Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
ATHANASIA RANTOSE
přednesené dne 2. února 2023 [1]

Věc C-833/21

Endesa Generación SA
proti
Tribunal Económico-Administrativo Central

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností, Španělsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Směrnice 2003/96/ES – Zdanění energetických produktů a elektřiny – Článek 14 odst. 1 písm. a) – Osvobození energetických produktů a elektřiny používané k výrobě elektřiny, jakož i elektřiny používané k udržení schopnosti vyrábět elektřinu – Možnost členských států odchýlit se od tohoto osvobození z ‚důvodu ochrany životního prostředí' – Vnitrostátní daň z uhlí používaného k výrobě elektřiny – Cíle politiky životního prostředí – Kritéria pro posuzování"

I. Úvod

1. Směrnice 2003/96/ES [2] týkající se zdanění energetických produktů a elektřiny stanoví v čl. 14 odst. 1 písm. a) osvobození od daně pro energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny a elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu. Toto ustanovení rovněž stanoví, že odchylně členské státy mohou z důvodu ochrany životního prostředí podrobit tyto výrobky zdanění, aniž by musely dodržovat minimální úrovně zdanění stanovené v této směrnici.

2. Za jakých podmínek lze zdanění uhlí používaného k výrobě elektřiny, tak jak je stanoveno vnitrostátními právními předpisy, považovat za zavedené „z důvodu ochrany životního prostředí" ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96? To je podstatou otázky, kterou položil Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností, Španělsko).

3. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána v rámci sporu mezi společností Endesa Generación SA (dále jen „Endesa") a Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední hospodářsko-správní soud, Španělsko) ve věci daňového výměru ohledně uložení španělské daně z uhlí, pokud jde o uhlí použité tepelnou elektrárnou za účelem výroby elektřiny.

[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, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Směrnice 2003/96

4. Článek 1 směrnice 2003/96 stanoví:

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

5. Článek 2 této směrnice stanoví:

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

[…]

b) kódů KN[3] 2701, 2702 a 2704 až 2715.

[…]

5. Kódy kombinované nomenklatury uvedené v této směrnici odkazují na kódy podle nařízení Komise (ES) č. 2031/2001 ze dne 6. srpna 2001, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku[4].

[…]“

6. Článek 4 uvedené směrnice 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 [daně z přidané hodnoty] DPH), která se vypočítává přímo nebo nepřímo z množství energetických produktů a elektřiny v době jejich propuštění pro domácí spotřebu.“

7. Článek 10 téže směrnice zní následovně:

„1. Od 1. ledna 2004 se minimální úrovně zdanění platné pro elektřinu stanoví podle tabulky C v příloze I.

2. Nad minimální úrovně zdanění uvedené v odstavci 1 mají členské státy možnost stanovit, který základ daně použijí, pokud dodrží směrnici 92/12/EHS[5].“

3 – Kombinovaná nomenklatura.

4 – Úř. věst. 2001, L 279, s. 1.

5 – Směrnice Rady ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179).

8. Článek 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 stanoví:

„Kromě obecných ustanovení obsažených ve směrnici [92/12] o osvobození od daně určitých způsobů použití výrobků, které jsou předmětem daně, a aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, osvobodí členské státy za podmínek, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, od zdanění tyto výrobky:

a) energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny a elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu. Členské státy však mohou z důvodu ochrany životního prostředí podrobit tyto výrobky zdanění, aniž by musely dodržovat minimální úrovně zdanění stanovené v této směrnici. V takovém případě se zdanění těchto výrobků nezohledňuje pro účely splnění minimální úrovně zdanění elektřiny podle článku 10.“

2. Směrnice 2008/118/ES

9. Článek 1 směrnice 2008/118/ES[6], který na základě článku 47 této směrnice, zrušil a nahradil směrnici 92/12 s účinností k 1. dubnu 2010, stanoví:

„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];

[…]

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. Členské státy mohou vybírat daně:

a) z výrobků jiných než zboží podléhající spotřební dani;

[…]

Výběr těchto daní však nesmí vést k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.“

B. Španělské právo

10. Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea [zákon 22/2005, kterým se do španělského právního řádu provádí několik směrnic

[6] – 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).

Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny a o společném daňovém režimu pro mateřské a dceřiné společnosti usazené v různých členských státech a kterým se upravuje daňový režim přeshraničních příspěvků do penzijních fondů v rámci Evropské unie, ze dne 18. listopadu 2005[7] (dále jen „zákon 22/2005“)] zavedl ve Španělsku daň z uhlí (dále jen „daň z uhlí“). Za tímto účelem byl Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (zákon 38/1992 o zvláštních daních) ze dne 28. prosince 1992[8] změněn vložením kapitoly III, nadepsané „Spotřební daň z uhlí“, která obsahovala zejména články 75 až 84 tohoto zákona (dále jen „zákon 38/1992“).

11. Článek 75 odst. 1 zákona 38/1992 stanoví:

„Pro účely této daně se za uhlí považují výrobky kódů 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 a 2714 celní a statistické nomenklatury stanovené nařízením Rady (EHS) č. 2658/87[9] […]“

12. Článek 77 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Spotřební dani podléhá propuštění uhlí pro domácí spotřebu, pokud spadá do místní působnosti tohoto zákona.“

13. Článek 79 odst. 3 písm. a) uvedeného zákona stanovil:

„Od spotřební daně jsou osvobozena plnění, která představují propuštění uhlí pro domácí spotřebu, pokud zahrnují použití uhlí pro následující účely:

a) výrobu elektřiny a kombinovanou výrobu elektřiny a tepla.“

14. Článek 83 odst. 1 téhož zákona zní následovně:

„Základem daně pro spotřební daň je energetická výhřevnost uhlí, které je předmětem zdanitelných plnění, vyjádřená v gigajoulech (GJ).“

15. Článek 84 zákona 38/1992 stanovil:

„Sazba spotřební daně se stanoví na 0,15 eura za gigajoule.“

16. Zákon 38/1992 byl změněn Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (zákon 15/2012 o daňových opatřeních pro energetickou udržitelnost, ze dne 27. prosince 2012[10] (dále jen „zákon 15/2012“). Preambule tohoto posledně uvedeného zákona zní takto:

„I) Cílem tohoto zákona je harmonizovat náš daňový režim s účinnějším a z hlediska životního prostředí šetrnějším a udržitelnějším využíváním [energie], což jsou hodnoty, kterými se tato daňová reforma řídí, a navázat tak na základní zásady, kterými se řídí daňová a energetická politika, a samozřejmě i politika životního prostředí, Evropské unie.

7 – BOE č. 277, ze dne 19. listopadu 2005, s. 37821.

8 – BOE č. 312, ze dne 29. prosince 1992, s. 44305.

9 – Nařízení Rady ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382).

10 – BOE č. 312, ze dne 28. prosince 2012, s. 88081.

Stále rostoucí vliv výroby a spotřeby energie na udržitelnost životního prostředí vyžaduje v dnešní společnosti právní a správní rámec, který zaručí správné fungování energetického modelu pro všechny subjekty a mimoto pomůže zachovat naše bohaté dědictví životního prostředí.

Tento zákon v podstatě vychází z článku 45 Ústavy, který stanoví ochranu životního prostředí jako jednu z hlavních zásad sociální a hospodářské politiky. Proto je jednou z os této daňové reformy internalizace nákladů životního prostředí, které vznikají při výrobě elektrické energie a skladování vyhořelého jaderného paliva a radioaktivního odpadu. Tento zákon by tak měl sloužit jako podnět ke zlepšení úrovní energetické účinnosti a zároveň zajistit lepší hospodaření s přírodními zdroji a pokračovat v pokroku v novém modelu udržitelného rozvoje, a to jak z hospodářského, tak sociálního a environmentálního hlediska.

Tato reforma mimoto přispívá k integraci politik životního prostředí do našeho daňového režimu, který umožňuje jak zvláštní odvody životního prostředí, tak možnost začlenit faktor životního prostředí do jiných již existujících odvodů.

Hodnoty a cíle, z nichž tento zákon vychází, mají být průřezové, a proto musí být základní osou pro soudržnost odvětvových opatření, zejména pokud se týkají odvětví energetiky, které má pro zemi takový hospodářský a environmentální význam.

Za tímto účelem tento zákon zavádí tři nové daně: daň z hodnoty výroby elektrické energie, daň z produkce vyhořelého jaderného paliva a radioaktivního odpadu vznikajícího při výrobě jaderné elektrické energie a daň ze skladování vyhořelého jaderného paliva a radioaktivního odpadu v centralizovaných zařízeních. Zavádí poplatek za využívání vnitrozemských vod k výrobě elektrické energie. Upravuje sazby daně stanovené pro zemní plyn a uhlí a mimoto ruší osvobození energetických produktů používaných při výrobě elektrické energie a při kombinované výrobě elektřiny a tepla.

[…]

IV) […] [Z]ákon upravuje daňové zacházení s různými energetickými produkty používanými pro výrobu elektřiny. Výroba elektřiny z fosilních paliv je významným zdrojem emisí skleníkových plynů, takže z daňového hlediska se mělo za to, že by tato forma výroby elektřiny měla být zdaněna vhodněji, a to podle externalit, které produkuje.

Na tomto základě se ruší některá osvobození stanovená v čl. 51 odst. 2 písm. c) a čl. 79 odst. 3 písm. a) zákona 38/1992 v souladu s ustanoveními čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice [2003/96], který členským státům umožňuje zdanit energetické produkty používané k výrobě elektřiny pro tyto účely, a čl. 15 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice, pokud jde o kombinovanou výrobu tepla a elektřiny.

Stejně tak se za účelem uplatnění obdobného zacházení na výrobu elektřiny z fosilních zdrojů energie zvyšuje sazba daně z uhlí a současně se zavádějí zvláštní sazby daně z topných olejů a plynových olejů určených k výrobě elektřiny nebo ke kombinované výrobě elektřiny a tepla.

[…]“

17. Zákon 15/2012 tak zrušil čl. 79 odst. 3 písm. a) zákona 38/1992 a změnil článek 84 zákona 38/1992 takto:

„Sazba spotřební daně se stanoví na 0,65 eura za gigajoule.“ [11]

18. Podle předkládacího rozhodnutí zákon 15/2012 zachoval osvobození od daně pro uhlovodíky, pokud jde o výrobu elektřiny v elektrárnách nebo výrobu elektřiny či kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v kombinovaných zařízeních pro paliva, která spadají do působnosti tohoto zákona, mezi něž patří zemní plyn a motorová nafta [12]. Dále, jak je uvedeno v preambuli tohoto zákona, tento zákon zavedl tři nové daně, a to daň z hodnoty výroby elektrické energie, daň z produkce vyhořelého jaderného paliva a radioaktivního odpadu vznikajícího při výrobě jaderné elektrické energie a daň ze skladování vyhořelého jaderného paliva a radioaktivního odpadu v centralizovaných zařízeních.

19. Druhé dodatečné ustanovení zákona 15/2012, nadepsané „Náklady na elektrizační soustavu“, zní následovně:

„V zákonech o souhrnném státním rozpočtu na každý rok bude na financování nákladů na elektrizační soustavu stanovených v článku 16 Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (zákon 54/1997 o odvětví energetiky) ze dne 27. listopadu 1997 [13] vyčleněna částka odpovídající součtu:

a) odhadovaných ročních příjmů státu z daní a poplatků uvedených v tomto zákoně;

b) odhadovaných příjmů z dražeb povolenek na emise skleníkových plynů, maximálně však 500 milionů eur.“ [14]

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

20. Společnost Endesa je podnik, jehož činnost spočívá ve výrobě elektrické energie zejména použitím uhlí. Získává uhlí prostřednictvím přidružené společnosti, a sice společnosti Carboex SA, která z daňového hlediska deklarovala uhlí nakoupené za účelem dalšího prodeje jako osvobozené od daně z uhlí, neboť zdanitelným plněním této daně je spotřeba.

21. V návaznosti na daňovou kontrolu za období 2013 týkající se tepelné elektrárny Litoral de Almería (Španělsko), která patří společnosti Endesa, daňová inspekce dospěla k závěru, že základ daně z uhlí bylo třeba stanovit podle vyšší výhřevnosti uhlí bez ohledu na energii skutečně použitou k výrobě elektřiny. Tvrdila, že dotčené uhlí bylo společností Endesa pořízeno za účelem spotřeby při výrobě elektřiny, což vedlo ke vzniku zdanitelného plnění a splatnosti této daně.

[11] – Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (královské nařízení 9/2013 o naléhavých opatřeních pro finanční stabilizaci elektrizační soustavy) ze dne 12. července 2013 (BOE č. 167, ze dne 13. července 2013, s. 52106) následně zavedlo v článku 84 zákona 38/1992 sníženou sazbu spotřební daně (0,15 eura za gigajoule) ve vztahu k uhlí používanému pro komerční užití, pokud se nepoužívá v kogeneračních procesech a při přímé nebo nepřímé výrobě elektřiny.

[12] – Ve svém písemném vyjádření společnost Endesa tvrdí, že osvobození týkající se uhlovodíků bylo zrušeno zákonem 15/2012, ale bylo znovu zavedeno Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (královské nařízení 15/2018 o naléhavých opatřeních pro transformaci energetiky a ochranu spotřebitele) ze dne 5. října 2018 (BOE č. 242, ze dne 6. října 2018, s. 97430).

[13] – BOE č. 285, ze dne 28. listopadu 1997, s. 35097.

[14] – Toto ustanovení bylo poprvé změněno Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (zákon 24/2013 o odvětví energetiky) ze dne 26. prosince 2013 (BOE č. 310, ze dne 27. prosince 2013, s. 105198).

Kromě toho byla provedena kontrola formálních povinností v oblasti vykazování zásob. V důsledku toho daňová inspekce vydala vůči společnosti Endesa daňový výměr, který stanovil vyšší daňovou povinnost a úrok z prodlení z částek jí dlužných.

22. Společnost Endesa podala dne 7. dubna 2016 k Tribunal Económico- Administrativo Central (Ústřední hospodářsko-správní soud) správní stížnost, v níž zaprvé zpochybnila určení daně z uhlí na základě vyšší výhřevnosti uhlí, zadruhé zdanění 268 717,98 tuny uhlí, které společnost Carboex v roce 2011 deklarovala jako osvobozené od daně, protože bylo určeno k dalšímu prodeji, a které společnost Endesa následně použila k výrobě elektřiny, zatřetí stanovení účetních zásob ke dni 31. prosinci 2012 a začtvrté slučitelnost této daně s unijním právem, pokud jde o spotřebu k výrobě elektrické energie.

23. V rozhodnutí ze dne 28. března 2019 Tribunal Económico -Administrativo Central (Ústřední hospodářsko-správní soud) rozhodl, že nebylo namístě zohlednit nižší výhřevnost uhlí pro stanovení základu daně z uhlí. Uvedl, že nedochází ke dvojímu zdanění při zdanění uhlí, které bylo dříve deklarováno jako osvobozené od daně za účelem dalšího prodeje, pokud je kupující použije pro vlastní spotřebu na výrobu elektřiny, což je zdanitelným plněním pro tuto daň. Tento soud rovněž rozhodl, že nebylo prokázáno údajné pochybení při deklaraci zásob uhlí. Kromě toho nerozhodl o slučitelnosti zákona 15/2012, který zrušil osvobození spotřeby uhlí určeného k výrobě elektřiny od daně z uhlí, s unijním právem.

24. Společnost Endesa podala u předkládajícího soudu, Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností), správní žalobu proti tomuto rozhodnutí Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední hospodářsko-správní soud), v níž vznesla stejné výtky jako před tímto soudem, a navrhla, aby byla Soudnímu dvoru podána žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ohledně ustanovení zákona 15/2012, který zrušil osvobození od daně z uhlí pro spotřebu uhlí určeného k výrobě elektřiny.

25. Předkládající soud uvádí, že dospěl k závěru, že pokud španělská právní úprava stanoví sazbu spotřební daně na základě tepelné energie vzniklé spotřebou uhlí, která se měří v gigajoulech, není namístě zohlednit pouze energii, která je skutečně použita k výrobě elektřiny. Kromě toho vzniká daňová povinnost k uhelné dani tehdy, pokud dotčená společnost získá uhlí od své přidružené společnosti pro použití při výrobě elektřiny. Kromě toho neexistuje důkaz o existenci pochybení při deklaraci zásob.

26. Podle tohoto soudu lze tedy žádostem společnosti Endesa směřujícím k tomu, aby neplatila vyměřené daně z uhlí, vyhovět pouze na základě zpochybnění souladu této daně, která se týká spotřeby uhlí používaného k výrobě elektřiny, s unijní právní úpravou, kterou se mění struktura předpisů o zdanění energetických produktů a elektřiny. Pokud by totiž tato daň neměla za cíl důvod ochrany životního prostředí ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96, byla by dotčená španělská právní úprava neslučitelná s unijním právem a musela by být zrušena, čímž by dotčený daňový výměr pozbyl právního základu.

27. V tomto ohledu má předkládající soud vážné pochybnosti o tom, zda je zdanění spotřeby uhlí používaného k výrobě elektřiny v souladu se směrnicí 2003/96, neboť proto, aby daň měla zvláštní důvod ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) této směrnice, nemůže mít výlučně rozpočtový důvod, a sice financování nákladů na španělskou elektrizační soustavu. Tento rozpočtový důvod vyplývá ze skutečnosti, že druhé dodatečné ustanovení zákona 15/2012 výslovně stanoví, že částka

rovnající se součtu odhadovaných částek, které stát každoročně vybere na základě daní a poplatků obsažených v tomto zákoně, má být vyčleněna podle zákonů o souhrnném státním rozpočtu na financování nákladů na elektrizační soustavu.

28. Struktura daně z uhlí mimoto neodráží cíl ochrany životního prostředí, který je uveden v preambuli zákona č. 15/2012, a příjmy z této daně nejsou určeny ke snížení dopadu používání uhlí k výrobě elektřiny na životní prostředí. Podle předkládajícího soudu se zdá, že skutečnost, že je zdaněno použití velmi znečišťujícího energetického produktu pro tento účel, nesplňuje požadavek, že daň musí mít zvláštní důvod, jelikož se jedná o marginální trh pro stanovení ceny na trhu s elektřinou, a že tepelné elektrárny na uhlí nejsou vyloučeny z odměny za činnost výroby elektřiny, což přispívá k jejich hospodářské a finanční udržitelnosti.

29. Za těchto podmínek se Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je španělská právní úprava, která stanoví daň z uhlí používaného k výrobě elektřiny, slučitelná s čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice [2003/96], když navzdory prohlášení, že jejím cílem je ochrana životního prostředí, není tento důvod zohledněn ve struktuře daně a příjmy z ní jsou použity na financování nákladů na elektrizační soustavu?

2) Lze mít za to, že cíl ochrany životního prostředí se projevuje ve struktuře daně, na základě skutečnosti, že sazby spotřební daně jsou stanoveny ve vztahu k výhřevnosti uhlí použitého k výrobě elektřiny?

3) Je cíle ochrany životního prostředí dosaženo pouhou skutečností, že jsou stanoveny daně na určité neobnovitelné energetické produkty, a nikoli na používání těch energetických produktů, které jsou považovány za méně škodlivé pro životní prostředí?“

30. Společnost Endesa, španělská vláda a Evropská komise předložily Soudnímu dvoru písemná vyjádření.

IV. Analýza

31. Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba posuzovat společně, je, zda čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní právní úprava, která stanoví zdanění uhlí používaného k výrobě elektřiny, splňuje podmínku, že daň musí být zavedena „z důvodu ochrany životního prostředí“, pokud v situaci, kdy se vnitrostátní zákonodárce dovolával cíle ochrany životního prostředí pro přijetí této daně, do struktury uvedené daně, jejíž sazba je stanovena podle výhřevnosti uhlí, není začleněn důvod ochrany životního prostředí, příjmy z této daně jsou použity na financování nákladů na vnitrostátní elektrizační soustavu a používání jiných energetických produktů, které jsou považovány za méně škodlivé pro životní prostředí, není zdaněno.

32. Pro zodpovězení těchto otázek je třeba úvodem připomenout judikaturu Soudního dvora týkající se možnosti členských států zdanit energetické produkty používané k výrobě elektřiny podle směrnice 2003/96.

33. V tomto ohledu podle čl. 4 odst. 1 této směrnice musí členské státy danit energetické produkty spadající do oblasti působnosti této směrnice, a sice pohonné hmoty, paliva a elektřinu tím, že na ně uplatní úrovně zdanění, jež nesmí být nižší než minimální úrovně zdanění předepsané touto směrnicí [15]. Článek 4 odst. 2 uvedené směrnice definuje úroveň zdanění, kterou členské státy uplatňují na dotčené výrobky, jako celkovou výši 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.

34. Jak Soudní dvůr uvedl, stanovením systému harmonizovaného zdanění energetických produktů a elektřiny směrnice 2003/96 sleduje podporu řádného fungování vnitřního trhu v odvětví energetiky, zejména zabráněním narušení hospodářské soutěže [16]. Za tímto účelem se, pokud jde zejména o elektřinu, unijní normotvůrce rozhodl, jak vyplývá mimo jiné ze strany 5 důvodové zprávy k návrhu směrnice Rady, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny [17], uložit členským státům podle článku 1 směrnice 2003/96 povinnost zdanit distribuovanou elektřinu, přičemž energetické produkty použité pro její výrobu musí být zároveň osvobozeny od daně, a to s cílem vyhnout se dvojímu zdanění elektřiny [18].

35. Článek 14 odst. 1 písm. a) první věta této směrnice tak stanoví, že členské státy jsou povinny osvobodit od daně energetické produkty a elektřinu používané zejména k výrobě elektřiny [19]. Vzhledem k tomu, že čl. 14 odst. 1 uvedené směrnice 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 [20].

36. Článek 14 odst. 1 písm. a) první věta 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 [21].

37. Kromě toho cílem směrnice 2003/96 je rovněž podpořit cíle politiky životního prostředí [22]. Zhmotněním těchto cílů je možnost přiznaná členským státům zdanit energetické produkty používané k výrobě elektřiny. V tomto ohledu, když unijní normotvůrce zamýšlel umožnit členským státům odchýlit se od tohoto režimu povinného osvobození od daně zavedeného touto směrnicí, výslovně to stanovil zejména v čl. 14 odst. 1 písm. a) druhé větě uvedené směrnice, podle níž mohou členské státy podrobit zdanění energetické produkty použité k výrobě elektřiny „z důvodu ochrany životního prostředí“ [23]. Směrnice 2003/96 tudíž zcela nevylučuje riziko dvojího

15 – Rozsudek ze dne 31. března 2022, Komise v. Polsko (Zdanění energetických produktů) (C-139/20, EU:C:2022:240, bod 39).

16 – Viz rozsudek 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), jakož i mé stanovisko ve věci RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, body 25 a 26).

17 – Úř. věst. 1997, C 139, s. 14.

18 – Viz rozsudek ze dne 16. října 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, bod 38 a citovaná judikatura), jakož i mé stanovisko ve věci RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, bod 47).

19 – Rozsudek ze dne 16. října 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, bod 39 a citovaná judikatura).

20 – Rozsudek ze dne 7. března 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, body 24 a 25, jakož i citovaná judikatura).

21 – Rozsudek ze dne 7. března 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, bod 26 a citovaná judikatura).

22 – Viz rozsudek ze dne 30. ledna 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, bod 32 a citovaná judikatura), jakož i mé stanovisko ve věci RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, body 46 a 48).

23 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, bod 52 a citovaná judikatura). Podotýkám, že Komise dne 14. července 2021 předložila nový návrh směrnice Rady, kterou se mění struktura rámcových předpisů Unie o zdanění energetických produktů a elektřiny (COM(2021) 563 final). Podle tohoto návrhu by byl zrušen článek 14 směrnice 2003/96. Navrhovaný nový článek 13 této směrnice by však v podstatě převzal současný obsah čl. 14 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice.

zdanění[24], jelikož členské státy mají možnost přidat k dani z elektřiny další daň z paliv, která jsou nežádoucí z pohledu životního prostředí[25]. Nicméně obdobně s judikaturou citovanou v bodě 35 tohoto stanoviska nelze čl. 14 odst. 1 písm. a) druhou větu této směrnice vykládat extenzivně, neboť tím by bylo harmonizované zdanění zavedené touto směrnicí zbaveno jakéhokoli užitečného účinku.

38. V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že zákon 22/2005, kterým byla do španělského právního řádu provedena směrnice 2003/96, zavedl daň z uhlí. Za tímto účelem čl. 79 odst. 2 zákona 38/1992, v pozměněném znění, mimo jiné stanovil, že od spotřební daně jsou osvobozena plnění, která představují uvolnění uhlí ke spotřebě, pokud zahrnují použití uhlí mimo jiné pro účely výroby elektřiny a kombinované výroby elektřiny a tepla. Toto ustanovení bylo zrušeno zákonem 15/2012, který se odvolával na důvody ochrany životního prostředí, v důsledku čehož se daň z uhlí začala uplatňovat na použití uhlí pro výrobu elektřiny a kombinovanou výrobu elektřiny a tepla. Zákonem 15/2012 byla dále zvýšena výše daně z uhlí z 0,15 eura na 0,65 eura za gigajoule.

39. V tomto smyslu, jak je výslovně uvedeno v preambuli zákona 15/2012, mělo Španělské království v úmyslu využít možnosti stanovené v čl. 14 odst. 1 písm. a) druhé větě směrnice 2003/96, aby odchylně od režimu osvobození zavedeného první větou tohoto ustanovení zavedlo režim zdanění „z důvodu ochrany životního prostředí“ pro uhlí používané k výrobě elektřiny. Tento členský stát tak stanovil dvojí zdanění elektřiny, a sice zaprvé uhlí použitého k výrobě elektřiny a zadruhé distribuované elektřiny.

40. V této souvislosti se předkládající soud zabývá tím, zda je uplatnění daně z uhlí na uhlí používané k výrobě elektřiny v souladu s čl. 14 odst. 1 písm. a) druhou větou směrnice 2003/96 v rozsahu, v němž tato daň byla zavedena z důvodu ochrany životního prostředí. V tomto ohledu tento soud odkázal na judikaturu Soudního dvora týkající se čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, podle něhož členské státy mohou ze zboží podléhajícího spotřební dani vybírat ze zvláštních důvodů další nepřímé daně za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla Unie platná pro spotřební daně nebo pro DPH. Uvedený soud si klade dotaz, zda daň z uhlí sleduje „zvláštní důvod“, který je vyžadován stejným způsobem při použití čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 a při použití čl. 14 odst. 1 písm. a) druhé věty směrnice 2003/96.

41. S ohledem na otázky předkládajícího soudu považuji za užitečné připomenout judikaturu Soudního dvora týkající se čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 a poté přezkoumat, zda lze tuto judikaturu obdobně použít na čl. 14 odst. 1 písm. a) druhou větu směrnice 2003/96.

42. Jak Soudní dvůr uvedl, čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, který má zohledňovat různorodé daňové tradice členských států v této oblasti a časté využívání nepřímých daní pro účely mimorozpočtové politiky, umožňuje členským státům zavést nad rámec minimální spotřební daně další nepřímé daně sledující zvláštní důvod[26]. Pojem „další nepřímé daně“ ve smyslu tohoto ustanovení tedy zahrnuje jiné nepřímé daně zatěžující spotřebu zboží uvedeného v čl. 1 odst. 1 dané směrnice, než jsou „spotřební daně“ ve smyslu tohoto ustanovení, které jsou vybírány ze zvláštních důvodů[27].

[24] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. března 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, bod 32 a citovaná judikatura).

[25] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. června 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, bod 51).

[26] – Usnesení ze dne 7. února 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, bod 20 a citovaná judikatura).

[27] – Rozsudek ze dne 3. března 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, bod 48 a citovaná judikatura).

43. Podle judikatury Soudního dvora platí, že podle čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 mohou členské státy vybírat další nepřímé daně ze zboží podléhajícího spotřební dani za dvou podmínek. Zaprvé musí být takové daně 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, avšak s výjimkou ustanovení upravujících osvobození od daně. Obě tyto podmínky, jejichž cílem je zabránit tomu, aby další nepřímé daně neoprávněně bránily obchodu, jsou podle samotného znění čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 kumulativní [28].

44. Pokud jde o první podmínku, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že zvláštní důvod ve smyslu tohoto ustanovení je jiný důvod než čistě rozpočtový. Nicméně vzhledem k tomu, že všechny daně jsou nevyhnutelně vybírány z rozpočtového důvodu, pouhá skutečnost, že určitá daň má rozpočtový účel, nemůže sama o sobě vyloučit, že tato daň může být také považována za daň mající zvláštní důvod ve smyslu tohoto ustanovení, jinak by čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 pozbyl smyslu. Aby tak daň byla považována za daň vybíranou ze zvláštního důvodu ve smyslu uvedeného ustanovení, musí mít sama o sobě za cíl zajistit uvedený zvláštní důvod [29]. To je konkrétně případ v situaci, kdy příjem z uvedené daně musí být povinně využit pro snížení environmentálních nákladů souvisejících se spotřebou elektřiny zatížené uvedenou daní a k propagaci územní a sociální soudržnosti, takže mezi využitím příjmů a účelem předmětného zdanění existuje přímá souvislost [30].

45. Podle ustálené judikatury Soudního dvora také platí, že předem stanovené účelové určení příjmů z určité daně na financování pravomocí státních orgánů, které na ně byly přeneseny, sice může představovat okolnost, kterou je nutné zohlednit pro účely zjištění, zda existuje zvláštní důvod, avšak takové účelové určení, které je vlastně pouze způsobem vnitřní organizace rozpočtu členského státu, nemůže být samo o sobě dostatečnou podmínkou, jelikož každý členský stát se může bez ohledu na sledovaný cíl rozhodnout, že příjmy z daně budou určeny na financování konkrétních výdajů. V opačném případě by bylo možné považovat každý důvod za zvláštní ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, což by spotřební daň harmonizovanou touto směrnicí zbavilo užitečného účinku a bylo by v rozporu se zásadou, podle níž je třeba takové odchylné ustanovení, jako čl. 1 odst. 2, vykládat restriktivně [31].

46. Konečně, pokud takový mechanismus předem stanoveného účelového určení neexistuje, poplatek, který zatěžuje zboží podléhající spotřební dani, může být považován za poplatek vybíraný ze zvláštního důvodu ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 pouze v případě, že je struktura tohoto poplatku, zejména pokud jde o předmět poplatku či sazbu poplatku, navržena tak, aby ovlivnila jednání osob povinných k poplatku způsobem umožňujícím zohlednění uvedeného zvláštního důvodu, například vysokým zpoplatněním dotčených produktů za účelem odrazení od jejich spotřeby [32], nebo aby podporovala využívání jiných produktů, jejichž účinky jsou méně škodlivé pro životní prostředí [33].

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

[29] – Usnesení ze dne 7. února 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, body 23 až 25 a citovaná judikatura).

[30] – Rozsudek ze dne 25. července 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, bod 38 a citovaná judikatura).

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

[32] – Usnesení ze dne 7. února 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, bod 27 a citovaná judikatura).

[33] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, bod 32). K přístupu Soudního dvora, pokud jde o výklad čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, viz Pitrone, F., „Defining ‚Environmental Taxes': Input from the Court of Justice of the European Union", *Bulletin for International Taxation*, sv. 69, č. 1, 2015, s. 58 až 64. K existenci nerozpočtového „zvláštního důvodu", viz stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věci Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, body 17 až 32).

47. S ohledem na tuto judikaturu Soudního dvora považuji za důležité jasně rozlišovat mezi daněmi uloženými podle směrnice 2003/96 na jedné straně a dalšími nepřímými daněmi ze zboží podléhajícího spotřební dani uvedenými v čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 na straně druhé. Jak je uvedeno v čl. 1 odst. 1 posledně uvedené směrnice, tato směrnice stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu určitého zboží, mezi něž patří „energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice [2003/96]“. Jinými slovy, energetické produkty, pokud spadají do oblasti působnosti směrnice 2003/96, podléhají zdanění za podmínek stanovených v uvedené směrnici, přičemž členské státy mohou vedle tohoto zdanění stanovit další nepřímé daně, které sledují zvláštní důvod podle čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118.

48. V projednávané věci je nesporné, že daň z uhlí spadá do oblasti působnosti směrnice 2003/96. Předkládající soud tak zdůraznil, že tato daň byla zavedena zákonem 22/2005, který provedl tuto směrnici do španělského právního řádu. V tomtéž smyslu španělská vláda tvrdila, že článek 2 uvedené směrnice stanoví, že pro účely této směrnice pojem „energetické produkty“ zahrnuje výrobky kódů KN 2701, 2702 a 2704 až 2715, které se týkají uhlí, a že článek 75 zákona 38/1992 stanoví, že výrobky kódů KN 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 a 2714 se považují za uhlí, v důsledku čehož daň z uhlí spadá do oblasti působnosti směrnice 2003/96.

49. Podle předkládajícího soudu a společnosti Endesa směrnice 2003/96 a 2008/118 stanoví požadavky, které lze považovat za rovnocenné pro zdanění energetických výrobků podléhajících spotřební dani v tom smyslu, že důvod ochrany životního prostředí ve smyslu prvně uvedené směrnice představuje jeden ze zvláštních důvodů uvedených ve druhé směrnici. S tímto výkladem nesouhlasím. Jak to bylo totiž zdůrazněno v bodě 47 tohoto stanoviska, daňový režim zavedený těmito směrnicemi je odlišný, jelikož první z nich je povinný a druhý je nepovinný, za splnění určitých podmínek. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že znění druhé věty čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 neodkazuje na nutnost existence „zvláštních důvodů“. Proto se domnívám, že judikaturu Soudního dvora týkající se „zvláštního důvodu“, který musí sledovat další nepřímá daň ze zboží podléhajícího spotřební dani ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, nelze obdobně použít na daň, na kterou se vztahuje čl. 14 odst. 1 písm. a) druhá věta směrnice 2003/96. Tato analýza je plně v souladu s judikaturou Soudního dvora týkající se čl. 1 odst. 3 směrnice 2008/118, podle kterého podléhá možnost členských států vybírat daně z jiných výrobků, než je zboží podléhající spotřební dani, pouze jediné podmínce, že výběr těchto daní nesmí vést k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy. Jak totiž uvedl Soudní dvůr, na rozdíl od čl. 1 odst. 2 této směrnice, vykládaného ve světle bodu 4 odůvodnění [34] této směrnice, uvedený čl. 1 odst. 3 nestanoví, že dotyčné daně musejí být jiné než harmonizovaná spotřební daň *nebo že musejí sledovat zvláštní cíle* [35].

50. V rámci druhé věty čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 proto není třeba zejména ověřovat, zda existuje přímá souvislost mezi použitím příjmů a důvodem daného zdanění [36]. Je třeba pouze přezkoumat důvody předmětné daně, a sice zda byla skutečně zavedena „z důvodu ochrany životního prostředí“, přičemž tyto důvody představují autonomní pojem unijního práva. V tomto ohledu se domnívám, že je nicméně možné vycházet z judikatury Soudního dvora týkající se čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 pro účely posouzení, že daň přispívá k ochraně životního

[34] – Podle tohoto bodu odůvodnění „[z]boží podléhající spotřební dani může ze zvláštních důvodů podléhat i jiným nepřímým daním. V takových případech by však členské státy měly dodržovat některé základní prvky pravidel Společenství týkajících se nepřímých daní, aby nebyl ohrožen prospěšný účinek těchto pravidel“.

[35] – Viz rozsudek ze dne 12. února 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, body 33 a 34). Soudní dvůr z toho vyvodil, že čl. 1 odst. 3 směrnice 2008/118 jako takový nebrání tomu, aby členské státy podrobily jiné výrobky než zboží podléhající režimu harmonizované spotřební daně dani upravené stejnými pravidly, jako jsou pravidla týkající se tohoto režimu.

[36] – Viz judikatura citovaná v bodě 44 tohoto stanoviska.

prostředí, pokud je z hlediska své struktury, zejména předmětu daně nebo sazby daně, navržena tak, že ovlivní jednání daňových poplatníků tak, aby byla zajištěna lepší ochrana životního prostředí, například vysokým zpoplatněním dotčených produktů za účelem odrazení od jejich spotřeby nebo podporou využívání jiných produktů, jejichž účinky jsou méně škodlivé pro životní prostředí [37].

51. Takový výklad je podpořen nařízením (EU) č. 651/2014 [38], které se týká kategorií podpor slučitelných s vnitřním trhem [39]. Podle článku 44 odst. 1 tohoto nařízení jsou režimy podpory v podobě úlev na ekologických daních, které splňují podmínky směrnice 2003/96, slučitelné s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 3 SFEU a jsou vyňaty z oznamovací povinnosti podle čl. 108 odst. 3 SFEU, pokud jsou splněny určité podmínky. Článek 2 bod 119 uvedeného nařízení přitom vymezuje „ekologickou daň“ jako „daň, jejíž specifický základ má jednoznačně nepříznivý účinek na životní prostředí nebo která upravuje zdanění určitých činností, zboží nebo služeb za účelem zahrnutí environmentálních nákladů do jejich ceny a/nebo zaměření výrobce a spotřebitele na činnosti, které více respektují životní prostředí“.

52. V projednávané věci se předkládající soud zabývá tím, zda je zdanění spotřeby uhlí používaného k výrobě elektřiny, tak jak je stanoveno vnitrostátní právní úpravou, v souladu se směrnicí 2003/96. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že když Soudní dvůr rozhoduje o žádosti o předběžnou otázku, jejíž cílem určení, zda je zdanění zavedeno členským státem z důvodu ochrany životního prostředí ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) druhé věty této směrnice, jeho úloha spočívá spíše v objasnění vnitrostátnímu soudu kritérií, jejichž uplatnění umožní tomuto posledně uvedenému soudu určit, zda je toto zdanění skutečně zavedeno z takového důvodu, než v tom, že toto posouzení provede samotný Soudní dvůr, a to tím spíše že v tomto ohledu nemá nezbytně k dispozici všechny potřebné údaje [40].

53. V tomto ohledu předkládající soud zaprvé zdůrazňuje, že zdanění uhlí používaného k výrobě elektřiny stanovené španělskou právní úpravou má údajně za cíl ochranu životního prostředí. Společnost Endesa se domnívá, že toto odůvodnění je pouze zdánlivé, aby bylo dosaženo souladu s unijním právem, zatímco skutečným cílem zákona 15/2012 bylo výhradně zvýšení daňových příjmů. V tomto ohledu podotýkám, že předkládající soud ve svém rozhodnutí citoval část preambule tohoto zákona [41], z níž vyplývá, že španělský zákonodárce jeho přijetím zamýšlel chránit životní prostředí. Španělské království tak odůvodnilo přijetí daně z uhlí „z důvodu ochrany životního prostředí“. Jak bylo nicméně uvedeno v bodě 50 tohoto stanoviska, proto, aby bylo dosaženo souladu s čl. 14 odst. 1 písm. a) druhou větou směrnice 2003/96, musí daná daň rovněž skutečně zajišťovat lepší ochranu životního prostředí.

37 – V tomtéž duchu uvádím, že v mém stanovisku ve věci RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, bod 48) jsem uvedl ohledně cíle ochrany životního prostředí, že je nesporné, že výroba elektřiny z hnědého uhlí s sebou nese řadu povinností vyplývajících z předpisů v oblasti životního prostředí, jejichž cílem je co nejčistší využívání energetických produktů, a proto nelze vyloučit, že by osvobození od daně dotčené v této věci mohlo mít vliv na plnění těchto povinností, pokud zahrnují zpracování energetického produktu pomocí elektřiny proto, aby byla umožněna zelenější výroba energie.

38 – Nařízení Komise ze dne 17. června 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem (Úř. věst. 2014, L 187, s. 1).

39 – K souvislosti mezi směrnicí 2003/96 a státními podporami uvedenými v článku 107 SFEU, viz Villar Ezcurra, M., a Fonseca Capdevila, E., „Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids régime“ v Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, s. 143 až 156.

40 – Obdobně viz usnesení ze dne 7. února 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, bod 28 a citovaná judikatura).

41 – Viz bod 16 tohoto stanoviska.

54. Zadruhé má předkládající soud s odkazem na druhé dodatečné ustanovení zákona 15/2012 za to, že daň z uhlí má výlučně rozpočtový důvod, a sice financování nákladů na španělskou elektrizační soustavu. Takový argument se týká výkladu pojmu „zvláštní důvody“ ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118. Jak je však uvedeno v bodech 49 a 50 tohoto stanoviska, není namístě tento pojem uplatňovat v rámci čl. 14 odst. 1 písm. a) druhé věty směrnice 2003/96, a zejména ověřovat, zda existuje přímá souvislost mezi použitím příjmů a důvodem daně z uhlí. Dodávám, že španělská vláda tvrdila, že toto druhé dodatečné ustanovení se netýká daně z uhlí a že daně, na které se v tomto ustanovení odkazuje, jsou tři nové daně zavedené zákonem 15/2012 [42]. Podle této vlády tedy daň z uhlí v žádném případě nespadá do působnosti druhého dodatečného ustanovení tohoto zákona.

55. Zatřetí předkládající soud tvrdí, že struktura daně z uhlí neodráží cíl ochrany životního prostředí oznámený v preambuli zákona 15/2012, neboť sazba této daně je stanovena podle výhřevnosti uhlí použitého k výrobě elektřiny. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že čl. 10 odst. 1 směrnice 2003/96 stanoví, že od 1. ledna 2004 se minimální úrovně zdanění platné pro elektřinu stanoví podle tabulky C v příloze I této směrnice, a to jak pro obchodní, tak pro neobchodní použití. Pokud jde přitom o černé uhlí a koks, několik jazykových verzí této tabulky C, nadepsané „Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na paliva a elektřinu“, konkrétně zejména německá, estonská, anglická, chorvatská, lotyšská, litevská, maďarská, maltská, polská, rumunská a slovinská verze, přitom výslovně odkazuje na „hrubou výhřevnost“ černého uhlí a koksu. I když tedy španělská verze uvedené tabulky C tuto výhřevnost neuvádí, skutečnost, že ji španělský zákonodárce vzal jako referenční hodnotu pro zdanění používání uhlí, nezpochybňuje skutečnost, že daň z uhlí mohla být přijata z důvodu ochrany životního prostředí.

56. Začtvrté předkládající soud uvádí, že příjmy z daně z uhlí nejsou určeny ke snížení dopadu používání uhlí k výrobě elektřiny na životní prostředí. Jak však vyplývá z bodu 50 tohoto stanoviska, daň přispívá k ochraně životního prostředí, pokud je z hlediska své struktury, zejména předmětu daně nebo sazby daně, navržena tak, aby ovlivnila jednání daňových poplatníků tak, aby byla zajištěna lepší ochrana životního prostředí, například vysokým zpoplatněním dotčených produktů za účelem odrazení od jejich spotřeby nebo podporou využívání jiných produktů, jejichž účinky jsou méně škodlivé pro životní prostředí. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda tomu tak je v projednávané věci v případě daně z uhlí. V tomto ohledu považuji za vhodné uvést, že kombinace zrušení osvobození od daně z uhlí a zvýšení sazby daně z uhlí je prostředkem, který může přispět k odrazení od používání uhlí k výrobě elektřiny a podpoře jiných, méně znečišťujících zdrojů energie, a že podle Komise v praxi zřejmě zrušení tohoto osvobození skutečně ovlivnilo objem elektrické energie vyrobené z uhlí ve Španělsku.

57. Zapáté se předkládající zabývá tím, zda je dosaženo cíle ochrany životního prostředí pouze tím, že jsou zdaněny určité neobnovitelné energetické produkty, a nikoli používání těch, které jsou považovány za méně škodlivé pro životní prostředí. Pokud jde o tuto otázku, z předchozího bodu tohoto stanoviska vyplývá, že pokud daň odrazuje od spotřeby produktu, který je škodlivý pro životní prostředí, nebo podporuje používání jiných produktů, jejichž účinky jsou pro životní prostředí méně škodlivé, přispívá k ochraně životního prostředí. V projednávané věci se španělská vláda domnívala, že uhlí je znečišťující energií, která by měla být zdaněna, pokud se

[42] – Viz bod 18 tohoto stanoviska.

používá k výrobě elektřiny. V tomto smyslu se domnívám, že španělská vláda tím, že odrazuje od používání uhlí, o němž je nesporné, že je velmi škodlivé pro životní prostředí[43], usiluje o ochranu životního prostředí ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) druhé věty směrnice 2003/96.

58. Konečně zašesté společnost Endesa tvrdí, že ačkoli byla zavedena daň z uhlí, španělská vláda následně obnovila osvobození uhlovodíků používaných při výrobě elektřiny od daně, což prokazuje neexistenci skutečného důvodu ochrany životního prostředí. Podle mého názoru musí být nicméně přezkoumání daně podle čl. 14 odst. 1 písm. a) druhé věty směrnice 2003/96 provedeno případ od případu. Pokud byla daň zavedena „z důvodu ochrany životního prostředí", spadá do působnosti tohoto ustanovení, i když současně nejsou zdaněny jiné znečišťující produkty používané k výrobě elektřiny.

59. S ohledem na výše uvedené se domnívám, že čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní právní úprava, která stanoví zdanění uhlí používaného k výrobě elektřiny, splňuje podmínku, že daň musí být zavedena „z důvodu ochrany životního prostředí", pokud v situaci, kdy se vnitrostátní zákonodárce dovolával cíle ochrany životního prostředí pro přijetí této daně, do struktury uvedené daně, jejíž sazba je stanovena podle výhřevnosti uhlí, není začleněn důvod ochrany životního prostředí, příjmy z této daně jsou použity na financování nákladů na vnitrostátní elektrizační soustavu a používání jiných energetických produktů, které jsou považovány za méně škodlivé pro životní prostředí, není zdaněno.

V. Závěry

60. S přihlédnutím k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností, Španělsko) takto:

„Článek 14 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny,

musí být vykládán v tom smyslu, že

vnitrostátní právní úprava, která stanoví zdanění uhlí používaného k výrobě elektřiny, splňuje podmínku, že daň musí být zavedena ‚z důvodu ochrany životního prostředí', pokud v situaci, kdy se vnitrostátní zákonodárce dovolával cíle ochrany životního prostředí pro přijetí této daně, do struktury uvedené daně, jejíž sazba je stanovena podle výhřevnosti uhlí, není začleněn důvod ochrany životního prostředí, příjmy z této daně jsou použity na financování nákladů na vnitrostátní elektrizační soustavu a používání jiných energetických produktů, které jsou považovány za méně škodlivé pro životní prostředí, není zdaněno."

[43] – Viz zejména třetí část šesté hodnotící zprávy mezivládního panelu pro změnu klimatu (IPPC), zveřejněná v dubnu 2022, jejíž shrnutí (v angličtině) je dostupné na následující adrese: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.