Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 23. dubna 2020 [1]

Věc C-44/19

Repsol Petróleo, SA
proti
Administración General del Estado

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

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2003/96/ES – Zdanění energetických produktů a elektřiny – Článek 21 odst. 3 – Osvobození energetických produktů používaných v podniku vyrábějícím energetické produkty od daně – Souběžná výroba energetických a jiných produktů“

Úvod

1. Unijní právo harmonizuje základní zásady zdanění energetických produktů a rovněž stanoví minimální úroveň tohoto zdanění. Tomuto zdanění však nepodléhá používání energetických produktů pro výrobu jiných energetických produktů. Příslušné právní předpisy již byly předmětem několika rozhodnutí Soudního dvora [2]. Tyto předpisy ani výše uvedená judikatura Soudního dvora však neodpovídají na otázku, jak je třeba nakládat s energetickými produkty používanými pro výrobu jiných energetických produktů, pokud jsou v rámci této výroby rovněž získávány produkty, které nejsou energetickými produkty. Tohoto problému se týká projednávaná věc.

Právní rámec

Unijní právo

2. Článek 21 odst. 1 a 3 směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny [3], stanoví:

„1. Kromě obecných ustanovení, která vymezují zdanitelná plnění, a kromě ustanovení o úhradě daně obsažených ve směrnici [Rady] 92/12/EHS [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)] je částka zdanění z energetických produktů rovněž splatná při jednom ze zdanitelných plnění uvedených v čl. 2 odst. 3 této směrnice.

[…]

1 – Původní jazyk: polština

2 – Viz zejména rozsudky ze dne 6. června 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395); ze dne 27. června 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498), a ze dne 7. listopadu 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933).

3 – (Úř. věst. 2003, L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405).

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

Španělské právo

3. Článek 47 odst. 1 písm. b) Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (zákon 38/1992 o spotřební dani) ze dne 28. prosince 1992 stanoví[4]:

„Dani nepodléhají činnosti vlastní spotřeby, které zahrnují:

[…]

b) použití minerálních olejů jako paliva při výrobě minerálních olejů v režimu osvobození od daně.“

Skutkový stav, původní řízení a předběžná otázka

4. Repsol Petróleo SA, společnost založená podle španělského práva (dále jen „Repsol“), vykonává mimo jiné činnost v oblasti výroby energetických produktů v procesu rafinace ropy. V tomto procesu kromě energetických produktů vzniká řada dalších produktů, jako je síra, těžké frakce ropy a aromatické uhlovodíky, stejně jako vodní pára. Tyto produkty se následně prodávají a používají v chemickém průmyslu a částečně také se znovu používají ve výrobním procesu.

5. Dne 2. dubna 2012 španělské daňové orgány vydaly rozhodnutí, kterým společnosti Repsol uložily povinnost zaplatit spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období 2007 a 2008, a to z důvodu používání minerálních olejů, které tato společnost vyrobila, jako topného paliva ve výrobním procesu v rozsahu, v němž byly v tomto procesu vyrobeny jiné než energetické produkty. Podle názoru daňových orgánů by minerální oleje používané ve výrobním procesu měly podléhat zdanění v poměru k množství jiných než energetických produktů, které vznikly během tohoto procesu.

6. Žaloba společnosti Repsol proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta ve správním řízení i v soudním řízení v prvním stupni. Tato rozhodnutí vycházela zejména z ustálené judikatury Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko), podle níž vlastní spotřeba energetických produktů nepodléhá dani pouze v rozsahu, v němž slouží k výrobě jiných energetických produktů. Tato judikatura se utvořila na základě právních předpisů provádějících směrnici 92/81[5].

7. Společnost Repsol podala kasační opravný prostředek proti rozsudku soudu prvního stupně k předkládajícímu soudu.

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

5 – Směrnice Rady 92/81/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů (Úř. věst. 1992, L 316, s. 12). Tato směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí 2003/96.

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

„Musí být čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 vykládán v tom smyslu, že umožňuje uložit spotřební daň z minerálních olejů na vlastní spotřebu energetických produktů uskutečňovanou ve vlastních prostorách podniku výrobce v poměru, v jakém se vyrábějí jiné než energetické produkty?

Naopak brání cíl tohoto ustanovení spočívající v osvobození použití energetických produktů, které jsou považovány za nezbytné při výrobě konečných energetických produktů, od spotřební daně, uložit spotřební daň na část této vlastní spotřeby vedoucí k výrobě jiných než energetických produktů, i když je výroba těchto produktů sekundární a uskutečňuje se nevyhnutelně jako důsledek samotného výrobního procesu?“

9. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 24. ledna 2019. Písemná vyjádření předložily společnost Repsol, španělská a česká vláda, jakož i Evropská komise. Společnost Repsol, španělská vláda a Komise byly zastoupeny na jednání dne 4. března 2020.

Analýza

10. Podstatou otázky předkládajícího soudu v projednávané věci je, zda musí být čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 vykládán v tom smyslu, že v situaci, kdy v procesu výroby energetických produktů nevyhnutelně vznikají i jiné než energetické produkty, se spotřeba energetických produktů pro účely této výroby nepovažuje za zdanitelné plnění vůbec nebo pouze proporcionálně v části, ve které v tomto procesu vznikají energetické produkty, s výjimkou části odpovídající jiným produktům.

11. Úvodem je třeba poznamenat, že čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 má složitou strukturu.

12. Jeho první věta vyžaduje, aby za zdanitelné plnění nebyla považována tzv. vlastní spotřeba energetických produktů, tj. spotřeba produktů vyrobených v prostorách podniku, který je vyráběl.

13. Druhá věta tohoto ustanovení umožňuje členským státům, aby nepovažovaly za zdanitelné plnění také spotřebu energetických produktů (včetně elektřiny) v prostorách podniku vyrábějícího energetické produkty, které nebyly v tomto podniku vyrobeny.

14. Konečně třetí věta stanoví, že výše uvedená ustanovení se nepoužijí, pokud spotřeba energetických produktů slouží k jiným účelům než k výrobě takových produktů, například k pohonu vozidel.

15. Z třetí věty čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96, lze *a contrario* dojít k závěru, že pouze spotřeba energetických produktů pro účely výroby energetických produktů není (nebo nemůže být) považována za zdanitelné plnění. Tento závěr potvrzuje rovněž znění předchůdce tohoto ustanovení, tj. čl. 4 odst. 3 směrnice 92/81, který stanovil, že spotřeba minerálních olejů v prostorách podniku vyrábějícího minerální oleje se nepovažuje za zdanitelné plnění, „pokud slouží pro účely [této] výroby“ *(neoficiální překlad)*. Toto ustanovení obsahovalo také ekvivalent současné třetí věty čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 [6].

16. Jak jsem však uvedl v úvodu tohoto stanoviska, čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 nestanoví, zda a do jaké míry by se spotřeba energetických produktů pro účely výrobního procesu, ve kterém souběžně vznikají energetické a jiné produkty, měla považovat za zdanitelné plnění.

17. Jak se zdá, jsou zde přijatelné dva různé způsoby uvažování.

6 – Směrnice 92/81 však neobsahovala žádnou takovou možnost pro členské státy, jako je možnost stanovená ve druhé větě čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 v současném znění.

18. Na jedné straně, jak správně uvádí česká vláda ve svém vyjádření, doslovný výklad čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 může vést k závěru, že v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, by se toto ustanovení mělo vztahovat na všechny energetické produkty používané ve výrobním procesu společnosti Repsol.

19. Toto ustanovení se totiž zmiňuje pouze o „[s]potřeb[ě] energetických produktů ve vlastních prostorách podniku, který vyrábí energetické produkty“, zatímco jeho třetí věta vylučuje „[spotřebu] pro účely nesouvisející s výrobou [energetických produktů]“.

20. Jak vyplývá z informací obsažených v předkládacím rozhodnutí a z vyjádření zúčastněných, v procesu rafinace ropy se všechny energetické produkty sloužící k jejímu ohřevu na teplotu požadovanou v tomto procesu používají k výrobě energetických produktů. Získávání současně jiných než energetických produktů je pak pouze sekundárním a nevyhnutelným výsledkem tohoto procesu. Získání těchto produktů je nedílnou součástí procesu výroby energetických produktů, a proto by mělo být uznáno, že všechny energetické produkty používané v tomto technologickém procesu slouží k výrobě energetických produktů. Doslovné znění čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 by tedy naznačovalo, že jelikož se všechny výše uvedené energetické produkty používají k výrobě energetických produktů, měla by se na ně na všechny vztahovat dotčená právní úprava.

21. Potvrzení takového výkladu čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 lze nalézt v judikatuře Soudního dvora, jak správně uvádí společnost Repsol. Soudní dvůr totiž rozhodl, že „z negativní formulace třetí věty tohoto ustanovení [lze] vyvodit, že jejím cílem je pouze vyloučit uplatnění této výjimky na spotřebu energetických produktů *bez jakékoli vazby na výrobu energetických produktů*“ a že „spotřeba energetických produktů nemůže být pouze z důvodu způsobů, jakým je uskutečňována, zbavena nároku na uvedenou výjimku *za předpokladu, že přispívá k technologickému procesu výroby energetických produktů*“ [7]. Je pak obtížné popřít, že v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, není žádný z energetických produktů používaných v technologickém procesu „bez jakékoli vazby na výrobu energetických produktů“ a všechny „přispívají k technologickému procesu výroby energetických produktů“.

22. Avšak takový výklad, i když je přípustný ve světle doslovného znění dotčeného ustanovení směrnice, dostatečně nezohledňuje systematické aspekty jeho výkladu [8] a vedl by k neodůvodněnému nezdanění energetických produktů používaných k výrobě jiných než energetických produktů.

23. V situaci, kdy ve výrobním procesu vznikají jak energetické, tak jiné než energetické produkty, musí být tedy takový výrobní proces považován za souběžnou výrobu obou kategorií produktů.

24. Nezáleží přitom na tom, že výroba jiných než energetických produktů v takové situaci, jako je situace ve věci původním řízení, má sekundární a nevyhnutelnou povahu, tj. že není samotným cílem, nýbrž neodvratným výsledkem. Vzhledem k tomu, že produkty získané ve výrobním procesu mají tržní hodnotu a mohou být jejich výrobcem prodávány, stávají se pro něj zbožím, tj. potenciálním zdrojem příjmů. Přestává tedy záležet na tom, zda se jejich výroba provádí úmyslně nebo je pouze neodvratným výsledkem výroby jiných produktů. Z daňového hlediska musí být s oběma situacemi zacházeno stejně. Vyžaduje to zásada rovnosti a potřeba zajistit nenarušenou hospodářskou soutěž. Bylo by tomu jinak, pouze pokud by jiné produkty získané ve výrobním procesu energetických produktů měly pouze zanedbatelnou nebo žádnou tržní hodnotu a představovaly by pro výrobce pouze náklady. Proto nesdílím názor společnosti Repsol, že je zde rozhodující „primární cíl“ prováděné činnosti. Hospodářská činnost podléhá právním předpisům, včetně daňových, nikoli v závislosti na zamýšleném cíli této činnosti, ale na její skutečné podstatě a výsledcích.

7 – Rozsudek ze dne 7. listopadu 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, bod 30); (kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska).

8 – Zohlednění systematických aspektů výkladu unijního práva vyžaduje judikatura Soudního dvora (pokud jde o čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96, viz rozsudek ze dne 6. června 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, bod 22).

25. Článek 21 odst. 3 směrnice 2003/96 pak umožňuje, aby za zdanitelné plnění nebyla považována spotřeba energetických produktů pouze v rozsahu, v němž slouží k výrobě konečných produktů, které jsou poté podle této směrnice zdaněny jako energetické produkty určené k použití jako pohonné hmoty nebo topná paliva [9].

26. Naopak použití energetických produktů jako topného paliva ve výrobním procesu podléhá zdanění, pokud konečný produkt není energetickým produktem nebo nemá být použit jako pohonná hmota nebo topné palivo.

27. Nezdanění energetických produktů v posledně uvedené situaci by vedlo ke vzniku mezery v daňovém systému zavedeném směrnicí 2003/96, protože produkty, které by v zásadě měly podléhat takovému zdanění, by nebyly zdaněny [10].

28. Nezdanění těchto produktů by pak nebylo vyváženo zdaněním konečných produktů vyrobených s jejich použitím, protože tyto konečné produkty by nepodléhaly zdanění [11].

29. Soudržnost daňového systému zavedeného směrnicí 2003/96 tedy vyžaduje zdanění energetických produktů používaných ve výrobním procesu v rozsahu, v němž se v tomto procesu získávají jiné než energetické produkty.

30. Jak jsem totiž uvedl v bodě 21 tohoto stanoviska, Soudní dvůr v jedné z věcí týkajících se výkladu čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 rozhodl, že se toto ustanovení nepoužije pouze v případě použití energetických produktů pro účely zcela nesouvisející s výrobou energetických produktů [12]. Situace je jiná v případě souběžné výroby energetických a jiných než energetických produktů v rámci jednoho technologického procesu.

31. Je však třeba vzít v úvahu kontext, ve kterém byl vydán uvedený rozsudek Soudního dvora. Věc Petrotel-Lukoil se týkala použití čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 na energetické produkty používané k výrobě vodní páry, která byla následně používána mimo jiné při výrobě energetických produktů. V tomto kontextu Soudní dvůr uznal, že z oblasti působnosti tohoto ustanovení jsou vyloučeny pouze situace, kdy se energetické produkty používají pro účely, které nesouvisejí s výrobou energetických produktů. Pokud se však používají k výrobě meziproduktů, které se následně používají k výrobě energetických produktů, je toto ustanovení plně použitelné. Nebylo však pochyb o tom, že konečnými produkty ve výrobním procesu, o který se jednalo ve věci Petrotel-Lukoil, jsou energetické produkty.

32. V projednávané věci jde o odlišnou situaci, a sice o proces souběžné výroby energetických a jiných než energetických produktů. Závěry Soudního dvora ve věci Petrotel-Lukoil proto nelze automaticky přenést na projednávanou věc.

33. Analogicky bližší projednávané věci může být věc Cristal Union [13]. Uvedená věc se týkala otázky, zda se osvobození od daně pro energetické produkty používané pro účely výroby elektřiny, jak je stanoveno v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96, rovněž vztahuje na energetické produkty používané pro souběžnou výrobu elektřiny a tepla v procesu tzv. kogenerace.

34. V uvedené věci Soudní dvůr sice neprovedl výklad čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96, ale jím provedený výklad poskytuje základ pro užitečnou analogii k projednávané věci, jelikož se týkal osvobození od daně týkající se energetických produktů používaných pro souběžnou výrobu energie, která opravňuje k takovému osvobození (tj. elektrická energie), a energie, která k takovému

9 – Rozsudek ze dne 6. června 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, bod 32).

10 – Rozsudek ze dne 6. června 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, bod 29).

11 – Rozsudek ze dne 6. června 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, bod 30).

12 – Rozsudek ze dne 7. listopadu 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, bod 30).

13 – Rozsudek ze dne 7. března 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168).

osvobození neopravňuje (tepelná energie). Tato analogie je o to více odůvodněná, jelikož kogenerační mechanismus vychází z myšlenky využívat užitečným a ekonomicky rentabilním způsobem energii vznikající v procesu výroby jiného druhu energie, která by při klasické výrobní technologii nebyla využita a zanikla by. Podobně je tomu v projednávané věci, jež se týká produktů, které nejsou energetickými produkty, jejichž výroba je sekundárním a nevyhnutelným výsledkem výroby energetických produktů, a které jsou ekonomicky využitelné, a proto mají tržní hodnotu.

35. Ve věci Cristal Union Soudní dvůr nepochyboval o tom, že se osvobození od daně týkající se energetických produktů používaných k výrobě elektřiny, jež má povinnou povahu, vztahuje na kogeneraci [14]. Rovněž však nebylo pochyb o tom, že se toto osvobození vztahuje pouze na tu část energetických produktů používaných v procesu kogenerace, který slouží k výrobě elektřiny, v poměru k množství této energie ve vztahu k souběžně získávané tepelné energii. Soudní dvůr tak rozhodl přesto, že všechny energetické produkty použité v technologickém procesu kogenerace slouží jak k výrobě elektřiny, tak tepla. Je nemožné zjistit konkrétní množství těchto produktů sloužících pro výrobu jednoho z druhů energie [15].

36. Soudní dvůr tedy přijal zásadu, podle které v případě souběžné výroby produktů, které opravňují k osvobození energetických produktů používaných pro tuto výrobu od daně, a produktů, které k takovému osvobození neopravňují, by se mělo osvobození od daně použít v poměru k množství jednotlivých kategorií konečných produktů získaných v tomto výrobním procesu.

37. Podle mého názoru by v projednávané věci měla být přijata obdobná zásada. V případě souběžné výroby energetických a jiných než energetických produktů se spotřeba energetických produktů pro účely této výroby považuje podle čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 za zdanitelné plnění pouze v poměru, který odpovídá podílu energetických produktů vyrobených v tomto procesu.

38. Je třeba poznamenat, že výrobci energetických produktů v takové situaci, v jaké je společnost Repsol, nejsou nijak poškozeni zdaňováním jejich energetických produktů v poměru odpovídajícím podílu souběžně vyráběných jiných než energetických produktů. V rozsahu, v němž se energetické produkty používají k výrobě energetických produktů, plně využívají výhody plynoucí z úpravy v čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96. Naopak v rozsahu připadajícím na výrobu jiných než energetických produktů, může být daň z energetických produktů použitých pro tuto výrobu jako nepřímá daň plně započtena do ceny jiných než energetických produktů prodávaných na trhu, jako je tomu u všech ostatních produktů, pro jejichž výrobu se energetické produkty používají.

39. Takové řešení je dokonce nezbytné s ohledem na nutnost zachování nenarušené hospodářské soutěže. Může se totiž stát, že produkty, které nejsou energetickými produkty vyrobenými souběžně s energetickými produkty v jednom technologickém procesu, budou konkurovat podobným produktům, které nejsou vyráběny v takovém kombinovaném výrobním procesu, ale pro jejichž výrobu se energetické produkty používají. Takové energetické produkty se pak budou zdaňovat obecným způsobem, a proto by se s energetickými produkty používanými v kombinovaném výrobním procesu mělo zacházet stejně. Nejde jen o produkty skutečně vyrobené v technologickém procesu používaném společností Repsol, ale o všechny produkty, které jsou nebo mohou být vyráběny souběžně nebo v budoucnu s jakýmikoli energetickými produkty.

40. Je přitom irelevantní, že výroba jiných než energetických produktů je sekundárním a neodvratným důsledkem výroby posledně uvedeného typu produktů a že jejich výroba, jako je výroba síry v procesu odsíření, je vyžadována právní úpravou zaměřenou na ochranu životního prostředí. Každý podnikatel provozující činnost v daném odvětví musí počítat s náklady a omezeními této činnosti. Skutečnost, že v procesu výroby uvedených energetických produktů se neodvratně získávají určité produkty, které

14 – Rozsudek ze dne 7. března 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, výrok).

15 – Viz zejména rozsudek ze dne 7. března 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, bod 45), kde Soudní dvůr zvažuje možné obtíže při výpočtu podílu energetických produktů pro každý z vyrobených druhů energie.

nejsou energetickými produkty, je u tohoto druhu činnosti obecně známou podmínkou a možnost prodeje těchto ostatních produktů na trhu je součástí ekonomického propočtu této činnosti. Stejně tak musí tento propočet zahrnovat zdanění energetických produktů používaných k výrobě – v poměru odpovídajícím podílu získaných – jiných než energetických produktů.

41. Nesdílím rovněž názor společnosti Repsol, podle kterého změna znění čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 oproti znění čl. 4 odst. 3 směrnice 92/81 vyžaduje změnu výkladu tohoto ustanovení.

42. Článek 4 odst. 3 první pododstavec směrnice 92/81 stanovil, že se spotřeba minerálních olejů v prostorách podniku vyrábějícího takové oleje nepovažuje za zdanitelné plnění, „pokud [tato spotřeba] slouží pro účely související s výrobou“ těchto olejů *(neoficiální překlad)*. Druhý pododstavec tohoto odstavce dále upřesňoval, že spotřeba pro účely nesouvisející s touto výrobou se považuje za zdanitelné plnění. Toto ustanovení rozlišovalo dva případy spotřeby minerálních olejů: pro účely související s výrobou těchto olejů a pro účely, které s touto výrobou nesouvisejí. Tyto kategorie byly odlišné a zároveň vyčerpávající: nepředpokládaly situace, které by patřily do obou těchto kategorií, ani situace, které by nepatřily ani do jedné z nich.

43. Ve znění čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 nedošlo k žádné změně. V první větě tohoto odstavce, která odpovídá prvnímu pododstavci v čl. 4 odst. 3 směrnice 92/81, byla vypuštěna výhrada, že spotřeba má sloužit pro účely související s výrobou energetických produktů. Tato výhrada však zůstala ve třetí větě dotčeného ustanovení, která odpovídá druhému pododstavci v čl. 4 odst. 3 směrnice 92/81, a má ve své podstatě totožné znění. Unijní normotvůrce podle mého názoru správně rozhodl, že není nutné opakovat tutéž výhradu v obou větách. Vzhledem k tomu, že třetí věta vylučuje případy spotřeby energetických produktů pro účely nesouvisející s výrobou, to totiž nutně znamená, že první věta se týká pouze případů spotřeby souvisejících s touto výrobou. Normativní obsah čl. 21 odst. 3 první a třetí věty směrnice 2003/96 a čl. 4 odst. 3 směrnice 92/81 [16] je tudíž totožný. Nic na tom nemění ani doplnění druhé věty do čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96, která pouze rozšiřuje seznam případů spotřeby energetických produktů, které nejsou považovány za zdanitelná plnění. Nic to nemění na tom, že tato spotřeba musí sloužit pro účely výroby takových produktů.

44. Nejedná se tedy o změnu logiky, na kterou společnost Repsol poukazuje ve svém vyjádření. Podle jejích úvah bylo na základě čl. 4 odst. 3 směrnice 92/81 pravidlem zdanění vlastní spotřeby minerálních olejů a jejich nezdanění výjimkou. Naproti tomu na základě čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 je pravidlem nezdanění vlastní spotřeby energetických produktů a jejich zdanění – pokud tato spotřeba nesouvisí s výrobou takových produktů – výjimkou.

45. S tímto postojem je obtížné souhlasit. Jak ve směrnici 92/81, tak ve směrnici 2003/96 existuje jedna logika, a to, že pravidlem je zdanění minerálních olejů nebo energetických produktů, a nezdanění vlastní spotřeby těchto produktů je výjimkou, jejíž použití závisí na splnění podmínky, aby tato spotřeba sloužila pro účely související s výrobou takových produktů.

46. Výše projednávané úvahy, a zejména soudržnost systému zdanění energetických produktů zavedeného směrnicí 2003/96 a nutnost chránit nenarušenou hospodářskou soutěž na trhu se zbožím, pro jejichž výrobu se energetické produkty používají, podle mého názoru vyžadují výklad čl. 21 odst. 3 této směrnice způsobem, který přesahuje závěry, jaké mohou vyplývat pouze ze samotného doslovného znění tohoto ustanovení. Je třeba poznamenat, že toto znění neposkytuje jednoznačnou odpověď na otázku, jaký je správný způsob zdanění energetických produktů používaných pro souběžnou výrobu energetických a jiných než energetických produktů. Proto nepůjde o výklad *contra legem*, ale pouze o doplnění závěrů vyplývajících z doslovného výkladu o prvky systémového výkladu.

16 – Samozřejmě kromě rozšíření oblasti produktů, na které se vztahuje směrnice 2003/96.

47. Článek 21 odst. 3 směrnice 2003/96 proto musí být vykládán v tom smyslu, že v situaci, kdy v procesu výroby energetických produktů nevyhnutelně vznikají i jiné než energetické produkty, se spotřeba energetických produktů pro účely této výroby nepovažuje za zdanitelné plnění ve vztahu k podílu těchto produktů, který odpovídá podílu vyrobených energetických produktů.

48. Je třeba ještě poznamenat, že se čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 vztahuje pouze na energetické produkty používané při výrobě energetických produktů určených k použití jako pohonná hmota nebo topné palivo. Toto ustanovení se proto nevztahuje na energetické produkty používané nejen k výrobě jiných produktů, než jsou energetické produkty ve smyslu čl. 2 odst. 1 této směrnice, ale také k výrobě produktů, které sice odpovídají definici uvedené v tomto ustanovení, ale na které se směrnice 2003/96 nevztahuje v souladu s čl. 2 odst. 4 písm. b) první odrážkou, protože nejsou určeny k použití jako pohonná hmota nebo topné palivo. Vyplývá to z judikatury Soudního dvora [17]. Energetickými produkty by se proto měly rozumět pouze produkty podléhající daňovému systému zavedenému směrnicí 2003/96.

49. Vzhledem k tomu, že ve směrnici 2003/96 chybí ustanovení o tom, jak určit podíl energetických produktů, na něž se vztahuje čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96, je toto určení v působnosti vnitrostátního práva členských států [18]. Tato otázka byla projednána na jednání, a proto je třeba učinit následující připomínky.

50. Zaprvé, pokud jiné než energetické produkty získané v procesu výroby energetických produktů jsou následně znovu použity v tomto výrobním procesu (například vodní pára), představují meziprodukt, jehož výroba vede k použití čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96 [19].

51. Zadruhé souhlasím s názorem Komise, že nejvhodnější způsob, jak vypočítat podíl energetických produktů, na něž se vztahuje právní úprava v čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96, je vycházet z množství konečných produktů vyrobených v každé kategorii, a nikoli například z jejich tržní hodnoty.

52. Podle mého názoru to však není proto, že se daň z energetických produktů vypočítává z množství těchto produktů, jak tvrdí Komise. Tato daň se totiž vztahuje na energetické produkty používané jako topné palivo ve výrobním procesu, a nikoli na konečné produkty této výroby.

53. Naproti tomu metoda založená na kvantitativním podílu jednotlivých kategorií konečných produktů umožňuje nejlépe vyjádřit podíl energetických produktů v procesu výroby každé z kategorií konečných produktů. Množství potřebných energetických produktů totiž souvisí spíše s množstvím jednotlivých konečných produktů, a nikoli s jejich hodnotou.

54. Jak tedy správně uvádí společnost Repsol, i když není možné přesně vypočítat množství energetických produktů spotřebovaných pro každou kategorii konečných produktů, protože v procesu rafinace ropy se jednotlivé konečné produkty získávají při různých teplotách, přece jen kvantitativní metoda podle mého názoru umožňuje rozumně zjistit přibližný podíl energetických produktů nezbytných k získání konkrétních kategorií konečných produktů.

55. Tato metoda nebrání tomu, aby se ve vnitrostátním právu použila zvláštní prahová hodnota *de minimis*, pod kterou se množství jiných než energetických produktů získaných ve výrobním procesu stane tak zanedbatelným, že může být pominuto, a na všechny energetické produkty použité v tomto procesu se může vztahovat čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96. Prahová hodnota *de minimis* však neřeší problém výpočtu podílu energetických produktů, na které se vztahuje tato právní úprava, v situaci, kdy množství vyrobených jiných než energetických produktů překročí tuto prahovou hodnotu.

17 – Rozsudek ze dne 6. června 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, výrok).

18 – Viz obdobně rozsudek ze dne 7. března 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, bod 45).

19 – Viz rozsudek ze dne 7. listopadu 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, bod 28 a výrok 1).

Závěry

56. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko) takto:

„Článek 21 odst. 3 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 v situaci, kdy v procesu výroby energetických produktů nevyhnutelně vznikají i jiné než energetické produkty, se spotřeba energetických produktů pro účely této výroby nepovažuje za zdanitelné plnění ve vztahu k podílu těchto produktů, který odpovídá podílu vyrobených energetických produktů.“