



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA  
MACIEJE SZPUNARA  
přednesené dne 16. května 2019<sup>1</sup>

Věc C-68/18

**SC Petrotel-Lukoil SA**

**proti**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2003/96/ES – Zdanění energetických produktů a elektřiny – Osvobození – Spotřeba energetických produktů ve vlastních prostorách podniku, který vyrábí takové produkty – Povinnost získat klasifikaci energetických produktů za účelem určení výše spotřební daně – Sazba daně vztahující se na tyto produkty“

### Úvod

1. Členské státy mohou osobám povinným k dani ukládat různé povinnosti s cílem předcházet daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Tato opatření však nesmí vést ke zdanění produktů, na něž se vztahují harmonizované daňové předpisy, způsobem, který je v rozporu s ustanoveními unijního práva. O tom již Soudní dvůr ve vztahu ke zdanění energetických produktů rozhodl a v nyní projednávané věci bude mít příležitost svou judikaturu potvrdit. Předmětem této věci je navíc vztah mezi zdaněním energetických produktů a elektřiny zejména v kontextu jejich výroby pro vlastní použití jejich výrobce.

### Právní rámec

#### *Unijní právo*

2. Článek 1 směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny<sup>2</sup>, stanoví:

„Členské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí.“

1 – Původní jazyk: polština.

2 – Úř věst. 2003, L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405.

3. Článek 2 této směrnice stanoví:

„1. Pro účely této směrnice se pojmem ‚energetické produkty‘ rozumějí výrobky:

[...]

b) kódů KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;

[...]

2. Tato směrnice se rovněž vztahuje na elektřinu kódu KN 2716.

3. Pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány jako pohonná hmota nebo palivo, zdaňují se energetické produkty jiné než produkty, pro které je úroveň zdanění stanovena v této směrnici, podle účelu použití sazbou v téže výši jako sazba pro obdobné palivo nebo pohonnou hmotu.

[...]

4. Tato směrnice se nevztahuje na:

[...]

b) následující použití energetických produktů a elektřiny:

- energetické produkty používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva,

[...]“

4. Článek 14 odst. 1 písm. a) této směrnice stanoví:

„Kromě obecných ustanovení obsažených ve směrnici 92/12/EHS<sup>[3]</sup> o osvobození od daně určitých způsobů použití výrobků, které jsou předmětem daně, a aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, osvobodí členské státy za podmínek, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, od zdanění tyto výrobky:

a) energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny a elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu. [...]“

5. Konečně článek 21 směrnice 2003/96/ES stanoví:

„1. Kromě obecných ustanovení, která vymezují zdanitelná plnění, a kromě ustanovení o úhradě daně obsažených ve směrnici 92/12/EHS je částka zdanění z energetických produktů rovněž splatná při jednom ze zdanitelných plnění uvedených v čl. 2 odst. 3 této směrnice.

[...]

3 – Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179).

3. Spotřeba energetických produktů ve vlastních prostorách podniku, který vyrábí energetické produkty, se nepovažuje za zdanitelné plnění, jsou-li spotřebovávány energetické produkty vyrobené ve vlastních prostorách podniku. [...] Jsou-li však energetické produkty spotřebovávány pro účely nesusouvisející s výrobou, zejména k pohonu vozidel, považuje se tato spotřeba za zdanitelné plnění.

[...]

5. Pro účely článků 5 a 6 směrnice 92/12/EHS podléhají elektřina a zemní plyn zdanění a jsou zdanitelné v okamžiku dodání distributorem nebo redistributorem. [...]

[...]

Subjekt vyrábějící elektřinu pro vlastní použití se považuje za distributora. [...]

[...]“

### **Rumunské právo**

6. Směrnice 2003/96 byla do rumunského právního řádu provedena ustanoveními Codul Fiscal – Legea nr. 571/2003 (daňový zákoník – zákon č. 571/2003) ze dne 22. prosince 2003. Produkty, jež jsou předmětem daně, vymezoval do 31. března 2010 článek 175 tohoto zákona a od 1. dubna 2010 článek 206<sup>16</sup> tohoto zákona. Ustanovení čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 bylo provedeno prostřednictvím čl. 175 odst. 7 a čl. 206<sup>16</sup> odst. 7 tohoto zákona.

7. Hotărârea Guvernului României nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (nařízení rumunské vlády č. 44/2004 o schválení prováděcích pravidel zákona č. 571 z roku 2003 o daňovém zákoníku) ze dne 22. ledna 2004 stanoví:

„Článek 175

5. (1) Energetické produkty jiné než uvedené v odstavci 3 článku 175 [daňového zákoníku] podléhají spotřební dani v případě, že:

- a) produkty jsou vyráběny pro použití jako palivo nebo jako pohonná hmota;
- b) produkty jsou nabízeny k prodeji jako palivo nebo jako pohonná hmota;
- c) produkty jsou používány jako palivo nebo jako pohonná hmota;

(2) Každý hospodářský subjekt, který spadá pod jeden z případů uvedených v odstavci 1, je před zahájením výroby, nabídnutím k prodeji nebo použitím energetických produktů povinen u Ministerul Finanțelor Publice – Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale (ministerstvo financí – úřad příslušný k vydávání povolení týkajících se daňového skladu) podat žádost ohledně klasifikace těchto produktů pro účely spotřební daně. K žádosti musí být povinně připojena zpráva o analýze příslušného produktu vydaná schválenou laboratorii, sazební zařazení produktu provedené Autoritatea Națională a Vămilor (vnitrostátní celní úřad, Rumunsko) a stanovisko Ministerul Economiei și Comerțului (ministerstvo hospodářství a obchodu, Rumunsko) ohledně stanovení rovnocennosti tohoto produktu s obdobným produktem, který je předmětem spotřební daně.

[...]

(4) Pokud jde o produkty, [...] u kterých hospodářský subjekt nedodrží povinnosti stanovené v odstavcích 2 a 3, je v případě pohonné hmoty spotřební daň stanovena ve výši sazby spotřební daně pro olovnatý benzín a v případě paliva je spotřební daň stanovena ve výši sazby spotřební daně pro plynový olej.“

8. Obdobná prováděcí pravidla jsou stanovena ve vztahu k článku 206<sup>16</sup> výše uvedeného zákona.

### **Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky**

9. SC Petrotel-Lukoil SA, společnost založená podle rumunského práva (dále jen „společnost Petrotel-Lukoil“), vyrábí energetické produkty, zejména různé druhy pohonných hmot. V rámci této činnosti společnost také mimo jiné vyrábí produkty označené jako „topný olej 40/42S“ a „topný olej ve formě polotovaru“ kódu KN 2707 99 99.

10. Předkládající soud v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce obšírně popisuje skutkový stav sporu společnosti Petrotel-Lukoil s rumunskými daňovými orgány. Jako významné z hlediska odpovědi na otázku týkající se výkladu unijního práva se jeví následující prvky skutkového stavu.

11. Rumunské daňové orgány na základě provedené kontroly zjistily, že společnost Petrotel-Lukoil v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2011 používala „topný olej 40/42S“ a „topný olej ve formě polotovaru“ jako palivo, a to jak ve svých technologických zařízeních sloužících k výrobě energetických produktů, tak ve své tepelné elektrárně za účelem získání vodní páry pro výrobu tepla a elektřiny. Daňové orgány navíc zjistily, že společnost Petrotel-Lukoil nepožádala o klasifikaci produktu označeného jako „topný olej ve formě polotovaru“ pro účely určení výše spotřební daně.

12. Na základě těchto zjištění vydaly rumunské daňové orgány dne 18. prosince 2014 rozhodnutí o dodatečném platebním výměru na spotřební daň, a to v souvislosti se spotřebou výše uvedených energetických produktů v tepelné elektrárně, jež patří společnosti Petrotel-Lukoil. V tomto rozhodnutí bylo rovněž určeno zdanění produktu označeného jako „topný olej ve formě polotovaru“ sazbou stanovenou pro plynový olej.

13. Odvolání společnosti Petrotel-Lukoil podané proti tomuto rozhodnutí bylo dne 11. listopadu 2015 zamítnuto. Dne 27. dubna 2015 získala společnost klasifikaci produktu označeného jako „topný olej ve formě polotovaru“ jako topného oleje.

14. Dne 5. ledna 2016 podala společnost Petrotel-Lukoil k předkládajícímu soudu žalobu, v níž navrhovala částečné zrušení výše uvedených správních rozhodnutí a vrácení přeplatku na spotřební dani.

15. Za těchto okolností se Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Brání ustanovení čl. 21 odst. 3 [směrnice 2003/96] ustanovením článku 175 [daňového zákoníku – zákona č. 571/2003], v platnosti do 31. března 2010, a ustanovením článku 206<sup>16</sup> [tohoto zákona], v platnosti od 1. dubna 2010, jakož i pozdějším předpisům?
- 2) Brání ustanovení čl. 2 odst. 3 [směrnice 2003/96] ustanovením článku 175 [daňového zákoníku – zákona č. 571/2003], v platnosti do 31. března 2010, a ustanovením článku 206<sup>16</sup> [tohoto zákona], v platnosti od 1. dubna 2010, jakož i pozdějším předpisům?

3) Brání zásada proporcionality tomu, aby stát ponechal bez povšimnutí skutečnost, že ve prospěch společnosti bylo po uskutečnění daňové kontroly vydáno rozhodnutí, kterým byla uznána rovnocennost produktu ‚topný olej ve formě polotovaru‘ s produktem ‚topný olej‘, a tomu, aby v rámci přezkumu stížnosti daňového poplatníka zůstala zachována spotřební daň, která byla původně vypočtena pro produkt ‚plynový olej‘?“

16. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla Soudnímu dvoru dne 2. února 2018. Písemná vyjádření předložily společnost Petrotel-Lukoil, rumunská vláda a Evropská komise. Titíž zúčastnění byli zastoupeni na jednání konaném dne 10. ledna 2019.

## Analýza

17. Předkládající soud blíže neurčuje, která ustanovení vnitrostátního práva konkrétně vzbuzují jeho pochybnosti co do souladu s unijním právem. Avšak z vyjádření přednesených jednotlivými zúčastněnými lze dovodit, že se jedná o ustanovení, případně jejich výklad, která umožňují zdanit energetické produkty spotřebovávané při výrobě dalších energetických produktů a elektřiny ve vlastních prostorách podniku, který prvně jmenované energetické produkty vyrobil. Mimoto může pochybnosti předkládajícího soudu vzbuzovat rovněž zdanění produktu označeného jako „topný olej ve formě polotovaru“ sazbou stanovenou pro plynový olej, přestože byl tento produkt *post factum* klasifikován jako topný olej.

### K první předběžné otázce

18. Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovením vnitrostátního práva, případně jejich výkladu, jež umožňují zdanit energetické produkty spotřebovávané při výrobě dalších energetických produktů a elektřiny ve vlastních prostorách podniku, který prvně jmenované energetické produkty vyrobil.

19. Podnik (rafinerie), který patří společnosti Petrotel-Lukoil, vyrábí mimo jiné dva energetické produkty ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96 označené jako „topný olej 40/42S“ a „topný olej ve formě polotovaru“. Tyto produkty jsou používány jako palivo pro parní kotel v tepelné elektrárně, jež je součástí podniku. Získaná vodní pára je následně používána ke sdružené výrobě (kogeneraci) tepla a elektřiny.

20. Předmětem sporu účastníků původního řízení je otázka, zda vůbec a do jaké míry jsou takto vyrobené teplo a elektřina následně používány v technologickém procesu výroby energetických produktů, jež jsou konečnými produkty daného podniku. Jedná se o skutkovou otázku, o níž musí rozhodnout předkládající soud. Podle všeho však teplo i elektřina jsou, nebo každopádně mohou být, používány jak v rámci technologického procesu výroby energetických produktů, tak k jiným účelům v prostorách podniku, jako je zásobování kanceláří a jiných místností elektřinou a jejich vytápění. Vedle toho mohou být také předávány mimo prostory podniku do veřejné tepelné a elektrické sítě. Aby bylo možné předkládajícímu soudu poskytnout užitečnou odpověď na předběžné otázky, je třeba posoudit způsob, jakým jsou zdaněny primární energetické produkty, ve světle ustanovení směrnice 2003/96, a to podle jednotlivých způsobů použití tepla a elektřiny.

21. Směrnice 2003/96 zavádí pravidla zdanění energetických produktů používaných jako pohonné hmoty nebo palivo a harmonizuje výši takového zdanění. Zdanitelným plněním je výroba nebo dovoz energetických produktů a také plnění uvedená v čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96. Daň je však splatná teprve v okamžiku propuštění těchto produktů pro spotřebu. Jinak je tomu v případě elektřiny, která je zdanitelná v okamžiku jejího dodání distributorem nebo redistributorem.

22. Směrnice 2003/96 stanoví řadu výjimek z výše uvedených pravidel. Zejména podle první věty čl. 21 odst. 3 této směrnice platí, že pokud podnik, jenž vyrábí energetické produkty, spotřebovává energetické produkty, které sám vyrobil, pro účely této výroby, není daná spotřeba zdanitelným plněním. Avšak podle třetí věty předmětného ustanovení platí, že jsou-li uvedené energetické produkty spotřebovávány pro účely nesouvisející s výrobou energetických produktů, považuje se tato spotřeba za zdanitelné plnění.

23. Článek 21 odst. 3 směrnice 2003/96 blíže neurčuje způsob, jakým mají být dané energetické produkty používány k výrobě energetických produktů. Jednoznačné je pouze to, že se jedná o produkty používané jako palivo, neboť na jejich jiné použití, například jako suroviny, se ustanovení této směrnice nevztahují. Naopak není podstatné, zda jsou tyto produkty používány přímo v zařízeních sloužících k výrobě energetických produktů, nebo zda jsou používány například k výrobě energie používané následně v průběhu další výroby. Stejně tak není podstatné, zda při výrobě této energie vzniká meziprodukt, například vodní pára.

24. Podobný závěr je třeba učinit ve vztahu k energetickým produktům používaným k výrobě elektřiny, která je následně používána k výrobě dalších energetických produktů. Znění čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 totiž neumožňuje, aby bylo v daňové oblasti rozdílně zacházeno s energetickými produkty používanými k výrobě tepla a těmi, které jsou používány k výrobě elektřiny, pokud jsou oba druhy energie následně používány k výrobě energetických produktů.

25. Na energetické produkty používané k výrobě elektřiny se navíc vztahuje obecné osvobození od daně podle první věty čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96. Jsem však toho názoru, že ve vztahu k energetickým produktům vyrobeným ve vlastních prostorách podniku, který takové produkty vyrábí, a používaným k výrobě elektřiny pro následnou výrobu energetických produktů by mělo být použito jako *lex specialis* ustanovení čl. 21 odst. 3 této směrnice<sup>4</sup>.

26. Nesouhlasím však s názorem Komise, podle kterého elektřina vyrobená v tepelné elektrárně v prostorách rafinerie společnosti Petrotel-Lukoil a používaná při výrobě energetických produktů není předmětem daně. Tato otázka podle všeho není předmětem sporu v původním řízení ani předmětem předběžných otázek, přesto je důležité ji vysvětlit.

27. Elektřina je zdanitelná v okamžiku jejího dodání distributorem nebo redistributorem. Podle první věty třetího pododstavce čl. 21 odst. 5 směrnice 2003/96 se subjekt vyrábějící elektřinu pro vlastní použití považuje za distributora, což ve svém důsledku znamená, že elektřina vyráběná pro vlastní použití je předmětem daně. Tento důsledek podle mě nevylučuje první věta čl. 21 odst. 3 předmětné směrnice.

28. Zprvce totiž platí, že ač je elektřina předmětem daně podle směrnice 2003/96, nejedná se o energetický produkt ve smyslu čl. 2 odst. 1 této směrnice, ale o samostatný předmět regulace podle čl. 2 odst. 2 této směrnice. Pojem „energetické produkty“ uvedený v první větě čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 tudíž nezahrnuje elektřinu. V případech, kdy normotvůrce stanoví pro energetické produkty a elektřinu obdobná pravidla, oba druhy produktů výslovně jmenuje, např. v druhé větě čl. 21 odst. 3 předmětné směrnice.

4 – Není přitom důležité, že v případě tepelné elektrárny, která se nachází ve vlastních prostorách podniku, jenž patří společnosti Petrotel-Lukoil, dochází ke sdružené výrobě (kogeneraci) elektřiny a tepla. Osvobození, která se vztahují na energetické produkty používané k výrobě elektřiny, se totiž vztahují také na kogeneraci (viz obdobně rozsudek Soudního dvora ze dne 7. března 2018, Cristal Union, C-31/17, ECLI:EU:C:2018:168, výrok).



29. Zadruhé, ač směrnice 2003/96 prostřednictvím obecného osvobození uvedeného v čl. 14 odst. 1 písm. a) zakazuje dvojí zdanění elektřiny a také energetických produktů a elektřiny používaných k její výrobě, v opačném směru podobný zákaz neplatí. Elektřina používaná k výrobě energetických produktů tudíž podléhá běžnému režimu daně. Obecněji řečeno, směrnice 2003/96 neobsahuje žádnou „klausuli zamezující dvojímu zdanění“ ve vztahu k energetickým produktům a elektřině používaným k výrobě energetických produktů. Jedinou výjimkou je v tomto směru kvazi osvobození produktů vyrobených ve vlastních prostorách daného podniku podle první věty čl. 21 odst. 3 této směrnice.

30. Konečně zatřetí nesouhlasím s názorem Komise vyjádřeným na jednání, podle kterého z nutnosti posuzovat výrobní proces energetických produktů celistvě vyplývá osvobození elektřiny použité v tomto procesu od zdanění. Výrobní proces je skutečně třeba posuzovat celistvě, pokud se jedná o zdanění energetických produktů vyrobených tímž podnikem a použitých pro účely této výroby. Takové produkty nejsou předmětem daně, a to bez ohledu na to, zda jsou použity k výrobě dalších energetických produktů přímo nebo prostřednictvím meziprojektu, např. vodní páry. Jinak je tomu však v případě výroby produktu, jež je podle směrnice 2003/96 předmětem daně, např. v případě elektřiny. V takové situaci se použijí ustanovení dané směrnice, přičemž z těchto ustanovení nevyplývá povinnost osvobodit elektřinu použitou k výrobě energetických produktů od daně ani žádný obecný zákaz dvojího zdanění, z něhož by bylo možné takovou povinnost dovodit.

31. V případě, kdy teplo ani elektřina, jež jsou vyráběné ve vlastních prostorách podniku vyrábějícího energetické produkty, nejsou používány pro účely této výroby, ale pro jiné účely, např. pro účely zásobování kanceláří nebo jiných místností, první věta čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 se nepoužije. To potvrzuje třetí věta předmětného odstavce. Energetické produkty používané k výrobě tepla tudíž podléhají běžnému režimu daně, avšak na produkty používané k výrobě elektřiny se vztahuje osvobození podle čl. 14 odst. 1 písm. a) předmětné směrnice. Předmětem daně je však tímto způsobem vyrobená elektřina, a to s ohledem na to, že elektřina vyráběná pro vlastní použití jejího výrobce je zdaněná ve fázi spotřeby.

32. Nakonec ve vztahu k výrobě tepla a elektřiny, které jsou předávány mimo prostory podniku do veřejné tepelné a elektrické sítě, se věta první čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 nepoužije. To znamená, že použití energetických produktů k takové výrobě podléhá běžnému režimu, a to i v případě, že tyto energetické produkty byly vyrobeny ve vlastních prostorách daného podniku. Energetické produkty používané k výrobě tepla jsou tedy předmětem daně, avšak energetické produkty používané k výrobě elektřiny jsou na základě čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 od daně osvobozeny.

33. Výše uvedené lze s přihlédnutím ke specifickým skutkovým okolnostím původního řízení shrnout tak, že energetické produkty vyráběné ve vlastních prostorách podniku, který vyrábí energetické produkty:

- nejsou předmětem daně (nejsou zdanitelným plněním) v rozsahu, v jakém jsou používány k výrobě tepla (rovněž v podobě vodní páry) používaného k výrobě energetických produktů;
- nejsou předmětem daně (nejsou zdanitelným plněním) v rozsahu, v jakém jsou používány k výrobě elektřiny používané k výrobě energetických produktů;
- jsou předmětem daně v rozsahu, v jakém jsou používány k výrobě tepla používaného k jiným účelům ve vlastních prostorách daného podniku;
- nejsou předmětem daně (osvobození) v rozsahu, v jakém jsou používány k výrobě elektřiny používané k jiným účelům ve vlastních prostorách daného podniku;
- jsou předmětem daně v rozsahu, v jakém jsou používány k výrobě tepla předávaného mimo prostory podniku;

– nejsou předmětem daně (osvobození) v rozsahu, v jakém jsou používány k výrobě elektřiny předávané mimo prostory podniku.

34. Zároveň platí, že elektřina vyrobená ve vlastních prostorách daného podniku je předmětem daně, která je splatná v okamžiku spotřeby této elektřiny, v rozsahu, v jakém je tato elektřina používána ve vlastních prostorách tohoto podniku, a to jak pro účely výroby energetických produktů, tak pro jiné účely, a od okamžiku dodání distributorem nebo redistributorem v rozsahu, v jakém je předávána mimo prostory daného podniku.

35. Navrhují tedy, aby Soudní dvůr na první předběžnou otázku odpověděl, že čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovením vnitrostátního práva členského státu, případně jejich výkladu, jež umožňují zdanit energetické produkty vyrobené ve vlastních prostorách podniku, který vyrábí energetické produkty, a používány pro účely této výroby bez ohledu na to, zda k takovému použití dochází přímo, nebo prostřednictvím jiného produktu, např. vodní páry nebo elektřiny.

### *Ke druhé a třetí předběžné otázce*

36. Pro připomenutí, společnost Petrotel-Lukoil používala produkt označený jako „topný olej ve formě polotovaru“, který sama vyráběla, jako palivo v parním kotli své tepelné elektrárny, aniž pro něj získala klasifikaci pro daňové účely. V návaznosti na to rumunské daňové orgány v souladu s rumunskými právními předpisy určily zdanění tohoto produktu sazbou stanovenou pro plynový olej. Společnost Petrotel-Lukoil následně získala klasifikaci daného produktu jako topného oleje, to však nevedlo ke snížení sazby daně ani k vrácení přeplatku na dani.

37. Podstatou druhé a třetí předběžné otázky předkládajícího soudu, které je třeba posuzovat společně, je, zda první pododstavec čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96 a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání ustanovením vnitrostátního práva, případně vnitrostátní praxi členského státu, jež umožňují zdanit energetický produkt, pro nějž tato směrnice nestanoví úroveň zdanění a který je používán jako palivo, sazbou stanovenou pro pohonné hmoty, v případě, že osoba povinná k dani nepožádala o určení klasifikace tohoto produktu pro daňové účely, a ponechat v platnosti úroveň tohoto zdanění i pro klasifikaci daného produktu jako paliva.

38. Podle prvního pododstavce čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96 se energetické produkty, pro které není v této směrnici úroveň zdanění stanovena a jsou používány jako pohonná hmota nebo palivo, zdaňují „podle účelu použití“ sazbou v téže výši jako sazba pro obdobné palivo nebo pohonnou hmotu.

39. Ustanovení rumunských právních předpisů v takové situaci vyžadují, aby subjekt, který má v úmyslu použít jako pohonnou hmotu nebo palivo energetický produkt, pro nějž není stanovena úroveň zdanění, požádal příslušný orgán o provedení klasifikace daného produktu pro účely spotřební daně. Nesplnění této povinnosti automaticky způsobuje, že je produkt zdaněn sazbou stanovenou pro olovnatý benzín, pokud je používán jako pohonná hmota, nebo sazbou stanovenou pro plynový olej, pokud je používán jako palivo. Cílem těchto ustanovení je předcházení daňovým únikům, a zejména tomu, aby byly produkty, které jsou zdaněny sazbami stanovenými pro paliva, používány jako pohonné hmoty, pro které jsou stanoveny výrazně vyšší sazby daně.

40. Soudní dvůr již dříve rozhodl, že podobná pravidla jsou v rozporu s ustanoveními směrnice 2003/96 vykládanými podle zásady proporcionality. Členské státy mohou ukládat osobám povinným k dani určité povinnosti mající za cíl předcházení daňovým únikům, avšak důsledkem nesplnění těchto povinností nesmí být zdanění produktů používaných jako palivo sazbou stanovenou pro pohonné hmoty<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> – Rozsudek Soudního dvora ze dne 2. června 2016, ROZ-ŠWIT (C-418/14, ECLI:EU:C:2016:400, výrok).



41. Stejná zásada by měla být dle mého názoru uplatněna v nyní projednávané věci. Nic na tom nemění skutečnost, že se ve věci ROZ-ŠWIT jednalo o informační povinnost, kterou měl prodávající energetických produktů splnit po prodeji těchto produktů, kdežto v nyní projednávané se jedná o povinnost, která musí být splněna zásadně před použitím produktů. Cíl obou těchto povinností je totiž stejný, a to zajistit kontrolu finanční správy nad používáním energetických produktů a předcházet tímto způsobem daňovým únikům.

42. Nepovažuji proto za přesvědčivý argument rumunské vlády, podle kterého povinnost stanovená v rumunském právním řádu na rozdíl od povinnosti, kterou Soudní dvůr posuzoval ve výše uvedené věci<sup>6</sup>, nemá výhradně formální povahu. Ať už se jedná o povinnost *ex ante* nebo *ex post*, důsledek jejího nesplnění je stejný, totiž zdanění energetického produktu použitého jako palivo sazbou stanovenou pro pohonné hmoty. To je podle judikatury Soudního dvora v rozporu s prvním pododstavcem čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96.

43. K argumentu této vlády o tom, že daná úroveň zdanění má mít sankční povahu a odrazující účinek, je třeba uvést, že členské státy přirozeně mohou uložit osobám povinným k dani sankce za nesplnění svých správních povinností. Tyto sankce však nesmí spočívat ve zdanění produktů způsobem, který je v rozporu s ustanoveními směrnice 2003/96.

44. Z výše uvedeného vyplývá, že členské státy nemají právo zdanit energetické produkty používané jako palivo sazbou stanovenou pro pohonné hmoty v situaci, kdy osoba povinná k dani neplnila své správní povinnosti. Tím spíše pak nesmí ponechat v platnosti tuto úroveň zdanění, pokud osoba povinná k dani tyto povinnosti splnila, ač tak učinila se zpožděním. Taková situace nastala ve věci, jíž se týká původní řízení, neboť společnost Petrotel-Lukoil získala klasifikaci produktu označeného jako „topný olej ve formě polotovaru“ jako topného oleje. Za těchto okolností přeplatek na dani musí být vrácen. Nevrácení tohoto přeplatku je v rozporu s ustanoveními směrnice 2003/96 a zásadou proporcionality.

45. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr na druhou a třetí předběžnou otázku odpověděl, že první pododstavec čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96 a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání ustanovením vnitrostátního práva, případně vnitrostátní praxi členského státu, jež umožňují zdanit energetický produkt, pro nějž tato směrnice nestanoví úroveň zdanění a který je používán jako palivo, sazbou stanovenou pro pohonné hmoty, v případě, že osoba povinná k dani nepožádala o určení klasifikace tohoto produktu pro daňové účely, a ponechat v platnosti úroveň tohoto zdanění i po klasifikaci daného produktu jako paliva.

## Závěry

46. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) odpověděl takto:

- „1) Článek 21 odst. 3 směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovením vnitrostátního práva členského státu, případně jejich výkladu, jež umožňují zdanit energetické produkty vyrobené ve vlastních prostorách podniku, který vyrábí energetické produkty, a používané pro účely této výroby bez ohledu na to, zda k takovému použití dochází přímo, nebo prostřednictvím jiného produktu, např. vodní páry nebo elektřiny.
- 2) První pododstavec čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96 a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání ustanovením vnitrostátního práva, případně vnitrostátní praxi členského státu, jež umožňují zdanit energetický produkt, pro nějž tato směrnice nestanoví úroveň zdanění

6 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 2. června 2016, ROZ-ŠWIT (C-418/14, EU:C:2016:400).

a který je používán jako palivo, sazbou stanovenou pro pohonné hmoty, v případě, že osoba povinná k dani nepožádala o určení klasifikace tohoto produktu pro daňové účely, a ponechat v platnosti úroveň tohoto zdanění i po klasifikaci daného produktu jako paliva.“