

**Věc C-100/20**

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**

**Datum doručení:**

26. února 2020

**Předkládající soud:**

Bundesfinanzhof (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

19. listopadu 2019

**Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

XY

**Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

Hauptzollamt B

---

[omissis]

**BUNDESFINANZHOF (SPOLKOVÝ FINANČNÍ SOUD, Německo)**

**USNESENÍ**

Ve věci

XY,

žalobkyně a navrhovatelky v řízení o opravném prostředku „Revision“,

zmocněnec:

A

proti

Hauptzollamt B (hlavní celní úřad v B., Německo),

žalovanému a odpůrci v řízení o opravném prostředku „Revision“,

jejímž předmětem je daň z elektřiny – úroky z vrácených částek

## VII. senát

na jednání konaném dne 19. listopadu 2019 rozhodl takto:

## V ý r o k

1. Soudnímu dvoru Evropské unie se k rozhodnutí předkládá následující předběžná otázka:

Stanoví unijní právo povinnost úročit nárok na vrácení neoprávněně vyměřené daně z elektřiny, pokud vyměření daně z elektřiny v nižší výši bylo založeno na nepovinném snížení daně podle čl. 17 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 vyměření daně v nadměrné výši se zakládalo výlučně na pochybení při použití vnitrostátního ustanovení, které bylo přijato za účelem provedení čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96, v projednávané věci?

2. [omissis].

## O d ů v o d n ě n í

### I.

- 1 Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ (dále jen „žalobkyně“) je výrobní podnik a z přenosové sítě odebírala nezdaněný střídavý proud a dodávala ho do akumulátorů. Ve svém přiznání k dani z elektřiny za rok 2010 toto množství elektřiny uvedla jako vlastní spotřebu a zvolila sníženou daňovou sazbu podle § 9 odst. 3 Stromsteuergesetz (zákon o dani z elektřiny) ve znění ze dne 19. prosince 2008 (dále jen „StromStG“, Bundesgesetzblatt I 2008, s. 2794). Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“ (hlavní celní úřad, dále jen „celní úřad“) však toto množství elektřiny zdanil základní sazbou daně a vydal daňový výměr na daň z elektřiny, který byl odchylný od daňového přiznání. Žalobkyně proti tomuto daňovému výměru podala opravný prostředek. Žalobkyně na daň z elektřiny za rok 2010 hradila měsíční zálohy.
- 2 Poté, co v soudním řízení, které se týkalo roku 2006, bylo konstatováno, že se použije snížená daňová sazba podle § 9 odst. 3 StromStG, změnil celní úřad rovněž stanovení daně z elektřiny za rok 2010 a nyní elektřinu, která byla v roce 2010 dodána do akumulátorů, rovněž zdanil sníženou sazbou.
- 3 Žalobkyně v prosinci 2014 požádala o přiznání úroků z vrácené daně z elektřiny za kalendářní rok 2010, což celní úřad zamítl.
- 4 Finanzgericht (finanční soud, Německo) rozhodl, že žalobkyně nemá na požadovaný úrok nárok ani podle vnitrostátního, ani podle unijního práva. Vrácená daň nemusí být podle unijního práva úročena, protože spotřeba elektřiny

pro účely nabíjení akumulátorů vůbec nespadá do oblasti působnosti směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů (dále jen „směrnice 2003/96“) [Úřední věstník Evropské unie (dále jen „Úř. věst.“) 2003, L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405, ve znění směrnice Rady 2004/75/ES ze dne 29. dubna 2004, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost Kypru uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění, Úř. věst. 2004, L 157, s. 100; Zvl. vyd. 09/02, s. 21]. Krom toho bylo žalobkyni neoprávněně odepřeno snížení daně, které je podle unijního práva pouze fakultativní a pro které unijní právo nestanoví žádné kogentní podmínky.

- 5 Žalobkyně proti tomuto rozsudku podala opravný prostředek „*Revision*“. Podle jejího názoru je podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) třeba nejen vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem, ale i nahradit případné úrokové ztráty, což platí i v případě uplatňování nepovinného snížení daní. Mimoto se v případě nabíjení baterií jedná o vratný proces, který nelze srovnávat s elektrolytickým výrobním procesem, který je předpokládán v čl. 2 odst. 4 písm. b) třetí odrážce směrnice 2003/96 a v § 9a odst. 1 bodě 1 StromStG.

## II.

- 6 Senát přerušuje řízení o opravném prostředku „*Revision*“, které je před ním vedeno [*omissis*], a na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie Soudnímu dvoru předkládá k rozhodnutí následující předběžnou otázku:
- 7 Stanoví unijní právo povinnost úročit nárok na vrácení neoprávněně vyměřené daně z elektřiny, pokud vyměření daně z elektřiny v nižší výši bylo založeno na nepovinném snížení daně podle čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96, a vyměření daně v nadměrné výši se zakládalo výlučně na pochybení při použití vnitrostátního ustanovení, které bylo přijato za účelem provedení čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96, v projednávané věci ?

## III.

- 8 Podle názoru senátu jsou pro řešení tohoto sporu rozhodující ustanovení směrnice 2003/96. Při výkladu této směrnice vyvstávají pochybnosti, které jsou významné pro rozhodnutí projednávaného sporu :
- 9 Použitelná ustanovení unijního práva:

Článek 2 směrnice 2003/96:

1. [...]

2. Tato směrnice se rovněž vztahuje na elektřinu kódu KN 2716.

3. [...]

4. Tato směrnice se nevztahuje na:

a) [...]

b) následující použití energetických produktů a elektřiny:

– [...]

– [...]

– elektřina používaná zejména pro účely chemické redukce a v elektrolytických a metalurgických procesech,

[...].

10 Článek 17 směrnice 2003/96:

1. Pokud jsou minimální úrovně zdanění předepsané v této směrnici v průměru dodržovány pro každý podnik, mohou členské státy uplatňovat snížení daní na spotřebu energetických produktů použitých k topení nebo pro účely podle čl. 8 odst. 2 písm. b) a c) a pro elektřinu v následujících případech:

a) ve prospěch energeticky náročného podniku. [...].

2. Bez ohledu na čl. 4 odst. 1 mohou členské státy uplatňovat až nulovou úroveň zdanění na energetické produkty a elektřinu podle článku 2, pokud jsou tyto produkty a elektřina používány energeticky náročnými podniky podle odstavce 1 tohoto článku.

3. Bez ohledu na čl. 4 odst. 1 mohou členské státy uplatňovat úroveň zdanění sníženou až na 50 % minimálních úrovní zdanění stanovených v této směrnici na energetické produkty a elektřinu podle článku 2, pokud jsou tyto produkty a elektřina používány podniky podle článku 11, které nejsou energeticky náročnými podniky podle odstavce 1 tohoto článku.

11 Článek 1 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118“) (Úř. věst. 2009, L9, s. 12):

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;

[...]

12 Použitelná ustanovení vnitrostátních právních předpisů:

§ 3 StromStG Sazba daně:

Daň činí 20,50 eura za jednu megawatthodinu.

§ 9 StromStG Osvobození od daně, slevy na dani:

(1) až (2a) [...]

(3) Elektřina podléhá [...] snížené sazbě daně ve výši 12,30 eura za jednu megawatthodinu, pokud je výrobním podnikem nebo zemědělským a lesnickým podnikem odebírána pro obchodní účely a není od daně osvobozena podle odstavce 1.

(4) až (8) [...].

## IV.

- 13 Právní posouzení sporu je z hlediska unijního práva sporné. Rozhodující je, zda je podle judikatury Soudního dvora třeba určit nárok na vrácení daně z elektřiny, pokud členský stát tento nárok zakládá na uplatňování nepovinného snížení daní.
- 14 1. V projednávaném sporu (ohledně roku 2010) povinnost zaplatit daň z elektřiny vznikla na základě odběru střídavého proudu z přenosové sítě, protože elektřina byla v akumulátorech přeměněna na chemickou energii, a tudíž spotřebována. Tato spotřeba elektřiny podléhá snížené daňové sazbě ve výši 12,30 eura za jednu megawatthodinu podle § 9 odst. 3 StromStG, a nikoli základní daňové sazbě ve výši 20,50 eura za jednu megawatthodinu podle § 3 StromStG. Jedná se totiž o odběr elektřiny výrobním podnikem pro obchodní účely. Takto bylo pravomocně rozhodnuto v soudním řízení ohledně elektřiny odebrané v roce 2006.
- 15 Nárok na vrácení přeplatku na dani z elektřiny v projednávané věci vyplývá ze skutečnosti, že celní úřad na spotřebované množství elektřiny zprvu nesprávně uplatnil základní sazbu daně a tím porušil vnitrostátní ustanovení § 9 odst. 3 StromStG, které daňově zvýhodňuje výrobní podniky.
- 16 2. Uplatňování snížené daňové sazby podle § 9 odst. 3 StromStG na elektřinu, kterou výrobní podnik z přenosové sítě odebral pro obchodní účely, je ovšem založeno rovněž na čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96. Toto ustanovení totiž členskými státy vůbec dává možnost uplatňovat ve prospěch energeticky náročných podniků snížení daní. Předkládají soud se proto táže, zda celní úřad tím, že žalobkyni zprvu stanovil příliš vysokou částku daně, porušil nejen vnitrostátní, ale i unijní právo. Senát přitom vychází z toho, že se v případě dodávky elektřiny do akumulátorů nejedná o elektrolýzu ve smyslu čl. 2 odst. 4 písm. b) třetí odrážky směrnice 2003/96, v jejímž případě by působnost této směrnice byla předem vyloučena. Tento názor je potvrzen prováděcím rozhodnutím Rady (EU) 2016/2266 ze dne 6. prosince 2016, kterým se

Nizozemsku povoluje uplatňovat sníženou sazbu zdanění na elektřinu dodávanou dobíjecím stanicím pro elektrická vozidla (Úř. věst. 2016, L 342, s. 30). Tohoto rozhodnutí by nebylo třeba, pokud by bylo nutno nabíjení akumulátorů považovat za elektrolyzu, a tudíž by se na ně směrnice 2003/96 beztak nevztahovala.

- 17 Rozsudkem ze dne 18. ledna 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, C-189/15 (EU:C:2017:17) [*omissis*], Soudní dvůr ohledně dosahu čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 rozhodl, že z bodů 9 a 11 odůvodnění této směrnice vyplývá, že ponechává členským státům volnost nutnou k vymezení a provádění politik přizpůsobených jejich vnitrostátním podmínkám a že režimy zaváděné v souvislosti s prováděním uvedené směrnice spadají do pravomoci každého členského státu. Z toho vyplývá, že členské státy mohou omezit možnost snížení daní ve prospěch energeticky náročných podniků na podniky z jednoho nebo více průmyslových odvětví.
- 18 Podle názoru předkládajícího senátu mají členské státy při provádění čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 volnost nejen ohledně vymezení okruhu zvýhodněných podniků, ale i ohledně výše daňové sazby, a to za předpokladu, že tato sazba není nižší než případné spodní hranice stanovené unijním právem. Pouze tak lze totiž uskutečnit záměry tvůrce této směrnice uvedené ve výše uvedených bodech jejího odůvodnění.
- 19 V případě čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 se tedy jedná o nepovinné snížení daní, které členské státy mohou uplatňovat ve prospěch osob povinných k dani. Povinnost daňově zvýhodnit energeticky náročné podniky tedy neexistuje. V tomto ohledu se článek 17 směrnice 2003/96 liší od povinných osvobození od daně podle článku 14 směrnice 2003/96, která členské státy musí uplatňovat povinně a kterých se osoby povinné k dani mohou v případě, že nebyla včas provedena do vnitrostátního práva, dovolávat přímo [rozsudek Soudního dvora ze dne 7. března 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168 (*omissis*)].
- 20 3. Z uvedeného vyplývá otázka, zda je třeba nárok na vrácení daně z elektřiny, který se zakládá (pouze) na nepovinném snížení daní [ve sporném případě na čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96] úročit stejně, jako nárok na vrácení daně z elektřiny vzniklý na základě povinného osvobození od daně nebo snížení daní.
- 21 a) Podle judikatury Soudního dvora mají právní subjekty, pokud členský stát vybral daně v rozporu s pravidly unijního práva, nárok na vrácení nejen neoprávněně vybrané daně, ale rovněž částek vyplacených tomuto státu nebo tímto státem zadržovaných v přímé souvislosti s touto daní. To zahrnuje rovněž ztráty představované nemožností disponovat peněžními částkami v důsledku předčasné splatnosti daně [rozsudky Soudního dvora ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 25 (*omissis*); ze dne 27. září 2019, Zuckerfabrik Jülich a další, C-113/10, C-147/10 a C-234/10, EU:C:2012:591, bod 65 (*omissis*); ze dne 18. dubna 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, bod 21 (*omissis*); ze dne 15. října 2014, Nicula, C-331/13,

EU:C:2014:2285, bod 28, Úř. věst. 2014, C 462, s. 7, a ze dne 18. ledna 2017, Wortmann, C-365/15, EU:C:2017:19, bod 37 a násl. (*omissis*)].

- 22 Z unijního práva tedy lze dovodit zásadu, že členské státy mají povinnost vrátit daně vybrané v rozporu s unijními právními předpisy spolu s úroky. Při neexistenci unijní právní úpravy přitom přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby stanovil podmínky, za kterých musí být tyto úroky zaplacený, a to především úrokovou sazbu a způsob výpočtu úroků. Tyto podmínky musí být v souladu se zásadami rovnocennosti a efektivity, což znamená, že nesmí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných nároků vzniklých na základě vnitrostátního práva, a nesmí v praxi znemožňovat výkon práv přiznaných unijním právním řádem [rozsudky Soudního dvora Littlewoods Retail a další, EU:C:2012:478, (*omissis*) body 26 a 27; Zuckerfabrik Jülich a další, EU:C:2012:591, body 61 a 66 (*omissis*); Irimie, EU:C:2013:250, body 22 a 23 (*omissis*); Nicula, EU:C:2014:2285, bod 28, Úř. věst. 2014, C 462, s. 7, a ze dne 6. října 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, bod 25 (*omissis*)].
- 23 Úročení vrácené daně z elektřiny nebrání ani skutečnost, že se v případě směrnice 2003/96 jedná o akt Unie, který nejprve vyžadoval provedení do vnitrostátního práva. V rozsudku Littlewoods Retail a další [EU:C:2012:478, (*omissis*) bod 26 a násl. ] totiž Soudní dvůr právě tuto skutečnost nepovažoval za důvod pro vyloučení nároku na úroky (k nároku na úroky z prodlení z přeplatku na DPH viz rovněž rozsudek Soudního dvora ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686 (*omissis*)).
- 24 b) Předkládající soud se přiklání k názoru, že se v případě, že nárok na vrácení daně vyplývá z nesprávného uplatňování vnitrostátního právního předpisu, který členský stát přijal s využitím prostoru pro uvážení, který mu přiznává unijní právo, a nezávazné normy unijního práva, nejedná o porušení ustanovení unijního práva.
- 25 Z judikatury Soudního dvora v plyne, že rozsah prostoru pro uvážení, který mají členské státy při provádění konkrétní výjimky nebo omezení [do vnitrostátního práva], musí být posuzován případ od případu, a to zejména na základě znění tohoto ustanovení [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 29. července 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, bod 25 (*omissis*)].
- 26 Článek 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 však pouze stanoví požadavky ohledně vymezení energeticky náročných podniků. Ale rozhodnutí o tom, zda pro energeticky náročné podniky vůbec bude stanovena snížená daňová sazba, je ponecháno na členských státech. Mimoto v projednávané věci nejde o otázku, zda byl čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 do vnitrostátního práva proveden v souladu se směrnicí. Celní úřad naopak v projednávané věci daň z elektřiny původně vyměřil v nadměrné výši, protože měl nesprávně za to, že nebyly splněny podmínky pro přiznání snížené daňové sazby podle § 9 odst. 3 StromStG.

- 27 Přípuštění uplatňování snížené daňové sazby podle čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 ve prospěch energeticky náročných podniků kromě toho tvoří výjimku z harmonizace daně z elektřiny, jelikož je ponecháno na členských státech, zda a do jaké míry ve svých vnitrostátních předpisech hodlají takové zvýhodnění připustit. Unijní normotvůrce tedy řádné fungování vnitřního trhu, jehož má být mimo jiné dosaženo zavedením závazné minimální úrovně zdanění ve směrnici 2003/96 [viz například rozsudek Soudního dvora ze dne 2. června 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, bod 32, (*omissis*) ohledně stanovení minimální úrovně zdanění a s odkazem na body 3 a 4 odůvodnění směrnice 2003/96], v této oblasti právě považuje za méně významné.
- 28 Bez ohledu na tyto úvahy plynoucí z unijního práva se stanovení daně v nadměrné výši v projednávané věci zakládalo nikoli na opožděném provádění unijního práva, nýbrž na nesprávném uplatňování vnitrostátního právního předpisu, který byl přijat s využitím prostoru pro uvážení, přiznaného unijním právem.
- 29 c) Existují však rovněž argumenty, které svědčí ve prospěch toho, aby v projednávané věci byl přiznán nárok na úroky.
- 30 Prostor členských států pro uvážení ohledně daňového zvýhodnění energeticky náročných podniků předně vznikl na základě čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96. Snížená sazba daně z elektřiny se tedy nezakládá pouze na § 9 odst. 3 StromStG, ale koneckonců i na unijním právu.
- 31 Jak dále vyplývá z čl. 2 odst. 2 směrnice 2003/96 a čl. 1 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (směrnice 2008/118), bylo zdanění elektřiny na území Společenství ve smyslu článku 5 směrnice 2008/118 v zásadě harmonizováno. Pokud by nároky na vrácení daně vzniklé na základě nepovinného snížení daní na rozdíl od nároků vyplývajících z povinného snížení úrovně zdanění nebo osvobození od daně nebyly úročeny, jednalo by se o nerovné zacházení. Vystává však otázka, zda odlišné právní základy v unijním právu odůvodňují nerovné zacházení při úročení, zvláště pokud tato skutečnost pro osobu povinnou k dani nepředstavuje žádný rozdíl. V obou případech totiž nemůže nakládat s částkou daně, která byla zaplacená navíc.
- 32 Odmítnutí existence unijně právního nároku na úroky z nároků na vrácení daně, které vznikly na základě nepovinného snížení daní, by mimoto vedlo k tomu, že v takovém případě by úroky byly přiznávány pouze podle odlišných vnitrostátních předpisů.