



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
prednesené 22. mája 2014¹

Vec C-426/12

X

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* (Holandsko)]

„Smernica 2003/96/ES — Právny rámec Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny — Energetické výrobky s dvojitým používaním“

1. Smernica Rady 2003/96/ES² zaviedla režim minimálnych zosúladených úrovní zdaňovania všetkých energetických výrobkov a elektriny.³ Určité energetické výrobky vrátane tých, ktoré majú v súlade s ich zatriedením dvojité používanie, sú výslovne vyňaté z pôsobnosti smernice. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* [odvolací súd v 's-Hertogenbosch (Holandsko)] požiadal Súdny dvor o usmernenie k významu pojmu „dvojité používanie“ v zmysle uvedenej smernice. Vnútroštátny súd sa ďalej pýta, či sú vnútroštátni zákonodarcovia viazaní tým, čo sa podľa práva Únie rozumie pod pojmom „dvojité používanie“ pre prípad prijatia vnútroštátnych predpisov, na základe ktorých sa takéto energetické výrobky zdaňujú.

Právna úprava

Smernica 2003/96

2. Relevantné sú nasledujúce odôvodnenia smernice 2003/96:

- „(2) neexistencia ustanovení spoločenstva, ktoré by ukladali minimálne sadzby zdanenia na elektrinu a energetické výrobky iné, ako sú minerálne oleje, môže negatívne ovplyvniť náležité fungovanie vnútorného trhu;
- (3) náležité fungovanie vnútorného trhu a dosiahnutie cieľov ostatných politík spoločenstva si vyžaduje stanovenie minimálnych úrovní zdaňovania na úrovni spoločenstva pre väčšinu energetických výrobkov, vrátane elektriny, zemného plynu a uhlia;
- (4) značné rozdiely vo vnútroštátnych úrovniach energetickej dane uplatňovanej členskými štátmi by sa mohli ukázať ako škodlivé pre náležité fungovanie vnútorného trhu;
- (5) stanovenie primeraných minimálnych úrovní zdaňovania môže umožniť zníženie rozdielov vo vnútroštátnych úrovniach zdaňovania;

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Smernica Rady z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny (Ú. v. EÚ L 283, s. 51; Mím. vyd. 09/001, s. 405) (ďalej len „smernica“).

3 — Smernica nestanovuje, či je elektrina energetickým výrobkom. Z článku 2 ods. 2 však vyplýva, že elektrina spadá do pôsobnosti smernice.

- (6) v súlade s článkom 6 zmluvy požiadavky ochrany životného prostredia sa musia integrovať do vymedzenia a vykonávania ostatných politík spoločenstva;
- (7) spoločenstvo ako zmluvná strana Rámcového dohovoru Organizácie Spojených národov o klimatickej zmene ratifikovalo Kjótsky protokol; zdaňovanie energetických výrobkov, prípadne elektriny, je jedným z nástrojov, ktoré sú k dispozícii na dosahovanie cieľov Kjótskeho protokolu;

...

- (22) energetické výrobky by mali v prípade používania ako vykurovacie palivo alebo motorové palivo primárne podliehať právnemu rámcu spoločenstva; v uvedenom rozsahu je v povahe a logike daňovej sústavy vylučovať z oblasti pôsobnosti právneho rámca dvojité používanie a nepalivové používanie energetických výrobkov, rovnako ako mineralogických postupov; k elektrine používanej podobnými spôsobmi by sa malo pristupovať na rovnakom základe;

3. Podľa článku 1 smernice sa vyžaduje, aby členské štáty zdaňovali energetické výrobky a elektrinu v súlade s jej ustanoveniami.

4. Článok 2 ods. 1 písm. b) smernice v spojení s článkom 2 ods. 5 stanovuje, že na účely tejto smernice sa termín „energetické výrobky“ uplatňuje najmä na výrobky, „na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704 až 2715“.⁴ Uhlie je možné zatriediť pod číselné znaky KN 2701, 2702 alebo 2704.

5. Určité druhy používania energetických výrobkov nespádajú do pôsobnosti smernice.⁵ Tieto prípady sú vymenované v článku 2 ods. 4 písm. b), ktorý stanovuje:

„Táto smernica sa neuplatňuje na:

...

tieto druhy používania energetických výrobkov a elektriny:

- energetické výrobky používané na účely iné ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá,
- dvojité používanie energetických výrobkov

Energetický výrobok má dvojité používanie, keď sa používa ako vykurovacie palivo a na účely iné, ako motorové palivo alebo vykurovacie palivo. Používanie energetických výrobkov na chemickú redukciu, pri elektrolýze a metalurgických procesoch sa považuje za dvojité používanie,

- elektrina používaná hlavne na účely chemickej redukcie, pri elektrolýze a metalurgických procesoch,
- elektrina, ktorá tvorí viac ako 50 % nákladov výrobku...
- mineralogické procesy...“

4 — Pozri nariadenie Komisie (ES) č. 2031/2001 zo 6. augusta 2001, ktoré mení a dopĺňa prílohu I nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES L 279, s. 1). Pre úplnosť je dobré mať na pamäti, že číselný znak KN obsahuje všeobecný opis každého výrobku, ktorý je v určitých prípadoch ďalej rozdelený na podrobnejší opis konkrétnych výrobkov. Všeobecný opis výrobkov spadajúcich pod číselný znak KN 2701 je „Čierne uhlie; brikety, bulety a podobné tuhé palivá vyrobené z čierneho uhlia“; a tento číselný znak okrem iného zahŕňa antracit (číselný znak KN 2701 11). Číselný znak KN 2702 zahŕňa hnedé uhlie. Číselný znak KN 2704 zahŕňa koks a polokoks z čierneho uhlia, hnedého uhlia alebo z rašeliny. Pozri ďalej bod 17, nižšie.

5 — Pozri ďalej bod 37, nižšie.

6. Článok 4 ods. 1 stanovuje, že členské štáty musia uplatňovať minimálne úrovne zdaňovania predpísané smernicou na energetické výrobky, ako uhlie, vymenované v článku 2.

7. Článok 9 ods. 1 stanovuje, že minimálne úrovne zdaňovania uplatňované na vykurovacie palivá musia byť stanovené v tabuľke C prílohy I k smernici.⁶

8. Členské štáty mali povinnosť prebrať smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku do 31. decembra 2003 a uplatňovať tieto ustanovenia od 1. januára 2004.⁷ Vnútroštátne opatrenia na prebratie smernice musia obsahovať odkaz na smernicu alebo musia byť doplnené týmto odkazom v prípade ich úradného uverejnenia.⁸

Vnútroštátna právna úprava

9. Wet belastingen op milieugrondslag (zákon o environmentálnej dani) (ďalej len „Wbm“) stanovuje zdaňovanie výrobkov z uhlia spadajúcich pod číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704, ktoré sa používajú na vykurovanie.⁹ Daň sa odvádza z dodávky výrobkov dotknutému daňovníkovi. Výrobky, ktoré majú „dvojité používanie“, sú oslobodené od dane.¹⁰ Dvojité používanie zahŕňa používanie výrobkov z uhlia ako paliva na vykurovanie, ako aj na iné účely než motorové palivo alebo palivo na vykurovanie.¹¹ Uhlie, ktoré má dvojité používanie, podlieha oslobodeniu od dane; a príslušné vnútroštátne orgány vrátia zaplatenú daň v prípade, že uhlie sa nepoužije ako palivo alebo ide o dvojité používanie predmetných výrobkov z uhlia.¹²

10. Vnútroštátny súd vysvetlil, že z parlamentných dokumentov vo veci legislatívneho procesu k § 20 Wbm vyplýva, že účelom zahrnutia definície pojmu „dvojité používanie“ do § 20 písm. e) je zabezpečiť súlad vnútroštátneho práva so smernicou.¹³

11. Z legislatívnych materiálov vyplýva, že:

„V § 20 sa v novom písmene preberá definícia pojmu ‚dvojité používanie‘, pričom sa nadväzuje na definíciu zo smernice o zdaňovaní energie.[¹⁴] ‚Dvojitým používaním‘ sa rozumie používanie uhlia, pri ktorom má uhlie okrem funkcie paliva jednu alebo viacero ďalších funkcií. Používanie uhlia pri chemickej redukcii a pri procesoch v hutníckom priemysle sa považuje za prípad dvojitého používania. Za dvojité používanie sa nemajú považovať prípady, keď sa výlučne zhodnocuje produkt spaľovania uhlia (napríklad CO₂) a samotné uhlie sa používa len ako palivo.“¹⁵

12. V materiáloch k Wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet op de accijns (implementatie richtlijn Energiebelastingen) [zákon, ktorým sa mení zákon o environmentálnej dani a zákon o spotrebnej dani (prebratie smernice o zdaňovaní energie)] sa uvádza:

„Pri používaní uhlia spracovaného na koks, pri ktorom ide o iné funkcie ako o funkciu paliva, sa upustí od zdanenia. Ako iné funkcie prichádzajú do úvahy funkcia základnej suroviny a redukčná funkcia. Príkladom takého použitia koksu je výroba surového železa.“¹⁶

6 — Uhlie a koks (číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704) tvoria v tabuľke položku 6.

7 — § 28 ods. 1 a 2.

8 — § 28 ods. 3.

9 — § 20 v spojení s § 21.

10 — § 26.

11 — § 20 písm. e).

12 — § 26 ods. 3.

13 — Kamerstukken II, 2003/04, 29 758, č. 3, *Memorie van toelichting*, s. 7 a 8.

14 — T. j. smernice 2003/96/ES.

15 — Kamerstukken II, 2003/04, 29 758, č. 3, *Memorie van toelichting*, s. 32.

16 — Kamerstukken II, 2003/04, 29 207, č. 3, s. 12.

Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

13. X, odvolateľka v konaní vo veci samej, vyrába z cukrovej repy cukor a výrobky obsahujúce cukor. Na účely výroby cukru si X nechala dodať uhlie¹⁷ a v súlade s Wbm zaplatila splatnú daň z palív.

14. V procese výroby cukru z cukrovej repy existuje niekoľko fáz spracovania.¹⁸ Prvým krokom je získavanie difúznej šťavy z cukrovej repy. V ďalšom kroku sa difúzna šťava čistí a následne sa ľahká šťava získaná z procesu purifikácie odparuje a kryštalizuje, čoho výsledkom je kryštalový cukor. Týmto procesom vzniká aj usadenina – vedľajší produkt vápenaté hnojivo, ktoré sa používa v poľnohospodárstve na zachovanie rovnováhy pH v pôde. Usadenina – saturačný kal – je zložená hlavne z uhličitanu vápenatého.

15. Na čistenie difúznej šťavy získanej z cukrovej repy potrebuje spracovateľ cukru saturačný plyn. Na získanie tohto plynu sa najskôr zmiešajú vápenec a uhlie a privedú sa do pece na pálenie vápna. Po chemickej reakcii v peci na pálenie vápna vznikne saturačný plyn (zmes oxidu uhličitého CO₂ z uhlia, ako aj zo samotného vápenca a dusíka zo vzduchu). Saturačný plyn obsahuje asi 40 % CO₂ a nemôže obsahovať nijaké nečistoty. Látky iné ako uhlie nie sú vhodné na výrobu potrebného „čistého“ saturačného plynu. Pec na pálenie vápna sa zároveň používa na výrobu aktívneho vápna. Zahriatím vápenca (uhličitan vápenatý, ktorý pozostáva približne z 97 % z CaCO₃) na dostatočne vysokú teplotu¹⁹ sa vyrába CO₂, a to reakciou uhlia (s vysokým obsahom uhlíka, ktorý približne z 85 % pozostáva z atómov uhlíka) so vzdušným kyslíkom (O₂). Pri tejto reakcii sa uvoľňuje teplo, ktoré sa používa na rozklad vápenca na aktívne vápno a oxid uhličitý (disociácia).

16. Vo všetkých (holandských) továrňach na spracovanie cukrovej repy sa aktívne vápno a CO₂, ktoré sú potrebné na purifikáciu difúznej šťavy, vyrábajú interne v rámci podniku, v peci na pálenie vápna.

17. Približne 12 % saturačného plynu sa vypustí do vzduchu. Zvyšná časť (88 %) sa použije pri karbonatácii²⁰. Po použití saturačného plynu pri karbonatácii sa časť tohto plynu (ktorá sa označuje ako splodina karbonatácie) vypustí. Tým sa stratí približne štvrtina oxidu uhličitého, ktorý sa používa pri karbonatácii. Zvyšnú časť CO₂ absorbuje saturačný kal.

18. Listom zo 7. marca 2008 požiadala X o vrátenie dane z palív vo výške 97 114,23 eura. Rozhodnutím z 24. apríla 2008 príslušné vnútroštátne úrady zamietli túto žiadosť. X napadla toto rozhodnutie na prvom stupni, ale nebola úspešná. Následne X podala odvolanie na Gerechtshof 's-Hertogenbosch, ktorý sa na Súdny dvor obrátil s návrhom na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Ide o dvojité používanie v zmysle článku 2 ods. 4 písm. b) [smernice], ak sa uhlie (výrobok, na ktorý sa vzťahujú číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704) používa ako vykurovacie palivo v peci na pálenie vápna, kým oxid uhličitý, ktorý sa v tejto peci vyrobí z uhlia (a vápenca), slúži na výrobu saturačného plynu, ktorý sa následne použije na purifikáciu difúznej šťavy získanej z cukrovej repy, pričom je na tento účel nevyhnutný?

17 — Vnútroštátny súd spomína v návrhu na začatie prejudiciálneho konania koks a antracit. Ja použijem druhový názov „uhlie“ zahŕňajúci všetky výrobky spadajúce pod príslušné číselné znaky KN, vrátane koksu a antracitu.

18 — Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Gerechtshof 's-Hertogenbosch, obsahuje užitočný a podrobný technický opis, ktorý som zhrnula v bodoch 14 až 17 týchto návrhov.

19 — Chemická rovnica výroby aktívneho vápna a saturačného plynu je takáto: CaCO₃ + teplo → CaO + CO₂. Keď sa látka zohreje, teplo (druh energie) dáva časticiam energiu na pohyb, ktorá ak je dostatočne silná, láme väzby medzi časticami držiacími látku pokope.

20 — Karbonatácia je chemická reakcia, pri ktorej hydroxid vápenatý reaguje s oxidom uhličitým a vytvára nerozpustný uhličitan vápenatý. Chemická reakcia je: Ca(OH)₂ + CO₂ → CaCO₃ + H₂O. Pojem „karbonatácia“ sa používa aj na označenie procesu purifikácie difúznej šťavy získanej z cukrovej repy.

2. Ide o dvojité používanie v zmysle článku 2 ods. 4 písm. b) [smernice], ak sa uhlie (výrobok, na ktorý sa vzťahujú číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704) používa ako vykurovacie palivo, kým saturačný kal, ktorý v rámci uvedenej purifikácie absorbuje asi 66 % oxidu uhličitého vzniknutého zahriatím a nachádzajúceho sa v saturačnom plyne, sa predáva ako vápenaté hnojivo poľnohospodárom?
3. V prípade, že ide o dvojité používanie v zmysle článku 2 ods. 4 písm. b) [smernice], môže sa táto smernica s ohľadom na znenie úvodnej vety článku 2 ods. 4 neuplatňovať, v dôsledku čoho sa odvolateľka [na účely výkladu pojmu ‚dvojité používanie‘ podľa vnútroštátneho práva, v zmysle § 20 písm. e) Wbm] nemôže odvolať na priamy účinok uvedenej smernice?
4. V prípade, že ide o dvojité používanie v zmysle článku 2 ods. 4 písm. b) [smernice] a táto smernica sa (preto) neuplatní, bráni právo Únie pri vyberaní takej dane, ako je predmetná daň z palív, takému výkladu pojmu ‚dvojité používanie‘ podľa vnútroštátneho práva, ktorý je reštriktívnejší ako výklad podľa uvedenej smernice?“

19. Písomné pripomienky predložili X, holandská vláda a Európska komisia a všetci predložili ústne pripomienky na pojednávaní, ktoré sa konalo 12. decembra 2013.

Posúdenie

20. Členské štáty musia v súlade so smernicou stanoviť aspoň minimálne úrovne zdaňovania energetických výrobkov, medzi ktoré patrí aj uhlie.²¹ V procese výroby cukru, ktorý opísal vnútroštátny súd, sa uhlie používa ako vykurovacie palivo. Keďže položené otázky sa netýkajú energetických výrobkov používaných ako motorové palivo, posudzovať budem len možné dvojité používanie energetických výrobkov, pri ktorých je jedným používaním používanie ako vykurovacie palivo.

O prvej a druhej otázke: dvojité používanie

21. Prvou a druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta na význam pojmu „dvojité používanie“ v druhej zarážke článku 2 ods. 4 písm. b) smernice v súvislosti s výrobou cukru a vedľajším produktom – vápenatým hnojivom, ktoré vzniká týmto procesom. Keďže tieto otázky vzájomne úzko súvisia, posúdim ich spoločne.

22. Podľa X nie je pojem „dvojité používanie“ podľa práva Únie v smernici podrobne definovaný. Hoci smernica obsahuje určité príklady dvojitého používania, tieto nie sú uvedené taxatívnym spôsobom. Podľa textu smernice nemožno stanoviť, či sa majú slová „dvojité používanie“ vykladať extenzívne alebo reštriktívne. V každom prípade sa však tento výraz musí vykladať naprieč členskými štátmi jednotne.

23. Podľa X pozostáva dvojité používanie v tomto prípade na jednej strane z používania uhlia ako vykurovacieho paliva a na druhej strane z výroby plynu – CO₂, ktorý je nevyhnutnou súčasťou procesu výroby cukru a vedľajšieho produktu – vápenatého hnojiva. CO₂ vyrábaný pálením uhlia má v procese karbonatácie dôležitú úlohu a uhlie, z ktorého sa uvoľňuje, sa okrem výroby tepla používa na iné účely. Preto spadá pod definíciu dvojitého používania podľa práva Únie. Bez uhlia by proces výroby cukru a vápenatého hnojiva neprebíhal optimálnym spôsobom. Smernica nerozlišuje medzi používaním energetických výrobkov ako základných surovín na výrobu konečných produktov, alebo ako spotrebných surovín alebo účelným používaním týchto výrobkov. Na to, aby išlo o dvojité používanie, smernica nevyžaduje, aby sa predmetný energetický výrobok používal okrem vykurovania zároveň aj na iný účel. Taktiež neexistuje dôvod, aby cieľ smernice, ktorým je ochrana životného prostredia, bol pri výklade jej textu rozhodujúci.

21 — Článok 1, článok 4 ods. 1 a článok 9 ods. 1.

24. Holandská vláda a Komisia majú opačný názor.

25. Podľa ich názoru ide o dvojité používanie v zmysle smernice len vtedy, keď sa samotná energia vyprodukovaná výrobkom použije na niečo iné ako na výrobu tepla. Tento záver potvrdzujú odôvodnenia smernice (najmä odôvodnenia 2 až 7 a 22). Použitie energetických výrobkov na teplo podlieha zdaneniu. Ak sa teda energetické výrobky používajú výlučne na výrobu tepla, potom musia podliehať dani v súlade so smernicou. Akýkoľvek iný výklad by bol v rozpore s fungovaním jednotného trhu. Tento výklad potvrdzujú prípravné práce.²²

26. Uhlie sa používa v jednej fáze procesu výroby cukru. Jediná chemická reakcia týkajúca sa uhlia je s kyslíkom, čím vzniká teplo, ktoré sa používa na disociáciu vápenca tým, že ho rozdeľuje na aktívne vápno a CO₂. V ďalších fázach procesu sa už nepoužíva uhlie. Namiesto toho sa pri následnej výrobe cukru a výsledného vedľajšieho produktu – vápenatého hnojiva, používajú zvyšky alebo výsledky spaľovania.

27. Zatiaľ čo je pravda, že uhlie sa používa súčasne na výrobu tepla a CO₂, pričom obe sú dôležité na výrobu cukru z cukrovej repy, na zodpovedanie položenej otázky je potrebné prihliadať skôr na samotné použitie energetického výrobku než na účel, na ktorý sa používa. V danom prípade sa uhlie úplne spotrebuje spaľovaním, pričom ide o jeho jediné použitie.

28. Vo svojich písomných pripomienkach predložilo Holandsko na podporu svojho stanoviska dva príklady. Príkladom chemickej redukcie v zmysle smernice je použitie uhlia na výrobu železa z rudy. V uvedenom procese sa uhlie používa ako (i) vykurovacia látka a (ii) ako redukčný prostriedok. Keď sa uhlie zahreje na dostatočne vysokú teplotu, redukčný prostriedok pridaný do pece na železnú rudu oddeľuje kov od oxidov. Surové železo získané týmto procesom obsahuje 4 % uhlíka, ktorý má pôvod v uhlí používanom vo výrobnom procese. Pri výrobe surového železa sa teda uhlie používa ako vykurovacie palivo a aj ako redukčný prostriedok. Navyše na rozdiel od procesu výroby cukru, pri ktorom sa vo výslednom produkte nenachádza uhlík, v surovom železe sa uhlík nachádza ako dôsledok tavenia železnej rudy. Pri tavení má preto uhlie dvojité používanie. Ďalším príkladom dvojitého používania je použitie elektriny pri tavení zinku. Pri tomto procese sa elektrina používa na premenu koncentrátov zinku (rúd obsahujúcich zinok) na čistý zinok. Existujú dva procesy, a to elektrolýza a pyrometalurgický proces. Elektrolýza spočíva v prechode elektrického prúdu cez roztok síranu zinočnatého. Toto spôsobuje oddelenie zinku od oxidov, ku ktorým sa viaže. Elektrina sa používa aj pri výrobe tepla na účely elektrolýzy pri rafinovaní zinku.

29. Porozumela som, že všetci účastníci akceptujú opis procesu výroby cukru tak, ako ho uviedol vnútroštátny súd. Je nesporné, že uhlie sa v tomto procese používa ako vykurovacie palivo na rozklad vápenca a výrobu CO₂. V tomto ohľade Holandsko a Komisia správne uviedli, že posudzovať sa má otázka, či ide o dvojité používanie uhlia, a nie CO₂. Otázne je, či sú pravdivé ich tvrdenia, že ak má ísť o dvojité používanie v zmysle smernice, energetický výrobok sa musí použiť v *jednom procese* (a nie v nadväzujúcich procesoch), na základe ktorého vzniká chemická reakcia iná ako tá, ktorej výsledkom je spaľovanie (t. j. reakcia, ktorá je výsledkom použitia ako vykurovacie palivo).

30. Vo svojich písomných pripomienkach Holandsko uviedlo, že podľa vnútroštátneho súdu sa uhlie používa len na výrobu tepla (hoci na pojednávaní Holandsko vysvetlilo, že uhlie sa používa zároveň na výrobu tepla, ako aj na výrobu CO₂). Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania mi nevyplýva skutkové zistenie, že uhlie sa používa len na výrobu tepla. Porozumela som, že podľa vnútroštátneho

22 — Pozri bod 40 a poznámku pod čiarou 27 nižšie.

súdu sa saturačný plyn obsahujúci určité množstvo CO₂ vyrába reakciou uhlia so vzdušným kyslíkom. Touto reakciou sa uvoľňuje teplo, ktoré sa potom používa na rozklad (alebo disociáciu) vápenca, čím sa vytvára viac CO₂.²³ Toto zistenie podľa mňa znamená, že uhlie sa v peci na pálenie vápna používa na dva účely, a to ako základná surovina na výrobu CO₂ a ako vykurovacie palivo.

31. Otázne je, či použitie uhlia na dva účely – na výrobu tepla a na výrobu CO₂ – predstavuje dvojité používanie v zmysle smernice.

32. Podľa mňa je formulácia textu smernice dostatočne široká na to, aby sa takéto použitie uhlia mohlo považovať za „dvojité používanie“.

33. Definícia výrobku s dvojitým používaním je uvedená v druhej zarážke článku 2 ods. 4 písm. b). Energetický výrobok má „dvojité používanie“, keď sa používa ako vykurovacie palivo a na účely iné ako vykurovacie palivo. Problém spôsobuje absencia textu, ktorý by definoval tieto „iné“ účely. V texte nie je uvedené, či sa energetický výrobok musí používať zároveň na poskytnutie tepla a na účely iné ako vykurovacie palivo; či sa „dvojité používanie“ vzťahuje aj na za sebou nasledujúce postupy vo výrobnom procese, napríklad ak sa energetický výrobok použije najprv na vytvorenie konkrétnej chemickej reakcie a potom na poskytnutie tepla. (V tomto prípade sa uhlie používa zároveň na vykurovanie a na výrobu CO₂, a preto nie je potrebné rozhodnúť, či pod pojem „dvojité používanie“ spadajú za sebou nasledujúce postupy.) V smernici sa uvádza len niekoľko príkladov, vrátane používania energetických výrobkov na chemickú redukciu, pri elektrolýze a metalurgických procesoch. Z jej textu nevyplývajú žiadne obmedzenia, v zmysle ktorých by bol výpočet príkladov taxatívny. Nie je ani zrejmé, či sa normotvorca zameral na *účel* („na chemickú redukciu“) alebo na *proces* („pri elektrolýze a metalurgických procesoch“): relevantné sú však zrejme oba tieto prvky.

34. Tento názor podporuje aj odôvodnenie 22 smernice, podľa ktorého sú energetické výrobky v prípade používania ako vykurovacie palivo v zásade zdaňované. Je v povahe a logike daňovej sústavy vylučovať z pôsobnosti systému zdaňovania dvojité používanie a nepalivové používanie takýchto výrobkov. Odôvodnenie sa odvoláva na dvojité používanie vo všeobecnosti, z čoho vyplýva, že príklady dvojitého používania uvedené v druhej zarážke článku 2 ods. 4 písm. b) smernice sú len informatívne.

35. Príklady slúžia na opis rôznorodých procesov. Naozaj môže byť pravda, že v surovom železe sa nachádza uhlík, keďže vo výrobnom procese sa používa ako redukčný prostriedok uhlie, a že obsah uhlíka spôsobuje krehkosť surového železa. Neplatí však, že keď sa pri tavení zinku používa elektrina, samotná elektrina sa bude nachádzať aj vo výslednom produkte, a že elektrina dáva zinku, ktorý sa oddelil od svojich oxidov a usadil sa na katódach, konkrétne vlastnosti. Podľa mňa tieto príklady nepreukazujú, že podľa normotvorcu by malo ísť o dvojité používanie len vtedy, ak sa používaním energetického výrobku dosiahne konkrétny výsledok (napríklad, že predstavuje súčasť konečného produktu predmetného procesu). Navyše ani v prípade, ktorý uviedlo Holandsko, sa samotné uhlie nenachádza v surovom železe; ide o prvok z uhlia – uhlík, ktorý je súčasťou konečného produktu.

36. Navyše článok 2 ods. 4 písm. b) odkazuje na používanie energetického výrobku na „účely iné ako...“. Z tejto formulácie vyplýva, že účel, na ktorý sa energetický produkt používa (popri výrobe tepla), je (alebo aspoň môže byť) relevantným faktorom.

37. Napokon článok 2 ods. 4 písm. b) vymenúva päť druhov používania energetických výrobkov, na ktoré sa smernica neuplatňuje. Tento zoznam je heterogénny. Prvá zarážka článku 2 ods. 4 písm. b) sa týka energetických výrobkov, ktoré sa používajú na účely iné ako vykurovacie palivo. Výrobky s dvojitým používaním sú uvedené v druhej zarážke tohto ustanovenia zároveň s príkladmi, ktoré sa týkajú tak procesu, ako aj účelu. Tretia zarážka článku 2 ods. 4 písm. b) odkazuje na elektrinu, ktorá sa používa hlavne na účely chemickej redukcie. Vo štvrtjej zarážke sa spomína elektrina, ktorá tvorí

23 — Pozri bod 15 vyššie.

viac ako 50 % nákladov výrobku. Piata zarážka sa týka mineralogických procesov. Z textu ani zo štruktúry samotného článku 2 ods. 4 písm. b) nevyplýva, že predmetný energetický produkt sa musí vždy používať konkrétnym spôsobom alebo že určité druhy použitia by mohli byť vylúčené zo spojenia „na účely iné ako... vykurovacie palivo“.

38. Na záver dodávam, že formulácia textu druhej zarážky článku 2 ods. 4 písm. b) je dostatočne široká na to, aby sa vzťahovala aj na energetické výrobky, ktoré sa, ako v tomto prípade, používajú na dva účely, a to na výrobu tepla a uvoľňovanie CO₂.

39. K inému záveru nemožno dospieť ani na základe posúdenia cieľov smernice.

40. Smernica má tri hlavné ciele: zavedenie režimu, ktorým sa ukladajú minimálne sadzby zdanenia na energetické výrobky;²⁴ zabezpečenie náležitého fungovania vnútorného trhu znižovaním rozdielov vo vnútroštátnych úrovniach energetickej dane²⁵ a zlepšovanie ochrany životného prostredia najmä cestou znižovania emisií CO₂ v súlade s Kjótskym protokolom²⁶. Odôvodnenia k smernici však neposkytujú výslovné vysvetlenie významu pojmu „dvojité používanie“ v kontexte týchto cieľov.

41. Prípravné práce²⁷ svedčia o tom, že vynechanie energetických výrobkov, ktoré sa používajú na účely iné ako vykurovacie výrobky, z pôsobnosti smernice „... znamená, že výrobky, ktoré sa používajú v priemysle na účely chemickej redukcie alebo ako základné suroviny, sa nezdaňujú“ [*neoficiálny preklad*].²⁸ Text toho, čo sa následne stalo odôvodnením 22 a prvou a druhou zarážkou článku 2 ods. 4 písm. b), bol predložený, keď bol návrh v Rade, aj keď text prvej zarážky článku 2 ods. 4 písm. b) bol súčasťou pôvodného návrhu Komisie.²⁹

42. V prípravných prácach nič nesvedčí o tom, že predmetný energetický výrobok sa nemôže používať zároveň na výrobu tepla a ako základná surovina, z ktorej je odvodená iná látka, pričom táto iná látka je potrebná pre predmetný výrobný proces.

43. Ďalej sa mi zdá, že spojenie „účely iné ako... vykurovacie paliv[á]“, ktoré je uvedené v prvej aj druhej zarážke článku 2 ods. 4 písm. b), by sa mali logicky vykladať v oboch ustanoveniach rovnakým spôsobom.

24 — Odôvodnenie 2.

25 — Odôvodnenia 3 až 5.

26 — Odôvodnenia 6 a 7.

27 — Medzi prípravné práce patrí návrh novej smernice o zdaňovaní energetických výrobkov, KOM(97) 30 v konečnom znení z 12. marca 1997, ktorý predložila Komisia a materiály Rady 13062/02 zo 17. októbra 2002, 13422/02 z 29. októbra 2002, 14200/02 z 13. novembra 2002, 14862/02 ADD 1 z 27. novembra 2002 a 15354/02 z 9. decembra 2002. Relevantným sa zdá byť najmä materiál 14200/02. Predstavili sa ním najmä návrhy neskoršieho odôvodnenia 22, článku 2 ods. 4 písm. b) a článku 14 smernice 2003/96. Súdny dvor sa už v minulosti zaoberal prípravnými prácami s cieľom stanoviť účel právnych predpisov Únie: pozri napríklad rozsudok Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, body 30 až 34). Materiály Rady sú dostupné na <http://register.consilium.europa.eu>.

28 — KOM(97) 30 v konečnom znení, s. 6. Toto vylúčenie z pôsobnosti smernice bolo stanovené v článku 13 pôvodného návrhu. V tejto fáze neexistovala pre výrobky s dvojitým používaním žiadna výnimka. Ďalej pozri tlačovú správu IP/03/1456 „Energetické výrobky sa zdaňujú len v prípade, že sa používajú ako palivo alebo na kúrenie, nie však v prípade, ak sa používajú ako základné suroviny, pri chemických redukciami, elektrolyze alebo metalurgických procesoch“.

29 — Pozri materiál 14200/02, v ktorom text spoločného vyhlásenia Komisie a Rady, ktorý sa má priradiť k zápisnici Rady, výslovne potvrdil, že je v povahe a logike daňovej sústavy vylučovať z oblasti pôsobnosti právneho rámca dvojité používanie a nepalivové používanie energetických výrobkov. Členské štáty by potom mohli prijať opatrenia vedúce k zdaňovaniu alebo nezdaňovaniu týchto spôsobov používania. Takéto vyhlásenie však nemožno použiť pri výklade ustanovenia sekundárneho práva, pokiaľ tak ako v tomto prípade nie je jeho obsah vôbec vyjadrený v texte predmetného ustanovenia, a teda nemá právny dosah: pozri rozsudok, Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, bod 18) a neskorší rozsudok Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, bod 52 a citovanú judikatúru).

44. Nebolo by v súlade so štruktúrou smernice, ak by energetický produkt, ktorý sa používa výlučne ako základná surovina vo výrobnom procese, nespadal do pôsobnosti smernice z titulu prvej zarážky článku 2 ods. 4 písm. b), zatiaľ čo by rovnaký výrobok spadal do jej pôsobnosti z titulu druhej zarážky z dôvodu, že sa zároveň používal ako vykurovacie palivo. Preto ak je energetický výrobok základnou surovinou v zmysle prvej zarážky článku 2 ods. 4 písm. b), mal by byť zaradený medzi výrobky s dvojitým používaním podľa druhej zarážky, keď sa používa aj ako vykurovacie palivo a aj ako základná surovina.

45. Treba si potom položiť otázku, či uhlie, ktoré sa používa ako vykurovacie palivo, slúži aj ako základná surovina vo výrobnom procese, o ktorý ide v tejto veci.

46. Z výkladu vnútroštátneho súdu k procesu výroby cukru som porozumela, že disociácia vápenca na aktívne vápno a CO_2 spôsobuje teplo. Toto teplo je podľa všetkého možné vytvoriť energetickými výrobkami inými ako uhlie. Vnútroštátny súd však poukázal na to, že vápenec a uhlie sa zmiešajú a privedú do pece na pálenie vápna a že iné látky nie sú vhodné na výrobu „čistého“ saturačného plynu, ktorý je nevyhnutný. Z tohto zistenia podľa mňa vyplýva, že uhlie je nevyhnutné na výrobu saturačného plynu s vlastnosťami, ktoré sú potrebné v predmetnom procese výroby cukru. Toto zistenie tiež svedčí o tom, že uhlie sa používa v tomto výrobnom procese ako základná surovina na dva účely, a to ako vykurovacie palivo a na účely výroby CO_2 . To by predstavovalo dvojité používanie.

47. Pokiaľ ide o cieľ smernice zlepšiť ochranu životného prostredia, cieľom Kjótskeho protokolu je znížiť celkové emisie šiestich skleníkových plynov, vrátane CO_2 .³⁰ Z výkladu vnútroštátneho súdu k procesu výroby cukru som porozumela, že väčšina vytvoreného CO_2 sa nevypúšťa, ale že veľká časť je absorbovaná do vedľajšieho produktu, vápenatého hnojiva.³¹ Výklad, podľa ktorého sa dvojité používanie vzťahuje aj na uhlie, ktoré sa používa na výrobu tepla a CO_2 , nie je v tejto súvislosti nevyhnutne v rozpore s cieľmi smernice v oblasti životného prostredia.

48. Pre úplnosť je dobré posúdiť, či je možné odvodiť z práva životného prostredia Únie nejaké užitočné zásady a analogicky ich použiť. Pojmy „odpad“ a „vedľajší produkt“ boli predmetom posudzovania zo strany Súdneho dvora v kontexte práva životného prostredia, najmä pri výklade rámcovej smernice o odpadoch³². Podľa môjho názoru sa tu tieto pojmy neuplatňujú analogicky. Po prvé, konanie vo veci samej sa týka používania uhlia, ktoré nie je vedľajším produktom, ani odpadom; namiesto toho sa používa v predmetnom výrobnom procese. Po druhé, nejde o zatriedenie CO_2 ; preto nie je podstatné, či sa považuje za vedľajší produkt alebo odpad zo spaľovania. Po tretie, judikatúra v oblasti životného prostredia týkajúca sa definície pojmov „odpad“ a „zbaviť sa“ v zmysle rámcovej smernice o odpadoch má pôvod v úplne iných súvislostiach. Text, štruktúra a ciele uvedeného predpisu sa nezhodujú so smernicou, ktorej sa týka toto konanie. Podľa mňa sa tu preto nemožno oprieť o judikatúru z oblasti životného prostredia.

49. Zhrnutie: podľa môjho názoru ide o dvojité používanie v zmysle druhej zarážky článku 2 ods. 4 písm. b) smernice v prípade, že uhlie sa používa na výrobu CO_2 a ako vykurovacie palivo, ktoré je potrebné na disociáciu vápenca, aby sa uvoľnili saturačné plyny na čistenie difúznej šťavy získanej z cukrovej repy. Ak má uhlie v tomto procese dvojité používanie, nevyhnutne musí mať dvojité používanie aj pokiaľ ide o vápenaté hnojivo, ktoré vzniká ako vedľajší produkt tohto procesu.

30 — Zvyšnými piatimi plynmi sú: metán; oxid dusný; fluorid sírový; fluórované uhľovodíky (HFC) a plnofluórované uhľovodíky (PFC).

31 — Pozri bod 17 vyššie.

32 — Smernica Rady z 15. júla 1975 o odpadoch (Ú. v. ES L 194, s. 39; Mim. vyd. 15/001, s. 23) (ďalej len „rámcová smernica o odpadoch“): najmä článok 1 písm. a) a článok 2 ods. 1 písm. b).

O tretej a štvrtej otázke: či je dvojité používanie pojem práva Únie

50. Treťou otázkou sa má zistiť, či sa v prípade, že používanie uhlia pri výrobe cukru predstavuje dvojité používanie v zmysle druhej zarážky článku 2 ods. 4 písm. b), použije pri výklade vnútroštátnych predpisov, akými sú predpisy v konaní vo veci samej, na základe ktorých sa tieto energetické výrobky zdaňujú, smernica. Štvrtá otázka znie, či v prípade, že sa smernica neuplatní, bráni právo Únie vnútroštátnemu normotvorcovi použiť reštriktívnejší výklad pojmu dvojitého používania.

51. Treťou a štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v zásade pýta, či na základe smernice vznikol v práve Únie pojem „dvojité používanie“, a ak áno, v akom rozsahu sa má na tento pojem prihliadať pri výklade relevantných ustanovení vnútroštátneho práva (Wbm).

52. Vo svojich písomných pripomienkach X uviedla, že určité susediace členské štáty nezdaňujú výrobu cukru daňou z energií, a to buď z dôvodu, že tento proces nespadá do príslušnej sústavy dane z energií,³³ alebo preto, že uhlie sa považuje za výrobok s dvojitým používaním.³⁴ X tvrdí, že výklad pojmu „dvojité používanie“ zo strany holandskej vlády nie je v súlade s pojmom „dvojité používanie“ podľa práva Únie a že členské štáty musia tento pojem uplatňovať vo svojom vnútroštátnom práve.

53. Komisia ani Holandsko sa nevyjadrili k pojmu energetických výrobkov s dvojitým používaním, ktorý sa uplatňuje v iných členských štátoch. Túto otázku neotvoril ani vnútroštátny súd. Domnievam sa, že Súdny dvor nemusí na zodpovedanie tretej a štvrtej otázky posudzovať situáciu v iných členských štátoch a vzhľadom na neúplné informácie a fakt, že medzi účastníkmi neprebehla žiadna diskusia týkajúca sa situácie v iných členských štátoch, pri svojom posudzovaní nezohľadní ani obmedzené informácie, ktoré som mala k dispozícii.

54. Článok 2 ods. 4 výslovne stanovuje, že „táto smernica sa neuplatňuje na... dvojité používanie energetických výrobkov“. Je teda jasné, že takéto výrobky nespádajú do pôsobnosti smernice a nevzťahuje sa na ne minimálna zosúladená sadzba dane. Členské štáty majú preto v zásade právomoc zdaňovať takéto energetické výrobky za predpokladu, že túto svoju právomoc vykonávajú v súlade s právom Únie, najmä s článkami 30 ZFEÚ a 110 ZFEÚ.³⁵

55. Smernica zaviedla minimálny režim zosúladenia. V tejto súvislosti sa normotvorca Únie rozhodol energetické výrobky s dvojitým používaním vyňať z jej pôsobnosti. Členské štáty môžu preto upraviť zvýšenú ochranu životného prostredia napríklad tým, že zdania všetky výrobky s dvojitým používaním alebo tým, že sa rozhodnú zamerať sa len na konkrétne výrobky s dvojitým používaním. Alternatívne sa môžu členské štáty rozhodnúť, že budú nasledovať smernicu a takéto výrobky nezdaňovať vôbec.

56. Vnútroštátny súd vysvetlil, že pojem „dvojité používanie“ použil vnútroštátny zákonodarca v § 20 písm. e) Wbm vyslovene s tým cieľom, aby tento predpis zosúladil so smernicou. Treba si potom položiť otázku, či existuje v práve Únie pojem „dvojité používanie“, ktorého by sa mohla X dovolávať v konaní vo veci samej; a uplatní sa v tejto súvislosti rozsudok Súdneho dvora vo veci Leur-Bloem³⁶?

57. V prejednávanej veci ide podľa môjho názoru o inú situáciu, akú posudzoval Súdny dvor vo veci Leur-Bloem. V uvedenej veci išlo o otázku, či má Súdny dvor právomoc podávať výklad ustanovení vnútroštátneho práva, ktorými sa v skutočnosti uplatňovalo právo Únie na situácie, ktoré si jeho uplatňovanie nevyžadovali. Táto otázka vznikla pri príležitosti výkladu pojmu „výmena akcií“ v článku 2 písm. d) smernice o zlúčeníach³⁷. V rozsudku Leur-Bloem Súdny dvor pripomenul, že

33 — Podľa X je to prípad Belgicka a Spojeného kráľovstva.

34 — Podľa X je to prípad Francúzska a Nemecka.

35 — Rozsudok Fendt Italiana (C-145/06 a C-146/06, EU:C:2007:411, body 41 a 42).

36 — Rozsudok Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, body 31 a 32). Pozri neskorší rozsudok Isbir (C-522/12, EU:C:2013:711, body 25, 28 a 30).

37 — Smernica Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142) (ďalej len „smernica o zlúčeníach“).

podľa vnútroštátneho súdu sa mal na rozhodnutie prejednávaneho sporu podať výklad pojmu „zlúčenie na základe výmeny akcií“ podľa práva (vtedajšieho) spoločenstva, že tento pojem bol uvedený v smernici 90/434, že bol zapracovaný do vnútroštátneho práva, ktorým sa preberá smernica, a že jeho význam sa rozšíril na podobné, čisto interné situácie.³⁸

58. V prejednávanej veci vnútroštátny súd vysvetlil, že vnútroštátny zákonodarca mal pri preberaní smernice do vnútroštátneho práva určité ciele. Týmito cieľmi malo byť, po prvé, zabezpečiť, aby nebolo vyňatie výrobkov s dvojitým používaním z predpísanej minimálnej úrovne zdaňovania širšie ako povoľuje smernica³⁹, a zdaňovať určité výrobky s dvojitým používaním tak, že sa uplatní užšie vymedzenie tohto pojmu v porovnaní s tým, ktorý sa používa v smernici.⁴⁰ Na rozdiel od situácie vo veci *Leur-Bloem*, v tomto konaní vyjadruje vnútroštátny súd pochybnosti, či bol pojem „dvojité používanie“ podľa práva Únie prebratý do vnútroštátneho práva.

59. Domnievam sa, pričom posúdenie pravdivosti tejto domnienky prináleží vnútroštátnemu súdu, že vnútroštátny zákonodarca prihliadal pri stanovení pôsobnosti predmetného vnútroštátneho predpisu na pojem „dvojité používanie“ v zmysle smernice a zabezpečil, aby pôsobnosť tohto predpisu nebola širšia ako pojem „dvojité používanie“ podľa práva Únie. Vnútroštátny zákonodarca však následne rozhodol o zdaňovaní určitých výrobkov s dvojitým používaním tým, že sa priklonil k užšiemu chápaniu tohto pojmu.

60. Pokiaľ energetické výrobky s dvojitým používaním nespádajú do pôsobnosti smernice, členské štáty ich v zásade môžu zdaňovať. Členské štáty nesmú pojem „dvojité používanie“ vykladať širšie, než ako to umožňuje právo Únie – ak tak urobia, protiprávne vylučujú energetické výrobky, ktoré spadajú do pôsobnosti smernice a mali by sa na ne vzťahovať zosúladené úrovne zdaňovania ustanovené v prílohe I k smernici.

61. Môžu však uplatňovať reštriktívnejšiu definíciu pojmu „dvojité používanie“ a rozhodnúť sa pre zdaňovanie energetických výrobkov s dvojitým používaním, ak svoju právomoc vykonávajú v súlade s právom Únie.⁴¹ Ak sa členský štát rozhodne uplatňovať takúto užšiu definíciu, daňovník sa nemôže domáhať uplatňovania širšieho pojmu „dvojité používanie“ podľa práva Únie s cieľom získať oslobodenie od daňovej povinnosti podľa vnútroštátneho práva.

Návrh

62. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý predložil *Gerechthof 's-Hertogenbosch*, odpovedal takto:

Ide o dvojité používanie v zmysle druhej zarážky článku 2 ods. 4 písm. b) smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny, ak sa uhlie (výrobok, na ktorý sa vzťahujú číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704) používa ako vykurovacie palivo v peci na pálenie vápna s cieľom výroby oxidu uhličitého slúžiaceho na výrobu saturačného plynu, ktorý sa následne použije na purifikáciu difúznej šťavy získanej z cukrovej repy, pričom v tomto procese vzniká usadenina, saturačný kal ako vedľajší produkt.

38 — Rozsudok *Leur-Bloem* (EU:1997:369, bod 31).

39 — Pozri bod 10 vyššie.

40 — Pozri bod 11 vyššie.

41 — Pozri bod 54 vyššie.

Členské štáty môžu uplatňovať reštriktívnejšiu definíciu pojmu „dvojité používanie“ a zdaňovať energetické výrobky s dvojitým používaním, ak vykonávajú svoju právomoc v súlade s právom Únie. Ak sa členský štát rozhodne uplatňovať takúto užšiu definíciu, daňovník sa nemôže domáhať uplatňovania širšieho pojmu „dvojité používanie“ podľa práva Únie s cieľom získať oslobodenie od daňovej povinnosti podľa vnútroštátneho práva.