Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
EVGENIJA TANCHEVA,
predstavljeni 22. februarja 2018 [1]

Zadeva C-31/17

Cristal Union, pravna naslednica Sucrerie de Toury SA
proti
Ministre de l'Économie et des Finances

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

„Predhodno odločanje – Direktiva 2003/96/ES – Obdavčitev energentov in električne energije – Člen 14(1)(a) – Obvezna izjema glede obdavčitve energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije – Člen 15(1)(c) – Možnost držav članic, da uporabijo popolne ali delne izjeme glede ravni obdavčitve energentov, uporabljenih za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije – Skupna uporaba členov 14(1)(a) in 15(1)(c)“

1. V obravnavani zadevi je Sodišče pozvano, naj odloči o uporabi Direktive Sveta 2003/96/ES [2] glede električne energije, proizvedene v soproizvodnji.

2. Soproizvodnja je postopek sočasne proizvodnje električne in toplotne energije. [3] Konvencionalna elektrarna električno energijo proizvaja tako, da se na primer z zgorevanjem fosilnega goriva, kot je kurilno olje, premog ali zemeljski plin, sprošča toplota. Ta se uporabi za uparjanje vode. Para vrti turbino, ki poganja generator, ta pa proizvaja električno energijo. Težava konvencionalnih elektrarn je njihov majhen izkoristek. Ko se namreč uparjena voda ohlaja, se toplota sprošča v okolje. Ta toplota je zapravljena. Nasprotno pa obrat za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije toploto, ki je pri proizvodnji električne energije običajno izgubljena, ponovno uporabi za zagotavljanje uporabne toplotne energije. Zato je izkoristek pri soproizvodnji boljši kot pri konvencionalni proizvodnji električne energije. Posledica tega so tudi manjši izpusti toplogrednih plinov.

3. Direktiva 2003/96 določa najnižje ravni obdavčitve za energente, ki se uporabljajo kot goriva za ogrevanje in pogonska goriva [4] (kot je zemeljski plin), ter za električno energijo. [5]

4. Vendar člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 določa, da morajo države članice iz obdavčitve izvzeti energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije. Zato se trošarine za navedene energente ne pobirajo. Pobirajo se le za proizvedeno električno energijo.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 Direktiva 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).

3 Glej člen 2(30) Direktive 2012/27/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 25. oktobra 2012 o energetski učinkovitosti, spremembi direktiv 2009/125/ES in 2010/30/EU ter razveljavitvi direktiv 2004/8/ES in 2006/32/ES (UL 2012, L 315, str. 1, in popravek v UL 2013, L 113, str. 24).

4 Glej uvodno izjavo 22 in člene od 7 do 9 Direktive 2003/96.

5 Glej člen 10 Direktive 2003/96.

5. Poleg tega je državam članicam na podlagi člena 15(1)(c) Direktive 2003/96 omogočeno, da uporabijo popolne ali delne izjeme glede ravni obdavčitve za energente, uporabljene za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije. V nasprotju s členom 14(1)(a) iste direktive člen 15(1)(c) ne določa obvezne izjeme. Torej so energenti, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, izvzeti iz plačila trošarin (ali se zanje uporabijo izjeme glede ravni obdavčitve)[6] le, če zadevna država članica izkoristi možnost, podeljeno s členom 15(1)(c) Direktive 2003/96. Če zadevna država članica ne izkoristi te možnosti, se za te energente obračunavajo trošarine. Ne glede na to, ali se ta možnost izkoristi ali ne, se za proizvedeno električno energijo obračunavajo trošarine (trošarine se nikoli ne pobirajo za toplotno energijo, saj ta ne spada na področje uporabe Direktive 2003/96).[7]

6. Davčno ureditev, predpisano z Direktivo 2003/96 za energente, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, je mogoče obravnavati na dva načina.

7. Po eni strani se lahko energenti, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, obravnavajo, kot da spadajo zgolj na področje uporabe člena 15(1)(c) Direktive 2003/96. Davčna ureditev za te energente bi bila takšna, kot je opisana v točki 5 zgoraj. Če bi se izkoristila možnost, podeljena s to določbo, bi se izjema uporabljala za te energente v celoti.

8. Po drugi strani se lahko energenti, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, obravnavajo, kot da spadajo na področje uporabe člena 14(1)(a) *in* člena 15(1)(c) Direktive 2003/96.

9. Člen 14(1)(a) te direktive se namreč uporablja za energente, „ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije“. Ker ta določba ne vsebuje nobenega napotila na način proizvodnje električne energije, bi se morala uporabljati ne glede na način proizvodnje. Torej bi energenti, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, spadali na področje uporabe člena 14(1)(a) Direktive 2003/96. Vendar bi na področje uporabe te določbe spadal *le delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije*. Člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 se namreč nanaša na energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo *električne energije*, ne pa toplotne energije. Kot je bilo navedeno v točki 4 zgoraj, bi bil ta delež izvzet iz trošarin, medtem ko bi se te obračunavale za proizvedeno električno energijo.

10. Kar zadeva delež teh energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo toplotne energije, bi ta spadal na področje uporabe člena 15(1)(c) Direktive 2003/96. Kot je bilo navedeno v točki 5 zgoraj, bi bil ta delež izvzet iz trošarin le, če bi zadevna država članica izkoristila možnost, podeljeno s to določbo. Za proizvedeno električno energijo bi se obračunavale trošarine ne glede na to, ali bi se izvajala ta možnost.

11. V obravnavani zadevi je Sodišče pozvano, naj izbere med zgoraj opisanima pristopoma. Natančneje, Conseil d'État (državni svet, Francija) Sodišče sprašuje, ali se v primeru, ko se energenti uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, uporablja zgolj člen 15(1)(c) Direktive 2003/96 ali pa se skupaj uporabljata člena 14(1)(a) in 15(1)(c) te direktive.[8]

6 Zaradi poenostavitve bo v nadaljevanju možnost, podeljena državam članicam s členom 15(1)(c) Direktive 2003/96, da „pod davčnim nadzorom uporabijo popolne ali delne izjeme glede ravni obdavčitve“, navedena kot njihova možnost „izjeme“.

7 Glej uvodno izjavo 16 Direktive 2003/96.

8 Naj pripomnim, da je Sodišče dvakrat ugotovilo, da je Francoska republika kršila obveznosti, ki so ji naložene z Direktivo 2003/96. Prvič, ugotovilo je, da ta država ni sprejela nobenih ukrepov za prenos te direktive (sodba z dne 29. marca 2007, Komisija/Francija, C-388/06, neobjavljena, EU:C:2007:207). Drugič, Sodišče je ugotovilo, da Francoska republika svojega sistema obdavčitve električne energije ni prilagodila določbam Direktive 2003/96 do 1. januarja 2009, kot je to določeno v drugem pododstavku člena 18(10) te direktive (sodba z dne 25. oktobra 2012, Komisija/Francija, C-164/11, neobjavljena, EU:C:2012:665).

I. Pravni okvir

A. Pravo EU

12. Člen 4(1) Direktive 2003/96 določa:

„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.“

13. Člen 9(1) Direktive 2003/96 določa:

„S 1. januarjem 2004 se najnižje ravni obdavčitve, ki se uporabljajo za gorivo za ogrevanje, določijo[,] kot je navedeno v Preglednici C Priloge I.“

14. Člen 10(1) Direktive 2003/96 določa:

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

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

„Razen splošnih določb iz Direktive 92/12/EGS o izjemah pri uporabi obdavčenih izdelkov in brez poseganja v druge določbe [Unije], 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;

[…]“

16. Člen 15(1) Direktive 2003/96 določa:

„Brez poseganja v druge določbe [Unije] lahko države članice pod davčnim nadzorom uporabijo popolne ali delne izjeme glede ravni obdavčitve za:

[…]

(c) energente in električno energijo, uporabljene za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije;

[…]“

17. Člen 21(5) Direktive 2003/96 določa:

„Zaradi uporabe členov 5 in 6 Direktive 92/12/EGS, sta električna energija in zemeljski plin predmet obdavčitve, pri čemer obdavčljivi dogodek nastane v trenutku dobave s strani distributerja ali redistributerja […]

[…]

Subjekt, ki proizvaja električno energijo za lastne potrebe, šteje za distributerja. Ne glede na člen 14(1)(a), države članice lahko oprostijo majhne proizvajalce električne energije pod pogojem, da obdavčijo energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo te električne energije.

[…]“

B. Francosko pravo

18. Odstavek 1 člena 266d code des douanes (carinski zakonik) v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja, je določal:

„Za zemeljski plin iz oznake KN 2711 21 00 se obračunava domači davek na porabo ob dobavi končnemu porabniku.“

19. Vendar je odstavek 3 člena 266d carinskega zakonika v različici, ki se je uporabljala od 1. januarja 2006 do 31. decembra 2006, določal:

„[…]

Dobave plina so […] izvzete [iz davka, določenega v odstavku 1], če je ta namenjen za uporabo:

[…]

(c) od 1. januarja 2006 kot gorivo za proizvodnjo električne energije, razen če so te dobave namenjene za uporabo v obratih, navedenih v členu 266d A.“

20. Člen 266d A carinskega zakonika v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja, je določal:

„Dobave zemeljskega plina, […] namenjene za uporabo v soproizvodnih enotah za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije […], se izvzamejo iz [domačega davka na porabo], določenega s […] členom 266d, za petletno obdobje od začetka njihovega obratovanja […]

Ta izjema se uporablja za enote, ki so začele obratovati najpozneje 31. decembra 2007 […]

[…]“

21. Odstavek 3 člena 266d carinskega zakonika je bil 31. decembra 2006[9] spremenjen tako, da se dobave zemeljskega plina, namenjene za uporabo v soproizvodnih enotah, izvzamejo iz davka, določenega v odstavku 1 te določbe, prvič, če proizvajalec, ki upravlja zadevno enoto, nima sklenjene pogodbe, s katero je nekaterim distributerjem[10] naložena obveznost odkupa, in drugič, če se je ta proizvajalec odpovedal izjemi, določeni v členu 266d A carinskega zakonika.

22. Odstavek 3 člena 266d carinskega zakonika v različici, ki se uporablja od 31. decembra 2006, določa:

„[…]

Dobave plina so […] izvzete [iz davka, določenega v odstavku 1], če je ta namenjen za uporabo:

[…]

9 Spremenjen je bil le odstavek 3 člena 266d carinskega zakonika. Odstavek 1 te določbe ni bil spremenjen.

10 Na primer družbi Électricité de France.

(c) od 1. januarja 2006 kot gorivo za proizvodnjo električne energije.

Izjema iz odstavka 3(c) se ne uporablja za dobave plina, namenjenega za uporabo v enotah, na katere je napoteno v členu 266d A. Vendar so proizvajalci, katerih enota nima pogodbe o odkupu električne energije, sklenjene na podlagi člena 10 zakona št. 2000-108 z dne 10. februarja 2008 o posodobitvi in razvoju javne službe za električno energijo oziroma na katero je napoteno v členu 50 tega zakona, upravičeni do sheme, določene v odstavku 3(c), če se odpovejo uporabi izjeme od domačega davka, določene v členu 266d A.“

II. Dejansko stanje, postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

23. Francoska družba Sucrerie de Toury SA (v nadaljevanju: družba Sucrerie de Toury), katere pravna naslednica je družba Cristal Union, v Franciji upravlja enoto za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, v kateri kot gorivo uporablja zemeljski plin. Proizvedena toplotna in električna energija se nato uporabita za proizvodnjo sladkorja.

24. Družbi Sucrerie de Toury zemeljski plin dobavljajo tretje strani. Za zemeljski plin, ki ji je bil dobavljen med 1. januarjem 2006 in 25. decembrom 2007, je dobavitelj te družbe plačal davek iz člena 266d carinskega zakonika (v nadaljevanju: domači davek). Znesek, ki se je ujemal z domačim davkom, je bil nato prenesen na družbo Sucrerie de Toury kot del nabavne cene za zemeljski plin.

25. Družba Sucrerie de Toury meni, da bi morale biti te dobave zemeljskega plina oproščene domačega davka. Zato je pri tribunal administratif d'Orléans (upravno sodišče v Orléansu, Francija) vložila tožbo, s katero je predlagala povrnitev škode, za katero je menila, da jo je imela zaradi zamude Francoske republike pri prenosu Direktive 2003/96.[11] Družba Sucrerie de Toury je zahtevala odškodnino v višini 98.768 EUR, kar se ujema z zneskom domačega davka za obdobje od 1. januarja 2006 do 25. decembra 2007.[12]

26. Tribunal administratif d'Orléans (upravno sodišče v Orléansu) je s sodbo z dne 31. januarja 2013 tožbo družbe Sucrerie de Toury zavrnilo.

27. Družba Sucrerie de Toury se je 29. marca 2013 zoper sodbo tribunal administratif d'Orléans (upravno sodišče v Orléansu) pritožila pri cour administrative d'appel de Nantes (višje upravno sodišče v Nantesu, Francija).

28. Cour administrative d'appel de Nantes (višje upravno sodišče v Nantesu) je pritožbo s sodbo z dne 18. decembra 2014 zavrnilo. Menilo je, da zemeljski plin, dobavljen družbi Sucrerie de Toury, spada na področje uporabe člena 15(1)(c) Direktive 2003/96, ne pa na področje uporabe člena 14(1)(a) te direktive. Teh določb naj ne bi bilo mogoče uporabljati skupaj, saj naj ne bi bilo mogoče uporabiti ločenih davčnih ureditev glede na to, ali je bil zemeljski plin, dobavljen družbi Sucrerie de Toury, uporabljen za proizvodnjo električne ali toplotne energije. Torej naj bi se člena 266d in 266d A carinskega zakonika skladala z Direktivo 2003/96.

11 Glej opombo 8 zgoraj.

12 Kot izhaja iz sodbe cour administrative d'appel de Nantes (višje upravno sodišče v Nantesu) z dne 18. decembra 2014, tožeča stranka iz postopka v glavni stvari trdi, da se „izguba, ki jo je utrpela, ujema z zneskom [domačega davka], ki so ga njeni dobavitelji prenesli nanjo za obdobje od 1. januarja 2006 do 25. decembra 2007, to je 98.768 EUR“.

29. Družba Sucrerie de Toury je 10. februarja 2015 pri Conseil d'État (državni svet) vložila pritožbo zoper sodbo cour administrative d'appel de Nantes (višje upravno sodišče v Nantesu). Ta družba je zlasti trdila, da se člen 15(1)(c) Direktive 2003/96 uporablja zgolj za delež zemeljskega plina, uporabljen za proizvodnjo toplotne energije, in da se torej za delež zemeljskega plina, uporabljen za proizvodnjo električne energije, uporablja člen 14(1)(a) te direktive, zato morajo države članice zadnjenavedeni delež izvzeti iz obdavčitve.

30. Conseil d'État (državni svet) je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali energenti, uporabljeni za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, spadajo izključno na področje uporabe možnosti izjeme, ki jo daje člen 15(1)(c) [Direktive 2003/96], ali pa spadajo, kar zadeva delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije, tudi na področje uporabe obveznosti izjeme iz njenega člena 14(1)(a)?“

31. Pisna stališča so predložile tožeča stranka v postopku v glavni stvari, francoska vlada, finska vlada in Evropska komisija. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari, francoska vlada in Evropska komisija so na obravnavi 22. novembra 2017 tudi ustno podale stališča.

III. Presoja

32. Predložitveno sodišče sprašuje, ali energenti, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, spadajo le na področje uporabe člena 15(1)(c) Direktive 2003/96 ali pa spadajo, kar zadeva delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije, tudi na področje uporabe člena 14(1)(a) te direktive.

33. Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari trdi, da energenti, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, spadajo na področje uporabe člena 15(1)(c) Direktive 2003/96 *in* – kar zadeva delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije – na področje uporabe člena 14(1)(a) te direktive.

34. Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari se opira na dopis, ki ga je 16. maja 2011 njenemu pravnemu zastopniku poslala Komisija. V tem dopisu je bilo navedeno, da „člen15(1)(c) [Direktive 2003/96], ki državam članicam omogoča, da v celoti izvzamejo energente, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, ne izključuje soproizvodnih enot iz področja uporabe izjeme iz člena 14(1) [te direktive], kar zadeva delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije“. V nasprotnem primeru naj bi bila davčna ureditev za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije v soproizvodnji, brez razloga manj ugodna od davčne ureditve za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije na konvencionalne načine. Taka razlaga člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 naj bi se skladala z logiko, na kateri temelji ta direktiva, to je preprečiti dvojno obdavčenje električne energije, ki bi nastalo zaradi pobiranja trošarin za (i) energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, in (ii) proizvedeno električno energijo. Torej naj bi se člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 uporabljal za delež energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije, medtem ko naj bi se člen 15(1)(c) te direktive uporabljal za delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo toplotne energije.

35. Francoska vlada trdi, da energenti, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, spadajo samo na področje uporabe člena 15(1)(c) Direktive 2003/96.

36. Francoska vlada poudarja, prvič, da je treba izjemo iz člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 razlagati ozko, saj pomeni odstopanje od obveznosti obdavčitve energentov, določene s to direktivo. Drugič, v členu 14(1)(a) te direktive naj ne bi bilo izrecno navedeno, da – kadar se energenti uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije – delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo

električne energije, spada na področje uporabe tega člena. Nasprotno pa naj bi bilo v členu 15(1)(c) te direktive izrecno navedeno, da se uporablja za energente, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije. V zadnjenavedeni določbi naj ne bi bilo navedeno, da se uporablja zgolj za delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo toplotne energije. Tretjič, s členom 14(1)(e) predloga Komisije, na podlagi katerega je bila sprejeta Direktiva 2003/96[13] (v nadaljevanju: predlog Komisije), naj bi bilo državam članicam omogočeno, da izvzamejo „*toplotno energijo*, proizvedeno med proizvodnjo električne energije“.[14] Člen 14(1)(e) predloga Komisije naj bi bilo treba razlagati, kot da je bilo z njim državam članicam omogočeno, da izvzamejo delež energentov, uporabljen za proizvodnjo toplotne energije, medtem ko naj bi bilo s členom 13(1)(b) tega predloga državam članicam naloženo, da izvzamejo delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije. Vendar naj bi bil člen 14(1)(e) predloga Komisije spremenjen tako, da ustrezna določba Direktive 2003/96, torej člen 15(1)(c), ne napotuje več samo na toplotno energijo. Torej naj bi bil namen zakonodajalca Unije državam članicam omogočiti, da na podlagi člena 15(1)(c) Direktive 2003/96 v celoti izvzamejo energente, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije. Namen tega zakonodajalca naj ne bi bil državam članicam naložiti, da na podlagi člena 14(1)(a) iste direktive izvzamejo delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije. Četrtič, v praksi naj bi bilo težko ločiti delež energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije, od deleža, uporabljenega za proizvodnjo toplotne energije.

37. Finska vlada in Komisija se strinjata z rešitvijo, ki jo predlaga tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, kot je bila opisana v točki 33 zgoraj.

38. V skladu s sodno prakso morajo biti določbe Direktive 2003/96 glede izjem deležne samostojne razlage, ki temelji na njihovem besedilu in na ciljih, zastavljenih s to direktivo.[15]

39. Torej bom najprej preučil besedilo členov 14(1)(a) in 15(1)(c) Direktive 2003/96, za katerega menim, da ne omogoča sklepa v zvezi s tem, ali je treba ti določbi uporabljati skupaj. Nato bom presodil, ali je namen Direktive 2003/96 preprečiti dvojno obdavčenje električne energije, kar po mojem mnenju drži (z eno samo izjemo, in sicer okoljskimi ukrepi) in nas privede do sklepa, da se člen 14(1)(a) te direktive uporablja za delež energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije. Nazadnje bom pokazal, da se taka razlaga člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 sklada s ciljema te direktive, to je zagotoviti pravilno delovanje notranjega trga in izboljšati varovanje okolja.

A. Iz besedila členov 14(1)(a) in 15(1)(c) Direktive 2003/96 ni mogoče izpeljati nobenega dokončnega sklepa

40. Menim, da na vprašanje, ali je treba člena 14(1)(a) in 15(1)(c) Direktive 2003/96 uporabljati skupaj, ni mogoče odgovoriti samo na podlagi njunega besedila.

41. Na eni strani člen 15(1)(c) Direktive 2003/96 določa, da se ta določba uporablja za energente, „uporabljene za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije“. Nasprotno pa člen 14(1)(a) te direktive napotuje zgolj na energente, „ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije“. Zadnjenavedena določba ne vsebuje nobenega izrecnega napotila na električno energijo, proizvedeno

13 Predlog Komisije z dne 12. marca 1997 za direktivo Sveta o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov (COM(97) 30 final).

14 Člen 14(1) predloga Komisije določa, da lahko „države članice […] brez poseganja v določbe Skupnosti uporabijo popolne ali delne oprostitve ali nižje ravni obdavčitve za: […] (e) *toplotno energijo*, proizvedeno med proizvodnjo električne energije […]“ (moj poudarek).

15 Sodbe z dne 1. aprila 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, točka 19); z dne 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, točka 22); z dne 1. decembra 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, točka 19); z dne 21. decembra 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, EU:C:2011:862, točka 19), in z dne 13. julija 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, točka 24).

v soproizvodnji. Navedeno kaže na to, da je člen 15(1)(c) Direktive 2003/96 *lex specialis* glede na člen 14(1)(a) te direktive in se torej prva določba kot taka uporablja namesto druge, kadar se energenti uporabljajo za proizvodnjo električne energije v soproizvodnji.[16] Tako stališče je zavzelo cour administrative d'appel de Nantes (višje upravno sodišče v Nantesu).[17]

42. Kot je poleg tega poudarilo predložitveno sodišče, člen 15(1)(c) Direktive 2003/96 ne določa, da se ta določba uporablja za energente, ki se uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, brez poseganja v uporabo člena 14(1)(a) za delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije.[18]

43. Na drugi strani v členu 15(1)(c) Direktive 2003/96 tudi ni navedeno, da se ta določba uporablja „ne glede na člen 14(1)(a)" te direktive. Nasprotno je v drugem stavku tretjega pododstavka člena 21(5) iste direktive izrecno določeno, da se ta določba uporablja „ne glede na člen 14(1)(a)". Torej se zdi, da je zakonodajalec Unije, kadar je želel izključiti uporabo člena 14(1)(a) Direktive 2003/96, to izrecno storil, če pa izrecne izključitve ni, se ta določba uporablja. Navedeno kaže na to, da člen 15(1)(c) Direktive 2003/96 ne odstopa od člena 14(1)(a) te direktive.

44. Poleg tega je v uvodnem stavku člena 15(1) Direktive 2003/96 navedeno, da se ta določba uporablja „[b]rez poseganja v druge določbe [Unije]". Čeprav ta stavek v nasprotju z besedilom, predlaganim v točki 42 zgoraj, ne vsebuje izrecnega napotila na člen 14(1)(a) Direktive 2003/96, bi ga bilo kljub temu mogoče razumeti kot napotilo na to določbo. Torej bi bila skupna uporaba členov 14(1)(a) in 15(1)(c) iste direktive mogoča, in sicer še toliko bolj, ker je v uvodnem stavku člena 14(1) te direktive navedeno tudi, da se ta določba uporablja „[b]rez poseganja v druge določbe [Unije]".

45. Nazadnje, člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 zgolj določa, da se nanaša na „energente […], ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije". Kot je bilo navedeno v točki 9 zgoraj, ta določba ne vsebuje nobenega napotila na način proizvodnje električne energije, kar kaže na to, da se uporablja ne glede na način proizvodnje. Tako naj bi zajemala energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije na konvencionalne načine in na nekonvencionalne načine, kakršen je soproizvodnja.

46. Torej na podlagi besedila členov 14(1)(a) in 15(1)(c) Direktive 2003/96 ni mogoče opredeliti, ali je treba ti določbi uporabiti skupaj. Da bi odgovoril na to vprašanje, bom torej preučil splošno sistematiko in cilje te direktive.

16 Glej po analogiji sodbo z dne 15. julija 2010, Komisija/Združeno kraljestvo (C-582/08, EU:C:2010:429, točka 35).

17 V predložitveni odločbi je navedeno, da „[po navedbah] cour [administrative d'appel de Nantes (višje upravno sodišče v Nantesu)] *posebno* pravilo iz člena 15 [Direktive 2003/96] odstopa od *splošnega* pravila iz člena 14 [te direktive]" (moj poudarek).

18 V predložitveni odločbi je navedeno, da lahko „razlaga, ki jo je upoštevalo cour [administrative d'appel de Nantes (višje upravno sodišče v Nantesu)] in v skladu s katero posebno pravilo iz člena 15 [Direktive 2003/96] odstopa od splošnega pravila iz člena 14 [te direktive], *temelji na besedilu člena 15, ki uporabe člena 14 ne pridržuje izrecno le za delež plina, uporabljen za proizvodnjo električne energije*" (moj poudarek).

B. Ali je namen Direktive 2003/96 preprečiti dvojno obdavčenje električne energije?

47. Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari,[19] finska vlada[20] in Komisija[21] trdijo, da je namen Direktive 2003/96 preprečiti dvojno obdavčenje električne energije. Torej bi se morala po njihovem mnenju obvezna izjema iz člena 14(1)(a) te direktive uporabljati za delež energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije v soproizvodnji. Če se namreč ta izjema ne bi uporabljala, bi bila električna energija dvojno obdavčena, saj bi se trošarine pobirale za (i) energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, in (ii) proizvedeno električno energijo.

48. Ni dvoma o tem, da bi bila električna energija, če se člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 ne bi uporabljal za delež energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije v soproizvodnji, dvojno obdavčena. Za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, bi se namreč uporabljale trošarine in torej najnižje ravni obdavčitve, določene s členom 9 te direktive in Prilogo I, preglednica C, k njej (obdavčitev vložkov), medtem ko bi se za proizvedeno električno energijo uporabljale trošarine in torej najnižje ravni obdavčitve v skladu s členom 10 iste direktive in Prilogo I, Preglednica C, k njej (obdavčitev proizvodnje).

49. Opredeliti je treba, ali je namen Direktive 2003/96 – kot trdijo tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, finska vlada in Komisija – preprečiti dvojno obdavčenje električne energije.

1. Zgolj predlog Komisije izrecno napotuje na preprečevanje dvojnega obdavčenja

50. Niti v uvodnih izjavah niti v določbah Direktive 2003/96 ni izrecno napoteno na dvojno obdavčenje električne energije.

51. Edino napotilo na dvojno obdavčenje električne energije najdemo v predlogu Komisije.[22] Ta v obrazložitvenem memorandumu k temu predlogu pojasnjuje, da je, kar zadeva električno energijo, „predlagala uskladitev na podlagi obdavčitve proizvodnje“, zlasti ker je tako mogoče električno energijo „tržiti znotraj držav in med njimi, ne da bi bila obdavčena, *s čimer se prepreči dvojno obdavčenje v državi potrošnje*“.[23] Da bi preprečili tako dvojno obdavčenje, je v predlogu Komisije izoblikovana shema, podobna tisti iz Direktive 2003/96. Prvič, v tem predlogu je določeno, da se za energente, ki se uporabljajo za gorivo za ogrevanje in električno energijo, obračunavajo trošarine.[24] Drugič, člen 13(1)(b) tega predloga določa obvezno izjemo za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije.[25]

19 V skladu s pisnimi stališči tožeče stranke iz postopka v glavni stvari „se razlaga, ki jo je podala tožeča stranka, popolnoma sklada z logiko, na kateri temelji izjema za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, to je preprečiti, da bi se za električno energijo dvakrat obračunavale trošarine, in sicer [domači davek], ki se pobira za plin, uporabljen za proizvodnjo električne energije, nato pa še notranji davek na končno porabo električne energije“.

20 Kot je v pisnih stališčih navedla finska vlada, „ker je poraba električne energije kot taka obdavčena, je bilo mišljeno, da energenti, namenjeni za proizvodnjo energije, ne bi bili posebej obdavčeni. Torej se preprečuje dvojno obdavčenje električne energije.“

21 V skladu s pisnimi stališči Komisije je „eden od ciljev Direktive [2003/96] uresničitev načela ‚enkratne obdavčitve‘ električne energije […] Člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 določa, da morajo države članice iz obdavčitve izvzeti energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije. Namen tega je preprečiti dvojno obdavčenje, ki bi bilo posledica hkratnega pobiranja davka na proizvedeno energijo in davka na energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo te energije.“

22 Glej opombo 13.

23 Glej stran 5 predloga Komisije (moj poudarek).

24 Glej šesto alineo členov 8 in 9 predloga Komisije.

25 Člen 13(1) predloga Komisije določa: „Razen splošnih določb iz Direktive 92/12/EGS 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: […] (b) energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije in toplote, proizvedene med 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 9 te direktive […]“

2. Dvojno obdavčenje je dovoljeno, če je utemeljeno z okoljskimi razlogi

52. Vendar se je mogoče kljub vsemu vprašati, ali je namen Direktive 2003/96 resnično preprečiti dvojno obdavčenje električne energije.

53. Na podlagi drugega in tretjega stavka člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 je državam članicam namreč omogočeno odstopanje od izjeme za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, določene v prvem stavku te določbe. V skladu z drugim stavkom člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 lahko države članice te energente obdavčijo „zaradi okoljske politike“. Če država članica izkoristi to možnost, to privede do dvojnega obdavčenja električne energije, saj se v skladu s tretjim stavkom iste določbe davek, pobran za energente, „ne upošteva pri izpolnjevanju najnižjih ravni obdavčitve za električno energijo“.

54. Vprašati se je celo mogoče, ali je imela Komisija namen preprečiti dvojno obdavčenje električne energije. Drugi in tretji stavek člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 sta namreč enaka drugemu in tretjemu stavku člena 13(1)(b) predloga Komisije.[26] Poleg tega je Komisija v obrazložitvenem memorandumu k svojemu predlogu sicer res navedla, da bi bilo treba uskladitev doseči na podlagi obdavčitve proizvodnje, vendar je nato kljub temu poudarila, da „obdavčitev proizvodnje državam članicam ne omogoča neposrednega razlikovanja med ravnmi obdavčenja v skladu z okoljsko kakovostjo uporabljenega goriva“ in da bi jim moralo biti torej dovoljeno, da „dodajo *dodaten* (neusklajeni) *davek na vložke* v primeru z okoljskega vidika nezaželenih goriv“.[27]

55. Na podlagi tega je Sodišče v zadevi Kernkraftwerke Lippe-Ems zavrnilo trditev, da Direktiva 2003/96 preprečuje pobiranje trošarin za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, *in* za proizvedeno električno energijo. Sodišče je navedlo, da „ni mogoče sklepati na obstoj načela, ki bi nasprotovalo sočasnemu pobiranju davka na porabo električne energije in davka, ki bremeni vire proizvodnje te energije. […] Iz predloga [Komisije] ni razvidno, da bi se [obdavčitev vložkov in proizvodnje] načeloma izključeval[i], saj je [Komisija] priznala njuno komplementarnost, pri čemer je v navedenem predlogu državam članicam prihranila možnost, da ‚davku na proizvodnjo dodajo še (neusklajeni) davek na vložke v primeru goriv, ki so z okoljskega vidika nezaželena‘.“[28]

3. Namen Direktive 2003/96 je preprečiti dvojno obdavčenje z eno samo izjemo, in sicer okoljskimi ukrepi

56. Kljub temu menim, da je namen Direktive 2003/96 preprečiti dvojno obdavčenje električne energije.

57. Kot je bilo namreč pojasnjeno v točki 43 zgoraj in kot trdi Komisija,[29] je zakonodajalec Unije, če je želel izključiti uporabo izjeme od obdavčitve vložkov, določene v prvem stavku člena 14(1)(a) Direktive 2003/96, to izrecno storil. Obstajata le dve izrecni odstopanji od te izjeme, in sicer drugi in tretji stavek člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 ter tretji pododstavek člena 21(5) te direktive.

58. S tretjim pododstavkom člena 21(5) Direktive 2003/96 je državam članicam omogočeno, da iz obdavčenja izvzamejo električno energijo, ki jo proizvedejo majhni proizvajalci, „pod pogojem, da obdavčijo energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo te električne energije“. Torej je v zvezi z majhnimi proizvajalci električne energije dovoljeno obdavčenje vložkov, ne pa tudi dvojno obdavčenje.

26 Glej opombo 25.

27 Glej stran 5 predloga Komisije (moj poudarek).

28 Sodba z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, točka 51).

29 Komisija je v pisnih stališčih navedla, da „Direktiva [2003/96] določa dve odstopanji od obvezne izjeme. Prvič, člen 14(1)(a) […] Nato pa še tretji pododstavek člena 21(5) […] Če je torej zakonodajalec dovolil odstopanja, jih je dovolil izrecno.“

59. To pomeni, da je dvojno obdavčenje električne energije dovoljeno zgolj „zaradi okoljske politike“, kot je to določeno v drugem in tretjem stavku člena 14(1)(a) Direktive 2003/96. Ni pa dovoljeno iz drugih razlogov. Poleg tega države članice v skladu z drugim stavkom te določbe za energente „lahko“ obračunavajo davek na vložke. To se od njih ne zahteva. Dalje, ko države članice določajo davke na vložke, se jim ni treba „ozira[ti] […] na najnižje ravni obdavčitve, določene [z Direktivo 2003/96]“. Torej lahko davki na vložke, določeni v skladu z drugim stavkom člena 14(1)(a) te direktive, privedejo do omejenega dvojnega obdavčenja.

60. Poudariti bi bilo treba še, da je leta 1999 Parlament predlog Komisije spremenil tako, da je izbrisal člen 13, ki je določal obvezno izjemo zlasti za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, medtem ko se je v skladu s členom 9 tega predloga za električno energijo še vedno uporabljala najnižja raven obdavčitve. Poleg tega je Parlament zadnjenavedeno določbo spremenil tako, da se je od držav članic zahtevala uvedba dodatnega davka na podlagi vsebnosti ogljika v gorivih, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije.[30] Vendar ti predlogi sprememb, ki bi povzročili dvojno obdavčenje električne energije, v končni različici teh določb (torej v členih 10 in 14 Direktive 2003/96) niso bili sprejeti.

61. Nazadnje je morda koristno še pripomniti, da je v času pripravljalnih dejavnosti predsedstvo Sveta poudarilo, da je „splošno pravilo“ obdavčitev proizvodnje električne energije, ne pa obdavčitev vložkov za njeno proizvodnjo.[31]

62. Torej menim, da je namen Direktive 2003/96 preprečiti dvojno obdavčenje električne energije z eno samo izjemo, in sicer ukrepi, ki jih države članice sprejmejo zaradi okoljske politike.

63. Zato menim, da – če se energenti uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije – delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije, spada na področje uporabe obvezne izjeme iz člena 14(1)(a) Direktive 2003/96. Če se namreč ta določba za ta delež energentov ne bi uporabljala, bi bila električna energija, proizvedena v soproizvodnji, dvojno obdavčena, kar se želi z Direktivo 2003/96 preprečiti. Menim, da bi obdavčitev tega deleža energentov le težko obravnavali kot ukrep, sprejet „zaradi okoljske politike“ v skladu z drugim stavkom člena 14(1)(a) Direktive 2003/96, saj električna energija, proizvedena v soproizvodnji, zagotavlja prihranke energije in manjše izpuste toplogrednih plinov v primerjavi z električno energijo, proizvedeno na konvencionalne načine.[32] Kar zadeva delež energentov, uporabljen za proizvodnjo toplotne energije, ta spada na področje uporabe možnosti izjeme, ki je državam članicam podeljena s členom 15(1)(c) Direktive 2003/96.

30 Zakonodajna resolucija z dne 13. aprila 1999 o stališču Parlamenta o predlogu direktive Sveta o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov (COM(97) 30 final – C4-0155/97 – 97/0111(CNS)) (UL 1999, C 219, str. 91). Glej predloga sprememb 21 in 24.

31 Glej odstavek 2 Obvestila predsedstva Sveta z dne 20. aprila 2001, v skladu s katerim „je velika večina […] držav članic naklonjena obdavčitvi proizvodnje (porabe) kot *splošnemu načelu* v direktivi o obdavčitvi energije […] Države članice, ki so naklonjene obdavčitvi proizvodnje, so priznale tudi potrebo po tem, da se državam članicam, kadar to želijo, omogoči tudi obdavčitev goriv, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, po načelu obdavčitve vložkov“ (dokument Sveta 8085/01) (moj poudarek). Glej tudi odstavek 2.3.4 kompromisnega predloga, ki ga je pripravilo predsedstvo Sveta 24. aprila 2002 in v katerem je navedeno, da „bi morala biti obdavčitev proizvodnje (porabe) *splošno pravilo* pri obdavčitvi električne energije. Vendar bi bilo treba ta pristop združiti z možnostjo za države članice, da dodatno uporabijo obdavčitev vložkov na podlagi okoljskih preudarkov za različna goriva, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije“ (dokument Sveta 7814/1/02 REV 1) (moj poudarek). Nazadnje, glej odstavek 7.3 Priloge k Poročilu predsedstva Sveta o napredku z dne 20. junija 2002 (Predlog smernic Sveta o obdavčitvi energije), v katerem je navedeno, da „bo po *splošnem načelu* obdavčena proizvodnja električne energije. Poleg tega lahko države članice, ki to želijo, ob upoštevanju okoljskih preudarkov obdavčijo vložke, uporabljene za proizvodnjo električne energije“ (dokument Sveta 10195/02) (moj poudarek). Ti dokumenti so na voljo na spletni strani javnega registra Sveta na tem spletnem mestu: https://register.consilium.europa.eu/.

32 Naj vsekakor pripomnim, da francoska vlada ni trdila, da se, kadar se energenti uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, na podlagi člena 266d A carinskega zakonika in odstavka 3 člena 266d tega zakonika ti energenti obdavčijo „zaradi okoljske politike“ v skladu z drugim stavkom člena 14(1)(a) Direktive 2003/96.

64. Tega sklepa ni mogoče izpodbijati z ugotovitvami Sodišča v zadevi Kernkraftwerke Lippe-Ems.[33] Položaj v zadevi Kernkraftwerke Lippe-Ems je bil namreč zelo poseben in se razlikuje od položaja v obravnavani zadevi. V zadevi Kernkraftwerke Lippe-Ems je bilo Sodišču postavljeno vprašanje, ali se obvezna izjema iz člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 uporablja za jedrsko gorivo. Čeprav se to gorivo, kot se zahteva s to določbo, „uporablja za proizvodnjo električne energije“, ni navedeno med „energenti“, za katere se v skladu s členom 2(1) Direktive 2003/96 ta direktiva uporablja.[34] Sodišče je zato menilo, da jedrsko gorivo ne spada na področje uporabe te direktive in da se obvezna izjema posledično ne uporablja. Sodišče je zavrnilo trditev družbe, ki je upravljala jedrsko elektrarno, da bi bilo treba člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 za jedrsko gorivo, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije, uporabiti „po analogiji“, ker je namen te direktive preprečiti dvojno obdavčenje električne energije. Ni namreč sporno, da bi Sodišče, če bi uporabilo člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 za jedrsko gorivo, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije, razširilo področje uporabe te direktive, s čimer bi kršilo člen 2(1) iste direktive.[35] Nasprotno pa je v obravnavani zadevi zemeljski plin „energent“ v smislu člena 2(1) Direktive 2003/96.[36] Torej Sodišče z uporabo člena 14(1)(a) te direktive za delež zemeljskega plina, uporabljen za proizvodnjo električne energije v soproizvodnji, ne bi razširilo področja uporabe te direktive.

65. Mojega sklepa iz točke 62 zgoraj tudi ni mogoče omajati niti z dejstvom, da je bil člen 13(1)(b) predloga Komisije, ki je določal obvezno izjemo za „energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije in toplote, proizvedene med njeno proizvodnjo“,[37] spremenjen in se člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 uporablja zgolj za „energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije“. Namen Komisije, kot je bil pojasnjen v obrazložitvenem memorandumu k njenemu predlogu, je bil namreč vpeljava uskladitve na podlagi obdavčitve proizvodnje električne energije, da bi tako preprečili dvojno obdavčenje.[38] Ta obrazložitveni memorandum ne vsebuje čisto ničesar, kar bi kazalo na to, da je Komisija želela uskladitev na podlagi obdavčitve proizvodnje omejiti *na električno energijo, proizvedeno v soproizvodnji*.

66. Nazadnje je treba še dodati, da je Parlament, ki mu je bil septembra 2003 v posvet drugič predložen osnutek direktive[39], njen člen 15(1) spremenil tako, da je namesto možnosti izjeme določal obvezno izjemo.[40] Direktiva 2003/96 je bila sprejeta brez te spremembe. Vendar menim, da zato še ni omajan moj sklep iz točke 62 zgoraj. Prvič, Parlament septembra 2003 namreč ni spremenil obvezne izjeme za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, kot je določena v členu 14(1)(a) tega osnutka direktive.[41] Torej bi sprememba člena 15(1)(c) osnutka direktive lahko privedla le do obvezne izjeme za delež energentov, uporabljen za proizvodnjo toplotne energije. Dejstvo, da predlog spremembe ni bil sprejet, lahko pomeni le to, da imajo države članice možnost – in da jim ni naložena obveznost – izjeme za ta delež energentov. Drugič, naj poudarim, da je predstavnik Komisije po tem, ko je Parlament sprejel ta predlog spremembe, na sestanku davčnih svetovalcev in atašejev na stalnih

33 Glej točko 55 zgoraj.

34 Zadevno jedrsko gorivo je bilo namreč sestavljeno iz posebnih izotopov plutonija in urana. Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Szpunarja v zadevi Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:51, točka 42).

35 Sodba z dne 4. junija 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, točke 47, 48, 50 in 51).

36 V členu 2(1)(b) Direktive 2003/96 je namreč napoteno na izdelke „iz oznak KN […] [od] 2704 do 2715“, pri čemer se oznaki KN 2711 11 00 in 2711 21 00 ujemata z zemeljskim plinom. Oznake kombinirane nomenklature („oznake KN“) so določene v Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 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). Glej člen 2(5) Direktive 2003/96.

37 Glej opombo 25 zgoraj.

38 Glej točko 51 zgoraj.

39 Glej dokument Sveta 8084/03 z dne 3. aprila 2003 (v nadaljevanju: osnutek direktive). Ta dokument je na voljo na spletni strani javnega registra Sveta (glej opombo 31 zgoraj). Kot je pojasnjeno v nadaljevanju, je člen 15(1) osnutka direktive enak členu 15(1) Direktive 2003/96.

40 Glej predlog spremembe 10 Zakonodajne resolucije Evropskega parlamenta z dne 24. septembra 2003 o osnutku direktive Sveta o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (8084/2003 – C5-0192/2003 – 1997/0111(CNS)) (UL 2004, C 77E, str. 246).

41 Člen 14(1) osnutka direktive je enak členu 14(1) Direktive 2003/96.

predstavništvih navedel, da „ni priporočljivo, da bi osnutek direktive spreminjali *v tej fazi*“, in da „bi lahko Komisija predloge upoštevala pri kakršni koli spremembi direktive“.[42] To nakazuje, da ta predlog spremembe – vsaj kar zadeva Komisijo – vsebinsko sploh ni bil obravnavan in ni bil sprejet zlasti zaradi trenutka, ko je bil podan.

67. Pa tudi če bi bilo treba šteti, da namen Direktive 2003/96 ni preprečiti dvojnega obdavčenja električne energije, bi se po mojem mnenju člen 14(1)(a) te direktive kljub temu uporabljal za delež energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije v soproizvodnji. S tem bi namreč izpolnili druga cilja te direktive, to je pravilno delovanje notranjega trga in varovanje okolja.

C. Skupna uporaba členov 14(1)(a) in 15(1)(c) Direktive 2003/96 bi pripomogla k pravilnemu delovanju notranjega trga in varovanju okolja

68. Eden od ciljev Direktive 2003/96 je zagotoviti pravilno delovanje notranjega trga z zmanjšanjem razlik v nacionalnih ravneh obdavčitve in ohraniti konkurenčni položaj podjetij Unije. To izhaja iz uvodnih izjav od 2 do 5 te direktive, v katerih je navedeno, da se lahko precejšnje razlike v ravneh obdavčitve, ki jih uporabljajo države članice, izkažejo kot škodljive za nemoteno delovanje notranjega trga, medtem ko bi najnižje ravni obdavčitve, določene na ravni EU, pripomogle k pravilnemu delovanju tega trga. To je že priznalo tudi Sodišče.[43]

69. Če bi se za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije v soproizvodnji, uporabljal samo člen 15(1)(c) Direktive 2003/96, medtem ko bi se za iste energente, če bi se uporabljali za proizvodnjo električne energije na konvencionalne načine, uporabljal člen 14(1)(a) te direktive, bi bile soproizvodne enote postavljene v slabši položaj v primerjavi s konvencionalnimi enotami. Za zadnjenavedene bi se namreč uporabljala obvezna izjema iz člena 14(1)(a) Direktive 2003/96, medtem ko bi bile prve izvzete le, če bi zadevna država članica uporabila možnost, podeljeno s členom 15(1)(c) te direktive. Kot je trdila Komisija, to ne bi bilo v skladu z uvodno izjavo 24 Direktive 2003/96, v kateri je navedeno, da možnost izjeme, podeljena državam članicam, zlasti ne sme imeti „za posledico izkrivljanj[a] konkurence“. Če bi se za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije v soproizvodnji, uporabljal samo člen 15(1)(c) Direktive 2003/96 in zadevni državi članici ne bi bilo treba uporabiti možnosti, da te energente v celoti izvzame iz obdavčenja, bi to povzročilo izkrivljanje konkurence med soproizvodnimi in konvencionalnimi enotami.

70. Zgornje razlogovanje je v skladu z ugotovitvami Sodišča v sodbi Jan de Nul. V tej sodbi je Sodišče odločilo, da ima lahko možnost izjeme za mineralna olja, ki se uporabljajo za plovbo po notranjih plovnih poteh, kot je določena s členom 8(2)(b) Direktive 92/81,[44] „samo omejeno veljavo“ v smislu, da se lahko uporabi le, če se ne uporablja obvezna izjema za mineralna olja, ki se uporabljajo kot gorivo za plovbo po vodah Unije, kot je določena s členom 8(1)(c) te direktive.[45] Pomorska plovila, za

42 Glej dokument Sveta 13258/03 z dne 7. oktobra 2003 (moj poudarek). Ta dokument je na voljo na spletni strani javnega registra Sveta (glej opombo 31 zgoraj).

43 Sodba z dne 13. julija 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, točka 37); in sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Jääskinena v združenih zadevah Kronos Titan (C-43/13 in C-44/13, EU:C:2013:839, točka 40). V zvezi z Direktivo Sveta 92/81/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi trošarinskih struktur za mineralna olja (UL 1992, L 316, str. 12), ki je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2003/96, glej tudi sodbi z dne 29. aprila 2004, Komisija/Nemčija (C-240/01, EU:C:2004:251, točka 39), in z dne 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, točka 28).

44 Glej opombo 43 zgoraj. Člen 8(1) Direktive 92/81 določa, da „poleg splošnih določb iz Direktive 92/12/EGS o porabi trošarinskih izdelkov, za katero se prizna oprostitev plačila trošarine, in brez poseganja v druge določbe [Unije] države članice pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe takih oprostitev in za preprečevanje goljufij, utaj ali zlorab, oprostijo plačila usklajene trošarine naslednje izdelke: […] (c) mineralna olja, dobavljena za porabo kot gorivo za plovbo po vodah [Unije] (tudi za ribolov), razen za uporabo plovila za zasebne namene […]“ Člen 8(2) iste direktive določa, da lahko „brez poseganja v druge določbe [Unije], […] države članice uporabijo popolne ali delne oprostitve ali nižje trošarinske stopnje za mineralna olja, ki se porabijo pod davčnim nadzorom: […] (b) za plovbo po notranjih plovnih poteh, razen ko gre za uporabo plovila za zasebne namene; […]“

45 Sodba z dne 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, točka 31).

katera se uporablja obvezna izjema,[46] lahko namreč plujejo po nekaterih notranjih plovnih poteh proti nekaterim pristaniščem, ki sicer ne ležijo na obali, vendar so kljub temu pomorska pristanišča.[47] Če bi torej pomorska plovila izključili iz področja uporabe obvezne izjeme, kadar plujejo po notranjih plovnih poteh proti pomorskim pristaniščem, bi jih postavili v manj ugoden položaj v primerjavi s pomorskimi plovili, ki uporabljajo zgolj pristanišča na obali. S tem bi tvegali odvrnitev prometa od pomorskih pristanišč. Zato je Sodišče odločilo, da se možnost izjeme iz člena 8(2)(b) Direktive 92/81 uporablja za plovbo po notranjih plovnih poteh le takrat, kadar ta poteka zunaj vodá, v katerih se lahko opravlja pomorska plovba.

71. Direktiva 2003/96 ima še en cilj, in sicer izboljšanje varovanja okolja. Iz uvodnih izjav 6, 7 in 12 te direktive izhaja, da je treba okoljevarstvene zahteve vključiti v opredelitev energetske politike. Sodišče je to že priznalo.[48]

72. Če bi delež energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije v soproizvodnji, spadal na področje uporabe obvezne izjeme iz člena 14(1)(a) Direktive 2003/96, bi to pripomoglo k varovanju okolja. Soproizvodnja namreč v nasprotju s konvencionalnimi načini proizvodnje električne energije omogoča prihranek energije. V zvezi s tem je predsedstvo Sveta v pripravljalnih dokumentih za Direktivo 2003/96 ocenilo, da „je izkoristek pretvorbe pri proizvodnji električne energije v elektrarnah običajno med 25 in 50 [%], pri čemer je 50 [%] zelo visoka stopnja“, medtem ko se pri električni energiji, proizvedeni v soproizvodnji, „izkoristek pretvorbe običajno poveča na skupno raven med 60 in 80 [%]“.[49]

73. Kot je bilo navedeno zgoraj, če bi se člen 14(1)(a) Direktive 2003/96 uporabljal za delež energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, to še ne bi pomenilo, da se členu 15(1)(c) te direktive odvzame kakršen koli namen. Ta določba se namreč uporablja za delež energentov, uporabljen za proizvodnjo toplotne energije.

74. Trditev francoske vlade, da je v praksi izjemno težko ločiti delež energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije, je treba zavrniti.[50] Na ustni obravnavi sta tožeča stranka iz postopka v glavni stvari in Komisija namreč pojasnili, da je ločena obdavčitev mogoča. Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je predlagala, naj se izračuna najmanjša količina zemeljskega plina, ki ga za proizvodnjo električne energije potrebuje enota, ki proizvaja zgolj električno energijo (v primerjavi s soproizvodno enoto) in ki uporablja najboljšo razpoložljivo tehnologijo, ki je ekonomsko upravičljiva. Po mnenju tožeče stranke iz postopka v glavni stvari bi bilo treba – če se zemeljski plin uporablja za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije – to najmanjšo količino obravnavati kot delež zemeljskega plina, dodeljen za proizvodnjo električne energije.[51] Kar zadeva Komisijo, je ta poudarila,

46 Razlog, zakaj pomorska plovila spadajo na področje uporabe obvezne izjeme iz člena 8(1)(c) Direktive 92/81, je ta, da je treba izraz „vode [Unije]“ razumeti, kot da zajema vse vode, v katerih se navadno izvaja pomorska plovba za komercialne namene (sodba z dne 1. marca 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, točka 26).

47 Pot iz zadeve Jan de Nul se je izvajala na Labi na predelu med Cuxhavnom (kjer se Laba izlije v Severno morje) in Hamburgom (pomorsko pristanišče, čeprav ne leži na obali). To območje se ujema z ustjem Labe in se obravnava kot notranja plovna pot. Glej sodbo z dne 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, točka 7), in sklepne predloge generalnega pravobranilca Y. Bota v zadevi Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2006:791, točka 78).

48 Sodba z dne 7. septembra 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann (C-465/15, EU:C:2017:640, točka 26). Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke E. Sharpston v zadevi X (C-426/12, EU:C:2014:446, točka 40), in generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:174, točka 82).

49 Obvestilo predsedstva Sveta z dne 24. junija 2002, točka 2 (dokument Sveta 10360/02). V tem dokumentu je „izkoristek pretvorbe“ opredeljen kot „razmerje med količino primarne energije, porabljene za proizvodnjo sekundarne oblike energije, in količino dejansko proizvedene sekundarne energije“. Ta dokument je na voljo na spletni strani javnega registra Sveta (glej opombo 31 zgoraj).

50 Na ustni obravnavi je francoska vlada trdila, da je lahko tak izračun zgolj teoretičen, saj se isti energenti uporabljajo za hkratno proizvodnjo toplotne in električne energije. Poleg tega je ta vlada poudarila, da se precejšen delež teh energentov (do 40 %) ne porabi za proizvodnjo niti električne niti toplotne energije, ampak se preprosto izgubi med postopkom, ta izračun pa naj ne bi omogočil upoštevanja teh izgub.

51 Po navedbah tožeče stranke iz postopka v glavni stvari ta metoda temelji na Direktivi 2004/8/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 11. februarja 2004 o spodbujanju soproizvodnje, ki temelji na rabi koristne toplote, na notranjem trgu z energijo in o spremembi Direktive 92/42/EGS (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 12, zvezek 3, str. 3) in Odločbi Komisije z dne 21. decembra 2006 o določitvi harmoniziranih vrednosti referenčnih izkoristkov za ločeno proizvodnjo električne energije in toplote pri uporabi Direktive 2004/8/ES Evropskega parlamenta in Sveta (UL 2007, L 32, str. 183).

da je več držav članic razvilo metodo za izračun obdavčljivega deleža energentov. Po njenih navedbah je danes po francoski zakonodaji obdavčen delež energentov, uporabljen za proizvodnjo toplotne energije.[52] Podobno je v Belgiji iz obdavčitve izvzet le delež energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije.[53] Komisija je še navedla, da ni pomembno, da države članice obdavčljivi delež energentov, uporabljen za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, izračunavajo po različnih metodah. Direktiva 2003/96 namreč ne vsebuje nobene določbe v zvezi s tem.

75. Torej menim, da – če se energenti uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije – delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije, spada na področje uporabe člena 14(1)(a) Direktive 2003/96, medtem ko delež, uporabljen za proizvodnjo toplotne energije, spada na področje uporabe člena 15(1)(c) te direktive.

76. V obravnavani zadevi je bila družbi Sucrerie de Toury zavrnjena uporaba izjeme iz člena 266d A carinskega zakonika – po 31. decembru 2006 pa iz odstavka 3 člena 266d tega zakonika – za zemeljski plin, ki ji je bil dobavljen od 1. januarja 2006 do 25. decembra 2007.

77. Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je na ustni obravnavi trdila, da ji je bila izjema iz člena 266d A carinskega zakonika zavrnjena zato, ker je mogoče to izjemo priznati zgolj pet let po začetku delovanja soproizvodne enote. Ker je soproizvodna enota družbe Sucrerie de Toury začela delovati leta 1996, naj bi bila prestara, da bi se zanjo uporabljala izjema, ko je začel veljati člen 266d A carinskega zakonika.[54]

78. Predložitveno sodišče mora opredeliti, zakaj je bila družbi Sucrerie de Toury zavrnjena uporaba izjeme, določene s francosko zakonodajo. Če bi bil razlog ta, da se izjema uporablja le pet let od začetka obratovanja soproizvodne enote, bi se to po mojem mnenju le težko skladalo z brezpogojnostjo izjeme, določene s členom 14(1)(a) Direktive 2003/96.[55]

79. Torej menim, da je treba na predloženo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 14(1)(a) in 15(1)(c) Direktive 2003/96, kadar se energenti uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, uporabljati skupaj. Delež energentov, uporabljen za proizvodnjo električne energije, spada na področje uporabe obvezne izjeme iz prve določbe, medtem ko spada delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo toplotne energije, na področje uporabe druge določbe.

IV. Predlog

80. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Conseil d'État (državni svet, Francija), odgovori:

Kadar se energenti uporabljajo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije, je treba člena 14(1)(a) in 15(1)(c) Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije uporabljati skupaj. Delež energentov,

52 Na ustni obravnavi je Komisija navedla točko 95 navodila ministra za javne finance z dne 13. aprila 2016 o domačem davku (*Bulletin officiel des douanes* št. 7106 z dne 13. aprila 2016).

53 Na ustni obravnavi je Komisija navedla tretji odstavek člena 8 kraljevega odloka z dne 2. aprila 2014 o določitvi pogojev za zvezni prispevek za financiranje nekaterih obveznosti javnih služb in za stroške, povezane z regulacijo in nadzorom trga zemeljskega plina (*Moniteur belge* z dne 25. aprila 2014, str. 34863).

54 Vendar je predstavnik francoske vlade odgovoril, da je člen 266d A carinskega zakonika začel veljati leta 1993. Torej je bila po navedbah francoske vlade družbi Sucrerie de Toury uporaba te izjeme zavrnjena zato, ker je zanjo zaprosila po izteku skrajnega roka. Družba Sucrerie de Toury bi morala namreč za uporabo izjeme zaprositi v treh letih po začetku obratovanja soproizvodne enote, torej, kot je bilo navedeno, leta 1996. Zanjo je zaprosila šele leta 2010.

55 Edini namen „pogojev" iz uvodnega stavka člena 14(1) Direktive 2003/96 je namreč „zagotavljanj[e] pravilne in enotne uporabe […] izjem [iz te določbe] ter preprečevanj[e] kakršnega koli izogibanja, izmikanja ali zlorabe".

uporabljen za proizvodnjo električne energije, spada na področje uporabe obvezne izjeme iz prve določbe, medtem ko spada delež teh energentov, uporabljen za proizvodnjo toplotne energije, na področje uporabe druge določbe.