

Věc C-833/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

31. prosince 2021

Předkládající soud:

Audiencia Nacional (Španělsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

14. prosince 2021

Žalobkyně:

Endesa Generación, S. A.

Žalovaný:

Tribunal Económico Administrativo Central

Předmět původního řízení

Vyměření daně z uhlí spotřebovaného na výrobu elektřiny

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Žádost podle článku 267 SFEU o výklad pojmu „z důvodu ochrany životního prostředí“, který je uveden v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96, v souvislosti se španělskou daní z uhlí používaného k výrobě elektřiny.

Předběžné otázky

1) Je španělská vnitrostátní právní úprava, která zavádí daň z uhlí používaného k výrobě elektřiny, slučitelná s čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96/ES, když navzdory prohlášení, že jejím cílem je ochrana životního prostředí, není tento cíl zohledněn ve struktuře daně a výnosy jsou použity na financování nákladů elektroenergetické soustavy?

2) Lze mít za to, že environmentální cíl se projevuje ve struktuře daně, na základě skutečnosti, že sazby daně jsou stanoveny ve vztahu k výhodnosti uhlí použitého při výrobě elektřiny?

3) Je environmentálního účelu dosaženo pouhou skutečností, že jsou stanoveny daně na určité neobnovitelné energetické produkty a používání energetických produktů, které jsou považovány za méně škodlivé pro životní prostředí, zdanění nepodléhá?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny

Podle bodu 2 odůvodnění má tato směrnice za cíl podrobit elektřinu a energetické produkty minimálnímu zdanění, aby bylo zajištěno řádné fungování vnitřního trhu.

Zdanění elektřiny je stanoveno ve vztahu ke konečné spotřebě, takže čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice stanoví, že státy osvobodí od daně „energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny a elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu“. Tentýž odstavec umožňuje členským státům z důvodu ochrany životního prostředí podrobit tyto produkty zdanění, aniž by musely dodržovat minimální úrovně zdanění stanovené v této směrnici.

Judikatura SDEU.

V rozsudku ze dne 7. března 2018, C-31/17, *Cristal Union*, Soudní dvůr rozhodl o kogentní povaze výjimek stanovených v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 a uvedl následující:

„25 Dále vzhledem k tomu, že čl. 14 odst. 1 směrnice 2003/96 vyjmenovává povinná osvobození od daně uložená členským státům v rámci zdaňování energetických produktů a elektřiny taxativně [...], nelze jeho ustanovení vykládat extenzivně, neboť tím by bylo harmonizované zdanění zavedené touto směrnicí zbaveno jakéhokoli užitečného účinku.

26 Jak však již rozhodl Soudní dvůr, první věta článku 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 v rozsahu, v němž ukládá členským státům povinnost osvobodit energetické produkty použité k výrobě elektřiny od daně, stanoví dostatečně přesnou a bezpodmínečnou povinnost, takže toto ustanovení přiznává jednotlivcům právo se jí dovolávat přímo před vnitrostátními soudy [...].

27 Mimoto je třeba uvést, že pokud unijní normotvůrce zamýšlel umožnit členským státům odchýlit se od tohoto režimu povinného osvobození od daně, výslovně to stanovil ve druhé větě článku 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96,

podle níž mohou členské státy podrobit zdanění energetické produkty použité k výrobě elektřiny z důvodu ochrany životního prostředí, a v čl. 21 odst. 5 třetím pododstavci této směrnice, podle kterého mohou členské státy osvobodit od daně malé výrobce elektřiny, pokud jsou zdaněny energetické produkty použité pro výrobu této elektřiny.“

Pokud jde o požadavky, které musí daň splňovat, aby měla zvláštní důvod, jako jsou důvody ochrany životního prostředí, rozsudek ze dne 5. března 2015, Statoil Fuel & Retail, C- 553/13, s odkazem na totožný pojem obsažený v čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, zdůrazňuje:

„37 Pokud jde o první z uvedených podmínek, již se jako jediné týkají položené otázky, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že zvláštní důvod ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 je jiný důvod než čistě rozpočtový [...].

41 Aby z předem stanoveného účelového určení výnosu daně, která zatěžuje zboží podléhající spotřební dani, bylo možné vyvodit závěr, že tato daň sleduje zvláštní důvod ve smyslu uvedeného ustanovení, je třeba, aby dotčená daň sama o sobě měla za cíl zajistit zohlednění uvedeného zvláštního důvodu, a aby tedy existovala přímá souvislost mezi využitím příjmů z daně a uvedeným zvláštním důvodem [...].

42 Pokud však takovýto mechanismus předem stanoveného účelového určení neexistuje, daň, která zatěžuje zboží podléhající spotřební dani, může být považována za daň sledující zvláštní důvod ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 pouze v případě, že je struktura této daně, zejména pokud jde o zdaňovaný produkt či sazbu daně, koncipována tak, aby ovlivnila jednání poplatníků způsobem umožňujícím zohlednění uvedených zvláštních důvodů, například vysokým zdaněním dotčených výrobků za účelem odrazení od jejich spotřeby [...].“

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Zákon 22/2005 ze dne 18. listopadu 2015

Tento zákon provádí směrnici 2003/96/ES do španělského práva a zavádí daň z uhlí prostřednictvím změny Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (zákon 38/1992 ze dne 28. prosince 1992 o spotřební dani) a zavedením hlavy III „Zvláštní daň z uhlí“.

Zdanitelným plněním je dodání uhlí ke spotřebě, ačkoli čl. 79 odst. 3 zákona 38/1992 osvobodil od daně plnění, která představují dodání uhlí ke spotřebě, pokud zahrnují použití uhlí při výrobě elektřiny a při kombinované výrobě elektřiny a tepla.

Základem daně je energetický obsah uhlí, které je předmětem zdanitelných plnění, vyjádřený v gigajoulech, a sazba daně činila 0,15 eura za gigajoule.

Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (zákon 15/2012 o daňových opatřeních pro energetickou udržitelnost)

Tento zákon zrušil výjimku stanovenou v čl. 79 odst. 3 zákona 38/1992, týkající se spotřeby uhlí používaného při výrobě elektřiny a kombinované výrobě elektřiny a tepla.

Tento zákon rovněž stanovil daňovou sazbu ve výši 0,65, avšak následně byla prostřednictvím Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (královské nařízení 9/2013 ze dne 12. července 2013 o naléhavých opatřeních pro finanční stabilizaci elektrárností), zavedena snížená sazba ve výši 0,15 za gigajoule pro uhlí používané pro profesionální účely, pokud se nepoužívá v kogeneračních procesech a při přímé nebo nepřímé výrobě elektřiny. Výše uvedené královské nařízení upravovalo zdanění dodávek uhlí určeného pro použití v zařízení na kombinovanou výrobu elektřiny a užitečné tepelné energie, přičemž uplatňovalo výše uvedené daňové sazby podle procentního podílu uhlí připadajícího na výrobu elektřiny měřeného na svorkách alternátorů a na užitečnou tepelnou energii, čímž se přizpůsobilo judikatuře SDEU v této věci.

Zákon 15/2012 ve svém druhém dodatečném ustanovení „náklady na elektroenergetickou soustavu“ stanovil, že v zákonech o souhrnném státním rozpočtu na každý rok bude na financování nákladů na elektroenergetickou soustavu stanovených v Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (zákon 54/1997 ze dne 27. listopadu 1997 o odvětví elektřiny) vyčleněna částka odpovídající součtu i) odhadovaných ročních příjmů státu z daní a poplatků uvedených v tomto zákoně a ii) odhadovaných příjmů z dražeb povolenek na emise skleníkových plynů, maximálně však 500 milionů eur.

Pokud jde o cíl zákona 15/2012, v jeho preambuli se uvádí následující: „Cílem tohoto zákona je přizpůsobit náš daňový systém účinnějšímu a k životnímu prostředí šetrnému užítí a udržitelnému rozvoji, hodnotám, které inspirují tuto daňovou reformu a jako takové jsou v souladu se základními zásadami, kterými se řídí fiskální, energetická a samozřejmě environmentální politika Evropské unie.

Rostoucí dopad výroby a spotřeby energie na udržitelnost životního prostředí v dnešní společnosti vyžaduje normativní a regulační rámec, který zaručí všem subjektům řádné fungování energetického modelu, který rovněž přispívá k zachování našeho bohatého ekologického dědictví.

Základem tohoto zákona je článek 45 Ústavy, ustanovení, které z ochrany našeho životního prostředí činí jednu z hlavních zásad sociální a hospodářské politiky. Jednou z os této daňové reformy je tedy internalizace environmentálních nákladů vyplývajících z výroby elektřiny a ze skladování vyhořelého jaderného paliva nebo radioaktivního odpadu. V tomto ohledu [tento] zákon musí sloužit jako podnět ke zlepšení úrovně naší energetické účinnosti a zároveň k zajištění lepšího hospodaření s přírodními zdroji a dalšímu posilování nového modelu udržitelného

rozvoje, a to jak z hospodářského, tak sociálního hlediska, jakož i z hlediska životního prostředí.

Tato reforma rovněž přispívá k integraci environmentálních politik do našeho daňového systému, v němž existuje prostor jak pro specificky environmentální daně, tak pro možnost začlenění environmentálního prvku do jiných stávajících daní.

Hodnoty a cíle, z nichž tento zákon vychází, mají průřezovou platnost, a proto by měly být základní osou soudržnosti odvětvových opatření, zejména pokud se týkají odvětví s takovým hospodářským a environmentálním dopadem na zemi, jako je odvětví energetiky.

Za tímto účelem zákon upravuje tři nové daně: daň z hodnoty výroby elektřiny, daň z produkce vyhořelého jaderného paliva a radioaktivního odpadu vznikajícího při výrobě jaderné energie a daň ze skladování vyhořelého jaderného paliva a radioaktivního odpadu v centralizovaných zařízeních; zavádí poplatek z užívání vnitrozemských vod pro výrobu elektřiny; mění sazby daně ze zemního plynu a uhlí a ruší výjimky pro energetické produkty používané při výrobě elektřiny a při kogeneraci elektřiny a užitkového tepla [...].“

Zákon 15/2012 zachoval osvobození od daně z uhlovodíků v případě výroby elektřiny v elektrárnách nebo výroby elektřiny nebo kombinované výroby elektřiny a tepla v teplárnách, pokud jde o paliva spadající do jeho působnosti, včetně zemního plynu a nafty.

Zákon 54/1997 ze dne 27. listopadu 1997 o odvětví elektřiny

Tento zákon upravoval náklady a financování elektroenergetické soustavy.

Odměňování činností elektroenergetické soustavy

Pokud jde o odměnu za **výrobní činnost**, je stanoveno následující:

- a) Na základě ceny nabídnuté operátorovi trhu různými výrobními jednotkami se elektřina odměňuje podle marginální ceny odpovídající nabídce poslední výrobní jednotky, jejíž vstup do soustavy byl nezbytný k uspokojení poptávky po elektřině.
- b) Garance výkonu, který každá výrobní jednotka skutečně dodává do systému, bude odměňována s ohledem na prokázanou dostupnost a technologii zařízení, a to jak ve střednědobém, tak dlouhodobém horizontu a v každém programovém období, přičemž její cena bude stanovena podle dlouhodobých kapacitních potřeb systému.
- c) Doplňkové služby k výrobě elektřiny, které jsou nezbytné pro zajištění přiměřené dodávky spotřebiteli, jsou odměňovány.

Tepelné elektrárny, které vyrábějí elektřinu z uhlí, dostávají odměnu za výrobní činnost odpovídající garanci výkonu, kterou každá výrobní jednotka skutečně poskytuje soustavě.

Ve vztahu k **přenosové činnosti** se odměna stanoví předpisem a bude určena na základě nákladů na investice, provoz a údržbu zařízení, jakož i na základě dalších nákladů nezbytných k výkonu činnosti.

Odměna za **distribuční činnost** bude stanovena předpisem a umožní stanovit odměnu pro každý subjekt na základě těchto kritérií: náklady na investice, provoz a údržbu zařízení, distribuovaná energie, model, který charakterizuje distribuční oblasti, pobídky pro kvalitu dodávek a snížení ztrát.

Odměna za **prodejní činnost**, kterou mají platit tarifní zákazníci, bude založena na nákladech na činnosti považované za nezbytné pro dodávky energie uvedeným spotřebitelům a případně na nákladech spojených s programy pobídek k řízení poptávky. Odměna za prodejní náklady kvalifikovaným spotřebitelům bude taková, jaká byla volně dohodnuta mezi prodejci a jejich zákazníky.

Náklady na elektroenergetickou soustavu

Za **stálé provozní náklady soustavy** se považují: i) náklady, které mohou být v důsledku výkonu činností v oblasti dodávek elektřiny začleněny do soustavy, ii) náklady uznané provozovateli soustavy a operátorovi trhu a iii) provozní náklady Comisión Nacional del Sistema Eléctrico (Národní komise pro elektroenergetickou soustavu).

Prémie uvedené v čl. 30 odst. 4 tohoto zákona se považují za **náklady na diverzifikaci a bezpečnost dodávek**.

Zákon 24/2013 ze dne 26. prosince 2013 o odvětví elektřiny

Zákon 24/2013 zavedl v hlavě III „hospodářská a finanční udržitelnost elektroenergetické soustavy“ nový režim odměňování činností zaměřených na výrobu, distribuci a dodávky elektřiny, který vstoupil v platnost dne 28. prosince 2013.

Článek 14 odst. 5 stanoví následující:

„Odměna za výrobu zahrnuje následující složky:

a) elektrickou energii obchodovanou na denním a intradenním trhu, která je odměňována na základě rovnovážné ceny mezi nabídkou elektrické energie a poptávkou po ní na těchto trzích, zjištěné pomocí zavedených mechanismů.

Elektrická energie obchodovaná na spotových nebo termínových bilaterálních trzích je odměňována na základě ceny konečných transakcí uzavřených na dotčených trzích. Tento prvek odměny je stanoven s přihlédnutím ke ztrátám

vzniklým v síti, jakož i k nákladům způsobeným poruchami běžného fungování systému nabídek.

b) vyrovnávací služby, které jsou nezbytné k zajištění náležitého zásobování spotřebitele.

Předpisy stanoví, které služby se považují za vyrovnávací služby, jakož i systém jejich odměňování, přičemž se rozlišuje mezi povinnými a nepovinnými službami.

c) případnou odměnu na základě kapacitního mechanismu, která bude stanovena nařízením Ministro de Industria, Energía y Turismo (ministr průmyslu, energetiky a cestovního ruchu), která umožní zajistit soustavě přiměřenou rezervu pokrytí a podpoří dostupnost zvládnutelného výkonu.

d) případnou dodatečnou odměnu uvedenou v odstavci 6 za činnost spočívající ve výrobě elektrické energie v elektrických sítích mimoiberských území.

e) případnou zvláštní odměnu uvedenou v odstavci 7 za výrobu elektrické energie z obnovitelných zdrojů, prostřednictvím vysoce účinné kogenerace a z reziduí.“

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Žalobkyně je společnost vyrábějící elektřinu z uhlí. Žalobkyně získává uhlí prostřednictvím přidružené společnosti, která deklaruje uhlí nakoupené za účelem dalšího prodeje jako osvobozené od daně z uhlí, neboť zdanitelným plněním je spotřeba.
- 2 Správce daně po provedené kontrole dospěl k závěru, že ke zdanitelnému plnění došlo a daň vznikla v okamžiku, kdy žalobkyně nabyla zásilky uhlí určené ke spotřebě při výrobě elektřiny, a že základ daně je třeba stanovit podle vyšší výhřevnosti uhlí bez ohledu na energii skutečně spotřebovanou na výrobu elektřiny. Z těchto důvodů správce daně provedl nové vyměření daně a požadoval po žalobkyně vyšší daňovou povinnost a úrok z prodlení.
- 3 Žalobkyně podala dne 7. dubna 2016 k Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (ústřední hospodářsko-správní soud, Španělsko) (TEAC) správní stížnost proti daňovému výměru na daň z uhlí ve vztahu k účetnímu roku 2013, v níž zpochybnila i) základ daně stanovený na základě vyšší výhřevnosti uhlí, neboť podle jejího názoru by měl být stanoven pouze s ohledem na výhřevnost skutečně použitou při výrobě elektřiny, ii) zdanění 268 717,98 tun uhlí, které přidružená společnost v roce 2011 deklarovala jako osvobozené od daně, protože bylo určeno k dalšímu prodeji, a které žalobkyně následně použila k výrobě elektřiny, a iii) slučitelnost zdanění uhlí spotřebovaného na výrobu elektřiny s unijním právem.
- 4 Ve svém rozhodnutí ze dne 28. března 2019 TEAC i) odmítl zohlednit nižší výhřevnost uhlí pro stanovení základu daně z uhlí, ii) stanovil, že nedochází ke

dvojímu zdanění při zdanění zásilek uhlí, které byly dříve deklarovány jako osvobozené od daně za účelem dalšího prodeje, pokud je kupující použije pro vlastní spotřebu na výrobu elektřiny, což je plnění zdanitelné daní z uhlí, a iii) nerozhodl o slučitelnosti zákona 15/2012 ze dne 27. prosince 2012 o daňových opatřeních pro energetickou udržitelnost, který zrušil osvobození spotřeby uhlí na výrobu elektřiny od daně z uhlí, s unijním právem.

- 5 Žalobkyně podala u předkládajícího soudu správní žalobu, v níž vznesla stejné otázky jako ve správním řízení a navrhla předložení předběžné otázky ohledně slučitelnosti zákona 15/2012 s unijním právem.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 6 Argumenty účastníků řízení jsou uvedeny ve stanoviscích, která předložili ve správním řízení.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 7 Předkládající soud dospěl k závěru, že pokud zdanění závisí na tepelné energii vzniklé spotřebou uhlí, měřené v gigajoulech, není důvod brát v úvahu pouze energii, která je skutečně použita při výrobě elektřiny. Rovněž se domnívá, že zdanitelné plnění nastalo, když žalobkyně pořídila uhlí od své přidružené společnosti pro jeho použití pro výrobu elektřiny.
- 8 Předkládající soud má ovšem pochybnosti o tom, zda je zdanění spotřeby uhlí pro výrobu elektřiny stanovené španělským právem v souladu s unijní právní úpravou, která restrukturalizuje unijní režim pro zdanění energetických produktů a elektřiny.
- 9 Pokud by daň z uhlí, která se vztahuje na uhlí určené ke spotřebě pro výrobu elektřiny, byla považována za daň, která nemá environmentální účel - ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice 2003/96/ES - byl by španělský zákon neslučitelný s unijním právem a vyměření provedené správcem daně by bylo nesprávné.
- 10 Předkládající soud má zejména vážné pochybnosti o povaze účelu této daně, neboť aby daň měla zvláštní účel ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a), nemůže mít výlučně rozpočtový účel, kterým je financování nákladů španělské elektroenergetické soustavy. Tento rozpočtový účel je zřejmý ze skutečnosti, že samotný zákon 15/2012 výslovně stanoví, že odhadovaný roční příjem z daní uvedených v tomto zákoně se v zákonech o souhrnném státním rozpočtu vyčlení na financování nákladů na elektroenergetickou soustavu stanovených v článku 16 zákona 54/1997 ze dne 27. listopadu 1997 o odvětví elektřiny.
- 11 Environmentální účel uvedený v preambuli zákona 15/2012 není ve struktuře daně zohledněn a její výnos není určen na snížení dopadu používání uhlí při výrobě elektřiny na životní prostředí. Kromě toho skutečnost, že používání vysoce

znečišťujícího energetického produktu k výrobě elektřiny podléhá zdanění, podle všeho nesplňuje nezbytné požadavky na to, aby daň měla zvláštní účel, a to s ohledem na marginalistický systém stanovování cen na trhu s elektřinou a skutečnost, že uhelné elektrárny nejsou vyloučeny z odměn za garanci výroby, které přispívají k jejich hospodářské a finanční udržitelnosti.

PRACOVNÍ DOKUMENT