



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 22. února 2018¹

Věc C-49/17

**Koppers Denmark ApS
proti
Skatteministeriet**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Østre Landsret (odvolací soud východního regionu, Dánsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Zdanění energetických produktů a elektřiny – Směrnice 2003/96/ES – Článek 21 odst. 3 – Spotřeba energetických produktů ve vlastních prostorách podniku, který vyrábí energetické produkty – Energetické produkty používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva – Spotřeba rozpouštědla jako paliva v zařízení k destilaci dehtu“

Úvod

1. Podstatou právního problému v projednávané věci jsou vztahy mezi ustanoveními směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny². Je pravda, že tato směrnice není vzorem jasné a logické redakce právních předpisů, a je tedy obtížné ji soudržně a ze všech pohledů uspokojivě vykládat. Avšak analýza ustanovení, jež jsou předmětem zájmu předkládajícího soudu, umožňuje v kontextu ostatních ustanovení této směrnice podle mého názoru jednoznačnou odpověď na položené předběžné otázky, přestože z hlediska soudržnosti právní úpravy směrnice není tato odpověď zcela dokonalá.

Právní rámec

Unijní právo

2. Článek 1 směrnice 2003/96 stanoví, že „[č]lenské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí“.

3. Článek 2 uvedené směrnice definuje její působnost takto:

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

[...]

1 – Původní jazyk: polština.

2 – Úř. věst. 2003, L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405.

b) kódů KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;

[...]

4. Tato směrnice se nevztahuje na:

[...]

b) následující použití energetických produktů a elektřiny:

- energetické produkty používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva

[...]“

4. Podle článku 21 směrnice 2003/96 platí, že:

„1. Kromě obecných ustanovení, která vymezují zdanitelná plnění, a kromě ustanovení o úhradě daně obsažených ve směrnici 92/12/EHS³ je částka zdanění z energetických produktů rovněž splatná při jednom ze zdanitelných plnění uvedených v čl. 2 odst. 3 této směrnice.

[...]

3. Spotřeba energetických produktů ve vlastních prostorách podniku, který vyrábí energetické produkty, se nepovažuje za zdanitelné plnění, jsou-li spotřebovávány energetické produkty vyrobené ve vlastních prostorách podniku. [...] Jsou-li však energetické produkty spotřebovávány pro účely nesouvisející s výrobou energetických produktů, zejména k pohonu vozidel, považuje se tato spotřeba za zdanitelné plnění.

[...]“

Vnitrostátní právo

5. Podle informací předložených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podléhalo v době rozhodné z hlediska skutečností věci v původním řízení rozpouštědlo používané jako palivo v Dánsku zdanění v souladu s § 1 odst. 3 Mineralolieafgiftsloven (dánský zákon o dani z minerálních olejů), § 1 odst. 1 bodem 1 Kuldioxidafgiftsloven (dánský zákon o dani z oxidu uhličitého) a § 1 odst. 1 Svovlafgiftsloven (dánský zákon o dani ze síry).

6. Ustanovení § 7 odst. 3 dánského zákona o dani z oxidu uhličitého a § 8 odst. 4 zákona o dani ze síry provádějí čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96. V rozhodné době bylo znění § 7 odst. 3 zákona o dani z oxidu uhličitého následující:

„Energetické produkty podléhající § 2 odst. 1, které jsou přímo používány k výrobě obdobného energetického produktu, jsou osvobozeny od daně z oxidu uhličitého. To však neplatí pro energetické produkty používané jako pohonné hmoty.“

3 – Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě výrobků podléhajících spotřební dani a o držení, pohybu a sledování těchto výrobků (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179). Tato směrnice byla v účinnosti v době rozhodné z hlediska skutkových okolností věci v původním řízení. V souladu s čl. 5 odst. 1 této směrnice je pro účely spotřební daně zdanitelným plněním, na základě kterého vzniká povinnost odvést daň z energetických produktů, jejich výroba nebo dovoz na území Unie.

Ustanovení § 8 odst. 4 dánského zákona o zdanění síry ve znění účinném v rozhodné době znělo:

„Energetické produkty podléhající § 1, které jsou přímo používány k výrobě obdobného energetického produktu, jsou osvobozeny od daně ze síry. To však neplatí pro energetické produkty používané jako pohonné hmoty.“

Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

7. Koppers Denmark ApS (dále jen „Koppers Denmark“) je společností založenou podle dánského práva. Tato společnost vyrábí ve svém podniku v Nyborgu (Dánsko) řadu výrobků získaných rafinací a destilací černouhelného dehtu, včetně rozpouštědel, která představují 3–4 % výroby. Všechny tyto výrobky spadají pod kódy KN 2707 a 2708.

8. Mezi produkty vyráběnými v závodech společnosti Koppers Denmark v Nyborgu je rozpouštědlo jediným výrobkem, který tato společnost používá jako palivo a který je v souvislosti s tím obecně zatížen daní z energetických produktů. Ostatní produkty, přestože mohou být použity jako palivo, nejsou jako palivo používány, a tedy nepodléhají dani z energetických produktů.

9. Výroba probíhá v zařízení na destilaci černouhelného dehtu a v zařízení na výrobu naftalenu. Obě zařízení jsou vzájemně propojena a závislá na systému společných dodávek tepla a společné kontroly procesů. Rezidua ze zařízení na destilaci černouhelného dehtu jsou dále zpracovávána v zařízeních na výrobu naftalenu, přičemž rozpouštědlo vyrobené v zařízeních na výrobu naftalenu se následně používá jako palivo v zařízeních na destilaci černouhelného dehtu. Rozpouštědlo se dále používá jako podpůrné palivo při spalování destilačního plynu vznikajícího v zařízeních na destilaci černouhelného dehtu i v zařízeních na výrobu naftalenu. Teplo vzniklé při procesu spalování se opět použije v těchto zařízeních.

10. Společnost Koppers Denmark původně vykazovala spotřebu rozpouštědla jako proces podléhající dani z energetických produktů, nicméně prostřednictvím dopisů ze dne 13. listopadu 2008 a ze dne 22. prosince 2008 požádala o vrácení této daně za období od 1. října 2005 do 31. prosince 2007. Dne 24. září 2010 dospěl dánský správce daně (SKAT) k závěru, že spotřeba rozpouštědla ze strany společnosti Koppers jako paliva v zařízeních na destilaci černouhelného dehtu není osvobozena od daně z toho důvodu, že rozpouštědlo není používáno pro výrobu obdobných energetických produktů, jelikož vyrobené produkty nepodléhají dani.

11. Společnost Koppers Denmark podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k Landsskatteretten (vnitrostátní odvolací daňový orgán), který dne 8. června 2015 potvrdil rozhodnutí SKAT mimo jiné z toho důvodu, že použití rozpouštědla jako paliva společností Koppers nepodléhá čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96, protože dané rozpouštědlo není používáno k výrobě energetických produktů spadajících do oblasti působnosti této směrnice. Dne 7. září 2015 podala společnost Koppers Denmark proti rozhodnutí Landsskatteretten žalobu k Retten i Svendborgu (okresní soud ve Svendborgu, Dánsko), který rozhodl, že se věc týká otázky zásadního významu, proto jí postoupil k prvostupňovému rozhodnutí Østre Landsret (odvolací soud východního regionu, Dánsko), a to v souladu s § 226 odst. 1 Retsplejeloven (dánský zákon o systému spravedlnosti).

12. Posledně zmíněný soud měl pochybnosti ohledně správného výkladu čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96, rozhodl se tak přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být čl. 21 odst. 3 směrnice [2003/96] vykládán v tom smyslu, že spotřeba energetických produktů vyráběných určitým podnikem pro účely výroby jiných energetických produktů ve stejném podniku je v takové situaci, jaká je dotčena v původním řízení, kdy vyráběné energetické produkty nejsou používány jako pohonné hmoty nebo jako paliva, osvobozena od daně?

2) Má být čl. 21 odst. 3 směrnice [2003/96] vykládán v tom smyslu, že členské státy mohou omezit dosah zmíněného osvobození od daně tak, že se bude vztahovat pouze na spotřebu energetického produktu používaného při výrobě obdobného energetického produktu (tedy energetického produktu, který stejně jako spotřebovávaný energetický produkt podléhá dani)?“

13. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 1. února 2017. K věci se písemně vyjádřily: společnost Koppers Denmark, dánská vláda a Evropská komise. Tyto účastnice byly rovněž zastoupeny na jednání konaném dne 10. ledna 2018.

Analýza

První předběžná otázka

Úvodní poznámky

14. Pro připomenutí, podstatou první předběžné otázky je, zda podle čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 je spotřeba energetického produktu jeho výrobcem jako paliva pro účely výroby jiných energetických produktů plněním podléhajícím dani z energetických produktů v situaci, kdy takto vzniklé energetické produkty nejsou určeny k použití nebo používány jako pohonné hmoty nebo paliva.

15. Základní právní otázkou je zde výklad pojmu „energetické produkty“ v kontextu produktů, které sice splňují definici energetických produktů obsaženou v čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96, ale nejsou určeny k použití ani nejsou používány jako pohonné hmoty nebo paliva a v souvislosti s tím se podle čl. 2 odst. 4 písm. b) první odrážky uvedené směrnice tato směrnice na ně nepoužije.

16. Společnost Koppers Denmark zastává názor, že ustanovení čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 musí být vykládáno doslovně, a proto by měl být pojem „energetické produkty“ použitý v tomto ustanovení chápán tak, že se vztahuje na všechny produkty, které splňují definici obsaženou v čl. 2 odst. 1 této směrnice. Dánská vláda a Komise se naopak domnívají, že definice energetických produktů musí být vykládána ve spojení s vymezením obsaženým v čl. 2 odst. 4 písm. b) první odrážce směrnice. Podle jejich názoru zahrnuje pojem „energetické produkty“ použitý v čl. 21 odst. 3 směrnice pouze produkty, které spadají do oblasti působnosti směrnice, tj. ty, které jsou určeny k použití nebo jsou používány jako pohonné hmoty nebo paliva.

17. Na první pohled by se mohlo zdát, že pokud má podnik uvedený v čl. 21 odst. 3 první větě směrnice 2003/96 používat energetické produkty vyrobené v tomto podniku jako palivo, je tento podnik ze své podstaty podnikem vyrábějícím energetické produkty a v souvislosti s tím se uvedené ustanovení použije automaticky. Záměr normotvůrce byl však asi jiný, jelikož v této situaci by ztratilo smysl ustanovení čl. 21 odst. 3 druhé věty uvedené směrnice, které zmiňuje energetické produkty a elektřinu nevyrobené v prostorách podniku, který je používá k výrobě jiných energetických produktů. Podle mého názoru se má čl. 21 odst. 3 první věta směrnice 2003/96 vztahovat na finální výrobu podniku, a nikoliv na vedlejší produkty, které jsou následně spotřebovány v procesu výroby jiných produktů. Na tuto posledně zmíněnou situaci se sice může vztahovat ustanovení čl. 21 odst. 6 písm. a) uvedené směrnice, ale čl. 21 odst. 3 pro své uplatnění vyžaduje, aby energetické produkty představovaly finální výrobu podniku.

18. V důsledku toho je třeba zkoumat vzájemný vztah mezi definicí energetických produktů obsaženou v čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96 a ustanovením čl. 2 odst. 4 písm. b) první odrážky této směrnice. Doslovné znění těchto dvou ustanovení umožňuje různé výklady. Jedním z nich je restriktivní výklad pojmu „energetické produkty“ jako produkty, které nejsou používány pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva. Podle jiného možného výkladu čl. 2 odst. 4 písm. b) směrnice 2003/96 osvobozuje produkty vyjmenované v tomto článku od daňové povinnosti harmonizované na základě této směrnice, nemá však žádný vliv na rozsah působnosti pojmů užívaných v této směrnici.

Restriktivní výklad pojmu „energetické produkty“

19. První z těchto možných výkladů by odpovídal argumentační linii, které se držela dánská vláda a Komise. Článek 2 odst. 4 písm. b) směrnice 2003/96 by tedy měl být vykládán jako ustanovení zužující obecným způsobem rozsah působnosti této směrnice. Jeho první odrážka by tudíž upřesňovala definici pojmu „energetické produkty“ obsaženou v čl. 2 odst. 1 této směrnice, což by znamenalo, že jakékoli použití tohoto pojmu v následujících ustanoveních by mělo být chápáno tak, že tento pojem zahrnuje pouze produkty spadající do kategorií vyjmenovaných v čl. 2 odst. 1, které nejsou používány pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva.

20. Z článku 21 odst. 3 směrnice 2003/96 by bylo možné vyvodit závěr, že spotřeba energetických produktů jako paliva pro výrobu jiných energetických produktů nepředstavuje zdanitelné plnění pouze tehdy, pokud tyto jiné energetické produkty nejsou používány pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva. Tento závěr se jeví jako logicky odůvodněný. Jelikož tímto způsobem pouze produkty podléhající zdanění podle ustanovení uvedené směrnice mohou ovlivnit míru zdanění jiných produktů, na které se tato směrnice vztahuje.

21. Tento výklad má však několik nedostatků, které podle mého názoru brání jeho přijetí.

Kritika restriktivního výkladu pojmu „energetické produkty“ – jazykové argumenty

22. Z hlediska doslovného znění ustanovení směrnice 2003/96 tento výklad nezohledňuje skutečnost, že čl. 2 odst. 4 písm. b) směrnice 2003/96 nevyklučuje z její působnosti „produkty uvedené v odstavci 1“, nebo též produkty konkrétních kódů kombinované nomenklatury, které nejsou používány jako pohonné hmoty nebo paliva. Toto ustanovení v první odrážce jednoznačně uvádí, že se směrnice 2003/96 nevztahuje na „energetické produkty používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva“⁴.

23. To znamená, že výrobky, na něž se vztahuje definice v čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96, ale které nejsou používány jako pohonné hmoty nebo paliva, spadají sice mimo oblast působnosti této směrnice, jsou však i nadále energetickými produkty ve smyslu ustanovení této směrnice. Tento závěr je potvrzen skutečností, že samotná definice energetických produktů obsažená v čl. 2 odst. 1 uvedené směrnice obsahuje, pokud jde o určité kategorie výrobků, výhradu, že představují energetické produkty za předpokladu, že jsou používány jako pohonné hmoty nebo paliva. To je případ produktů uvedených v čl. 2 odst. 1 písm. a), d) a h). V ostatních případech, o které se jedná ve věci v původním řízení, a to zejména pokud jde o produkty uvedené pod písmenem b) tohoto odstavce, tato výhrada chybí.

4 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

24. Komise ve svém písemném vyjádření vysvětluje tuto skutečnost tak, že některé z kategorií uvedených v čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96 obsahují výrobky, které nejsou zpravidla používány jako pohonné hmoty nebo paliva, a proto normotvůrce uvedl, že tyto výrobky jsou energetickými produkty pouze tehdy, jsou-li používány jako pohonné hmoty nebo paliva. Výrobky patřící do ostatních kategorií jsou však podle názoru Komise obvykle používány jako pohonné hmoty nebo paliva, a tudíž podobná výhrada není nutná.

25. Je však skutečností, že většina kategorií produktů uvedených v čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96 obsahuje, byť v různé míře, jak produkty, které jsou nebo mohou být používány jako pohonné hmoty nebo paliva, tak výrobky, které nemohou být nebo nejsou takto používány. Pokud by tedy normotvůrce chtěl použít kritérium způsobu použití k přesnému oddělení energetických produktů od jiných produktů, stačilo by přidat k definici energetických produktů odpovídající obecnou výhradu. Záměrem normotvůrce nicméně bylo jasně odlišit výrobky, které vůbec nejsou energetickými produkty, pokud nejsou používány jako pohonné hmoty nebo paliva, od produktů, které energetickými produkty ve smyslu uvedené směrnice jsou, a pouze nepodléhají její úpravě, pokud (a dokud) nejsou používány tímto způsobem. To podle mého názoru neumožňuje vnímat ustanovení čl. 2 odst. 4 směrnice 2003/96 jako neoddělitelnou součást definice energetických produktů a vyvozovat z toho závěr, že pokud směrnice hovoří o energetických produktech, nezahrnuje tento pojem produkty nepoužívané jako pohonné hmoty nebo paliva, přestože spadají do definice obsažené v jejím čl. 2 odst. 1.

26. Stejně tak mě nepřesvědčil argument Komise založený na povinnosti jednotného výkladu pojmu „energetické produkty“ použitého v čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96. Podle tvrzení Komise se v rámci zmíněného ustanovení tento pojem vztahuje na produkty použité podnikem k výrobě jiných energetických produktů (označím je jako „meziprodukty“) a současně na samotné finální výrobky. Vzhledem k tomu, že meziprodukty mají být použity jako palivo, a musí tak podléhat ustanovením této směrnice, musí též finální výrobky podléhat těmto ustanovením, a proto nemohou být vyloučeny z její působnosti podle čl. 2 odst. 4 směrnice 2003/96.

27. Tentýž pojem by samozřejmě měl být vykládán stejným způsobem v rámci jednoho právního aktu, natož jednoho ustanovení. Podle mého názoru je úvaha Komise stížena chybou označovanou v logice jako *petitio principii*. Je zřejmé, že meziprodukt musí být při výrobě finálních výrobků používán jako palivo. Jiný způsob použití tohoto produktu by totiž nemohl představovat zdanitelné plnění podle směrnice 2003/96, a tedy by případně nebylo možné uplatnit čl. 21 odst. 3 této směrnice. Podmínka použití energetického produktu jako paliva je tedy v tomto případě nepochybně splněna. Uvedený závěr však nevyplývá z uplatnění čl. 2 odst. 4 písm. b) první odrážky uvedené směrnice na výklad pojmu „energetické produkty“ ve vztahu k meziproduktům, ale z jejich *faktického* použití jako paliva.

28. Při přenesení tohoto faktického použití meziproduktů na chápání pojmu „energetické produkty“ ve vztahu k finálním produktům se Komise dopustila výše uvedené logické chyby. První věta čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 může být nicméně vykládána v tom smyslu, že „použití produktů, které jsou vymezeny v čl. 2 odst. 1 uvedené směrnice, jako paliva pro výrobu jiných produktů, na něž se vztahuje tato definice, není zdanitelným plněním“. Takový závěr je smysluplný, a to bez nutnosti odvolávat se na čl. 2 odst. 4 této směrnice. Zásada jednotného výkladu téhož pojmu v rámci jednoho ustanovení tedy nevylučuje interpretaci pojmu „energetické produkty“ jako pojmu označujícího všechny produkty, na něž se vztahuje definice v čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96.

29. Avšak zásadní důvody, které dle mého názoru neumožňují dospět k závěru, že je třeba čl. 2 odst. 1 vykládat ve spojení s čl. 2 odst. 4 směrnice 2003/96, mají systémovou povahu.

Analýza čl. 2 odst. 4 písm. b) první odrážky směrnice 2003/96 v kontextu jiných ustanovení směrnice

30. V souladu se čl. 2 odst. 2 směrnice 2003/96 se toto ustanovení vztahuje kromě energetických produktů uvedených v odstavci 1 tohoto článku rovněž na elektřinu. Elektřina podléhá podobně jako energetické produkty dle této směrnice zdanění, i když se tak děje za poněkud odlišných podmínek než u energetických produktů. Současně, v souladu s čl. 2 odst. 4 písm. b) třetí a čtvrtou odrážkou uvedené směrnice se tato směrnice nevztahuje na elektřinu „používanou zejména pro účely chemické redukce a v elektrolytických a metalurgických procesech“, jakož i „pokud dosahuje více než 50 % nákladů na výrobek“. Naproti tomu podle čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 povinnému osvobození od daně podléhají „energetické produkty a elektřina používané k výrobě elektřiny [...]“.

31. V souladu se všemi zásadami výkladu právních předpisů je třeba všechny odrážky v čl. 2 odst. 4 písm. b) směrnice 2003/96 vykládat tak, že vyvolávají stejný účinek v tom smyslu, že musí zůstat v stejném vztahu k ostatním ustanovením směrnice. Pokud bychom připustili, že čl. 2 odst. 4 písm. b) první odrážka této směrnice omezuje definici pojmu „energetické produkty“ obsaženou v odstavci 1 tohoto článku s tím důsledkem, že chápání tohoto pojmu v dalších ustanoveních směrnice nezahrnuje produkty používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva, pak musí totéž analogicky platit o elektřině používané způsobem uvedeným v čl. 2 odst. 4 písm. b) třetí a čtvrté odrážce této směrnice. Elektřina používaná pro účely chemické redukce a v elektrolytických a metalurgických procesech, jakož i elektřina, která dosahuje více než 50 % nákladů na výrobek, by nebyla zahrnuta pod pojem „elektřina“ ve smyslu směrnice 2003/96. Nemohla by tak mít vliv na zdanění jiných produktů, na které se tato směrnice vztahuje.

32. To by vedlo k absurdním závěrům v souvislosti s čl. 14 písm. a) směrnice 2003/96, jelikož by to znamenalo, že energetické produkty a elektřina používané k výrobě elektřiny, jež se používá pro účely chemické redukce a v elektrolytických a metalurgických procesech, jakož i elektřiny dosahující více než 50 % nákladů na výrobek, by nebyly osvobozeny od daně, a tudíž by byly zdaněny v souladu s obecnými zásadami stanovenými ve směrnici. Takový dopad je však nepřijatelný hned ze tří důvodů.

33. Zprvce vyrobená elektřina je šířena do sítě, ze které uživatelé prostřednictvím distributorů odebírají určené množství energie. Neexistuje tudíž žádný přímý vztah mezi konkrétním výrobcem, jím vyrobenou elektřinou a konkrétním uživatelem. Tím spíše takový vztah neexistuje mezi výrobcem nebo distributorem energetických produktů používaných k výrobě elektřiny a uživatelem této energie. Identifikace a následné zdanění energetických produktů používaných k výrobě elektřiny používané pro účely chemické redukce, a v elektrolytických a metalurgických procesech by proto bylo velmi obtížné, ne-li nemožné. Ještě obtížnější by byl takovýto postup v případě energetických produktů používaných k výrobě elektřiny dosahující více než 50 % nákladů na jiné produkty.

34. Zadruhé, i kdyby bylo možné takovéto selektivní zdanění energetických produktů používaných k výrobě elektřiny v závislosti na způsobu použití této energie nebo v závislosti na jejím podílu na nákladech na výrobu jiných výrobků, zbavilo by takové zdanění smyslu vynětí zakotvené v čl. 2 odst. 4 písm. b) třetí a čtvrté odrážce směrnice 2003/96. Elektřina používaná způsobem uvedeným v tomto ustanovení by sice nebyla zdaněna přímo, ale její cena by zahrnovala daň z energetických produktů použitých k její výrobě, jejíž zátěž by byla zajisté v souladu s povahou nepřímých daní přenesena na uživatele elektřiny.

35. A zatřetí tento výklad by byl rovněž neslučitelný se zásadou zakotvenou v čl. 21 odst. 5 směrnice 2003/96, podle které elektřina podléhá zdanění v okamžiku jejího dodání distributorem. Takový způsob stanovení okamžiku vzniku daňové povinnosti k dani z elektřiny je možný díky použití osvobození zakotveného v čl. 14 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice: jelikož elektřina je zdaněna jako finální produkt, a nikoliv již ve fázi paliva použitého pro její výrobu, okamžik zdanění tak může být přenesen na poslední fázi nakládání s elektřinou, tedy na okamžik jejího dodání příjemci. Pokud

bychom však připustili, že z důvodu vynětí některých způsobů používání elektřiny podle čl. 2 odst. 4 písm. b) třetí a čtvrté odrážky směrnice 2003/96 nebudou energetické produkty používané k její výrobě osvobozeny od daně, byla by tato elektřina nejen fakticky zdaněna navzdory tomuto vynětí (viz předchozí bod), ale navíc by toto zdanění nastalo již ve fázi výroby, a nikoliv distribuce.

36. Z těchto důvodů se domnívám, že nelze přijmout úvahu, podle níž vynětí zakotvené v čl. 2 odst. 4 písm. b) směrnice 2003/96 má za následek zúžení definice v ní vyjmenovaných produktů pro účely dalších ustanovení této směrnice. To se týká jak elektřiny uvedené ve třetí a čtvrté odrážce tohoto ustanovení, tak energetických produktů uvedených v první odrážce.

37. Podle mého názoru na tom nic nemění skutečnost, že podle čl. 14 písm. a) směrnice 2003/96 jde o osvobození od daně, kdežto čl. 21 odst. 3 směrnice hovoří o události, která se nepovažuje za zdanitelné plnění.

38. Praktický výsledek je v obou případech stejný. V situaci, kdy podnik používá energetické produkty vyrobené ve vlastních prostorách k výrobě jiných energetických produktů, je obtížné určit jiný okamžik vzniku daňové povinnosti, výsledek je tedy stejný, jako by produkty byly osvobozeny od daně. Takto ostatně bylo toto ustanovení provedeno do dánského práva (viz bod 6 výše).

39. Mimoto zásadní je zde vztah mezi jednotlivými produkty popsány v čl. 14 odst. 1 písm. a) a čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96, a nikoliv dopad mechanismu stanovený v těchto ustanoveních. V jednom i v druhém případě se potýkáme s produkty spadajícími do působnosti této směrnice, které jsou používány k výrobě jiných produktů, včetně produktů uvedených v čl. 2 odst. 4 písm. b) uvedené směrnice [první odrážka v případě čl. 21 odst. 3, třetí a čtvrtá odrážka v případě čl. 14 odst. 1 písm. a)]. Účinek takového nebo jiného výkladu čl. 2 odst. 4 písm. b) uvedené směrnice tak musí být pro odpověď na otázku ohledně použití obou uvedených ustanovení identický.

40. Závěrem lze konstatovat, že výklad čl. 2 odst. 4 písm. b) směrnice 2003/96, podle kterého má vynětí z oblasti působnosti směrnice obsažené v tomto ustanovení takový dopad, že produkty uvedené v tomto ustanovení nemohou ovlivnit míru zdanění jiných produktů upravených touto směrnicí, vede k nepřijatelným závěrům v souvislosti s čl. 14 odst. 1 písm. a) této směrnice. Takovýto výklad je tedy třeba odmítnout, a to ve vztahu jak k čl. 2 odst. 4 písm. b) třetí a čtvrté odrážce, tak k první odrážce tohoto písmena.

Výklad článku 2 odst. 4 písm. b) směrnice 2003/96 jako sui generis osvobození od daně

41. V návaznosti na výše uvedené zastávám názor, že je třeba přijmout jiný výklad článku 2 odst. 4 písm. b) směrnice 2003/96, než navrhuje dánská vláda a Komise. Mám za to, že toto ustanovení je ve skutečnosti osvobozením produktů vyjmenovaných v tomto ustanovení od zdanění předpokládaného touto směrnicí. Tyto produkty proto nejsou předmětem daňové harmonizace, zůstávají však i nadále energetickými produkty a elektřinou ve smyslu směrnice. Formulace tohoto osvobození jako vynětí z oblasti působnosti směrnice má význam v tom smyslu, že členské státy si ponechají svobodu stanovení případného zdanění těchto produktů na základě zvláštních vnitrostátních předpisů. Tato svoboda je mnohem více omezena v případě produktů, které spadají do působnosti směrnice 2003/96, ale jsou osvobozeny podle její úpravy⁵.

42. Tento výklad umožňuje zachovat soudržnost úpravy směrnice ve vztahu ke zdanění elektřiny. Vynětí zakotvené v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 se uplatní rovněž na produkty používané k výrobě elektřiny, která je následně použita jedním ze způsobů uvedených v čl. 2 odst. 4 písm. b) třetí a čtvrté odrážce této směrnice, což umožňuje vyhnout se praktickým obtížím popsáným v bodech 33 až 35 výše.

5 – Článek 3 odst. 3 směrnice 92/12. Viz rozsudek ze dne 5. července 2007, Fendt Italiana (C-145/06 a C-146/06, EU:C:2007:411, bod 44).

43. Tento výklad je rovněž v souladu s původním návrhem směrnice 2003/96 předloženým Komisí⁶. Tento návrh neobsahoval ekvivalent současného čl. 2 odst. 4 směrnice. Místo toho návrh předpokládal osvobození od daně pro určité kategorie energetických produktů, zejména ty, které nejsou používány jako pohonné hmoty nebo paliva [stávající čl. 2 odst. 4 písm. b) první odrážka směrnice 2003/96], jakož i pro elektřinu používanou pro účely chemické redukce a v elektrolytických a metalurgických procesech [stávající čl. 2 odst. 4 písm. b) třetí odrážka směrnice 2003/96]⁷. Naopak ekvivalent současného čl. 21 odst. 3 uvedené směrnice přímo odkazoval na definici energetických produktů tím, že uváděl kódy kombinované nomenklatury týkající se produktů, při jejichž produkci nedocházelo ke zdanění energetických produktů použitých k jejich výrobě, jež byly vyrobeny ve vlastních prostorách podniku⁸. Při takovém modelu, jaký byl přijat v návrhu směrnice 2003/96, by bylo současné stanovisko dánské vlády a Komise neobhajitelné, a to i bez použití jakékoli systémové analýzy.

44. Podobná logika platila i u směrnice Rady 92/81/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů⁹, která byla nahrazena směrnicí 2003/96. V souladu s čl. 8 odst. 1 písm. a) směrnice 92/81 byly od harmonizované spotřební daně předpokládáné uvedenou směrnicí osvobozeny „minerální oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva“ (*neoficiální překlad*). Článek 4 odst. 3 směrnice 92/81 zavedl zásadu obdobnou té, kterou předpokládá první věta článku 21 odst. 3 směrnice 2003/96. Taktéž podle směrnice 92/81 je tedy stanovisko dánské vlády a Komise předložené v této věci neudržitelné.

45. Pokud jde o výklad čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96, domnívám se, že toto ustanovení (první věta) se použije pokaždé, pokud produkty vyrobené ve vlastních prostorách podniku, jež jsou v tomto ustanovení uvedeny, spadají do jedné z kategorií uvedených v čl. 2 odst. 1 směrnice, a to bez ohledu na to, zda jsou používány jako pohonné hmoty nebo paliva.

46. Nesdílím názor dánské vlády obsažený v jejím vyjádření v této věci, podle kterého takovýto výklad čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 zbavuje smyslu její čl. 2 odst. 4 písm. b) první odrážku. Jak jsem již uvedl výše, cílem posledně uvedeného ustanovení je ve své podstatě osvobození v něm uvedených produktů od harmonizovaného zdanění uplatňovaného směrnicí, při současném ponechání svobody členským státům pro jejich případné zdanění na základě zvláštních předpisů.

47. Z téhož důvodu neexistuje podle mého názoru žádný rozpor mezi výkladem, který navrhuji, a závěry vyplývajícími z rozsudku Soudního dvora ze dne 5. července 2007, Fendt Italiana¹⁰. Z tohoto rozsudku totiž vyplývá pouze to, že členské státy nemají právo zahrnout do harmonizovaného zdanění předpokládaného směrnicí 2003/96 produkty používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva. To však neznamená, že by tyto produkty přestaly být energetickými produkty ve smyslu této směrnice. Soudní dvůr ostatně používá pojem „energetické produkty“ ve vztahu k této kategorii produktů¹¹.

48. Zůstává nezodpovězená otázka ohledně *ratio legis* čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 vykládaného v souladu s mým návrhem. Pokud je osvobození produktů používaných k výrobě elektřiny bez ohledu na pozdější použití této elektřiny opodstatněné, minimálně z důvodů uvedených v bodech 33 až 35 výše, nemusí se jevit zcela opodstatněná absence zdanění energetických produktů používaných k výrobě jiných energetických produktů, které jsou následně používány jako paliva nebo pohonné hmoty.

6 – COM(97) 30 final.

7 – Viz čl. 13 odst. 1 písm. a) návrhu.

8 – Viz čl. 18 odst. 3 návrhu.

9 – Úř. věst. 1992, L 316, s. 12.

10 – C-145/06 a C-146/06, EU:C:2007:411.

11 – Viz rozsudek ze dne 5. července 2007, Fendt Italiana (C-145/06 a C-146/06, EU:C:2007:411, bod 41).

49. Podle dánské vlády a Komise je účelem ustanovení čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 zabránění dvojímu zdanění energetických produktů: jednou přímo a jednou nepřímo, prostřednictvím zdanění energetických produktů používaných k jejich výrobě. Takovýto účel tohoto ustanovení by svědčil ve prospěch výkladu zastávaného dánskou vládou a Komisí, podle kterého pouze použití energetických produktů k výrobě jiných zdaněných energetických produktů, tedy produktů používaných jako pohonné hmoty nebo paliva, se nepovažuje za zdanitelné plnění.

50. Je však třeba poznamenat, že směrnice 2003/96 neobsahuje obecný zákaz dvojího zdanění energetických produktů. Zásada jednoho zdanění se uplatňuje pouze u elektřiny: je zdaněna ve fázi distribuce a energetické produkty používané k její výrobě jsou od daně osvobozeny (viz body 34 a 35 výše). Pokud však jde o energetické produkty, čl. 21 odst. 3 druhá věta uvedené směrnice obsahuje pouze fakultativní oprávnění členských států, podle kterého „[r]ovněž spotřebu elektřiny a jiných energetických produktů nevyrobených ve vlastních prostorách tohoto podniku [tedy podniku vyrábějícího energetické produkty] [...] mohou členské státy považovat za nezdanitelné plnění“. Stejně tak energetické produkty používané k výrobě jiných energetických produktů, které nejsou vyrobeny ve vlastních prostorách tohoto podniku, mohou podléhat zdanění nezávisle na tom, že zdaněny budou rovněž finální produkty. Je pravda, že Dánsko této možnosti využilo, když osvobodilo od zdanění všechny energetické produkty používané k výrobě jiných energetických produktů, a to bez ohledu na místo jejich výroby¹². Nic to však nemění na tom, že směrnice 2003/96 neobsahuje obecnou zásadu jediného zdanění energetických produktů.

51. Důvodem pro přijetí ustanovení čl. 21 odst. 3 první věty směrnice 2003/96 se jeví spíše obtíže, které by mohlo vyvolat zdanění produktů současně vyráběných a používaných ve stejném výrobním podniku. Znamenalo by to nejen další zátěž pro takový podnik, ale vyžadovalo by to i přísnou kontrolu ze strany daňových orgánů. Tyto potíže nevznikají v případě energetických produktů, které vyrobil jiný výrobce než podnik, v němž jsou následně použity, jelikož daňová povinnost vzniká na straně toho výrobce nebo distributora, který přenáší její tíhu do ceny prodávaných energetických produktů. Proto druhá věta tohoto odstavce ponechává záležitost zdanění těchto situací na uvážení členských států.

52. Jsem si vědom toho, že i při takovém odůvodnění mnou navrhovaný výklad čl. 21 odst. 3 první věty směrnice 2003/96, podle kterého se pojem „energetické produkty“ vztahuje na všechny produkty uvedené v čl. 2 odst. 1 této směrnice, tedy i na produkty používané jiným způsobem než jako pohonné hmoty nebo paliva – vede ke vzniku určité mezery v systému zdanění podle této směrnice. Energetické produkty používané k výrobě produktů, které nejsou zdaněny, by totiž v zásadě měly být zdaněny.

53. Avšak zaprvé, jak uvádí i Komise ve svých vyjádřeních (viz bod 23 výše), v případě kategorií produktů, které jsou jen výjimečně používány jako pohonné hmoty nebo paliva, již čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96 v písm. a), d) a h) zahrnuje nezbytnou výhradu. Produkty spadající do těchto kategorií tak nejsou energetickými produkty ve smyslu směrnice, pokud nejsou používány jako pohonné hmoty nebo paliva. Zbývající kategorie pak zahrnují produkty obvykle používané nebo určené k použití jako pohonné hmoty nebo paliva. Případná mezera ve zdanění se proto bude týkat takových výjimečných situací, jako je situace, která nastala v původním řízení.

54. Zadruhé výklad čl. 2 odst. 4 směrnice 2003/96 jako ustanovení zužujícího rozsah pojmů použitých v jejím čl. 2 odst. 1 a 2, což by způsobilo obtíže popsané v bodech 33 až 35 tohoto stanoviska, by mohl narušit soudržnost systému zdanění upraveného směrnicí v mnohem větší míře než zmíněná mezera ve zdanění, která vyplývá z mnou navrhovaného výkladu.

12 – To podle mého názoru vyplývá z předpisů dánského práva citovaných v bodě 6 tohoto stanoviska.

55. Proto mě nepřesvědčil argument Komise, podle kterého musí být čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 jakožto výjimka z pravidel zdanění energetických produktů vykládán restriktivně. Výjimky by měly být zajisté vykládány restriktivně a v žádném případě extenzivně, nemůže to ale vést k zásadní nesoudržnosti výkladu jiných ustanovení směrnice, jako jsou ustanovení uvedená v bodech 33 až 35 tohoto stanoviska.

56. Konečně zatřetí směrnice 2003/96 obsahuje mnoho vynětí, osvobození a výjimek¹³. V důsledku toho není systém upravený touto směrnicí založen na zásadě obecného zdanění bez výjimek, takže absence zdanění energetických produktů použitých ve vlastních prostorách podniku, který je vyrobil, nemůže podle mého názoru významně narušit logiku tohoto systému.

57. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby na první otázku bylo odpovězeno tak, že čl. 21 odst. 3 první věta směrnice 2003/96 musí být vykládána v tom smyslu, že pojem „energetické produkty“ použitý v tomto ustanovení zahrnuje všechny produkty uvedené v čl. 2 odst. 1 této směrnice, a to bez ohledu na to, zda jsou používány jako pohonné hmoty nebo paliva.

Druhá předběžná otázka

58. Druhá předběžná otázka se týká toho, zda členské státy mohou omezit uplatnění článku 21 odst. 3 směrnice 2003/96 na situace, kdy je energetický produkt používán k výrobě energetických produktů podléhajících zdanění podle této směrnice. Předkládající soud ale nevysvětluje, zda mu jde pouze o omezení na energetické produkty používané jako pohonné hmoty nebo paliva, na které se tedy vynětí stanovené v čl. 2 odst. 4 písm. b) první odrážce této směrnice nevztahuje, nebo o dále jdoucí omezení, například na výrobky, na které se nevztahuje žádné z mnohých osvobození od daně předpokládaných uvedenou směrnicí.

59. Nezávisle na tom je třeba rozlišovat mezi právní povahou ustanovení čl. 21 odst. 3 první věty směrnice 2003/96 a ustanovení čl. 21 odst. 3 druhé věty této směrnice¹⁴.

60. Pokud jde o čl. 21 odst. 3 první větu uvedené směrnice, má toto ustanovení vůči členským státům závaznou povahu. Tyto státy mají povinnost jej provést do vnitrostátního práva a zajistit jeho plnou účinnost. Nemohou tak nijak omezit rozsah jeho působnosti způsobem, který se liší od jeho správného výkladu vyplývajícího mimo jiné z rozsudku Soudního dvora, jenž bude v této věci vydán. Pokud tedy Soudní dvůr rozhodne, v souladu s mým návrhem odpovědi na první předběžnou otázku, že se toto ustanovení vztahuje na všechny energetické produkty ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96, nezávisle na způsobu jejich použití, nebudou členské státy oprávněny omezit jeho uplatnění. Odpověď na druhou předběžnou otázku v rozsahu, v němž se týká čl. 21 odst. 3 první věty této směrnice, tedy bude záporná.

61. Pokud jde o čl. 21 odst. 3 druhou větu směrnice 2003/96, má toto ustanovení fakultativní povahu, a navíc se zdá, že předpokládá několik variant svého uplatnění. Byl bych tak schopen uznat, že členské státy zde disponují mnohem větším prostorem pro uvážení.

62. Věc projednávaná v původním řízení se nicméně týká použití energetických produktů ve vlastních prostorách podniku, který je vyrábí, a tak se uplatní čl. 21 odst. 3 první věta směrnice 2003/96. Otázka ohledně výkladu druhé věty tohoto ustanovení by tak měla hypotetickou povahu. Proto navrhuji omezit odpověď na druhou předběžnou otázku na výklad čl. 21 odst. 3 první věty této směrnice.

13 – Nad rámec osvobození analyzovaných v tomto stanovisku například viz čl. 2 odst. 4 písm. b) druhá a pátá odrážka, články 15 a 17, jakož i výjimky ve prospěch jednotlivých členských států stanovené v článcích 18, 18a a 18b směrnice 2003/96.

14 – Pro připomenutí, čl. 21 odst. 3 druhá věta směrnice 2003/96 stanoví, že „[r]ovněž spotřebu elektřiny a jiných energetických produktů nevyrobených ve vlastních prostorách tohoto podniku [...] mohou členské státy považovat za nezdanitelné plnění“ (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

Závěry

63. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky předložené Østre Landsret (odvolací soud východního regionu, Dánsko), následovně:

- „1) Článek 21 odst. 3 první věta směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, musí být vykládán v tom smyslu, že pojem ‚energetické produkty‘ použitý v tomto ustanovení zahrnuje všechny produkty uvedené v čl. 2 odst. 1 této směrnice, a to bez ohledu na to, zda jsou používány jako pohonné hmoty nebo paliva.
- 2) Členské státy nejsou oprávněny omezit rozsah působnosti tohoto ustanovení s ohledem na druh nebo způsobu použití energetických produktů vyrobených v podniku, na který se toto ustanovení vztahuje.“