



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 13. júna 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2003/96/ES – Článok 2 ods. 4 písm. b) tretia zarážka – Článok 17 ods. 1 písm. a) – Spotrebná daň – Zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny – Elektrina používaná pri elektrolýze – Daňové úľavy na spotrebu energetických výrobkov a elektriny v prospech energeticky náročných podnikov – Nákup energetických výrobkov a elektriny – Skutočné náklady na nakúpenú energiu – Poplatky za distribúciu – Kritériá oslobodenia od dane – Zásady rovnosti a zákazu diskriminácie“

Vo veci C-266/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelný Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 28. decembra 2022 a doručený Súdnemu dvoru 26. apríla 2023, ktorý súvisí s konaním:

A. S.A.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

za účasti:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory Z. Csehi, sudcovia M. Ilešič (spravodajca) a D. Gratsias,

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– A. S.A., v zastúpení: K. Rutkowski, radca prawny,

* Jazyk konania: poľština.

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, v zastúpení: A. Kowalczyk-Markowska,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- španielska vláda, v zastúpení: I. Herranz Elizalde, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a M. Owsiany-Hornung, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 1 písm. a) 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, s. 405).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi A. S.A., spoločnosťou založenou podľa poľského práva, na jednej strane a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (riaditeľ Daňovej správy Bydgoszcz, Poľsko) na druhej strane vo veci zamietnutia vrátenia časti spotrebných daní, ktoré táto spoločnosť zaplatila za elektrinu.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 V odôvodneniach 2 až 5, 9, 11 a 24 smernice 2003/96 sa uvádza:
 - „(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 politik prispôsobených ich vnútroštátnym podmienkam;

...

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

...

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

4 Článok 2 ods. 4 písm. b) tretia zarážka tejto smernice stanovuje:

„Táto smernica sa neuplatňuje na:

...

b) tieto druhy používania energetických výrobkov a elektriny:

...

– elektrina používaná hlavne na účely chemickej redukcie, pri elektrolýze a metalurgických procesoch“.

5 Článok 4 uvedenej smernice znie:

„1. Úrovně zdaňovania, ktoré členské štáty uplatňujú na energetické výroby a elektrinu vymenované v článku 2 nemôžu byť nižšie ako minimálne úrovne zdaňovania predpísané touto smernicou.

2. Na účely tejto smernice je „úroveň zdaňovania“ celková záťaž uložená ohľadom všetkých nepriamych daní (okrem [dane z pridanej hodnoty (DPH)]) vypočítavaná priamo alebo nepriamo z množstva energetických výrobkov a elektriny v čase uvoľnenia na spotrebu.“

6 Podľa článku 8 ods. 2 tej istej smernice:

„Tento článok sa uplatňuje na nasledovné priemyselné a komerčné účely:

...

c) zariadenia a stroje používané v stavbárstve [stavebníctve – *neoficiálny preklad*], pri inžinierskych stavbách a pri verejných prácach;

...“

7 Článok 17 ods. 1 a 2 smernice 2003/96 stanovuje:

„1. Za podmienky, že sa dodržiavajú minimálna úrovně zdaňovania predpísané touto smernicou v priemere za všetky podniky, smú členské štáty uplatňovať daňové úľavy na spotrebu energetických výrobkov používaných na vykurovacie účely alebo na účely [stanovené v] článku 8 ods. 2 písm. b) a c) a na elektrinu v týchto prípadoch:

a) v prospech energeticky náročného podniku

„Energeticky náročný podnik“ je podnikateľský subjekt uvedený v článku 11, v ktorom buď nákupy energetických výrobkov a elektriny dosahujú prinajmenšom 3,0 % výrobné hodnoty alebo výška platenej vnútroštátnej energetickej dane dosahuje prinajmenšom 0,5 % pridanej hodnoty. V rámci tejto definície smú členské štáty uplatňovať obmedzujúcejšie pojmy [kritériá – *neoficiálny preklad*], vrátane definícií predajnej hodnoty, procesu a sektora.

„Nákupy energetických výrobkov a elektriny“ sú skutočné náklady na energiu nakúpenú alebo vyrobenú v rámci podniku. Patrí sem iba elektrina, teplo a energetické výrobky, ktoré sa používajú na vykurovacie účely alebo na účely článku 8 ods. 2 písm. b) a c). Zahrnú sa všetky dane, okrem odpočítateľnej DPH.

...

b) keď sa dohody uzatvárajú s podnikmi alebo združeniami podnikov, alebo keď sa vykonávajú systémy obchodovateľných povolení alebo ekvivalentné opatrenia, pokiaľ vedú k dosahovaniu cieľov ochrany životného prostredia alebo k zvýšeniam úspory energie.

2. Napriek článku 4 ods. 1 smú členské štáty uplatňovať úroveň zdaňovania zníženú až na nulu na energetické výrobky a elektrinu vymedzené v článku 2, ak sa používajú energeticky náročnými podnikmi vymedzenými v odseku 1 tohoto článku.“

Poľské právo

Zákon o spotrebnej dani

8 Článok 30 ods. 7a ustawa o podatku akcyzowym (zákon o spotrebnej dani) zo 6. decembra 2008 (Dz. U. z roku 2009, č. 3, položka 11) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:

„Využívaná elektrická energia je oslobodená od spotrebnej dane:

- (1) na účely chemickej redukcie;
- (2) v elektrolytických procesoch;
- (3) v metalurgických procesoch;
- (4) v mineralogických procesoch.“

9 Článok 31d ods. 1, 2 a 11 tohto zákona stanovuje:

„1. Nárok na oslobodenie od spotrebnej dane vo forme vrátenia časti spotrebnej dane zaplatenej za spotrebovanú elektrinu má energeticky náročný podnik, ktorý využíva elektrinu a spĺňa všetky nasledujúce podmienky:

- (1) vykonáva podnikateľskú činnosť označenú týmito kódmi poľskej klasifikácie činností (PKD): [kódy PKD],
- (2) vedie účtovníctvo v zmysle právnych predpisov v oblasti účtovníctva,
- (3) pre túto elektrinu nie je oslobodený od spotrebnej dane podľa článku 30 ods. 7a.

2. „Energeticky náročným podnikom“ využívajúcim elektrinu sa rozumie subjekt, v ktorom podiel nákladov na spotrebovanú elektrinu vo výrobnej hodnote predanej produkcie v zdaňovacom období, za ktoré sa podáva žiadosť uvedená v odseku 5, je vyšší ako 3 %. Energeticky náročný podnik využívajúci elektrinu nesmie byť menší ako organizovaná časť podniku, ktorou sa rozumie organizačne a finančne oddelený súbor hmotného a nehmotného majetku vrátane záväzkov v rámci existujúceho podniku, určený na vykonávanie osobitných podnikateľských úloh, ktorý by zároveň mohol predstavovať samostatný podnik vykonávajúci tieto úlohy nezávisle.

...

11. Suma čiastočne vrátenej spotrebnej dane nesmie byť vyššia ako suma spotrebnej dane zaplatenej za elektrinu spotrebovanú energeticky náročným podnikom počas zdaňovacieho obdobia, za ktoré sa podáva žiadosť uvedená v odseku 5.“

Zákon o energetike

10 Článok 47 ods. 1 ustawa – Prawo energetyczne (zákon o energetike) z 10. apríla 1997 (Dz. U. z roku 1997, č. 54, položka 348) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:

„Energetické podniky, ktoré sú držiteľmi koncesíí, stanovujú sadzby poplatkov za plynné palivá a energiu, ktoré schvaľuje predseda [Urząd Regulacji Energetyki (URE) (Úrad pre reguláciu energetiky)], a navrhujú obdobie uplatňovania uvedených sadzieb. Energetické podniky, ktoré sú držiteľmi koncesíí, predkladajú predsedovi URE sadzby poplatkov a ich zmeny z vlastnej iniciatívy najneskôr dva mesiace pred uplynutím platnosti predchádzajúcej sadzby alebo na žiadosť predsedu URE.“

Zákon o obnovitelných zdrojoch energie

- 11 Podľa článku 52 ods. 1 ustawa o odnawialnych źródłach energii (zákon o obnoviteľných zdrojoch energie) z 20. februára 2015 (Dz. U. z roku 2015, položka 478) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej:

„Energetický podnik, koncový odberateľ, priemyselný odberateľ a komoditný maklér alebo sprostredkovateľská spoločnosť, ktorí sú uvedení v odseku 2, sú povinní:

- (1) získať a predložiť predsedovi URE na účely kúpy poľnohospodárskeho bioplynu osvedčenie o pôvode alebo osvedčenie o pôvode pre poľnohospodársky bioplyn vydané:
 - a) pre elektrickú energiu alebo prípadne poľnohospodársky bioplyn vyrobené v zariadeniach na výrobu energie z obnoviteľných zdrojov energie nachádzajúcich sa na území Poľskej republiky alebo nachádzajúcich sa vo výlučnej ekonomickej zóne alebo
 - b) podľa zákona o energetike alebo
- (2) zaplatiť v lehote uvedenej v článku 68 ods. 2 náhradný poplatok vypočítaný spôsobom uvedeným v článku 56.“

Dekret ministra energetiky o podrobných pravidlách určovania a výpočtu poplatkov a vyúčtovaní v obchode s elektrinou

- 12 Článok 5 ods. 2 a 3 rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (dekrét ministra energetiky o podrobných pravidlách určovania a výpočtu poplatkov a vyúčtovaní v obchode s elektrinou) z 29. decembra 2017 (Dz. U. z roku 2017, položka 2500) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej znie:

„[2.] Energetický podnik, ktorý vykonáva podnikateľskú činnosť v oblasti prenosu elektriny, zahrnie do svojej tarify:

- (1) poplatky za poskytovanie služieb prenosu elektriny, ďalej len ‚poplatky za prenos‘;

...

3. Energetický podnik, ktorý vykonáva podnikateľskú činnosť v oblasti distribúcie elektriny, zahrnie do svojej tarify:

...

- (2) poplatky za poskytovanie služieb distribúcie elektriny, ďalej len ‚poplatky za distribúciu‘;

...“

13 Článok 14 ods. 3 až 7 tohto dekrétu stanovuje:

„3. Poplatky za distribúciu sa vypočítajú s prihliadnutím na podiel, ktorý v poplatkoch predstavuje:

- (1) distribúcia elektriny;
- (2) používanie národnej elektrizačnej sústavy;
- (3) odčítanie stavu meracích zariadení a ich pravidelná kontrola.

4. Poplatky za distribúciu uvedené v odseku 3 bode 2 sa vypočítajú ako jedna položka na základe nákladov na nákup služieb prenosu elektriny od prevádzkovateľa prenosovej sústavy v časti týkajúcej sa využívania národnej elektrizačnej sústavy.

5. Poplatky za distribúciu uvedené v odseku 3 bode 3, ďalej len ‚predplatné‘, sa vypočítajú ako jedna položka.

6. Predplatné je diferencované podľa dĺžky zúčtovacieho obdobia.

7. Poplatky za prenos alebo distribúciu uvedené v odseku 1 bode 1 a v odseku 3 bode 1, ďalej len ‚sieťové poplatky‘, sa vypočítajú pomerne z dvoch zložiek:

- (1) pevná sieťová sadzba – vypočítaná na jednotku zmluvnej energie a v prípade odberateľa elektriny v domácnosti vypočítaná na základe odpočtov meracieho zariadenia;
- (2) variabilná sieťová sadzba – vypočítaná na jednotku elektriny odobratej zo siete v mieste dodávky.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 14 Spoločnosť A. bola v roku 2016 oslobodená od spotrebnej dane z elektriny používanej pri elektrolýze v rámci jej činností.
- 15 Vzhľadom na to, že sa A. domnievala, že ako energeticky náročný podnik by mala byť oslobodená od dane aj pre zvyšok energie, ktorú použila v tomto rámci, a že skutočné náklady na nakúpenú energiu by mali zahŕňať poplatky za distribúciu a náklady na získanie osvedčení o pôvode elektriny, ktoré vyžaduje poľská právna úprava, opravila svoje daňové priznanie k spotrebnej dani za rok 2016 a požiadala Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (riaditeľ Daňového úradu Toruń, Poľsko), aby jej vrátil sumu zaplatenej spotrebnej dane, ktorá podľa nej predstavovala preplatok.
- 16 Rozhodnutím z 8. februára 2018 jej riaditeľ Daňového úradu Toruń odmietol vrátiť túto sumu. Riaditeľ Daňovej správy Bydgoszcz, na ktorý podala A. opravný prostriedok proti tomuto rozhodnutiu, ho potvrdil v rozhodnutí zo 14. mája 2018.
- 17 A. podala proti rozhodnutiu zo 14. mája 2018 žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Vojvodský správny súd Bydgoszcz, Poľsko), ktorý ju zamietol, pričom v prvom rade konštatoval, že zákonodarca vylúčil možnosť využiť súčasne obe oslobodenia od dane stanovené

v článku 30 ods. 7a a článku 31d ods. 1 bode 3 zákona o spotrebnej dani. Oslobodenie od dane upravené v tomto druhom ustanovení by bolo pre energeticky náročný podnik možné len vtedy, ak by sa na tento podnik nevzťahovalo oslobodenie od dane upravené v článku 30 ods. 7a tohto zákona, v prejednávanej veci oslobodenie týkajúce sa elektriny používanej v elektrolytických procesoch.

- 18 Okrem toho oslobodenie od dane upravené v článku 31d ods. 1 bode 3 uvedeného zákona sa by sa uplatňovalo na celý dotknutý podnik a na všetku ním využívanú energiu, a nie iba na časť energie používanej pri elektrolýze.
- 19 V druhom rade Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Vojvodský správny súd Bydgoszcz) spresnil, že iné poplatky a náklady než náklady na nákup elektriny, ako sú napríklad poplatky za distribúciu, nie sú súčasťou týchto nákladov na nákup, aj keď ich treba zaplatiť na účely nákupu a používania elektriny. Okrem toho tento súd najmä spresnil, že na to, aby sa sumy splatné z dôvodu nákladov súvisiacich s nákupom elektriny považovali za „dane“, je potrebné, aby existovala povinnosť zaplatiť tieto sumy a aby príslušné orgány mali možnosť v prípade nesplnenia tejto povinnosti podniknúť právne kroky voči osobám povinným zaplatiť tieto sumy.
- 20 A. podala kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), vnútroštátny súd, ktorý sa pýta na výklad článku 17 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96.
- 21 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 17 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny vykladať v tom zmysle, že skutočné náklady na nákup elektriny energie majú zahŕňať len nákupnú cenu samotnej elektriny, s vylúčením akýchkoľvek ďalších poplatkov, medzi ktoré patrí napríklad distribučný poplatok a ktoré sú podľa platnej právnej úpravy členského štátu nevyhnutné na to, aby bolo možné elektrinu nakúpiť?

2. Má sa článok 17 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby bolo energeticky náročnému podniku odmietnuté oslobodenie od spotrebnej dane z nákupu elektriny (článok 31d ods. 1 zákona o spotrebnej dani) v prípade, že tento podnik využíva oslobodenie od spotrebnej dane na základe vnútroštátnej právnej úpravy (článok 30 ods. 7a [zákona o spotrebnej dani]), ak tento podnik preukáže, že v súvislosti s tou istou elektrinou nevyužíva tieto dve oslobodenia súčasne, a celková suma oslobodenia od dane nepresahuje sumu spotrebnej dane zaplatenej za rovnaké obdobie?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 22 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry v rámci konania na základe spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom zakotveného v článku 267 ZFEÚ prislúcha Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď potrebnú na rozhodnutie vo veci, ktorú prejednáva. Z tohto hľadiska Súdnemu dvoru prináleží v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré sú mu položené (rozsudok zo 7. augusta 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, bod 34 a citovaná judikatúra).

- 23 V tejto súvislosti z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že prejudiciálne otázky sú založené na posúdení vykonanom vnútroštátnym súdom, podľa ktorého dodatočné náklady, ako sú poplatky za distribúciu, na ktoré odkazuje, nemôžu predstavovať „dane“ v zmysle článku 17 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96.
- 24 S cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď treba preto konštatovať, že svojou prvou otázkou sa v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 vykladať v tom zmysle, že skutočné náklady na nakúpenú energiu v zmysle tohto ustanovenia majú zahŕňať len samotnú nákupnú cenu energie, s vylúčením dodatočných nákladov, ktoré nemôžu predstavovať „dane“ v zmysle uvedeného ustanovenia a ktorými sú napríklad povinné poplatky za distribúciu tejto energie, ktoré sa podľa vnútroštátnej právnej úpravy platia v čase jej nákupu.
- 25 Na úvod treba pripomenúť, že podľa článku 17 ods. 1 písm. a) druhého pododseku smernice 2003/96 sa pod pojmom „nákup energetických výrobkov a elektriny“ rozumejú „skutočné náklady na energiu nakúpenú alebo vyrobenú v rámci podniku“.
- 26 V tejto súvislosti z tohto ustanovenia vyplýva, že tieto náklady zahŕňajú len elektrinu, ako aj teplo a energetické výrobky, ktoré sa používajú na vykurovanie alebo na účely uvedené v článku 8 ods. 2 písm. b) a c) tejto smernice. Okrem toho z článku 17 ods. 1 písm. a) druhého pododseku uvedenej smernice vyplýva, že všetky dane, okrem odpočítateľnej DPH, sú zahrnuté v skutočných nákladoch na energiu.
- 27 Treba teda preskúmať, či poplatky za distribúciu elektriny stanovené vnútroštátnou právnou úpravou treba považovať za také, na ktoré sa vzťahuje pojem „skutočné náklady na energiu nakúpenú [podnikom]“ v zmysle článku 17 ods. 1 písm. a) druhého pododseku prvej vety smernice 2003/96.
- 28 Treba pripomenúť, že na účely určenia pôsobnosti ustanovenia práva Únie je nevyhnutné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj kontext, do ktorého je vložené, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok zo 16. novembra 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, bod 34).
- 29 V prvom rade, pokiaľ ide o znenie článku 17 ods. 1 písm. a) druhého pododseku prvej vety smernice 2003/96, treba uviesť, že toto ustanovenie odkazuje na „skutočné náklady na energiu nakúpenú alebo vyrobenú v rámci podniku“. Pojem „skutočné náklady“ navyše nie je definovaný ani v tomto ustanovení, ani v iných ustanoveniach smernice 2003/96.
- 30 V súlade s jeho obvyklým významom v bežnom jazyku treba tento pojem chápať tak, že zodpovedá všetkým nákladom nevyhnutne spojeným s nákupom energie, ktorej sa týka uvedené ustanovenie. Tento výklad potvrdzuje preskúmanie rôznych jazykových verzií toho istého ustanovenia, ktoré jednotným spôsobom vyjadrujú pojem „skutočné náklady“, a to najmä v poľskej („rzeczywisty koszt“), španielskej („coste real“), nemeckej („tatsächlichen Kosten“), anglickej („actual cost“), talianskej („costo effettivo“), ako aj rumunskej („costul real“) jazykovej verzii. V tejto súvislosti všetky tieto verzie odkazujú na skutočne vynaložené náklady, ktoré sú potrebné na nákup elektriny.
- 31 Vnútroštátny súd pritom uvádza, že zaplatenie distribučných poplatkov dodávateľovi energie je povinné pri jej nákupe a že ich výška sa určuje na základe presných zákonných ustanovení.

- 32 V druhom rade je uvedený výklad podporený aj kontextom, do ktorého patrí článok 17 ods. 1 písm. a) druhý pododsek prvá veta smernice 2003/96. V tejto súvislosti na jednej strane, hoci normotvorca spresnil, že pod pojem „energia“, ktorý je v ňom použitý, „patrí... iba elektrina, teplo a energetické výrobky, ktoré sa používajú na vykurovacie účely alebo na účely [stanovené v] článku 8 ods. 2 písm. b) a c)“ tejto smernice, dotknuté ustanovenie neobmedzuje pojem „skutočné náklady“ len na cenu energie, ktorú musí dotknutý podnik zaplatiť za jej nákup.
- 33 Na druhej strane treba konštatovať, že pokiaľ normotvorca Únie chcel náklady spojené s nákupom energie vylúčiť z pojmu „skutočné náklady“, urobil tak výslovne. V článku 17 ods. 1 písm. a) druhom pododseku tretej vety smernice 2003/96 sa totiž spresňuje, že medzi „skutočné náklady“ sú zahrnuté „všetky dane“, „okrem odpočítateľnej DPH“.
- 34 Napokon v treťom rade treba konštatovať, že doslovný výklad článku 17 ods. 1 písm. a) druhého pododseku tretej vety smernice 2003/96 uvedený v bodoch 29 až 32 tohto rozsudku, teda extenzívny výklad pojmu „skutočné náklady“ v zmysle tohto ustanovenia, je zlučiteľný s hlavným cieľom právnej úpravy, ktorej je súčasťou, ktorým je podpora riadneho fungovania vnútorného trhu v odvetví energetiky tým, že sa vylúči najmä narušenie hospodárskej súťaže (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. januára 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, bod 30 a citovanú judikatúru).
- 35 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 sa má vykladať v tom zmysle, že skutočné náklady na nakúpenú energiu v zmysle tohto ustanovenia majú zahŕňať dodatočné náklady, ktoré nemôžu predstavovať „dane“ v zmysle tohto ustanovenia a medzi ktoré patria napríklad povinné poplatky za distribúciu tejto energie, ktoré sa podľa vnútroštátnej právnej úpravy platia v čase jej nákupu.

O druhej otázke

- 36 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že oslobodenie od spotrebnej dane z nákupu elektriny sa odmietne energeticky náročnému podniku v zmysle tohto ustanovenia, ak tento podnik v prípade tejto elektriny využíva oslobodenie od spotrebnej dane vyhradené pre elektrinu používanú v elektrolytických procesoch, aj keď uvedený podnik preukáže, že v prípade tej istej energie nevyužil súčasne tieto dve oslobodenia od dane a celková suma uvedených oslobodení nepresahuje sumu spotrebnej dane zaplatenej za rovnaké obdobie.
- 37 Na úvod treba konštatovať, že podľa článku 2 ods. 4 písm. b) tretej zarážky smernice 2003/96 sa táto smernica okrem iného neuplatňuje na elektrinu používanú hlavne na účely chemickej redukcie, pri elektrolýze a metalurgických procesoch. Zo znenia tohto článku preto vyplýva, že predmetná elektrina nepatrí do pôsobnosti tejto smernice.
- 38 Podľa článku 4 tejto smernice musia členské štáty zdaňovať energetické výrobky patriace do jej pôsobnosti, konkrétne motorové palivá, vykurovacie palivá a elektrinu na úrovniach zdaňovania, ktoré nemôžu byť nižšie ako minimálne úrovne zdaňovania, ktoré táto smernica predpisuje [rozsudok z 31. marca 2022, Komisia/Poľsko (Zdaňovanie energetických výrobkov), C-139/20, EU:C:2022:240, bod 39].

- 39 Navyše z odôvodnenia 3 a článku 4 uvedenej smernice vyplýva, že táto smernica nevykonala úplnú harmonizáciu sadzieb spotrebných daní z energetických výrobkov a elektriny, ale že sa obmedzuje na stanovenie harmonizovaných minimálnych úrovní zdanenia.
- 40 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora minimálna harmonizácia nebráni členským štátom zachovať alebo prijať prísnejšie opatrenia, pokiaľ tieto pravidlá vážne neohrozia cieľ stanovený predmetnou smernicou (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. júla 2016, Muladi, C-447/15, EU:C:2016:533, bod 43 a citovanú judikatúru).
- 41 Smernica 2003/96 tým, že stanovuje harmonizovaný daňový režim pre energetické výrobky a elektrinu, má za cieľ, ako to vyplýva z jej odôvodnení 2 až 5 a 24, podporovať riadne fungovanie vnútorného trhu v odvetví energetiky tým, že sa vylúči najmä narušenie hospodárskej súťaže (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. januára 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, bod 30 a citovanú judikatúru).
- 42 Táto smernica však stanovuje možnosť, aby členské štáty zaviedli diferencované sadzby dane, oslobodenia od dane alebo daňové úľavy v súvislosti so spotrebnou daňou. Normotvorca Únie teda ponechal členským štátom určitú mieru voľnej úvahy v oblasti spotrebných daní (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. januára 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, bod 26).
- 43 Podľa článku 17 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 členské štáty môžu uplatňovať daňové úľavy na spotrebu elektriny v prospech energeticky náročných podnikov pod podmienkou, že sa v Európskej únii dodržiavajú minimálne úrovne zdaňovania predpísané touto smernicou v priemere za všetky podniky (rozsudok z 18. januára 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, bod 47).
- 44 Úroveň zdaňovania energetických výrobkov a elektriny, na ktoré sa vzťahuje tá istá smernica, môže dosiahnuť až nulu, ak tieto výrobky a elektrinu používajú energeticky náročné podniky [rozsudok z 31. marca 2022, Komisia/Poľsko (Zdaňovanie energetických výrobkov), C-139/20, EU:C:2022:240, bod 42].
- 45 V tejto súvislosti treba uviesť, že daňové výhody v prospech energeticky náročné podniky stanovené v článku 17 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 sú pre členské štáty fakultatívne [pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. septembra 2021, Hauptzollamt B (Fakultatívna daňová úľava), C-100/20, EU:C:2021:716, bod 24].
- 46 Z tohto ustanovenia tiež vyplýva, že členské štáty majú naďalej možnosť obmedziť využívanie daňových úľav v prospech energeticky náročné podniky na daňové úľavy v jednom alebo vo viacerých priemyselných odvetviach (rozsudok z 18. januára 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, bod 49).
- 47 Táto smernica totiž v súlade so svojimi odôvodneniami 9 a 11 ponecháva členským štátom určitý priestor na vymedzenie a vykonávanie politik prispôsobených ich vnútroštátnym podmienkam a uvádza, že režimy, ktoré sú pri vykonávaní uvedenej smernice zavedené, patria do právomoci jednotlivých členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. januára 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, bod 50).

- 48 Z uvedeného treba vyvodiť, že hoci členský štát môže pri uplatňovaní voľnej úvahy, ktorú mu priznáva smernica 2003/96, oslobodiť od dane elektrinu používanú energeticky náročnými podnikmi, zo žiadneho ustanovenia tejto smernice nevyplýva, že by bol povinný takto postupovať.
- 49 V tejto súvislosti článok 17 ods. 1 písm. a) prvý pododsek druhá veta uvedenej smernice stanovuje, že pri definovaní svojej politiky v tejto oblasti môžu členské štáty uplatňovať obmedzujúcejšie kritéria, vrátane definícií predajnej hodnoty, procesu a sektora.
- 50 Treba však konštatovať, že hoci toto ustanovenie uvádza niektoré kritériá, z ktorých môžu vychádzať členské štáty na účely definovania a vykonávania svojej politiky v oblasti daňových úľav, pokiaľ ide o energeticky náročné podniky, zo znenia tohto ustanovenia vyplýva, že výpočet týchto kritérií nemá byť vyčerpávajúci.
- 51 Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, Poľská republika sa v súlade s článkom 31d ods. 1 bodom 1 zákona o spotrebnej dani rozhodla zaviesť úľavy na spotrebnej dani pre energeticky náročné podniky vykonávajúce určité hospodárske činnosti označené kódmi poľskej klasifikácie činností.
- 52 Okrem toho z návrhu na začatie prejudiciálneho konania tiež vyplýva, že v prípade, ak spoločnosť využíva oslobodenie od spotrebnej dane z elektriny používanej v elektrolytických procesoch stanovené v článku 30 ods. 7a bode 2 zákona o spotrebnej dani, nemá právo využiť súčasne oslobodenie od spotrebnej dane v prospech energeticky náročných podnikov, ktoré je stanovené v článku 31d ods. 1 tohto zákona.
- 53 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené v bodoch 48 a 50 tohto rozsudku, článok 17 ods. 1 písm. a) prvý pododsek druhá veta smernice 2003/96 nemožno vykladať tak, že vylučuje definovanie takého kritéria, aké bolo uvedené v bode 52 tohto rozsudku, na účely zavedenia daňovej úľavy, o akú ide vo veci samej, pod podmienkou, že toto kritérium a jeho uplatňovanie nie sú diskriminačné.
- 54 Podľa judikatúry Súdneho dvora členské štáty totiž musia pri výkone diskrečnej právomoci, ktorou disponujú okrem iného na základe článku 17 smernice 2003/96, dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a najmä dodržiavať zásadu rovnosti zaobchádzania. Okrem toho sa táto požiadavka týka tak opatrení, ktorými sa táto diskrečná právomoc využíva, ako aj ich uplatňovania [rozsudok z 9. septembra 2021, Hauptzollamt B (Fakultatívna daňová úľava), C-100/20, EU:C:2021:716, bod 31 a citovaná judikatúra].
- 55 V tejto súvislosti zásada rovnosti zaobchádzania vyžaduje, aby sa porovnateľné situácie neposudzovali rozdielne a rozdielne situácie neposudzovali rovnako, pokiaľ takéto posudzovanie nie je objektívne odôvodnené [rozsudok z 9. septembra 2021, Hauptzollamt B (Fakultatívna daňová úľava), C-100/20, EU:C:2021:716, bod 32 a citovaná judikatúra].
- 56 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva žiadna skutočnosť, ktorá by mohla preukázať diskriminačnú povahu kritéria stanoveného poľskou právnou úpravou. Vnútroštátnemu súdu preto prináleží overiť, či sa toto kritérium uplatňuje spôsobom, ktorý je v súlade so zásadou rovnosti zaobchádzania.
- 57 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že oslobodenie od spotrebnej dane z nákupu elektriny sa odmietne energeticky náročnému podniku v zmysle tohto ustanovenia, ak tento

podnik v prípade tejto elektriny využíva oslobodenie od spotrebnej dane vyhradené pre elektrinu používanú v elektrolytických procesoch, aj keď uvedený podnik preukáže, že v prípade tej istej energie nevyužil súčasne tieto dve oslobodenia od dane a celková suma uvedených oslobodení nepresahuje sumu spotrebnej dane zaplatenej za rovnaké obdobie, pod podmienkou, že kritérium definované v tejto súvislosti vnútroštátnou právnou úpravou je koncipované a uplatňované v súlade so zásadou rovnosti zaobchádzania.

O trovách

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

Z týchto dôvodov Súdný dvor (desiata komora) rozhodol takto:

- 1. Článok 17 ods. 1 písm. a) 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:

skutočné náklady na nakúpenú energiu v zmysle tohto ustanovenia majú zahŕňať dodatočné náklady, ktoré nemôžu predstavovať „dane“ v zmysle tohto ustanovenia a medzi ktoré patria napríklad povinné poplatky za distribúciu tejto energie, ktoré sa podľa vnútroštátnej právnej úpravy platia v čase jej nákupu.

- 2. Článok 17 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96**

sa má vykladať v tom zmysle, že:

nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že oslobodenie od spotrebnej dane z nákupu elektriny sa odmietne energeticky náročnému podniku v zmysle tohto ustanovenia, ak tento podnik v prípade tejto elektriny využíva oslobodenie od spotrebnej dane vyhradené pre elektrinu používanú v elektrolytických procesoch, aj keď uvedený podnik preukáže, že v prípade tej istej energie nevyužil súčasne tieto dve oslobodenia od dane a celková suma uvedených oslobodení nepresahuje sumu spotrebnej dane zaplatenej za rovnaké obdobie, pod podmienkou, že kritérium definované v tejto súvislosti vnútroštátnou právnou úpravou je koncipované a uplatňované v súlade so zásadou rovnosti zaobchádzania.

Podpisy