Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 7. marca 2018 [1]

Vec C-90/17

Turbogás Produtora Energética SA
proti
Autoridade Tributária e Aduaneira

‹návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Rozhodcovský súd v daňových veciach (Centrum pre konanie v správnych veciach), Portugalsko]›

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny – Smernica 2003/96/ES – Článok 14 ods. 1 písm. a) – Oslobodenie energetických výrobkov a elektriny používaných na výrobu elektriny – Článok 21 ods. 5 tretí pododsek – Subjekt vyrábajúci elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu – Oslobodenie malých výrobcov elektriny“

Úvod

1. V predmetnej veci portugalský súd položil prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu jedného z ustanovení smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny [2]. Odpoveď na tieto otázky by v zásade nemala byť problematická. Problém však spočíva v tom, že odpoveď, ktorá bude užitočná pre rozhodnutie sporu prejednávaného pred týmto súdom, si vyžaduje aj výklad iných ustanovení tejto smernice než len toho ustanovenia, ktoré vnútroštátny súd uviedol vo svojom návrhu. Súdny dvor teda podľa môjho názoru musí rozšíriť analýzu o tieto ďalšie ustanovenia.

Právny rámec

Právo Únie

2. Článok 1 smernice 2003/96 stanovuje:

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

1 Jazyk prednesu: poľština.

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

3. Podľa článku 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice:

„Okrem všeobecných ustanovení stanovených v smernici 92/12/EHS[3] 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 tieto výrobky zdaňovať bez toho, aby museli dodržiavať minimálne úrovne zdaňovania stanovené v tejto smernici…“

4. Napokon podľa článku 21 ods. 5 prvého a tretieho pododseku smernice 2003/96:

„Na účely uplatňovania článkov 5 a 6 smernice 92/12/EHS elektrina a zemný plyn podliehajú zdaňovaniu a sú zdaniteľné v čase dodávky distribútorom alebo ďalším distribútorom…

…

Subjekt vyrábajúci elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu sa považuje za distribútora. Napriek článku 14 ods. 1 písm. a) členské štáty môžu oslobodiť od daní malých výrobcov elektriny za podmienky, že zdaňujú energetické výrobky používané na výrobu uvedenej elektriny.“

Portugalské právo

5. Podľa článku 4 ods. 1 písm. b) Código dos Impostos Especiais de Consumo (kódex o osobitných spotrebných daniach, ďalej len „CIEC“) platcami spotrebnej dane z elektriny okrem iného sú subjekty vyrábajúce elektrinu pre vlastnú spotrebu („autoprodutores“). Podľa článku 9 ods. 1 CIEC za prepustenie elektriny na spotrebu sa okrem iného považuje jej výroba pre vlastnú spotrebu. Článok 89 ods. 2 písm. a) CIEC oslobodzuje od dane elektrinu používanú na účely výroby elektriny a zachovanie schopnosti vyrábať elektrinu. Napokon článok 96A ods. 1 CIEC vyžaduje registráciu distribútorov elektriny na účely výberu spotrebnej dane.

Skutkové okolnosti, priebeh konania a prejudiciálne otázky

6. Turbogás – Produtora Energética SA (ďalej len „spoločnosť Turbogás“) je spoločnosťou založenou podľa portugalského práva, ktorá podniká v oblasti výroby elektriny pomocou spaľovania zemného plynu. Výrobný podnik spoločnosti Turbogás má výkon 990 MW, čo jej umožňuje vyrobiť cca 9 % z celkového objemu elektriny vyrobenej v Portugalsku.

7. Turbogás používa časť ňou vyrábanej elektriny na účely súvisiace s touto výrobou. Ako vyplýva z uznesenia vnútroštátneho súdu, táto spoločnosť nemala nárok na oslobodenie elektriny používanej pre vlastnú spotrebu od spotrebnej dane. Spoločnosť však túto elektrinu v daňovom priznaní nezdanila a nezaplatila z nej daň.

3 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).

8. Na základe kontroly daňové orgány odhadli množstvo elektriny, ktorú Turbogás použila pre vlastnú spotrebu v rokoch 2012 a 2013, a rozhodnutím zo 4. augusta 2014 nariadili zaplatenie daňového nedoplatku vo výške 71 197,17 eura spolu s úrokmi vo výške 4 986,52 eura. Odvolanie voči tomuto rozhodnutiu bolo 7. januára 2016 zamietnuté. Dňa 20. apríla 2016 Turbogás podala návrh na vytvorenie arbitrážneho súdu na účely vyhlásenia rozhodnutia zo 4. augusta 2014 za neplatné. Arbitrážny súd bol vytvorený 1. júla 2016.

9. Vo svojom návrhu Turbogás predovšetkým tvrdí, že nemôže byť považovaná za subjekt vyrábajúci elektrinu pre vlastnú spotrebu („autoprodutor“) v zmysle článku 4 ods. 1 písm. b) CIEC. Spoločnosť toto tvrdenie opiera o portugalské znenie článku 21 ods. 5 tretieho pododseku smernice 2003/96, ktoré v druhej vete používa výraz „*estes* pequenos produtores“ („*tých* malých výrobcov“). Podľa spoločnosti Turbogás použitie tohto výrazu znamená, že celé ustanovenie článku 21 ods. 5 tretieho pododseku smernice 2003/96 sa týka len malých výrobcov elektriny, a teda len títo výrobcovia sa považujú za distribútorov tejto elektriny a podliehajú zdaneniu. Keďže Turbogás nesporne nie je malým výrobcom elektriny, nemožno ju považovať za distribútora elektriny, ktorú používa pre vlastnú spotrebu, a nemala by teda podliehať zdaneniu.

10. Za týchto okolností Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Rozhodcovský súd v daňových veciach (Centrum pre konanie v správnych veciach)] rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Musia byť subjekty vyrábajúce elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu v zmysle a na účely článku 21 ods. 5 tretieho pododseku smernice [2003/96] malými výrobcami, aby sa považovali za distribútorov a podliehali dani podľa článku 21 ods. 5 prvého pododseku uvedenej smernice, pričom ostatné subjekty (ktoré nie sú malými výrobcami) vyrábajúce elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu sa nepovažujú za distribútorov alebo sa za distribútorov majú považovať a podliehať dani podľa článku 21 ods. 5 prvého pododseku uvedenej smernice všetky subjekty vyrábajúce elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu (bez ohľadu na svoju veľkosť a na to, či je výroba elektriny ich hlavnou, alebo vedľajšou ekonomickou činnosťou), a teda nemajú byť oslobodené od dane ako malí výrobcovia na základe článku 21 ods. 5 tretieho pododseku druhej vety uvedenej smernice?

2. Môže sa subjekt tohto typu, o aký ide v prejednávanom prípade, ktorý je veľkým výrobcom elektriny a ktorý vyrába okolo 9 % energie v celoštátnom meradle na účely jej predaja do vnútroštátnej siete, považovať za ‚subjekt vyrábajúci elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu‘ v zmysle článku 21 ods. 5 smernice [2003/96], ak sa len malá časť elektriny, ktorú vyrobí, spotrebuje pri samotnej výrobe novej elektriny ako neoddeliteľná súčasť jeho výrobného procesu?“

11. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 21. februára 2017. Písomné pripomienky predložili Turbogás, portugalská vláda a Európska komisia.

Analýza

Úvodná poznámka

12. Turbogás opiera svoje tvrdenia v spore pred vnútroštátnym súdom o výklad článku 21 ods. 5 tretieho pododseku smernice 2003/96. Tohto ustanovenia sa týka aj prejudiciálna otázka. Predmetom veci samej však nie je určenie postavenia spoločnosti Turbogás ako subjektu vyrábajúceho elektrinu pre vlastnú spotrebu, čo upravuje uvedené ustanovenie, ale posúdenie súladu s právom rozhodnutia zo 4. augusta 2014, ktorým sa tejto spoločnosti ukladá povinnosť zaplatiť spotrebnú daň z elektriny, ktorú táto spoločnosť vyrába a používa na účely vlastnej výroby. Z tohto hľadiska sa zdá relevantný výklad článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96.

13. Po analýze otázok výslovne uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa budem venovať aj otázke, ktorá v nich nebola výslovne položená, a to konkrétne výkladu článku 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice a jeho vzťahu s článkom 21 ods. 5 tretím pododsekom. Takéto rozšírenie problematiky uvedenej v prejudiciálnych otázkach je podľa mňa prípustné, pretože podľa ustálenej judikatúry platí, že v rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, zavedeného článkom 267 ZFEÚ, prináleží Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť prejednávaný spor. Z tohto hľadiska je Súdny dvor povinný v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré sú mu položené. Navyše Súdny dvor môže vziať do úvahy aj ustanovenia práva Únie, na ktoré sa vnútroštátny súd v znení svojej otázky neodvolával.[4] Podľa môjho názoru na prejudiciálne otázky v predmetnej veci, najmä na druhú otázku, nemožno dať užitočnú odpoveď bez zohľadnenia výkladu článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 pri výklade článku 21 ods. 5 tretieho pododseku tejto smernice.

O článku 21 ods. 5 treťom pododseku smernice 2003/96

14. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v predmetnej veci pýta, či sa vo svetle článku 21 ods. 5 tretieho pododseku smernice 2003/96 za distribútorov elektriny považujú len subjekty vyrábajúce elektrinu pre vlastnú spotrebu, ktoré sú malými výrobcami.

15. Pripomínam, že Turbogás tvrdí, že z dôvodu, že smernica 2003/96 v portugalskom znení používa v článku 21 ods. 5 treťom pododseku druhej vete výraz „tých malých výrobcov“, sa celé toto ustanovenie týka len malých výrobcov elektriny. Podľa spoločnosti sa toto ustanovenie neuplatní na veľkých výrobcov elektriny, ktorí časť nimi vyrobenej energie používajú na účely tejto výroby.

16. S touto argumentáciou však možno ťažko súhlasiť.

17. Po prvé, podľa môjho názoru výraz „tých malých výrobcov“ sa okrem portugalského znenia smernice 2003/96 vyskytuje ešte aj v španielskom znení. Nevyskytuje sa určite predovšetkým vo francúzskom, v anglickom, nemeckom a ani poľskom znení. V dôsledku toho doslovný výklad uvedeného ustanovenia uskutočnený nie z hľadiska jedného znenia, ale z hľadiska všetkých jazykových znení, neumožňuje prijať tézu predloženú spoločnosťou Turbogás.

18. K podobným záverom vedie aj systémový a teleologický výklad článku 21 ods. 5 tretieho pododseku smernice 2003/96.

19. Podľa článku 21 ods. 1 smernice 2003/96 v spojení s ustanoveniami smernice 92/12[5] je zdaniteľnou udalosťou, na základe ktorej vzniká daňová povinnosť zaplatiť daň z výrobkov obsiahnutých v smernici 2003/96, v zásade ich výroba alebo ich používanie ako motorové palivo alebo vykurovacie palivo. Výnimkou je elektrina (a aj zemný plyn), pri ktorej daňová povinnosť vzniká v okamihu jej dodávky distribútorom konečnému spotrebiteľovi. Uvedené upravuje článok 21 ods. 5 prvý pododsek smernice 2003/96. S tým súvisí oslobodenie energetických výrobkov a elektriny používaných na výrobu elektriny stanovené v článku 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice. Vďaka tomu elektrina podlieha zdaneniu len raz, a to vo fáze distribúcie.

20. V prípade subjektov, ktoré vyrábajú elektrinu pre vlastnú spotrebu, nedochádza k distribúcii, ak túto elektrinu používa ten istý subjekt, ktorý ju vyrába. Výrobca elektriny je zároveň jej spotrebiteľom bez účasti sprostredkovateľa v podobe distribútora. Z tohto dôvodu článok 21 ods. 5 tretí pododsek prvá veta smernice 2003/96 stanovuje, že subjekt vyrábajúci elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu sa považuje za distribútora. Uvedené treba chápať v tom zmysle, že sa považuje za distribútora na účely

4 Pozri naposledy rozsudok z 13. októbra 2016, M. a S. (C-303/15, EU:C:2016:771, bod 16 a citovaná judikatúra),

5 Od 15. januára 2009 táto smernica bola nahradená smernicou Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).

uplatnenia ustanovení článku 21 ods. 5 prvého pododseku tejto smernice, t. j. na účely definície zdaniteľnej udalosti zapríčiňujúcej vznik daňovej povinnosti. Keďže sa podľa článku 21 ods. 5 tretieho pododseku prvej vety smernice 2003/96 subjekt vyrábajúci elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu považuje za distribútora, používanie tejto elektriny týmto subjektom pre svoju vlastnú spotrebu vedie k vzniku daňovej povinnosti podľa článku 21 ods. 5 prvého pododseku tejto smernice. Toto riešenie bráni vzniku medzery v zdanení v dôsledku absencie distribútora dodávajúceho elektrinu v takomto prípade.

21. Článok 21 ods. 5 tretí pododsek druhá veta smernice 2003/96 naproti tomu členským štátom umožňuje vylúčiť z vyššie uvedeného mechanizmu malých výrobcov elektriny. Títo malí výrobcovia sa totiž môžu považovať za distribútorov a v dôsledku toho nimi vyrábaná elektrina nepodlieha zdaneniu, keďže nedochádza k zdaniteľnej udalosti vedúcej k vzniku daňovej povinnosti v podobe jej distribúcie. Takejto medzere v zdanení v uvedenom prípade bráni požiadavka, ktorá je takisto obsiahnutá v uvedenom ustanovení, aby odchylne od oslobodenia uvedeného v článku 14 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice členské štáty, ktoré využijú toto oprávnenie, zdanili energetické výrobky používané týmito malými výrobcami na výrobu elektriny pre svoju vlastnú spotrebu. Takéto riešenie umožňuje tak subjektom, ktorých sa týka, ako aj daňovým orgánom členských štátov, aby sa vyhli správnym nákladom spojeným so zdanením takejto elektriny a s kontrolou tohto zdanenia, pričom takéto náklady by v prípade malých výrobcov mohli dokonca prekračovať ich daňové príjmy získané z tohto titulu. Podobnou logikou sa zrejme riadi napríklad ustanovenie článku 21 ods. 3 smernice 2003/96[6].

22. Začlenenie ustanovení článku 21 ods. 5 tretieho pododseku prvej a druhej vety smernice 2003/96 do jednej redakčnej jednotky daného právneho aktu znamená len to, že administratívne zjednodušenie stanovené v druhej vete sa týka len tých malých výrobcov elektriny, ktorí používajú túto elektrinu pre vlastnú spotrebu a ktorí v súvislosti s tým v zásade podliehajú norme obsiahnutej v prvej vete. Nič však nenasvedčuje tomu, že by sa celý článok 21 ods. 5 tretí pododsek týkal len malých výrobcov elektriny. Zásadou vyplývajúcou z tohto ustanovenia totiž je zdanenie výroby elektriny pre vlastnú spotrebu uznaním takýchto výrobcov za distribútorov. Táto zásada stanovuje len určitú výnimku pre situácie, v ktorých by zdanenie z dôvodu malého rozsahu výroby elektriny nebolo racionálne, a to s ohľadom na náklady spojené s týmto zdanením a administratívne ťažkosti. Uznanie tézy predloženej spoločnosťou Turbogás by zasa viedlo k neodôvodnenému daňovému oslobodeniu subjektov, ktoré vyrábajú elektrinu pre vlastnú spotrebu, ale nie sú malými výrobcami.

23. Z tohto dôvodu navrhujem odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku tak, že článok 21 ods. 5 tretí pododsek smernice 2003/96 sa má vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje aj na subjekty, ktoré vyrábajú elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu a nie sú malými výrobcami elektriny.

24. Smernica 2003/96 nedefinuje pojem malí výrobcovia elektriny a ponecháva úpravu tejto otázky na vnútroštátnom práve členských štátov. Vo veci samej zrejme nie je sporné, že Turbogás nie je malým výrobcom, keďže vyrába významnú časť celoštátnej výroby elektriny. Tento problém však nie je relevantný pre rozhodnutie veci samej, čo vysvetlím nižšie.

O výklade článku 21 ods. 5 tretieho pododseku smernice 2003/96 v spojení s článkom 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice

25. Druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či taký subjekt ako Turbogás, ktorého hlavnou činnosťou je výroba elektriny, pričom nepatrnú časť danej energie používa na jej výrobu, možno považovať za subjekt vyrábajúci elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu v zmysle článku 21 ods. 5 tretieho pododseku smernice 2003/96.

6 Toto ustanovenie umožňuje nezdanené použitie energetických výrobkov na výrobu energetických výrobkov.

26. Portugalská vláda navrhuje odpovedať na túto otázku kladne, uznajúc, že pre túto časť elektriny, ktorú Turbogás používa na účely vlastnej výroby, je subjektom vyrábajúcim elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu v zmysle uvedeného ustanovenia ako akýkoľvek iný subjekt. Mne sa však táto záležitosť nezdá až tak jednoduchá.

Vzťah medzi článkom 21 ods. 5 tretím pododsekom smernice 2003/96 a článkom 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice

27. Podľa mňa odpoveď na túto otázku je záporná, ale nie z dôvodov uvádzaných spoločnosťou Turbogás v konaní vo veci samej. Dôvody, pre ktoré Turbogás nepodlieha úprave uvedenej v článku 21 ods. 5 treťom pododseku smernice 2003/96, totiž nespočívajú len na výklade tohto ustanovenia, ale vyplývajú z jeho vzťahu k právnej úprave v článku 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice. V tejto otázke sa stotožňujem s názorom Komisie vyjadreným v jej pripomienkach v predmetnej veci.

28. Ako som už uviedol vyššie[7], smernica 2003/96 presným spôsobom upravuje spôsob zdanenia elektriny. Zásady tohto zdanenia sa odlišujú od zásad zdanenia iných výrobkov uvedených v tejto smernici.

29. Systém zavedený smernicou 2003/96 totiž predpokladá zdanenie elektriny vo fáze jej distribúcie od distribútora ku konečným spotrebiteľom podľa článku 21 ods. 5 prvého pododseku tejto smernice. Dane, ktoré harmonizuje smernica 2003/96, pritom sú nepriamymi daňami, a preto samozrejme distribútori prenášajú daňové zaťaženie na odberateľov elektriny formou započítania dane do jej ceny.

30. Rovnaký mechanizmus prenosu daňového zaťaženia na ďalšie fázy obchodovania sa týka aj iných energetických výrobkov zdaňovaných smernicou 2003/96, a to v súlade s povahou týchto daní ako nepriamych daní. Tieto výrobky pritom sú zdanené vo fáze výroby alebo vo fáze ich použitia ako motorového alebo vykurovacieho paliva.

31. Elektrina je z hľadiska smernice 2003/96 osobitným výrobkom. Na jednej starne je výrobkom zdaneným podľa ustanovení tejto smernice. Na druhej strane v Európskej únii je v značnej miere vyrábaná procesom spaľovania energetických výrobkov, ktoré v podstate sú tiež zdaňované. Ak by energetické výrobky používané pri výrobe elektriny boli zdaňované rovnako ako ostatné výrobky uvedené v smernici 2003/96, odberatelia tejto elektriny by znášali dvojité daňové zaťaženie z titulu zdanenia energetických výrobkov a z titulu zdanenia samotnej elektriny.

32. S cieľom zabrániť takémuto dvojitému zdaneniu článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 stanovuje povinné oslobodenie energetických výrobkov používaných pri výrobe elektriny od dane. Rovnaké oslobodenie sa uplatní aj na elektrinu používanú pri výrobe elektriny. Týka sa tak elektriny nadobúdanej od tretích subjektov, ako aj elektriny, ktorú subjekt vyrábajúci elektrinu vyrába a následne ju sám používa na účely tejto výroby.

33. Oslobodenie stanovené v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 je v zásade povinné. Pravda, podľa druhej vety tohto ustanovenia členské štáty môžu zdaniť energetické výrobky a elektrinu používané pri výrobe elektriny z dôvodov environmentálnej politiky. Zo spisu vo veci samej však nevyplýva, že by Portugalsko využilo túto možnosť.

34. Ako som uviedol vyššie[8], cieľom ustanovení uvedených v článku 21 smernice 2003/96 nie je stanovenie zdanenia alebo oslobodenia od dane výrobkov, ale len určenie okamihu zdanenia v podobe určenia zdaniteľnej udalosti zapríčiňujúcej vznik daňovej povinnosti. Určenie okamihu zdanenia sa nevyhnutne môže vzťahovať len na zdaňované výrobky, a naopak, netýka sa oslobodených výrobkov.

7 Pozri bod 19 vyššie.

8 Pozri body 19 a 20 vyššie.

35. Pokiaľ teda článok 21 ods. 5 tretí pododsek smernice 2003/96 nariaďuje považovať subjekt vyrábajúci elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu za distribútora tejto elektriny na účely uplatnenia prvého pododseku tohto odseku [9], môže sa to týkať len výrobcov elektriny podliehajúcej zdaneniu na základe iných ustanovení tejto smernice. Keďže podľa článku 14 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice elektrina používaná na výrobu elektriny je oslobodená od dane, článok 21 ods. 5 tretí pododsek tejto smernice sa neuplatní na výrobcov takejto elektriny.

36. Inými slovami, článok 21 ods. 5 tretí pododsek smernice 2003/96 sa uplatní len na subjekty, ktoré vyrábajú elektrinu, ktorú následne použijú na iné účely než na výrobu elektriny. Na druhej strane, ak hlavnou činnosťou takéhoto subjektu je práve výroba elektriny a pokiaľ použije časť ním vyrobenej elektriny na takúto výrobu, uvedené ustanovenie sa na takýto subjekt neuplatní.

37. Je pravda, ako som uviedol v mojich nedávnych návrhoch vo veci Koppers Denmark [10], že článok 21 ods. 3 smernice 2003/96 má v praxi účinok podobný oslobodeniu od dane. Toto ustanovenie ukladá povinnosť nepovažovať za zdaniteľné plnenie použitie vlastných energetických výrobkov vo vlastných priestoroch podniku na výrobu iných energetických výrobkov v tých istých priestoroch. Vzhľadom na to, že neexistuje iný možný okamih zdanenia, znamená tento predpis v podstate oslobodenie takýchto výrobkov. Z tohto praktického účinku článku 21 ods. 3 uvedenej smernice však nemožno vyvodiť záver, že uplatnenie článku 21 ods. 5 tretieho pododseku tejto smernice na subjekty používajúce elektrinu pre svoju vlastnú výrobu elektriny by mohlo viesť k zdaneniu tejto elektriny, čím by došlo k ohrozeniu účinnosti oslobodenia stanoveného v článku 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice.

38. Vzhľadom na vyššie uvedené treba na otázku vnútroštátneho súdu odpovedať, že článok 21 ods. 5 tretí pododsek smernice 2003/96 v spojení s článkom 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že taký subjekt ako Turbogás, ktorý pri výrobe elektriny používa časť ním vyrobenej elektriny na účely danej výroby, nemožno považovať za distribútora tejto elektriny v zmysle uvedeného ustanovenia.

Problém absencie oslobodenia spoločnosti Turbogás podľa článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96

39. Ako vyplýva z uznesenia vnútroštátneho súdu v predmetnej veci, portugalské daňové orgány neoslobodili Turbogás od dane na základe ustanovení, ktorými sa do portugalského práva preberá úprava uvedená v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 v súvislosti s elektrinou, ktorú táto spoločnosť vyrába a následne ju používa na účely vlastnej výroby elektriny. Príčinou toho, že nedošlo k oslobodeniu, majú byť formálne pochybenia zo strany spoločnosti Turbogás spočívajúce v tom, že sa nezaregistrovala ako distribútor elektriny a žiadny merač neumožnil určiť množstvo elektriny, ktorú táto spoločnosť použila pre vlastnú spotrebu. Portugalské daňové orgány po tom, čo konštatovali neexistenciu práva na oslobodenie, teda kvalifikovali Turbogás ako distribútora elektriny, ktorú táto spoločnosť vyrába a používa pre vlastnú spotrebu, a uložili jej povinnosť zaplatiť daň.

40. Rovnako ako Komisia považujem takýto postup z hľadiska súladu s ustanoveniami smernice 2003/96 za chybný.

41. Ako som už uviedol, oslobodenie stanovené v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 má obligatórny charakter s výhradou možnosti zdanenia z hľadiska environmentálnej politiky. Portugalsko však nevyužilo túto možnosť. Navyše toto oslobodenie nie je privilégiom výrobcov elektriny, ale tvorí súčasť systému zdanenia tejto elektriny. Umožňuje totiž zdanenie elektriny vo fáze distribúcie bez zaťaženia jej odberateľov dvojitým zdanením.

9 Pripomínam, že článok 21 ods. 5 prvý pododsek smernice 2003/96 určuje ako zdaniteľnú udalosť vedúcu k vzniku daňovej povinnosti okamih distribúcie elektriny.

10 Moje návrhy z 22. februára 2018 prednesené vo veci Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:93, bod 38).

42. Pokiaľ teda členské štáty uplatňujú oslobodenie stanovené v článku 14 ods. 1 smernice 2003/96 „na základe podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správneho a spravodlivého uplatňovania takýchto oslobodení od daní a zabránenia krátenia daní, daňových únikov a zneužívania“, tieto podmienky nemôžu viesť k tomu, že sa právo na oslobodenie stane závislé od splnenia určitých formálnych požiadaviek v prípade, ak nič nenasvedčuje tomu, že došlo ku kráteniu daní alebo daňovému zneužitiu. Pojem „podmienky“ teda treba chápať ako pravidlá, na základe ktorých sa uplatňuje oslobodenie, a nie ako okolnosti, od ktorých závisí existencia práva na oslobodenie. Samotné právo na oslobodenie od dane totiž existuje ako nepodmienený nárok.

43. Možno tu uplatniť určitú, hoci nedokonalú analógiu s právom na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe v systéme dane z pridanej hodnoty. Toto právo na odpočítanie je tiež neoddeliteľnou súčasťou tohto systému. Na oslobodenie uvedené v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 teda možno analogicky uplatniť závery Súdneho dvora, podľa ktorých porušenie formálnych pravidiel odpočítania zaplatenej dane z pridanej hodnoty môže byť spojené s administratívnymi sankciami, ale nemôže spochybňovať samotné právo na odpočítanie.[11] Takisto v prípade elektriny používanej na výrobu elektriny môže nesplnenie formálnych požiadaviek dotknutým subjektom viesť k uloženiu administratívnych sankcií proporcionálne podľa závažnosti pochybenia, ale nemôže mať za následok zamietnutie práva na oslobodenie takejto elektriny podľa článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96.

44. Tým skôr to nemôže viesť k tomu, že sa na takýto subjekt uplatní článok 21 ods. 5 tretí pododsek tejto smernice, ktorý slúži na určenie zdaniteľnej udalosti v súvislosti so zdaňovanými výrobkami a neslúži na zdanenie výrobkov, ktoré podľa iných ustanovení tejto smernice musia byť oslobodené.

45. V dôsledku toho taký subjekt ako Turbogás musí požívať výhodu oslobodenia stanoveného v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96, pokiaľ ide o ním vyrobenú elektrinu, ktorú používa na účely výroby elektriny.

Návrh

46. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky predložené Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Rozhodcovský súd v daňových veciach (Centrum pre konanie v správnych veciach), Portugalsko] odpovedal takto:

1. Článok 21 ods. 5 tretí pododsek 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 sa vzťahuje aj na subjekty, ktoré vyrábajú elektrinu pre svoju vlastnú spotrebu a nie sú malými výrobcami elektriny.

2. Článok 21 ods. 5 tretí pododsek smernice 2003/96 v spojení s článkom 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že subjekt, ktorý pri výrobe elektriny používa časť ním vyrobenej elektriny na účely danej výroby, nemožno považovať za distribútora tejto elektriny v zmysle uvedeného ustanovenia. Takýto subjekt musí požívať výhodu oslobodenia stanoveného v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96, pokiaľ ide o ním vyrobenú elektrinu, ktorú používa na účely výroby elektriny.

11 Pozri naposledy rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 41).