Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
ATHANASIA RANTOSE
přednesené dne 25. ledna 2024[1]

Věc C-743/22

DISA SUMINISTROS Y TRADING SLU DISA
proti
Agencia Estatal de la Administración Tributaria

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Zdanění energetických produktů a elektřiny – Směrnice 2003/96/ES – Článek 5 – Spotřební daň z minerálních olejů – Regionální sazba spotřební daně z minerálních olejů nad rámec celostátní sazby – Rozlišené sazby spotřební daně na území členského státu v závislosti na regionu, v němž se výrobek spotřebovává“

I. Úvod

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 5 směrnice 2003/96/CE[2].

2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností DISA Suministros y Trading, SLU (dále jen „DISA“ nebo „žalobkyně“) a Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Státní agentura pro správu daní, Španělsko), vzniklého v důsledku žádostí žalobkyně, jimiž se domáhala vrácení daní uhrazených na základě další sazby daně uložené autonomním společenstvím ve vztahu k spotřební dani z minerálních olejů (Impuesto Especial sobre Hidrocarburos) (dále jen „IEH“).

3. Projednávaná věc poskytuje Soudnímu dvoru příležitost objasnit otázku, zda nezávisle na dodržování minimálních úrovní zdanění stanovených směrnicí 2003/96 tato směrnice předepisuje jednotnou úroveň zdanění na celém území členského státu, nebo zda tato směrnice ponechává členským státům prostor pro uvážení za účelem stanovení rozdílných sazeb spotřební daně pro tentýž výrobek a totéž použití v závislosti na části území členského státu, kde je tento výrobek určen ke spotřebě.

[1] – Původní jazyk: francouzština.

[2] – 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, p. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405). Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce odkazuje pouze na směrnici 2003/96 v jejím znění použitelném na spor v původním řízení, který se týká let 2013 až 2015, aniž zmiňuje následné změny a revize této směrnice.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Směrnice 2003/96

4. Body 2 až 5, 9, 10, 15 a 24 odůvodnění směrnice 2003/96 uvádějí:

„(2) Neexistence předpisů Společenství o minimální daňové sazbě na elektřinu a jiné energetické produkty než minerální oleje může nepříznivě ovlivnit řádné fungování vnitřního trhu.

(3) Řádné fungování vnitřního trhu a dosažení cílů ostatních politik Společenství vyžaduje stanovit na úrovni Společenství minimální úrovně zdanění pro většinu energetických produktů, včetně elektřiny, zemního plynu a uhlí.

(4) Závažné rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění energie, které uplatňují členské státy, by mohly být škodlivé pro řádné fungování vnitřního trhu.

(5) Prostřednictvím stanovení vhodných minimálních úrovní zdanění ve Společenství se mohou snížit stávající rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění.

[…]

(9) Členským státům by měla být ponechána volnost nutná k vymezení a provádění politik přizpůsobených jejich vnitrostátním podmínkám.

(10) Členské státy chtějí zavádět nebo zachovat různé formy zdanění energetických produktů a elektřiny. Proto by členským státům mělo být povoleno dodržovat minimální úrovně zdanění v rámci Společenství celkovými odvody na všech nepřímých daních, které se členské státy rozhodly uplatňovat (kromě DPH).

[…]

(15) Možnost uplatňovat na stejný výrobek rozdílné vnitrostátní sazby daně by za určitých okolností nebo trvalých podmínek měla být povolena, pokud jsou dodržovány minimální úrovně zdanění v rámci Společenství a pravidla vnitřního trhu a hospodářské soutěže.

[…]

(24) Členským státům by mělo být povoleno uplatňovat některá další osvobození od daně nebo snížené úrovně zdanění tam, kde to nebude škodlivé pro řádné fungování vnitřního trhu a nepovede to k narušením hospodářské soutěže.“

5. Článek 1 této směrnice stanoví:

„Členské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí.“

6. Článek 2 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice zní následovně:

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

[…]

b) kódů KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;"

7. Článek 3 téže směrnice stanoví:

„Odkazy směrnice 92/12/EHS na ‚minerální oleje' a ‚spotřební daň', pokud se používají na minerální oleje, zahrnují všechny energetické produkty a elektřinu a všechny příslušné vnitrostátní nepřímé daně, které jsou podle případu uvedeny v článku 2 a v čl. 4 odst. 2 této směrnice."

8. Článek 4 směrnice 2003/96 stanoví:

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

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

9. Článek 5 této směrnice zní takto:

„Členské státy mohou pod finanční kontrolou uplatňovat rozlišené sazby, pokud tyto sazby nejsou nižší než minimální úrovně zdanění předepsané touto směrnicí a pokud jsou slučitelné s právními předpisy Společenství, a to v následujících případech:

– pokud jsou rozlišené sazby přímo vázané na jakost výrobku,

– pokud rozlišené sazby závisí na množstevních úrovních spotřeby elektřiny a energetických produktů používaných k topení,

– pro následující použití: místní veřejná osobní doprava (včetně taxislužby), odvoz odpadů, ozbrojené síly a veřejná správa, zdravotně postižené osoby, vozidla záchranné služby,

– rozlišuje-li se používání energetických produktů a elektřiny obchodní a neobchodní povahy podle článků 9 a 10."

10. Článek 6 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy mohou poskytnout osvobození od daně nebo snížit úroveň zdanění stanovenou touto směrnicí:

a) přímo;

b) prostřednictvím rozlišené sazby

nebo

c) vrácením celé částky daně nebo její části.“

11. Článek 19 odst. 1 a 3 téže směrnice stanoví:

„1. Kromě ustanovení předchozích článků, zejména článků 5, 15 a 17, může Rada jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl další osvobození od daně nebo snížení z důvodů některé zvláštní politiky.

Členský stát, který takové opatření hodlá zavést, uvědomí o svém záměru Komisi a poskytne jí rovněž veškeré podstatné a nezbytné údaje.

Komise žádost posoudí, při čemž přihlédne zejména k řádnému fungování vnitřního trhu, potřebě zajistit poctivou hospodářskou soutěž a zdravotní, energetickou a dopravní politiku Společenství, jakož i politiku životního prostředí.

[…]

3. Jestliže Komise usoudí, že osvobození od daně nebo snížení povolená podle odstavce 1 nejsou nadále opodstatněná, zejména z důvodu nekalé soutěže nebo narušení fungování vnitřního trhu anebo s ohledem na politiky Společenství v oblasti zdraví, ochrany životního prostředí, energetiky a dopravy, předloží v tomto smyslu Radě vhodné návrhy. Rada o těchto návrzích jednomyslně rozhodne.“

2. Směrnice 2008/118/ES

12. Článek 1 odst. 1 a 2 směrnice 2008/118/ES [3] zní takto:

„1. Tato směrnice stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže uvedeného zboží (dále jen ‚zboží podléhající spotřební dani‘):

a) energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice [2003/96/ES];

[…]

2. Členské státy mohou ze zboží podléhajícího spotřební dani vybírat ze zvláštních důvodů další nepřímé daně za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla Společenství platná pro spotřební daně nebo pro daň z přidané hodnoty, pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně, avšak s výjimkou ustanovení upravujících osvobození od daně.“

[3] – Směrnice Rady ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12).

B. Španělské právo

13. Článek 50b Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (zákon č. 38/1992 o spotřebních daních) ze dne 28. prosince 1992 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), nadepsaný „Sazba daně stanovená autonomním společenstvím“, ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„1 Autonomní společenství mohou pro účely dodatečného zdanění výrobků, na které se vztahují daňové sazby uvedené v bodech […] a které jsou spotřebovávány na příslušných územích těchto společenství, stanovit regionální sazbu spotřební daně z minerálních olejů. Regionální sazba se použije v souladu s ustanoveními tohoto zákona a v mezích a za podmínek stanovených předpisy upravujícími financování autonomních společenství.

2. Použije se regionální daňová sazba autonomního společenství, na jehož území dochází ke konečné spotřebě zdaněných výrobků. Pro účely tohoto článku se rozumí, že se výrobky spotřebovávají na území autonomního společenství, pokud jsou přijaty na jednom z těchto míst:

[…]“

14. Článek 50b zákona o spotřebních daních platil ve zdaňovacích obdobích let 2013 až 2018. Od 1. ledna 2019 byl zrušen Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (zákon č. 6/2018 o souhrnném státním rozpočtu na rok 2018) ze dne 3. července 2018, jehož důvodová zpráva mimo jiné uvádí:

„V oblasti spotřebních daní je regionální sazba daně z minerálních olejů začleněna do zvláštní sazby daně na státní úrovni, aby byla zaručena jednota trhu v oblasti paliv a pohonných hmot, aniž jsou tímto opatřením dotčeny zdroje autonomních společenství, a to v rámci práva Společenství.“

III. Spor v původním řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem

15. Subjekty CLH, TEPSA a SECICAR, které jsou logistickými hospodářskými subjekty podléhajícími dani IEH, předložily daňová přiznání k IEH v režimu přenesení daňové povinnosti za období od roku 2013 do roku 2015 a částku IEH přenesly na společnost DISA. Posledně uvedená společnost působí v oblasti nákupu, prodeje, dovozu a velkoobchodního uvádění ropných výrobků na trh.

16. Vzhledem k tomu, že na společnost DISA se vztahovala povinnost odvést IEH, požádala orgán daňové správy o opravu daňových přiznání předložených společnostmi CLH, TEPSA a SECICAR a o to, aby jí byly vráceny částky odpovídající dodatečné regionální sazbě spotřební daně z minerálních olejů, která byla stanovena dotyčným autonomním společenstvím (dále jen „regionální sazba spotřební daně z minerálních olejů“ nebo „regionální sazba IEH“).

17. Na podporu svých žádostí společnost DISA tvrdila, že tato regionální sazba uvedená v článku 50b zákona o spotřebních daních, který platil od 1. ledna 2013, je v rozporu s unijním právem, neboť je v rozporu s některými ustanoveními směrnice 2003/96, a zejména s jejím článkem 5, z důvodu, že neodpovídá výjimkám stanoveným tímto ustanovením pro účely použití rozlišených sazeb daně a že je v rozporu s cílem jednotného zdanění, který sleduje tato směrnice.

18. Orgán daňové správy tyto žádosti zamítl s tím, že mu nepřísluší rozhodnout o otázce, zda španělská právní úprava porušuje unijní právo, či nikoli.

19. Žalobkyně tedy podala proti tomuto zamítavému rozhodnutí odvolání k Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední hospodářsko-správní orgán, Španělsko).

20. Žalobkyně následně podala proti danému rozhodnutí o zamítnutí svého odvolání žalobu k senátu pro správní spory Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností, Španělsko), která byla rozsudkem ze dne 25. listopadu 2020 zamítnuta. Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) sice poznamenal, že právní pochybnosti, které vyvolává výklad směrnice 2003/96, by jej mohly vést k podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, avšak zamítl návrh na vrácení zaplacených částek z důvodu, že společnost DISA neprokázala, že povinnost zaplatit tyto částky nepřenesla na jiné osoby, což by mohlo vést k jejímu bezdůvodnému obohacení.

21. Žalobkyně podala proti rozsudku Audiencia Nacional kasační opravný prostředek k Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko), který je předkládajícím soudem.

22. Tento soud zdůrazňuje, že výsledek sporu v původním řízení závisí na výkladu směrnice 2003/96 týkajícím se regionální sazby spotřební daně z minerálních olejů. Uvedený soud má v tomto ohledu za to, že ani výše uvedená směrnice, ani judikatura Soudního dvora neposkytují jasný výklad článku 5 téže směrnice, pokud jde o otázku, zda a za jakých podmínek brání tomu, aby v rámci členského státu byly v oblasti zdanění energetických produktů a elektřiny zavedeny pro tentýž výrobek rozlišené sazby daně v závislosti na dotčeném území.

23. Za těchto podmínek se Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být směrnice [2003/96], a zejména její článek 5, vykládána v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je článek 50b [zákona o spotřebních daních], který opravňuje autonomní společenství k tomu, aby stanovilo pro tentýž produkt různé sazby spotřební daně z minerálních olejů, rozlišené dle území?“

24. Písemná vyjádření předložily Soudnímu dvoru žalobkyně, španělská vláda, jakož i Evropská komise.

IV. Posouzení

A. K přípustnosti předběžné otázky

25. Nejprve je namístě rozhodnout o námitce nepřípustnosti vznesené španělskou vládou a následně bude posouzena jediná předběžná otázka, kterou položil předkládající soud.

26. Tato vláda totiž tvrdí, že předběžná otázka by měla být prohlášena za nepřípustnou z důvodu, že se jedná o hypotetickou otázku. Podle jejího názoru nebyla otázka slučitelnosti dotčeného vnitrostátního ustanovení s unijním právem nikdy projednána před soudy, kterým byl spor v původním řízení předložen v předchozích stupních, ani v rámci řízení o kasačním opravném prostředku podaném k předkládajícímu soudu, neboť tento kasační opravný prostředek se původně vztahoval pouze na otázku, zda má žalobkyně způsobilost k zahájení řízení o vydání bezdůvodného obohacení.

27. V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se k otázkám týkajícím se výkladu unijního práva položeným vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí na vlastní odpovědnost a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, váže domněnka relevance. Soudní dvůr smí odmítnout rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad unijní normy nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny [4].

28. V projednávaném případě má přitom otázka položená předkládajícím soudem přímý vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jelikož se týká návrhu podaného žalobkyní na vrácení částky odpovídající regionální složce IEH, kterou uhradila z důvodu, že tato regionální složka daně je v rozporu se směrnicí 2003/96, zejména s jejím článkem 5. Předkládající soud kromě toho poznamenává, že řešení sporu v původním řízení závisí na výkladu této směrnice, neboť bude muset rozhodnout o opodstatněnosti výtky podle vnitrostátních právních předpisů, které upravují kasační opravný prostředek [5]. Konečně z předkládacího rozhodnutí, které španělská vláda nezpochybňuje, jasně vyplývá, že návrhy žalobkyně na vrácení uvedené částky se týkají období, během kterého platil článek 50b zákona o spotřebních daních.

29. S ohledem na výše uvedené je třeba zamítnout námitku nepřípustnosti vznesenou španělskou vládou.

B. K věci samé

30. Podstatou jediné předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice 2003/96, zejména její článek 5, brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je článek 50b zákona o spotřebních daních, který opravňuje autonomní společenství k tomu, aby stanovila různé sazby spotřební daně z minerálních olejů, rozlišené dle území, i když jsou dodrženy minimální sazby daně požadované touto směrnicí.

1. Úvodní poznámky

31. Je třeba předeslat, že projednávaná věc se vyznačuje tím, že dotčené vnitrostátní ustanovení umožňovalo každému španělskému autonomnímu společenství, aby stanovilo svou vlastní regionální sazbu spotřební daně z minerálních olejů, která byla připočtena k celostátní sazbě spotřební daně [6].

[4] – Rozsudek ze dne 12. ledna 2023, DOBELES HES (C-702/20 a C-17/21, EU:C:2023:1, bod 47 a citovaná judikatura).

[5] – Předkládající soud v tomto ohledu zdůrazňuje, že společnost DISA žádala ve správním řízení o vrácení daní, které zaplatila z titulu regionální sazby IEH, přičemž tvrdila, že uvedené daně jsou v rozporu s unijním právem, a že téhož se domáhala i v řízení před Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) a před předkládajícím soudem.

[6] – Platná vnitrostátní právní úprava stanovila dvě daňová pásma, a sice zaprvé celostátní pásmo, jehož sazba byla jednotná na celém vnitrostátním území, a zadruhé dodatečné regionální pásmo, jehož sazbu stanovilo každé autonomní společenství pro minerální oleje spotřebovávané na jeho území

32. Kromě toho, jak vyplývá z popisu vnitrostátního právního rámce uvedeného v bodě 14 tohoto stanoviska, španělská vláda změnila článek 50b zákona o spotřebních daních, který ve Španělsku platil od roku 2013 do roku 2018, tak, že s účinností od 1. ledna 2019 zrušila dodatečnou regionální sazbu [7]. Od jeho zrušení zavedlo Španělské království odlišný systém financování autonomních společenství, který stanoví jednotnou sazbu na celém svém území [8].

2. Hlavní prvky harmonizovaného režimu zdanění stanoveného směrnicí 2003/96

33. Je třeba poznamenat, že směrnice 2003/96 sleduje, jak vyplývá z bodů 2 až 5 a 24 jejího odůvodnění, prostřednictvím stanovení harmonizovaného režimu zdanění energetických produktů a elektřiny podporu řádného fungování vnitřního trhu v oblasti energetiky, a to mimo jiné tím, že zamezuje narušení hospodářské soutěže [9]. Cílem této směrnice tedy je zmenšit rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění energie, jelikož bylo zjištěno, že jde o faktor, který může nepříznivě ovlivnit řádné fungování vnitřního trhu [10].

34. K dosažení tohoto cíle unijní normotvůrce harmonizoval nikoli vyčerpávajícím způsobem, nýbrž částečně pravidla upravující zdanění energetických produktů a elektřiny, jelikož uvedená směrnice stanoví pouze harmonizované minimální úrovně zdanění [11]. Článek 4 odst. 1 této směrnice za tímto účelem vyžaduje, aby úrovně zdanění, které členské státy uplatňují na energetické produkty a elektřinu podle článku 2 téže směrnice, nebyly nižší než minimální úrovně zdanění předepsané touto směrnicí.

35. Tato směrnice však uznala rozhodovací prostor a prostor pro uvážení členských států v oblasti spotřební daně, a to jak uznáním nezbytnosti poskytnout členským státům flexibilitu při definování a provádění politik přizpůsobených vnitrostátním podmínkám, tak skutečnosti, že režimy zavedené v rámci provádění směrnice 2003/96 spadají do pravomoci každého z členských států [12]. Uvedená směrnice obsahuje řadu ustanovení (mezi něž patří zejména články 5 a 7, jakož i články 15 až 19), která členským státům umožňují zavést za určitých podmínek rozlišené daňové sazby, osvobození od daně nebo snížení spotřební daně [13].

3. Soulad IEH s článkem 5 směrnice 2003/96

36. Pokud jde o článek 5 směrnice 2003/96, je třeba konstatovat, že toto ustanovení uvádí případy, kdy členské státy mohou na tentýž produkt uplatňovat rozlišené sazby daně.

[7] – Žalobkyně, jakož i Komise tvrdí, že Španělské království zrušilo ustanovení článku 50b zákona o spotřebních daních v návaznosti na dialog, který byl veden mezi tímto členským státem a Komisí, v jehož průběhu jí Komise sdělila pochybnosti, které měla o slučitelnosti této odlišné regionální sazby se směrnicí 2003/96.

[8] – Podle vyjádření Komise se podle nové vnitrostátní právní úpravy uplatňuje jediná sazba spotřební daně z minerálních olejů a příjmy se rozdělí mezi stát (42 %) a autonomní společenství (58 %).

[9] – Rozsudek ze dne 30. ledna 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, bod 30 a citovaná judikatura), jakož i mé stanovisko ve věci RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, bod 25).

[10] – V tomto smyslu viz bod 4 směrnice 2003/96 a stanovisko generálního advokáta Richarda de la Tour ve věci Komise v. Itálie (Příspěvek na nákup pohonných hmot) (C-63/19, EU:C:2020:596, bod 78).

[11] – Rozsudek ze dne 30. ledna 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, bod 26).

[12] – Viz rozsudek ze dne 30. ledna 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, bod 28 a citovaná judikatura).

[13] – Viz rozsudky ze dne 30. ledna 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, bod 26), a ze dne 14. ledna 2021, Komise v. Itálie (Příspěvek na nákup pohonných hmot) (C-63/19, EU:C:2021:18, bod 75 a citovaná judikatura).

37. Přitom je nutno předeslat, že uplatnění rozlišených sazeb mezi jednotlivými regiony v rámci téhož členského státu nespadá *a priori* mezi případy stanovené v uvedeném ustanovení. Žádný z případů vyjmenovaných v článku 5 této směrnice totiž nestanoví možnost uplatňovat rozlišení sazeb spotřebních daní v závislosti na regionu. Kromě toho použití výrazu „v následujících případech" k vymezení případů, ve kterých by byly rozlišené úrovně zdanění přípustné podle tohoto ustanovení, nenechává patrně prostor pro pochybnosti o tom, že výčet případů, ve kterých členské státy mohou uplatňovat rozlišené sazby daně na tentýž výrobek, je vyčerpávající [14]. Takový výklad vyplývá kromě toho i z bodu 15 odůvodnění uvedené směrnice, který stanoví, že „[m]ožnost uplatňovat na stejný výrobek rozdílné vnitrostátní sazby daně by *za určitých okolností* nebo trvalých podmínek měla být povolena, pokud jsou dodržovány minimální úrovně zdanění v rámci Společenství a pravidla vnitřního trhu a hospodářské soutěže" [15].

38. V tomto ohledu bylo v judikatuře Soudního dvora podle všeho rovněž potvrzeno, že výčet případů vyjmenovaných v článku 5 směrnice 2003/96 je vyčerpávající, když se v ní upřesňuje, že toto ustanovení stanoví rozlišené sazby zdanění v určitých případech „*taxativně vyjmenovaných* v tomto článku" [16].

39. Je však třeba konstatovat, že jak správně uvádí předkládající soud, současná judikatura Soudního dvora týkající se směrnice 2003/96, a zejména jejího článku 5, výslovně nezkoumala otázku jednotnosti sazeb spotřební daně pro tentýž výrobek, určený k témuž použití v rámci členského státu.

40. I když v rámci dvou žalob pro nesplnění povinnosti, v nichž byly sazby spotřební daně rozlišené podle území podobné sazbám dotčeným ve sporu v původním řízení považovány Komisí za sporné s ohledem na směrnici 2003/96 [17], a otázka, zda tato směrnice takové rozlišování podle regionu umožňovala, byla mezi účastníky řízení diskutována, Soudní dvůr se k této otázce v příslušných rozsudcích výslovně nevyjádřil. V rozsudku Komise v. Francie tak Soudní dvůr pouze konstatoval nesplnění povinnosti Francouzskou republikou z důvodu, že ve stanovené lhůtě nepřizpůsobila systém zdanění elektřiny směrnici 2003/96. Totéž platí pro rozsudek ve věci Komise v. Itálie (Příspěvek na nákup pohonných hmot), ve kterém Soudní dvůr nemusel k uvedené otázce zaujmout stanovisko, jelikož dospěl k závěru, že Komise neprokázala tvrzené nesplnění povinnosti [18].

41. Předběžná otázka položená v projednávané věci umožňuje dva možné výklady: první výklad zastávaný španělskou vládou, podle kterého článek 5 směrnice 2003/96 nebrání existenci sazeb zdanění rozlišených podle regionů, kterým jsou podrobeny energetické produkty, za podmínky,

[14] – Znění různých jazykových verzí směrnice 2003/96 podle všeho potvrzuje, že článek 5 této směrnice obsahuje vyčerpávající výčet případů, kdy členské státy mohou zavést rozlišené sazby zdanění pro tentýž produkt. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že v různých jazykových verzích tohoto ustanovení podle všeho neexistují významné rozdíly, pokud jde o použití výrazu „v následujících případech", které bylo přeloženo jako „in den folgenden Fällen" v německém znění, „στις ακόλουθες περιπτώσεις" v řeckém znění, „in the following cases" v anglickém znění, nebo dále „nei seguenti casi" v italském znění.

[15] – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

[16] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. června 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, bod 29), a ze dne 16. listopadu 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, bod 47). I když Soudní dvůr v bodě 23 rozsudku ze dne 22. prosince 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), použil výraz „*v některých případech vyjmenovaných v tomto článku*", aniž použil výraz „taxativně", byl tento výraz zopakován v bodě 47 jeho nedávného rozsudku ze dne 16. listopadu 2023,Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

[17] – V tomto smyslu viz věci, ve kterých byly vydány rozsudky ze dne 25. října 2012, Komise v. Francie (C-164/11, EU:C:2012:665), a ze dne 14. ledna 2021, Komise v. Itálie (Příspěvek na nákup pohonných hmot) (C-63/19, EU:C:2021:18).

[18] – Ze zjištění generálního advokáta Richarda de la Tour v bodě 80 jeho stanoviska v této věci však vyplývá, že „mezi účastníky řízení [včetně Španělského království, které vstoupilo do řízení jako vedlejší účastník na podporu Italské republiky] bylo nesporné, že směrnice 2003/96 vyžaduje dodržování jediné minimální úrovně zdanění každého výrobku a užití na celém území téhož členského státu" (C-63/19, EU:C:2020:596).

že tyto sazby jsou v souladu s minimálními sazbami stanovenými touto směrnicí; a druhý výklad, podporovaný žalobkyní a Komisí, podle kterého povinnost dodržovat jednotnou úroveň zdanění na celém území členského státu pro tentýž produkt, která vyplývá z článku 5 směrnice 2003/96, platí nezávisle na dodržení minimálních úrovní zdanění uložených touto směrnicí.

42. Z následujících důvodů jsem toho názoru, že je třeba upřednostnit tento posledně uvedený výklad.

43. Zaprvé je třeba připomenout, že i když je oblast zdanění energetických produktů a elektřiny harmonizována pouze částečně a směrnice 2003/96 přiznává členským státům určitou flexibilitu a rozhodovací prostor, aby mohly provádět politiky přizpůsobené vnitrostátním podmínkám, nic to nemění na tom, že tento rozhodovací prostor je omezen. Z toho vyplývá, že možnost poskytnutá členským státům zavést rozlišené sazby daně, osvobození od daně nebo snížení spotřební daně může být uplatněna, pouze pokud jsou striktně dodrženy podmínky stanovené relevantními ustanoveními této směrnice. V případě neexistence takového rámce by totiž uvedená směrnice postrádala jakýkoli smysl.

44. Článek 5 směrnice 2003/96 není výjimkou z této logiky stanovení rámce, jelikož samotné znění tohoto ustanovení odráží vůli normotvůrce vymezit rozhodovací prostor, který mají členské státy k uplatňování rozlišených sazeb pro tentýž výrobek, a to bez ohledu na dodržení minimálních úrovní zdanění stanovených touto směrnicí [19]. Uvedená směrnice tak na rozdíl od toho, co tvrdí španělská vláda, neponechává členským státům absolutní svobodu při stanovení rozlišených sazeb zdanění, jež považují za vhodné, pouze s odvoláním na skutečnost, že uplatněná sazba daně je stále vyšší než předepsaná minimální sazba. Takový výklad by článek 5 směrnice 2003/96 zcela zbavil svého opodstatnění. Sdílím proto názor vyjádřený generálním advokátem Richardem de la Tour uvedený v jeho stanovisku ve věci Komise v. Itálie (Příspěvek na nákup pohonných hmot) (C-63/19, EU:C:2020:596, bod 82), podle kterého mohou být výjimky ze zásady jediného zdanění určitého výrobku k danému použití provedeny členským státem pouze v případech výslovně uvedených ve směrnici 2003/96.

45. Kromě toho je třeba upřesnit, že článek 5 není jediným ustanovením směrnice 2003/96, který umožňuje existenci rozdílů v daňové oblasti v rámci téhož členského státu. Článek 19 této směrnice totiž umožňuje členským státům zavést rozlišené sazby daně prostřednictvím dodatečných osvobození od daně nebo snížení daně z důvodů některé zvláštní politiky za podmínky, že Rada na návrh Komise jednomyslně nevznese námitky. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že Rada již na základě tohoto ustanovení povolila určitá snížení spotřební daně pro určité regiony nebo oblasti uvnitř členského státu [20].

46. Zatímco Komise a žalobkyně mají za to, že pro uplatnění rozlišené sazby daně v určitém regionu musí členský stát použít článek 19 směrnice 2003/96 a požádat o povolení na základě tohoto ustanovení, španělská vláda tvrdí, aniž se vyjádřila k nezbytnosti získat uvedené povolení, že skutečnost, že snížení úrovní zdanění byla povolena na základě článku 19 uvedené směrnice, sama o sobě postačuje k prokázání toho, že tím je skutečně umožněna existence rozdílů mezi jednotlivými regiony.

[19] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. listopadu 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, body 46 a 47).

[20] – V tomto smyslu viz prováděcí rozhodnutí Rady 2011/38/EU ze dne 18. ledna 2011, kterým se v souladu s článkem 19 směrnice 2003/96/ES Francii povoluje uplatňovat rozlišené sazby daně z pohonných hmot (Úř. věst. 2011, L. 19, s. 13), prováděcí rozhodnutí Rady 2013/193/EU ze dne 22. dubna 2013, kterým se v souladu s článkem 19 směrnice 2003/96/ES Francouzské republice povoluje uplatňovat odstupňované sazby daně z pohonných hmot (Úř. věst. 2013, L 113, s. 15), prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2016/358/EU ze dne 8. března 2016, kterým se v souladu s článkem 19 směrnice 2003/96/ES povoluje Francouzské republice uplatňovat snížené sazby daně z benzínu a nafty používaných jako pohonné hmoty (Úř. věst. 2016, L 67, s. 35).

47. I když ze samotného znění článku 5 směrnice 2003/96 jasně nevyplývá, zda se režim povolení stanovený tímto článkem 5 vztahuje pouze na případy, kdy je rozlišené zdanění výsledkem osvobození od daně nebo snížení daně nad rámec minimálních sazeb, nebo zda se vztahuje i na takové situace, jako je situace, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, v níž je rozlišená regionální daň vyšší než minimální úrovně zdanění, nic to nemění na tom, že v každém případě k tomu, aby se členský stát mohl této možnosti dovolávat, je povinen získat předchozí povolení Rady v souladu s článkem 19 této směrnice, což španělská vláda v projednávaném případě neučinila.

48. Zadruhé je třeba posoudit argument španělské vlády, že článek 50b zákona o spotřebních daních jakožto projev politické autonomie autonomních společenství, která je uznána španělskou ústavou a zakotvena čl. 4 odst. 2 SEU [21], odůvodňuje výklad směrnice 2003/96, který prosazuje tato vláda.

49. V tomto ohledu je třeba připomenout, že rozdělení pravomocí v rámci členského státu je chráněno čl. 4 odst. 2 SEU, podle něhož je Unie povinna respektovat národní identitu členských států, která spočívá v jejich základních politických a ústavních systémech, včetně místní a regionální samosprávy [22]. Z ustálené judikatury Soudního dvora kromě toho vyplývá, že každý členský stát může volně rozdělit pravomoci na vnitrostátní úrovni a provádět akty práva Společenství, které nejsou přímo použitelné, prostřednictvím opatření přijatých regionálními nebo místními orgány, pokud toto rozdělení pravomocí umožňuje správné provádění dotčených aktů práva Společenství [23].

50. Je však nutno konstatovat, že žádné z ustanovení směrnice 2003/96, včetně jejího článku 5 (i když je vykládán ve smyslu navrženém v bodě 44 tohoto stanoviska), nemůže zpochybnit zásady uznané na základě čl. 4 odst. 2 SEU. Tato směrnice totiž tím, že obsahuje řadu ustanovení, která členským státům umožňují odchýlit se za určitých podmínek od minimálních sazeb daně stanovených touto směrnicí, v podstatě směřuje nejen k zohlednění daňových tradic členských států, ale rovněž k tomu, aby jim umožnila provádět politiky přizpůsobené vnitrostátním podmínkám [24]. Domnívám se tedy, že žádný členský stát se nemůže dovolávat ochrany přiznané čl. 4 odst. 2 SEU a dovolávat se zejména své vnitřní organizace a rozdělení pravomocí, aby odůvodnil porušení unijního práva. Kromě toho jakákoli daňová rozlišení na regionální úrovni bez ohledu na jejich význam nemohou být vykládána jako projev národní identity členského státu, ani nemohou být z tohoto důvodu bezpodmínečně odůvodněna. Mohlo by tomu být jinak jen v případě, kdy by každé autonomní společenství mělo na základě Ústavy případně možnost zavést zcela odlišný daňový režim, který by samostatně vymezilo.

51. Zatřetí je třeba poznamenat, že cílem směrnice 2003/96 je podpořit řádné fungování vnitřního trhu v odvětví energetiky. I když tato směrnice v zásadě umožňuje, aby mezi členskými státy existovaly rozlišené sazby daně (za podmínky, že budou dodrženy minimální sazby daně), uznání možnosti každého členského státu uplatňovat rozlišené sazby daně na svém vnitrostátním území a v jednotlivých regionech, a to i v případě, že tyto regiony dodržují minimální sazby daně, bez

[21] – Španělská vláda tvrdí, že zavedený systém, který je založen na zásadách autonomie a daňové spoluodpovědnosti, přiznává autonomním společenstvím pravomoc rozhodovat o výši některých forem zdanění a že regionální sazba IEH financuje pravomoci autonomních společenství, mezi něž patří správa základních veřejných služeb v oblasti zdravotnictví, vzdělávání a sociálních služeb.

[22] – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, bod 40 a citovaná judikatura).

[23] – Rozsudek ze dne 16. července 2009, Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, bod 50 a citovaná judikatura).

[24] – V tomto smyslu viz body 43 až 46 tohoto stanoviska.

jakéhokoli rámce nebo kontrolního mechanismu, by mohlo narušit řádné fungování vnitřního trhu tím, že by jej dále rozptýlilo, čímž by byl ohrožen volný pohyb zboží, aniž by bylo dále možné vyloučit riziko daňových podvodů.

52. Začtvrté směrnice 2008/118, která upravuje obecný režim spotřebních daní, v čl. 1 odst. 2 stanoví, že na výrobky podléhající uvedené dani se mohou vztahovat jiné nepřímé daně. Tento článek ve spojení s některými ustanoveními směrnice 2003/96, která výslovně členským státům umožňuje, aby elektřinu a energetické produkty podrobily jiným daním [25], podle španělské vlády umožňuje uložení dodatečné daně, podobně jako IEH.

53. Je však třeba připomenout, že i když čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 umožňuje členským státům, aby produkty podléhající spotřební dani podrobily jiné nepřímé dani, než je spotřební daň, k takovému zdanění může dojít pouze tehdy, když jsou splněny dvě kumulativní podmínky. Takové daně musí být zaprvé vybírány *ze zvláštních důvodů* a zadruhé tyto daně musí dodržovat unijní pravidla platná pro spotřební daně nebo pro DPH, pokud jde o stanovení základu daně, jakož i výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně [26].

54. Pokud jde konkrétně o kritérium týkající se zvláštního účelu, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že i když není nezbytné, aby příjmy z dodatečné daně byly určeny ke sledovanému zvláštnímu účelu, je ještě třeba, aby byla dotčená daň, pokud jde o její strukturu, zejména pokud jde o produkt, na který se vztahuje či její sazbu, koncipována tak, aby ovlivnila jednání osob povinných k dani způsobem umožňujícím zohlednění dovolávaných zvláštních důvodů, například vysokým zdaněním dotčených výrobků za účelem odrazení od jejich spotřeby nebo podporou využívání jiných výrobků, jejichž důsledky jsou pro sledovaný cíl méně škodlivé [27].

55. Na základě skutečností obsažených ve spise, který má Soudní dvůr k dispozici, však není možné určit, do jaké míry jsou příjmy z dodatečného pásma zdanění určeny ke zvláštnímu účelu, nebo zda je tato daň koncipována tak, aby bylo možné dosáhnout dovolávaného zvláštního účelu (za předpokladu, že by takový účel existoval). Tak tomu však podle všeho není v případě IEH. Jak totiž vyplývá z písemného vyjádření předloženého španělskou vládou, regionální sazba IEH je určena k obecnému financování pravomocí autonomních společenství, aby tato společenství následně mohla disponovat těmito příjmy v regionálním měřítku v oblastech, které si zvolí.

56. Konečně zapáté nedávná judikatura Soudního dvora týkající se uplatňování směrnice 2003/96 podle všeho hovoří proti uplatňování daně rozlišené podle území v rámci téhož členského státu [28]. I když totiž směrnice 2003/96 uznává právo členských států zavést rozlišené sazby zdanění, snížení daně a osvobození od daně, judikatura Soudního dvora vyžaduje, aby byla tato diskreční pravomoc, kterou mají členské státy na základě relevantních ustanovení této směrnice (včetně jejího článku 5), vykonávána v souladu s unijním právem a jeho obecnými zásadami, a zejména v souladu se zásadou rovného zacházení [29]. To ostatně vyplývá ze samotného znění článku 5 uvedené směrnice, který výslovně stanoví, že tyto rozlišené sazby daně mohou být uplatňovány, „pokud […] jsou slučitelné s právními předpisy [Unie]“.

[25] – Španělská vláda v tomto ohledu odkazuje na body 9 a 10 odůvodnění směrnice 2003/96, jakož i na její článek 4.

[26] – Usnesení ze dne 7. února 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, body 21 a 22).

[27] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. června 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, bod 46), a mé stanovisko ve věci f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, body 49 až 51).

[28] – Viz rozsudek ze dne 9. září 2021, Hauptzollamt B (Fakultativní snížení daně) (C-100/20, EU:C:2021:716, body 31 až 34).

[29] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. září 2021, Hauptzollamt B (Fakultativní snížení daně) (C-100/20, EU:C:2021:716, bod 31 a citovaná judikatura), a stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve věci Hauptzollamt B (Fakultativní snížení daně) (C-100/20, EU:C:2021:387, body 73 a 74).

57. V tomto ohledu je třeba připomenout, že zásada rovného zacházení vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno [30]. Není-li takové zacházení přitom objektivně odůvodněno, čemuž tak v projednávaném případě podle všeho není, s *a priori* srovnatelnými situacemi dvou osob povinných k dani vyrábějících minerální oleje v témže členském státě by nemohlo být zacházeno stejně, pokud by se na tyto osoby vztahovaly různé úrovně zdanění, rozlišené pouze podle zeměpisného kritéria, aniž by toto zacházení bylo objektivně odůvodněno.

58. Ve světle všech předcházejících úvah je třeba na jedinou předběžnou otázku položenou předkládajícím soudem odpovědět tak, že směrnice 2003/96, zejména její článek 5 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členské státy stanovily rozlišenou regionální sazbu spotřební daně z minerálních olejů, která by vedla k uplatnění odlišného regionálního zdanění téhož produktu, určeného k témuž použití s výjimkou případů taxativně stanovených touto směrnicí.

V. Závěry

59. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na jedinou předběžnou otázku položenou Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko) odpověděl následovně:

„Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, zejména její článek 5

musí být vykládána v tom smyslu, že

brání tomu, aby členské státy stanovily rozlišenou regionální sazbu spotřební daně z minerálních olejů, která by vedla k uplatnění odlišného regionálního zdanění téhož produktu, určeného k témuž použití s výjimkou případů taxativně stanovených touto směrnicí.“

[30] – Rozsudky ze dne 30. ledna 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, bod 37 a citovaná judikatura), a ze dne 9. září 2021, Hauptzollamt B (Fakultativní snížení daně) (C-100/20, EU:C:2021:716, body 32 až 34).