



# Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA  
ATHANASIA RANTOSE  
přednesené dne 13. října 2022<sup>1</sup>

**Věc C-571/21**

**RWE Power Aktiengesellschaft**  
**proti**  
**Hauptzollamt Duisburg**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2003/96/ES – Zdanění energetických produktů a elektřiny – Článek 14 – Osvobození od daně pro elektřinu používanou k výrobě elektřiny a k udržení schopnosti vyrábět elektřinu – Povrchové doly“

## I. Úvod

1. Jaký druh spotřeby elektřiny je osvobozen od daně z elektřiny, pokud je tato spotřeba určena k výrobě elektřiny? To je podstatou otázky, kterou má Soudní dvůr vyřešit v projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, která se týká výkladu čl. 14 odst. 1 písm. a) první věty směrnice 2003/96/ES<sup>2</sup>.
2. Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi RWE Power AG a Hauptzollamt Duisburg (Hlavní celní úřad v Duisburgu, Německo, dále jen „Hauptzollamt“) ohledně rozhodnutí tohoto úřadu, kterým odmítl osvobození od daně, pokud jde o elektřinu, kterou společnost RWE Power použila v letech 2003 a 2004 ve svých povrchových dolech a elektrárnách při výrobě elektřiny.
3. Podstatou předběžných otázek podaných Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu, Německo) je, aby Soudní dvůr upřesnil rozsah osvobození od daně z elektřiny podle čl. 14 odst. 1 písm. a) první věty směrnice 2003/96, který mimo jiné stanoví, že „elektřin[a] používan[á] k výrobě elektřiny a [...] k udržení schopnosti vyrábět elektřinu“ bude osvobozena od daně z elektřiny (dále jen „sporné osvobození od daně“). Konkrétně se jedná o to, zda a za jakých podmínek se sporné osvobození od daně může vztahovat v rámci výroby elektřiny z hnědého uhlí z povrchových dolů na použití elektřiny při procesech předcházejících a navazujících na výrobu elektřiny – chápané v technickém slova smyslu jako proces přeměny energetického produktu na elektrickou energii.

<sup>1</sup> – Původní jazyk: francouzština.

<sup>2</sup> – Směrnice Rady ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (Úř. věst. 2003, L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405).

4. V tomto ohledu připomínám, že Soudní dvůr již měl příležitost vyložit jak čl. 14 odst. 1<sup>3</sup>, tak i čl. 21 odst. 3<sup>4</sup> směrnice 2003/96, přičemž posledně uvedené ustanovení uvádí předkládající soud jako rovněž relevantní. Judikatura Soudního dvora týkající se článku 14 odst. 1 směrnice 2003/96 se však týkala „energetických produktů“, které byly nesporně použity k výrobě elektřiny, tedy případů, které se liší od případu projednávané věci, kde jde právě o určení různých procesů, které takovou „výrobu“ představují. Projednávaná věc tedy vyžaduje, aby Soudní dvůr dále objasnil rozsah působnosti uvedeného ustanovení.

## II. Právní rámec

### A. Unijní právo

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

6. Článek 2 uvedené směrnice stanoví v odstavci 1, že pro účely této směrnice se pojmem „energetické produkty“ rozumějí zejména výrobky kódu KN 2702.

7. Článek 14 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice stanoví:

„1. [...] osvobodí členské státy za podmínek, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, od zdanění tyto výrobky:

a) energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny a elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu. Členské státy však mohou z důvodu ochrany životního prostředí podrobit tyto výrobky zdanění, aniž by musely dodržovat minimální úroveň zdanění stanovené v této směrnicí [...].“

8. Článek 21 odst. 3 též směrnice stanoví:

„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. Rovněž spotřebu elektřiny a jiných energetických produktů nevyrobených ve vlastních prostorách tohoto podniku a spotřebu energetických produktů a elektřiny v prostorách podniku vyrábějícího paliva, která mají být použita k výrobě elektřiny, mohou členské státy považovat za nezdanitelné plnění. Jsou-li však energetické produkty spotřebovávány pro účely nesouvisející s výrobou, zejména k pohonu vozidel, považuje se tato spotřeba za zdanitelné plnění.“

<sup>3</sup> – Viz zejména rozsudky ze dne 5. července 2007, Fendt Italiana (C-145/06 a C-146/06, EU:C:2007:411, bod 36), ze dne 17. července 2008, Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, dále jen „rozsudek Flughafen Köln/Bonn“, EU:C:2008:429), ze dne 4. června 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C 5/14, EU:C:2015:354, body 40 až 54), ze dne 13. července 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, dále jen „rozsudek Vakarų Baltijos laivų statykla“, EU:C:2017:537), ze dne 7. března 2018, Cristal Union (C-31/17, dále jen „rozsudek Cristal Union“, EU:C:2018:168), ze dne 27. června 2018, Turbogás (C-90/17, dále jen „rozsudek Turbogás“, EU:C:2018:498), ze dne 16. října 2019, UPM France (C-270/18, dále jen „rozsudek UPM France“, EU:C:2019:862), a ze dne 7. listopadu 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, dále jen „rozsudek Petrotel-Lukoil“, EU:C:2019:933, body 33, 46 a 47).

<sup>4</sup> – Viz rozsudky ze dne 6. června 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395), Petrotel-Lukoil a ze dne 3. prosince 2020, Repsol Petróleo (C-44/19, dále jen „rozsudek Repsol Petróleo“, EU:C:2020:982).

## **B. Německé právo**

9. Daň z elektřiny je zejména upravena Stromsteuergesetz (zákon o dani z elektřiny) ze dne 24. března 1999<sup>5</sup> (dále jen „StromStG“). Od svého přijetí byl tento zákon několikrát novelizován. Vzhledem k tomu, že spor v původním řízení se týká daňových období let 2003 a 2004, jsou pro původní řízení rozhodná ta znění StromStG, která vyplývají ze zákona ze dne 30. prosince 2002 a ze zákona ze dne 29. prosince 2003<sup>6</sup>.

10. Ustanovení § 9 odst. 1 bod 2 StromStG stanoví ve zněních použitelných v původním řízení, že od daně z elektřiny je osvobozena elektřina odebíraná k výrobě elektřiny.

11. Ustanovení § 11 StromStG zmocňuje Bundesministerium der Finanzen (spolkové ministerstvo financí, Německo) aby k provedení zákona formou nařízení přijalo prováděcí ustanovení k daňovým výhodám stanoveným v § 9 tohoto zákona.

12. Relevantní nařízení tohoto ministerstva – a sice Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (prováděcí nařízení k zákonu o dani z elektřiny) ze dne 31. května 2000<sup>7</sup> (dále jen „StromStV“) – stanoví v § 12 odst. 1 bodu 1, že pojem „elektřina odebíraná k výrobě elektřiny“ ve smyslu § 9 odst. 1 bodu 2 StromStG zahrnuje elektřinu technicky spotřebovanou v pomocných a vedlejších zařízeních výroben elektřiny pro výrobu elektřiny, zejména pro účely úpravy vody, dodávky vody pro výrobu páry, větrání, dodávky paliva a čištění spalin.

## **III. Spor v původním řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem**

13. Společnost RWE Power provozovala tři prostorově oddělené povrchové doly v Rýnském hnědouhelném revíru, v nichž těžila hnědé uhlí určené převážně k výrobě elektřiny v jejích elektrárnách a zhruba z 10 % k výrobě briket a hnědouhelného prachu v jejích továrnách<sup>8</sup>.

14. V roce 2004 odebrala společnost RWE Power v povrchových dolech elektřinu, kterou v podstatě využila i) ve vodních čerpadlech ke snižování hladiny podzemní vody, ii) ve velkých strojích, jako jsou kolesová rypadla, která těžila hnědé uhlí a skrývku, a zakladače, které v jiné části povrchového dolu skrývku ukládaly zpět, iii) na osvětlení povrchového dolu a iv) k dopravě surového hnědého uhlí nákladními vlaky poháněnými elektřinou po vlastních tratích a do elektricky poháněných dopravníkových pásů, které dopravovaly jak surové hnědé uhlí, tak i skrývku.

15. Provoz elektráren společnosti RWE Power byl dimenzován na nepřetržitou výrobu elektřiny. K zajištění nepřetržité výroby elektřiny společnost RWE Power provozovala zásobníky hnědého uhlí, z nichž bylo uhlí postupně dodáváno do kotlů v elektrárnách. Hnědé uhlí bylo nejprve v příslušném povrchovém dole uloženo v zásobníku, odtud dopravníkem nebo železnicí dopraveno do zásobníků v elektrárnách, které postačovaly na jednodenní až dvoudenní provoz elektrárny. Ze zásobníků bylo uhlí nakládáno elektricky poháněnými bagry na dopravníkový pás, kterým bylo hnědé uhlí dopraveno do drtičů. Rozdrcené hnědé uhlí bylo poté dopraveno do zásobníku u kotlů.

<sup>5</sup> – BGBl. 1999 I, s. 378, a BGBl. 2000 I, s. 147.

<sup>6</sup> – BGBl. 2002 I, s. 4602, a BGBl. 2003 I, s. 3076.

<sup>7</sup> – BGBl. 2000 I, s. 794.

<sup>8</sup> – V roce 2004 vyrobila společnost RWE Power v elektrárnách přiřazených k uvedeným povrchovým dolům téměř 10 % elektřiny spotřebované v Německu.

16. V roce 2004 nařídil Hauptzollamt u společnosti RWE Power daňovou kontrolu týkající se mimo jiné daně z elektřiny za roky 2003 a 2004. V rámci této kontroly byl v kontrolní zprávě ze dne 20. května 2009 přijat závěr, že úpravu hnědého uhlí bylo třeba kvalifikovat jako „výrobu paliva“, a tedy podléhající dani. Tentýž závěr platil i pro veškeré odběry elektřiny za účelem těžby a přepravy hnědého uhlí, takže zdanitelná byla rovněž elektřina používaná pro provoz bagrů nakládajících uhlí, dopravníkových pásů a mlýnů na uhlí.

17. Dne 8. října 2009 vystavil Hauptzollamt daňový výměr na základě zprávy ze dne 20. května 2009 a v souladu se závěry kontrolorů uložil zejména úhradu daně z elektřiny, kterou považoval za splatnou.

18. Vzhledem k tomu, že stížnost podaná společností RWE Power proti tomuto daňovému výměru byla zamítnuta, obrátila se tato společnost na předkládající soud.

19. Před předkládajícím soudem společnost RWE Power tvrdila, že na základě směrnice 2003/96 se muselo sporné osvobození od daně vztahovat na veškerou elektřinu, která je nezbytná jako vstup do procesu výroby elektřiny. V souladu s touto směrnicí a na základě § 12 odst. 1 bodu 1) StromStV se totiž musí osvobození od daně z elektřiny vztahovat na všechna pomocná a vedlejší zařízení, bez nichž nelze zařízení na výrobu elektřiny provozovat. Odběry elektřiny pro výrobu elektřiny z hnědého uhlí, tedy téměř 90 % používané elektřiny, tak měly být osvobozeny od daně z elektřiny podle § 9 odst. 1 bodu 2) StromStG, neboť byly použity k výrobě elektřiny<sup>9</sup>. Hnědé uhlí by proto mělo být považováno za palivo, takže elektřina použitá k jeho těžbě a dopravě v povrchových dolech by měla být rovněž osvobozena od daně. Společnost RWE Power uvedla, že provoz hnědouhelné elektrárny představuje jednotný proces počínaje těžbou uhlí až po likvidaci vzniklého odpadu. Povrchový důl a hnědouhelná elektrárna tak tvoří hospodářskou a technickou jednotku na výrobu elektřiny, kterou nelze uměle rozdělit na různé samostatné činnosti, neboť sporná spotřeba elektřiny je nezbytná pro zajištění nepřetržité výroby elektřiny.

20. Hauptzollamt má v podstatě za to, že podle čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 je od daně z elektřiny osvobozena elektřina odebíraná pro výrobu elektřiny, je-li spotřebována v pomocných a vedlejších zařízeních výroben elektřiny pro výrobu elektřiny v technickém smyslu. Podle Hauptzollamt je přitom od daně osvobozena pouze elektřina, která *přímo* souvisí s výrobou elektřiny a je nezbytně nutná k výrobě elektřiny, jako například elektřina používaná k zásobování palivem z mlýna na uhlí do hořáku kotle. Naproti tomu, podle tohoto úřadu se toto osvobození od daně nevztahuje na elektřinu, která je používána pouze *nepřímo* v určitých zařízeních na zpracování surového hnědého uhlí drcením, mletím a sušením.

21. Vzhledem k tomu, že předkládající soud vyjádřil pochybnosti o rozsahu osvobození od daně stanoveného v čl. 14 odst. 1 písm. a) první větě směrnice 2003/96, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může být čl. 14 odst. 1 písm. a) první věta směrnice [2003/96] v rozsahu, v němž stanoví, že elektřina používaná k výrobě elektřiny je osvobozena od daně, s přihlédnutím k čl. 21 odst. 3 druhé větě [této směrnice] vykládán v tom smyslu, že toto osvobození zahrnuje rovněž procesy, při nichž jsou energetické produkty získávány v povrchových dolech a upravovány v elektrárnách pro použití v elektrárnách, jako je drcení, odlučování cizorodých částí a zmenšování na velikost potřebnou pro kotel?

<sup>9</sup> – Společnost RWE Power se nedomáhá osvobození od daně pro činnosti, které byly spojeny s výrobou briket a hnědouhelného prachu pro průmyslové zákazníky k použití v jejich továrnách. Společnost RWE Power proto podala daňové přiznání k dani z elektřiny na částku ve výši 31 526 540,15 eura s výhradou.

2) Může být čl. 14 odst. 1 písm. a) první věta směrnice 2003/96 v rozsahu, v němž stanoví, že elektřina používaná k udržení schopnosti vyrábět elektřinu je osvobozena od daně, s přihlédnutím k čl. 21 odst. 3 třetí větě [této směrnice], vykládán v tom smyslu, že od daně musí být osvobozeno rovněž používání elektřiny k provozu zásobníků a přepravních prostředků nezbytných pro nepřetržitý provoz elektráren?“

22. Písemné vyjádření předložily Soudnímu dvoru společnost RWE Power, Hauptzollamt a Evropská komise.

#### IV. Analýza

23. Svými dvěma předběžnými otázkami předkládající soud vyzývá Soudní dvůr k upřesnění rozsahu sporného osvobození od daně, a zejména zda a za jakých podmínek lze v rámci výroby elektřiny z hnědého uhlí z povrchových dolů využít tohoto osvobození od daně k používání elektřiny pro procesy předcházející a navazující na výrobu elektřiny.

24. Konkrétně se první předběžná otázka týká elektřiny používané při činnostech, které probíhají před tím, než je hnědé uhlí uloženo v zásobníku kotle a přeměněno na elektřinu, a to: i) při těžbě hnědého uhlí v povrchových dolech a ii) při jeho zpracování v elektrárnách (drcení, odlučování cizorodých částí a zmenšování na velikost potřebnou pro kotel). Druhá předběžná otázka se týká elektřiny spotřebovávané při činnostech zajišťujících nepřetržitou výrobu elektřiny, a zejména: i) při dopravě hnědého uhlí do elektráren (pomocí elektricky poháněných vlaků a pásových dopravníků) a ii) při skladování.

#### A. Úvodní poznámky

25. Úvodem připomínám, že cílem směrnice 2003/96 je zavedení harmonizovaného systému zdanění energetických produktů a elektřiny, v jehož rámci je minimální zdanění pravidlem, za účelem podpory řádného fungování vnitřního trhu v odvětví energetiky, zejména zabráněním narušení hospodářské soutěže<sup>10</sup>.

26. Za tímto účelem, pokud jde konkrétně o výrobu elektřiny, se unijní normotvůrce rozhodl<sup>11</sup> uložit členským státům zdanění distribuované elektřiny<sup>12</sup>, zatímco energetické produkty používané k její výrobě by měly být od daně osvobozeny, aby se zabránilo dvojímu zdanění elektřiny<sup>13</sup>. V souladu s čl. 4 odst. 1 a článkem 10 směrnice 2003/96 se od 1. ledna 2004, s výhradou stanovené výjimky<sup>14</sup>, minimální úroveň zdanění platné pro elektřinu stanoví na 0,5 eura za MW/h (obchodní účely) a na 1,0 eur za MW/h (neobchodní účely)<sup>15</sup>.

<sup>10</sup> – Viz článek 1 a body 2 až 5 a 24 odůvodnění směrnice 2003/96, jakož i rozsudky *Cristal Union* (bod 29 a citovaná judikatura) a *Repsol Petróleo* (bod 21).

<sup>11</sup> – Viz v této souvislosti strana 5 návrhu směrnice Rady, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů (Úř. věst. 1997, C 139, s. 14, dále jen „návrh Komise“).

<sup>12</sup> – Rozsudek ze dne 16. října 2019, *UPM France* (C-270/18, EU:C:2019:862, bod 39). V této souvislosti připomínám, že Soudní dvůr rozhodl, že pokud subjekt vyrábí elektřinu pro vlastní potřebu, tato elektřina nepodléhá distribuci a nepodléhá proto harmonizovanému režimu zdanění stanovenému směrnicí 2003/96 [viz rozsudky *Turbogás* (body 32 a 38) a *UPM France* (bod 33)].

<sup>13</sup> – Rozsudky *Cristal Union* (bod 30) a *Turbogás* (bod 35).

<sup>14</sup> – V souladu s čl. 2 odst. 4 písm. b) směrnice 2003/96 se tato směrnice nepoužije, pokud je elektřina používaná zejména pro účely chemické redukce a v elektrolytických a metalurgických procesech (třetí odrážka) nebo pokud dosahuje více než 50 % nákladů na výrobek (čtvrtá odrážka).

<sup>15</sup> – Viz minimální úroveň zdanění použitelná na elektřinu uvedenou v příloze I tabulce C směrnice 2003/96. V souladu s čl. 4 odst. 2 této směrnice představuje úroveň zdanění celkovou výši všech nepřímých daní (s výjimkou DPH), která se vypočítává přímo nebo nepřímo z elektřiny v době jejího propuštění pro domácí potřebu.

27. V tomto ohledu stanoví čl. 14 odst. 1 písm. a) první věta směrnice 2003/96 povinnou výjimku ze systému zdanění jednak pro „energetické produkty“ používané k výrobě elektřiny a jednak pro „elektřinu“ používanou k výrobě elektřiny nebo k udržení schopnosti vyrábět elektřinu. Podle druhé věty téhož ustanovení si však členské státy ponechávají možnost zdanit tyto produkty nad minimální úroveň zdanění z důvodu ochrany životního prostředí. V projednávané věci se toto ustanovení nepoužije, protože Spolková republika Německo této možnosti nevyužila<sup>16</sup>.

28. Soudní dvůr měl již dvakrát příležitost vyložit rozsah působnosti ustanovení čl. 14 odst. 1 písm. a) první věty směrnice 2003/96. Zaprvé Soudní dvůr v rozsudku *Cristal Union* rozhodl, že osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení se vztahuje na energetické produkty, jako je zemní plyn, které jsou používány pro výrobu elektřiny, pokud tyto produkty jsou používány pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla<sup>17</sup>. Mimoto v rozsudku *Turbogás* Soudní dvůr vyložil toto ustanovení v tom smyslu, že zemní plyn a nafta používané pro výrobu elektřiny z tepelných zdrojů elektrárnou s kombinovaným cyklem jsou osvobozeny od daně<sup>18</sup>.

29. Věci, v nichž byly vydány tyto dva výše uvedené rozsudky, se však od věci v původním řízení liší tím, že se týkaly uplatnění sporného osvobození od daně na „energetické produkty“, jejichž použití pro výrobu elektřiny nebylo sporné. V projednávané věci však jednak produktem, který může být osvobozen od daně, není „energetický produkt“, nýbrž „elektřina“, a jednak je sporné právě to, zda má být tato elektřina považována za součást procesu výroby elektřiny ve smyslu sporného osvobození od daně.

### **B. K první předběžné otázce**

30. Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 14 odst. 1 písm. a) první věta směrnice 2003/96 vykládána v tom smyslu, že osvobození od daně „elektřiny používané k výrobě elektřiny“ se vztahuje i na množství elektřiny používané v souvislosti s těžbou hnědého uhlí v povrchových dolech a s následným zpracováním a úpravou hnědého uhlí v elektrárnách (a sice drcení, odlučování cizorodých částí a zmenšování na velikost potřebnou pro kotel).

31. Podle *Hauptzollamt* je třeba na tuto první předběžnou otázku odpovědět záporně. V podstatě tvrdí, že striktní výklad výše uvedeného ustanovení, tak jak jej vyžaduje judikatura Soudního dvora, vede k osvobození od daně pouze v případě spotřeby elektřiny úzce související s výrobou elektřiny, což *de facto* vylučuje elektřinu používanou při těžbě a zpracování energetických produktů.

32. Společnost *RWE Power* se naopak domnívá, že na první předběžnou otázku je třeba odpovědět kladně. Podle jejího názoru spadá elektřina používaná jak pro účely těžby hnědého uhlí, tak pro účely jeho dalšího zpracování do působnosti sporného osvobození od daně, neboť všechny tyto činnosti jsou nezbytné a tvoří součást procesu výroby elektřiny.

33. Komise v zásadě souhlasí s analýzou *Hauptzollamt*, pokud jde o elektřinu používanou k těžbě hnědého uhlí, ale domnívá se, že by se sporné osvobození od daně mohlo nicméně vztahovat na zpracování hnědého uhlí, pokud jsou tyto činnosti nezbytné pro využití kotlů elektráren.

<sup>16</sup> – Viz v této souvislosti rozsudek *Flughafen Köln/Bonn* (body 22 až 25).

<sup>17</sup> – Rozsudek *Cristal Union* (body 38 a 46).

<sup>18</sup> – Rozsudek *Turbogás* (body 12 a 42).

34. Z následujících důvodů souhlasím s tímto posledně uvedeným stanoviskem.

35. Připomínám, že podle ustálené judikatury musí být ustanovení týkající se osvobození od daně stanovená směrnicí 2003/96 předmětem autonomního výkladu založeného na jejich znění, jakož i na systematické této směrnice a jí sledovaných cílech<sup>19</sup>. S přihlédnutím k tomuto předběžnému a autonomnímu výkladu bude posouzena otázka, zda se musí sporné osvobození od daně vztahovat na těžbu hnědého uhlí v povrchových dolech a jeho následné zpracování v elektrárnách.

36. Zaprvé, pokud jde o znění čl. 14 odst. 1 písm. a) první věty směrnice 2003/96, z jeho znění vyplývá, že členské státy jsou povinny osvobodit od daně z elektřiny podle této směrnice mimo jiné „energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny“ (první případ) a „elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu“ (druhý případ).

37. V tomto ohledu je třeba konstatovat, pokud jde o první případ, který se týká procesu *výroby elektřiny*, že směrnice 2003/96 dostatečně přesně vymezuje „energetické produkty“, na které se vztahuje osvobození, tím, že v čl. 2 odst. 1 této směrnice stanoví taxativním výčtem tyto produkty za pomoci odkazu na kódy kombinované nomenklatury<sup>20</sup>. Směrnice však neposkytuje žádné upřesnění ohledně pojmu „používání k výrobě elektřiny“, neboť tento pojem není vymezen ve směrnici ani odkazem na vnitrostátní právo členských států<sup>21</sup>. Pokud jde o druhý případ, tedy elektřinu *používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu*<sup>22</sup>, tento pojem není rovněž ve směrnici 2003/96 blíže vymezen.

38. Vzhledem k tomu, že tato směrnice neobsahuje definici pojmu „používání k výrobě elektřiny“<sup>23</sup>, musí být význam a dosah tohoto výrazu určeny v souladu s jeho obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém je použit, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž je součástí<sup>24</sup>.

39. V tomto ohledu především konstatuji, že z tohoto znění jasně vyplývá, že elektřinou osvobozenou od daně je třeba rozumět elektřinu odebranou *za účelem* výroby elektřiny. Z toho vyplývá, že sporné osvobození od daně by se nemělo vztahovat na elektřinu spotřebovanou pouze v souvislosti s výrobou elektřiny, aniž přímo přispívá k procesu této výroby nebo jej umožňuje<sup>25</sup>. Taková spotřeba elektřiny může zahrnovat například spotřebu v administrativních budovách elektrárny.

<sup>19</sup> – Rozsudek *Cristal Union* (bod 21 a citovaná judikatura). Jakýkoli odlišný výklad na vnitrostátní úrovni, pokud jde o povinnosti týkající se osvobození od daně, které jsou stanoveny ve směrnici 2003/96, by narušil cíl harmonizace unijní právní úpravy a právní jistotu a existovalo by riziko, že by zavedl rozdílné zacházení mezi dotčenými hospodářskými subjekty [viz rozsudek ze dne 21. prosince 2011, *Haltergemeinschaft* (C 250/10, nezveřejněný, EU:C:2011:862, body 18 a 19)].

<sup>20</sup> – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. června 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:354, body 46 a 47). Soudní dvůr kromě toho rozhodl, že v této souvislosti je povinnost osvobození od daně dostatečně přesná a nepodmíněná, jednotlivci tedy poskytují právo odvolávat se na ni před vnitrostátním soudem za účelem obrany proti vnitrostátní právní úpravě, která je s ní neslučitelná [rozsudek *Flughafen Köln/Bonn* (bod 33)].

<sup>21</sup> – Takový odkaz je přesto učiněn, pokud jde o pojem kombinované výroby tepla a elektrické energie „šetrné k životnímu prostředí“ uvedený v čl. 15 odst. 1 písm. d) směrnice 2003/96.

<sup>22</sup> – Kurzivou označil autor stanoviska.

<sup>23</sup> – Připomínám rovněž, že směrnice 2003/96 neupravuje otázku, jakým způsobem musí být předložen důkaz o používání energetických produktů nebo elektřiny pro účely případu, kdy vzniká nárok na osvobození od daně. Naopak, jak vyplývá z jejího čl. 14 odst. 1, tato směrnice ponechává na členských státech, aby stanovily podmínky osvobození uvedených v tomto ustanovení s cílem zajistit správné a jasné uplatňování těchto osvobození a zabránit podvodům, únikům nebo zneužití [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. června 2016, *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, bod 57)].

<sup>24</sup> – Viz rozsudek ze dne 12. června 2018, *Louboutin a Christian Louboutin* (C-163/16, EU:C:2018:423, bod 20 a citovaná judikatura).

<sup>25</sup> – Viz obdobně rozsudek *Vakarų Baltijos laivų statykla* (body 29 a 30), pokud jde o použití osvobození od daně stanoveného v čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 na plavby, které neslouží *přímo* k poskytování služby za úplaty.

40. Dále je třeba poznamenat, že rozlišení mezi oběma případy sporného osvobození od daně – tedy elektřiny používané „k výrobě elektřiny“ na jedné straně a „k udržení schopnosti vyrábět elektřinu“ na straně druhé – naznačuje, že činnosti spadající do *výroby* nelze považovat za činnosti související s *udržením schopnosti* této výroby<sup>26</sup>.

41. Konečně, jelikož znění čl. 14 odst. 1 písm. a) první věty směrnice 2003/96 nespécifikuje jednotlivé druhy spotřeby elektřiny, na které se může vztahovat sporné osvobození od daně, domnívám se, že pojem „používání k výrobě elektřiny“ je třeba posuzovat s ohledem na jeho specifika. Takový přístup je podle mého názoru rovněž rozumný, neboť obecná povaha pojmu „výroba elektřiny“ umožňuje rozlišit použití osvobození od daně podle způsobu výroby elektřiny<sup>27</sup>. Z tohoto hlediska Soudní dvůr uznal, že znění tohoto ustanovení v žádném případě nevyklučuje z působnosti tohoto sporného osvobození od daně energetické produkty použité kogeneračním zařízením pro účely kombinované výroby tepla a elektřiny<sup>28</sup>.

42. Znění sporného osvobození od daně tedy neumožňuje s jistotou určit, zda elektřina určená k použití v procesech předcházejících výrobě elektřiny, a zejména těžba hnědého uhlí a jeho následné zpracování v elektrárnách, musí být osvobozena jako součást procesu „výroby elektřiny“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) první věty směrnice 2003/96.

43. Z druhého, pokud jde o systematiku směrnice 2003/96, je třeba připomenout, že jelikož zdanění energetických produktů a elektřiny je pravidlem, tato směrnice zajisté nemá zavádět obecná osvobození od daně. Vzhledem k tomu, že čl. 14 odst. 1 směrnice 2003/96 vyjmenovává povinná osvobození od daně uložená členskými státy v rámci zdanění energetických produktů a elektřiny taxativně, nelze tedy tato ustanovení vykládat extenzivně, neboť tím by bylo harmonizované zdanění zbaveno jakéhokoli užitečného účinku<sup>29</sup>.

44. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že ze systematiky směrnice 2003/96 vyplývá, že s výjimkou těchto dvou zvláštních případů, a sice případů stanovených v druhé větě čl. 14 odst. 1 písm. a) a v čl. 21 odst. 5 třetím pododstavci této směrnice, je povinnost členských států osvobodit energetické produkty použité k výrobě elektřiny od daně, stanovená v první větě článku 14 odst. 1 písm. a) této směrnice, bezpodmínečná<sup>30</sup>. Z toho vyplývá, že použití tohoto osvobození od daně nemůže být ovlivněno fakultativními ustanoveními téže směrnice, jako je čl. 21 odst. 3 druhá věta.

45. Tudíž vzhledem k tomu, že musí být sporné osvobození od daně vykládáno restriktivně, pokud je elektřina spotřebovávána k výrobě elektřiny nebo k udržení schopnosti této výroby, je toto osvobození bezpodmínečné a musí být uplatněno.

46. Zatřetí, pokud jde o cíle sledované směrnicí 2003/96, je třeba nejprve připomenout, že stanovením harmonizovaného systému zdanění energetických produktů a elektřiny tato směrnice sleduje dvojí cíl: jednak podporu řádného fungování vnitřního trhu v odvětví energetiky, zejména zabráněním narušení hospodářské soutěže<sup>31</sup>, a jednak podporu cílů politiky životního prostředí<sup>32</sup>.

<sup>26</sup> – Viz analýza v bodě 66 tohoto stanoviska.

<sup>27</sup> – Například lze podle mého názoru obtížně zpochybnit, že jednotlivé procesy výroby elektřiny ve větrné elektrárně se liší od procesů výroby elektřiny v jaderné elektrárně nebo, jako v tomto případě, v elektrárně na hnědém uhlí.

<sup>28</sup> – Rozsudek *Cristal Union* (bod 23).

<sup>29</sup> – Rozsudek *Cristal Union* (body 24 a 25 a citovaná judikatura).

<sup>30</sup> – Viz rozsudky *Cristal Union* (body 27 a 28) a *UPM France* (bod 53).

<sup>31</sup> – Rozsudky *Cristal Union* (bod 29 a citovaná judikatura) a *Turbogás* (bod 34).

<sup>32</sup> – Viz rozsudek ze dne 6. června 2018, *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395, bod 28 a citovaná judikatura). Viz rovněž bod 6 odůvodnění směrnice 2003/96.



47. Zaprvé, pokud jde o první cíl, a zejména cíl zabránit narušením hospodářské soutěže, uvádím, že pokud by energie používaná k výrobě elektřiny v elektrárně nebyla osvobozena od daně, na základě sporného osvobození od daně, vyplývalo by z toho riziko dvojího zdanění, protože takto vyrobená elektřina by podle článku 1 této směrnice opět podléhala zdanění<sup>33</sup>. Tento cíl s sebou tedy nese, že provádění sporného osvobození od daně může vést k nerovnému zacházení mezi jednotlivými subjekty vyrábějícími elektřinu<sup>34</sup>. Případné rozšíření působnosti osvobození od daně z elektřiny pro určitý druh výroby elektřiny by mohlo znevýhodnit výrobce elektřiny z jiných druhů energetických produktů, kteří by byli vystaveni případnému dvojímu zdanění. Podobně existuje riziko diskriminace na základě dvojího zdanění mezi výrobcí energie ze stejného energetického produktu, pokud vstupy nezbytné pro výrobu, které vyžadují zpracování zahrnující spotřebu elektřiny, jsou dováženy pouze částí těchto výrobců.

48. Zadruhé, pokud jde o cíl ochrany životního prostředí, je nesporné, že výroba elektřiny z hnědého uhlí s sebou nese řadu povinností vyplývajících z předpisů v oblasti životního prostředí, jejichž cílem je co nejčistší využívání energetických produktů. Nelze proto vyloučit, že by sporné osvobození od daně mohlo mít vliv na plnění těchto povinností, pokud zahrnují zpracování energetického produktu pomocí elektřiny proto, aby byla umožněna zelenější výroba energie.

49. Ve světle těchto obecných úvah je třeba posoudit sporné spotřeby.

50. Zaprvé, pokud jde o elektřinu spotřebovanou při těžbě hnědého uhlí v povrchovém dole, domnívám se především, že ačkoli je tato činnost jistě prováděna s (konečným) cílem vyrábět elektřinu, nelze ji ani s ohledem na výraz „výroba elektřiny“ v běžném jazyce považovat za součást výroby elektřiny ve smyslu sporného osvobození od daně. Elektřina používaná při těžbě je totiž určena k výrobě surového hnědého uhlí, které podle čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96 představuje „energetický produkt“<sup>35</sup>. Sporné osvobození od daně se vztahuje pouze na výrobu elektřiny a ne na „výrobu energetických produktů“<sup>36</sup>. Kromě toho pokud by chtěl unijní normotvůrce tento druh spotřeby osvobodit na základě sporného osvobození od daně, vyjádřil by to explicitněji, například odkazem na „elektřinu používanou pro výrobu energetického produktu“, jak to v podstatě učinil v rámci nepovinného osvobození od daně v čl. 21 odst. 3 druhé větě této směrnice. Tento výklad je rovněž v souladu s restriktivním výkladem, který je třeba použít pro působnost sporného osvobození od daně. Dále s ohledem na cíl nenarušovat hospodářskou soutěž by bylo vhodnější rozlišovat mezi procesem těžby energetického produktu a výrobou elektřiny. V opačném případě by mohlo dojít k nerovnému zacházení mezi podniky, které provozují elektrárny a těží hnědé uhlí pro výrobu elektřiny, a podniky, které získávají surové hnědé uhlí pro výrobu elektřiny od třetích osob, a to z důvodu rozdílného daňového zatížení<sup>37</sup>.

51. Na základě těchto úvah by výroba surového hnědého uhlí měla končit ve fázi jeho uložení do zásobníku povrchového dolu. Proto by se na spotřebu elektřiny před touto fází související s provozem hydraulických čerpadel pro snižování hladiny podzemní vody, s provozem těžkých

<sup>33</sup> – V tomto smyslu viz rozsudek *Cristal Union* (body 31 a 33 a citovaná judikatura).

<sup>34</sup> – V tomto smyslu viz rozsudek *Turbogás* (body 35 a 42).

<sup>35</sup> – Viz čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96, který odkazuje na kód NACE, 2702, který odpovídá zejména „hnědému uhlí, těž aglomerovanému, kromě gagátu (černého jantaru)“, a Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře Evropské unie (Úř. věst. 2015, C 76, s. 1) k položce 2702.

<sup>36</sup> – Výraz „výroba“ může rovněž zahrnovat případně „těžbu“ (v tomto smyslu viz čl. 21 odst. 2 směrnice 2003/96). Ve stejném smyslu viz bod 25 odůvodnění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/25/EU ze dne 26. února 2014 o zadávání zakázek subjekty působícími v odvětví vodního hospodářství, energetiky, dopravy a poštovních služeb a o zrušení směrnice 2004/17/ES (Úř. věst. 2014, L 94, s. 243).

<sup>37</sup> – V tomto smyslu viz rozsudek *Turbogás* (bod 42).

strojů, jako jsou lžícová rypadla, která vykopávají hnědé uhlí a skrývku, a strojů, které zasypávají další část povrchového dolu, jakož i s osvětlením povrchového dolu, nemělo vztahovat sporné osvobození od daně.

52. Tento závěr nelze podle mého názoru vyvrátit s ohledem na skutkové okolnosti, které společnost RWE Power uvedla, aby prokázala neoddělitelnost mezi elektrárnami spalujícími hnědé uhlí a povrchovými doly. I když je pravděpodobné, že elektrárna spalující hnědé uhlí může být provozována pouze tam, kde je hnědé uhlí připraveno k využití jako zdroj energie, protože hnědé uhlí se nedodává na velké vzdálenosti a hnědé uhlí potřebné ke spalování nelze koupit na trhu<sup>38</sup>, nestačí to k tomu, aby byla těžba hnědého uhlí považována za neoddělitelnou součást procesu přeměny hnědého uhlí na elektřinu. Ačkoli by taková tvrzení mohla svědčit pro rozšíření sporného osvobození od daně konkrétně na trh s výrobou energie z hnědého uhlí, nenachází oporu ve znění směrnice 2003/96, které je obecnější povahy a nezohledňuje specifika trhu s energií z hnědého uhlí.

53. Pokud jde dále o elektřinu spotřebovanou při dalším zpracování hnědého uhlí v elektrárnách, domnívám se, že pokud je hnědé uhlí v surovém stavu kvalifikováno jako „energetický produkt“, elektřina spotřebovaná při jakékoli činnosti probíhající v týchž prostorách nebo alespoň v pomocných a vedlejších zařízeních, které jsou zaměřeny na další zpracování a úpravu hnědého uhlí v elektrárnách, by měla být osvobozena od daně z elektřiny, jelikož tyto úpravy již nepřispívají k výrobě „energetického produktu“, ale přímo k výrobě elektřiny<sup>39</sup>.

54. Je však na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda jsou tyto procesy skutečně nezbytné a nutné v závislosti na druhu hnědouhelné elektrárny<sup>40</sup>. V tomto ohledu společnost RWE Power provozovala tři druhy elektráren, které spalovaly různé druhy hnědého uhlí, a to „roštové kotle“, „fluidní kotle“ a „práškové pece na hnědé uhlí“. Zdá se být nesporné, že s výjimkou prvního druhu (roštové kotle), který je obsoletní, je tato následná úprava hnědého uhlí nezbytná pro splnění povinností vyplývajících z průmyslových a environmentálních předpisů, a to jak pro fluidní kotle, tak pro práškové pece na hnědé uhlí. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda výše uvedené úpravy skutečně odpovídají požadavkům stanoveným předpisy a dotčeným kotlům. V tomto ohledu případné obtíže praktického rázu spojené s potřebou určit podíl elektřiny, která se používá pro úpravu hnědého uhlí, ve vztahu k podílu elektřiny, která se používá k jiným účelům, nemohou za žádných okolností zbavit členské státy povinnosti bezpodmínečně osvobodit od daně energií používanou k výrobě elektřiny, ve smyslu sporného osvobození od daně<sup>41</sup>.

55. Z výše uvedeného vyplývá, že sporné osvobození od daně se může vztahovat na takové procesy, jako je drcení, odlučování cizorodých částí a mletí, pokud jsou tyto činnosti nezbytné a zaměřené pouze na použití hnědého uhlí v konkrétních kotlích elektrárny za účelem výroby elektřiny.

56. Konečně, jen pro úplnost mám za to, že tento výklad nelze zpochybnit ustanoveními čl. 21 odst. 3 druhé věty směrnice 2003/96, v jejichž světle předkládající soud žádá Soudní dvůr o výklad sporného osvobození od daně.

<sup>38</sup> – Tato neoddělitelná souvislost mezi těžbou a výrobou elektřiny vyplývá z neexistence německého nebo mezinárodního trhu s dodávkami hnědého uhlí.

<sup>39</sup> – V tomto smyslu viz rozsudek Petrotel-Lukoil (bod 34).

<sup>40</sup> – Viz obdobně rozsudek Vakarų Baltijos laivų statykla (body 35 a 36).

<sup>41</sup> – Viz obdobně rozsudek Cristal Union (bod 45).

57. Připomínám, že podle čl. 21 odst. 3 první věty směrnice 2003/96 se spotřeba energetických produktů ve vlastních prostorách podniku, který vyrábí energetické produkty, nepovažuje za zdanitelné plnění pro účely daně z energetických produktů, jsou-li spotřebovávány energetické produkty vyrobené ve vlastních prostorách podniku. Druhá věta téhož odstavce, na kterou odkazuje specificky předkládající soud, zejména stanoví, že rovněž spotřebu elektřiny a jiných energetických produktů nevyrobených ve vlastních prostorách tohoto podniku a spotřebu energetických produktů a elektřiny v prostorách podniku vyrábějícího paliva, která mají být použita k výrobě elektřiny, *mohou* členské státy považovat za nezdanitelné plnění.

58. Zaprvé je třeba nejprve připomenout, že výše uvedené ustanovení dává členským státům možnost. Jedná se tedy o nepovinnou výjimku z daňové povinnosti, kterou německý zákonodárce nevyužil. Nepovinný režim tedy nemůže být určujícím faktorem při vymezení rozsahu takových povinných osvobození od daně, jako je sporné osvobození od daně. Vzhledem k tomu, že toto osvobození ukládá členským státům bezpodmínečnou povinnost osvobodit energetické produkty používané k výrobě elektřiny od daně, musí mít takový nepovinný režim, jako je režim stanovený v čl. 21 odst. 3 druhé větě směrnice 2003/96, pouze zbytkovou povahu<sup>42</sup>.

59. Zadruhé za předpokladu, že jednotlivé činnosti společnosti RWE Power probíhají „ve vlastních prostorách podniku“ ve smyslu článku 21 směrnice 2003/96, což musí ověřit vnitrostátní soud, se domnívám, že odběr elektřiny povrchového dolu za účelem těžby hnědého uhlí může spadat do rozsahu působnosti čl. 21 odst. 3 první části druhé věty této směrnice. Členské státy tak mohou „spotřebu elektřiny a jiných energetických produktů nevyrobených ve vlastních prostorách tohoto podniku“ považovat za nezdanitelné plnění. Tento výklad je v souladu s přístupem zastávaným ve vztahu k těžbě hnědého uhlí, neboť nepovinné osvobození od daně stanovené v čl. 21 odst. 3 druhé větě směrnice 2003/96 by nemělo žádný význam ani smysl, pokud by totéž osvobození od daně bylo povinné již podle čl. 14 odst. 1 písm. a) první věty této směrnice.

60. Na první předběžnou otázku tedy navrhuji odpovědět tak, že sporné osvobození od daně, které se týká „elektřiny používané k výrobě elektřiny“, musí být vykládáno v tom smyslu, že se toto osvobození od daně vztahuje pouze na elektřinu, která je používána při činnostech, které jsou nezbytné pro proces výroby elektřiny a přímo k němu přispívají, a vylučuje tedy činnost těžby energetických produktů, ale zahrnuje činnosti, které jsou prováděny ve stejném závodě nebo alespoň v k němu připojených či pomocných zařízeních, jež jsou zaměřeny pouze na zpracování a další úpravu energetického produktu za účelem zásobování elektráren.

### ***C. K druhé předběžné otázce***

61. Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 14 odst. 1 písm. a) první věta směrnice 2003/96 může být s ohledem na čl. 21 odst. 3 třetí větu vykládán v tom smyslu, že osvobození „elektřiny používané k udržení schopnosti vyrábět elektřinu“ od daně zahrnuje rovněž elektřinu určenou k provozu skladovacích zařízení a dopravních prostředků nezbytných pro nepřetržitý provoz jejích elektráren.

62. Podle Hauptzollamt je třeba i na tuto druhou předběžnou otázku odpovědět záporně, neboť použití elektřiny určené pro provoz skladovacích zařízení a dopravních prostředků nemůže být od daně osvobozeno, jelikož osvobození od daně „k udržení schopnosti vyrábět elektřinu“ je

<sup>42</sup> – Obdobně viz rozsudek *Cristal Union* (body 41 až 43).

pouze rozšířením osvobození od daně pro „elektřinu používanou k výrobě elektřiny“ a jako takové se může týkat pouze procesů, u nichž je použití elektřiny rovněž osvobozeno od daně na základě jejího použití k výrobě elektřiny.

63. Společnost RWE Power se naproti tomu domnívá, že odpověď na tuto otázku by měla být kladná, zejména proto, že odkaz na „udržení schopnosti vyrábět elektřinu“ naznačuje, že elektřina osvobozená od daně překračuje rámec procesu přeměny energie a zahrnuje elektřinu použitou před tímto procesem nebo po něm.

64. Komise má za to, že služby skladování a přepravy hnědého uhlí nejsou součástí procesu výroby elektřiny v užším slova smyslu, a proto by měly být ze sporného osvobození od daně vyloučeny.

65. Z následujících důvodů zastávám diferencovaný přístup, podle něhož je možné připustit, že na elektřinu pro přepravu hnědého uhlí do elektráren a na jeho skladování v elektrárnách se může vztahovat sporné osvobození od daně, pokud se prokáže, že tyto činnosti přímo souvisejí s udržením schopnosti dané elektrárny vyrábět elektřinu a jsou pro toto udržení nezbytné.

66. Především uvádím, že rozlišení mezi oběma případy sporného osvobození od daně – a sice elektřinou používanou „k výrobě elektřiny“ na jedné straně a elektřinou používanou „k udržení schopnosti vyrábět elektřinu“ na straně druhé – naznačuje, že činnosti spojené s *udržením schopnosti* se neshodují s činnostmi, které spadají pod *výrobu*. To znamená, že na rozdíl od toho, co v podstatě tvrdí Hauptzollamt, nemusí elektřina osvobozená od daně na základě druhého případu (nutně) vstupovat do procesu přeměny energie, takže od daně může být osvobozena i elektřina, která je použita před přeměnou energie nebo po ní, pokud slouží k udržení schopnosti vyrábět elektřinu.

67. Tento výklad je dále potvrzen genezí směrnice 2003/96. Ve svém původním návrhu totiž Komise pouze stanovila osvobození od daně pro „energetické produkty používané k výrobě elektřiny a tepla vznikajícího při této výrobě“<sup>43</sup>, což v podstatě odpovídá prvnímu případu sporného osvobození od daně. Druhý případ tohoto osvobození od daně nicméně doplnila Rada do znění směrnice až v pozdější fázi přijímání. Aby toto doplnění mělo smysl a nebylo považováno za pleonasmus, je třeba z něj vyvodit, že autoři uvedené směrnice chtěli nutně vytvořit nový důvod pro osvobození od daně, který by přesahoval hranice důvodu osvobození uvedeného v návrhu Komise.

68. Kromě toho je třeba znovu zdůraznit, že stejně jako v prvním případě musí být rovněž osvobození od daně stanovené v druhém případě vykládáno restriktivně. V tomto smyslu je třeba připustit použití tohoto osvobození od daně pouze tehdy, pokud se skutečně prokáže, že existuje přímá vazba mezi pokračováním výroby a spotřebovanou elektřinou.

69. V projednávané věci z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že provoz elektráren společnosti RWE Power byl založen na nepřetržité výrobě elektřiny. Je totiž nesporné, že společnost RWE Power za účelem zajištění nepřetržité výroby elektřiny zajistila skladovací zařízení tří různých velikostí a funkcí, z nichž bylo hnědé uhlí postupně dodáváno do kotlů v elektrárnách. Konkrétně se hnědé uhlí nejprve skladovalo v každém z povrchových dolů na zásobách s kapacitou odpovídající šesti dnům provozu elektrárny a poté se přepravovalo do skladů elektráren, které měly kapacitu odpovídající jednomu až dvěma dnům provozu elektrárny. Na

<sup>43</sup> – Viz čl. 13 odst. 1 písm. b) návrhu Komise (Úř. věst. 1997, C 139, s. 14).

základě tohoto popisu skutkového stavu, k němuž je příslušný pouze předkládající soud, se zdá, že skladování i přeprava měly zaručit nepřetržitou výrobu elektřiny a udržení této schopnosti. Přitom se domnívám, že by se sporné osvobození od daně mělo na tyto činnosti vztahovat, neboť jinak by výraz „elektřina používaná k udržení schopnosti vyrábět elektřinu“ pozbyl smyslu.

70. Tento závěr podle mého názoru nemohou vyvrátit ustanovení čl. 21 odst. 3 třetí věty směrnice 2003/96, která stanoví, že jsou-li však energetické produkty spotřebovávány pro účely nesouvisející s výrobou, zejména k pohonu vozidel, považuje se tato spotřeba za zdanitelné plnění. Především se totiž toto ustanovení týká „spotřeby energetických produktů“ pro účely, které nesouvisejí s výrobou energetických produktů, jako je například jízda zaměstnanců na pracoviště v areálu společnosti RWE Power. V projednávané věci se však veškerá předmětná spotřeba týká spotřeby elektrické energie a s výjimkou spotřeby spojené s těžbou hnědého uhlí se nepoužívá k výrobě energetických produktů, ale elektrické energie. V každém případě z jejího umístění ve struktuře směrnice 2003/96 je zřejmé, že třetí věta uvedeného ustanovení má pouze omezit osvobození od daně uvedená v první a druhé větě téhož ustanovení<sup>44</sup>.

71. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji odpovědět na druhou předběžnou otázku tak, že sporné osvobození od daně, které se týká „elektřiny používané k udržení schopnosti vyrábět elektřinu“, musí být vykládáno v tom smyslu, že se vztahuje pouze na elektřinu, která je používána při činnostech, jež jsou nezbytné a přímo přispívají k udržení schopnosti vyrábět elektřinu, což může zahrnovat činnosti, při nichž jsou energetické produkty skladovány nebo přepravovány do elektráren.

## V. Závěry

72. S přihlédnutím k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu, Německo) následovně:

„1) Článek 14 odst. 1 písm. a) 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, který se týká ‚elektřiny používané k výrobě elektřiny‘,

musí být vykládán v tom smyslu, že

se toto osvobození od daně vztahuje pouze na elektřinu, která je používána při činnostech, které jsou nezbytné pro proces výroby elektřiny a přímo k němu přispívají, a vylučuje tedy činnost těžby energetických produktů, ale zahrnuje činnosti, které jsou prováděny ve stejném závodě nebo alespoň v k němu připojených či pomocných zařízeních, jež jsou zaměřeny pouze na zpracování a další úpravu energetického produktu za účelem zásobování elektráren.

2) Článek 14 odst. 1 písm. a) první věta směrnice 2003/96, který se týká ‚elektřiny používané k udržení schopnosti vyrábět elektřinu‘,

musí být vykládán v tom smyslu, že

se toto osvobození od daně vztahuje pouze na elektřinu, která je používána při činnostech, jež jsou nezbytné a přímo přispívají k udržení schopnosti vyrábět elektřinu, což může zahrnovat činnosti, při nichž jsou energetické produkty skladovány nebo přepravovány do elektráren.“

<sup>44</sup> – V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve věci Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:422, bod 27).