



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
MACIEJ SZPUNAR  
prednesené 16. mája 2019<sup>1</sup>

**Vec 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**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Curtea de Apel București (Odvolačný súd Bukurešť, Rumunsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2003/96/ES – Zdanenie energetických výrobkov a elektriny – Oslobodenia od dane – Spotreba energetických výrobkov v rámci podniku vyrábajúceho také výrobky – Povinnosť dosiahnuť zaradenie energetických výrobkov na účely stanovenia spotrebnej dane – Daňové sadzby uplatniteľné na tieto výrobky“

### Úvod

1. Členské štáty majú právo ukladať daňovníkom rôzne povinnosti na účely predchádzania kráteniam daní a daňovým únikom. Tieto opatrenia však nemôžu viesť k zdaneniu výrobkov, na ktoré sa vzťahujú harmonizované daňové predpisy, spôsobom, ktorý nie je v súlade s ustanoveniami práva Únie. Súdny dvor už v tomto zmysle v oblasti zdanenia energetických výrobkov rozhodol a v prejednávanej veci bude mať príležitosť potvrdiť túto judikatúru. Prejednávaná vec sa okrem toho týka problematiky vzájomných vzťahov medzi zdanením energetických výrobkov a elektrinou v osobitnom kontexte výroby týchto výrobkov pre vlastné potreby ich výrobcu.

### Právny rámec

#### *Právo Únie*

2. Článok 1 smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny<sup>2</sup> stanovuje:

„Členské štáty zdaňujú energetické výrobky a elektrinu v súlade s touto smernicou.“

<sup>1</sup> Jazyk prednesu: poľština.

<sup>2</sup> Ú. v. EÚ L 283, 2003, s. 51.

3. V súlade s článkom 2 uvedenej smernice:

„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.

...

4. Táto smernica sa neuplatňuje na:

...

b) tieto druhy používania energetických výrobkov a elektriny:

- energetické výrobky používané na účely iné ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá;

...“

4. Článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 stanovuje:

„Okrem všeobecných ustanovení stanovených v smernici 92/12/EHS<sup>[3]</sup> 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 stanovujú 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...“

5. Článok 21 smernice 2003/96 napokon stanovuje:

„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 Smernica Rady z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1).

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... 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...

...“

### **Rumunské právo**

6. Smernica 2003/96 bola do rumunského právneho poriadku transponovaná prostredníctvom ustanovení Codul Fisca – Legea nr. 571/2003 (zákon č. 571/2003 Daňový zákonník) z 22. decembra 2003. Výrobky podliehajúce zdaneniu boli definované do 31. marca 2010 v článku 175 a od 1. apríla 2010 v článku 206<sup>16</sup> tohto zákona. Článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 bol transponovaný do článku 175 ods. 7 a článku 206<sup>16</sup> ods. 7 uvedeného zákona.

7. V súlade s ustanoveniami Hotărârea Guvernului României nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (rozhodnutie vlády č. 44/2004, ktorým sa schvaľujú podrobné pravidlá uplatňovania zákona č. 571/2003 Daňový zákonník) z 22. januára 2004:

„Článok 175

5.1. Energetické výrobky iné než výrobky uvedené v článku 175 ods. 3 [Daňového zákonníka] 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 Ministerul Finanțelor Publice – Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale [Ministerstvo verejných financií – Komisia poverená vydávaním povolení na prevádzkovanie daňového skladu, Rumunsko] žiadosť o zaradenie uvedených výrobkov na účely spotrebnej dane. K tejto žiadosti je potrebné priložiť správu o analýze uvedeného výrobku vydanú schváleným laboratóriom, colné zaradenie výrobku podľa Autoritatea Națională a Vămilor [Národný colný úrad, Rumunsko] a stanovisko Ministerul Economiei și Comerțului [Ministerstvo hospodárstva a obchodu, Rumunsko] o rovnocennosti tohto výrobku s ekvivalentným výrobkom, pre ktorý je stanovená spotrebná daň.

...

4. Pre výrobky..., 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.“

8. Analogické vykonávacie ustanovenia platia vo vzťahu k článku 206<sup>16</sup> vyššie uvedeného zákona.

### Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

9. Spoločnosť SC Petrotel-Lukoil SA, založená podľa rumunského práva (ďalej len „PLK“), vyrába energetické výrobky, najmä rôzne druhy motorových palív. V rámci tejto výroby PLK okrem iného vyrába aj výrobky označené ako „vykurovací olej 40/42S“ a „polospracovaný vykurovací olej“ patriace pod číselný znak KN 2707 99 99.

10. Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza veľmi rozsiahly opis skutkových okolností sporu medzi spoločnosťou PLK a rumunskými daňovými orgánmi. Vzhľadom na odpovede na prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu práva Únie je zrejmé, že zo skutkového rámca sú relevantné iba nasledujúce skutočnosti.

11. Rumunské daňové orgány na základe kontroly zistili, že v období od 1. januára 2009 do 31. decembra 2011 používala PLK „vykurovací olej 40/42S“ a „polospracovaný vykurovací olej“ ako vykurovacie palivo do svojich technologických zariadení na výrobu energetických výrobkov, ako aj do svojej vlastnej tepelnej elektrárne, aby získala vodnú paru na výrobu tepelnej a elektrickej energie. Daňové orgány okrem toho zistili, že PLK nepodala žiadosť o zaradenie výrobku označeného ako „polospracovaný vykurovací olej“ na účely stanovenia spotrebnej dane.

12. Rumunské daňové orgány na základe týchto zistení prijali dňa 18. decembra 2014 rozhodnutie o vyrubení dodatočnej spotrebnej dane z dôvodu spotreby vyššie uvedených energetických výrobkov v tepelnej elektrárni patriacej spoločnosti PLK. V tom istom rozhodnutí bolo stanovené aj zdanenie výrobku označeného ako „polospracovaný vykurovací olej“ sadzbou stanovenou pre plynový olej.

13. Odvolanie, ktoré podala PLK proti tomuto rozhodnutiu, bolo zamietnuté 11. novembra 2015. Dňa 27. apríla 2015 PLK okrem toho dosiahla zaradenie výrobku označeného „polospracovaný vykurovací olej“ ako vykurovacieho oleja.

14. Dňa 5. januára 2016 podala PLK na vnútroštátny súd žalobu o čiastočné zrušenie vyššie uvedených správnych rozhodnutí, ako aj vrátenie neoprávnene zaplatených spotrebných daní.

15. Za týchto okolností Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko) rozhodol o prerušení konania a podaní nasledujúcich prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru:

„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<sup>16</sup> [uvedeného 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 Daňového zákonníka] účinným do 31. marca 2010 a ustanoveniam článku 206<sup>16</sup> [uvedeného 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“?

16. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 2. februára 2018. Písomné pripomienky predložila PLK, rumunská vláda a Európska komisia. Tí istí účastníci konania boli zastúpení na pojednávaní, ktoré sa konalo 10. januára 2019.

## Analýza

17. Vnútroštátny súdny orgán konkrétne neuvádza, ktoré ustanovenia vnútroštátneho práva vyvolávajú pochybnosti ohľadom ich súladu s právom Únie. Na základe pripomienok, ktoré predložili jednotliví účastníci konania, však možno vyvodiť, že ide o ustanovenia alebo ich výklad, ktoré umožňujú zdanenie energetických výrobkov spotrebovaných v procese výroby ďalších energetických výrobkov a elektriny v rámci toho istého podniku, ktorý vyrobil prvé vyššie uvedené energetické výrobky. Vnútroštátny súdny orgán môže mať okrem toho pochybnosti aj ohľadom zdanenia výrobku označeného ako „polospracovaný vykurovací olej“ sadzbou stanovenou pre plynový olej, aj keď bol tento výrobok a *posteriori* zaradený ako vykurovací olej.

## O prvej prejudiciálnej otázke

18. Vo svojej prvej prejudiciálnej otázke chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa má článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnym právnym predpisom alebo výkladu takých predpisov, ktoré umožňujú zdanenie energetických výrobkov spotrebovaných v procese výroby ďalších energetických výrobkov a elektriny v rámci toho istého podniku, ktorý vyrobil prvé vyššie uvedené energetické výrobky.

19. Podnik (rafinéria) patriaca spoločnosti PLK vyrába okrem iného dva energetické výrobky v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) smernice 2003/96 označené ako „vykurovací olej 40/42S“ a „polospracovaný vykurovací olej“. Tieto výrobky sa používajú ako vykurovacie palivo pre parný kotol v tepelnej elektrárni, ktorá je súčasťou tohto podniku. Získaná vodná para sa ďalej používa na združenú výrobu (generáciu) tepelnej energie a elektriny.

20. Medzi účastníkmi konania vo veci samej je sporná otázka, či – a v akom rozsahu – sa takto vyrobená tepelná energia a elektrina používajú ďalej v technologickom procese výroby energetických výrobkov, ktoré predstavujú konečné výrobky podniku. Ide o skutkovú otázku, ktorú musí vyriešiť vnútroštátny súdny orgán. Je však zrejmé, že tepelná energia, ako aj elektrina sú – a v každom prípade môžu byť – použité v technologickom procese výroby energetických výrobkov, ako aj na iné účely v rámci podniku, akými je vykurovanie a zásobovanie kancelárií a iných priestorov elektrinou. Uvedené energie môžu byť okrem toho prepravované mimo rámca podniku do všeobecnej tepelnej a elektrickej siete. S cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdnemu orgánu užitočnú odpoveď na prejudiciálne otázky je potrebné preskúmať spôsob zdanenia počiatočných energetických výrobkov vzhľadom na ustanovenia smernice 2003/96, a to podľa jednotlivých spôsobov použitia tepelnej energie a elektriny.

21. Smernica 2003/96 zavádza zásadu zdanenia energetických výrobkov použitých ako vykurovacie alebo motorové palivo a zosúladuje úroveň tohto zdanenia. Zdaniteľnými udalosťami sú výroba alebo dovoz energetických výrobkov, ako aj skutočnosti uvedené v článku 2 ods. 3 smernice 2003/96. Daň sa však stáva splatnou až v štádiu spotrebovania týchto výrobkov. Inak je to v prípade elektriny, keď sa daň stáva splatnou v čase jej dodania distribútorom alebo ďalším distribútorom.

22. Smernica 2003/96 stanovuje množstvo výnimiek z vyššie uvedených pravidiel. Najmä podľa prvej vety článku 21 ods. 3 sa použitie energetických výrobkov vyrobených v podniku vyrábajúcom také výrobky, na účely uvedenej výroby, nepovažuje za zdaniteľnú udalosť. Na základe tretej vety toho istého ustanovenia však nastane zdaniteľná udalosť, pokiaľ sa uvedené energetické výrobky použijú na iné účely ako na výrobu energetických výrobkov.

23. Článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 nekonkretizuje spôsob, akým musia byť vyššie uvedené energetické výrobky použité na výrobu energetických výrobkov. Jedinou jasne vyplývajúcou skutočnosťou je, že ide o výrobky, ktoré sa používajú ako vykurovacie palivo, keďže na iný spôsob použitia, napríklad ako suroviny, sa ustanovenia uvedenej smernice nevzťahujú. Naproti tomu nie je významné, či sa uvedené výrobky používajú priamo v zariadeniach slúžiacich na výrobu energetických výrobkov alebo napríklad na výrobu energie, ktorá sa potom použije v procese ďalšej výroby. Významnou nie je ani otázka, či medziprodukt, akým je vodná para, vzniká v priebehu procesu výroby tejto energie.

24. Analogický záver treba prijať aj vo vzťahu k energetickým výrobkom použitým na výrobu elektriny, ktorá sa zase využíva na výrobu ďalších energetických výrobkov. Znenie článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 nijako totiž neumožňuje odlišné daňové zaobchádzanie s energetickými výrobkami používanými na výrobu tepelnej energie v porovnaní s energetickými výrobkami používanými na výrobu elektriny, pokiaľ sa tieto dva druhy energie ďalej použijú na výrobu energetických výrobkov.

25. Na energetické výrobky používané na výrobu elektriny sa okrem toho vzťahuje všeobecné oslobodenie od dane na základe prvej vety článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96. Zastávam však názor, že pokiaľ ide o energetické výrobky vyrobené v rámci podniku vyrábajúceho také výrobky a použité na výrobu elektriny slúžiacej ďalej na výrobu energetických výrobkov, treba uplatniť článok 21 ods. 3 uvedenej smernice ako *lex specialis*.<sup>4</sup>

26. Naproti tomu nesúhlasím s názorom Komisie, že elektrina vyrobená v tepelnej elektrárni v rámci rafinérie spoločnosti PLK a použitá v rámci procesu výroby energetických výrobkov, nepodlieha zdaneniu. Táto otázka zrejme nie je predmetom sporu vo veci samej ani predmetom prejudiciálnych otázok, avšak je potrebné ju vysvetliť.

27. Elektrina je zdaniteľná v čase jej dodania distribútorovi alebo ďalšiemu distribútorovi. V súlade s prvou vetou článku 21 ods. 5 tretieho pododseku uvedenej smernice 2003/96 subjekt vyrábajúci elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu sa považuje za distribútora, v dôsledku čoho elektrina vyrobená pre jeho vlastnú spotrebu podlieha zdaneniu. Prvá veta článku 21 ods. 3 uvedenej smernice uvedenej smernice podľa môjho názoru nevylučuje vyššie uvedený dôsledok.

28. Po prvé, pokiaľ totiž elektrina podlieha zdaneniu podľa smernice 2003/96, nie je energetickým výrobkom v zmysle článku 2 ods. 1 uvedenej smernice, ale je predmetom odlišnej právnej úpravy na základe jej článku 2 ods. 2. Pojem „energetické výrobky“ uvedený v prvej vete článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 nezahŕňa teda elektrickú energiu. Pokiaľ normotvorca stanovuje analogické pravidlá pre energetické výrobky a elektrinu, výslovne uvádza oba tieto typy výrobkov – napríklad v druhej vete článku 21 ods. 3 uvedenej smernice.

29. Po druhé, hoci smernica 2003/96 na základe všeobecného oslobodenia od dane uvedeného v článku 14 ods. 1 písm. a) zakazuje dvojité zdanenie elektriny, ako aj energetických výrobkov a elektriny použitých na jej výrobu, analogický zákaz neplatí v opačnom smere. Elektrická energia použitá na výrobu energetických výrobkov podlieha teda zdaneniu podľa všeobecných predpisov.

<sup>4</sup> V tomto smere nie je významné, že v prípade tepelnej elektrárne, ktorá sa nachádza v rámci podniku patriaceho spoločnosti PLK, dochádza k združenej výrobe elektriny a teplej energie (kogenerácia). Oslobodenia týkajúce sa energetických výrobkov použitých na výrobu elektriny sa totiž vzťahujú aj na kogeneráciu (pozri analogický rozsudok zo 7. marca 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, výrok).

Smernica 2003/96 vo všeobecnosti neobsahuje žiadne „ustanovenie o zamedzení dvojitého zdanenia“ týkajúce sa energetických výrobkov a elektriny použitých na výrobu energetických výrobkov. Jediná výnimka spočíva v kvázi oslobodení od dane výrobkov vyrobených v rámci tohto istého podniku podľa prvej vety článku 21 ods. 3 tejto smernice.

30. Napokon po tretie, nesúhlasím s názorom Komisie, ktorý vyjadrila na pojednávaní, že proces výroby energetických výrobkov treba posudzovať celkovo, z čoho vyplýva oslobodenie od dane elektriny použitej v rámci uvedeného procesu. Proces výroby treba skutočne posudzovať celkovo, pokiaľ ide o zdanenie energetických výrobkov vyrobených tým istým podnikom a použitých na účely tejto výroby. Také výrobky nepodliehajú zdaneniu, a to bez ohľadu na to, či sa používajú na výrobu ďalších energetických výrobkov priamo alebo sa používajú prostredníctvom medziproduktu, akým je vodná para. Neplatí to však vtedy, keď sa vyrobí výrobok podliehajúci zdaneniu podľa smernice 2003/96, akým je elektrina. V tomto prípade treba uplatniť ustanovenia tejto smernice; tieto ustanovenia nestanovujú povinnosť oslobodenia od dane elektriny použitej na výrobu energetických výrobkov, ani nijaký všeobecný zákaz dvojitého zdanenia, z ktorých by bolo možné vyvodiť takú povinnosť.

31. Pokiaľ tepelná alebo elektrická energia vyrobená v rámci podniku vyrábajúceho energetické výrobky nie je použitá pre potreby tejto výroby, ale na iné účely, akými je zásobovanie kancelárií a iných priestorov, ustanovenie prvej vety článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 sa neuplatní. Tretia veta tohto odseku je v tomto ohľade rozhodujúca. Energetické výrobky použité na výrobu tepelnej energie sa preto zdaňujú podľa všeobecných predpisov; výrobky použité na výrobu elektriny sú predmetom oslobodenia od dane podľa článku 14 ods. 1 písm. a) vyššie uvedenej smernice. Naproti tomu takto vyrobená elektrina podlieha zdaneniu, keďže elektrina vyrobená výrobcom pre jeho vlastné použitie je zdanená v štádiu jej spotrebovania.

32. Pokiaľ ide napokon o výrobu tepelnej a elektrickej energie, ktoré sa prepravujú mimo rámca podniku do všeobecnej tepelnej alebo elektrickej siete, prvá veta článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 sa neuplatní. Inak povedané, použitie energetických výrobkov na účely tejto výroby, – hoci sú vyrobené v rámci toho istého podniku –, podlieha všeobecným predpisom. Energetické výrobky používané na výrobu tepelnej energie podliehajú teda dani, avšak energetické výrobky používané na výrobu elektriny sú oslobodené od dane podľa článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96.

33. Predchádzajúce konštatovania možno teda s prihliadnutím na osobitné skutkové okolnosti sporu vo veci samej zhrnúť tak, že energetické výrobky vyrobené v rámci podniku vyrábajúceho energetické výrobky:

- nepodliehajú zdaneniu (neexistencia zdaniteľnej udalosti) v rozsahu, v akom sa používajú na výrobu tepelnej energie (aj vo forme vodnej pary) používanej na výrobu energetických výrobkov,
- nepodliehajú zdaneniu (neexistencia zdaniteľnej udalosti) v rozsahu, v akom sa používajú na výrobu elektriny používanej na výrobu energetických výrobkov,
- podliehajú zdaneniu v rozsahu, v akom sa používajú na výrobu tepelnej energie používanej na iné účely v rámci toho istého podniku,
- nepodliehajú zdaneniu (oslobodenie od dane) v rozsahu, v akom sa používajú na výrobu elektriny používanej na iné účely v rámci toho istého podniku,
- podliehajú zdaneniu v rozsahu, v akom sa používajú na výrobu tepelnej energie prepravovanej mimo rámca podniku,
- nepodliehajú zdaneniu (oslobodenie od dane) v rozsahu, v akom sa používajú na výrobu elektriny prepravovanej mimo rámca podniku.

34. Elektrina vyrobená v rámci toho istého podniku zároveň podlieha dani, ktorá je splatná v čase jej spotrebovania v rozsahu, v akom sa uvedená elektrina použije v rámci uvedeného podniku na účely výroby energetických výrobkov, ako aj na iné účely, alebo v čase jej dodania distribútorom alebo ďalším distribútorom v rozsahu, v akom je prepravená mimo rámca uvedeného podniku.

35. Navrhujem preto odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku takto: článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 treba vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnym právnym predpisom členského štátu alebo ich výkladu, ktoré umožňujú zdanenie energetických výrobkov vyrobených v rámci podniku vyrábajúceho také výrobky a použitých na účely tejto výroby bez ohľadu na to, či sú použité priamo alebo prostredníctvom ďalšieho výrobku, akým je vodná para alebo elektrina.

### *O druhej a tretej prejudiciálnej otázke*

36. Pripomínam, že PLK používala ňou vyrobený výrobok, ktorý bol označený ako „polospracovaný vykurovací olej“, ako vykurovacie palivo pre parný kotol vo svojej tepelnej elektrárni bez toho, aby dosiahla zaradenie tohto výrobku na daňové účely. Vzhľadom na vyššie uvedené zdanieli rumunské daňové orgány tento výrobok v súlade s ustanoveniami rumunského práva sadzbou stanovenou pre plynový olej. PLK neskôr dosiahla zaradenie uvedeného výrobku ako vykurovacieho oleja, avšak táto skutočnosť nevedla k zníženiu daňovej sadzby, ani k vráteniu neoprávnene zaplatenej dane.

37. Podľa druhej a tretej prejudiciálnej otázky, ktoré treba skúmať spoločne, sa teda vnútroštátny súd snaží v podstate zistiť, či treba článok 2 ods. 3 prvý pododsek smernice 2003/96 v spojení so zásadou proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnym právnym predpisom alebo vnútroštátnej praxi členského štátu, ktoré umožňujú zdanenie energetického výrobku, pre ktorý uvedená smernica nestanovuje úroveň zdanenia a ktorý sa používa ako vykurovacie palivo, sadzbou stanovenou pre motorové palivo v prípade, že daňovník nepodal žiadosť o určenie zaradenia tohto výrobku na účely zdanenia, a ktoré umožňujú ponechať v platnosti túto úroveň zdanenia aj po zaradení uvedeného výrobku ako vykurovacieho paliva.

38. V súlade s článkom 2 ods. 3 prvým pododsekom smernice 2003/96 sa energetické výrobky, pre ktoré táto smernica nestanovuje úroveň zdanenia a ktoré sa používajú ako motorové alebo vykurovacie palivo, zdaňujú „podľa používania“ sadzbou stanovenou pre ekvivalentné vykurovacie palivo alebo motorové palivo.

39. Ustanovenia rumunského práva v takej situácii vyžadujú, aby subjekt, ktorý má v úmysle použiť energetický výrobok, pre ktorý nebola stanovená úroveň zdanenia, ako motorové alebo vykurovacie palivo, požiadal príslušný orgán o zaradenie uvedeného výrobku na účely stanovenia spotrebnej dane. Nesplnenie tejto povinnosti má za následok automatické zdanenie tohto výrobku sadzbou stanovenou pre olovnatý benzín v prípade použitia ako motorového paliva alebo sadzbou stanovenou pre plynový olej v prípade použitia ako vykurovacieho paliva. Cieľom týchto ustanovení je predchádzať daňovým podvodom, najmä aby boli výrobky zdanené sadzbami stanovenými pre vykurovacie palivá používané ako motorové palivá, v prípade ktorých sú daňové sadzby jednoznačne vyššie.

40. Súdny dvor mal už príležitosť rozhodnúť, že také ustanovenia sú v rozpore s ustanoveniami smernice 2003/96 vykladanými v súlade so zásadou proporcionality. Aj keď totiž členské štáty môžu ukladať daňovníkom určité povinnosti na účely predchádzania daňovým podvodom, nedodržanie týchto povinností nemôže mať za následok zdanenie výrobkov použitých ako vykurovacie palivo sadzbou stanovenou pre motorové palivá.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Rozsudok z 2. júna 2016, ROZ-ŠWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, výrok).



41. Rovnaká zásada by sa podľa môjho názoru mala uplatniť v prejednávanej veci. Nič na tom nemení skutočnosť, že vec ROZ-ŠWIT (C-418/14) sa týkala povinnosti informovania, ktorú by si mal predajca energetických výrobkov splniť po predaji uvedených výrobkov, a že prejednávaná vec sa týka povinnosti, ktorú je potrebné splniť v zásade pred použitím dotknutých výrobkov. Tieto dva druhy povinností majú totiž rovnaký cieľ, a to zabezpečiť kontrolu daňovej správy nad používaním energetických výrobkov a predchádzať tým daňovým podvodom.

42. Nepresvedčilo ma teda tvrdenie rumunskej vlády, že na rozdiel od povinnosti, ktorú posudzoval Súdny dvor vo vyššie uvedenej veci<sup>6</sup>, povinnosť stanovená v rumunskom práve nemá výlučne formálnu povahu. Bez ohľadu na to, či má uvedená povinnosť povahu *ex ante* alebo *ex post*, dôsledok jej nesplnenia je rovnaký, a to zdanenie energetického výrobku použitého ako vykurovacie palivo sadzbou stanovenou pre motorové palivá. To je podľa judikatúry Súdneho dvora v rozpore s článkom 2 ods. 3 prvým pododsekom smernice 2003/96.

43. Pokiaľ ďalej ide o tvrdenie uvedenej vlády, že taká úroveň zdanenia musí predstavovať sankciu a musí mať odradzujúci účinok, treba potvrdiť, že členské štáty majú samozrejme právo zaviesť sankcie za nedodržanie správnych povinností, ktoré majú daňovníci. Tieto sankcie však nemôžu spočívať v zdanení výrobkov spôsobom, ktorý nie je v súlade so smernicou 2003/96.

44. Ako vyplýva z toho, čo bolo uvedené vyššie, členské štáty nemajú právo zdaníť energetické výrobky použité ako vykurovacie palivo sadzbou stanovenou pre motorové palivá v prípade, keď si daňovník nesplnil svoje správne povinnosti. Tým skôr teda nemôžu ponechať takú úroveň zdanenia, pokiaľ daňovník splnil tieto povinnosti, aj keď oneskorene. Taký prípad nastal práve v spore vo veci samej, keďže PLK dosiahla *in fine* zaradenie výrobku označeného „polospracovaný vykurovací olej“ ako vykurovacieho oleja. V takej situácii musí byť neoprávnene zaplatená daň vrátená. Nevrátenie tejto dane je v rozpore s ustanoveniami smernice 2003/96 v spojení so zásadou proporcionality.

45. Navrhujem preto odpovedať na druhú a tretiu prejudiciálnu otázku takto: článok 2 ods. 3 prvý pododsek smernice 2003/96 v spojení so zásadou proporcionality treba vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniam vnútroštátneho práva alebo vnútroštátnej praxi členského štátu, ktoré umožňujú zdanenie energetického výrobku, pre ktorý uvedená smernica nestanovuje úroveň zdanenia a ktorý sa používa ako vykurovacie palivo, sadzbou stanovenou pre motorové palivo v prípade, že daňovník nepodal žiadosť o určenie zaradenia tohto výrobku na účely zdanenia, a ktoré umožňujú ponechať v platnosti túto úroveň zdanenia aj po zaradení uvedeného výrobku ako vykurovacieho paliva.

## Návrh

46. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko), 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 treba vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnym právnym predpisom členského štátu alebo ich výkladu, ktoré umožňujú zdanenie energetických výrobkov vyrobených v rámci podniku vyrábajúceho také výrobky a použitých na účely tejto výroby bez ohľadu na to, či sú použité priamo alebo prostredníctvom ďalšieho výrobku, akým je vodná para alebo elektrina.
2. Článok 2 ods. 3 prvý pododsek smernice 2003/96 v spojení so zásadou proporcionality treba vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniam vnútroštátneho práva alebo vnútroštátnej praxi členského štátu, ktoré umožňujú zdanenie energetického výrobku, pre ktorý táto istá smernica nestanovuje úroveň zdanenia a ktorý sa používa ako vykurovacie palivo, sadzbou stanovenou pre

<sup>6</sup> Rozsudok z 2. júna 2016, ROZ-ŠWIT (C-418/14, EU:C:2016:400).

motorové palivo v prípade, že daňovník nepodal žiadosť o určenie zaradenia tohto výrobku na účely zdanenia, a ktoré umožňujú ponechať v platnosti túto úroveň zdanenia aj po zaradení uvedeného výrobku ako vykurovacieho paliva.