



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 30. mája 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny – Smernica 2003/96/ES – Článok 5 – Spotrebná daň z minerálnych olejov – Regionálna sadzba spotrebnej dane z minerálnych olejov, ktorá sa pripočíta k celoštátnej sadzbe – Odstupňované sadzby spotrebnej dane na území členského štátu v závislosti od regiónu, v ktorom sa výrobok spotrebuje“

Vo veci C-743/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Supremo Tribunal (Najvyšší súd, Španielsko) z 15. novembra 2022 a doručený Súdnemu dvoru 1. decembra 2022, ktorý súvisí s konaním:

DISA Suministros y Trading SLU (DISA)

proti

Agencia Estatal de Administración Tributaria,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, sudcovia Z. Csehi (spravodajca), M. Ilešič, I. Jarukaitis a D. Gratsias,

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- DISA Suministros y Trading SLU (DISA), v zastúpení: J. C. García Muñoz, abogado,
- španielska vláda, v zastúpení: A. Gavela Llopis a M. Morales Puerta, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a C. Urraca Caviedes, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. januára 2024,

* Jazyk konania: španielčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu 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), zmenenej smernicou Rady 2004/74/CE z 29. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 157, 2004, s. 87; Mim. vyd. 09/002, s. 16) a smernicou Rady 2004/75/ES z 29. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 157, 2004, s. 100; Mim. vyd. 09/002, s. 21) (ďalej len „smernica 2003/96“), a najmä jej článku 5.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou DISA Suministros y Trading SLU (DISA) na jednej strane a Agencia Estatal de Administración Tributaria (Štátna agentúra pre správu daní, Španielsko) na druhej strane vo veci žiadostí o vrátenie daní, ktoré DISA zaplatila z dôvodu dodatočnej daňovej sadzby prijatej autonómnym spoločenstvom, ktorá sa uplatňuje na spotrebnú daň z minerálnych olejov.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2003/96

- 3 Odôvodnenia 2 až 5, 9, 11, 15 a 24 smernice 2003/96 stanovujú:
 - „(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 úrovni 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 úrovni zdaňovania môže umožniť zníženie rozdielov vo vnútroštátnych úrovniach zdaňovania;
- ...
- (9) členským štátom by sa mala poskytnúť pružnosť potrebná na vymedzenie a vykonávanie politík prispôbených 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;...

...

(15) za určitých okolností alebo stálych podmienok by sa mala dovoliť možnosť uplatňovania odstupňovaných vnútroštátnych úrovní zdaňovania na ten istý výrobok za podmienky, že sa dodržiavajú minimálne úrovne zdaňovania spoločenstva a pravidiel vnútorného trhu a hospodárskej súťaže;

...

(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 1 tejto smernice stanovuje:

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

5 Článok 2 uvedenej smernice znie:

„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;

...“

6 Článok 3 smernice 2003/96 stanovuje:

„Odkazy na ‚minerálne oleje‘ a ‚spotrebnú daň‘ 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)], pokiaľ sa uplatňuje na minerálne oleje, sa chápu ako odkazy vzťahujúce sa na všetky energetické výrobky, elektrinu a vnútroštátne nepriame dane, ako sú v tomto poradí uvedené v článkoch 2 a 4 ods. 2 tejto smernice.“

7 Článok 5 smernice 2003/96 stanovuje:

„Za podmienky, že odstupňované úrovne zdaňovania dodržiavajú minimálne úrovne zdaňovania predpísané touto smernicou a sú zlučiteľné s právom spoločenstva, môžu ich členské štáty pod daňovým dohľadom uplatňovať v týchto prípadoch:

- keď sú odstupňované sadzby priamo spojené s kvalitou výrobku;
- keď odstupňované sadzby závisia od množstevných úrovní spotreby elektriny a energetických výrobkov používaných na vykurovacie účely;

- na tieto účely: miestna preprava cestujúcich (vrátane taxíkov), zber odpadu, ozbrojené sily a verejná správa, invalidné osoby, sanitky;
- medzi používaním energetických výrobkov a elektriny uvedených v článkoch 9 a 10 na podnikateľské a nepodnikateľské účely.“

8 Článok 6 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu slobodne zavádzať oslobodenie od daní alebo daňové úľavy v úrovni zdaňovania predpísanej touto smernicou buď:

- a) priamo,
- b) prostredníctvom odstupňovanej sadzby,
alebo
- c) kompenzáciou celej výšky zdaňovania alebo jeho časti.“

9 Článok 7 ods. 2 a články 15 až 18b uvedenej smernice stanovujú najmä za určitých podmienok možnosť členských štátov zaviesť odstupňované sadzby, úplné alebo čiastočné oslobodenia od daní, zníženia úrovne zdanenia alebo prechodné obdobia, aby sa týmto štátom umožnilo dosiahnuť minimálne úrovne zdanenia stanovené tou istou smernicou.

10 Článok 18 ods. 1 smernice 2003/96 stanovuje:

„Odchyľne od ustanovení tejto smernice je členským štátom uvedeným v prílohe povolené ďalej uplatňovať zníženia úrovni zdanenia alebo oslobodenia stanovené v tejto prílohe.

Po prechádzajúcom preskúmaní Radou [Európskej únie] na základe návrhu [Európskej komisie] toto povolenie uplynie 31. decembra 2006 alebo dátumom určeným v prílohe II tej istej smernice.“

11 Článok 18 tejto smernice v odsekoch 7 a 8 uvádza:

„7. Portugalská republika smie na energetické výrobky a elektrinu spotrebované v autonómnych oblastiach Azory a Madeira uplatňovať úrovne zdaňovania, ktoré sú nižšie ako minimálne úrovne zdaňovania stanovené v tejto smernici, aby tak kompenzovala prepravné náklady vzniknuté v dôsledku ostrovnej a rozptýlenej povahy týchto regiónov.

...

8. Helénska republika smie uplatňovať úrovne zdaňovania až o 22 eur na 1000 l nižšie ako minimálne sadzby stanovené v tejto smernici na plynový olej používaný ako pohonná hmota a benzín spotrebovaný v oblastiach Lesbos, Chios, Samos, Dodekanes a Kyklady a na týchto ostrovoch v Egejskom mori: Thasos, Severné Sporady, Samotráké a Skiros.

...“

12 Článok 19 uvedenej smernice znie:

„1. Okrem ustanovení stanovených v predchádzajúcich článkoch, najmä v článkoch 5, a 15 a 17, Rada môže na návrh Komisie ktorémukoľvek členskému štátu jednomyseľne povoliť zavedenie ďalších oslobodení od dane alebo daňových úľav z osobitných politických dôvodov.

Členský štát, ktorý si želá zaviesť takéto opatrenie, informuje o ňom Komisiu a tiež Komisii poskytuje všetky dôležité a potrebné informácie.

Komisia preskúma žiadosť pri zohľadnení *inter alia* náležitého fungovania vnútorného trhu, zabezpečenia spravodlivej hospodárskej súťaže a politik spoločenstva v oblasti zdravia, životného prostredia a dopravy.

...

3. Ak Komisia usúdi, že oslobodenia od daní alebo daňové úľavy ustanovené v odseku 1 nie sú ďalej udržateľné, najmä v zmysle spravodlivej hospodárskej súťaže alebo narušenia fungovania vnútorného trhu, alebo v zmysle politiky spoločenstva v oblastiach zdravia, ochrany životného prostredia, energie a dopravy, predloží Rade príslušné návrhy. Rada prijme jednomyseľne rozhodnutie o týchto návrhoch.“

13 Príloha II k tej istej smernici s názvom „Daňové úľavy a oslobodenia od takýchto daní uvedené v článku 18 ods. [1]“ v bode 6 tretej zarážke a bode 8 desiatej, dvanástej, trinástej a pätnástej zarážke stanovuje:

„6. Francúzsko:

...

– pre spotrebu na ostrove Korzika za podmienky, že znížené sadzby vždy dodržiavajú minimálne sadzby dane z minerálnych olejov stanovené v rámci práva spoločenstva;

– ...

8. Taliansko:

...

– v určitých obzvlášť znevýhodnených zemepisných oblastiach pre znížené sadzby spotrebnej dane z domáceho paliva a LPG používaných na kúrenie, ktoré sú distribuované prostredníctvom sietí takýchto oblastí, za podmienky, že sadzby sú v súlade s povinnosťami stanovenými v tejto smernici a najmä minimálnymi sadzbami spotrebnej dane;

– ...

– pre zníženie sadzby spotrebnej dane z benzínu spotrebovaného v oblasti Friuli-Venezia Giulia za podmienky, že sadzby sú v súlade s povinnosťami stanovenými v tejto smernici a najmä minimálnymi sadzbami spotrebnej dane;

- pre zníženie sadzby spotrebnej dane z minerálnych olejov spotrebovaných v oblastiach Udine a Trieste za podmienky, že sadzby sú v súlade s povinnosťami stanovenými v tejto smernici;
 - ...
 - pre zníženie sadzby spotrebnej dane z palivového oleja na výrobu pary a plynového oleja používaného v peciach na sušenie a ‚aktivovanie‘ molekulárnych sít v Reggio Calabria za podmienky, že sadzby sú v súlade s povinnosťami stanovenými v tejto smernici;
- ...“

Smernica 2008/118/ES

- 14 Článok 1 ods. 1 a 2 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12) stanovuje:

„1. Táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov, ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani‘:

- a) energetické výrobky a elektrina upravené smernicou [2003/96];

...

2. Členské štáty môžu na osobitné účely vyrubiť ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s pravidlami Spoločenstva pre zdaňovanie uplatniteľnými na spotrebnú daň alebo daň z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o stanovenie daňového základu, výpočet dane, vznik daňovej povinnosti a kontrolu dane, pričom medzi tieto pravidlá nepatria ustanovenia o oslobodení od spotrebnej dane.“

Španielske právo

- 15 Ley 38/1992 Impuestos Especiales (zákon č. 38/1992 o spotrebných daniach) z 28. decembra 1992 (ďalej len „zákon o spotrebných daniach“), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej, v článku 50b s názvom „Daňová sadzba autonómneho spoločenstva“ stanovuje:

„1. Autonómne spoločenstvá môžu stanoviť regionálnu sadzbu spotrebnej dane z minerálnych olejov na dodatočné zdanenie výrobkov, na ktoré sa uplatňujú daňové sadzby uvedené v bodoch... a ktoré sa spotrebúvajú na ich príslušných územiach. Uplatňovanie regionálnej sadzby dane sa uskutočňuje v súlade s ustanoveniami tohto zákona a obmedzeniami a podmienkami stanovenými v predpisoch upravujúcich financovanie autonómnych spoločenstiev.

2. Regionálna sadzba dane, ktorá sa má uplatniť, je sadzba, ktorá zodpovedá autonómnemu spoločenstvu, na ktorého území sa uskutočňuje konečná spotreba zdanených výrobkov. ...“

- 16 Článok 50b zákona o spotrebných daniach bol účinný v období rokov 2013 až 2018. S účinnosťou od 1. januára 2019 bol zrušený zákonom Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (zákon č. 6/2018 o všeobecnom štátnom rozpočte na rok 2018) z 3. júla 2018, ktorého dôvodová správa okrem iného uvádza:

„V oblasti spotrebných daní je regionálna sadzba dane z minerálnych olejov integrovaná s osobitnou celoštátnou sadzbou tak, aby bola zaručená jednota trhu v oblasti palív a pohonných látok, bez toho, aby toto opatrenie narušilo zdroje autonómnych spoločenstiev v rámci právneho rámca Spoločenstva.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 17 Viaceré hospodárske subjekty, ktoré podliehajú spotrebnej dani z minerálnych olejov, vyhlásenia o prenesení daňovej povinnosti týkajúce sa rokov 2013 až 2015 a jej výšku preniesli na DISA, ktorej predmetom činnosti je nákup, predaj, dovoz a veľkoobchodný predaj ropných výrobkov.
- 18 Ako vyplýva z bodu 15 tohto rozsudku, vnútroštátna právna úprava umožňovala počas tohto obdobia dodatočne k celoštátnemu zdaneniu, ktorého sadzba bola jednotná na celom vnútroštátnom území, dodatočné regionálne zdanenie, ktorého sadzba bola stanovená jednotlivými autonómnymi spoločenstvami na minerálne oleje spotrebované na jeho území (ďalej len „regionálna sadzba spotrebnej dane z minerálnych olejov“). Ako vyplýva z bodu 16 tohto rozsudku, táto regionálna sadzba spotrebnej dane z minerálnych olejov bola zrušená od 1. januára 2019. Španielske kráľovstvo od tohto zrušenia zaviedlo iný systém, ktorý stanovuje jednotnú sadzbu na celom štátnom území.
- 19 Keďže DISA zaplatila spotrebnú daň z minerálnych olejov, požiadala daňovú správu o úpravu daňových priznaní dotknutých subjektov a žiadala vrátenie súm zodpovedajúcich uplatneniu regionálnej sadzby spotrebnej dane z minerálnych olejov.
- 20 Na podporu svojich návrhov DISA uviedla, že regionálna sadzba spotrebnej dane z minerálnych olejov, ktorú môžu autonómne spoločenstvá stanoviť na základe článku 50b zákona o spotrebnej dani, účinného od 1. januára 2013, je v rozpore s právom Únie, keďže je v rozpore s niektorými ustanoveniami smernice 2003/96, najmä s jej článkom 5, z dôvodu, že nezodpovedá výnimkám stanoveným v tomto ustanovení na účely uplatnenia rozdielných daňových sadzieb a že je v rozpore s cieľom jednotného zdaňovania energetických výrobkov a elektriny sledovaným touto smernicou.
- 21 Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife (Úrad správy spotrebných daní Santa Cruz de Tenerife, Španielsko) tieto žiadosti zamietol z dôvodu, že mu neprináležalo rozhodnúť o otázke, či ustanovenie vnútroštátneho právneho predpisu porušuje alebo neporušuje právo Únie.
- 22 DISA podala proti rozhodnutiam o zamietnutí uvedených žiadostí sťažnosti. Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd, Španielsko) tieto sťažnosti zamietol.
- 23 DISA následne podala proti týmto zamietavým rozhodnutiam Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd) žalobu na Senát pre správne spory Audiencia Nacional (Vrchný súd s celoštátnou pôsobnosťou, Španielsko).

- 24 Rozsudkom z 25. novembra 2020 tento súd túto žalobu zamietol. Hoci pripustil, že právne pochybnosti, ktoré vyvoláva výklad smernice 2003/96, by ho mohli viesť k podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania, uvedený súd zamietol žiadosť o vrátenie dane z dôvodu, že DISA nepreukázala, že tieto sumy nepreniesla na tretie osoby, čo by v prípade, ak by bola požadovaná náhrada priznaná, viedlo k jej bezdôvodnému obohateniu.
- 25 DISA podala proti rozsudku Audiencia Nacional (Vrchný súd s celoštátnou pôsobnosťou) z 25. novembra 2020 kasačný opravný prostriedok na Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 26 Tento súd zdôrazňuje, že výsledok sporu, o ktorom rozhoduje, závisí od výkladu smernice 2003/96 a od účinku tohto výkladu na súlad regionálnej sadzby spotrebnej dane z minerálnych olejov na túto smernicu.
- 27 Domnieva sa pritom, že ani smernica 2003/96, ani judikatúra Súdneho dvora neumožňujú poskytnúť jasný výklad tejto smernice, najmä jej článku 5, ktorý by umožnil určiť, či uvedená smernica bráni, a prípadne za akých podmienok tomu, aby sa v rámci členského štátu pre ten istý výrobok zaviedli sadzby dane z energetických výrobkov a elektriny, ktoré sú odstupňované podľa územia.
- 28 Za týchto podmienok Tribunal Supremo (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa smernica [2003/96], najmä jej článok 5, vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je článok 50b [zákona o spotrebných daniach], ktorý umožňuje autonómnym spoločenstvám stanoviť odstupňované sadzby spotrebnej dane z minerálnych olejov podľa územia pre ten istý výrobok?“

O prejudiciálnej otázke

O prípustnosti

- 29 Španielska vláda sa domnieva, že položená otázka musí byť vyhlásená za neprípustnú z dôvodu jej hypotetickej povahy. Podľa neho otázka zlučiteľnosti dotknutého vnútroštátneho ustanovenia s právom Únie nebola nikdy predmetom diskusie pred súdmi rozhodujúcimi o spore vo veci samej, ani pred vnútroštátnym súdom v rámci odvolania, ktoré sa obmedzuje na otázku aktívnej legitimácie spoločnosti DISA na podanie návrhu na začatie konania o vydanie plnenia poskytnutého bez právneho dôvodu.
- 30 Podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v právnom a skutkovom rámci, ktorý tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorého správnosť Súdnu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdnym dvor môže odmietnuť návrh predložený vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdnym dvorom nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na poskytnutie užitočnej odpovede na otázky, ktoré mu boli položené (rozsudok z 12. januára 2023, DOBELES HES, C-702/20 a C-17/21, EU:C:2023:1, bod 47, ako aj citovaná judikatúra).

- 31 V prejednávanej veci však položená otázka priamo súvisí s existenciou a predmetom sporu vo veci samej, keďže tento spor sa týka žiadostí o náhradu sumy zodpovedajúcej uplatneniu regionálnej sadzby spotrebnej dane z minerálnych olejov, ktorú DISA zaplatila, z dôvodu, že táto sadzba je v rozpore so smernicou 2003/96, najmä s jej článkom 5.
- 32 Návrh na začatie prejudiciálneho konania je preto prípustný.

O veci samej

- 33 Na úvod je potrebné uviesť, že prejednávaná vec sa vyznačuje tým, že sporné vnútroštátne ustanovenie umožňovalo každému španielskemu autonómnemu spoločenstvu stanoviť si regionálnu sadzbu spotrebnej dane z minerálnych olejov, ktorá sa pripočítavala k celoštátnej sadzbe. Platná vnútroštátna právna úprava v podstate stanovovala dve zdanenia, a to jednak celoštátne zdanenie, kde sadzba bola jednotná na celom území štátu, a jednak dodatočné zdanenie, kde si sadzbu stanovilo každé autonómne spoločenstvo pre minerálne oleje spotrebované na jeho území.
- 34 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2003/96, najmä jej článok 5, vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje autonómnym regiónom alebo spoločenstvám stanoviť rozdielne sadzby spotrebnej dane pre ten istý výrobok a rovnaké použitie v závislosti od územia, na ktorom sa výrobok spotrebuje.
- 35 Cieľom smernice 2003/96 je, ako vyplýva z jej odôvodnení 3 až 5 a článku 1, zaviesť harmonizovaný systém zdaňovania energetických výrobkov a elektriny [pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. septembra 2021, Hauptzollamt B (Fakultatívna daňová úľava), C-100/20, EU:C:2021:716, bod 29 a citovanú judikatúru].
- 36 V rámci tohto systému táto smernica obsahuje najmä vo svojich článkoch 5 a 7, ako aj v článkoch 15 až 19 sériu ustanovení, ktoré členským štátom priznávajú súbor možností na zavedenie odstupňovaných sadzieb dane, oslobodení od daní alebo znížení spotrebných daní, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou harmonizovaného systému zdaňovania zavedeného uvedenou smernicou [pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. septembra 2021, Hauptzollamt B (Fakultatívna daňová úľava), C-100/20, EU:C:2021:716, bod 30]. Tieto ustanovenia svedčia o skutočnosti, že normotvorca Únie ponechal členským štátom určitú mieru voľnej úvahy v oblasti spotrebných daní v súlade s odôvodneniami 9 a 11 uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. januára 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, body 26 a 28).
- 37 Po prvé článok 5 smernice 2003/96 stanovuje, že pod podmienkou, že odstupňované úrovne zdaňovania dodržiavajú minimálne úrovne zdaňovania predpísané touto smernicou a sú zlučiteľné s právom Únie, môžu ich členské štáty pod daňovým dohľadom uplatňovať v týchto prípadoch, a to po prvé vtedy, keď sú odstupňované sadzby priamo spojené s kvalitou výrobku, po druhé vtedy, keď odstupňované sadzby závisia od množstevných úrovní spotreby elektriny a energetických výrobkov používaných na vykurovacie účely, po tretie na tieto účely: miestna preprava cestujúcich (vrátane taxíkov), zber odpadu, ozbrojené sily a verejná správa, invalidné osoby, sanitky, a po štvrté medzi používaním energetických výrobkov a elektriny uvedených v článkoch 9 a 10 na podnikateľské a nepodnikateľské účely.

- 38 Je nutné konštatovať, že tento článok 5 nestanovuje možnosť členského štátu stanoviť sadzby spotrebnej dane pre ten istý výrobok a rovnaké použitie, ktoré sa líšia v závislosti od regiónov alebo území tohto členského štátu, na ktorých sa tento výrobok spotrebuje, ako to stanovovala právna úprava dotknutá vo veci samej.
- 39 Okrem toho použitie výrazu „v týchto prípadoch“ v článku 5 smernice 2003/96 na označenie štyroch prípadov, v ktorých možno uplatniť odstupňované daňové sadzby, naznačuje, že zoznam uvedený v tomto ustanovení je taxatívny (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júna 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, bod 29).
- 40 Súdny dvor v tejto súvislosti spresnil, že vôľa normotvorcu Únie prísne upraviť možnosť stanoviť odstupňované sadzby pre ten istý výrobok vyplýva z prípravných prác na smernici 2003/96. Zatiaľ čo článok 5 ods. 1 návrhu smernice Rady o reštrukturalizácii rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 139, 1997, s. 14), podľa ktorého „členské štáty môžu uplatňovať odstupňované sadzby zdaňovania podľa použitia alebo kvality výrobku za predpokladu, že tieto sadzby rešpektujú minimálne úrovne zdaňovania stanovené v tejto smernici a sú v súlade s právom Spoločenstva [*neoficiálny preklad*]“, poskytoval členským štátom pomerne široký priestor na voľnú úvahu pri určovaní sadziieb zdaňovania energetických výrobkov, tento priestor bol v priebehu legislatívneho postupu značne obmedzený. Článok 5 smernice 2003/96 totiž umožňuje členským štátom, aby pri dodržaní minimálnych úrovní zdaňovania stanovených touto smernicou, ako aj pri rešpektovaní práva Únie, stanovili rozdielne sadzby zdaňovania len v prípadoch taxatívne vymenovaných v tomto článku (rozsudok zo 16. novembra 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, body 46 a 47).
- 41 Takýto výklad vyplýva, ako zdôraznil generálny advokát v bode 37 svojich návrhov, z odôvodnenia 15 smernice 2003/96, ktoré stanovuje, že „za určitých okolností alebo stálych podmienok by sa mala dovoliť možnosť uplatňovania odstupňovaných vnútroštátnych úrovní zdaňovania na ten istý výrobok za podmienky, že sa dodržiavajú minimálne úrovne zdaňovania spoločenstva a pravidlá vnútorného trhu a hospodárskej súťaže“.
- 42 Po druhé všeobecná štruktúra smernice 2003/96 podporuje reštriktívny výklad možností, ktoré táto smernica poskytuje členským štátom, a to uplatňovať odstupňované sadzby, a to aj vtedy, keď sú dodržané minimálne úrovne zdaňovania.
- 43 Ako vyplýva z judikatúry citovanej v bode 36 tohto rozsudku, článok 5 smernice 2003/96 je súčasťou súboru ustanovení stanovených touto smernicou, ktoré členským štátom alebo niektorým z nich za určitých podmienok umožňujú uplatňovať odstupňované sadzby, oslobodenia od daní alebo zníženia na úrovni zdanenia. Týmito ďalšími ustanoveniami sú najmä články 6, 7 a 15 až 19 uvedenej smernice.
- 44 V prvom rade článok 6 smernice 2003/96 stanovuje formy, v rámci ktorých majú členské štáty možnosť poskytovať oslobodenia od daní alebo zníženia na úrovni zdanenia, a v písmene b) stanovuje, že tieto môžu mať formu odstupňovanej sadzby dane.
- 45 V druhom rade články 7 a 15 až 18b smernice 2003/96 stanovujú možnosť členských štátov uplatňovať odstupňované sadzby, oslobodenia od dane alebo osobitné daňové úľavy pod podmienkou dodržania presných podmienok stanovených týmito ustanoveniami.

- 46 Treba však poznamenať, že niektoré z uvedených ustanovení povoľujú alebo povoľovali menovite uvedeným členským štátom, aby uplatňovali znížené sadzby spotrebnej dane alebo oslobodenia od dane v závislosti od územia, na ktorom sa výrobok spotrebuje.
- 47 Článok 18 ods. 7 prvý pododsek smernice 2003/96 stanovuje, že Portugalská republika môže na energetické výrobky a elektrinu používané v autonómnych regiónoch Azory a Madeira uplatňovať nižšie úrovne zdaňovania, ako sú minimálne úrovne zdaňovania stanovené v tejto smernici. Článok 18 ods. 8 prvý pododsek uvedenej smernice uvádza, že Helénska republika môže na rôzne energetické výrobky uplatňovať nižšie úrovne zdaňovania, ako sú minimálne sadzby stanovené v tej istej smernici, v niektorých oblastiach a na určitých ostrovoch v Egejskom mori.
- 48 Treba tiež uviesť, že smernica 2003/96 musí stanoviť možnosť uplatniť odstupňované regionálne sadzby bez ohľadu na dodržiavanie minimálnych úrovní zdaňovania stanovených touto smernicou. V tejto súvislosti treba poznamenať, že článok 18 ods. 1 prílohy II uvedenej smernice v spojení najmä s bodom 6 treťou zarážkou, bodom 8 desiatou, dvanástou, trinástou a pätnástou zarážkou tej istej smernice umožňoval zaviesť znížené úrovne zdaňovania alebo oslobodenia od dane v určitých regiónoch menovite označených Francúzskom a Talianskom pod podmienkou, že sa dodržia minimálne úrovne zdaňovania.
- 49 Napokon článok 19 ods. 1 smernice 2003/96 stanovuje, že Rada Európskej únie môže jednomyselne na návrh Európskej komisie povoliť členským štátom, ktoré o to požiadajú, zaviesť odstupňované sadzby spotrebnej dane prostredníctvom ďalších oslobodení od dane alebo daňových úľav, a to z osobitných politických dôvodov.
- 50 Z vyššie uvedeného vyplýva, že na rozdiel od toho, čo tvrdí španielska vláda, na uplatnenie rozdielnych sadzieb na území členského štátu na ten istý výrobok a rovnaké použitie, ak takáto možnosť nie je stanovená v samotných ustanoveniach smernice 2003/96, je povolenie na základe tejto smernice vždy potrebné, a to bez ohľadu na dodržanie minimálnych úrovní zdaňovania.
- 51 V dôsledku toho tak z článku 5, ako aj z analýzy všetkých ustanovení smernice 2003/96, ktoré stanovujú daňové úľavy alebo oslobodenia od dane, vyplýva, že aj keď je oblasť zdaňovania energetických výrobkov a elektriny len čiastočne harmonizovaná a že táto smernica priznáva členským štátom určitú mieru voľnej úvahy, aby mohli vykonávať politiky prispôbené vnútroštátnym podmienkam, nič to nemení na tom, že táto miera voľnej úvahy je ohraničená. Z uvedeného vyplýva, že bez ohľadu na dodržanie minimálnych úrovní zdanenia stanovených uvedenou smernicou, možnosti poskytnuté členským štátom zaviesť odstupňované sadzby zdanenia, oslobodenia od dane alebo daňové úľavy môžu byť vykonané len pri prísnom dodržaní podmienok stanovených relevantnými ustanoveniami smernice 2003/96.
- 52 Opačný výklad by zbavil akéhokoľvek potrebného účinku tak článok 5 smernice 2003/96, ako aj všetky ustanovenia tejto smernice, ktoré dávajú členským štátom možnosť uplatniť, pokiaľ sú dodržané podmienky, ktoré stanovujú, odstupňované sadzby dane.
- 53 V prejednávanej veci treba konštatovať, že žiadna z výnimiek stanovených smernicou 2003/96 výslovne nepovoľuje Španielskemu kráľovstvu uplatňovať na ten istý výrobok a rovnaké použitie rozdielne sadzby spotrebnej dane v závislosti od autonómnych oblastí, v ktorých sa tieto výrobky spotrebujú. Táto skutočnosť nie je spochybnená španielskou vládou, ktorá nespochybňuje ani to,

že nezískala osobitnú výnimku na základe článku 19 tejto smernice na to, aby týmto autonómnym spoločenstvám umožnila stanoviť odstupňované regionálne sadzby spotrebnej dane z minerálnych olejov.

- 54 Po tretie výklad uvedený v bode 51 tohto rozsudku je v súlade s cieľmi smernice 2003/96 uvedenými v jej odôvodneniach 2 až 5 a 24, ktoré sa týkajú podpory riadneho fungovania vnútorného trhu v odvetví energetiky tým, že sa zabráni najmä narušeniu hospodárskej súťaže (rozsudok z 30. januára 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, bod 30 a citovaná judikatúra).
- 55 Ako uviedol generálny advokát v bode 51 svojich návrhov, táto smernica v zásade ponúka možnosť stanoviť rozdielne sadzby spotrebnej dane medzi členskými štátmi za predpokladu, že budú dodržané minimálne úrovne sadzieb stanovené uvedenou smernicou. Priznanie možnosti každému členskému štátu uplatňovať rôzne sadzby medzi svojimi regiónmi na ten istý výrobok a to isté použitie, a to bez akéhokoľvek rámca alebo kontrolného mechanizmu, by však mohlo ohroziť riadne fungovanie vnútorného trhu tým, že by ho ďalej rozdrobilo, a tým by ohrozilo voľný pohyb tovaru. Hoci sa totiž v súlade s odôvodnením 4 tej istej smernice môžu značné rozdiely medzi vnútroštátnymi úrovňami zdaňovania energie uplatňovanými členskými štátmi ukázať ako škodlivé pre riadne fungovanie vnútorného trhu, *a fortiori* to platí aj v prípade rozdielov medzi regionálnymi úrovňami zdaňovania energie uplatňovanými v tom istom členskom štáte.
- 56 Pokiaľ ide o ostatné tvrdenia španielskej vlády, ktoré odôvodňujú regionálnu sadzbu spotrebnej dane z minerálnych olejov, tieto tvrdenia nemôžu vyvrátiť predchádzajúci výklad.
- 57 V prvom rade, pokiaľ ide o tvrdenie, že takáto miera je prejavom politickej autonómie autonómnych oblastí uznanej španielskou Ústavou a chránenej článkom 4 ods. 2 ZEÚ, treba pripomenúť, že na rozdelenie právomocí v rámci členského štátu sa vzťahuje ochrana priznaná článkom 4 ods. 2 ZEÚ, podľa ktorého je Únia povinná rešpektovať národnú identitu členských štátov, obsiahnutú v ich základných politických a ústavných systémoch, vrátane regionálnych a miestnych samospráv (rozsudok z 21. decembra 2016, Remondis, C-51/15, EU:C:2016:985, bod 40 a citovaná judikatúra). V tejto súvislosti však stačí pripomenúť, ako bolo konštatované v bode 51 tohto rozsudku, že smernica 2003/96 umožňuje zavedenie odstupňovaných sadzieb dane, najmä podľa zemepisných kritérií, za predpokladu, že sú splnené podmienky, ktoré táto smernica stanovuje na tento účel.
- 58 V druhom rade španielska vláda sa zrejme domnieva, že regionálnu sadzbu spotrebnej dane z minerálnych olejov možno kvalifikovať ako dodatočnú nepriamu daň v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118.
- 59 Podľa tohto ustanovenia však členské štáty môžu vyrubiť ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani pod podmienkou splnenia dvoch podmienok. Takéto dane musia jednak byť vyberané na osobitné účely a jednak tieto dane musia byť v súlade s daňovými predpismi Únie, ktoré sa uplatňujú na spotrebnú daň alebo na DPH, pokiaľ ide o určenie základu dane, ako aj na výpočet, splatnosť a kontrolu dane, pričom tieto pravidlá nezahŕňajú ustanovenia týkajúce sa oslobodení od dane.
- 60 Pokiaľ ide o prvú z týchto podmienok, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 je iný ako čisto rozpočtový účel (rozsudok z 22. júna 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, bod 38 a citovaná judikatúra).

- 61 Keďže však každá daň nevyhnutne sleduje rozpočtový účel, samotná okolnosť, že daň sleduje takýto účel, nemôže bez toho, aby bol článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 zbavený akéhokoľvek potrebného účinku, viesť k záveru, že táto daň nemôže sledovať aj osobitný účel v zmysle tohto ustanovenia (rozsudok z 22. júna 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, bod 39 a citovaná judikatúra).
- 62 V tejto súvislosti hoci vopred stanovené určenie príjmov z dane na financovanie právomocí, ktoré sú prenesené na miestne orgány, síce môže predstavovať okolnosť, ktorú treba zohľadniť na účely identifikovania existencie osobitného účelu, takéto určenie, ktoré je vlastne iba spôsobom vnútornej organizácie rozpočtu členského štátu, však nemôže samo osebe predstavovať dostatočnú skutočnosť, keďže každý členský štát sa môže rozhodnúť o použití príjmu z dane, bez ohľadu na sledovaný účel, na financovanie konkrétnych výdavkov. Ak by to bolo inak, akýkoľvek účel by sa mohol kvalifikovať ako osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, čo by zbavilo harmonizované spotrebné dane zavedené touto smernicou akéhokoľvek potrebného účinku a bolo by to v rozpore so zásadou, podľa ktorej sa výnimka, akou je tento článok 1 ods. 2, má vykladať doslovne (rozsudok z 22. júna 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, bod 40 a citovaná judikatúra).
- 63 Na to, aby sa daň, ktorej príjmy sú predmetom vopred určeného určenia, považovala za daň, ktorá sleduje osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, musí byť sama osebe zameraná na zabezpečenie uvádzaného osobitného účelu, takže existuje priama súvislosť medzi použitím príjmov a účelom dotknutého zdanenia (rozsudok z 22. júna 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, bod 41 a citovaná judikatúra).
- 64 Pokiaľ však takéto vopred stanovené určenie neexistuje, daň, ktorá sa vzťahuje na výrobky podliehajúce spotrebnej dani, je možné považovať za daň sledujúcu osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, iba ak by bol tento poplatok z hľadiska jeho štruktúry, najmä pokiaľ ide o zdaniteľnú položku alebo o sadzbu dane, vytvorený spôsobom, ktorý ovplyvňuje konanie daňovníkov tak, aby bolo možné uskutočniť stanovený osobitný účel najmä vysokým zdanením dotknutých výrobkov s cieľom odradiť od ich spotreby (rozsudok z 22. júna 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, bod 42 a citovaná judikatúra).
- 65 V prejednávanej veci s výhradou overenia, ktoré má vykonať vnútroštátny súd, ktorý jediný má právomoc konštatovať a posúdiť skutkové okolnosti sporu vo veci samej, zo skutočností uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nevyplýva, že by regionálna sadzba spotrebnej dane z minerálnych olejov spĺňala kritériá týkajúce sa osobitného účelu uvedeného v článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 za predpokladu, že by takýto účel existoval. Ako totiž zdôraznil generálny advokát v bode 55 svojich návrhov, z pripomienok predložených španielskou vládou vyplýva, že táto regionálna sadzba bola určená na financovanie všetkých právomocí autonómnych oblastí.
- 66 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že smernica 2003/96, najmä jej článok 5, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje autonómnym regiónom alebo spoločenstvám stanoviť rozdielne sadzby spotrebnej dane pre ten istý výrobok a rovnaké použitie v závislosti od územia, na ktorom sa výrobok spotrebuje, okrem prípadov stanovených na tento účel.

O trovách

- 67 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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:

Smernica Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny, zmenená smernicou Rady 2004/74/ES z 29. apríla 2004 a smernicou Rady 2004/75/ES z 29. apríla 2004, najmä jej článok 5,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje autonómym regiónom alebo spoločenstvám stanoviť rozdielne sadzby spotrebnej dane pre ten istý výrobok a rovnaké použitie v závislosti od územia, na ktorom sa výrobok spotrebuje, okrem prípadov stanovených na tento účel.

Podpisy