Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 7. novembra 2019*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny – Smernica 2003/96/ES – Článok 21 ods. 3 – Neexistencia zdaniteľnej udalosti – Spotreba energetických výrobkov v areáli podniku vyrábajúceho také výrobky – Článok 2 ods. 3 – Povinnosť dosiahnuť zaradenie energetických výrobkov na účely stanovenia spotrebnej dane – Daňové sadzby uplatniteľné na uvedené výrobky – Zásada proporcionality“

Vo veci C-68/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko) z 21. decembra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 2. februára 2018, ktorý súvisí s konaním:

SC Petrotel-Lukoil SA

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan (spravodajca), sudcovia I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič a C. Lycourgos,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: R. Șereș, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. januára 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– SC Petrotel-Lukoil SA, v zastúpení: D.-D. Dascălu a A. M. Iordache, avocats,

– rumunská vláda, v zastúpení: C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu a L. Lițu, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a C. Perrin, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. mája 2019,

* Jazyk konania: rumunčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 3 a článku 21 ods. 3 smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny (Ú. v. EÚ L 283, 2003, s. 51; Mim. vyd. 09/001, 405).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou SC Petrotel-Lukoil SA (ďalej len „PLK“) na jednej strane a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Národná agentúra pre daňovú správu – Generálne riaditeľstvo pre správu veľkých platiteľov dane, Rumunsko) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národná agentúra pre daňovú správu – Generálne riaditeľstvo pre riešenie právnych sporov, Rumunsko) na druhej strane vo veci daňového výmeru týkajúceho sa najmä zdanenia energetických výrobkov spotrebovaných v zariadeniach spoločnosti PLK spotrebnou daňou.

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenia 2 až 7, 9, 11, 12 a 24 smernice 2003/96 uvádzajú:

„(2) neexistencia ustanovení spoločenstva, ktoré by ukladali minimálne sadzby zdanenia na elektrinu a energetické výrobky iné, ako sú minerálne oleje, môže negatívne ovplyvniť náležité fungovanie vnútorného trhu;

(3) náležité fungovanie vnútorného trhu a dosiahnutie cieľov ostatných politík spoločenstva si vyžaduje stanovenie minimálnych úrovn[í] zdaňovania na úrovni spoločenstva pre väčšinu energetických výrobkov, vrátane elektriny, zemného plynu a uhlia;

(4) značné rozdiely vo vnútroštátnych úrovniach energetickej dane uplatňovanej členskými štátmi by sa mohli ukázať ako škodlivé pre náležité fungovanie vnútorného trhu;

(5) stanovenie primeraných minimálnych úrovní zdaňovania môže umožniť zníženie rozdielov vo vnútroštátnych úrovniach zdaňovania;

(6) v súlade s článkom 6 [ES] požiadavky ochrany životného prostredia sa musia integrovať do vymedzenia a vykonávania ostatných politík spoločenstva;

(7) spoločenstvo ako zmluvná strana Rámcového dohovoru Organizácie Spojených národov o klimatickej zmene ratifikovalo Kjótsky protokol; zdaňovanie energetických výrobkov, prípadne elektriny, je jedným z nástrojov, ktoré sú k dispozícii na dosahovanie cieľov Kjótskeho protokolu;

…

(9) členským štátom by sa mala poskytnúť pružnosť potrebná na vymedzenie a vykonávanie politík prispôsobených ich vnútroštátnym podmienkam;

…

(11) daňové opatrenia učinené v súvislosti s vykonávaním tohto právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny sú záležitosťou, o ktorej rozhodujú jednotlivé členské štáty; v tomto ohľade sa členské štáty môžu rozhodnúť nezvýšiť celkové daňové zaťaženie, ak usúdia, že vykonávanie takejto zásady daňovej neutrality by mohlo prispieť k reštrukturalizácii a modernizácii ich daňových sústav podporením správania vedúceho k vyššej ochrane životného prostredia a k zvýšenému využitiu práce;

(12) ceny energie sú kľúčovým prvkom politík spoločenstva v oblasti energie, dopravy a životného prostredia;

…

(24) členským štátom by sa malo dovoliť uplatňovať určité iné oslobodenia od daní alebo daňové úľavy tam, kde to nebude poškodzovať náležité fungovanie vnútorného trhu a nebude to mať za následok deformácie hospodárskej súťaže.“

4 Článok 2 ods. 1 až 3 tejto smernice stanovuje:

„1. Na účely tejto smernice sa termín ‚energetické výrobky‘ uplatňuje na výrobky:

…

b) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;

…

2. Táto smernica sa uplatňuje tiež na elektrinu, na ktorú sa vzťahuje číselný znak KN 2716.

3. Energetické výrobky určené na používanie, ponúkané na predaj alebo používané ako [vykurovacie palivo alebo – *neoficiálny preklad*] motorové palivo iné ako tie, pre ktoré je úroveň zdaňovania určená v tejto smernici, sa zdaňujú podľa používania pri sadzbe pre ekvivalentné vykurovacie palivo alebo motorové palivo.

…“

5 Článok 14 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Okrem všeobecných ustanovení stanovených v smernici [Rady] 92/12/EHS [z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), zmenenej smernicou 2000/47/ES z 20. júla 2000 (Ú. v. ES L 193, 2000, s. 73; Mim. vyd. 02/010, s. 186)] o používaní zdaniteľných výrobkov, ktoré sú oslobodené od daní a bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, členské štáty oslobodzujú od daní na základe podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správneho a spravodlivého uplatňovania takýchto oslobodení od daní a zabránenia krátenia daní, daňových únikov a zneužívania:

a) energetické výrobky a elektrinu používanú na výrobu elektriny a elektrinu používanú na udržiavanie schopnosti vyrábať elektrinu. Členské štáty môžu však z dôvodov environmentálnej politiky tieto výrobky zdaňovať bez toho, aby museli dodržiavať minimálne úrovne zdaňovania stanovené v tejto smernici. V takomto prípade zdaňovanie týchto výrobkov sa neberie do úvahy na účely splnenia minimálnej úrovne zdaňovania elektriny stanovenej v článku 10;

…“

6 Podľa článku 21 tej istej smernice:

„1. Okrem všeobecných ustanovení vymedzujúcich zdaniteľnú udalosť a ustanovení pre platbu stanovených v smernici 92/12/EHS daň z energetických výrobkov vzniká tiež pri objavení sa zdaniteľných udalostí spomenutých v článku 2 ods. 3.

…

3. Spotreba energetických výrobkov v rámci areálu podniku vyrábajúceho energetické výrobky sa nepovažuje za zdaniteľnú udalosť, ktorá je dôvodom na zdaňovanie, ak spotreba pozostáva z energetických výrobkov vyrábaných v areáli podniku. Členské štáty tiež môžu považovať spotrebu elektrickej energie a ostatných energetických výrobkov, ktoré sa nevyrábajú v areáli takéhoto podniku a spotrebu energetických výrobkov a elektriny v areáli podniku vyrábajúceho palivá používané na výrobu elektriny za takú, ktorá nie je dôvodom vzniku zdaňovacej udalosti. Ak je spotreba určená na účely, ktoré sa netýkajú výroby energetických výrobkov a najmä na pohon vozidiel, považuje sa za zdaniteľnú udalosť, ktorá je dôvodom na zdaňovanie.

…

5. Na účely uplatňovania článkov 5 a 6 smernice 92/12/EHS elektrina a zemný plyn podliehajú zdaňovaniu a sú zdaniteľné v čase dodávky distribútorom alebo ďalším distribútorom. …

…

Subjekt vyrábajúci elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu sa považuje za distribútora. Napriek článku 14 ods. 1 písm. a) členské štáty môžu oslobodiť od daní malých výrobcov elektriny za podmienky, že zdaňujú energetické výrobky používané na výrobu uvedenej elektriny.

…“

Rumunské právo

7 Článok 175 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 - Daňový zákonník) z 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003) v znení účinnom do 31. marca 2010 stanovoval:

„1. Na účely tejto hlavy ‚energetickými výrobkami‘ sú:

…

b) výrobky, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;

…

3. Energetickými výrobkami podliehajúcimi spotrebnej dani sú:

…

c) plynový olej, na ktorý sa vzťahujú číselné znaky KN 2710 19 41 až 2710 19 49;

…

g) vykurovací olej, na ktorý sa vzťahujú číselné znaky KN 2710 19 61 až 2710 19 69.

…

4. Iné energetické výrobky, než sú tie uvedené v odseku 3, podliehajú spotrebnej dani, ak sú určené na používanie, ponúkané na predaj alebo používané ako vykurovacie alebo motorové palivo. Spotrebná daň sa určí v závislosti od určenia sadzbou pre ekvivalentné vykurovacie alebo motorové palivo.

…

7. Spotreba energetických výrobkov v rámci miesta výroby energetických výrobkov nie je uvoľnením na spotrebu, ak k nej dochádza na výrobné účely. Ak je táto spotreba určená na iné než výrobné účely a najmä na pohon vozidiel, považuje sa za uvoľnenú na spotrebu.“

8 Podmienky uplatňovania tohto zákona, ktoré boli schválené rozhodnutím vlády č. 44/2004, stanovovali, pokiaľ ide o článok 175 uvedeného zákona, toto:

„5.1. Energetické výrobky iné než výrobky uvedené v článku 175 ods. 3 zákona č. 571/2003 – Daňový zákonník, v znení neskorších zmien a doplnení, podliehajú spotrebnej dani v prípade, že:

a) výrobky sú vyrobené a určené na použitie ako vykurovacie alebo motorové palivo;

b) výrobky sa ponúkajú na predaj ako vykurovacie alebo motorové palivo;

c) výrobky sa používajú ako vykurovacie alebo motorové palivo.

2. Každý hospodársky subjekt, ktorý sa nachádza v jednej zo situácií uvedených v odseku 1, je pred výrobou, predajom alebo použitím energetických výrobkov povinný podať na Ministerstvo verejných financií – Komisiu poverenú vydávaním povolení na prevádzkovanie daňového skladu žiadosť o zatriedenie uvedených výrobkov na účely spotrebnej dane. K tejto žiadosti je potrebné priložiť správu o analýze uvedeného výrobku vydanú schváleným laboratóriom, colné zaradenie výrobku podľa národného colného úradu a stanovisko Ministerstva hospodárstva a obchodu o rovnocennosti tohto výrobku s ekvivalentným výrobkom, pre ktorý je stanovená spotrebná daň.

…

4. Pre výrobky nachádzajúce sa v jednej zo situácií uvedených v článku 175 ods. 4, 5 a 6 zákona č. 571/2003 – Daňový zákonník v znení neskorších predpisov, v prípade ktorých hospodársky subjekt nedodržiava povinnosti stanovené v odsekoch 2 a 3, sa spotrebná daň rovná spotrebnej dani z olovnatého benzínu v prípade pohonných hmôt a prídavných látok, a spotrebnej dani z plynového oleja v prípade palív.“

9 Podľa článku 206[16] zákona č. 571/2003 – Daňový zákonník v znení účinnom od 1. apríla 2010:

„1. Na účely tejto kapitoly ‚energetickými výrobkami‘ sú:

…

b) výrobky, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;

…

3. Energetickými výrobkami podliehajúcimi spotrebnej dani sú:

…

c) plynový olej, na ktorý sa vzťahujú číselné znaky KN 2710 19 41 až 2710 19 49;

…

g) vykurovací olej, na ktorý sa vzťahujú číselné znaky KN 2710 19 61 až 2710 19 69;

…

4. Iné energetické výrobky, než sú tie uvedené v odseku 3, podliehajú spotrebnej dani, ak sú určené na používanie, ponúkané na predaj alebo používané ako vykurovacie alebo motorové palivo. Spotrebná daň sa určí v závislosti od určenia sadzbou pre ekvivalentné vykurovacie alebo motorové palivo.

…

7. Spotreba energetických výrobkov v rámci miesta výroby energetických výrobkov sa nepovažuje za zdaniteľnú udalosť vzťahujúcu sa na spotrebnú daň, ak spotreba pozostáva z energetických výrobkov vyrábaných na tomto mieste výroby. Ak je táto spotreba určená na iné než výrobné účely a najmä na pohon vozidiel, považuje sa za zdaniteľnú udalosť vzťahujúcu sa na spotrebnú daň.“

10 V priebehu roka 2011 bol do článku 206^{16} zákona č. 571/2003 – Daňový zákonník, doplnený odsek [4^{1}]. Znie takto:

„Energetické výrobky stanovené v odseku 3 písm. g) alebo rovnocenné s nimi, ak sú určené na používanie, ponúkané na predaj alebo používané ako pohonné hmoty, s výnimkou tých, ktoré sa používajú ako pohonné hmoty pre plavbu, podliehajú rovnakej spotrebnej dani ako plynový olej.“

11 Podmienky uplatňovania uvedeného zákona znejú, pokiaľ ide o jeho článok 2061^{6}, takto:

„78. 1. …

2. Každý výrobok, iný než výrobky stanovené v článku 206^{16} ods. 3 Daňového zákonníka, podlieha spotrebnej dani, ak:

a) je výrobok vyrobený a určený na použitie ako vykurovacie alebo motorové palivo;

b) sa výrobok ponúka na predaj ako vykurovacie alebo motorové palivo;

c) sa výrobok používa ako vykurovacie alebo motorové palivo.

3. Každý hospodársky subjekt, ktorý sa nachádza v jednej zo situácií uvedených v odseku 2, je pred výrobou, predajom alebo použitím energetických výrobkov povinný podať na komisiu [poverenú vydávaním povolení na prevádzkovanie daňového skladu] žiadosť o zatriedenie uvedených výrobkov na účely spotrebnej dane. K tejto žiadosti je potrebné priložiť správu o analýze uvedeného výrobku vydanú schváleným laboratóriom, colné zaradenie výrobku podľa národného colného úradu, a stanovisko Ministerstva hospodárstva a obchodu o rovnocennosti tohto výrobku s ekvivalentným výrobkom, pre ktorý je stanovená spotrebná daň.

…

4. Pre výrobky nachádzajúce sa v jednej zo situácií uvedených v článku 206^{16} ods. 4, 5 a 6 Daňového zákonníka, v prípade ktorých hospodársky subjekt nedodržiava povinnosti stanovené v odseku 3, sa spotrebná daň rovná spotrebnej dani z olovnatého benzínu v prípade pohonných hmôt a prídavných látok, a spotrebnej dani z plynového oleja v prípade vykurovacích palív.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Činnosť spoločnosti PLK spočíva vo výrobe energetických výrobkov, najmä rôznych druhov motorového paliva, na základe viacerých povolení na prevádzkovanie daňového skladu, ktoré jej umožňujú v režime pozastavenia spotrebnej dane prijímať, vyrábať, spracovávať, skladovať a odosielať niektoré z týchto výrobkov. V rámci týchto činností PLK vyrába aj vykurovací olej 40/42S a polospracovaný vykurovací olej.

13 Transakcie, ktoré uskutočnila PLK v období od 1. januára 2009 do 31. decembra 2011 boli predmetom daňovej kontroly.

14 Konštatovalo sa najmä, že PLK spotrebovala vykurovací olej 40/42S a polospracovaný vykurovací olej ako vykurovacie palivo do svojich technologických zariadení, ako aj do svojej vlastnej tepelnej elektrárne, aby získala vodnú paru potrebnú na výrobu tepelnej a elektrickej energie.

15 Orgány daňovej kontroly tiež poznamenali, že pokiaľ ide o polospracovaný vykurovací olej, PLK nikdy nepožiadala o stanovisko o rovnocennosti s ekvivalentným výrobkom na účely určenia príslušnej spotrebnej dane.

16 V dôsledku toho bol 18. decembra 2014 vydaný daňový výmer na účely zaplatenia dodatočných spotrebných daní, ktoré sa týkali najmä dodávky vykurovacieho oleja 40/42S a polospracovaného vykurovacieho oleja na internú spotrebu v tepelnej elektrárni žalobkyne vo veci samej. Na účely výpočtu týchto spotrebných daní pri neexistencii rozhodnutia o rovnocennosti polospracovaného vykurovacieho oleja s iným energetickým výrobkom uplatnili orgány daňovej kontroly sadzbu spotrebnej dane uplatňovanú na plynový olej.

17 Námietka, ktorú podala PLK proti tomuto daňovému výmeru, bola zamietnutá rozhodnutím Generálneho riaditeľstva pre riešenie právnych sporov z 11. novembra 2015. V tejto súvislosti sa neprihliadlo na skutočnosť, že po daňovej kontrole bol polospracovaný vykurovací olej rozhodnutím z 27. apríla 2015 považovaný za rovnocenný s vykurovacím olejom.

18 Dňa 5. januára 2016 PLK podala na vnútroštátny súd žalobu, ktorej predmetom je zrušenie tohto rozhodnutia, čiastočné zrušenie daňového výmeru z 18. decembra 2014 a uznanie jej práva na vrátenie určitých súm, ktoré neoprávnene zaplatila ako spotrebnú daň.

19 Podľa vnútroštátneho súdu závisí riešenie sporu vo veci samej, ktorý sa týka otázky existencie daňových povinností dotknutých v prejednávanej veci, a prípadne ich rozsahu, od výkladu práva Únie.

20 Na jednej strane totiž spor vo veci samej vyvoláva otázku týkajúcu sa výkladu článku 21 ods. 3 smernice 2003/96, ktorý stanovuje výnimku spočívajúcu v tom, že sa za zdaniteľnú udalosť nepovažuje spotreba energetických výrobkov v rámci areálu podniku vyrábajúceho energetické výrobky, pokiaľ boli samotné spotrebované výrobky vyrobené v tomto areáli podniku. Na druhej strane sú potrebné spresnenia, pokiaľ ide o mechanizmus stanovený v článku 2 ods. 3 tejto smernice týkajúci sa zdanenia energetických výrobkov, v prípade ktorých táto smernica nestanovuje nijakú osobitnú sadzbu. V tejto súvislosti treba určiť, či odmietnutie daňového orgánu zohľadniť neskoršie rozhodnutie o rovnocennosti polospracovaného vykurovacieho oleja s vykurovacím olejom, je v rozpore so zásadou proporcionality.

21 Za týchto podmienok Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bránia ustanovenia článku 21 ods. 3 smernice [2003/96] ustanoveniam článku 175 zákona č. 571/2003 – Daňový zákonník, účinným do 31. marca 2010 a … ustanoveniam článku 206[16] tohto zákona, účinným od 1. apríla 2010, ako aj právnym predpisom prijatým na ich vykonanie?

2. Bránia ustanovenia článku 2 ods. 3 smernice [2003/96] ustanoveniam článku 175 zákona č. 571/2003 – Daňový zákonník, účinným do 31. marca 2010 a … ustanoveniam článku 206[16] tohto zákona, účinným od 1. apríla 2010, ako aj právnym predpisom prijatým na ich vykonanie?

3. Bráni zásada proporcionality tomu, aby štát ponechal spotrebnú daň pôvodne vypočítanú pre výrobok ‚plynový olej', keď rozhoduje o odvolaní daňovníka/spoločnosti, pričom nezohľadní skutočnosť, že spoločnosť získala po vykonaní daňovej kontroly rozhodnutie o uznaní rovnocennosti výrobku ‚polospracovaný vykurovací olej' s výrobkom ‚vykurovací olej'?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

22 Svojou prvou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa má článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnym ustanoveniam alebo vnútroštátnej praxi, ktoré za takých okolností, o aké ide vo veci samej, upravujú zdanenie energetických výrobkov spotrebovaných v tepelnej elektrárni podniku, v ktorom boli tieto energetické výrobky vyrobené.

23 V tejto súvislosti treba poznamenať, že podľa článku 21 ods. 3 prvej vety tejto smernice sa spotreba energetických výrobkov v rámci areálu podniku vyrábajúceho energetické výrobky nepovažuje za zdaniteľnú udalosť, ak spotrebované energetické výrobky boli vyrobené v areáli podniku.

24 Treba však konštatovať, že článok 21 ods. 3 tretia veta uvedenej smernice spresňuje, že táto výnimka spočívajúca v tom, že nejde o zdaniteľnú udalosť, sa nemôže vzťahovať na spotrebu energetických výrobkov určenú na účely, ktoré sa netýkajú výroby energetických výrobkov.

25 Na účely posúdenia, či spotreba energetických výrobkov v tepelnej elektrárni podniku, ktorý ich vyrobil vo svojich priestoroch, môže spadať pod výnimku stanovenú v článku 21 ods. 3 prvej vete smernice 2003/96, treba vychádzať z účelu takej spotreby (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. júna 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, bod 32).

26 Treba po prvé uviesť, že spotreba energetických výrobkov za takých okolností, o aké ide vo veci samej, nemôže viesť k uplatneniu výnimky spočívajúcej v tom, že nejde o zdaniteľnú udalosť pre tie z týchto výrobkov, ktoré sa použili na vytvorenie energie, ktorá sama osebe nie je určená na výrobu energetických výrobkov. Ako na pojednávaní uznala žalobkyňa vo veci samej, je to tak najmä v prípade použitia tepla vyprodukovaného v tepelnej elektrárni jej podniku na účely vykurovania jeho priestorov.

27 Po druhé, spotreba časti energetických výrobkov, ktorá je určená na výrobu energetických výrobkov vytvorením tepelnej energie v tepelnej elektrárni potrebnej v technologickom procese výroby uvedených výrobkov, patria do výnimky spočívajúcej v tom, že nejde o zdaniteľnú udalosť, stanovenej v článku 21 ods. 3 prvej vete uvedenej smernice.

28 Ako v tejto súvislosti uviedol generálny advokát v bode 23 svojich návrhov, je na jednej strane nepodstatné, že spotreba energetických výrobkov ako paliva sa uskutočňuje priamo v technologických zariadeniach na výrobu energetických výrobkov alebo v tepelnej elektrárni podniku na účely vytvorenia tepelnej energie, ktorá sa následne používa vo výrobnom procese, a na druhej strane, že sa takáto výroba energie uskutočňuje prostredníctvom vytvorenia medziproduktu, akým je vodná para.

29 V prvom rade, znenie článku 21 ods. 3 prvej vety smernice 2003/96 sa totiž netýka osobitného postupu, podľa ktorého by sa energetické výrobky mali spotrebovať v rámci podniku, v ktorom boli vyrobené, aby sa na ne mohla vzťahovať výnimka spočívajúca v tom, že nejde o zdaniteľnú udalosť.

30 Výklad uvedený v bode 28 tohto rozsudku je ďalej potvrdený všeobecnou štruktúrou článku 21 ods. 3 tejto smernice. Z negatívnej formulácie tretej vety tohto ustanovenia možno konkrétne vyvodiť, že cieľom tohto ustanovenia je len vylúčiť uplatnenie tejto výnimky na spotrebu energetických výrobkov bez akéhokoľvek vzťahu s výrobou energetických výrobkov. Z toho vyplýva, že spotreba energetických výrobkov nemôže byť iba z dôvodu spôsobu, akým sa uskutočňuje, zbavená nároku na uvedenú výnimku za predpokladu, že prispieva k technologickému procesu výroby energetických výrobkov.

31 Napokon výklad, ktorý by za takých okolností, o aké ide vo veci samej, vylučoval spotrebu energetických výrobkov za takých okolností, o aké ide vo veci samej, z uplatnenia článku 21 ods. 3 uvedenej smernice len z toho dôvodu, že k tejto spotrebe došlo v rámci tepelnej elektrárne dotknutého podniku, by bol v rozpore s cieľmi sledovanými tou istou smernicou.

32 Takýmto výkladom by totiž bola dotknutá výroba tepelnej energie v kogeneračných zariadeniach vo vzťahu k spotrebe energetických výrobkov ako paliva priamo v technologických zariadeniach na výrobu energetických výrobkov. Tento výklad by tak mohol ohroziť cieľ sledovaný smernicou 2003/96, tak ako je uvedený v odôvodneniach 6, 7, 11 a 12 tejto smernice, ktorým je podporiť ciele environmentálnej politiky, keďže kogenerácia ponúka významný potenciál úspor primárnej energie a produkuje menej emisií CO_2 za vyrobenú jednotku než oddelená výroba tepla a elektriny (pozri analogicky rozsudok zo 7. marca 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, body 34 až 37).

33 Po tretie sa na časť energetických výrobkov spotrebovaných v tepelnej elektrárni na účely výroby elektriny nevzťahuje výnimka spočívajúca v tom, že nejde o zdaniteľnú udalosť, ktorá je uvedená v článku 21 ods. 3 prvej vete tejto smernice. Toto konštatovanie však nemá vplyv na oslobodenie od dane stanovené v článku 14 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice pre energetické výrobky používané na výrobu elektriny.

34 Podľa článku 2 ods. 2 smernice 2003/96 je totiž elektrina predmetom harmonizovaného systému zdanenia zavedeného touto smernicou. Z toho vyplýva, ako uviedol generálny advokát v bode 30 svojich návrhov, že hoci na účely uplatnenia tohto režimu za takých okolností, o aké ide vo veci samej, nie je potrebné zohľadniť výrobu tepelnej energie potrebnej pre technologický proces výroby energetických výrobkov v rámci dotknutej tepelnej elektrárne, nemôže to tak byť v prípade výroby elektriny v tejto elektrárni. Pokiaľ teda ide o energetické výrobky používané na výrobu elektrickej energie, treba dospieť k záveru, že účelom ich spotreby je výroba tejto elektriny.

35 Na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, sa nemožno domnievať, že článok 21 ods. 3 prvá veta uvedenej smernice sa vzťahuje aj na energetické výrobky používané na výrobu elektriny, ako aj na takto vyrobenú elektrinu, ktorá sa využíva v procese výroby energetických výrobkov v priestoroch podniku.

36 Takýto výklad, ktorý by rozšíril rozsah výnimky spočívajúcej v tom, že nejde o zdaniteľnú udalosť, stanovenej v tomto ustanovení, by mohol narušiť koherentnosť režimu zdaňovania zavedeného tou istou smernicou.

37 Na úvod treba pripomenúť, že ustanovenie o výnimke, akým je článok 21 ods. 3 prvá veta smernice 2003/96, zo systému zdaňovania, sa musí vykladať reštriktívne (pozri analogicky rozsudok z 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, bod 39). Treba konštatovať, že znenie tohto ustanovenia sa výslovne netýka spotreby elektrickej energie vyrobenej v rámci podniku vyrábajúceho energetické výrobky na účely výroby takých výrobkov.

38 Takýto výklad by bol ďalej v rozpore so všeobecnou systematikou tejto smernice. Súdny dvor už totiž na jednej strane rozhodol, že každý subjekt, najmä taký, o aký ide vo veci samej, vyrábajúci elektrinu pre vlastnú spotrebu sa má bez ohľadu na jej množstvo a na ekonomickú činnosť, ktorú vykonáva ako hlavnú činnosť, považovať v zmysle článku 21 ods. 5 tretieho pododseku uvedenej smernice za distribútora (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. júna 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, bod 38). Na účely harmonizovaného režimu zdanenia zavedeného touto smernicou teda nie je potrebné odhliadnuť od výroby elektrickej energie, ktorú pre vlastnú spotrebu uskutočňuje taký podnik, o aký ide vo veci samej, ktorý teda spadá pod pojem „distribútor“ v zmysle tohto ustanovenia.

39 Na druhej strane z článku 21 ods. 3 druhej vety uvedenej smernice vyplýva, že členské štáty môžu považovať najmä spotrebu elektriny na účely výroby energetických výrobkov za udalosť, ktorá nepredstavuje zdaniteľnú udalosť.

40 Výklad, ktorý by viedol k tomu, že na elektrinu vyrobenú a používanú na výrobu energetických výrobkov by sa automaticky vzťahovala výnimka spočívajúca v tom, že nejde o zdaniteľnú udalosť, stanovená v článku 21 ods. 3 prvej vete tej istej smernice, by mal za podmienok, o aké ide vo veci samej, za následok, že by takáto možnosť bola zbavená potrebného účinku.

41 Taký výklad by napokon mohol ohroziť dosiahnutie cieľov uvedených v smernici 2003/96. Súdny dvor už totiž rozhodol, že cieľom článku 21 ods. 5 tretieho pododseku tejto smernice je vyplniť medzeru, ktorá by sa mohla objaviť v rámci harmonizovaného režimu zdanenia vytvoreného uvedenou smernicou, a vyhnúť sa tomu, aby elektrina vyrobená subjektom na vlastné použitie nebola predmetom harmonizovaného režimu zdanenia zavedeného touto smernicou (rozsudok z 27. júna 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, body 31 až 33).

42 Toto ustanovenie tým, že predchádza rozdielnemu zaobchádzaniu so subjektmi, ktoré ako vo veci samej vyrábajú elektrinu, ktorú potrebujú, a subjektmi, ktoré využívajú zásobovanie tretími osobami na účely výroby ich energetických výrobkov, prispieva k dosiahnutiu cieľov smernice 2003/96, keďže táto smernica tým, že stanovuje harmonizovaný režim zdanenia pre energetické výrobky a elektrinu, má za cieľ najmä, ako vyplýva z jej odôvodnení 2 až 5 a 24, podporovať riadne fungovanie vnútorného trhu v odvetví energetiky tým, že sa zabráni hlavne narušeniam hospodárskej súťaže (rozsudok z 27. júna 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, bod 34 a citovaná judikatúra).

43 Prijatie extenzívneho výkladu článku 21 ods. 3 prvej vety tejto smernice, podľa ktorého sa výnimka spočívajúca v tom, že nejde o zdaniteľnú udalosť, uplatňuje na elektrinu vyrobenú v takom podniku, o aký ide vo veci samej, ktorá sa používa na výrobu energetických výrobkov, by viedlo k situácii, ktorej normotvorca Únie chcel zabrániť práve prostredníctvom článku 21 ods. 5 tretieho pododseku uvedenej smernice.

44 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že pokiaľ ide o elektrinu vyrobenú za takých okolností, o aké ide vo veci samej, treba na účely zachovania integrity harmonizovaného režimu zdanenia zavedeného smernicou 2003/96 uplatňovať ustanovenia tejto smernice, ktoré normotvorca Únie špecificky stanovil pre elektrinu.

45 Z toho vyplýva, že na spotrebu energetických výrobkov v tepelnej elektrárni na účely vytvorenia elektrickej energie sa nevzťahuje článok 21 ods. 3 uvedenej smernice, ale jej ustanovenia, ktoré sa týkajú výroby elektriny.

46 Konkrétne, ako bolo uvedené v bode 33 tohto rozsudku, na túto spotrebu sa musia v zásade vzťahovať ustanovenia článku 14 ods. 1 písm. a) prvej vety tej istej smernice, podľa ktorých sú energetické výrobky a elektrina používané na výrobu elektriny a elektrina používaná na udržiavanie schopnosti vyrábať elektrinu oslobodené od dane.

47 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že členské štáty musia toto ustanovenie uplatniť s výhradou možnosti, ktorá im je priznaná článkom 14 ods. 1 písm. a) druhou vetou smernice 2003/96, odchýliť sa od tohto režimu oslobodenia (rozsudok z 27. júna 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, bod 41). Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru však nevyplýva, že by Rumunsko využilo túto možnosť, čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

48 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať, že článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniam alebo vnútroštátnej praxi, ktoré stanovujú zdanenie energetických výrobkov spotrebovaných v tepelnej elektrárni podniku, v ktorom boli tieto výrobky vyrobené, za predpokladu, že táto spotreba je určená na výrobu energetických výrobkov spôsobom vytvárajúcim tepelnú energiu potrebnú na technologický proces výroby uvedených výrobkov. Týmto výkladom nie je v zásade dotknuté uplatnenie článku 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice na časť energetických výrobkov spotrebovaných na účely výroby elektriny.

Druhá a tretia otázka

49 Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 2 ods. 3 smernice 2003/96, ako aj zásada proporcionality, vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnym ustanoveniam alebo vnútroštátnej praxi, ktoré v prípade nepodania žiadosti príslušným daňovým orgánom na účely zatriedenia energetických výrobkov so zreteľom na spotrebnú daň, akými sú tie vo veci samej, ktorých úroveň zdanenia nebola touto smernicou stanovená, stanovujú uplatnenie a zachovanie sadzby spotrebnej dane stanovenej pre plynový olej, aj keď bolo neskôr získané rozhodnutie o zatriedení, ktoré tieto výrobky priraďuje k vykurovacím olejom.

50 Treba pripomenúť, že tak všeobecná štruktúra, ako aj cieľ uvedenej smernice vychádzajú zo zásady, že energetické výrobky sa zdaňujú podľa ich skutočného použitia, pričom treba najmä zohľadniť jasné rozlišovanie medzi motorovými palivami a vykurovacími palivami, na ktorom je tá istá smernica založená (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. júna 2016, SDC, C-418/14, EU:C:2016:400, bod 31 až 33, a z 13. júla 2017, Bookit, C-151/16, EU:C:2017:537, bod 42).

51 V tejto súvislosti článok 2 ods. 3 smernice 2003/96 stanovuje, že pokiaľ sú určené na používanie, ponúkané na predaj alebo používané ako vykurovacie palivo alebo motorové palivo, zdaňujú sa energetické výrobky iné ako tie, pre ktoré je úroveň zdaňovania určená v tejto smernici, podľa používania pri sadzbe pre ekvivalentné vykurovacie palivo alebo motorové palivo. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora „ekvivalentné vykurovacie palivo alebo motorové palivo“ v zmysle tohto ustanovenia sa musí určiť najprv v závislosti od toho, či sa predmetný výrobok používa ako vykurovacie palivo alebo ako motorové palivo, a potom zistiť, ktoré z motorových palív alebo vykurovacích palív uvedených v príslušnej tabuľke prílohy I uvedenej smernice je skutočnou náhradou tohto výrobku pri jeho používaní, alebo ak takáto náhrada neexistuje, ktorý výrobok je z hľadiska svojich vlastností a účelu najbližšie predmetnému výrobku (rozsudok z 3. apríla 2014, Kronos Titan a Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 a C-44/13, EU:C:2014:216, bod 37).

52 Keďže smernica 2003/96 nestanovuje konkrétny mechanizmus kontroly skutočného použitia energetických výrobkov, ani opatrenia určené na boj proti daňovým podvodom spojeným s používaním týchto výrobkov, stanovenie takýchto mechanizmov a takýchto opatrení v súlade s právom Únie prislúcha členským štátom. V tejto súvislosti z odôvodnenia 9 tejto smernice vyplýva,

že členské štáty majú voľnú úvahu pri vymedzení a vykonávaní politík prispôsobených ich vnútroštátnym podmienkam (pozri analogicky rozsudok z 2. júna 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, bod 23).

53 Miera voľnej úvahy priznaná členským štátom však nemôže spochybniť zásadu, podľa ktorej sa energetické výrobky zdaňujú v závislosti od ich skutočného použitia (pozri analogicky rozsudok z 13. júla 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, bod 44).

54 V rozpore s touto zásadou sú také ustanovenia alebo vnútroštátna prax, o aké ide vo veci samej, ktoré v prípade nepodania žiadosti príslušným daňovým orgánom na účely zatriedenia energetických výrobkov so zreteľom na spotrebné dane, stanovujú, že sa na tieto výrobky uplatní a zachová sadzba stanovená pre plynový olej, keďže tieto ustanovenia alebo táto prax môžu uvedené výrobky podrobiť zdaneniu nezodpovedajúcemu ich skutočnému použitiu, čo je najmä prípad, že sa, ako je to v prejednávanej veci, neskôr uzná rovnocennosť uvedených výrobkov s vykurovacím olejom (pozri analogicky rozsudok z 2. júna 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, bod 34).

55 Také automatické uplatnenie a zachovanie sadzby spotrebnej dane stanovené pre plynový olej v prípade nepodania takej žiadosti o zatriedenie navyše porušuje zásadu proporcionality.

56 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že všeobecné právne zásady, medzi ktoré patrí zásada proporcionality, sú súčasťou právneho poriadku Únie. Z tohto dôvodu je potrebné uviesť, že musia byť dodržiavané inštitúciami Únie, ale aj členskými štátmi pri výkone právomocí, ktoré im zverujú smernice Únie (rozsudok z 2. júna 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, bod 20 a citovaná judikatúra).

57 Rumunská vláda v písomných pripomienkach tvrdí, že cieľom uplatnenia sadzby spotrebnej dane stanovenej pre plynový olej na energetické výrobky a zachovania tejto sadzby v prípade, že dotknutý hospodársky subjekt nepožiadal o zatriedenie uvedených výrobkov so zreteľom na spotrebnú daň, je bojovať proti daňovým únikom a podvodom tým, že bránia tomu, aby takáto spotreba podliehala sadzbám stanoveným pre palivá, zatiaľ čo skutočné použitie energetických výrobkov ako pohonných hmôt by malo byť zdanené vyššou sadzbou.

58 Skutočnosť, že sa na energetické výrobky, o aké ide vo veci samej, uplatňuje sadzba spotrebnej dane stanovená pre pohonné hmoty, v tomto prípade plynový olej, a zachováva taká úroveň zdanenia z dôvodu nepodania žiadosti o zatriedenie týchto výrobkov, hoci sa neskôr stanovilo, že vzhľadom na ich použitie ako vykurovacie palivo ich treba považovať za rovnocenné s vykurovacím olejom, ide nad rámec toho, čo je potrebné na účely predchádzania daňovým únikom a podvodom (pozri analogicky rozsudok z 2. júna 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, bod 39).

59 V tomto kontexte treba spresniť, že hoci členské štáty môžu stanoviť uloženie peňažnej sankcie za porušenie takých formálnych požiadaviek, akým je porušenie spočívajúce v podaní takejto žiadosti, ak úroveň zdanenia týchto výrobkov nebola stanovená v smernici 2003/96, porušenie formálnych požiadaviek nemôže spochybniť zdanenie takých výrobkov, o aké ide vo veci samej, v súlade s hmotnoprávnymi podmienkami stanovenými v článku 2 ods. 3 tejto smernice (pozri analogicky rozsudok z 27. júna 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, bod 44).

60 Z tohto dôvodu, ako vyplýva z bodov 50 a 51 tohto rozsudku, do týchto hmotnoprávnych podmienok týkajúcich sa zdanenia takýchto výrobkov patrí ich skutočné použitie ako vykurovacie palivo alebo motorové palivo, ako aj to, že sú identifikované prostredníctvom konkrétneho motorového alebo vykurovacieho paliva, ktorého úroveň zdanenia je stanovená v uvedenej smernici a ktoré vzhľadom na svoje použitie tieto výrobky účinne nahradzujú, alebo pri neexistencii takého motorového alebo vykurovacieho paliva, ako to palivo, ktoré je im svojimi vlastnosťami a účelom najbližšie.

61 V dôsledku toho treba konštatovať, že povinnosť uložená hospodárskym subjektom podať žiadosť na účely zatriedenia energetických výrobkov so zreteľom na spotrebné dane, ako je tá, o ktorú ide vo veci samej, nepatrí do týchto hmotnoprávnych podmienok a jej cieľom je len umožniť daňovým orgánom kontrolovať ich dodržiavanie uvedenými subjektmi. Na rozdiel od toho, čo tvrdí rumunská vláda, je tak táto povinnosť iba formálna.

62 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú a tretiu otázku odpovedať, že článok 2 ods. 3 smernice 2003/96, ako aj zásada proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnym ustanoveniam alebo vnútroštátnej praxi, ktoré v prípade nepodania žiadosti príslušným daňovým orgánom na účely zatriedenia energetických výrobkov so zreteľom na spotrebnú daň, ktorých úroveň zdanenia nebola touto smernicou stanovená, stanovujú uplatnenie a zachovanie sadzby spotrebnej dane stanovenej pre plynový olej, aj keď bolo neskôr získané rozhodnutie o zatriedení, ktoré tieto výrobky priraďuje k vykurovacím olejom.

O trovách

63 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

1. **Článok 21 ods. 3 smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny sa má vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniam alebo vnútroštátnej praxi, ktoré stanovujú zdanenie energetických výrobkov spotrebovaných v tepelnej elektrárni podniku, v ktorom boli tieto výrobky vyrobené, za predpokladu, že táto spotreba je určená na výrobu energetických výrobkov spôsobom vytvárajúcim tepelnú energiu potrebnú na technologický proces výroby uvedených výrobkov. Týmto výkladom nie je v zásade dotknuté uplatnenie článku 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice na časť energetických výrobkov spotrebovaných na účely výroby elektriny.**

2. **Článok 2 ods. 3 smernice 2003/96, ako aj zásada proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnym ustanoveniam alebo vnútroštátnej praxi, ktoré v prípade nepodania žiadosti príslušným daňovým orgánom na účely zatriedenia energetických výrobkov so zreteľom na spotrebnú daň, ktorých úroveň zdanenia nebola touto smernicou stanovená, stanovujú uplatnenie a zachovanie sadzby spotrebnej dane stanovenej pre plynový olej, aj keď bolo neskôr získané rozhodnutie o zatriedení, ktoré tieto výrobky priraďuje k vykurovacím olejom.**

Podpisy