



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

3. dubna 2014*

„Směrnice 2003/96/ES — Zdanění energetických produktů — Produkty neuvedené ve směrnici 2003/96/ES — Pojem „obdobné palivo nebo pohonná hmota““

Ve spojených věcech C-43/13 a C-44/13,

jejichž předmětem jsou dvě žádosti o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 14. listopadu 2012, došlými Soudnímu dvoru dne 28. ledna 2013, v řízeních

Hauptzollamt Köln

proti

Kronos Titan GmbH (C-43/13)

a

Hauptzollamt Krefeld

proti

Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (C-44/13),

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, M. Safjan (zpravodaj), J. Malenovský, A. Prechal a K. Jürimäe, soudci,

generální advokát: Niilo Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Hauptzollamt Köln J. Krebsem, jako zmocněncem,
- za Kronos Titan GmbH W. Meilickem a D. E. Rabbackem, Rechtsanwälte,
- za Hauptzollamt Krefeld X. Konoplev, jako zmocněnkyní,

* Jednací jazyk: němčina.

- za Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH D. Schieboldem a N. Liebheitem, Rechtsanwälte,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, A. Cunha a R. Collaçem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi C. Barslev a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. prosince 2013,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 2 odst. 3 písm. a) směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (Úř. věst L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405).
- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů mezi Hauptzollamt Köln (hlavní celní úřad v Kolíně nad Rýnem) a Kronos Titan GmbH (dále jen „Kronos“), jakož i Hauptzollamt Krefeld (hlavní celní úřad Krefeld) a Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (dále jen „RRBS“) ve věci úrovně zdanění použitelné na toluen a na lakový benzin, jakož i na lehký topný olej Exxsol D60, což jsou produkty, které společnosti Kronos a RRBS používají jako palivo.

Právní rámec

Směrnice 2003/96

- 3 Body 2 až 6, 9, 17 a 18 odůvodnění směrnice 2003/96 znějí následovně:
 - „(2) Neexistence předpisů Společenství o minimální daňové sazbě na elektřinu a jiné energetické produkty než minerální oleje může nepříznivě ovlivnit řádné fungování vnitřního trhu.
 - (3) Řádné fungování vnitřního trhu a dosažení cílů ostatních politik Společenství vyžaduje stanovit na úrovni Společenství minimální úroveň zdanění pro většinu energetických produktů, včetně elektřiny, zemního plynu a uhlí.
 - (4) Závažné rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění energie, které uplatňují členské státy, by mohly být škodlivé pro řádné fungování vnitřního trhu.
 - (5) Prostřednictvím stanovení vhodných minimálních úrovní zdanění ve Společenství se mohou snížit stávající rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění.
 - (6) V souladu s článkem 6 Smlouvy [o ES] musejí být požadavky na ochranu životního prostředí zahrnuty do vymezení a provádění ostatních politik Společenství.

[...]

- (9) Členskými státy by měla být ponechána volnost nutná k vymezení a provádění politik přízpusobených jejich vnitrostátním podmínkám.

[...]

(17) Je vhodné stanovit různé minimální úrovně zdanění v rámci Společenství podle způsobu použití energetických produktů a elektřiny.

(18) Energetické produkty používané jako pohonná hmota k některým průmyslovým a obchodním účelům a energetické produkty používané jako paliva se obvykle zdaňují nižšími sazbami, než jsou sazby uplatňované na energetické produkty používané jako pohonná hmota.“

4 Článek 1 směrnice 2003/96 stanoví, že členské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí.

5 Článek 2 této směrnice obsahuje ve svých odstavcích 1, 3 a 5 následující ustanovení:

„1. Pro účely této směrnice se pojmem ‚energetické produkty‘ rozumějí výrobky:

a) [...]

b) kódů KN [...] 2704 až 2715;

c) kódů KN 2901 a 2902;

[...]

3. Pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány jako pohonná hmota nebo palivo, zdaňují se energetické produkty jiné než produkty, pro které je úroveň zdanění stanovena v této směrnici, podle účelu použití sazbou v téže výši jako sazba pro obdobné palivo nebo pohonnou hmotu.

Kromě výrobků uvedených v odstavci 1, které jsou předmětem daně, se všechny výrobky určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané jako pohonná hmota nebo jako přísada nebo nastavovací plnivo do pohonných hmot zdaňují sazbou v téže výši jako sazba pro obdobnou pohonnou hmotu.

Kromě výrobků uvedených v odstavci 1, které jsou předmětem daně, se všechny další uhlovodíky s výjimkou rašeliny, které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo použity k topení, zdaňují sazbou v téže výši jako sazba pro obdobný energetický produkt.

[...]

5. Kódy kombinované nomenklatury uvedené v této směrnici odkazují na kódy podle nařízení Komise (ES) č. 2031/2001 ze dne 6. srpna 2001, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku [Úř. věst. L 279, s. 1; Zvl. vyd. 20/2, s. 382].

[...]“

6 Článek 4 této směrnice zní následovně:

„1. Úrovně zdanění, které členské státy uplatňují na energetické produkty a elektřinu podle článku 2, nesmí být nižší než minimální úrovně zdanění předepsané touto směrnicí.

2. Pro účely této směrnice se ‚úrovní zdanění‘ rozumí celková výše všech nepřímých daní (s výjimkou DPH), která se vypočítává přímo nebo nepřímo z množství energetických produktů a elektřiny v době jejich propuštění pro domácí spotřebu.“

- 7 Články 7 a 8 uvedené směrnice uvádějí, že minimální úrovně zdanění platné pro pohonné hmoty a pro výrobky používané jako pohonná hmota jsou stanoveny podle tabulek A nebo B v příloze I téže směrnice. Podle článku 9 této směrnice se minimální úrovně zdanění platné pro paliva stanoví podle tabulky C v uvedené příloze.
- 8 Žádná z těchto tabulek neobsahuje úrovně zdanění použitelné pro toluen (kód KN 2902 30 00), lakový benzin nebo lehký topný olej (tyto dva výrobky spadají pod kód KN 2710 11 21).
- 9 Příloha I tabulka C směrnice 2003/96 je následující:

Tabulka C – Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na paliva a elektřinu

	Obchodní účely	Neobchodní účely
Plynový olej (v eurech na 1 000 l) Kódy KN 2710 19 41 až 2710 19 49	21	21
Těžký topný olej (v eurech na 1 000 l) Kódy KN 2710 19 61 až 2710 19 69	15	15
Petrolej (v eurech na 1 000 l) Kódy KN 2710 19 21 a 2710 19 25	0	0
Zkapalnělý plyn (LPG) (v eurech na 1 000 l) Kódy KN 2711 12 11 až 2711 19 00	0	0
Zemní plyn (v eurech na gigajoule spalného tepla) Kódy KN 2711 11 00 až 2711 21 00	0,15	0,3
Uhlí a koks (v eurech na gigajoule spalného tepla) Kódy KN 2701, 2702 a 2704	0,15	0,3
Elektřina (v eurech na MWh) Kód KN 2716	0,5	1,0

Německé právo

- 10 Ustanovení § 2 zákona o energetické dani (Energiesteuergesetz) ze dne 15. července 2006 (dále jen „EnergieStG“), ve znění platném v letech 2007 a 2008, rozhodném v době skutkového stavu v původním řízení, stanoví:

„(1) Daň činí

1. na 1 000 l benzínu podpoložek 2710 11 41 až 2710 11 49 [KN]

[...]

b) s obsahem síry maximálně 10 mg/kg 654,50 [eur]

[...]

(3) Odchylně od bodů 1 a 2 činí daň [...] [následuje podrobný seznam pěti položek, z nichž část obsahuje podpoložku, a výrazně nižší sazby daně, které jsou jim přiděleny, uvádějící zejména plynový olej v podpoložkách 2710 19 41 až 2710 19 49 KN, jakož i topné oleje v podpoložkách 2710 19 61 až 2710 19 69 KN],

jestliže jsou používány jako paliva nebo vykázané pro tyto účely. [...]

(4) Na jiné než v odstavcích 1 až 3 uvedené energetické produkty se uplatní stejná daň jako na energetické produkty, ke kterým mají podle své povahy a účelu nejbližší. [...]"

Spory v původním řízení a předběžné otázky

Skutkový stav v původním řízení ve věci C-43/13

- 11 Společnost Kronos vyrábí oxid titaničitý v práškové formě (zvaný „bílý pigment“). K vyvolání požadované chemické reakce je třeba teploty 1 650 stupňů Celsia. Společnost Kronos dosáhne této teploty tím, že do proudu kyslíku vstříkne toluen, který se přitom spálí.
- 12 Během roku 2007 přiznala Kronos u Hauptzollamt Köln částku přibližně 1,1 milionu eur z titulu energetické daně za využití toluenu. V tomto ohledu se řídila právním názorem Hauptzollamt Köln a uplatnila daňovou sazbu ve výši 654,50 eur/1 000 kilogramů. Tato sazba je stanovena v § 2 odst. 1 bodě 1 písm. b) EnergieStG pro benzín spadající do podpoložek 2710 11 41 až 2710 11 49 KN s obsahem síry maximálně 10 mg/kg. Společnost Kronos podala proti svému přiznání zároveň odvolání, kterým se domáhá uplatnění podstatně nižších daňových sazeb, stanovených v § 2 odst. 3 EnergieStG pro celou řadu jiných energetických produktů, pokud jsou využívány jako paliva.
- 13 Vzhledem k tomu, že toluen není uveden v § 2 EnergieStG, je tudíž podle odstavce 4 tohoto ustanovení třeba uplatnit sazbu zdanění pro energetický produkt, ke kterému má podle své povahy a účelu nejbližší.
- 14 Žaloba podaná po zamítnutí odvolání byla před Finanzgericht úspěšná, neboť tento soud zastává stanovisko, že je třeba zohlednit čl. 2 odst. 3 první a třetí pododstavec směrnice 2003/96. Tento soud konstatoval, že při výkladu § 2 EnergieStG v souladu s uvedeným ustanovením směrnice 2003/96 nemůže být vzhledem k používání toluenu jako paliva stanovena daňová sazba podle § 2 odst. 1 EnergieStG, ale musí vycházet z § 2 odst. 3 uvedeného zákona, neboť pouze toto ustanovení stanoví sazby zdanění pro paliva.
- 15 Hauptzollamt Köln podal k Bundesfinanzhof opravný prostředek „Revision“ proti rozsudku Finanzgericht.

Skutkový stav v původním řízení ve věci C-44/13

- 16 Společnost RRBS vyrábí povrchové nátěry za použití tepelné úpravy. Za tímto účelem využívá ke spalování lakový benzín kupovaný v nezdaňovaných sudech (podpoložka 2710 11 21 KN) a lehký topný olej Exxsol D60 spadající do stejné položky.

- 17 V daňových výměrech ze dne 1. prosince 2008 a 7. prosince 2009 týkajících se let 2007 a 2008 stanovil Hauptzollamt Krefeld za lakový benzin a lehký topný olej Exxsol D60 energetickou daň v celkové výši 134 747,70 eur na základě daňové sazby ve výši 654,50/1 000 kilogramů. Tato sazba je stanovena v § 2 odst. 1 bodě 1 písm. b) EnergieStG pro benzin v podpoložkách 2710 11 41 až 2710 11 49 KN s obsahem síry nejvýše 10 mg/kg. Vzhledem k tomu, že odvolání RRBS bylo neúspěšné, podala tato společnost žalobu, kterou se domáhá uplatnění podstatně nižších sazeb daně stanovených v § 2 odst. 3 EnergieStG pro celou řadu jiných energetických produktů, využívaných jako paliva.
- 18 Vzhledem k tomu, že lakový benzin a lehký topný olej Exxsol D60 nejsou v § 2 EnergieStG uvedeny, je tudíž nutno uplatnit na základě odstavce 4 tohoto ustanovení daňovou sazbu na energetické produkty, ke kterým mají podle své povahy a účelu nejbližší.
- 19 Žaloba podaná k Finanzgericht byla úspěšná, neboť tento soud měl za to, že je třeba zohlednit čl. 2 odst. 3 první a třetí pododstavec směrnice 2003/96. Podle uvedeného soudu při výkladu § 2 EnergieStG v souladu s tímto ustanovením uvedené směrnice nemůže být vzhledem k používání lakového benzínu a lehkého topného oleje Exxsol D60 ke spalování uplatněna daňová sazba podle § 2 odst. 1 EnergieStG, ale podle § 2 odst. 3 EnergieStG, neboť pouze toto ustanovení stanoví sazby zdanění pro paliva.
- 20 Hauptzollamt Krefeld podal k předkládajícímu soudu opravný prostředek „Revision“ proti rozsudku Finanzgericht.

Předběžná otázka

- 21 Ačkoli se předkládající soud kloní k závěru, že vyšší zdanění dotčených produktů je navzdory jejich využívání jako paliv v souladu s požadavky směrnice 2003/96, má nicméně za to, že ohledně tohoto souladu existují pochybnosti.
- 22 Za těchto podmínek se Bundesgerichtshof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku, která má v obou věcech totožné znění:

„Vyžaduje čl. 2 odst. 3 [směrnice 2003/96] při zdaňování jiných energetických produktů než produktů, pro které je úroveň zdanění stanovena v této směrnici, uplatnění daňové sazby, která je ve vnitrostátním právu stanovena pro použití energetického produktu jako paliva, pokud se tento jiný energetický produkt rovněž používá jako palivo? Nebo lze, pokud je jiný energetický produkt, je-li používán jako palivo, obdobný určitému energetickému produktu, uplatnit daňovou sazbu stanovenou vnitrostátním právem pro tento energetický produkt, ačkoli se jedná o jednotnou sazbu daně bez ohledu na použití jako pohonné hmoty nebo jako paliva?“

Řízení před Soudním dvorem

- 23 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 7. února 2013 byly věci C-43/13 a C-44/13 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžné otázce

- 24 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, jak je nutno vykládat podmínku uvedenou v čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96, podle které se energetické produkty jiné než produkty, pro které je úroveň zdanění stanovena v uvedené směrnici, zdaňují podle účelu použití sazbou v téže výši jako sazba pro obdobné palivo nebo pohonnou hmotu.

- 25 Úvodem je třeba připomenout, že pro určení smyslu ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu zároveň jeho znění, kontext a cíle (rozsudek *Spedition Welter*, C-306/12, EU:C:2013:650, bod 17 a citovaná judikatura).
- 26 Pokud jde o znění čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/9627, je pravda, že několik jazykových verzí, a to zejména španělská, německá, anglická, francouzská a italská verze, cituje pro účely určení použitelné úrovně zdanění jako první kritérium „účel použití“, zatímco kritérium „obdobného“ produktu je uvedeno až následně. Taková posloupnost může napovídat, že je na prvním místě třeba zkoumat, jaký je konkrétní účel použití dotčeného produktu, a až na druhém místě je nutno určit, jaký referenční produkt je „obdobný“.
- 27 Avšak vzhledem k tomu, že pořadí uvedení těchto kritérií není ve všech jazykových verzích směrnice 2003/96 stejné, je nutno ověřit, zda kontext a účel ustanovení dotčeného v původním řízení potvrzují převahu konkrétního účelu použití produktu nad kritériem obdobnosti.
- 28 Pokud jde o kontext ustanovení dotčeného v původním řízení, je nutno konstatovat, že systematika směrnice 2003/96 je založena na jednoznačném rozlišování mezi pohonnými hmotami a palivy. Toto rozlišování, zavedené body 17 a 18 odůvodnění této směrnice, je uplatněno zejména v článcích 7 až 9 této směrnice týkajících se způsobů stanovení minimálních úrovní zdanění platných na jedné straně pro paliva a na druhé straně pro pohonné hmoty, jakož i pro výrobky používané jako pohonná hmota pro specifické průmyslové a obchodní účely.
- 29 Článek 8 směrnice 2003/96, odkazující na výrobky používané jako pohonná hmota, přispívá k objasnění funkce zajištěné kritériem účelu použití v kontextu této směrnice, tedy funkce umožnit zdanění určitého produktu v závislosti na účelu použití, kterým je využití buď jako pohonné hmoty, nebo jako paliva.
- 30 Je tudíž nutno konstatovat, že systematika směrnice 2003/96 se zakládá na jednoznačném rozlišování mezi pohonnými hmotami a palivy zejména na základě kritéria účelu použití.
- 31 Pokud jde o cíle sledované režimem, do něhož spadá ustanovení dotčené v původním řízení, je nutno konstatovat, že z bodů 3 až 5 odůvodnění směrnice 2003/96 vyplývá, že zákonodárce Unie usiloval prostřednictvím rozlišování mezi pohonnými hmotami a palivy a stanovením určitého počtu minimálních sazeb zdanění o zajištění řádného fungování vnitřního trhu.
- 32 Výklad čl. 2 odst. 3 uvedené směrnice v tom smyslu, že členské státy jsou povinny uplatňovat na všechny produkty využívané jako pohonná hmota nebo jako palivo sazbu zdanění stanovenou pro jinou pohonnou hmotu nebo jiné palivo přitom umožňuje sblížit vnitrostátní systémy zdanění tím, že brání tomu, aby byl tentýž produkt zdaňován v určitých členských státech jako pohonná hmota, kdežto v jiných členských státech podléhá zdanění jako palivo. Tento mechanismus zavedený uvedeným ustanovením účinně přispívá v rámci takového výkladu k řádnému fungování vnitřního trhu.
- 33 Navíc výklad čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96 v tom smyslu, že kritérium účelu použití jakožto pohonná hmota nebo palivo je určující, umožňuje vyloučit případné narušení hospodářské soutěže mezi produkty, které jsou využívány ke stejným účelům.
- 34 Nejprve je tudíž nutno určit účel použití dotčeného produktu jako pohonné hmoty či paliva, načež se zadruhé určí, jaká pohonná hmota či palivo je v daném případě obdobná ve smyslu tohoto ustanovení.
- 35 Jak uvedl generální advokát v bodě 48 svého stanoviska, pojem „obdobnost produktu“ musí být pokud možno vykládán z hlediska zastupitelnosti nebo zaměnitelnosti dotčených energetických produktů. Ve věci v původním řízení je tedy nutno ověřit, zda mohl být některý z těchto produktů, uvedený

v tabulce C přílohy I směrnice 2003/96, použit jako substitut uvedených energetických produktů pro účely dosažení výsledku sledovaného v projednávaném případě. Tímto způsobem je zaručeno, aby dva produkty plnící tutéž funkci byly zdaněny stejně.

- 36 Je rovněž nutno upřesnit, že pokud neexistuje substitut ve smyslu předchozího bodu, je třeba v konkrétním případě určit pohonnou hmotu nebo palivo, ke které má dotčený produkt podle své povahy a účelu nejbližší. Je tak dodržena povinnost rozlišovat mezi pohonnými hmotami a palivy, pokud jde o produkty, u kterých nebyly v rámci Evropské unie individuálně stanoveny minimální úrovně zdanění.
- 37 Z toho vyplývá, že „obdobné palivo nebo pohonná hmota“ ve smyslu čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96 musí být nejprve určeny podle účelu použití dotčeného produktu jako palivo nebo pohonná hmota, načež se určí, kterou z pohonných hmot nebo paliv uvedených v relevantní tabulce v příloze I směrnice 2003/96 tento produkt účinně nahrazuje, pokud jde o jeho použití, nebo neexistují-li takové pohonné hmoty nebo paliva, které z uvedených pohonných hmot nebo paliv je podle své povahy a účelu tomuto produktu nejbližší.
- 38 Vzhledem k výše uvedenému je nutno odpovědět na položenou otázku tak, že podmínku uvedenou v čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96, podle které se energetické produkty jiné než produkty, pro které je úroveň zdanění stanovena v uvedené směrnici, zdaňují podle účelu použití sazbou v téže výši jako sazba pro obdobné palivo nebo pohonnou hmotu, je nutno vykládat v tom smyslu, že je nejprve nutno určit, zda je dotčený produkt využíván jako palivo či pohonná hmota, a poté zadruhé určit, jakou pohonnou hmotu či palivo uvedené v příslušné tabulce v příloze I této směrnice dotčený produkt účinně nahrazuje, pokud jde o jeho použití, nebo neexistují-li takové pohonné hmoty nebo paliva, které z uvedených pohonných hmot nebo paliv je mu podle své povahy a účelu nejbližší.

K nákladům řízení

- 39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Podmínku uvedenou v čl. 2 odst. 3 směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, podle které se energetické produkty jiné než produkty, pro které je úroveň zdanění stanovena v uvedené směrnici, zdaňují podle účelu použití sazbou v téže výši jako sazba pro obdobné palivo nebo pohonnou hmotu, je nutno vykládat v tom smyslu, že je nejprve nutno určit, zda je dotčený produkt využíván jako palivo či pohonná hmota, a poté zadruhé určit, jakou pohonnou hmotu či palivo uvedené v příslušné tabulce v příloze I této směrnice dotčený produkt účinně nahrazuje, pokud jde o jeho použití, nebo neexistují-li takové pohonné hmoty nebo paliva, které z uvedených pohonných hmot nebo paliv je mu podle své povahy a účelu nejbližší.

Podpisy.