Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ATHANASIOS RANTOS
prednesené 2. februára 2023 [1]

Vec C-833/21

Endesa Generación SA
proti
Tribunal Económico Administrativo Central

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Audiencia Nacional (Národný vrchný súd, Španielsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Smernica 2003/96/ES – Zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny – Článok 14 ods. 1 písm. a) – Oslobodenie energetických výrobkov a elektriny používaných na výrobu elektriny, ako aj elektriny používanej na udržiavanie schopnosti vyrábať elektrinu – Možnosť členských štátov odchýliť sa od tohto oslobodenia od dane z ‚dôvodov týkajúcich sa ochrany životného prostredia' – Vnútroštátna daň z uhlia používaného na výrobu elektriny – Ciele politiky životného prostredia – Kritériá posúdenia"

I. Úvod

1. Smernica 2003/96/ES [2] týkajúca sa zdaňovania energetických výrobkov a elektriny vo svojom článku 14 ods. 1 písm. a) stanovuje oslobodenie od dane v prípade energetických výrobkov a elektriny používaných na výrobu elektriny, ako aj elektriny používanej na udržiavanie schopnosti vyrábať elektrinu. Toto ustanovenie tiež stanovuje, že formou výnimky môžu členské štáty zdaniť tieto výrobky z dôvodov týkajúcich sa ochrany životného prostredia bez toho, aby museli dodržať minimálne úrovne zdaňovania stanovené touto smernicou.

2. Za akých podmienok možno zdanenie uhlia používaného na výrobu elektriny, ako ho stanovuje vnútroštátna právna úprava, považovať za zriadené „z dôvodov [týkajúcich sa ochrany životného prostredia]" v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96? To je v podstate otázka, ktorú kladie Audiencia Nacional (Národný vrchný súd, Španielsko).

[1] Jazyk prednesu: francúzština.

[2] Smernica Rady z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny (Ú. v. ES L 283, 2003, s. 51; Mim. vyd. 09/001, s. 405).

3. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Endesa Generación SA (ďalej len „Endesa“) a Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd, Španielsko) vo veci daňového výmeru týkajúceho sa uplatnenia španielskej dane z uhlia, pokiaľ ide o uhlie spotrebované tepelnou elektrárňou na výrobu elektrickej energie.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Smernica 2003/96

4. Článok 1 smernice 2003/96 stanovuje:

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

5. Článok 2 tejto smernice stanovuje:

„1. Na účely tejto smernice sa termín ‚energetické výrobky‘ uplatňuje na výrobky:

…

b) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN[3] 2701, 2702 a 2704 až 2715;

…

5. Odkazy na číselné znaky kombinovanej nomenklatúry v tejto smernici sú odkazy na číselné znaky v nariadení Komisie (ES) č. 2031/2001 zo 6. augusta 2001, ktoré mení a dopĺňa prílohu nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku[4].

…“

6. Článok 4 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Úrovne 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 s ohľadom na/v súvislosti s všetkých nepriamych daní (okrem [dane z pridanej hodnoty (DPH)]) vypočítavaná priamo alebo nepriamo z množstva energetických výrobkov a elektriny v čase uvoľnenia na spotrebu.“

3 Kombinovaná nomenklatúra.

4 Ú. v. ES L 279, 2001, s. 1.

7. Článok 10 tej istej smernice znie:

„1. Minimálne úrovne zdaňovania uplatňované na elektrinu od 1. januára 2004 sú stanovené v tabuľke C prílohy I.

2. Nad minimálne úrovne zdaňovania uvedené v odseku 1 budú mať členské štáty možnosť určovať uplatňovaný daňový základ za podmienky, že dodržiavajú smernicu 92/12/EHS[5].“

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

„Okrem všeobecných ustanovení stanovených v smernici [92/12] o používaní zdaniteľných výrobkov, ktoré sú oslobodené od daní a bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, členské štáty oslobodzujú od daní na základe podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správneho a spravodlivého uplatňovania takýchto oslobodení od daní a zabránenia krátenia daní, daňových únikov a zneužívania:

a) energetické výrobky a elektrinu používanú na výrobu elektriny a elektrinu používanú na udržiavanie schopnosti vyrábať elektrinu. Členské štáty môžu však z dôvodov environmentálnej politiky [dôvodov týkajúcich sa ochrany životného prostredia – *neoficiálny preklad*] tieto výrobky zdaňovať bez toho, aby museli dodržiavať minimálne úrovne zdaňovania stanovené v tejto smernici. V takomto prípade zdaňovanie týchto výrobkov sa neberie do úvahy na účely splnenia minimálnej úrovne zdaňovania elektriny stanovenej v článku 10.“

2. Smernica 2008/118/ES

9. Článok 1 smernice 2008/118/ES[6], ktorý podľa jej článku 47 zrušil a nahradil smernicu 92/12 s účinnosťou od 1. apríla 2010, 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.

3. Členské štáty môžu vyrubiť dane:

a) na iné výrobky, ako je tovar podliehajúci spotrebnej dani;

[5] Smernica Rady z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179).

[6] Smernica Rady zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).

…

Vyrubenie takýchto daní však nesmie viesť v obchode medzi členskými štátmi k vzniku formalít spojených s prekročením hraníc.“

B. Španielska právna úprava

10. Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (zákon č. 22/2005 o prebratí do španielskeho právneho poriadku viacerých smerníc Spoločenstva v oblasti zdaňovania energetických výrobkov a elektriny a o spoločnom daňovom režime uplatniteľnom na materské a dcérske spoločnosti usadené v rôznych členských štátoch a o úprave daňového režimu cezhraničných príspevkov do penzijných fondov v rámci Európskej únie) z 18. novembra 2005 [7] (ďalej len „zákon č. 22/2005“) zaviedol v Španielsku daň z uhlia (ďalej len „daň z uhlia“). Na tento účel bol Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (zákon č. 38/1992 o osobitných daniach) z 28. decembra 1992 [8] zmenený zavedením hlavy III s názvom „Spotrebné dane z uhlia“, ktorá zahŕňa konkrétne články 75 až 84 tohto zákona (ďalej len „zákon č. 38/1992“).

11. Článok 75 ods. 1 zákona č. 38/1992 stanovuje:

„Na účely tejto dane sa za uhlie považujú výrobky, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 a 2714 colnej a štatistickej nomenklatúry ustanovenej nariadením Rady (EHS) č. 2658/87[[9]…“

12. Článok 77 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Uvoľnenie uhlia na spotrebu v rámci územnej pôsobnosti zákona podlieha spotrebnej dani.“

13. Článok 79 ods. 3 písm. a) uvedeného zákona stanovoval:

„Od spotrebnej dane sú oslobodené plnenia predstavujúce uvoľnenie uhlia na spotrebu, ak zahŕňajú používanie uhlia na tieto účely:

a) výroba elektriny a kombinovaná výroba elektriny a tepla.“

14. Článok 83 ods. 1 toho istého zákona znie:

„Základom spotrebnej dane je energetická hodnota uhlia, ktoré je predmetom zdaniteľných transakcií, vyjadrená v gigajouloch (GJ).“

15. Článok 84 zákona č. 38/1992 stanovoval:

„Sadzba spotrebnej dane je 0,15 eura za gigajoule.“

7 BOE č. 277 z 19. novembra 2005, s. 37821.

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

9 Nariadenie Rady (EHS) z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, 1987, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382).

16. Zákon č. 38/1992 bol zmenený prostredníctvom Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (zákon č. 15/2012 o daňových opatreniach na zabezpečenie trvalej udržateľnosti energetiky) z 27. decembra 2012 [10] (ďalej len „zákon č. 15/2012“). Podľa preambuly tohto posledného uvedeného zákona:

„I) Cieľom tohto zákona je prispôsobiť náš daňový systém efektívnejšiemu a pre životné prostredie priaznivému využívaniu [energie] 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 určujúcich 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 sa zakladá 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 elektrickej energie, daň z výroby vyhoreného jadrového paliva a rádioaktívneho odpadu pochádzajúceho z výroby jadrovej elektrickej 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.

…

IV) … Zákon upravuje daňové zaobchádzanie s rôznymi energetickými výrobkami používanými na výrobu elektriny. Činnosti výroby elektriny z fosílnych palív predstavujú významné zdroje emisií skleníkových plynov, a tak z daňového hľadiska sa dospelo k záveru, že táto forma výroby elektriny musí byť zdanená vhodnejším spôsobom v závislosti od externalít, ktoré prináša.

[10] BOE č. 312 z 28. decembra 2012, s. 88081.

Na tomto základe sa niektoré oslobodenia od dane stanovené v článku 51 ods. 2 písm. c) a článku 79 ods. 3 písm. a) zákona č. 38/1992 zrušujú v súlade s ustanoveniami článku 14 ods. 1 písm. a) smernice [2003/96], ktorý umožňuje členským štátom zdaňovať na tieto účely energetické výrobky používané na výrobu elektriny, a článku 15 ods. 1 písm. c) uvedenej smernice, pokiaľ ide o kombinovanú výrobu tepla a elektriny.

V tom istom zmysle sa na uplatňovanie analogického zaobchádzania s výrobou elektriny z fosílnych zdrojov energie zvýši sadzba dane z uhlia a zároveň sa zavádzajú špecifické sadzby zaťažujúce mazut a naftu určené na výrobu elektrickej energie alebo na kombinovanú výrobu elektriny a tepla.

…“

17. Zákonom č. 15/2012 tak bol zrušený článok 79 ods. 3 písm. a) zákona č. 38/1992 a zmenený článok 84 tohto posledného uvedeného zákona takto:

„Spotrebná daň je stanovená na 0,65 eura za gigajoule.“ [11]

18. Podľa vnútroštátneho súdu boli zákonom č. 15/2012 zachované oslobodenia od dane z uhľovodíkov, pokiaľ ide o výrobu elektriny v elektrárňach alebo výrobu elektriny alebo kogeneráciu elektriny a tepla v kombinovaných zariadeniach, vo vzťahu k palivám patriacim do pôsobnosti tohto zákona, medzi ktorými sa nachádzajú zemný plyn a nafta. [12] Okrem toho, ako to už bolo uvedené v preambule tohto zákona, tento zákon upravuje tri nové dane, a to daň z hodnoty výroby elektrickej energie, daň z výroby vyhoreného jadrového paliva a rádioaktívneho odpadu pochádzajúceho z výroby jadrovej elektrickej energie a daň zo skladovania vyhoreného jadrového paliva a rádioaktívneho odpadu v centralizovaných zariadeniach.

19. Druhé dodatkové ustanovenie zákona č. 15/2012 s názvom „Náklady elektrizačnej sústavy“ znelo takto:

„Zákony o štátnom rozpočte každoročne pridelia na financovanie nákladov elektrizačnej sústavy uvedených v článku 16 Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (zákon č. 54/1997 o elektroenergetike) z 27. novembra 1997[13] sumu zodpovedajúcu súčtu:

a) odhadovaného ročného výnosu z daní a poplatkov podľa tohto zákona pripadajúceho štátu;

b) odhadovaného príjmu z dražieb povolení na emisie skleníkových plynov, najviac však 500 miliónov eur“ [14].

[11] Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (kráľovský zákonný dekrét č. 9/2013, ktorým sa prijímajú naliehavé opatrenia na zabezpečenie finančnej stability elektrizačnej sústavy) z 12. júla 2013 (BOE č. 167 z 13. júla 2013, s. 52106), neskôr zaviedol v článku 84 zákona č. 38/1992 zníženú sadzbu spotrebnej dane (0,15 eura za gigajoule) na uhlie na komerčné využitie pod podmienkou, že toto uhlie sa nepoužije na postupy kogenerácie a priamu alebo nepriamu výrobu elektriny.

[12] Vo svojich písomných pripomienkach Endesa tvrdí, že oslobodenie od dane týkajúce sa uhľovodíkov bolo zrušené zákonom č. 15/2012, ale opätovne zavedené prostredníctvom Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (kráľovský zákonný dekrét č. 15/2018 o naliehavých opatreniach na energetický prechod a ochranu spotrebiteľov) z 5. októbra 2018 (BOE č. 242 zo 6. októbra 2018, s. 97430).

[13] BOE č. 285 z 28. novembra 1997, s. 35097.

[14] Toto ustanovenie bolo po prvýkrát zmenené prostredníctvom Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (zákon č. 24/2013 o elektroenergetike) z 26. decembra 2013 (BOE č. 310 z 27. decembra 2013, s. 105198).

III. Spor vo veci samej, prejudiciálne otázky a konanie na Súdnom dvore

20. Endesa je podnik, ktorého činnosť spočíva vo výrobe elektrickej energie najmä prostredníctvom spotreby uhlia. Táto spoločnosť ho nadobúda prostredníctvom prepojenej spoločnosti Carboex SA, ktorá na daňové účely vyhlásila, že sa na ňu vzťahuje oslobodenie od dane z uhlia, pokiaľ ide o zásielky kúpeného uhlia určené na ďalší predaj, pričom spotreba predstavuje zdaniteľnú udalosť na účely tejto dane.

21. Po daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie roku 2013 týkajúcej sa tepelnej elektrárne Litoral de Almería (Španielsko), ktorá patrí spoločnosti Endesa, sa daňový orgán domnieval, že základ dane z uhlia musí byť určený v závislosti od maximálnej hodnoty spalného tepla uhlia, nezávisle od energie skutočne použitej na výrobu elektriny. Uviedol, že dotknuté zásielky uhlia získala Endesa na to, aby ich spotrebovala na výrobu elektriny, čo malo za následok vznik zdaniteľnej udalosti a splatnosť tejto dane. Okrem toho sa vykonala kontrola formálnych povinností v oblasti oznamovania skladových zásob. V dôsledku toho daňový orgán vydal daňový výmer voči spoločnosti Endesa, ktorý stanovil vyššiu daň zvýšenú o úroky z omeškania za zvyšné dlžné sumy.

22. Dňa 7. apríla 2016 podala Endesa na Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd) námietku, v ktorej spochybnila po prvé vymeranie dane z uhlia na základe maximálnej hodnoty spalného tepla uhlia, po druhé zdanenie 268 717,98 tony uhlia, v súvislosti s ktorými Carboex vyhlásila, že sú oslobodené od dane, pokiaľ ide o rok 2011, z dôvodu, že boli určené na ďalší predaj a boli následne použité spoločnosťou Endesa na výrobu elektriny, po tretie určenie účtovných zásob k 31. decembru 2012 a po štvrté súlad tejto dane s právom Únie, pokiaľ ide o spotrebu určenú na výrobu elektrickej energie.

23. Rozhodnutím z 28. marca 2019 Tribunal Económico Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd) rozhodol, že pri určení základu dane v prípade dane z uhlia nie je potrebné zohľadniť nižšiu hodnotu spalného tepla uhlia. Poznamenal, že zdanenie zásielok uhlia, ktoré boli predtým vyhlásené za oslobodené od dane z uhlia, pretože sú určené na ďalší predaj, nepredstavuje dvojité zdanenie, keďže zámerom kupujúceho bolo použitie na vlastnú spotrebu na výrobu elektriny, pričom táto spotreba predstavuje zdaniteľnú udalosť na účely tejto dane. Tento súd tiež dospel k záveru, že údajné pochybenie vo vyhlásení týkajúcom sa skladových zásob uhlia nebolo preukázané. Okrem toho sa nevyjadril k súladu zákona č. 15/2012, ktorým bolo zrušené oslobodenie od dane z uhlia v súvislosti so spotrebou uhlia určeného na výrobu elektriny, s právom Únie.

24. Endesa podala proti tomuto rozhodnutiu Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd) žalobu vo veci správneho súdnictva na Audiencia Nacional (Národný vrchný súd), pričom uviedla rovnaké výhrady ako tie, ktoré uviedla na prvom uvedenom súde, a navrhla, aby bol podaný na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania, pokiaľ ide o ustanovenie zákona č. 15/2012, ktorým bolo zrušené oslobodenie od dane z uhlia pre spotrebu uhlia určeného na výrobu elektriny.

25. Vnútroštátny súd uvádza, že dospel k záveru, že hoci španielska právna úprava stanovuje sadzbu spotrebnej dane založenú na tepelnej energii vyrobenej spotrebou uhlia, meranej v gigajouloch, nie je potrebné zohľadniť výlučne energiu, ktorá sa skutočne používa na výrobu elektriny. Okrem toho k zdaniteľnej udalosti na účely dane z uhlia dochádza vtedy, keď dotknutá spoločnosť nadobudne uhlie od spoločnosti s ňou prepojenej, aby ho využila na výrobu elektriny. Okrem toho neexistuje dôkaz o existencii chyby vo vyhlásení o skladových zásobách.

26. Preto podľa tohto súdu možno vyhovieť návrhom spoločnosti Endesa, aby nezaplatila vymeranú sumu dane z uhlia len v prípade spochybnenia súladu tejto dane, ktorá zaťažuje spotrebu uhlia používaného na výrobu elektriny, s právnou úpravou Únie reštrukturalizujúcou režim zdaňovania energetických výrobkov a elektriny. Ak totiž uvedená daň nemá environmentálny účel v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96, predmetná španielska právna úprava by bola nezlučiteľná s právom Únie a mala by sa zrušiť, čo by spôsobilo, že dotknutý daňový výmer by už nemal právny základ.

27. V tejto súvislosti má vnútroštátny súd vážne pochybnosti o súlade zdanenia spotreby uhlia používaného na výrobu elektriny so smernicou 2003/96 z dôvodu, že na to, aby daň mala osobitný účel v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice, nemôže mať výlučne rozpočtový účel, a to financovať náklady španielskej elektrizačnej sústavy. Tento rozpočtový účel vyplýva zo skutočnosti, že druhé dodatkové ustanovenie zákona č. 15/2012 výslovne stanovuje, že sumu zodpovedajúcu súčtu odhadov každoročne vyberaných súm štátom z daní a poplatkov zahrnutých do tohto zákona pridelia všeobecné zákony o štátnom rozpočte na financovanie nákladov elektrizačnej sústavy.

28. Navyše štruktúra dane z uhlia neodráža cieľ ochrany životného prostredia uvedený v preambule zákona č. 15/2012 a príjem z tejto dane nie je určený na zníženie vplyvu používania uhlia na výrobu elektriny na životné prostredie. Podľa vnútroštátneho súdu skutočnosť, že používanie veľmi znečisťujúceho energetického výrobku na tento účel je zdanené, zrejme nezodpovedá požiadavke, podľa ktorej daň musí sledovať osobitný účel vzhľadom na to, že ide o okrajový trh tarifikácie trhu s elektrinou a tepelné elektrárne spotrebúvajúce uhlie nie sú vylúčené z odmeňovania za výrobu elektriny, čo prispieva k hospodárskej a finančnej udržateľnosti ich prevádzky.

29. Za týchto okolností Audiencia Nacional (Národný vrchný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto 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], 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 v závislosti od hodnoty spalného tepla 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?“

30. Písomné pripomienky Súdnemu dvoru predložili Endesa, španielska vláda a Európska komisia.

IV. Analýza

31. Svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava stanovujúca zdanenie uhlia používaného na výrobu elektriny spĺňa podmienku, podľa ktorej musí byť daň zavedená „z dôvodov [týkajúcich sa ochrany životného prostredia]“, ak v situácii, keď vnútroštátny zákonodarca uviedol na účely prijatia tejto dane cieľ ochrany životného prostredia, nie je environmentálny účel zahrnutý do štruktúry uvedenej dane, ktorej sadzba je stanovená v závislosti od hodnoty spalného tepla uhlia, výnos z tejto dane je určený na financovanie nákladov vnútroštátnej elektrizačnej sústavy a používanie iných energetických výrobkov považovaných za menej škodlivé pre životné prostredie nie je zdanené.

32. Na účely odpovede na tieto otázky treba na úvod pripomenúť judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa možnosti členských štátov zdaniť energetické výrobky používané na výrobu elektriny na základe smernice 2003/96.

33. V tejto súvislosti podľa článku 4 ods. 1 smernice 2003/96 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.[15] Článok 4 ods. 2 uvedenej smernice definuje úroveň zdaňovania, ktorú členské štáty uplatňujú na dotknuté výrobky, tak, že je to celková vybratá suma všetkých nepriamych daní (okrem DPH), vypočítaná priamo alebo nepriamo z množstva energetických výrobkov a elektriny v čase uvoľnenia na spotrebu.

34. Ako uviedol Súdny dvor, smernica 2003/96 tým, že stanovuje harmonizovaný daňový režim pre energetické výrobky a elektrinu, má za cieľ podporovať riadne fungovanie vnútorného trhu v odvetví energetiky tým, že sa vylúči najmä narušenie hospodárskej súťaže.[16] Na tieto účely, pokiaľ ide predovšetkým o elektrinu, normotvorca Únie rozhodol, ako vyplýva najmä zo strany 5 dôvodovej správy návrhu smernice Rady o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov[17] [*neoficiálny preklad*], uložiť členským štátom podľa článku 1 smernice 2003/96 povinnosť zdaniť distribuovanú elektrinu, pričom energetické výrobky používané na jej výrobu musia byť zároveň oslobodené od dane, a to s cieľom predísť dvojitému zdaneniu elektriny.[18]

35. Článok 14 ods. 1 písm. a) prvá veta tejto smernice stanovuje, že členské štáty sú povinné oslobodiť energetické výrobky a elektrinu, ktoré sú použité najmä na výrobu elektriny.[19] Keďže teda článok 14 ods. 1 uvedenej smernice obmedzujúcim spôsobom stanovuje povinné oslobodenia, ktoré majú členské štáty uplatňovať v rámci zdaňovania energetických výrobkov a elektriny, nemožno tieto ustanovenia vykladať extenzívne, inak by harmonizované zdaňovanie zriadené touto smernicou stratilo akýkoľvek potrebný účinok.[20]

15 Rozsudok z 31. marca 2022, Komisia/Poľsko (Zdaňovanie energetických výrobkov) (C-139/20, EU:C:2022:240, bod 39).

16 Pozri rozsudok zo 14. januára 2021, Komisia/Taliansko (Príspevok na nákup motorových palív) (C-63/19, EU:C:2021:18, bod 75 a citovaná judikatúra), ako aj návrhy, ktoré som predniesol vo veci RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, body 25 a 26).

17 Ú. v. ES C 139, 1997, s. 14.

18 Pozri rozsudok zo 16. októbra 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, bod 38 a citovaná judikatúra), ako aj návrhy, ktoré som predniesol vo veci RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, bod 47).

19 Rozsudok zo 16. októbra 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, bod 39 a citovaná judikatúra).

20 Rozsudok zo 7. marca 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, body 24 a 25, ako aj citovaná judikatúra).

36. Článok 14 ods. 1 písm. a) prvá veta smernice 2003/96 v rozsahu, v akom ukladá členským štátom povinné oslobodenie energetických výrobkov používaných na výrobu elektriny, stanovuje presnú a bezpodmienečnú povinnosť, a tak toto ustanovenie priznáva jednotlivcom právo priamo sa naň odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi. [21]

37. Okrem toho cieľom smernice 2003/96 je tiež podporiť ciele environmentálnej politiky. [22] Tieto ciele sa odrážajú v možnosti priznanej členským štátom zdaňovať energetické výrobky používané na výrobu elektriny. V tejto súvislosti, keď mal normotvorca Únie v úmysle umožniť členským štátom odchýliť sa od režimu povinného oslobodenia od dane zavedeného touto smernicou, urobil tak výslovne, a to v článku 14 ods. 1 písm. a) druhej vete uvedenej smernice, podľa ktorej môžu členské štáty zdaniť energetické výrobky používané na výrobu elektriny „z dôvodov [týkajúcich sa ochrany životného prostredia]“ [23]. Smernica 2003/96 teda nevylučuje všetky riziká dvojitého zdanenia, [24] keďže členské štáty majú možnosť pripočítať k dani z elektriny dodatočnú daň z nežiaducich palív z hľadiska životného prostredia. [25] Vzhľadom na podobnosť s judikatúrou citovanou v bode 35 vyššie však článok 14 ods. 1 písm. a) druhú vetu tejto smernice nemožno vykladať extenzívne, pretože by to zbavovalo harmonizované zdanenie zavedené uvedenou smernicou akéhokoľvek potrebného účinku.

38. V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že zákon č. 22/2005, ktorý prebral do španielskeho právneho poriadku smernicu 2003/96, zaviedol daň z uhlia. Na tento účel zákon č. 38/1992 v znení zmien vo svojom článku 79 ods. 2 najmä stanovoval, že od spotrebnej dane sú oslobodené plnenia predstavujúce uvoľnenie uhlia na spotrebu, keď zahŕňajú používanie uhlia na účely najmä výroby elektriny, ako aj kombinovanej výroby elektriny a tepla. Toto ustanovenie bolo zrušené zákonom č. 15/2012, ktorý uviedol dôvody založené na ochrane životného prostredia, v dôsledku čoho sa daň z uhlia stala uplatniteľnou na používanie uhlia na výrobu elektriny a na kombinovanú výrobu elektriny a tepla. Okrem toho zákon č. 15/2012 zvýšil sumu dane z uhlia, ktorá sa zvýšila z 0,15 eura na 0,65 eura za gigajoule.

39. V tomto zmysle, ako sa výslovne uvádza v preambule zákona č. 15/2012, Španielske kráľovstvo malo v úmysle využiť možnosť stanovenú v článku 14 ods. 1 písm. a) druhej vete smernice 2003/96 s cieľom zaviesť, odchylne od režimu oslobodenia zavedeného prvou vetou tohto ustanovenia, režim zdanenia „z dôvodov [týkajúcich sa ochrany životného prostredia]“, pokiaľ ide o uhlie používané na výrobu elektriny. Tento členský štát tak stanovil dvojité zdanenie elektriny, a to na jednej strane uhlia používaného na výrobu elektriny a na druhej strane distribuovanej elektrickej energie.

40. V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd pýta, či je uplatnenie dane z uhlia na uhlie používané na výrobu elektriny v súlade s článkom 14 ods. 1 písm. a) druhou vetou smernice 2003/96, keďže táto daň bola riadne zavedená z dôvodov týkajúcich sa ochrany životného prostredia. V tejto súvislosti tento súd odkazuje na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, podľa ktorej členské štáty môžu na osobitné účely vyrubiť dodatočné nepriame dane z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani pod podmienkou, že tieto dane sú v súlade s daňovými

[21] Rozsudok zo 7. marca 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, bod 26 a citovaná judikatúra).

[22] Pozri rozsudok z 30. januára 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, bod 32 a citovaná judikatúra), ako aj moje návrhy vo veci RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, body 46 a 48).

[23] Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, bod 52 a citovaná judikatúra). Poukazujem na to, že Komisia 14. júla 2021 predložila nový návrh smernice Rady o reštrukturalizácii právneho rámca Únie pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny [COM(2021) 563 final]. Podľa tohto návrhu sa článok 14 smernice 2003/96 zrušuje. Nový článok 13 tejto smernice, ako sa navrhuje, však v podstate preberá aktuálny obsah článku 14 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice.

[24] Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. marca 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, bod 32 a citovaná judikatúra).

[25] Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júna 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, bod 51).

pravidlami Únie uplatniteľnými na spotrebnú daň alebo DPH. Uvedený súd sa pýta, či daň z uhlia sleduje „osobitný účel“, ktorý sa vyžaduje rovnakým spôsobom v rámci uplatnenia článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 a článku 14 ods. 1 písm. a) druhej vety smernice 2003/96.

41. Vzhľadom na otázky vnútroštátneho súdu považujem za užitočné pripomenúť judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 pred preskúmaním, či túto judikatúru možno analogicky uplatniť na článok 14 ods. 1 písm. a) druhú vetu smernice 2003/96.

42. Ako Súdny dvor uviedol, článok 1 ods. 2 smernice 2008/118, ktorý sleduje zohľadnenie rôznorodosti daňových tradícií členských štátov v danej oblasti a časté využívanie nepriamych daní na vykonanie nerozpočtových politík, umožňuje členským štátom zaviesť popri minimálnej spotrebnej dani ďalšie nepriame dane sledujúce osobitný účel.[26] Pojem „ďalšie nepriame dane“ v zmysle tohto ustanovenia sa tak vzťahuje na nepriame dane uplatňované na spotrebu výrobkov vymenovaných v článku 1 ods. 1 tejto smernice, iné ako „spotrebné dane“ v zmysle uvedeného ustanovenia a vyberané na osobitné účely.[27]

43. Podľa judikatúry Súdneho dvora môžu členské štáty v súlade s článkom 1 ods. 2 smernice 2008/118 vyrubiť dodatočné nepriame dane z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, keď sú splnené dve podmienky. Na jednej strane takéto dane musia byť vyberané na osobitné účely a na druhej strane tieto dane musia dodržiavať pravidlá Únie týkajúce sa zdanenia, 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. Tieto dve podmienky, ktorých cieľom je vyhnúť sa dodatočným nepriamym daniam, ktoré neoprávnene bránia obchodu, majú, ako vyplýva zo samotného znenia článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, kumulatívnu povahu.[28]

44. Pokiaľ ide o prvú podmienku, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že osobitný účel v zmysle tohto ustanovenia je iný než čisto rozpočtový účel. Keďže však každá daň nevyhnutne sleduje rozpočtový účel, samotná okolnosť, že daň sleduje rozpočtový cieľ, nemôže sama osebe bez toho, aby článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 stratil akúkoľvek podstatu, stačiť na vylúčenie toho, aby sa táto daň mohla považovať za daň, ktorá má aj osobitný účel v zmysle tohto ustanovenia. Totižto, aby sa daň mohla považovať za takú, že sleduje osobitný účel v zmysle uvedeného ustanovenia, treba, aby daň ako taká mala za cieľ zabezpečiť dosiahnutie uvádzaného osobitného účelu.[29] O takýto prípad konkrétne ide, keď výnos z tejto dane musí byť povinne použitý na účely zníženia environmentálnych nákladov spojených osobitným spôsobom so spotrebou elektriny zaťaženej uvedenou daňou a na účely podpory územnej a sociálnej kohézie tak, aby existovala priama spojitosť medzi použitím príjmov získaných z dane a jej účelom.[30]

45. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, hoci vopred stanovené určenie výnosu z dane na financovanie výkonu právomocí orgánmi členského štátu, ktoré sú im zverené, môže predstavovať prvok, ktorý treba zohľadniť na účely zistenia existencie osobitného účelu, takéto určenie, ktoré vyplýva zo samotného spôsobu vnútornej organizácie rozpočtu členského štátu, nemôže samo osebe predstavovať dostatočnú podmienku, keďže každý členský štát môže rozhodnúť o tom, bez ohľadu na sledovaný účel, že výnos dane bude určený na financovanie stanovených výdavkov. Ak by to bolo inak, akýkoľvek účel by sa mohol považovať za osobitný v zmysle článku 1 ods. 2

[26] Uznesenie zo 7. februára 2022,Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, bod 20 a citovaná judikatúra).

[27] Rozsudok z 3. marca 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, bod 48 a citovaná judikatúra).

[28] Uznesenie zo 7. februára 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, body 21 a 22, ako aj citovaná judikatúra).

[29] Uznesenie zo 7. februára 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, body 23 až 25 a citovaná judikatúra).

[30] Rozsudok z 25. júla 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, bod 38 a citovaná judikatúra).

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, musí vykladať reštriktívne. [31]

46. Napokon, v prípade neexistencie takéhoto vopred určeného mechanizmu určenia príjmov možno poplatok, ktorý zaťažuje výrobky podliehajúce spotrebnej dani, považovať za taký, že sleduje osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 len vtedy, ak je tento poplatok koncipovaný, pokiaľ ide o jeho štruktúru, najmä zdaniteľný predmet alebo daňovú sadzbu, takým spôsobom, že ovplyvňuje správanie daňovníkov v zmysle, ktorý umožňuje uskutočnenie uvádzaného osobitného účelu, a to napríklad tak, že zdaňuje vysokou sadzbou predmetné výrobky, aby odradil od ich spotreby [32] alebo povzbudzoval používanie iných výrobkov, ktorých účinky sú menej škodlivé pre životné prostredie. [33]

47. Vzhľadom na túto judikatúru Súdneho dvora považujem za dôležité odlíšiť na jednej strane dane uložené v rámci smernice 2003/96 a na druhej strane dodatočné nepriame dane z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktoré sú uvedené v článku 1 ods. 2 smernice 2008/118. Ako sa uvádza v článku 1 ods. 1 tejto poslednej uvedenej smernice, táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú na spotrebu určitých výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, medzi ktoré patria „energetické výrobky a elektrina upravené smernicou [2003/96]“. Inými slovami, energetické výrobky, ak patria do pôsobnosti smernice 2003/96, podliehajú zdaneniu za podmienok stanovených touto smernicou, pričom členské štáty môžu okrem tohto zdanenia zaviesť aj iné nepriame dane sledujúce osobitný účel podľa článku 1 ods. 2 smernice 2008/118.

48. V predmetnom prípade nie je sporné, že na daň z uhlia sa vzťahuje smernica 2003/96. Vnútroštátny súd teda takto zdôraznil, že táto daň bola zavedená zákonom č. 22/2005, ktorým bola táto smernica prebratá do španielskeho právneho poriadku. V rovnakom zmysle španielska vláda tvrdí, že článok 2 uvedenej smernice stanovuje, že na účely tejto smernice pojem „energetické výrobky“ zahŕňa výrobky, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky kombinovanej nomenklatúry KN 2701, 2702 a 2704 až 2715, ktoré sa týkajú uhlia, a že článok 75 zákona č. 38/1992 stanovuje, že výrobky, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 a 2714, sa považujú za uhlie s tým dôsledkom, že daň z uhlia patrí do pôsobnosti smernice 2003/96.

49. Podľa vnútroštátneho súdu a spoločnosti Endesa smernice 2003/96 a 2008/118 stanovujú požiadavky, ktoré možno považovať za rovnocenné pre zdaňovanie energetických výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, keďže dôvody týkajúce sa ochrany životného prostredia v zmysle prvej uvedenej smernice predstavujú jeden z osobitných účelov uvedených v druhej smernici. S týmto výkladom nesúhlasím. Ako už bolo zdôraznené v bode 47 vyššie, režim zdanenia zavedený týmito smernicami sa vyznačuje rozdielmi, pričom prvý režim je povinný a druhý fakultatívny, ktorý podlieha splneniu určitých podmienok. V tejto súvislosti treba konštatovať, že znenie článku 14 ods. 1 písm. a) druhej vety smernice 2003/96 neuvádza potrebu existencie „osobitného účelu“. Preto sa domnievam, že judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa „osobitného účelu“, ktorý musí sledovať dodatočná nepriama daň z tovarov podliehajúcich spotrebnej dani

[31] Uznesenie zo 7. februára 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, bod 26 a citovaná judikatúra).

[32] Uznesenie zo 7. februára 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, bod 27 a citovaná judikatúra).

[33] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. februára 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, bod 32). V súvislosti s prístupom Súdneho dvora, pokiaľ ide o výklad článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, pozri PITRONE, F.: Defining ‚Environmental Taxes‘: Input from the Court of Justice of the European Union. In: *Bulletin for International Taxation*. 2015, zv. 69, č. 1, s. 58 až 64. Pokiaľ ide o existenciu „osobitného účelu“, ktorý nesúvisí s rozpočtom, pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, body 17 až 32).

v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, nemožno analogicky uplatniť na daň, na ktorú sa vzťahuje článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96. Táto analýza je úplne v súlade s judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa článku 1 ods. 3 smernice 2008/118, ktorá podriaďuje možnosť členských štátov vyrubiť dane z iných výrobkov, ako sú tie, na ktoré sa vzťahuje režim harmonizovanej spotrebnej dane, jedinej podmienke, a to aby tieto poplatky neviedli ku vzniku formalít spojených s prekročením hraníc v rámci obchodu medzi členskými štátmi. Ako totiž uviedol Súdny dvor, na rozdiel od článku 1 ods. 2 tejto smernice v spojení s jej odôvodnením 4 [34], uvedený článok 1 ods. 3 nestanovuje, že predmetné dane musia byť iné dane ako harmonizovaná spotrebná daň *alebo že musia sledovať osobitné účely*. [35]

50. Preto v rámci článku 14 ods. 1 písm. a) druhej vety smernice 2003/96 nie je potrebné najmä overiť, či existuje priama súvislosť medzi použitím príjmov a účelom predmetného zdanenia. [36] Treba len preskúmať dôvody dotknutej dane, teda či bola skutočne zavedená „z dôvodov [týkajúcich sa ochrany životného prostredia]“, keďže tieto dôvody predstavujú autonómny pojem práva Únie. V tejto súvislosti zastávam názor, že je napriek tomu možné inšpirovať sa judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 tak, že platí, že daň súvisí s ochranou životného prostredia, ak je koncipovaná, pokiaľ ide o jej štruktúru, najmä zdaňovaný predmet alebo daňovú sadzbu, takým spôsobom, že ovplyvňuje správanie daňovníkov v zmysle, ktorý umožňuje zabezpečiť lepšiu ochranu životného prostredia, napríklad tak, že sa zdania vysokou sadzbou dotknuté výrobky, aby sa odrádzalo od ich spotreby alebo povzbudzovalo používanie iných výrobkov, ktorých účinky sú menej škodlivé pre životné prostredie. [37]

51. Takýto výklad potvrdzuje nariadenie (EÚ) č. 651/2014 [38] týkajúce sa kategórií pomoci zlučiteľných s vnútorným trhom. [39] Podľa článku 44 ods. 1 tohto nariadenia programy pomoci vo forme úľav na environmentálnych daniach, ktoré spĺňajú podmienky stanovené smernicou 2003/96, sú zlučiteľné s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 3 ZFEÚ a sú oslobodené od notifikačnej povinnosti stanovenej v článku 108 ods. 3 ZFEÚ, pokiaľ sú splnené určité podmienky. Článok 2 bod 119 uvedeného nariadenia definuje „environmentálnu daň“ ako „daň, ktorej osobitný daňový základ má jasne negatívny účinok na životné prostredie, alebo ktorej cieľom je zdaniť určité činnosti, tovary alebo služby tak, aby sa do ich ceny mohli zahrnúť environmentálne náklady, a/alebo tak, aby sa výrobcovia a spotrebitelia sústreďovali skôr na také činnosti, ktoré viac rešpektujú životné prostredie“.

[34] Podľa tohto odôvodnenia „tovar podliehajúci spotrebnej dani môže podliehať iným nepriamym daniam na osobitné účely. V tomto prípade a s cieľom neohroziť užitočnosť právnych predpisov Spoločenstva týkajúcich sa nepriamych daní by členské štáty však mali dodržiavať určité dôležité prvky týchto predpisov“.

[35] Pozri rozsudok z 12. februára 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, body 33 a 34). Súdny dvor z toho vyvodil, že článok 1 ods. 3 smernice 2008/118 sám osebe nebráni tomu, aby členské štáty zaťažovali iné výrobky než tie, na ktoré sa vzťahuje režim harmonizovanej spotrebnej dane, daňou upravenou rovnakými pravidlami, ako sú tie, ktoré sa týkajú tohto režimu.

[36] Pozri judikatúru citovanú v bode 44 vyššie.

[37] V tom istom zmysle poukazujem na to, že v návrhoch, ktoré som predniesol vo veci RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, bod 48), som uviedol, že pokiaľ ide o cieľ ochrany životného prostredia, je nesporné, že výroba elektriny z hnedého uhlia zahŕňa viaceré povinnosti vyplývajúce z pravidiel v oblasti životného prostredia, ktorých cieľom je využívať energetické výrobky čo najčistejším spôsobom, a že teda nemožno vylúčiť, že predmetné oslobodenie od dane môže ovplyvniť plnenie týchto povinností, keď tieto povinnosti zahŕňajú spracovanie energetického výrobku použitím elektriny, aby bola možná ekologickejšia výroba energie.

[38] Nariadenie Komisie zo 17. júna 2014 o vyhlásení určitých kategórií pomoci za zlučiteľné s vnútorným trhom podľa článkov 107 a 108 [ZFEÚ] (Ú. v. EÚ L 187, 2014, s. 1).

[39] O vzťahu medzi smernicou 2003/96 a štátnou pomocou uvedenou v článku 107 ZFEÚ, pozri VILLAR EZCURRA, M., FONSECA CAPDEVILA, E.: Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime. In: WEISHAAR, S. E.: *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2017, s. 143 až 156.

52. V prejednávanej veci sa vnútroštátny súd pýta, či zdanenie spotreby uhlia používaného na výrobu elektriny, ako to stanovuje vnútroštátna právna úprava, je v súlade so smernicou 2003/96. V tejto súvislosti treba uviesť, že keď je Súdnemu dvoru podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorého cieľom je určiť, či členský štát zaviedol daň z dôvodov týkajúcich sa ochrany životného prostredia v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a) druhej vety tejto smernice, jeho úloha spočíva skôr v tom, aby objasnil vnútroštátnemu súdu kritériá, ktorých uplatnenie umožní vnútroštátnemu súdu určiť, či toto zdanenie skutočne sleduje taký účel, než nevyhnutne vykonať toto posúdenie, a to o to viac, že nemá k dispozícii nevyhnutne všetky potrebné prvky v tejto súvislosti. [40]

53. V tejto súvislosti vnútroštátny súd po prvé zdôrazňuje, že španielska vnútroštátna právna úprava tým, že stanovuje zdanenie uhlia využívaného na výrobu elektriny, vyzerá tak, že jej cieľom je ochrana životného prostredia. Endesa sa domnieva, že toto odôvodnenie je len zdanlivé, v záujme dodržania práva Únie, zatiaľ čo skutočným cieľom zákona č. 15/2012 bolo výlučne zvýšiť daňové príjmy. V tejto súvislosti poznamenávam, že vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí citoval časť preambuly tohto zákona, [41] z ktorej vyplýva, že španielsky zákonodarca prijatím tohto zákona zamýšľal chrániť životné prostredie. Španielske kráľovstvo teda odôvodnilo prijatie dane z uhlia „z dôvodov [týkajúcich sa ochrany životného prostredia]“. Ako však bolo uvedené v bode 50 vyššie, na dosiahnutie súladu s článkom 14 ods. 1 písm. a) druhou vetou smernice 2003/96 je ešte potrebné, aby dotknutá daň skutočne zabezpečovala lepšiu ochranu životného prostredia.

54. Po druhé vnútroštátny súd sa s odkazom na druhé doplňujúce ustanovenie zákona č. 15/2012 domnieva, že daň z uhlia má výlučne rozpočtový účel, a to financovať náklady španielskej elektrizačnej sústavy. Takéto tvrdenie súvisí s výkladom pojmu „osobitné účely“ v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118. Ako však bolo uvedené v bodoch 49 a 50 vyššie, tento pojem nie je vhodné uplatňovať v rámci článku 14 ods. 1 písm. a) druhej vety smernice 2003/96 a ani overovať, či existuje priama súvislosť medzi použitím príjmov a účelom dane z uhlia. Dodávam, že španielska vláda tvrdila, že toto druhé doplňujúce ustanovenie neodkazuje na daň z uhlia a že dane uvedené v tomto ustanovení sú tromi novými daňami zavedenými zákonom č. 15/2012. [42] Podľa tejto vlády sa teda na daň z uhlia v každom prípade nevzťahuje druhé doplňujúce ustanovenie tohto zákona.

55. Po tretie vnútroštátny súd tvrdí, že štruktúra dane z uhlia neodráža cieľ ochrany životného prostredia uvedený v preambule zákona č. 15/2012, keďže sadzba tejto dane je stanovená v závislosti od hodnoty spalného tepla uhlia používaného na výrobu elektriny. V tejto súvislosti musím zdôrazniť, že článok 10 ods. 1 smernice 2003/96 stanovuje, že od 1. januára 2004 sa minimálne úrovne zdaňovania uplatňované na elektrinu stanovujú v súlade s tabuľkou C prílohy I k tejto smernici pre spotrebu na podnikateľské a súkromné účely. Pokiaľ ide o čierne uhlie a koks, viaceré jazykové verzie tejto tabuľky C s názvom „Minimálne úrovne zdaňovania uplatňované na vykurovacie palivá a elektrinu“, a to najmä nemecká, estónska, anglická, chorvátska, lotyšská, litovská, maďarská, maltská, poľská, rumunská a slovinská jazyková verzia, výslovne odkazujú na „hrubú hodnotu spalného tepla“ čierneho uhlia a koksu. Preto aj keď španielska verzia uvedenej tabuľky C neuvádza túto hodnotu spalného tepla, skutočnosť, že španielsky zákonodarca ju použil ako odkaz na zdanenie používania uhlia, nespochybňuje to, že daň z uhlia mohla byť prijatá z dôvodov týkajúcich sa ochrany životného prostredia.

[40] Pozri analogicky uznesenie zo 7. februára 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, bod 28 a citovaná judikatúra).

[41] Pozri bod 16 vyššie.

[42] Pozri bod 18 vyššie.

56. Po štvrté vnútroštátny súd uvádza, že príjem z dane z uhlia nie je určený na zníženie dopadu používania uhlia na výrobu elektriny na životné prostredie. Ako však vyplýva z bodu 50 vyššie, daň prispieva k ochrane životného prostredia, ak je koncipovaná, pokiaľ ide o jej štruktúru, najmä predmet, ktorý zdaňuje alebo daňovú sadzbu, takým spôsobom, že ovplyvňuje správanie daňovníkov v zmysle, ktorý umožňuje zabezpečiť lepšiu ochranu životného prostredia, napríklad vysokým zdaňovaním dotknutých výrobkov s cieľom odradiť od ich spotreby alebo podporovaním používania iných výrobkov, ktorých účinky sú menej škodlivé pre životné prostredie. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či v prejednávanej veci ide o taký prípad v prípade dane z uhlia. V tejto súvislosti považujem za vhodné uviesť, že kombinácia zrušenia oslobodenia od dane z uhlia a zvýšenia sadzby dane z uhlia predstavuje prostriedok, ktorý môže prispieť k odradeniu od používania uhlia na výrobu elektriny a podpore iných menej znečisťujúcich zdrojov energie a že podľa Komisie v praxi zrušenie tohto oslobodenia od dane zrejme malo skutočne vplyv na objem elektrickej energie vyrobenej z uhlia v Španielsku.

57. Po piate sa vnútroštátny súd pýta, či je environmentálny cieľ dosiahnutý jednoduchou skutočnosťou, že dane sa vyberajú z niektorých neobnoviteľných energetických výrobkov, a nie z používania tých, ktoré sa považujú za menej škodlivé pre životné prostredie. V tejto súvislosti z predchádzajúceho bodu vyššie vyplýva, že ak daň odrádza od spotreby výrobkov, ktoré sú škodlivé pre životné prostredie alebo podporuje používanie iných výrobkov, ktorých účinky sú menej škodlivé pre životné prostredie, prispieva k ochrane životného prostredia. V prejednávanej veci španielska vláda usúdila, že uhlie predstavuje znečisťujúcu energiu, ktorú je potrebné zdaniť, keď sa používa na výrobu elektriny. V tomto zmysle sa domnievam, že táto vláda sa tým, že odrádza od spotreby uhlia, o ktorom je nesporné, že je veľmi škodlivé pre životné prostredie,[43] zameriavala na ochranu životného prostredia v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a) druhej vety smernice 2003/96.

58. Nakoniec po šieste Endesa tvrdí, že hoci bola zavedená daň z uhlia, španielska vláda následne obnovila oslobodenie od dane so zreteľom na uhľovodíky používané pri výrobe elektriny, čo preukazuje neexistenciu skutočného environmentálneho cieľa. Podľa môjho názoru sa však daň musí skúmať z hľadiska článku 14 ods. 1 písm. a) druhej vety smernice 2003/96 v závislosti od každého jednotlivého prípadu. Keďže táto daň bola stanovená „z dôvodov [týkajúcich sa ochrany životného prostredia]“, patrí do rámca tohto ustanovenia, aj keď zároveň nie sú zdanené iné znečisťujúce výrobky používané na výrobu elektriny.

59. Vzhľadom na všetko vyššie uvedené zastávam názor, že článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava stanovujúca zdanenie uhlia používaného na výrobu elektriny spĺňa podmienku, podľa ktorej daň musí byť zavedená „z dôvodov [týkajúcich sa ochrany životného prostredia]“, ak v situácii, keď sa vnútroštátny zákonodarca odvolal pri prijímaní tejto dane na cieľ ochrany životného prostredia, samotný environmentálny cieľ nie je zahrnutý do štruktúry uvedenej dane, ktorej sadzba je stanovená v závislosti od hodnoty spalného tepla uhlia, výnos z tejto dane je určený na financovanie nákladov na vnútroštátnu elektrizačnú sústavu a používanie iných energetických výrobkov považovaných za menej škodlivé pre životné prostredie nie je zdanené.

[43] Pozri najmä tretiu časť šiestej hodnotiacej správy skupiny medzivládnych expertov o vývoji klímy (GIEC), uverejnenú v apríli 2022, ktorej zhrnutie (v angličtine) možno konzultovať na tejto adrese: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

V. Návrh

60. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Audiencia Nacional (Národný vrchný súd, Španielsko), takto:

Článok 14 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:

vnútroštátna právna úprava stanovujúca zdanenie uhlia používaného na výrobu elektriny spĺňa podmienku, podľa ktorej daň musí byť zavedená „z dôvodov [týkajúcich sa ochrany životného prostredia]“, ak v situácii, keď sa vnútroštátny zákonodarca odvolal pri prijímaní tejto dane na cieľ ochrany životného prostredia, samotný environmentálny cieľ nie je zahrnutý do štruktúry uvedenej dane, ktorej sadzba je stanovená v závislosti od hodnoty spalného tepla uhlia, výnos z tejto dane je určený na financovanie nákladov na vnútroštátnu elektrizačnú sústavu a používanie iných energetických výrobkov považovaných za menej škodlivé pre životné prostredie nie je zdanené.