmark [10], članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96 u praksi ima učinak sličan oslobođenju od oporezivanja. Tom se odredbom propisuje da se ne smatra činjeničnim stanjem oporezivosti kojim nastaje obveza plaćanja poreza ako se u prostorijama postrojenja koje proizvodi energente koriste proizvodi proizvedeni u prostorijama toga postrojenja. Zbog nedostatka drugoga mogućega trenutka oporezivanja, ta norma u biti znači isto što i oslobođenje od oporezivanja takvih proizvoda. Nije, ipak, moguće iz toga praktičnoga učinka članka 21. stavka 3. raspravljane direktive izvoditi zaključak da bi primjena članka 21. stavka 5. podstavka trećega iste direktive na subjekte koji koriste električnu energiju za vlastitu proizvodnju električne energije mogla izazvati oporezivanje te električne energije, narušavajući time učinkovitost oslobođenja predviđenoga člankom 14. stavkom 1. točkom (a) te direktive.

8 Vidjeti točke 19. i 20. ovoga mišljenja.

9 Člankom 21. stavkom 5. prvim podstavkom Direktive 2003/96 se, podsjećam, ističe trenutak distribucije električne energije kao oporezivi događaj.

10 Moje mišljenje od 22. veljače 2018. u predmetu Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:93, t. 38.).

38. Prema tome, na pitanje suda koji je uputio zahtjev valja odgovoriti da članak 21. stavak 5. treći podstavak Direktive 2003/96, u vezi s člankom 14. stavkom 1. točkom (a) te Direktive, treba tumačiti na način da se subjekt kao što je društvo Turbogás, koje, proizvodeći električnu energiju, koristi dio proizvedene energije za tu proizvodnju, ne može smatrati distributerom električne energije u smislu navedene odredbe.

Problem izostanka oslobođenja društva Turbogás u skladu s člankom 14. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2003/96

39. Kao što proizlazi iz rješenja suda koji je uputio zahtjev u ovom predmetu, portugalska porezna tijela društvu Turbogás nisu priznala pravo na oslobođenje temeljem odredbi kojima se u portugalsko pravo prenose odredbe članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96, a odnose se na električnu energiju koju to društvo proizvodi i potom koristi za vlastitu proizvodnju električne energije. Razlog izostanka oslobođenja mogu biti formalni propusti društva Turbogás zbog toga što nije registrirano kao distributer električne energije ili zbog nepostojanja brojača kojima bi se mogla odrediti količina električne energije koju društvo koristi za vlastitu uporabu. Utvrdivši nepostojanje prava na oslobođenje, portugalska porezna tijela priznala su društvo Turbogás kao distributera električne energije koju proizvodi i koristi za vlastitu uporabu i naložili mu plaćanje poreza.

40. Slično kao i Komisija, smatram da takvo postupanje nije u skladu s odredbama Direktive 2003/96.

41. Kao što sam već istaknuo, oslobođenje iz članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96 obvezujuće je, uz pridržaj mogućnosti oporezivanja radi zaštite okoliša. Portugal, međutim, nije iskoristio tu mogućnost. Štoviše, to oslobođenje nije povlastica proizvođača električne energije, nego je element sustava oporezivanja električne energije. Naime, ono omogućuje oporezivanje električne energije u trenutku njezine distribucije, a da se njezinim primateljima ne nameće dvostruko porezno opterećenje.

42. Stoga, ako države članice primjenjuju oslobođenje iz članka 14. stavka 1. Direktive 2003/96 „pod uvjetima koje same predvide kako bi osigurale pravilnu i dosljednu primjenu tih oslobođenja i spriječile svaku utaju, izbjegavanje i zlouporabu”, ti uvjeti ne mogu pravo na oslobođenje učiniti ovisnim o ispunjavanju određenih formalnih zahtjeva u okolnostima u kojima ne postoji ništa što bi upućivalo na porezne utaje ili zloporabe. Stoga izraz „uvjeti” treba razumjeti kao pravila u skladu s kojima se primjenjuje oslobođenje, a ne kao okolnosti o kojima ovisi pravo na oslobođenje. Naime, pravo na oslobođenje u tom je slučaju bezuvjetno.

43. Ovdje je moguća, iako nesavršena, analogija s pravom na odbitak pretporeza u sustavu poreza na dodanu vrijednost. To pravo na odbitak također je neodvojiv dio toga sustava. Na oslobođenje iz članka 14. stavka 1. točke (a) moguće je, analogijom, primijeniti obrazloženje Suda u skladu s kojim se kršenje formalnih pravila o odbitku pretporeza može vezati s administrativnim sankcijama, ali ne smije dovoditi u pitanje pravo na odbitak [11]. Slično je i u slučaju električne energije koja se koristi za proizvodnju električne energije: ako zainteresirani subjekt ne ispuni formalne zahtjeve, to može izazvati administrativne sankcije razmjerne težini propusta, ali ne može oduzeti pravo na oslobođenje takve električne energije u skladu s člankom 14. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2003/96.

44. Tim više to ne smije izazvati to da se na taj subjekt primijeni članak 21. stavak 5. podstavak treći iste direktive čija je svrha odrediti oporezivi događaj u odnosu na proizvode koji se oporezuju, a ne oporezivati proizvode koji na temelju drugih odredbi iste direktive moraju biti oslobođeni.

11 Vidjeti presudu od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 41.).

45. Naposljetku, subjekt kao što je društvo Turbogás mora imati pravo na oslobođenje iz članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96 kada je riječ o električnoj energiji koju proizvede i koristi za proizvodnju električne energije.

Zaključak

46. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu)) odgovori kako slijedi:

1. Članak 21. stavak 5. treći podstavak Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije treba tumačiti na način da se odnosi i na subjekte koji proizvode električnu energiju za vlastitu uporabu, a nisu mali proizvođači električne energije.

2. Članak 21. stavak 5. treći podstavak Direktive 2003/96 u vezi s člankom 14. stavkom 1. točkom (a) te direktive treba tumačiti na način da se subjekt koji, proizvodeći električnu energiju, dio proizvedene električne energije koristi za istu proizvodnju ne može smatrati distributerom te električne energije u smislu navedene odredbe. Takav subjekt ima pravo na oslobođenje iz članka 14. stavka 1. točke (a) direktive kada je riječ o električnoj energiji koju proizvede i koristi za proizvodnju električne energije.