



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 23. apríla 2020¹

Vec C-44/19

Repsol Petróleo, SA
proti
Administración General del Estado

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko)]

„Prejudiciálne konanie – Smernica 2003/96/ES – Zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny – Článok 21 ods. 3 – Oslobodenie energetických výrobkov používaných v podniku, ktorý vyrába uvedené výrobky, od dane – Súbežná výroba energetických výrobkov a iných výrobkov“

Úvod

1. Právo Únie harmonizuje základné pravidlá zdaňovania energetických výrobkov a stanovuje aj minimálnu úroveň tohto zdaňovania. Tejto dani však nepodlieha používanie energetických výrobkov pri výrobe iných energetických výrobkov. Príslušné ustanovenia už boli predmetom viacerých rozsudkov Súdneho dvora.² Ani tieto ustanovenia, ani uvedená judikatúra Súdneho dvora však neposkytujú odpoveď na otázku, ako sa majú posudzovať energetické výrobky používané pri výrobe iných energetických výrobkov, ak v rámci tejto výroby vznikajú aj neenergetické výrobky. Prejednávaná vec sa týka tohto problému.

Právny rámec

Právo Únie

2. Článok 21 ods. 1 a 3 smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny³ stanovuje:

„1. Okrem všeobecných ustanovení vymedzujúcich zdaniteľnú udalosť a ustanovení pre platbu 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; Mím. vyd. 09/001, s. 179)] daň z energetických výrobkov vzniká tiež pri objavení sa zdaniteľných udalostí spomenutých v článku 2 ods. 3.

...

¹ Jazyk prednesu: poľština.

² Pozri najmä rozsudky zo 6. júna 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395); z 27. júna 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498), a zo 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933).

³ Ú. v. EÚ L 283, 2003, s. 51; Mím. vyd. 09/001, s. 405.

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.“

Španielske právo

3. Článok 47 ods. 1 písm. b) Ley 38/1992 Impuestos Especiales (zákon č. 38/1992 o spotrebných daniach)⁴ z 28. decembra 1992 stanovuje:

„Dani nepodliehajú činnosti vlastnej spotreby, ktoré zahŕňajú:

...

b) použitie minerálnych olejov ako paliva v procese výroby minerálnych olejov v režime oslobodenia od dane.“

Skutkový stav, konanie a prejudiciálna otázka

4. Repsol Petróleo SA, spoločnosť založená podľa španielskeho práva (ďalej len „Repsol“), pôsobí okrem iného v oblasti výroby energetických výrobkov v procese rafinácie surovej ropy. V tomto procese okrem energetických výrobkov vznikajú iné výrobky, ako je síra, ťažké frakcie ropy, aromatické výťažky alebo vodná para. Tieto výrobky sa následne predávajú a používajú v chemickom priemysle, pričom sčasti sa opäť využívajú vo výrobnom procese.

5. Dňa 2. apríla 2012 španielske daňové orgány vydali platobný výmer, ktorým spoločnosti Repsol uložili povinnosť zaplatiť spotrebnú daň z minerálnych olejov za zdaňovacie obdobia 2007 a 2008, a to z dôvodu, že táto spoločnosť spotrebovala minerálne oleje, ktoré vyrobila ako vykurovacie palivo počas výrobného procesu v rozsahu, v akom boli v tomto procese vyrobené neenergetické výrobky. Podľa daňových orgánov minerálne oleje používané vo výrobnom procese mali podliehať dani v pomere zodpovedajúcom množstvu neenergetických výrobkov vyrobených počas tohto procesu.

6. Žaloba, ktorú Repsol podala proti uvedenému platobnému výmeru, bola zamietnutá tak v správnom konaní, ako aj v prvostupňovom súdnom konaní. Rozhodnutia vydané v oboch konaniach boli založené najmä na ustálenej judikatúre Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko), podľa ktorej je vlastná spotreba energetických výrobkov oslobodená od dane len vtedy, keď je určená na výrobu iných energetických výrobkov. Táto judikatúra bola sformulovaná na základe predpisov prijatých na prebratie smernice 92/81⁵.

7. Repsol podala na vnútroštátnom súde kasačný opravný prostriedok proti rozsudku vydanému v prvostupňovom súdnom konaní.

4 BOE č. 312 z 29. decembra 1992, s. 44305.

5 Smernica Rady z 19. októbra 1992 o harmonizácii štruktúry spotrebných daní z minerálnych olejov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 12). Táto smernica bola zrušená a nahradená smernicou 2003/96.

8. Za týchto okolností Tribunal Supremo (Najvyšší súd) prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 z 27. októbra 2003 vykladať v tom zmysle, že umožňuje, aby boli spotrebnou daňou z minerálnych olejov zdanené činnosti vlastnej spotreby energetických výrobkov vykonávané v rámci areálu výrobcu v pomere, v akom vzniknú neenergetické výrobky?

Alebo naopak bráni účel tohto ustanovenia, ktorým je oslobodiť od dane používanie energetických výrobkov, ktoré sa považuje za potrebné na výrobu konečných energetických výrobkov, zdaneniu tejto vlastnej spotreby v časti, v ktorej táto spotreba vedie k získaniu iných neenergetických výrobkov, a to aj v prípade, ak je toto získanie reziduálne a predstavuje nevyhnutný dôsledok samotného výrobného procesu?“

9. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 24. januára 2019. Písomné pripomienky predložili Repsol, španielska a česká vláda a Európska komisia. Repsol, španielska vláda a Komisia sa zúčastnili na pojednávaní, ktoré sa konalo 4. marca 2020.

Analýza

10. Návrhom na začatie prejudiciálneho konania podaným v prejednávanej veci vnútroštátny súd v podstate žiada Súdny dvor, aby objasnil, či sa má článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 vykladať v tom zmysle, že ak počas procesu výroby energetických výrobkov nevyhnutne vzniknú aj neenergetické výrobky, spotreba energetických výrobkov na účely tejto výroby sa ako celok nepovažuje za zdaniteľnú udalosť, alebo je oslobodená od dane len pomerne v časti, v ktorej v tomto procese vznikajú energetické výrobky, a preto od dane nie je oslobodená časť pripadajúca na iné výrobky.

11. Na úvod treba poznamenať, že článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 má zložitú štruktúru.

12. Jeho prvá veta stanovuje, že za zdaniteľnú udalosť sa nepovažuje takzvaná vlastná spotreba energetických výrobkov, teda spotreba výrobkov v rámci areálu podniku, ktorý ich vyrobil.

13. Druhá veta tohto ustanovenia dovoľuje členským štátom, aby ani spotrebu výrobkov tohto typu (a elektriny), ktoré nevyrobil podnik, ktorý vyrába energetické výrobky, v tomto podniku tiež nepovažovali za zdaniteľnú udalosť.

14. Napokon tretia veta stanovuje, že vyššie uvedené pravidlá sa neuplatnia, ak je spotreba energetických výrobkov určená na účely, ktoré sa netýkajú výroby takých výrobkov, napríklad na pohon vozidiel.

15. Z tretej vety článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 možno *a contrario* vyvodiť, že za zdaniteľnú udalosť sa nepovažuje (alebo nemusí považovať) len spotreba energetických výrobkov na účely výroby týchto výrobkov. Tento záver potvrdzuje predchádzajúce znenie tohto ustanovenia, teda článok 4 ods. 3 smernice 92/81, ktorý stanovoval, že spotreba minerálnych olejov v rámci areálu podniku vyrábajúceho minerálne oleje sa nepovažuje za zdaniteľnú udalosť „pokiaľ je táto spotreba určená na [takúto] výrobu“ [*neoficiálny preklad*]. Súčasťou tohto ustanovenia bolo aj ustanovenie, ktoré predchádzalo súčasnému článku 21 ods. 3 tretej vete smernice 2003/96.⁶

⁶ Naopak v smernici 92/81 sa nenachádzalo oprávnenie pre členské štáty, aké je súčasťou súčasného článku 21 ods. 3 druhej vety smernice 2003/96.

16. Ako som však už pripomenul v úvode týchto návrhov, článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 nestanovuje, či – a do akej miery – sa má spotreba energetických výrobkov na účely výrobného procesu, počas ktorého súčasne vznikajú energetické výrobky a iné výrobky, považovať za zdanitelnú udalosť.

17. V tejto súvislosti sa zdá, že možno použiť dva rôzne spôsoby argumentácie.

18. Na jednej strane – ako česká vláda správne poznamenáva vo svojich pripomienkach – z doslovného výkladu článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 môže vyplynúť záver, že za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, sa má toto ustanovenie uplatniť na všetky energetické výrobky používané vo výrobnom procese, ktorý uskutočňuje Repsol.

19. V tomto ustanovení sa hovorí len o „spotreb[e] energetických výrobkov v rámci areálu podniku vyrábajúceho energetické výrobky“, zatiaľ čo podľa jeho tretej vety je vylúčená „spotreba... na účely, ktoré sa netýkajú výroby energetických výrobkov“.

20. Ako pritom vyplýva z informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania a v pripomienkach účastníkov konania, v procese rafinácie surovej ropy sa všetky energetické výrobky, ktoré slúžia na jej ohrev na teplotu vyžadovanú v tomto procese, používajú na výrobu energetických výrobkov. Súčasný vznik neenergetických výrobkov je len sekundárnym a nevyhnutným výsledkom tohto procesu. Vznik týchto výrobkov je neoddeliteľnou súčasťou procesu výroby energetických výrobkov, a preto treba konštatovať, že všetky energetické výrobky používané v takom technologickom procese slúžia na výrobu energetických výrobkov. Doslovné znenie článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 teda podľa všetkého naznačuje, že na uvedené energetické výrobky sa musí uplatniť toto ustanovenie, keďže všetky tieto výrobky sa používajú na účely výroby energetických výrobkov.

21. Tento výklad článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 navyše potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora, ako to správne uvádza Repsol. Súdny dvor totiž už rozhodol, že „z negatívnej formulácie tretej vety tohto ustanovenia možno... vyvodiť, že cieľom tohto ustanovenia je len vylúčiť uplatnenie tejto výnimky na spotrebu energetických výrobkov *bez akéhokoľvek vzťahu s výrobou energetických výrobkov*“ a 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*“⁷. Je nesporné, že za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, energetické výrobky používané v technologickom procese „[súvisia] s výrobou energetických výrobkov“ a ako celok „prispieva[jú] k technologickému procesu výroby energetických výrobkov“.

22. Na druhej strane, aj keď takýto výklad je prípustný z hľadiska doslovného znenia uvedeného ustanovenia smernice, nezohľadňuje dostatočne systémové aspekty súvisiace s výkladom⁸ a mohol by spôsobiť neodôvodnené nezdanenie energetických výrobkov používaných pri výrobe neenergetických výrobkov.

23. Ak totiž počas výrobného procesu vznikajú tak energetické výrobky, ako aj neenergetické výrobky, treba konštatovať, že pri takom procese sa súčasne vyrábajú obe kategórie výrobkov.

24. V tejto súvislosti je nepodstatné, že výroba neenergetických výrobkov je za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, sekundárna a nevyhnutná, teda že nie je samotným cieľom výrobného procesu, ale jeho nevyhnutným dôsledkom. Keďže výrobky vzniknuté počas výrobného procesu majú trhovú hodnotu a ich výrobca ich môže predať, stávajú sa pre neho tovarom, teda potenciálnym zdrojom príjmov. Preto je irelevantné, či je výroba takých výrobkov samotným cieľom, alebo len nevyhnutným dôsledkom výroby iných výrobkov. Z daňového hľadiska treba tieto dve situácie

⁷ Rozsudok zo 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, bod 30). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁸ Podľa judikatúry Súdneho dvora sa vyžaduje, aby sa pri výklade ustanovení práva Únie vzali do úvahy systémové aspekty (pozri v súvislosti s článkom 21 ods. 3 smernice 2003/96 rozsudok zo 6. júna 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, bod 22).

posudzovať rovnako. Vyžaduje to tak zásada rovnosti, ako aj potreba zabezpečiť nenarušenú hospodársku súťaž. Inak by to mohlo byť len v prípade, ak by iné výrobky získané počas procesu výroby energetických výrobkov mali len zanedbateľnú alebo žiadnu trhovú hodnotu a predstavovali by pre výrobcu len výdavok. Preto nesúhlasím s názorom spoločnosti Repsol, podľa ktorého má v tomto smere rozhodujúci význam „hlavný cieľ“ vykonávanej činnosti. Na ekonomickú činnosť sa právne predpisy, vrátane daňových predpisov, neuplatňujú z dôvodu cieľa, ktorý táto činnosť sleduje, ale v dôsledku skutočnej povahy a dôsledkov tejto činnosti.

25. Článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 teda umožňuje nepovažovať za zdaniteľnú udalosť spotrebu energetických výrobkov len v rozsahu, v akom táto spotreba slúži na výrobu konečných výrobkov, ktoré sa následne podľa tejto smernice zdania ako energetické výrobky, ktoré sa majú používať ako motorové palivo alebo vykurovacie palivo.⁹

26. Naopak používanie energetických výrobkov ako vykurovacieho paliva vo výrobnom procese podlieha dani, ak konečný výrobok nie je energetickým výrobkom alebo sa nemá používať ako pohonná látka alebo palivo.

27. Nezdanenie energetických výrobkov v tomto poslednom uvedenom prípade by viedlo ku vzniku medzery v systéme zdanenia zavedenom smernicou 2003/96, keďže dani by nepodliehali výrobky, ktoré by jej v zásade mali podliehať.¹⁰

28. Neexistencia zdanenia týchto výrobkov by totiž nebola kompenzovaná zdanením konečných výrobkov, pri výrobe ktorých boli spotrebované uvedené výrobky, keďže tieto konečné výrobky by nepodliehali dani.¹¹

29. Kohorentnosť systému zdanenia zavedeného smernicou 2003/96 preto vyžaduje, aby sa energetické výrobky používané vo výrobnom procese zdaňovali v rozsahu, v akom počas uvedeného procesu vznikajú neenergetické výrobky.

30. Je pravda, že – ako som uviedol v bode 21 vyššie – Súdny dvor v jednej z vecí týkajúcich sa výkladu článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 rozhodol, že toto ustanovenie sa neuplatní len v prípadoch použitia energetických výrobkov bez akéhokoľvek vzťahu s výrobou energetických výrobkov.¹² Situácia je však odlišná v prípade, keď sa v rámci jedného technologického procesu súčasne vyrábajú tak energetické výrobky, ako aj neenergetické výrobky.

31. Je teda potrebné vziať do úvahy kontext, v ktorom bol vydaný uvedený rozsudok Súdneho dvora. Vec Petrotel-Lukoil sa týkala uplatnenia článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 na energetické výrobky používané pri výrobe vodnej pary, ktorá sa následne používala okrem iného v procese výroby energetických výrobkov. V uvedenom kontexte Súdny dvor konštatoval, že z pôsobnosti uvedeného ustanovenia sú vylúčené jedine tie prípady, v ktorých sa energetické výrobky používajú na účely bez akéhokoľvek vzťahu s výrobou takých výrobkov. Ak sa naopak tieto výrobky používajú pri výrobe medziproduktov, ktoré sa následne použijú pri výrobe energetických výrobkov, toto ustanovenie sa v plnom rozsahu uplatní. Je nesporné, že konečné výrobky vzniknuté vo výrobnom procese posudzovanom vo veci Petrotel-Lukoil boli energetickými výrobkami.

32. Naproti tomu prejednáváná vec sa týka odlišnej situácie, a to procesu, v ktorom sa súčasne vyrábajú energetické výrobky a neenergetické výrobky. Na túto vec preto nemožno automaticky preniesť závery, ku ktorým Súdny dvor dospel vo veci Petrotel-Lukoil.

⁹ Rozsudok zo 6. júna 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, bod 32).

¹⁰ Rozsudok zo 6. júna 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, bod 29).

¹¹ Rozsudok zo 6. júna 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, bod 30).

¹² Rozsudok zo 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, bod 30).

33. Prejednáwanej veci sa viac podobá vec *Cristal Union*¹³. V tejto veci išlo o otázku, či sa oslobodenie energetických výrobkov používaných na výrobu elektriny od dane, stanovené v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96, uplatní aj na energetické výrobky používané pri súbežnej výrobe elektriny a tepelnej energie v takzvanom procese „kombinovanej výroby“.

34. Hoci Súdny dvor v uvedenej veci v skutočnosti nepodal výklad článku 21 ods. 3 smernice 2003/96, táto vec predstavuje základ na uplatnenie užitočnej analógie s prejednávanou vecou, keďže sa týkala oslobodenia od dane pre energetické výrobky používané pri súbežnej výrobe energie, ktorá zakladá nárok na oslobodenie od dane (konkrétne elektriny), a energie, ktorá nezakladá taký nárok (tepelnej energie). Táto analógia je opodstatnená tým skôr, že mechanizmus kombinovanej výroby je založený na myšlienke užitočného a ekonomicky rentabilného využívania energie vzniknutej počas procesu výroby iného druhu energie, ktorá sa pri klasickej výrobnej technológii nevyužila a zanikla. O podobný prípad ide v prejednáwanej veci, ktorá sa týka neenergetických výrobkov, ktorých výroba je sekundárnym a nevyhnutným dôsledkom výroby energetických výrobkov, ktoré sa však dajú ekonomicky využiť, a teda majú trhovú hodnotu.

35. Vo veci *Cristal Union* Súdny dvor vôbec nepochyboval o tom, že oslobodenie energetických výrobkov používaných na výrobu elektriny od dane, ktoré je povinné, sa uplatní na kombinovanú výrobu.¹⁴ Tiež bolo nesporné, že uvedené oslobodenie od dane sa vzťahuje len na tú časť energetických výrobkov používanú v procese kombinovanej výroby na výrobu elektriny v pomere k množstvu tejto energie vo vzťahu k súbežne vzniknutej tepelnej energii. Súdny dvor takto rozhodol napriek tomu, že v technologickom procese kombinovanej výroby všetky používané energetické výrobky slúžia tak na výrobu elektriny, ako aj na výrobu tepelnej energie. Nie je možné určiť konkrétne množstvo týchto výrobkov určených na výrobu každého z druhov energie.¹⁵

36. Preto Súdny dvor uplatnil zásadu, že v prípade, keď sa súčasne vyrábajú výrobky, ktoré zakladajú nárok na oslobodenie od dane, používané pri výrobe energetických výrobkov, a výrobky, ktoré nezakladajú tento nárok, oslobodenie od dane treba uplatniť pomerne k množstvu jednotlivých kategórií konečných výrobkov vzniknutých vo výrobnom procese.

37. Podľa môjho názoru treba v prejednáwanej veci uplatniť podobnú zásadu. V prípade, keď sa súčasne vyrábajú energetické výrobky a neenergetické výrobky, spotreba energetických výrobkov na účely tejto výroby bude podľa článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 oslobodená od dane len v pomere zodpovedajúcom energetickým výrobkom vyrobeným v uvedenom procese.

38. V tejto súvislosti treba uviesť, že výrobca energetických výrobkov, ktorý sa nachádza v takej situácii ako Repsol, nie je v nijakom prípade poškodený, ak sa energetické výrobky, ktoré používa, zdania v pomere zodpovedajúcom podielu súčasne vyrobených neenergetických výrobkov. Ak sa totiž energetické výrobky použijú pri výrobe energetických výrobkov, na tieto výrobky sa v plnom rozsahu uplatní pravidlo zakotvené v článku 21 ods. 3 smernice 2003/96. Pokiaľ ide naopak o výrobu neenergetických výrobkov, daň z energetických výrobkov používaných pri tejto výrobe sa – ako nepriama daň – môže v plnom rozsahu kompenzovať cenou týchto neenergetických výrobkov predaných na trhu, ako je to v prípade ktoréhokoľvek iného výrobku, pri výrobe ktorého sa používajú energetické výrobky.

39. Toto riešenie je z hľadiska potreby zachovať nenarušenú hospodársku súťaž dokonca nevyhnutné. Môže sa totiž stať, že neenergetické výrobky, ktoré boli vyrobené v technologickom procese súčasne s energetickými výrobkami, budú konkurovať podobným výrobkom, ktoré sa nevyrábajú v takomto kombinovanom výrobnom procese, ale pri výrobe ktorých sa používajú energetické výrobky. Tieto

13 Rozsudok zo 7. marca 2018, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168).

14 Rozsudok zo 7. marca 2018, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, výrok).

15 Pozri najmä rozsudok zo 7. marca 2018, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, bod 45), v ktorom sa Súdny dvor zaoberal otázkou týkajúcou sa prípadných ťažkostí spojených s výpočtom časti energetických výrobkov, ktorá pripadá na každý z druhov vyrábanej energie.

energetické výrobky sa zdania podľa všeobecných pravidiel, a preto by sa energetické výrobky používané v kombinovanom výrobnom procese mali posudzovať rovnako. To neplatí len pre výrobky skutočne vyrobené prostredníctvom technologického procesu, ktorý používa Repsol, ale pre všetky výrobky, ktoré v súčasnosti alebo v budúcnosti vznikajú alebo môžu vzniknúť súčasne s akýmkoľvek energetickým výrobkom.

40. V tejto súvislosti je nepodstatné, že výroba neenergetických výrobkov je sekundárnym a nevyhnutným dôsledkom výroby tohto iného druhu výrobkov alebo že ich výrobu, ako napríklad získavanie síry počas procesu odsírenia, vyžadujú právne predpisy, ktorých cieľom je ochrana životného prostredia. Každý podnikateľ, ktorý vykonáva ekonomickú činnosť v určitom odvetví, musí vziať do úvahy výdavky na túto činnosť a obmedzenia, ktoré sú s ňou spojené. Skutočnosť, že počas procesu výroby určitých energetických výrobkov nevyhnutne vzniknú určité výrobky, ktoré nie sú energetickými výrobkami, je všeobecne známym znakom takejto činnosti a možnosť predať tieto výrobky na trhu je súčasťou ekonomickej bilancie uvedenej činnosti. Táto bilancia musí tiež zahŕňať zdanenie energetických výrobkov používaných pri výrobe takýchto výrobkov v pomere zodpovedajúcom získaným neenergetickým výrobkom.

41. Nesúhlasím ani s názorom spoločnosti Repsol, že zmena znenia článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 v porovnaní so znením článku 4 ods. 3 smernice 92/81 si vyžaduje zmenu jeho výkladu.

42. Článok 4 ods. 3 prvý pododsek smernice 92/81 stanovoval, že spotreba minerálnych olejov v rámci areálu podniku vyrábajúceho minerálne oleje sa nepovažuje za zdaniteľnú udalosť „pokiaľ je [táto spotreba] určená na účely súvisiace s výrobou“ týchto olejov. V druhom pododseku tohto odseku bolo ďalej spresnené, že ak je táto spotreba určená na účely, ktoré sa netýkajú tejto výroby, považuje sa za zdaniteľnú udalosť. Toto ustanovenie rozlišovalo dva prípady spotreby minerálnych olejov: na účely, ktoré sa týkajú výroby minerálnych olejov, a na účely, ktoré sa netýkajú tejto výroby. Tieto kategórie sa navzájom vylučovali a zároveň boli vyčerpávajúce: nepočítalo sa s prípadmi patriacimi do oboch kategórií ani s prípadmi, ktoré by nepatrili do žiadnej z nich.

43. Článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 nemení toto znenie. Je pravda, že v prvej vete uvedeného odseku, ktorý zodpovedá článku 4 ods. 3 prvému pododseku smernice 92/81, bolo vypustené upozornenie, že spotreba musí byť určená na účely týkajúce sa výroby energetických výrobkov. Toto upozornenie sa však nachádza v článku 21 ods. 3 tretej vete smernice 2003/96, ktorý zodpovedá článku 4 ods. 3 druhému pododseku smernice 92/81 a má v podstate rovnaké znenie ako toto posledné uvedené ustanovenie. Zdá sa, že normotvorca Únie sa – podľa môjho názoru správne – domnieval, že je zbytočné zopakovať v oboch vetách to isté upozornenie. Vzhľadom na to, že tretia veta vylučuje prípady spotreby energetických výrobkov určenej na účely, ktoré sa netýkajú výroby týchto výrobkov, nevyhnutne to znamená, že prvá veta sa vzťahuje jedine na prípady spotreby, ktoré sa týkajú takej výroby. Normatívny obsah článku 21 ods. 3 prvej a tretej vety smernice 2003/96 je preto rovnaký ako normatívny obsah článku 4 ods. 3 smernice 92/81.¹⁶ Žiadnu zmenu neprináša ani doplnenie druhej vety do článku 21 ods. 3 smernice 2003/96, ktorou sa len rozširujú prípady spotreby energetických výrobkov, ktoré sa nepovažujú za zdaniteľnú udalosť. To neznamená, že táto spotreba nemusí byť určená na účely výroby takých výrobkov.

44. Preto tu nedošlo k zmene logiky, ktorú Repsol spomína vo svojich pripomienkach. Z jej pripomienok vyplýva, že podľa článku 4 ods. 3 smernice 92/81 bolo zdanenie vlastnej spotreby minerálnych olejov pravidlom, zatiaľ čo jej nezdanenie bolo výnimkou. Naopak podľa článku 21 ods. 3 smernice 2003/96 má byť nezdanenie vlastnej spotreby energetických výrobkov pravidlom a jej zdanenie – ak sa táto spotreba netýka výroby týchto výrobkov – výnimkou.

¹⁶ Samozrejme s výnimkou rozšírenia druhov výrobkov, ktoré patria do pôsobnosti smernice 2003/96.

45. S týmto názorom sa dá ťažko súhlasiť. Tak podľa smernice 92/81, ako aj podľa smernice 2003/96 existuje len jedna logika, podľa ktorej je zdanenie minerálnych olejov, resp. energetických výrobkov pravidlom, zatiaľ čo nezdanenie vlastnej spotreby týchto výrobkov je výnimkou, ktorej uplatnenie závisí od toho, či je splnená podmienka, aby bola táto spotreba určená na účely, ktoré sa týkajú výroby uvedených výrobkov.

46. Vyššie uvedené úvahy, najmä koherentnosť systému zdanenia energetických výrobkov zavedeného smernicou 2003/96 a potreba chrániť nenarušenú hospodársku súťaž na trhu s výrobkami, pri výrobe ktorých sa používajú energetické výrobky, podľa môjho názoru vyžadujú, aby sa článok 21 ods. 3 tejto smernice vykladal v zmysle, ktorý prekračuje rámec záverov, ktoré vyplývajú z doslovného znenia tohto ustanovenia. V tejto súvislosti treba poznamenať, že toto znenie neposkytuje jednoznačnú odpoveď na otázku, ako sa majú správne zdaňovať energetické výrobky používané pri súbežnej výrobe energetických výrobkov a neenergetických výrobkov. Nejde tu teda o podanie výkladu *contra legem*, ale o doplnenie záverov vyplývajúcich z doslovného výkladu pomocou prvkov systémového výkladu.

47. Článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 sa má teda vykladať v tom zmysle, že ak počas procesu výroby energetických výrobkov nevyhnutne vzniknú aj neenergetické výrobky, spotreba energetických výrobkov na účely tejto výroby sa nepovažuje za zdaniteľnú udalosť, pokiaľ ide o podiel uvedených výrobkov, ktorý zodpovedá podielu vyrobených energetických výrobkov.

48. Navyše treba poznamenať, že článok 21 ods. 3 uvedenej smernice sa vzťahuje len na energetické výrobky používané pri výrobe energetických výrobkov, ktoré sa majú používať ako motorové palivo alebo vykurovacie palivo. Z jeho pôsobnosti sú teda vylúčené energetické výrobky používané nielen na výrobu výrobkov, ktoré nie sú energetickými výrobkami na účely článku 2 ods. 1 tejto smernice, ale aj na výrobu výrobkov, ktoré v skutočnosti zodpovedajú definícii, ktorá sa nachádza v tomto poslednom uvedenom ustanovení, ale na ktoré sa uvedená smernica podľa jej článku 2 ods. 4 písm. b) prvej zarážky neuplatní z dôvodu, že sa nemajú používať ako motorové palivo alebo vykurovacie palivo. Jednoznačne to vyplýva z judikatúry Súdneho dvora.¹⁷ Pod energetickými výrobkami preto treba rozumieť výlučne výrobky patriace do systému zdanenia zavedeného smernicou 2003/96.

49. Vzhľadom na to, že smernica 2003/96 neobsahuje ustanovenia týkajúce sa spôsobu určenia podielu energetických výrobkov, na ktoré sa vzťahuje článok 21 ods. 3 tejto smernice, tento spôsob musia stanoviť vnútroštátne predpisy členských štátov.¹⁸ Keďže sa však o tejto otázke diskutovalo počas pojednávania, v tejto súvislosti treba uviesť nasledujúce úvahy.

50. V prvom rade, pokiaľ sa neenergetické výrobky vzniknuté počas procesu výroby energetických výrobkov následne použijú v tom istom výrobnom procese (ako napríklad vodná para), také výrobky predstavujú medziprodukt, ktorého výroba patrí do pôsobnosti článku 21 ods. 3 smernice 2003/96.¹⁹

51. V druhom rade súhlasím s názorom Komisie, že najvhodnejším spôsobom, ako vypočítať podiel energetických výrobkov, na ktoré sa uplatní článok 21 ods. 3 smernice 2003/96, je vychádzať zo vzniknutého množstva konečných výrobkov jednotlivých kategórií, a nie napríklad z ich trhovej hodnoty.

52. Domnievam sa však, že to nie je spôsobené – ako tvrdí Komisia – tým, že daň z energetických výrobkov sa počíta z množstva týchto výrobkov, keďže táto daň je založená na energetických výrobkoch používaných ako vykurovacie palivo počas výrobného procesu, a nie na konečných výrobkoch vzniknutých pri tejto výrobe.

¹⁷ Rozsudok zo 6. júna 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, výrok).

¹⁸ Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. marca 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, bod 45).

¹⁹ Pozri rozsudok zo 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, bod 28 a bod 1 výroku).

53. Napriek tomu spôsob založený na kvantitatívnom pomere jednotlivých kategórií konečných výrobkov umožňuje zohľadniť podiel energetických výrobkov v procese výroby každej z kategórií konečných výrobkov. Množstvo potrebných energetických výrobkov súvisí skôr s množstvom jednotlivých konečných výrobkov než s ich hodnotou.

54. Preto, hoci – ako Repsol správne poznamenáva – nie je možné presne vypočítať množstvo energetických výrobkov spotrebovaných pri výrobe každej z kategórií konečných výrobkov, keďže počas procesu rafinácie surovej ropy jednotlivé konečné výrobky vznikajú pri odlišných teplotách, si myslím, že kvantitatívna metóda umožňuje primerane odhadnúť podiel energetických výrobkov potrebných na výrobu jednotlivých kategórií konečných výrobkov.

55. Táto metóda nevylučuje uplatnenie určitého limitu *de minimis* vo vnútroštátnom práve, pod hranicou ktorého je množstvo neenergetických výrobkov vzniknutých počas výrobného procesu také zanedbateľné, že naň netreba prihliadať, a na všetky energetické výrobky používané v uvedenom procese sa môže uplatniť článok 21 ods. 3 smernice 2003/96. Tento limit *de minimis* však nerieši problém výpočtu podielu energetických výrobkov, na ktoré sa vzťahuje uvedené ustanovenie, ak množstvo vzniknutých neenergetických výrobkov prekročí uvedený limit.

Návrh

56. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko), takto:

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 ak počas procesu výroby energetických výrobkov nevyhnutne vzniknú aj neenergetické výrobky, spotreba energetických výrobkov na účely tejto výroby sa nepovažuje za zdaniteľnú udalosť vo vzťahu k podielu uvedených výrobkov, ktorý zodpovedá podielu vyrobených energetických výrobkov.