Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 23. aprila 2020 [1]

Zadeva C-44/19

Repsol Petróleo, SA
proti
Administración General del Estado

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Direktiva 2003/96/ES – Obdavčitev energentov in električne energije – Člen 21(3) – Oprostitev energentov, ki se uporabljajo na območju obrata za proizvodnjo energentov – Sočasna proizvodnja energentov in drugih izdelkov“

Uvod

1. S pravom Unije so harmonizirana osnovna pravila obdavčitve energentov in določena njena minimalna raven. Iz te obdavčitve pa je izvzeta uporaba energentov za proizvodnjo drugih energentov. Ustrezne določbe so bile že predmet več sodb Sodišča [2]. Vendar niti iz teh določb niti iz navedene sodne prakse Sodišča ni razviden odgovor na vprašanje, kako je treba energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo drugih energentov, obravnavati v položaju, v katerem se v okviru te proizvodnje pridobijo tudi izdelki, ki niso energenti. To vprašanje je predmet obravnavane zadeve.

Pravni okvir

Pravo Unije

2. Člen 21(1) in (3) Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije [3] določa:

„1. Razen splošnih določb, ki opredeljujejo obdavčljiv dogodek[,] in določb o plačilu, ki jih opredeljuje Direktiva [Sveta] 92/12/EGS [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)], znesek davka od energentov prav tako zapade v plačilo ob nastopu enega od obdavčljivih dogodkov iz člena 2(3).

[…]

1 Jezik izvirnika: poljščina.

2 Glej zlasti sodbe z dne 6. junija 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395); z dne 27. junija 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498), in z dne 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933).

3 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405.

3. Poraba energentov na območju obrata za proizvodnjo energentov se ne šteje za obdavčljiv dogodek, ki bi imel za posledico obdavčitev, če gre za porabo energentov, ki se proizvajajo na območju obrata. Države članice lahko obravnavajo porabo električne energije in drugih energentov, ki se ne proizvajajo na območju takšnih obratov, in porabo energentov ter električne energije na območju obrata, ki proizvaja goriva za uporabo pri proizvodnji električne energije[,] kot neobdavčljiv poslovni dogodek. Kadar se energenti uporabljajo za namene, ki niso povezani s proizvodnjo energentov[,] in zlasti za pogon vozil, se to obravnava kot obdavčljiv dogodek, ki ima za posledico obdavčitev.“

Špansko pravo

3. Člen 47(1)(b) Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (zakon 38/1992 o trošarinah) z dne 28. decembra 1992[4] določa:

„Trošarina se ne plača v primeru porabe energentov lastne proizvodnje, ki vključuje:

[…]

b) uporabo mineralnih olj kot goriv v procesu proizvodnje mineralnih olj pod režimom odloga plačila trošarine“.

Dejansko stanje, potek postopka in vprašanji za predhodno odločanje

4. Družba španskega prava Repsol Petróleo SA (v nadaljevanju: Repsol) se med drugim ukvarja s proizvodnjo energentov v procesu rafiniranja surove nafte. V tem procesu poleg energentov nastane vrsta drugih izdelkov, kot so žveplo, težje frakcije nafte, aromatski ogljikovodiki in tudi vodna para. Ti izdelki se nato prodajajo in uporabljajo v kemični industriji, deloma pa so tudi ponovno uporabljeni v proizvodnem procesu.

5. Španski davčni organi so družbi Repsol 2. aprila 2012 izdali odločbo, s katero so ji naložili plačilo trošarine na mineralna olja za davčni leti 2007 in 2008 iz naslova porabe mineralnih olj, ki jih je proizvedla ta družba, s strani te družbe kot gorivo za ogrevanje v proizvodnem procesu, in sicer v obsegu, ki ustreza izdelkom, ki niso energenti in ki jih je družba v tem procesu proizvedla. Davčni organi so menili, da bi morala biti mineralna olja, uporabljena v proizvodnem procesu, obdavčena v sorazmerju s količino izdelkov, ki niso energenti, pridobljenih v tem procesu.

6. Pritožba, ki jo je zoper to odločbo vložila družba Repsol, je bila v upravnem postopku zavrnjena, ravno tako tožba na prvi stopnji. Ti odločbi sta se pri tem oprli zlasti na ustaljeno sodno prakso Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija), v skladu s katero poraba energentov lastne proizvodnje ni obdavčena le v obsegu, v katerem je namenjena proizvodnji drugih energentov. Ta sodna praksa je bila oblikovana na podlagi določb za prenos Direktive 92/81[5].

7. Družba Repsol je zoper odločbo prvostopenjskega sodišča pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo.

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

5 Direktiva Sveta 92/81/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi trošarinskih struktur za mineralna olja (UL 1992, L 316, str. 12). Ta direktiva je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2003/96.

8. V teh okoliščinah je Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„Ali je treba člen 21(3) Direktive 2003/96 razlagati tako, da omogoča, da se poraba energentov lastne proizvodnje v obratih proizvajalca v deležu, v katerem se pridobijo proizvodi, ki niso energenti, obdavči s trošarino na mineralna olja?

Ali pa namen te določbe, ki je izključiti iz obdavčitve uporabo energentov, ki se šteje za nujno za pridobivanje končnih energentov, preprečuje obdavčitev te porabe energentov lastne proizvodnje v delu, v katerem se pridobivajo drugi proizvodi, ki niso energenti, tudi če gre za pridobivanje odpadnih produktov, ki je neizogibno posledica samega proizvodnega procesa?“

9. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je sodno tajništvo Sodišča prejelo 24. januarja 2019. Pisna stališča so predložile družba Repsol, španska in češka vlada ter Evropska komisija. Družba Repsol, španska vlada in Komisija so bile zastopane na obravnavi 4. marca 2020.

Analiza

10. Predložitveno sodišče želi z vprašanjema za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali je treba člen 21(3) Direktive 2003/96 razlagati tako, da se v položaju, v katerem se v procesu proizvodnje energentov neizogibno pridobijo tudi izdelki, ki niso energenti, poraba energentov za namene te proizvodnje sploh ne šteje za obdavčljivi dogodek, ali tako, da se za obdavčljivi dogodek ne šteje le v delu, v katerem v tem procesu nastanejo energenti, v delu, v katerem se v njem pridobijo drugi izdelki, pa se šteje za obdavčljivi dogodek.

11. Uvodoma je treba ugotoviti, da je struktura člena 21(3) Direktive 2003/96 zapletena.

12. V prvem stavku je določeno, da se za obdavčljivi dogodek ne šteje tako imenovana lastna poraba energentov, torej poraba energentov, proizvedenih na območju obrata, v katerem so bili ti proizvedeni.

13. V skladu z drugim stavkom te določbe lahko države članice določijo, da se za obdavčljivi dogodek ne šteje niti poraba energentov (in električne energije), ki niso bili proizvedeni v obratu, ki proizvaja energente, na območju tega obrata.

14. V tretjem stavku je nazadnje določeno, da se ta ureditev ne uporablja v položaju, v katerem se energenti porabijo za namen, ki ni proizvodnja energentov, na primer za pogon vozil.

15. Iz tretjega stavka člena 21(3) Direktive 2003/96 je na podlagi sklepanja *a contrario* mogoče izpeljati, da se za obdavčljivi dogodek ne šteje (ali se lahko ne šteje) samo poraba energentov za proizvodnjo energentov. Tak sklep potrjuje tudi besedilo predhodnika obravnavane določbe, torej člena 4(3) Direktive 92/81, ki je določal, da se poraba mineralnih olj na območju obrata za proizvodnjo mineralnih olj ne šteje za obdavčljivi dogodek, „če se opravi za namene [te] proizvodnje“. V tej določbi je bil tudi ustreznik sedanjega tretjega stavka člena 21(3) Direktive 2003/96.[6]

16. Kot pa sem že omenil v uvodu teh sklepnih predlogov, v členu 21(3) Direktive 2003/96 ni opredeljeno, ali in v kolikšnem obsegu je za obdavčljivi dogodek treba šteti porabo energentov v proizvodnem procesu, v okviru katerega sočasno nastanejo energenti in drugi izdelki.

17. Zdi se, da sta v zvezi s tem mogoča dva različna načina razlogovanja.

6 Ni pa Direktiva 92/81 določala pooblastila držav članic, kakršno je določeno v sedanjem členu 21(3), drugi stavek, Direktive 2003/96.

18. Na eni strani bi bilo na podlagi jezikovne razlage člena 21(3) Direktive 2003/96, kot v svojih stališčih upravičeno opozarja češka vlada, mogoče sklepati, da se v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, navedeni člen uporabi za vse energente, ki se porabijo v proizvodnem procesu družbe Repsol.

19. V tej določbi je namreč omenjena le „[p]oraba energentov na območju obrata za proizvodnjo energentov“, medtem ko je z njenim tretjim stavkom izključena „uporab[a] za namene, ki niso povezani s proizvodnjo energentov“.

20. Kot izhaja iz podatkov iz predložitvenega sklepa in stališč strank, se v procesu rafiniranja surove nafte energenti, ki se uporabljajo za njeno segrevanje na potrebno temperaturo, v celoti uporabijo za proizvodnjo energentov. Sočasno pridobivanje izdelkov, ki niso energenti, pa je le stranska in neizogibna posledica tega procesa. Ker je pridobivanje teh izdelkov neločljiv del procesa proizvodnje energentov, je treba ugotoviti, da so vsi energenti, ki se uporabijo v tem tehničnem procesu, namenjeni proizvodnji energentov. Samo besedilo člena 21(3) Direktive 2003/96 bi torej kazalo na to, da bi morali biti omenjeni energenti, ker se v celoti uporabijo za proizvodnjo energentov, prav tako v celoti zajeti z obravnavano ureditvijo.

21. Potrditev te razlage člena 21(3) Direktive 2003/96 je sicer – kot upravičeno opozarja družba Repsol – mogoče najti tudi v sodni praksi Sodišča. To je namreč ugotovilo, da je „iz negativne formulacije v tretjem stavku te določbe […] mogoče sklepati, da je njen namen le, da se od uporabe te izjeme izključi poraba energentov, *ki niso povezani s proizvodnjo energentov*“, in da „poraba energentov zgolj zaradi načinov, na katere se izvaja, ne more biti prikrajšana za uporabo navedene izjeme, *če prispeva k tehnološkemu procesu proizvodnje energentov*.“ [7] Težko bi bilo zanikati, da so v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, energenti, uporabljeni v tehnološkem procesu, „povezani s proizvodnjo energentov“ in da „prispevajo k tehnološkemu procesu proizvodnje energentov“ v celoti.

22. Na drugi strani pa se s tako razlago, ki je sicer dopustna glede na samo besedilo zadevne določbe Direktive, ne upoštevajo dovolj sistematski vidiki njene razlage, [8] posledica take razlage pa bi bila neupravičena neobdavčitev energentov, ki se porabijo za proizvodnjo izdelkov, ki niso energenti.

23. Če se namreč v proizvodnem procesu pridobijo tako energenti kot izdelki, ki niso energenti, je treba tak proizvodni proces šteti za sočasno proizvodnjo obeh teh kategorij izdelkov.

24. Pri tem ni pomembno, da je proizvodnja izdelkov, ki niso energenti, v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, stranska in neizogibna posledica, torej da njihov nastanek sam po sebi ni namen proizvodnega procesa, ampak njegov neizbežen učinek. Kajti če imajo izdelki, pridobljeni v proizvodnem procesu, tržno vrednost in jih njihov proizvajalec lahko prodaja, zanj postanejo blago in torej potencialni vir dohodka. To, ali je njihova proizvodnja namenska ali pa le neizbežen učinek proizvodnje drugih izdelkov, torej ni več upoštevno. Z davčnega vidika je treba oba položaja obravnavati enako. Ta zahteva izhaja iz načela enakosti in potrebe po zagotovitvi neizkrivljene konkurence. Drugače bi bilo le, če bi imeli drugi izdelki, ki nastanejo v procesu proizvodnje energentov, zgolj zanemarljivo tržno vrednost ali je sploh ne bi imeli ter bi za proizvajalca pomenili le strošek. Glede na to se ne strinjam s stališčem družbe Repsol, da je odločilen „osnovni namen“ izvajane dejavnosti. Pravne določbe, vključno z davčnimi, se za gospodarsko dejavnost ne uporabljajo glede na njen namen, temveč glede na njeno dejansko bistvo in učinke.

7 Sodba z dne 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, točka 30 (moj poudarek)).

8 Sodišče v svoji sodni praksi zahteva upoštevanje sistematskih vidikov razlage prava Unije (v zvezi s členom 21(3) Direktive 2003/96 glej sodbo z dne 6. junija 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, točka 22)).

25. Na podlagi člena 21(3) Direktive 2003/96 pa je mogoče porabo energentov ne šteti za obdavčljivi dogodek le v obsegu, v katerem je ta poraba namenjena proizvodnji končnih izdelkov, ki so nato na podlagi te direktive obdavčeni kot energenti, ki se uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. [9]

26. Poraba energentov kot gorivo za ogrevanje v proizvodnem postopku pa je obdavčena, če končni izdelek ni energent ali ni namenjen uporabi kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje.

27. Če energenti v zadnjenavedenem položaju ne bi bili obdavčeni, bi nastala vrzel v ureditvi obdavčitve, vzpostavljeni z Direktivo 2003/96, saj ne bi bili obdavčeni izdelki, ki bi načeloma morali biti. [10]

28. Neobstoj obdavčitve teh izdelkov pa ne bi bil nadomeščen z obdavčitvijo končnih izdelkov, proizvedenih s porabo prvonavedenih izdelkov, ker ti končni izdelki ne bi bili predmet obdavčitve. [11]

29. Zaradi doslednosti sistema obdavčitve, vzpostavljenega z Direktivo 2003/96, je treba torej energente, uporabljene v proizvodnem procesu, obdavčiti v obsegu, v katerem se v tem procesu pridobijo izdelki, ki niso energenti.

30. Kot sem navedel v točki 21 teh sklepnih predlogov, je Sodišče v eni od zadev, ki so se nanašale na člen 21(3) Direktive 2003/96, sicer res ugotovilo, da se ta določba ne uporabi le v primerih uporabe energentov za namene, ki nikakor niso povezani s proizvodnjo energentov. [12] Vendar je položaj drugačen v primeru, v katerem se v okviru enega samega tehnološkega procesa sočasno proizvajajo energenti in izdelki, ki niso energenti.

31. Treba pa je upoštevati kontekst, v katerem je bila sprejeta zgoraj navedena sodba Sodišča. Zadeva Petrotel-Lukoil se je nanašala na uporabo člena 21(3) Direktive 2003/96 za energente, uporabljene za proizvodnjo vodne pare, ki je bila nato med drugim uporabljena v procesu proizvodnje energentov. To je bil kontekst, v katerem je Sodišče presodilo, da so iz področja uporabe navedene določbe izključeni le položaji, v katerih se energenti uporabijo za namene, ki niso povezani s proizvodnjo energentov. Če pa se porabijo za proizvodnjo vmesnih izdelkov, ki se nato uporabijo za proizvodnjo energentov, se ta določba v celoti uporablja. Ni pa bilo sporno, da so bili končni izdelki proizvodnega procesa, ki je bil predmet zadeve Petrotel-Lukoil, energenti.

32. V obravnavanem primeru pa gre za drugačen položaj, in sicer za postopek sočasne proizvodnje energentov in izdelkov, ki niso energenti. Ugotovitev Sodišča iz zadeve Petrotel-Lukoil torej ni mogoče samodejno uporabiti za to zadevo.

33. Bolj podobna obravnavani zadevi je zadeva Cristal Union [13]. Ta zadeva se je nanašala na vprašanje, ali se oprostitev obdavčitve energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije, določena v členu 14(1)(a) Direktive 2003/96, uporablja tudi za energente, uporabljene pri sočasni proizvodnji električne in toplotne energije v procesu tako imenovane soproizvodnje.

34. Čeprav v navedeni zadevi Sodišče ni podalo razlage člena 21(3) Direktive 2003/96, je vseeno mogoče vzpostaviti koristno analogijo z obravnavano zadevo, saj se je navedena zadeva nanašala na oprostitev energentov, ki so se uporabljali za sočasno proizvodnjo energije, v zvezi s katero se prizna pravica do te oprostitve (to je električne energije), in energije, v zvezi s katero se ta pravica ne prizna (to je toplotne energije). Ta analogija je toliko bolj utemeljena, ker mehanizem soproizvodnje temelji

9 Sodba z dne 6. junija 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, točka 32).

10 Sodba z dne 6. junija 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, točka 29)

11 Sodba z dne 6. junija 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, točka 30).

12 Sodba z dne 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, točka 30).

13 Sodba z dne 7. marca 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168).

na zamisli koristne in gospodarsko rentabilne uporabe energije, ki nastane v procesu proizvodnje druge vrste energije in ki pri klasični tehnologiji proizvodnje ni bila uporabljena, ampak se je izgubila. Podobno je v obravnavanem primeru, ki se nanaša na proizvode, ki niso energenti ter katerih proizvodnja je stranska in neizogibna posledica proizvodnje energentov, vendar ki so gospodarsko uporabni in imajo zato tržno vrednost.

35. Sodišče v zadevi Cristal Union ni dvomilo, da se za soproizvodnjo uporabi obvezna oprostitev energentov, ki se uporabljajo za proizvodnjo električne energije.[14] Vendar prav tako ni dvomilo, da se ta oprostitev uporabi le za tisti del energentov, uporabljenih v procesu soproizvodnje, ki je namenjen proizvodnji električne energije, in sicer v sorazmerju s količino te energije glede na sočasno pridobljeno toplotno energijo. Sodišče je tako odločilo, čeprav so v tehnološkem procesu soproizvodnje vsi energenti, uporabljeni v tem procesu, namenjeni za proizvodnjo tako električne kot toplotne energije. Pri tem ni mogoče določiti konkretnih količin energentov, ki se porabijo za proizvodnjo ene od vrst energije.[15]

36. Sodišče je torej sprejelo načelo, v skladu s katerim je treba v primeru sočasne proizvodnje izdelkov, v zvezi s katerimi se za energente, ki se uporabljajo za to proizvodnjo, prizna pravica do oprostitve, in izdelkov, v zvezi s katerimi se ta pravica ne prizna, oprostitev uporabiti v sorazmerju s količinami posameznih kategorij končnih izdelkov, pridobljenih v tem proizvodnem procesu.

37. Podobno pravilo je treba po mojem mnenju privzeti v obravnavani zadevi. V položaju, v katerem se sočasno proizvajajo energenti in izdelki, ki niso energenti, se na podlagi člena 21(3) Direktive 2003/96 poraba energentov za to proizvodnjo ne šteje za obdavčljivi dogodek, vendar le v deležu, ki ustreza deležu energentov, ki so proizvedeni v tem procesu.

38. V zvezi s tem je treba navesti, da proizvajalec energentov v položaju, v kakršnem je družba Repsol, zaradi tega, da so energenti, ki jih je porabil, obdavčeni v deležu, ki ustreza deležu sočasno proizvedenih izdelkov, ki niso energenti, ni nikakor oškodovan. V obsegu, v katerem se energenti porabijo za proizvodnjo energentov, se zanje namreč lahko v celoti uporabi ureditev iz člena 21(3) Direktive 2003/96. V obsegu, ki ustreza proizvodnji izdelkov, ki niso energenti, pa je davek na energente, ki se porabijo za to proizvodnjo, kot posreden davek mogoče – enako kot pri vseh drugih izdelkih, za proizvodnjo katerih se uporabljajo energenti – v celoti nadomestiti v ceni teh izdelkov, ki niso energenti, prodajanih na trgu.

39. Z vidika potrebe po zagotovitvi neizkrivljene konkurence je taka rešitev celo nujna. Lahko namreč pride do tega, da izdelki, ki niso energenti in se sočasno z energenti proizvedejo v okviru enega samega tehnološkega procesa, konkurirajo podobnim izdelkom, ki se ne proizvajajo v takem povezanem proizvodnem procesu, vendar se za njihovo proizvodnjo kljub temu uporabljajo energenti. Taki energenti bodo obdavčeni v skladu s splošnimi pravili, zaradi česar bi morali biti energenti, uporabljeni v povezanem proizvodnem procesu, obravnavani enako. V tem primeru ne gre le za izdelke, ki se konkretno proizvajajo v tehnološkim procesu, ki ga uporablja družba Repsol, ampak za vse izdelke, ki so trenutno ali se bodo morda v prihodnosti proizvajali sočasno s kakršnimi koli energenti.

40. Pri tem ni pomembno niti to, da je proizvodnja izdelkov, ki niso energenti, stranska in neizogibna posledica proizvodnje druge vrste izdelkov, niti to, da je njihova proizvodnja – kot na primer pridobivanje žvepla v procesu razžvepljevanja – posledica zahtev pravne ureditve za varstvo okolja. Vsak gospodarski subjekt mora pri izvajanju svoje poslovne dejavnosti v določenem sektorju upoštevati stroške in omejitve te dejavnosti. Okoliščina, da se v procesu proizvodnje določenih

14 Sodba z dne 7. marca 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, izrek).

15 Glej zlasti sodbo z dne 7. marca 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, točka 45), v kateri Sodišče obravnava vprašanje morebitnih težav pri določitvi deležev energentov, ki ustrezajo vsaki od vrst proizvedene energije.

energentov neizogibno pridobijo tudi nekateri izdelki, ki niso energenti, je splošno znana posebnost tovrstne dejavnosti, možnost prodaje teh izdelkov na trgu pa del njene gospodarske logike. Podobno mora biti del te logike tudi obdavčitev tistega dela energentov, porabljenih v proizvodnji, ki ustreza deležu pridobljenih izdelkov, ki niso energenti.

41. Prav tako se ne strinjam s stališčem družbe Repsol, da je treba zato, ker je bilo besedilo člena 21(3) Direktive 2003/96 spremenjeno glede na besedilo člena 4(3) Direktive 92/81, spremeniti tudi razlago prvonavedenega člena.

42. Člen 4(3), prvi pododstavek, Direktive 92/81 je določal, da se poraba mineralnih olj na območju obrata, v katerem se proizvajajo taka olja, ne šteje za obdavčljivi dogodek, „če se [ta poraba] izvaja za namene, povezane s proizvodnjo“ teh olj. V drugem pododstavku navedenega odstavka je bilo nato pojasnjeno, da se poraba za namene, ki niso povezani s to proizvodnjo, šteje za obdavčljivi dogodek. V določbi se je razlikovalo med dvema primeroma porabe mineralnih olj: za namene, povezane s proizvodnjo takih olj, in za namene, nepovezane s to proizvodnjo. Šlo je za kategoriji, ki sta bila tako ločeni kot izčrpni: predvideni niso bili ne položaji, ki spadajo v obe kategoriji, ne položaji, ki ne spadajo v nobeno od njiju.

43. Z besedilom člena 21(3) Direktive 2003/96 se to ni spremenilo. V prvem stavku tega odstavka, ki ustreza členu 4(3), prvi pododstavek, Direktive 92/81, je bil sicer izpuščen pridržek, da se mora poraba izvesti za namene, povezane s proizvodnjo energentov. Vendar je ta pridržek ostal v tretjem stavku obravnavane določbe, ki ustreza členu 4(3), drugi pododstavek, Direktive 92/81 in katerega besedilo je v bistvenem enako besedilu zadnjenavedene določbe. Zdi se, da je zakonodajalec Unije – po mojem mnenju pravilno – presodil, da je ponovitev istega pridržka v obeh stavkih odveč. To, da so s tretjim stavkom izključeni primeri porabe energentov za namene, ki niso povezani s proizvodnjo energentov, namreč nujno pomeni, da se prvi stavek nanaša le na primere porabe, povezane s to proizvodnjo. Normativna vsebina člena 21(3), prvi in tretji stavek, Direktive 2003/96 je torej enaka kot v členu 4(3) Direktive 92/81.[16] Pri tem prav tako ni upoštevno, da je bil v členu 21(3) Direktive 2003/96 dodan drugi stavek, s katerim je zgolj razširjen seznam primerov porabe energentov, ki se ne štejejo za obdavčljivi dogodek. To ne spremeni dejstva, da mora do te porabe priti za namene proizvodnje energentov.

44. Ni torej prišlo do spremembe logike ureditve, ki jo v svojem stališču omenja družba Repsol. V skladu z njenim stališčem je v okviru člena 4(3) Direktive 92/81 obdavčitev porabe mineralnih olj lastne proizvodnje pomenila pravilo, njena neobdavčitev pa izjemo. V okviru člena 21(3) Direktive 2003/96 pa naj bi bila neobdavčitev porabe energentov lastne proizvodnje pravilo, njena obdavčitev – v položaju, v katerem ni povezana s proizvodnjo energentov – pa izjema.

45. S tem se je težko strinjati. Tako v Direktivi 92/81 kot v Direktivi 2003/96 je logika enaka, in sicer da je obdavčitev mineralnih olj oziroma energentov pravilo, neobdavčitev porabe teh izdelkov lastne proizvodnje pa izjema, katere uporaba je pogojena s tem, da se ta poraba zgodi zaradi namenov, povezanih s proizvodnjo takih izdelkov.

46. Zaradi zgoraj obravnavanih preudarkov in zlasti doslednosti sistema obdavčitve energentov, uvedenega z Direktivo 2003/96, ter nujnosti zagotovitve neizkrivljene konkurence na trgu blaga, za proizvodnjo katerega se uporabljajo energenti, mora po mojem mnenju razlaga člena 21(3) te direktive presegati okvir sklepov, ki bi lahko izhajali iz samega besedila te določbe. V zvezi s tem je treba poudariti, da iz tega besedila ni razviden nedvoumen odgovor na vprašanje o ustreznem načinu obdavčitve energentov, ki se uporabljajo za sočasno proizvodnjo energentov in izdelkov, ki niso energenti. Tu torej ne gre za razlago *contra legem*, ampak samo za dopolnitev ugotovitev, ki izhajajo iz jezikovne razlage, z elementi sistematične razlage.

16 Seveda z izjemo razširitve obsega izdelkov, ki so zajeti z ureditvijo iz Direktive 2003/96.

47. Zato je treba člen 21(3) Direktive 2003/96 razlagati tako, da se v položaju, v katerem se v procesu proizvodnje energentov neizogibno pridobijo tudi izdelki, ki niso energenti, poraba energentov za namene te proizvodnje ne šteje za obdavčljivi dogodek v zvezi z deležem energentov, ki ustreza deležu proizvedenih energentov.

48. Poudariti je treba še, da se člen 21(3) obravnavane direktive uporablja samo za energente, ki se uporabljajo za proizvodnjo energentov, namenjenih za uporabo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. Iz področja uporabe te določbe so torej izključeni ne le energenti, ki se porabijo za proizvodnjo izdelkov, ki niso energenti v smislu člena 2(1) te direktive, temveč tudi energenti, ki se porabijo za proizvodnjo izdelkov, ki sicer ustrezajo opredelitvi iz navedene določbe, vendar se Direktiva 2003/96 v skladu z njenim členom 2(4)(b), prva alinea, zanje ne uporablja, ker niso namenjeni uporabi kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. To nedvoumno izhaja iz sodne prakse Sodišča.[17] Zato je treba kot energente razumeti le energente, za katere velja sistem obdavčitve, vzpostavljen na podlagi Direktive 2003/96.

49. Glede na to, da v Direktivi 2003/96 ni določb o načinu opredelitve deleža energentov, za katere velja ureditev iz člena 21(3) Direktive 2003/96, so za določitev tega načina pristojne države članice.[18] Ker je bilo to vprašanje predmet razprave na obravnavi, je treba v zvezi z njim navesti te preudarke.

50. Prvič, izdelki, ki niso energenti, pridobljeni v procesu proizvodnje energentov, pomenijo v obsegu, v katerem so nato ponovno uporabljeni v tem proizvodnem procesu (kot na primer vodna para), vmesni izdelek, katerega proizvodnja je podlaga za uporabo člena 21(3) Direktive 2003/96.[19]

51. Drugič, strinjam se z mnenjem Komisije, da je najprimernejši način za izračun deleža energentov, za katere se uporabi člen 21(3) Direktive 2003/96, upoštevanje količine proizvedenih končnih izdelkov posameznih kategorij, ne pa – na primer – njihove tržne vrednosti.

52. Vendar razlog, da je tako, po mojem mnenju ni to, kot trdi Komisija, da se davek na energente izračuna na podlagi količine teh izdelkov. Ta davek se namreč nanaša na energente, ki se v proizvodnem procesu porabijo kot gorivo za ogrevanje, in ne na končne izdelke te proizvodnje.

53. Metoda, ki temelji na količinskem deležu posameznih kategorij končnih izdelkov, pa omogoča najbolj natančen prikaz deleža energentov v procesu proizvodnje vsake od kategorij končnih izdelkov. Količina potrebnih energentov je namreč prej povezana s količino različnih končnih izdelkov kot pa z njihovo vrednostjo.

54. Čeprav torej – kot pravilno opozarja družba Repsol – ni mogoče natančno izračunati količine energentov, porabljenih za vsako kategorijo končnih izdelkov, ker se v postopku rafiniranja nafte različni končni izdelki pridobivajo v različnih temperaturah, pa količinska metoda po mojem mnenju omogoča izračun razumnega približka deleža energentov, potrebnih za pridobitev posameznih kategorij končnih izdelkov.

55. Ta metoda ne izključuje tega, da se v nacionalnem pravu uporabi določen prag *de minimis*, pod katerim je količina izdelkov, ki niso energenti, pridobljenih v proizvodnem procesu, tako neznatna, da je ni treba upoštevati, in je za vse energente, porabljene v tem procesu, mogoče uporabiti ureditev iz člena 21(3) Direktive 2003/96. Vendar s pragom *de minimis* ni rešeno vprašanje izračuna deleža energentov, za katere se uporablja ta ureditev, če količina proizvedenih izdelkov, ki niso energenti, presega ta prag.

17 Sodba z dne 6. junija 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, izrek).

18 Glej v podobnem smislu sodbo z dne 7. marca 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, točka 45).

19 Glej sodbo z dne 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, točka 28 in točka 1 izreka).

Predlog

56. Glede na zgornje preudarke Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija), odgovori tako:

Člen 21(3) 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 se v položaju, v katerem se v procesu proizvodnje energentov neizogibno pridobijo tudi izdelki, ki niso energenti, poraba energentov za namene te proizvodnje ne šteje za obdavčljivi dogodek v zvezi z deležem teh porabljenih energentov, ki ustreza deležu proizvedenih energentov.