

Vec C-833/21

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

31. december 2021

Vnútroštátny súd:

Audiencia Nacional

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

14. december 2021

Žalobkyňa:

Endesa Generación, S. A.

Žalovaný:

Tribunal Económico-Administrativo Central

Predmet konania vo veci samej

Vyrubenie dane z uhlia, ktorá sa vyberá z jeho spotreby pri výrobe elektrickej energie

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Žiadosť o výklad pojmu „dôvody environmentálnej politiky“, ktorý sa nachádza v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96, v súvislosti so španielskou daňou z uhlia používaného na výrobu elektriny, podaná v súlade s článkom 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Je španielska vnútroštátna právna úprava, ktorou sa zavádza daň z uhlia určeného na výrobu elektriny, zlučiteľná s článkom 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96/ES, ak napriek tomu, že v tejto právnej úprave sa uvádza, že jej cieľom je chrániť životné prostredie, tento účel sa neodzrkadľuje v štruktúre dane a výnos z nej je určený na financovanie nákladov na elektrizačnú sústavu?
2. Možno konštatovať, že environmentálny cieľ je vyjadrený v štruktúre dane z dôvodu, že sadzby dane sú stanovené vo vzťahu k výhrevnosti uhlia použitého pri výrobe elektriny?
3. Dosahuje sa environmentálny účel len z dôvodu, že sa zavádzajú dane z určitých energetických výrobkov vyrobených z neobnoviteľných zdrojov a nezdaňuje sa používanie energetických výrobkov, ktoré sa považujú za menej škodlivé pre životné prostredie?

Uvádzané právne predpisy Únie

Smernica Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny

Podľa jej odôvodnenia 2 je cieľom tejto smernice uložiť minimálne sadzby zdanenia na elektrinu a energetické výrobky z dôvodov súvisiacich s riadnym fungovaním vnútorného trhu.

Daň z elektriny sa vyberá z konečnej spotreby, takže článok 14 ods. 1 písm. a) smernice stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane „energetické výrobky a elektrinu používanú na výrobu elektriny a elektrinu používanú na udržiavanie schopnosti vyrábať elektrinu“. V tom istom odseku sa členským štátom priznáva oprávnenie z dôvodov environmentálnej politiky zdaňovať tieto výrobky bez toho, aby museli dodržiavať minimálne úrovne zdaňovania stanovené v smernici.

Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie

Súdny dvor v rozsudku zo 7. marca 2018, C-31/17, Cristal Union, rozhodol o povinnom charaktere oslobodení stanovených v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96, pričom konštatoval:

„25 Rovnako, keďže článok 14 ods. 1 smernice 2003/96 taxatívne stanovuje povinné oslobodenia záväzné pre členské štáty v rámci zdaňovania energetických výrobkov a elektriny..., nemožno jeho ustanovenia vykladať extenzívne, inak by bolo zosúladené zdaňovanie zavedené touto smernicou zbavené akéhokoľvek potrebného účinku.

26 Vzhľadom na to, ako už Súdny dvor konštatoval, článok 14 ods. 1 písm. a) prvá veta smernice 2003/96, ktorý ukladá členským štátom povinnosť oslobodiť od dane energetické výrobky používané na výrobu elektriny, stanovuje nepodmienenú a presnú povinnosť, keďže toto ustanovenie priznáva jednotlivcom právo odvolávať sa naň priamo pred vnútroštátnymi súdmi... .

27 Okrem toho treba pripomenúť, že ak mal normotvorca Únie v úmysle umožniť členským štátom odchýliť sa od tohto režimu povinného oslobodenia, urobil tak výslovne, a to v článku 14 ods. 1 písm. a) druhej vete smernice 2003/96, podľa ktorého môžu členské štáty zdaňovať energetické výrobky používané na výrobu elektriny z dôvodov, ktoré sa týkajú ochrany životného prostredia, a v článku 21 ods. 5 treťom pododseku tejto smernice, na základe ktorého členské štáty, ktoré oslobodzujú od dane elektrinu vyrobenú malými výrobcami elektriny, musia zdaňovať energetické výrobky používané na jej výrobu.“

V súvislosti s podmienkami, ktoré musí spĺňať daň na to, aby mala osobitný účel, akým je zohľadnenie dôvodov environmentálnej politiky, sa v rozsudku z 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail, C- 553/13 – s odkazom na zhodný pojem obsiahnutý v článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 – uvádza:

„37 Pokiaľ ide o prvú z uvedených podmienok, ktorú ako jedinú obsahujú položené otázky, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 je iný než čisto rozpočtový účel... .

....

41 Na to, aby z vopred stanoveného určenia výnosu z dane, ktorá zaťažuje výrobky podliehajúce spotrebnej dani, bolo možné vyvodiť záver, že táto daň sleduje osobitný účel v zmysle uvedeného ustanovenia, je potrebné, aby cieľom dotknutej dane bolo samo osebe zabezpečiť uskutočnenie uvedeného osobitného účelu, a teda aby existovala priama spojitosť medzi použitím príjmov získaných z dane a dotknutým osobitným účelom... .

42 Pokiaľ však takéto vopred stanovené určenie neexistuje, daň, ktorá zaťažuje výrobky podliehajúce spotrebnej dani, je možné považovať za daň sledujúcu osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, iba ak by bola táto daň

z hľadiska jej štruktúry, najmä pokiaľ ide o zdaniteľnú položku alebo o sadzbu dane, vytvorená spôsobom, ktorý ovplyvňuje konanie daňovníkov tak, aby bolo možné uskutočniť stanovený osobitný účel napríklad vysokým zdanením dotknutých výrobkov s cieľom odradiť od ich spotreby...“

Uvádzané vnútroštátne právne predpisy

Ley 22/2005, de 18 de noviembre (zákon č. 22/2005 z 18. novembra 2005)

Týmto zákonom sa do španielskeho právneho poriadku preberá smernica 2003/96/ES a zavádza sa daň z uhlia prostredníctvom zmeny Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (zákon č. 38/1992 z 28. decembra 1992 o spotrebných daniach), pričom sa dopĺňa hlava III nazvaná „Spotrebná daň z uhlia“.

Zdaniteľnou udalosťou je dodanie uhlia na účely spotreby, aj keď podľa článku 79 ods. 3 zákona č. 38/1992 boli od dane oslobodené transakcie, ktoré predstavujú dodanie uhlia na účely spotreby, ak pri nich dochádza k použitiu uhlia na výrobu elektrickej energie a kogeneráciu elektriny a tepla.

Základ dane tvorí energetická hodnota uhlia, ktoré je predmetom transakcií podliehajúcich dani, vyjadrená v gigajouloch a sadzba dane bola 0,15 eura na gigajoule.

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (zákon č. 15/2012 z 27. decembra 2012 o daňových opatreniach na zabezpečenie trvalej udržateľnosti energetiky)

Týmto zákonom bolo zrušené oslobodenie spotreby uhlia použitého na výrobu elektrickej energie a kogeneráciu elektriny a tepla od dane, ktoré bolo stanovené v článku 79 ods. 3 zákona č. 38/1992.

Týmto zákonom bola rovnako stanovená sadzba dane vo výške 0,65, aj keď neskôr bola prostredníctvom Real Decreto-ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (kráľovský zákonný dekrét č. 9/2013 z 12. júla 2013, ktorým sa prijímajú naliehavé opatrenia na zabezpečenie finančnej stability elektrizačnej sústavy), bola zavedená znížená sadzba vo výške 0,15 na gigajoule pre uhlie určené na použitie na podnikateľské účely, pokiaľ sa nepoužíva pri postupoch kogenerácie a priamej alebo nepriamej výroby elektrickej energie. Uvedený kráľovský dekrét upravoval zdaňovanie dodávok uhlia určeného na použitie v zariadení na kogeneráciu elektrickej energie a využiteľnej tepelnej energie, pričom uvedené sadzby dane sa uplatňovali v závislosti od percentuálneho podielu uhlia pripadajúceho na výrobu elektriny meranej na prípojniciach alternátorov a na využiteľnú tepelnú energiu, pričom v tomto smere bol takto prispôbený judikatúre Súdneho dvora Európskej únie.

Zákon č. 15/2012 v druhom dodatkovom ustanovení nazvanom „Náklady na elektrizačnú sústavu“ stanovoval, že v každom zákone o všeobecnom štátnom rozpočte na daný rok sa na účely financovania nákladov na elektrizačnú sústavu podľa Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (zákon č. 54/1997 z 27. novembra 1997 o elektroenergetike) určí suma zodpovedajúca súčtu: i) odhadovaného ročného výnosu z daní a poplatkov podľa tohto zákona pripadajúceho štátu a ii) odhadovaného príjmu z dražieb povolení na emisie skleníkových plynov, najviac však 500 miliónov eur.

Pokiaľ ide o cieľ zákona č. 15/2012, v jeho preambule sa uvádza: „Cieľom tohto zákona je prispôbiť náš daňový systém efektívnejšiemu a pre životné prostredie priaznivému využívaniu a udržateľnému rozvoju, hodnotám, ktoré podnietili túto daňovú reformu a ako také sú v súlade so základnými zásadami, ktorými sa riadi daňová, energetická a samozrejme aj environmentálna politika Európskej únie.

V dnešnej spoločnosti si rastúci vplyv výroby a spotreby energie na environmentálnu udržateľnosť vyžaduje normatívny a regulačný rámec, ktorý zaručuje všetkým agentom správne fungovanie energetického modelu, ktorý tiež prispieva k ochrane nášho bohatého environmentálneho dedičstva.

Základom tohto zákona je článok 45 Ústavy, ustanovenie, v ktorom sa ochrana nášho životného prostredia stáva jednou z surčujúcich zásad sociálnej a hospodárskej politiky. Jednou z osí tejto daňovej reformy je teda internalizácia environmentálnych nákladov vyplývajúcich z výroby elektriny a skladovania vyhoreného jadrového paliva alebo rádioaktívneho odpadu. Takýmto spôsobom musí tento zákon slúžiť ako stimul na zlepšenie našej úrovne energetickej účinnosti a zároveň na zabezpečenie lepšej správy prírodných zdrojov a pokračovať v posilňovaní nového modelu rozvoja, ktorý je trvalo udržateľný tak z hospodárskeho a sociálneho, ako aj z environmentálneho hľadiska.

Táto reforma navyše prispieva k začleneniu environmentálnych politík do nášho daňového systému, ktorý pripúšťa tak špecificky environmentálne dane, ako aj možnosť začleniť environmentálny prvok do iných daní, ktoré už existujú.

Hodnoty a ciele, na ktorých spočíva tento zákon, majú prierezovú pôsobnosť, a preto musia byť základnou osou koherentnosti odvetvových opatrení, najmä ak ovplyvňujú odvetvie, ktoré má pre krajinu taký ekonomický a environmentálny význam, ako je odvetvie energetiky.

Na tento účel tento zákon upravuje tri nové dane: daň z hodnoty výroby elektriny, daň z výroby vyhoreného jadrového paliva a rádioaktívneho odpadu pochádzajúceho z výroby jadrovej energie a daň zo skladovania vyhoreného jadrového paliva a rádioaktívneho odpadu v centralizovaných zariadeniach; zavádza sa poplatok za používanie vnútrozemských vôd na výrobu elektriny; sadzby daní pre zemný plyn a uhlie sa menia a rušia sa výnimky pre energetické výrobky používané pri výrobe elektriny a kogenerácii elektriny a využiteľného tepla.“

Zákonom č. 15/2012 boli zachované oslobodenia od dane z uhl'ovodíkov, pokiaľ ide o výrobu elektriny v elektrárnach alebo výrobu elektriny alebo kogeneráciu elektriny a tepla v kombinovaných zariadeniach, vo vzťahu k palivám patriacim do jeho pôsobnosti, medzi ktorými sa nachádzajú zemný plyn a nafta.

Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (zákon č. 54/1997 z 27. novembra 1997 o elektroenergetike)

Tento zákon upravoval náklady na elektrizačnú sústavu a jej financovanie.

Odmeňovanie činností týkajúcich sa elektrizačnej sústavy

Pokiaľ ide o odmeňovanie **výrobnej činnosti**, je stanovené:

- a) na základe ceny, ktorú prevádzkovateľovi trhu ponúknu jednotlivé výrobné jednotky, sa odmena za elektrickú energiu poskytne v závislosti od marginálnej ceny zodpovedajúcej ponuke uskutočnenej poslednou výrobnou jednotkou, ktorej vstup do sústavy bol potrebný na uspokojenie dopytu po elektrickej energii,
- b) poskytne sa odmena za záruku výkonu, ktorý každá výrobná jednotka skutočne poskytne do sústavy, pričom táto odmena sa určí s prihliadnutím na porovnanú dostupnosť a technológiu zariadenia, a to tak v strednodobom a dlhodobom horizonte, ako aj v každom programovom období, pričom jej cena sa stanoví v závislosti od dlhodobých kapacitných potrieb sústavy,
- c) poskytne sa odmena za doplnkové služby týkajúce sa výroby elektrickej energie, ktoré sú potrebné na zabezpečenie primeraných dodávok spotrebiteľovi.

Uhoľné tepelné elektrárne dostávajú odmeny za výrobnú činnosť zodpovedajúce záruke výkonu, ktorý každá výrobná jednotka skutočne poskytne do sústavy.

Pokiaľ ide o **prepravnú činnosť**, odmena za ňu sa stanoví vykonávacím predpisom a určí sa s prihliadnutím na investičné, prevádzkové a servisné náklady na zariadenia, ako aj na iné náklady potrebné na vykonávanie tejto činnosti.

Odmena za **distribučnú činnosť** sa stanoví vykonávacím predpisom a umožní určiť odmenu, ktorú musí dostať každý subjekt, s prihliadnutím na nasledujúce kritériá: investičné, prevádzkové a servisné náklady na zariadenia, energia v obehu, model, ktorý charakterizuje distribučné oblasti, stimuly poskytované za kvalitu dodávok a zníženie strát.

Odmena za **činnosť predaja**, ktorú musia uhrádzať tarifní odberatelia, sa poskytne s prihliadnutím na náklady spojené s činnosťami, ktoré sa považujú za potrebné na dodávanie energie týmto spotrebiteľom, a prípadne tiež náklady súvisiace s programami na stimuláciu riadenia dopytu. Odmenou za náklady za predaj kvalifikovaným spotrebiteľom je odmena, ktorú si slobodne dohodnú predajcovia a ich odberatelia.

Náklady na elektrizačnú sústavu

Za **trvalé náklady na fungovanie sústavy** sa považujú i) náklady, ktoré vzhľadom na vykonávanie činností týkajúcich sa dodávania elektrickej energie možno začleniť do sústavy, ii) náklady priznané prevádzkovateľovi sústavy a prevádzkovateľovi trhu a iii) náklady na fungovanie Comisión Nacional del Sistema Eléctrico (Národná komisia pre elektrizačnú sústavu, Španielsko).

Za **náklady na diverzifikáciu a zaručenie bezpečnosti dodávok** sa považujú príplatky uvedené v článku 30 ods. 4 tohto zákona.

Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (zákon č. 24/2013 z 26. decembra 2013 o elektroenergetike)

Prostredníctvom hlavy III zákona č. 24/2013, nazvanej „Trvalá ekonomická a finančná udržateľnosť elektrizačnej sústavy“, boli zavedené nové pravidlá odmeňovania činností zameraných na výrobu, distribúciu a dodávanie elektrickej energie, ktoré nadobudli účinnosť 28. decembra 2013.

V článku 14 ods. 5 tohto zákona sa uvádza:

„Odmena za výrobnú činnosť zahŕňa tieto zložky:

a) elektrickú energiu, s ktorou sa obchoduje na dennom a medzidennom trhu, ktorá je odmeňovaná na základe rovnovážnej ceny medzi ponukou elektrickej energie a dopytom po elektrickej energii na týchto trhoch, dosiahnutej vďaka zavedeným mechanizmom.

Elektrická energia, s ktorou sa obchoduje na dvojstranných, fyzických alebo termínovaných trhoch, je odmeňovaná na základe cien transakcií uzavretých s konečnou platnosťou na daných trhoch. Tento prvok odmeňovania sa určí s prihliadnutím na straty, ktoré vznikli v sieťach, ako aj na náklady spôsobené narušeniami normálneho fungovania systému ponúk,

b) služby týkajúce sa vyrovňovania systému, ktoré sú potrebné na zabezpečenie primeraného zásobovania spotrebiteľa.

Vykonávacím predpisom sa určí, ktoré služby sa považujú za služby týkajúce sa vyrovňovania systému, ako aj pravidlá ich odmeňovania, pričom služby, ktorých poskytovanie je povinné, sa odlišia od služieb, ktorých poskytovanie je dobrovoľné,

c) prípadnú odmenu za mechanizmus kapacity, ktorá sa stanoví vyhláškou Ministro de Industria, Energía y Turismo (minister priemyslu, energetiky a cestovného ruchu) a ktorá umožní zabezpečiť primeranú maržu na pokrytie nákladov a podporí dostupnosť regulovateľného výkonu;

d) prípadnú dodatočnú odmenu uvedenú v odseku 6 za činnosť výroby elektrickej energie vykonávanú v elektrizačných sústavách mimo polostrova;

e) prípadnú osobitnú odmenu uvedenú v odseku 7 za výrobu elektrickej energie z obnoviteľných zdrojov energie, vysoko účinnej kogenerácie a rezíduí.“

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Žalobkyňa je spoločnosť, ktorá pôsobí v oblasti výroby elektrickej energie z uhlia. Žalobkyňa kupuje uhlie prostredníctvom spriaznenej spoločnosti, ktorá deklaruje kúpené zásielky tohto paliva určené na ďalší predaj ako oslobodené od dane z uhlia, lebo zdaniteľnou udalosťou je spotreba.
- 2 Po vykonaní kontroly daňový orgán konštatoval, že nastala zdaniteľná udalosť, a to v okamihu, keď žalobkyňa kúpila zásielky uhlia, ktoré sa mali použiť na výrobu elektriny, a že základ dane treba určiť podľa maximálnej výhrevnosti uhlia bez ohľadu na energiu, ktorá bola skutočne použitá na výrobu elektriny. Z týchto dôvodov daňový orgán dorubil daň a vyzval žalobkyňu, aby zaplatila vyššiu daň a príslušné úroky z omeškania.
- 3 Žalobkyňa podala 7. apríla 2016 na Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd, Španielsko; ďalej len „TEAC“) námietku proti daňovému výmeru týkajúcemu sa dane z uhlia za rok 2013, pričom spochybnila i) základ dane určený na základe maximálnej výhrevnosti uhlia, keďže podľa jej názoru treba základ dane určiť jedine s prihliadnutím na tepelnú energiu, ktorá bola skutočne použitá pri výrobe elektriny, ii) zdanenie 268 717,98 ton uhlia, ktoré spriaznená spoločnosť v roku 2011 deklarovala ako oslobodené od dane z dôvodu, že boli určené na ďalší predaj, a ktoré žalobkyňa potom použila na výrobu elektriny, a iii) súlad dane z uhlia spotrebovaného pri výrobe elektrickej energie s právom Únie.
- 4 TEAC vo svojom rozhodnutí z 28. marca 2019 i) odmietol zohľadniť nižšiu výhrevnosť uhlia pri určovaní základu dane z uhlia, ii) uviedol, že nedochádza k dvojitému zdaneniu zásielok uhlia, ktoré boli predtým deklarované ako oslobodené od dane z dôvodu, že boli určené na ďalší predaj, ak ich nadobúdateľ sám použije na výrobu elektriny, čo je udalosť zakladajúca vznik povinnosti zaplatiť daň z uhlia, a iii) nerozhodol o súlade zákona č. 15/2012 z 27. decembra 2012 o daňových opatreniach na zabezpečenie trvalej udržateľnosti energetiky, ktorým bolo zrušené oslobodenie spotreby uhlia určeného na výrobu elektrickej energie od dane z uhlia, s právom Únie.
- 5 Žalobkyňa podala na vnútroštátny súd žalobu vo veci správneho súdnictva, pričom poukázala na rovnaké otázky ako v konaní o námietke a navrhla podať návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa zlučiteľnosti zákona č. 15/2012 s právom Únie.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 6 Tvrdenia účastníkov konania sú uvedené v stanoviskách, ktoré zaujali počas správneho konania.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 7 Vnútroštátny súd dospel k názoru, že ak sadzba dane závisí od tepelnej energie vyrobenej spotrebou uhlia meranej v gigajouloch, nie je opodstatnené zohľadniť len tepelnú energiu, ktorá sa skutočne použije na výrobu elektriny. Tiež sa domnieva, že k zdaniteľnej udalosti došlo, keď žalobkyňa kúpila od svojej spriaznenej spoločnosti uhlie určené na výrobu elektrickej energie.
- 8 Vnútroštátny súd však má pochybnosti o súlade dane zo spotreby uhlia určeného na výrobu elektriny stanovenej v španielskom práve s právnymi predpismi Únie, ktorých predmetom je reštrukturalizácia právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny.
- 9 V prípade, že treba konštatovať, že daň z uhlia, ktorá sa uplatní na uhlie, ktoré sa má spotrebovať pri výrobe elektriny, nemá environmentálny účel – v zmysle článku 14 ods. 1 smernice 2003/96/ES –, španielske právne predpisy by boli nezlučiteľné s právom Únie a daňový výmer, ktorý vydal daňový orgán, by bol nesprávny.
- 10 Vnútroštátny súd má konkrétne vážne pochybnosti o povahe účelu tejto dane, keďže na to, aby daň mala osobitný účel v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a), daň nemôže mať výlučne rozpočtový účel, ktorým je financovať náklady na španielsku elektrizačnú sústavu. Taký rozpočtový účel vyplýva z toho, že samotný zákon 15/2012 výslovne stanovuje, že odhadovaný ročný výnos z daní podľa uvedeného zákona sa na základe zákonov o všeobecnom štátnom rozpočte použije na financovanie nákladov na elektrizačnú sústavu uvedených v článku 16 zákona č. 54/1997 z 27. novembra 1997 o elektroenergetike.
- 11 Environmentálny účel uvedený v preambule zákona č. 15/2012 sa neodzrkadľuje v štruktúre dane a výnos z nej nie je určený na zníženie vplyvu používania uhlia pri výrobe elektrickej energie na životné prostredie. Okrem toho skutočnosť, že sa zdaňuje používanie veľmi znečisťujúceho energetického výrobku pri výrobe elektriny, podľa všetkého nespĺňa podmienky potrebné na to, aby daň mala osobitný účel, s prihliadnutím na marginalistický systém určovania cien na trhu s elektrickou energiou a okolnosť, že uhoľné tepelné elektrárne nie sú vyňaté z odmien za zabezpečovanie výroby, ktoré prispievajú k ich trvalej ekonomickej a finančnej udržateľnosti.