Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
ATHANASIOSA RANTOSA
od 13. listopada 2022. [1]

Predmet C-571/21

RWE Power Aktiengesellschaft
protiv
Hauptzollamt Duisburg

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2003/96/EZ – Oporezivanje energenata i električne energije – Članak 14. – Oslobođenje od poreza električne energije koja se koristi za proizvodnju električne energije i za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije – Površinski kopovi”

I. Uvod

1. Koja se vrsta potrošnje električne energije oslobađa od poreza na električnu energiju kada je svrha te potrošnje proizvodnja električne energije? Rješenje tog pitanja se u biti zahtijeva od Suda predmetnim zahtjevom za prethodnu odluku, koji se odnosi na tumačenje članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice Direktive 2003/96/EZ [2].

2. Predmetni zahtjev podnesen je u okviru spora između društva RWE Power AG i Hauptzollamta Duisburg (Glavni carinski ured u Duisburgu, Njemačka, u daljnjem tekstu: Hauptzollamt) u pogledu odbijanja potonjeg tijela da oslobodi od poreza električnu energiju kojom se RWE Power tijekom 2003. i 2004. koristio u svojim površinskim kopovima i elektranama u okviru svoje djelatnosti proizvodnje električne energije.

3. Svojim prethodnim pitanjima Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka) u biti traži od Suda da pojasni opseg oslobođenja od poreza na električnu energiju iz članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice Direktive 2003/96, kojim se predviđa, među ostalim, da se „električn[a] energij[a], koj[a] se korist[i] za proizvodnju električne energije te […] za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije” oslobađa od poreza na električnu energiju (u daljnjem tekstu: sporno oslobođenje). Konkretnije, treba utvrditi može li se i pod kojim uvjetima, u okviru proizvodnje električne energije iz lignita koji se vadi iz površinskih kopova, na

[1] Izvorni jezik: francuski

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

korištenje električne energije prilikom aktivnosti koje prethode i slijede proizvodnji električne energije, što u tehničkom smislu valja razumjeti kao postupak pretvorbe energenta u električnu energiju, primijeniti sporno oslobođenje.

4. U tom pogledu, podsjećam na to da je Sud već imao priliku tumačiti članak 14. stavak 1.[3] i članak 21. stavak 3.[4] Direktive 2003/96, pri čemu je sud koji je uputio zahtjev smatrao da je i potonja odredba relevantna. Međutim, sudska praksa Suda u pogledu članka 14. stavka 1. Direktive 2003/96 odnosila se na „energente" koji su se nedvojbeno koristili za proizvodnju električne energije, dakle na slučajeve koji se razlikuju od onog o kojem je riječ u ovom predmetu, u kojem se postavljeno pitanje odnosi upravo na utvrđivanje različitih postupaka koji čine takvu „proizvodnju". Stoga će Sud u ovom predmetu trebati dodatno pojasniti područje primjene navedene odredbe.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Člankom 1. Direktive 2003/96 određuje se da države članice uvode poreze na energente i električnu energiju u skladu s tom direktivom.

6. Njezinim člankom 2. stavkom 1. predviđa se da se za potrebe te direktive pojam „energenti" primjenjuje, među ostalim, na proizvode koji su obuhvaćeni oznakom KN 2702.

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

„1. […] 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 […]"

8. U skladu s člankom 21. stavkom 3. te direktive:

„Potrošnja energenata na poslovnom prostoru nekog poduzeća za proizvodnju energenata ne smatra se [oporezivim događajem] kojim nastaje obveza plaćanja poreza ako se potrošnja sastoji od energenata koji su proizvedeni unutar poslovnoga prostora poduzeća. Države članice mogu smatrati i potrošnju električne energije ili ostalih energenata koji nisu proizvedeni unutar poslovnoga prostora takvog poduzeća te potrošnju energenata i električne energije unutar

[3] Vidjeti osobito presude od 5. srpnja 2007., Fendt Italiana (C-145/06 i C-146/06, EU:C:2007:411, t. 36.), od 17. srpnja 2008., Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, u daljnjem tekstu: presuda Flughafen Köln/Bonn, EU:C:2008:429), od 4. lipnja 2015., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, t. 40. do 54.), od 13. srpnja 2017., Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, u daljnjem tekstu: presuda Vakarų Baltijos laivų statykla, EU:C:2017:537), od 7. ožujka 2018., Cristal Union (C-31/17, u daljnjem tekstu: presuda Cristal Union, EU:C:2018:168), od 27. lipnja 2018., Turbogás (C-90/17, u daljnjem tekstu: presuda Turbogás, EU:C:2018:498), od 16. listopada 2019., UPM France (C-270/18, u daljnjem tekstu: presuda UPM France, EU:C:2019:862), i od 7. studenoga 2019., Petrotel-Lukoil (C-68/18, u daljnjem tekstu: presuda Petrotel-Lukoil, EU:C:2019:933, t. 33., 46. i 47.).

[4] Vidjeti presude od 6. lipnja 2018., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395), Petrotel-Lukoil i od 3. prosinca 2020., Repsol Petróleo (C-44/19, u daljnjem tekstu: presuda Repsol Petróleo, EU:C:2020:982).

poslovnog prostora poduzeća za proizvodnju goriva koja se koriste za proizvodnju električne energije, kao [oporezivi događaj]. Kad je to potrošnja za potrebe koje nisu u vezi s proizvodnjom energenta, a pogotovo ako se koriste za pogon vozila, to se smatra oporezivim slučajem koji je razlogom naplate poreza."

B. Njemačko pravo

9. Porez na električnu energiju uređuje se, među ostalim, Stromsteuergesetzom (Zakon o porezu na električnu energiju) od 24. ožujka 1999.[5] (u daljnjem tekstu: StromStG). Otkad je donesen, taj je zakon izmijenjen nekoliko puta. Budući da se glavni postupak odnosi na porezna razdoblja 2003. i 2004., na njega se primjenjuju verzije StromStG-a koje proizlaze iz Zakona od 30. prosinca 2002. odnosno Zakona od 29. prosinca 2003.[6].

10. Člankom 9. stavkom 1. točkom 2. StromStG-a, u njegovim verzijama koje se primjenjuju na glavni postupak, predviđa se da se električna energija koja se upotrebljava u svrhu proizvodnje električne energije oslobađa od poreza na električnu energiju.

11. Člankom 11. StromStG-a Bundesministerium der Finanzen (Savezno ministarstvo financija, Njemačka) ovlašten je da na temelju uredbe donosi, među ostalim, odredbe kojima se provode porezne povlastice predviđene člankom 9. tog zakona.

12. Člankom 12. stavkom 1. točkom 1. relevantne uredbe tog ministarstva, odnosno Verordnungom zur Durchführung des Stromsteuergesetzesa (Uredba o provedbi zakona o porezu na električnu energiju) od 31. svibnja 2000.[7] (u daljnjem tekstu: StromStV), predviđa se da pojam „električna energija koja se upotrebljava za proizvodnju električne energije" u smislu članka 9. stavka 1. točke 2. StromStG-a obuhvaća električnu energiju koja je tehnički utrošena u sporednim i pomoćnim postrojenjima postrojenja za proizvodnju električne energije u svrhu proizvodnje električne energije, osobito u svrhu obrade vode, opskrbe vodom iz generatora pare, opskrbe svježim zrakom, opskrbe gorivom ili čišćenja dimnog plina.

III. Glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

13. Na području eksploatacije lignita u Porajnju RWE Power upravljao je trima fizički odvojenim površinskim kopovima lignita iz kojih je vadio lignit prije svega za proizvodnju električne energije u svojim elektranama, a oko 10 % za proizvodnju lignita u prahu i briketa u svojim tvornicama[8].

14. RWE Power je tijekom 2004. u površinskim kopovima utrošio električnu energiju koju je uglavnom upotrijebio: i. za rad vodenih crpki za smanjenje razine podzemne vode, ii. za rad velikih strojeva poput bagera vedričara koji iskapaju lignit i jalovinu te bagera odlagača koji neki drugi dio površinskog kopa ponovno pune jalovinom, iii. za osvjetljenje površinskog kopa te iv. za prijevoz lignita teretnim vlakovima na električni pogon na svojim željezničkim linijama i tračnim prenosilima na električni pogon, kojima se otpremao i lignit i jalovina.

[5] BGBl. 1999. I, str. 378. i BGBl. 2000. I, str. 147.

[6] BGBl. 2002. I, str. 4602. i BGBl. 2003. I, str. 3076.

[7] BGBl. 2000. I, str. 794.

[8] RWE Power je tijekom 2004. u elektranama i pripadajućim površinskim kopovima proizveo gotovo 10 % električne energije potrošene u Njemačkoj.

15. Elektrane društva RWE Power osmišljene su na način da neprekidno proizvode električnu energiju. Kako bi osigurao tu neprekidnu proizvodnju, RWE Power je održavao spremnike za lignit iz kojih se lignit postupno dodavao u kotlove u elektranama. Lignit se najprije skladištio u određenom površinskom kopu u spremniku, a odande se dopremao u spremnike u elektranama pomoću tračnog prenosila ili pomoću poduzetnikovih električnih vlakova, čime se osiguravala zapremnina dovoljna za rad elektrane od jednog do dva dana. Odande su bageri na električni pogon utovarivali lignit na tračno prenosilo spremnika, kojim je lignit dospio u postrojenje za usitnjavanje ugljena. Nakon toga se usitnjeni lignit dopremao na skladištenje u spremnike kotlova.

16. Tijekom 2004. Hauptzollamt naložio je porezni nadzor društva RWE Power kojim se, među ostalim, provjeravao porez na električnu energiju za 2003. i 2004. U okviru tog nadzora, u izvještaju od 20. svibnja 2009. zaključilo se da obradu lignita treba ocijeniti kao „proizvodnju goriva" i da ona podliježe porezu. Isti zaključak vrijedi i za sve oblike upotrebe električne energije za eksploataciju i prijevoz lignita, tako da se oporezuju i upotrebe koje uključuju korištenje bagerima za utovar ugljena, tračnim prenosilima i mlinovima za ugljen.

17. Hauptzollamt je 8. listopada 2009. izdao porezno rješenje na temelju izvještaja od 20. svibnja 2009. te je u skladu sa zaključcima revizorâ zahtijevao, među ostalim, plaćanje poreza na električnu energiju koji je, prema njegovu mišljenju, trebalo obračunati.

18. Budući da se odbio prigovor koji je RWE Power podnio protiv tog poreznog rješenja, to je društvo pokrenulo postupak pred sudom koji je uputio zahtjev.

19. Pred sudom koji je uputio zahtjev RWE Power tvrdio je da, na temelju Direktive 2003/96, sporno oslobođenje treba obuhvaćati svu električnu energiju potrebnu za provođenje postupka proizvodnje električne energije. Naime, u skladu s tom direktivom i člankom 12. stavkom 1. točkom 1. StromStV-a, oslobođenje od poreza na električnu energiju u načelu treba obuhvaćati sva sporedna i pomoćna postrojenja bez kojih postrojenje za proizvodnju električne energije ne može raditi. Stoga se na temelju članka 9. stavka 1. točke 2. StromStG-a upotreba električne energije u svrhu proizvodnje električne energije iz lignita, odnosno 90 % upotrijebljene električne energije, treba osloboditi od poreza na električnu energiju jer služi za proizvodnju električne energije[9]. Lignit stoga treba smatrati gorivom, tako da potrošnju električne energije u svrhu eksploatacije i prijevoza u površinskom kopu također treba osloboditi od poreza. RWE Power objašnjava da je rad elektrane na lignit jedinstven postupak koji započinje vađenjem ugljena a završava se zbrinjavanjem otpadnih proizvoda koji nastaju. Površinski kop i elektrana na lignit tako čine gospodarsku i tehničku jedinicu za proizvodnju električne energije koja se ne može umjetno rastaviti na samostalne pojedinačne objekte, s obzirom na to da su sporne potrošnje električne energije nužno potrebne za osiguravanje neprekidne proizvodnje električne energije.

20. Hauptzollamt pak u biti smatra da se, u skladu s člankom 14. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2003/96, električna energija upotrijebljena za proizvodnju električne energije oslobađa od poreza na električnu energiju ako je utrošena u sporednim i pomoćnim postrojenjima postrojenja za proizvodnju električne energije u tehničkom smislu. Međutim, prema mišljenju Hauptzollamta, od poreza se oslobađa samo električna energija koja je *izravno* povezana s proizvodnjom električne energije i potrebna za njezinu proizvodnju, kao što je ona koja se upotrebljava za unošenje goriva iz mlina za ugljen u ložište kotla. Suprotno tomu, prema njegovu mišljenju, tom

[9] RWE Power ne traži oslobođenje od poreza u dijelu u kojem on te djelatnosti smatra dijelom proizvodnje briketa i lignita u prahu za industrijske korisnike u svojim tvornicama. Stoga je svoju prijavu poreza na električnu energiju koja premašuje iznos od 31 526 540,15 eura podnio uz pridržaj.

povlasticom nije obuhvaćena električna energija koja se samo *neizravno* upotrebljava u određenim postrojenjima za daljnju preradu sirovog lignita, osobito usitnjavanjem, mljevenjem i sušenjem.

21. Budući da je imao dvojbe u pogledu opsega oslobođenja od poreza predviđenog u članku 14. stavku 1. točki (a) prvoj rečenici Direktive 2003/96, sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se članak 14. stavak 1. točka (a) prva rečenica Direktive [2003/96], u dijelu u kojem se tim člankom određuje da se električna energija koja se koristi za proizvodnju električne energije oslobađa od poreza, s obzirom na članak 21. stavak 3. drugu rečenicu te direktive, tumačiti na način da se to oslobođenje od poreza odnosi i na postupke u kojima se energenti vade iz površinskih kopova te se u elektranama prilagođavaju za upotrebu u elektranama, primjerice lomljenjem, odvajanjem stranih sastojaka i usitnjavanjem na veličinu prilagođenu kotlu koja je potrebna za rad elektrane?

2. Može li se članak 14. stavak 1. točka (a) prva rečenica Direktive 2003/96, u dijelu u kojem se tim člankom određuje da se električna energija koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije oslobađa od poreza, s obzirom na članak 21. stavak 3. treću rečenicu te direktive, tumačiti na način da na temelju toga od poreza treba osloboditi i upotrebu električne energije za rad postrojenja spremnika i prijevoznih sredstava potrebnih za neprekidan rad elektrana?”

22. Pisana očitovanja Sudu podnijeli su RWE Power, Hauptzollamt i Europska komisija.

IV. Analiza

23. Svojim dvama prethodnim pitanjima sud koji je uputio zahtjev poziva Sud da pojasni doseg spornog oslobođenja te osobito može li se i pod kojim uvjetima, u okviru proizvodnje električne energije iz lignita koji se vadi iz površinskih kopova, na korištenje električne energije prilikom aktivnosti koje prethode i slijede proizvodnji električne energije primjenjivati to oslobođenje.

24. Konkretnije, prvo prethodno pitanje odnosi se na električnu energiju koja se koristi za postupke koji se provode prije nego što se lignit dopremi na skladištenje u spremnike kotlova i pretvori u električnu energiju, a to su: i. vađenje lignita u površinskim kopovima i ii. njegova prerada u elektranama (lomljenje, odvajanje stranih sastojaka i usitnjavanje na veličinu prilagođenu kotlu). Kad je riječ o drugom prethodnom pitanju, ono se odnosi na električnu energiju utrošenu u postupcima kojima se nastoji osigurati neprekidna proizvodnja električne energije i osobito: i. prijevoz lignita prema elektranama (vlakovima i tračnim prenosilima na električni pogon) te ii. skladištenje.

A. Uvodne napomene

25. Uvodno podsjećam na to da je cilj Direktive 2003/96 utvrđivanje usklađenog sustava oporezivanja energenata i električne energije, u okviru kojeg je najniža stopa oporezivanja pravilo, kako bi se potaknulo dobro funkcioniranje unutarnjeg tržišta u energetskom sektoru, izbjegavanjem, među ostalim, narušavanja tržišnog natjecanja [10].

[10] Vidjeti članak 1. i uvodne izjave 2. do 5. i 24. Direktive 2003/96 te presude Cristal Union (t. 29. i navedena sudska praksa) i Repsol Petróleo (t. 21.).

26. U tu svrhu, osobito kad je riječ o proizvodnji električne energije, zakonodavac Unije odabrao je [11] naložiti državama članicama oporezivanje distribuirane električne energije [12], pri čemu se energenti koji se koriste za njezinu proizvodnju na odgovarajući način moraju osloboditi od oporezivanja, i to s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja električne energije [13]. U skladu s člankom 4. stavkom 1. i člankom 10. Direktive 2003/96, od 1. siječnja 2004., osim predviđene iznimke [14], najniže razine oporezivanja koje se primjenjuju na električnu energiju iznose 0,5 eura za megavatsat (za poslovnu primjenu) i 1,0 euro za megavatsat (za neposlovnu primjenu) [15].

27. U tom pogledu, člankom 14. stavkom 1. točkom (a) prvom rečenicom Direktive 2003/96 predviđa se obvezna iznimka od sustava oporezivanja, s jedne strane, za „energente" koji se koriste za proizvodnju električne energije i, s druge strane, za „električnu energiju" koja se koristi za proizvodnju električne energije ili za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije. Međutim, na temelju druge rečenice iste odredbe, države članice zadržavaju mogućnost oporezivanja tih proizvoda iznad najnižih razina poreza zbog politike zaštite okoliša. Budući da Savezna Republika Njemačka nije iskoristila tu mogućnost, navedena se odredba ne primjenjuje u ovom slučaju [16].

28. Sud je već imao priliku tumačiti područje primjene članka 14. stavka 1. točke (a) prvu rečenicu Direktive 2003/96 u dva navrata. U svojoj je presudi Cristal Union odlučio da se obvezno oslobođenje predviđeno tom odredbom primjenjuje na energente, kao što su prirodni plin, koji se upotrebljavaju za proizvodnju električne energije kada se ti proizvodi koriste za kombiniranu proizvodnju te energije i topline [17]. Usto, Sud je u svojoj presudi Turbogás tumačio tu odredbu na način da su prirodni plin i dizel, koji se koriste u elektrani s kombiniranim ciklusom za proizvodnju električne energije iz topline, oslobođeni od poreza [18].

29. Međutim, predmeti u kojima su donesene dvije gorenavedene presude razlikuju se od predmeta o kojem je riječ u glavnom postupku jer je u njima bila riječ o primjeni spornog oslobođenja na „energente" čije se korištenje za proizvodnju električne energije nije osporavalo. Ipak, u ovom slučaju, s jedne strane, proizvod koji se može osloboditi od poreza nije „energent", nego „električna energija" te je, s druge strane, sporno upravo to treba li se ta električna energija smatrati dijelom postupka proizvodnje električne energije u smislu spornog oslobođenja.

[11] Vidjeti s tim u vezi stranicu 5. Prijedloga direktive Vijeća o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata (SL 1997., C 139, str. 14.).

[12] Presuda od 16. listopada 2019., UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, t. 39.) S tim u vezi, podsjećam da je Sud presudio da se, kada subjekt proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu, ta električna energija ne distribuira te je stoga izvan područja primjene usklađenog poreznog sustava uspostavljenog Direktivom 2003/96 (vidjeti presude Turbogás (t. 32. i 38). i UPM France (t. 33)).

[13] Presude Cristal Union (t. 30.) i Turbogás (t. 35.)

[14] U skladu s člankom 2. stavkom 4. točkom (b) Direktive 2003/96, ta se direktiva ne primjenjuje ako se električna energija prvenstveno koristi u svrhu kemijske redukcije i u elektrolitičkim i metalurgijskim procesima (treća alineja) ili kada predstavlja više od 50 % troška proizvoda (četvrta alineja).

[15] Vidjeti najniže razine oporezivanja koje se primjenjuju na električnu energiju u tablici C Priloga I. Direktivi 2003/96. U skladu s člankom 4. stavkom 2. te direktive, razina oporezivanja predstavlja ukupno opterećenje u vezi sa svim neizravnim porezima (osim poreza na dodanu vrijednost (PDV)) koji se izračunavaju izravno ili neizravno po količini električne energije u trenutku puštanja u slobodnu potrošnju.

[16] Vidjeti u tom smislu presudu Flughafen Köln/Bonn (t. 22. do 25.).

[17] Presuda Cristal Union (t. 38. i 46.)

[18] Presuda Turbogás (t. 12. i 42.)

B. Prvo prethodno pitanje

30. Svojim prvim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 14. stavak 1. točka (a) prva rečenica Direktive 2003/96 tumačiti na način da oslobođenje od poreza za „električnu energiju koja se koristi za proizvodnju električne energije" obuhvaća i električnu energiju koja se koristi u okviru vađenja lignita iz površinskog kopa te daljnje pretvorbe i prerade lignita u elektranama (primjerice lomljenjem, odvajanjem stranih sastojaka i usitnjavanjem na veličinu koja je potrebna za rad kotla).

31. Hauptzollamt smatra da na prvo prethodno pitanje treba odgovoriti niječno. On u biti tvrdi da bi usko tumačenje gorenavedene odredbe, koje se zahtijeva sudskom praksom Suda, dovelo do toga da se od poreza oslobađa isključivo potrošnja električne energije koja je usko povezana s proizvodnjom električne energije, čime bi se zapravo isključila električna energija koja se koristi u okviru vađenja i prerade energenata.

32. Suprotno tomu, RWE Power smatra da na prvo prethodno pitanje valja odgovoriti potvrdno. Prema njegovu mišljenju, električna energija koja se koristi u svrhu vađenja lignita i daljnje prerade obuhvaćena je spornim oslobođenjem zbog toga što su svi ti postupci neophodni i sastavni su dio postupka proizvodnje električne energije.

33. Komisija se pak u biti slaže s analizom Hauptzollamta u pogledu električne energije koja se koristi za vađenje lignita, ali smatra da se sporno oslobođenje ipak može primijeniti na preradu lignita ako su ti postupci potrebni za korištenje u kotlovima elektrana.

34. Iz sljedećih se razloga slažem s potonjim stajalištem.

35. Podsjećam na to da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi, odredbe koje se odnose na oslobođenja od poreza predviđena Direktivom 2003/96 moraju tumačiti autonomno, na temelju njihova teksta i strukture te direktive te ciljeva koji se njome nastoje postići[19]. Upravo s obzirom na to autonomno prethodno tumačenje valja ispitati treba li sporno oslobođenje moći primijeniti na vađenje lignita iz površinskih kopova i na njegovu daljnju preradu u elektranama.

36. Kao prvo, kad je riječ o tekstu članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice Direktive 2003/96, iz njega proizlazi da su države članice dužne osloboditi od oporezivanja električne energije, koje se predviđa tom direktivom, među ostalim, „energente i električnu energiju, koji se koriste za proizvodnju električne energije" (prvi slučaj) i „električnu energiju koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije" (drugi slučaj).

37. U tom pogledu valja utvrditi, s jedne strane, kad je riječ o prvom slučaju koji se odnosi na postupak *proizvodnje električne energije*, da se Direktivom 2003/96 jasno određuju „energenti" na koje se oslobođenje primjenjuje, pri čemu se u članku 2. stavku 1. te direktive taksativno navodi popis tih proizvoda, referirajući se pritom na oznake kombinirane nomenklature[20]. Međutim, u navedenoj se direktivi ne pruža nikakvo pojašnjenje u pogledu pojma „korištenje za proizvodnju električne energije", s obzirom na to da se taj pojam ne definira ni u toj direktivi ni upućivanjem

[19] Presuda Cristal Union (t. 21. i navedena sudska praksa). Bilo kakvo različito tumačenje obveza oslobađanja od poreza koje su predviđene Direktivom 2003/96 na nacionalnoj razini bilo bi u suprotnosti s ciljem usklađivanja propisa Unije i s pravnom sigurnošću te bi moglo prouzročiti nejednako postupanje prema predmetnim gospodarskim subjektima (vidjeti presudu od 21. prosinca 2011., Haltergemeinschaft (C-250/10, neobjavljenu, EU:C:2011:862, t. 18. i 19.)).

[20] Vidjeti u tom smislu presudu od 4. lipnja 2015., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, t. 46. i 47.). Osim toga, Sud je s tim u vezi presudio da je obveza oslobođenja od poreza dovoljno precizna i bezuvjetna pa pojedincima daje pravo da se na nju pozovu pred nacionalnim sudom radi pobijanja nacionalnog propisa koji nije usklađen s njom (presuda Flughafen Köln/Bonn (t. 33.)).

na nacionalno pravo država članica [21]. S druge strane, kad je riječ o drugom slučaju, odnosno „električnoj energiji *koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije*" [22], ni taj se pojam ni na koji način ne pojašnjava u Direktivi 2003/96.

38. U nedostatku definicije pojma „korištenje za proizvodnju električne energije" u toj direktivi [23], značenje i doseg tog izraza treba utvrditi sukladno njegovu uobičajenom smislu u svakodnevnom jeziku, pri čemu valja uzeti u obzir kontekst u kojem se koristi i ciljeve koje nastoji postići propis kojega je dio [24].

39. U tom pogledu najprije utvrđujem da iz gorenavedenih pojmova jasno proizlazi da električnu energiju koja je oslobođena od poreza treba shvatiti kao onu koja se koristi *s ciljem* proizvodnje električne energije. Iz toga slijedi da iz spornog oslobođenja stoga valja isključiti električnu energiju koja se koristi samo prilikom postupka proizvodnje električne energije a da pritom izravno ne omogućuje postupak te proizvodnje niti mu pridonosi [25]. Takva potrošnja električne energije može podrazumijevati, primjerice, potrošnju u upravnim zgradama elektrane za proizvodnju električne energije.

40. Nadalje, valja napomenuti da razlikovanje između dvaju slučajeva spornog oslobođenja, odnosno električne energije koja se koristi „za proizvodnju električne energije", s jedne strane, i one koje se koristi „za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije", s druge strane, upućuje na to da se aktivnosti obuhvaćene *proizvodnjom* ne mogu smatrati aktivnostima koje su povezane *s održavanjem sposobnosti* te proizvodnje [26].

41. Naposljetku, budući da se u tekstu članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice Direktive 2003/96 ne pojašnjavaju različite vrste potrošnje električne energije na koje se može primijeniti sporno oslobođenje, smatram da pojam „korištenje za proizvodnju električne energije" valja ocijeniti uzimajući u obzir njegove posebnosti. Takav mi se pristup čini jednako razumnim jer se na temelju generičnosti pojma „proizvodnja električne energije" može razlikovati primjena oslobođenja od poreza ovisno o načinu njezine proizvodnje [27]. U tom smislu Sud priznaje da tekst te odredbe ni na koji način iz područja primjene spornog oslobođenja ne isključuje energente koje za proizvodnju električne energije koristi postrojenje za kogeneraciju radi kombinirane proizvodnje električne energije i topline [28].

42. Međutim, na temelju teksta spornog oslobođenja ne može se sa sigurnošću utvrditi treba li električnu energiju namijenjenu korištenju u postupcima koji prethode proizvodnji električne energije, a osobito u vađenju lignita i njegovoj daljnjoj preradi u elektranama, osloboditi od poreza zbog toga što su dio postupka „proizvodnje električne energije" u smislu članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice Direktive 2003/96.

[21] Takvo upućivanje pak postoji u pogledu pojma „miješane proizvodnje topline i energije koja je ‚ekološki prihvatljiva'" iz članka 15. stavka 1. točke (d) Direktive 2003/96.

[22] Moje isticanje

[23] Također ističem da Direktiva 2003/96 ne uređuje pitanje na koji način treba biti izveden dokaz o uporabi energenata u svrhe na temelju kojih nastaje pravo na oslobođenje. Nasuprot tomu, kao što i proizlazi iz njezina članka 14. stavka 1., ta direktiva državama članicama povjerava utvrđivanje uvjeta za oslobođenje predviđenih u toj odredbi, kako bi osigurale pravilnu i dosljednu primjenu tih oslobođenja te spriječile utaje, izbjegavanja ili zlouporabe (vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 2016., Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, t. 57.)).

[24] Vidjeti presudu od 12. lipnja 2018., Louboutin i Christian Louboutin (C-163/16, EU:C:2018:423, t. 20. i navedena sudska praksa).

[25] Vidjeti analogijom presudu Vakarų Baltijos laivų statykla (t. 29. i 30.), o primjeni oslobođenja previđenog člankom 14. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2003/96 na plovidbe koje *izravno* ne služe pružanju usluge uz naknadu.

[26] Vidjeti analizu u točki 66. ovog mišljenja.

[27] Na primjer, čini mi se da je teško osporiti da se različiti postupci proizvodnje električne energije u vjetroelektrani razlikuju od onih u nuklearnoj elektrani ili, kao u ovom slučaju, elektrani na lignit.

[28] Presuda Cristal Union (t. 23.)

43. Kao drugo, kad je riječ o strukturi Direktive 2003/96, valja podsjetiti na to da, s obzirom na to da je oporezivanje energenata i električne energije načelno pravilo, njome se ne nastoje uvesti opća oslobođenja. Stoga, budući da se u članku 14. stavku 1. Direktive 2003/96 taksativno navode obvezna oslobođenja koja moraju provesti države članice u okviru oporezivanja energenata i električne energije, ta se odredba ne može tumačiti široko a da se usklađeno oporezivanje ne liši svakog korisnog učinka [29].

44. Sud je isto tako odlučio da iz strukture Direktive 2003/96 proizlazi da je, osim u dva posebna slučaja, odnosno ona predviđena člankom 14. stavkom 1. točkom (a) drugom rečenicom i člankom 21. stavkom 5. trećim podstavkom te direktive, obvezno izuzeće energenata koji se koriste za proizvodnju električne energije propisano u članku 14. stavku 1. točki (a) prvoj rečenici navedene direktive bezuvjetna obveza država članica [30]. To podrazumijeva da na primjenu tog oslobođenja ne mogu utjecati fakultativne odredbe iste direktive, kao što je druga rečenica iz njezina članka 21. stavka 3.

45. Slijedom toga, iako sporno oslobođenje treba usko tumačiti, s obzirom na to da se električna energija troši za proizvodnju električne energije ili za održavanje sposobnosti takve proizvodnje, to je oslobođenje bezuvjetno i treba ga provesti.

46. Kao treće, kad je riječ o ciljevima koji se nastoje postići Direktivom 2003/96, najprije valja podsjetiti na to da se tom direktivom, propisivanjem sustava usklađenog oporezivanja energenata i električne energije, želi postići dvostruki cilj, odnosno, s jedne strane, potaknuti dobro funkcioniranje unutarnjeg tržišta u energetskom sektoru, izbjegavanjem, među ostalim, narušavanja tržišnog natjecanja [31], i, s druge strane, promicati ciljeve politike zaštite okoliša [32].

47. S jedne strane, kad je riječ o prvom cilju, a osobito cilju izbjegavanja narušavanja tržišnog natjecanja, ističem da, kad energija korištena za to da elektrana proizvodi električnu energiju ne bi bila oslobođena od oporezivanja na temelju spornog oslobođenja, postojao bi rizik dvostrukog oporezivanja, s obzirom na to da bi se tako proizvedena električna energije, u skladu s člankom 1. te direktive, također oporezivala [33]. Stoga, taj cilj podrazumijeva da provedba spornog oslobođenja može dovesti do nejednakog postupanja između različitih subjekata proizvođača električne energije [34]. Naime, moguće proširenje područja primjene oslobođenja od poreza na električnu energiju za određenu vrstu proizvodnje električne energije zapravo bi moglo stavilo u nepovoljniji položaj proizvođače koji proizvode električnu energiju iz drugih oblika energenata, na koje bi se primjenjivalo eventualno dvostruko oporezivanje. Isto tako, rizik od diskriminacije među proizvođačima energije koja se proizvodi iz istog energenta postoji, zbog dvostrukog oporezivanja, kada ulazne sirovine nužne za proizvodnju, koje je potrebno preraditi, što podrazumijeva potrošnju električne energije, uvozi samo dio tih proizvođača.

48. S druge strane, kad je riječ o cilju koji se odnosi na zaštitu okoliša, nije sporno da proizvodnja električne energije iz lignita uključuje brojne obveze koje se nalažu pravilima o zaštiti okoliša, kojima se nastoji ostvariti što je moguće ekološki prihvatljivija upotreba energenata. Stoga se ne

[29] Presuda Cristal Union (t. 24. i 25. i navedena sudska praksa)

[30] Vidjeti presude Cristal Union (t. 27. i 28.) i UPM France (t. 53.).

[31] Presude Cristal Union (t. 29. i navedena sudska praksa) i Turbogás (t. 34.)

[32] Vidjeti presudu od 6. lipnja 2018., Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, t. 28. i navedenu sudsku praksu). Vidjeti i uvodnu izjavu 6. Direktive 2003/96.

[33] Vidjeti u tom smislu presudu Cristal Union (t. 31. i 33. i navedenu sudsku praksu).

[34] Vidjeti u tom smislu presudu Turbogás (t. 35. i 42.).

može isključiti mogućnost da sporno oslobođenje može utjecati na provedbu tih obveza ako one podrazumijevaju preradu energenta uz korištenje električne energije kako bi se omogućila proizvodnja ekološki prihvatljivije energije.

49. Sporne potrošnje valja ocijeniti upravo s obzirom na ta opća razmatranja.

50. S jedne strane, kad je riječ o električnoj energiji utrošenoj za vađenje lignita iz površinskog kopa, prije svega smatram da, iako je točno da je (konačni) cilj tog postupka proizvodnja električne energije, on se ipak ne može, s obzirom i na izraz „proizvodnja električne energije" u svakodnevnom jeziku, smatrati dijelom proizvodnje električne energije u smislu spornog oslobođenja. Naime, električna energija koja se koristi tijekom vađenja služi za proizvodnju sirovog lignita, koji je „energent" u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) Direktive 2003/96 [35]. Međutim, sporno oslobođenje od poreza primjenjuje se samo na proizvodnju električne energije, a ne „proizvodnju energenata" [36]. Osim toga, da je zakonodavac Unije tu vrstu potrošnje želio osloboditi od poreza na temelju spornog oslobođenja, to bi naznačio na izravniji način, primjerice izrazom „električna energija koja se koristi za proizvodnju energenta", kao što je to u biti učinio u okviru fakultativnog oslobođenja iz članka 21. stavka 3. druge rečenice Direktive. To je tumačenje u skladu i s uskim tumačenjem koje treba dati području primjene spornog oslobođenja. Osim toga, s obzirom na cilj izbjegavanja narušavanja tržišnog natjecanja, poželjno je razlikovati postupak vađenja energenta od proizvodnje električne energije. U protivnom bi moglo doći do nejednakog postupanja između poduzetnika koji upravljaju elektranama i koji vade lignit za proizvodnju električne energije te poduzetnika koji dobavljaju sirovi lignit od trećih osoba kako bi proizveli električnu energiju, i to zbog različitih poreznih opterećenja [37].

51. Na temelju tog rasuđivanja, proizvodnja sirovog lignita trebala bi prestati u fazi njegova skladištenja u spremnicima površinskih kopova. Slijedom toga, na svaku potrošnju električne energije prije te faze koja je povezana s radom vodenih crpki za smanjenje razine podzemne vode, s radom velikih strojeva poput bagera vedričara koji iskapaju lignit i jalovinu te bagera odlagača koji neki drugi dio površinskog kopa ponovno pune jalovinom, kao i s osvjetljenjem površinskog kopa, ne bi se trebalo primjenjivati sporno oslobođenje.

52. Prema mojem mišljenju, taj se zaključak ne može pobiti s obzirom na činjenična razmatranja koja je iznio RWE Power kako bi dokazao neodvojivu povezanost između elektrana na lignit i površinskih kopova. Iako je vjerojatno da se elektrana na lignit može upotrebljavati samo na mjestima na kojima se lignit može koristiti kao izvor energije, s obzirom na to da se lignit ne isporučuje na velike udaljenosti i da se lignit potreban za izgaranje ne može kupiti na tržištu [38], to utvrđenje nije dovoljno da bi se vađenje lignita smatralo neodvojivim dijelom postupka pretvorbe lignita u električnu energiju. Iako takve tvrdnje mogu ići u korist proširenju spornog oslobođenja osobito u pogledu tržišta proizvodnje energije iz lignita, to se oslobođenje ne može potkrijepiti tekstom Direktive 2003/96 koji je općenitiji i u kojem se ne uzimaju u obzir posebnosti tržišta energije iz lignita.

[35] Vidjeti članak 2. stavak 1. točku (b) Direktive 2003/96, koji se odnosi na oznaku NACE, 2702, koja odgovara, među ostalim, „mrk[om] ugljen[u], neovisno je li aglomerirani ili ne, osim gagata" i Napomene s objašnjenjem Kombinirane nomenklature Europske unije (SL 2015., C 76, str. 1.), o tarifnom broju 2702.

[36] Pojam „proizvodnja" može obuhvaćati, po potrebi, i „ekstrakciju" (vidjeti u tom smislu članak 21. stavak 2. Direktive 2003/96). Vidjeti u istom smislu uvodnu izjavu 25. Direktive 2014/25/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. veljače 2014. o nabavi subjekata koji djeluju u sektoru vodnog gospodarstva, energetskom i prometnom sektoru te sektoru poštanskih usluga i stavljanju izvan snage Direktive 2004/17/EZ (SL 2014., L 94, str. 243.).

[37] Vidjeti u tom smislu presudu Turbogás (t. 42.).

[38] Ta neodvojiva povezanost između vađenja i proizvodnje električne energije proizlazi iz nepostojanja njemačkog ili međunarodnog tržišta za isporuku lignita.

53. S druge strane, kad je riječ o električnoj energiji koja se koristi u daljnjoj preradi lignita u elektranama, smatram da od trenutka u kojem se lignit, u svojem sirovom obliku, kvalificira kao „energent”, električna energija utrošena u okviru svakog postupka koji se odvija u istom poslovnom prostoru ili barem u sporednim i pomoćnim postrojenjima, u svrhu daljnje pretvorbe i prerade lignita u elektranama, treba biti oslobođena od poreza na električnu energiju jer te prerade više ne pridonose proizvodnji „energenta”, nego izravno proizvodnji električne energije [39].

54. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri jesu li ti postupci stvarno potrebni i neophodni ovisno o vrsti elektrane na lignit. [40] U tom pogledu, RWE Power upravljao je elektranama u kojima su se upotrebljavale tri vrste kotlova za koje je bio potreban lignit obrađen na različite načine, a to su „kotlovi s rešetkastim ložištem”, „kotlovi s izgaranjem u fluidiziranom sloju” i „kotlove u kojima sagorijeva mljeveni ugljen i za čiji je rad bio potreban lignit u prahu”. Nije sporno da je, osim prve vrste (kotlovi s rešetkastim ložištem), koja je zastarjela, ta daljnja prerada lignita u kotlovima s izgaranjem u fluidiziranom sloju i u kotlovima u kojima sagorijeva mljeveni ugljen, neophodna kako bi se ispunile obveze iz propisa u području industrije i zaštite okoliša. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri odgovaraju li stvarno prethodno navedene prerade propisanim zahtjevima i predmetnim kotlovima. S tim u vezi, eventualne praktične poteškoće koje podrazumijeva potreba identificiranja dijela električne energije koja se upotrebljava za preradu lignita u odnosu na onu koja se upotrebljava u druge svrhe ni u kojem slučaju ne može osloboditi države članice njihove obveze bezuvjetnog oslobođenja od oporezivanja energije koja se koristi za proizvodnju električne energije, u skladu sa spornim oslobođenjem [41].

55. Iz prethodno navedenog proizlazi da se sporno oslobođenje može primijeniti na postupke kao što su lomljenje, odvajanje stranih sastojaka i usitnjavanje ako su ti postupci neophodni za i odnose se isključivo na korištenje lignita u posebnim kotlovima elektrane u svrhu proizvodnje električne energije.

56. Naposljetku, podredno, smatram da se to tumačenje ne može dovesti u pitanje odredbama članka 21. stavka 3. druge rečenice Direktive 2003/96, na temelju kojih sud koji je uputio zahtjev traži od Suda da tumači sporno oslobođenje.

57. Podsjećam na to da se, u skladu s člankom 21. stavkom 3. prvom rečenicom Direktive 2003/96, potrošnja energenata na poslovnom prostoru nekog poduzeća za proizvodnju energenata ne smatra oporezivim događajem kojim nastaje obveza plaćanja poreza na energente ako se potrošnja sastoji od energenata koji su proizvedeni unutar poslovnoga prostora poduzeća. Drugom rečenicom iz istog stavka, na koju konkretno upućuje sud koji je uputio zahtjev, određuje se, među ostalim, da države članice *mogu* smatrati i potrošnju električne energije koja nije proizvedena unutar poslovnoga prostora poduzeća koje proizvodi energente te potrošnju električne energije unutar poslovnog prostora za proizvodnju goriva koja se koriste za proizvodnju električne energije, kao oporezivi događaj.

58. S jedne strane, najprije valja podsjetiti na to da se navedenom odredbom dodjeljuje mogućnost državama članicama. Prema tome, riječ je o fakultativnoj iznimci od obveze obračuna poreza, koju njemački zakonodavac nije iskoristio. Stoga fakultativni režim ne može biti odlučujući element za utvrđivanje dosega obveznih oslobođenja, kao što je sporno oslobođenje. Naime, budući da se njime državama članicama nalaže bezuvjetna obveza oslobađanja od poreza

[39] Vidjeti u tom smislu presudu Petrotel-Lukoil (t. 34.).

[40] Vidjeti analogijom presudu Vakarų Baltijos laivų statykla (t. 35. i 36.).

[41] Vidjeti analogijom presudu Cristal Union (t. 45.).

energenata koji se koriste za proizvodnju električne energije, fakultativni režim, kao što je onaj predviđen člankom 21. stavkom 3. drugom rečenicom Direktive 2003/96, može imati samo rezidualni karakter [42].

59. S druge strane, pod pretpostavkom da se različite aktivnosti društva RWE Power odvijaju „unutar poslovnog prostora" u smislu članka 21., što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, smatram da korištenje električne energije unutar prostora površinskog kopa u svrhu vađenja lignita može biti obuhvaćeno područjem primjene članka 21. stavka 3. prvog dijela druge rečenice te direktive. Stoga države članice mogu smatrati da „potrošnja električne energije koja nije proizvedena unutar poslovnoga prostora nekog poduzeća za proizvodnju energenata" nije oporezivi događaj. To je tumačenje u skladu s pristupom koji se zagovara u pogledu vađenja lignita, s obzirom na to da fakultativno oslobođenje predviđeno člankom 21. stavkom 3. drugom rečenicom Direktive 2003/96 ne bi imalo smisla ni svrhe kad bi isto oslobođenje već bilo obvezno na temelju članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice te direktive.

60. Stoga predlažem da se na prvo prethodno pitanje odgovori da sporno oslobođenje, koje se odnosi na „električnu energiju koja se koristi za proizvodnju električne energije", treba tumačiti na način da to oslobođenje od poreza obuhvaća samo električnu energiju koja se koristi u postupcima koji su neophodni za postupak proizvodnje električne energije i izravno mu pridonose, što stoga isključuje postupak vađenja energenta, ali uključuje postupke u istom postrojenju ili barem u sporednim i pomoćnim postrojenjima koji se isključivo odnose na daljnju pretvorbu i preradu energenata za opskrbu elektrana.

C. Drugo prethodno pitanje

61. Svojim drugim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li se članak 14. stavak 1. točka (a) prva rečenica Direktive 2003/96, u vezi s člankom 21. stavkom 3. trećom rečenicom, tumačiti na način da oslobođenje od poreza na „električnu energiju koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije" obuhvaća i električnu energiju za rad postrojenjâ za skladištenje i prijevoznih sredstava potrebnih za neprekidan rad elektrana.

62. Prema mišljenju Hauptzollamta, na to drugo prethodno pitanje također treba odgovoriti niječno jer se korištenje električne energije za rad postrojenjâ za skladištenje i prijevoznih sredstava ne može osloboditi od poreza, s obzirom na to da je oslobođenje „za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije" samo proširenje oslobođenja „električne energije koja se koristi za proizvodnju električne energije" i stoga se može odnositi samo na postupke u kojima je korištenje električne energije također oslobođeno od poreza zbog toga što se ona koristi za proizvodnju električne energije.

63. Suprotno tomu, RWE Power smatra da na to pitanje treba odgovoriti potvrdno, osobito zbog toga što upućivanje na „održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije" označava to da električna energija koja je oslobođena od poreza prekoračuje okvir postupka pretvorbe energije i obuhvaća električnu energiju koja se koristi prije ili nakon tog postupka.

64. Komisija pak smatra da usluge skladištenja i prijevoza lignita nisu dio postupka proizvodnje električne energije u užem smislu tog pojma te ih stoga treba isključiti iz spornog oslobođenja.

[42] Vidjeti po analogiji presudu Cristal Union (t. 41. do 43.).

65. Zbog sljedećih razloga zagovaram razrađeniji pristup u skladu s kojim je moguće priznati da se na električnu energiju koja se koristi za prijevoz lignita prema elektranama i njegovo skladištenje u tim elektranama može primijeniti sporno oslobođenje ako se dokaže da su ti postupci izravno povezani s održavanjem sposobnosti proizvodnje predmetne elektrane i neophodni za to održavanje.

66. Najprije ističem da razlikovanje između dvaju slučajeva spornog oslobođenja, odnosno električne energije koja se koristi „za proizvodnju električne energije", s jedne strane, i one koja se koristi „za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije", s druge strane, upućuje na to da se aktivnosti obuhvaćene *održavanjem sposobnosti* ne podudaraju s aktivnostima obuhvaćenima *proizvodnjom*. To podrazumijeva da, suprotno onomu što u biti tvrdi Hauptzollamt, električna energija koja je oslobođena od poreza na temelju drugog slučaja ne treba (nužno) biti dio postupka pretvorbe energije, tako da se i električna energija koja se koristi prije ili nakon pretvorbe energije može osloboditi od poreza ako služi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije.

67. Nadalje, to je tumačenje potkrijepljeno nastankom Direktive 2003/96. Naime, Komisija je u prvotnom prijedlogu samo predvidjela oslobođenje od poreza za „energente koji se koriste za proizvodnju električne energije i toplinu koja se stvara tijekom te proizvodnje"[43], što u biti odgovara prvom slučaju spornog oslobođenja. Međutim, Vijeće je drugi slučaj tog oslobođenja uvelo u tekst Direktive tek u kasnijoj fazi njezina donošenja. Kako bi taj dodatak imao smisla i kako ga se ne bi smatralo pleonazmom, iz toga valja zaključiti da su autori Direktive nužno željeli utvrditi novi razlog za oslobođenje koji prekoračuje onaj iz Komisijina prijedloga.

68. Osim toga, valja ponoviti da, kao i u prvom slučaju, oslobođenje predviđeno u drugom slučaju treba usko tumačiti. U tom smislu, primjenu tog oslobođenja valja dopustiti samo ako se stvarno dokaže da postoji izravna povezanost između nastavka proizvodnje i utrošene električne energije.

69. U ovom slučaju, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se rad elektrana društva RWE Power temeljio na neprekidnoj proizvodnji električne energije. Naime, nije sporno da je RWE Power, kako bi osigurao neprekidnu proizvodnju električne energije, predvidio tri spremnika različitih veličina i funkcija iz kojih se lignit postupno dodavao u kotlove u elektranama. Konkretnije, lignit se najprije skladištio u određenom površinskom kopu u spremniku zapremnine dovoljne za rad elektrane do šest dana, a odande se dopremao u spremnike u elektranama koji su imali zapremninu dovoljnu za rad elektrane od jednog do dva dana. Čini se da se na temelju tog činjeničnog opisa, za koji je jedini nadležan sud koji je uputio zahtjev, postupcima skladištenja i prijevoza nastojala osigurati neprekidna proizvodnja električne energije i održavanje te sposobnosti. Međutim, kako se ne bi oduzeo smisao izrazu „električna energija koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije", smatram da ti postupci zaista trebaju biti obuhvaćeni spornim oslobođenjem od poreza.

70. Prema mojem mišljenju, taj se zaključak ne može pobiti odredbama članka 21. stavka 3. treće rečenice Direktive 2003/96, kojima se predviđa da, kad se energenti troše za potrebe koje nisu u vezi s proizvodnjom energenta, a pogotovo ako se koriste za pogon vozila, to se smatra oporezivim slučajem koji je razlogom naplate poreza. Naime, prije svega, ta se odredba odnosi na „potrošnju energenata" u svrhe koje nisu povezane s proizvodnjom energenata, kao što je primjerice prijevoz osoblja do radnih mjesta u poslovnom prostoru poduzetnika RWE Power. Međutim, u ovom se slučaju cjelokupna predmetna potrošnja odnosi na potrošnju električne

[43] Vidjeti članak 13. stavak 1. točku (b) Komisijina prijedloga.

energije i, osim potrošnje povezane s vađenjem lignita, ne služi za proizvodnju energenata, nego električne energije. U svakom slučaju, iz njezina položaja u strukturi Direktive 2003/96 proizlazi da se trećom rečenicom navedene odredbe trebaju ograničiti samo oslobođenja od poreza navedena u prvoj i drugoj rečenici te odredbe [44].

71. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da se na drugo prethodno pitanje odgovori da sporno oslobođenje, koje se odnosi na „električnu energiju koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije", treba tumačiti na način da obuhvaća samo električnu energiju koja se koristi u postupcima koji su neophodni za postupak održavanja sposobnosti proizvodnje električne energije i izravno mu pridonose, što može uključivati postupke kojima se energenti skladište ili prevoze prema elektranama.

V. Zaključak

72. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 14. stavak 1. točku (a) prvu rečenicu Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije, koji se odnosi na „električnu energiju koja se koristi za proizvodnju električne energije",

   treba tumačiti na način da:

   to oslobođenje od poreza obuhvaća samo električnu energiju koja se koristi u postupcima koji su neophodni za postupak proizvodnje električne energije i izravno mu pridonose, što stoga isključuje postupak vađenja energenta, ali uključuje postupke u istom postrojenju ili barem u sporednim i pomoćnim postrojenjima koji se isključivo odnose na daljnju pretvorbu i preradu energenata za opskrbu elektrana.

2. Članak 14. stavak 1. točku (a) prvu rečenicu Direktive 2003/96, koji se odnosi na „električnu energiju koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije",

   treba tumačiti na način da:

   to oslobođenje od poreza obuhvaća samo električnu energiju koja se koristi u postupcima koji su neophodni za postupak održavanja sposobnosti proizvodnje električne energije i izravno mu pridonose, što može uključivati postupke kojima se energenti skladište ili prevoze prema elektranama.

[44] Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunara u predmetu Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:422, t. 27.).