



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 12. května 2021¹

Věc C-100/20

XY
proti
Hauptzollamt B

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Rámcové předpisy Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny – Směrnice 2003/96 – Článek 5 – Rozlišené sazby daně – Článek 17 odst. 1 písm. a) – Snížení daně z elektřiny pro energeticky náročné podniky – Článek 21 odst. 5 – Zdanění elektřiny v okamžiku dodání distributorem nebo redistributorem – Nabíjení akumulátorů – Zásady pro vrácení daní vybraných v rozporu s unijním právem – Fakultativní osvobození od daně a snížení daně – Platba úroků“

Úvod

1. Předběžná otázka, kterou pokládá v projednávané věci Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), se týká relativně atypické otázky, a sice práv osoby povinné k dani, od které byla neoprávněně vybrána daň upravená unijním právem v situaci, kdy protiprávnost zdanění nevyplývá z porušení kogentních ustanovení unijního práva, ale pouze z porušení vnitrostátních předpisů, které členský stát přijal na základě fakultativního zmocnění stanoveného unijními právními předpisy.
2. Taková situace není jednoznačná, neboť sice nedošlo k porušení jasných a bezpodmínečných norem unijního práva, ale k protiprávnímu jednání došlo v rámci použití tohoto práva členským státem. Jak vysvětlím v tomto stanovisku, je rovněž obtížné podat na tuto otázku jednoznačnou odpověď.
3. Projednávaná věc nicméně nastoluje i jinou otázku, která je neméně obtížná. Jde o to, jak by mělo být z hlediska spotřební daně z elektřiny pohlíženo na skladování této energie v akumulátorech za účelem jejího dalšího dodání koncovým uživatelům. Přestože předkládající soud tuto otázku neklade a opírá se o vlastní výklad věci, Soudní dvůr by podle mého názoru měl ve svém rozsudku alespoň konstatovat, že odpověď na položenou otázku nepotvrzuje výklad přijatý předkládajícím soudem.

¹ Původní jazyk: polština.

Právní rámec

Unijní právo

4. Článek 1 směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny², stanoví:

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

5. Článek 5 čtvrtá odrážka této směrnice zní:

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

[...]

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

6. Článek 17 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice stanoví:

„Pokud jsou minimální úrovně zdanění předepsané v této směrnicí v průměru dodržovány pro každý podnik, mohou členské státy uplatňovat snížení daní [...] pro elektřinu v následujících případech:

a) ve prospěch energeticky náročného podniku.

[...]“

7. Konečně, čl. 21 odst. 5 první pododstavec směrnice 2003/96 stanoví:

„Pro účely článků 5 a 6 směrnice 92/12/EHS [³], podléhají elektřina a zemní plyn zdanění a jsou zdanitelné v okamžiku dodání distributorem nebo redistributorem. [...]“

Německé právo

8. Pokud jde o zdanění elektřiny, směrnice 2003/96 byla do německého práva provedena ustanoveními Stromsteuergesetz (zákon o dani z elektřiny, dále jen „StromStG“)⁴. Ustanovení § 3 tohoto zákona, ve znění použitelném od 19. prosince 2008, stanoví:

„Daň činí 20,50 eur za jednu megawatthodinu.“

² Úř. věst. 2003, L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405.

³ 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), nyní nahrazená směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12).

⁴ BGBl. 2008 I, s. 2794.

9. Podle § 9 odst. 3 StromStG platí, že:

„Elektrina podléhá [...] snížené sazbě daně ve výši 12,30 eura za jednu megawatt hodinu, pokud je podnikem působícím ve zpracovatelském průmyslu nebo zemědělským a lesnickým podnikem odebírána pro obchodní účely a není od daně osvobozena podle odstavce 1.“

Skutkový stav, řízení a předběžná otázka

10. XY je společností založenou podle německého práva. V rámci své činnosti, která podle předkládajícího soudu spadá pod zpracovatelské odvětví („Produzierende Gewerbe“) ve smyslu § 9 odst. 3 StromStG, odebírá elektřinu ve formě střídavého proudu z distribuční soustavy a po přeměně na stejnosměrný proud ji skladuje v akumulátorech. Dále poskytuje svým zákazníkům, podnikům v odvětví telekomunikací, komplexní službu spočívající v dodávkách elektřiny, včetně nouzového napájení, jakož i klimatizace („dodávání chladu“) do zařízení telekomunikační infrastruktury⁵.

11. Společnost XY ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období 2010 uvedla, že odebranou elektřinu použila pro účely své činnosti a uplatnila na ni sníženou sazbu daně z elektřiny podle § 9 odst. 3 StromStG. Daňová správa však přijala rozhodnutí, ve kterém měla za to, že je třeba použít základní sazbu této daně.

12. V samostatném řízení týkajícím se zdaňovacího období 2006 Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) rozhodl, že společnost XY má právo uplatňovat sníženou sazbu daně z elektřiny. Na tomto základě daňová správa změnila výměr týkající se zdaňovacího období 2010 a přeplatky na dani vrátila. V roce 2014 společnost XY požádala o úrok z tohoto přeplatku, což daňová správa odmítla. Žaloba společnosti XY k soudu prvního stupně byla zamítnuta. Uvedený soud měl totiž zejména za to, že snížení sazby daně stanovené v § 9 odst. 3 StromStG má z hlediska unijního práva fakultativní povahu, takže výběr daně odpovídající základní sazbě, i když je neslučitelný s vnitrostátním právem, neporušuje unijní právo. Povinnost vrátit přeplatek na dani spolu s úroky, která vyplývá z judikatury Soudního dvora, se proto nepoužije. Společnost XY podala proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision“ k předkládajícímu soudu.

13. Za těchto okolností se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Stanoví unijní právo povinnost úročit nárok na vrácení neoprávněně vyměřené daně z elektřiny, pokud vyměření daně z elektřiny v nižší výši bylo založeno na fakultativním 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) této směrnice?“

14. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 26. února 2020. Písemná vyjádření předložily společnost XY, německá vláda, jakož i Evropská komise. Tyto zúčastněné, jakož i Hauptzollamt B (hlavní celní úřad B), rovněž písemně odpověděly na otázky položené Soudním dvorem.

⁵ Tyto informace se částečně zakládají na vysvětleních poskytnutých německou vládou v jejím písemném vyjádření.

Analýza

15. Předběžná otázka položená v projednávané věci vychází z předpokladu, že elektřina, kterou společnost XY odebírala z distribuční soustavy, podléhala v době odběru dani, přitom podle německého práva měla být v tomto případě uplatněna snížená sazba daně z elektřiny. Německá vláda však tento předpoklad ve svém vyjádření popírá a tvrdí, že tento předpoklad vyplývá z kvalifikace činnosti společnosti XY odporující směrnici 2003/96, na kterou neměla být uplatněna snížená sazba této daně. Účinkem přijetí teze německé vlády by mohlo být zpochybnění samotné přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci, protože otázka obsažená v této žádosti by byla hypotetická.

16. Soudní dvůr položil v tomto ohledu zúčastněným doplňující otázky. Než se budu zabývat právní otázkou položenou v předběžné otázce, zaměřím se na analýzu správného výkladu ustanovení této směrnice za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení.

Ke kvalifikaci skladování elektřiny v akumulátorech s ohledem na ustanovení směrnice 2003/96

Dodávky elektřiny z akumulátorů v podobě (re)distribuce⁶

17. Předkládající soud v předběžné otázce v projednávané věci vychází ze svého předchozího rozhodnutí, mimo jiné ve svém rozsudku týkajícím se zdanění elektřiny použité společností XY ve zdaňovacím období 2006⁷. Podle tohoto rozhodnutí společnost XY spotřebovává elektřinu odebranou z distribuční soustavy tím, že tuto elektřinu přeměňuje v akumulátorech na chemickou energii⁸. Tato spotřeba se uskutečňuje pro účely činnosti společnosti XY, protože elektřina uložená v akumulátorech ve formě stejnosměrného proudu jí slouží k poskytování jediné konsolidované služby zákazníkům spočívající v dodávce elektřiny k napájení telekomunikačních zařízení, poskytování klimatizačních služeb pro tato zařízení („dodávání chladu“, jak je formulováno v dotyčném rozsudku) a zajištění bezpečnosti napájení v případě poruchy („Reservezeit“).

18. Naproti tomu podle německé vlády je taková kvalifikace činnosti společnosti XY v rozporu s ustanoveními směrnice 2003/96. V souladu s čl. 21 odst. 5 prvním pododstavcem uvedené směrnice elektřina podléhá zdanění v okamžiku dodání distributorem nebo redistributorem. Podle této vlády by přitom společnost XY měla být považována za prostředníka při dodávce elektřiny, tedy za redistributora. Tato společnost totiž nespotebovává elektřinu pro vlastní činnost, ale pouze ji skladuje v akumulátorech a poté dodává svým zákazníkům, kteří jsou koncovými uživateli této elektřiny.

19. Je to důležité z toho důvodu, že i když byla společnost XY zařazena do zpracovatelského odvětví, na které se vztahuje daňová úleva stanovená v § 9 odst. 3 StromStG, její zákazníci, kteří poskytují telekomunikační služby, do tohoto odvětví nepatří a nemohou z této úlevy těžit.

⁶ Je třeba uvést, že následující úvahy se týkají pouze dodávek elektřiny ze stacionárních akumulátorů, které jsou ve vlastnictví subjektu dodávajícího tuto energii. Nebudu se tedy zabývat otázkou dodávání nabitých akumulátorů nebo jiných přenosných zdrojů elektřiny.

⁷ Rozsudek Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) ze dne 19. června 2012, VII R 32/10. Tento rozsudek byl připojen jak k vyjádření německé vlády, tak k odpovědi společnosti XY na doplňující otázky Soudního dvora.

⁸ Pokud jde o přeměnu elektřiny, viz níže, zejména bod 39.

Elektrina, kterou společnost XY dodává svým zákazníkům, tedy musí podléhat základní sazbě daně. V takové situaci nemůže být řeč o vrácení přeplatku na dani ani o úrocích a celé původní řízení, včetně žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci, je bezpředmětné.

20. Sdílím pochybnosti německé vlády, pokud jde o to, zda předkládající soud správně kvalifikoval použití elektřiny společností XY jako spotřebu pro účely činnosti této společnosti.

21. Rozhodnutí přijaté předkládajícím soudem je založeno na zvláštní povaze činnosti společnosti XY. Tato zvláštnost spočívá v tom, že společnost XY dodává elektřinu pouze jako součást komplexní služby, která zahrnuje i další plnění, pouze podnikům patřícím do jedné kapitálové skupiny (pravděpodobně té, jíž je sama členem), a to pomocí samostatných kabelů bez použití veřejné distribuční soustavy elektřiny.

22. Nezdá se však, že by tyto okolnosti byly rozhodující pro kvalifikaci činnosti společnosti XY podle směrnice 2003/96. Způsob, jakým společnost XY poskytuje služby, a výběr jejích dodavatelů jsou specifické okolnosti činnosti této konkrétní společnosti. Nic to však nemění na tom, že tato společnost v rámci své činnosti dodává konkrétní a měřitelné množství elektřiny subjektům, které by měly být považovány za podniky nezávislé na této společnosti, a tyto subjekty tuto energii využívají k napájení telekomunikačních zařízení, tj. v souladu s obvyklým účelem elektřiny⁹. To ony, a nikoli společnost XY, jsou koncovými uživateli elektřiny, kterou jim dodává tato společnost.

23. Pokud jde o používání veřejně dostupné distribuční soustavy elektřiny, nezdá se to být podmínkou, aby byl subjekt považován za distributora nebo redistributora elektřiny ve smyslu směrnice 2003/96. Tato směrnice sice nedefinuje pojmy „distributor“ a „redistributor“, ale nic nenasvědčuje tomu, že by měly být omezeny na subjekty využívající konkrétní typ distribuční soustavy. Soudní dvůr již měl příležitost rozhodnout¹⁰, že tyto výrazy nelze vykládat ve světle pojmu „distribuce“ ve smyslu článku 2 směrnice 2003/54/ES¹¹. Směrnice 2003/96 spíše hovoří o funkčním významu pojmu „distributor“. Nejlépe to ilustruje čl. 21 odst. 5 třetí pododstavec této směrnice, podle kterého „[s]ubjekt vyrábějící elektřinu pro vlastní použití se považuje za distributora“.

24. Nedomnívám se tedy, že zvláštní povaha činnosti společnosti XY brání tomu, aby byla považována za redistributora elektřiny pro účely zdanění této elektřiny v souladu s ustanoveními směrnice 2003/96.

25. Naopak postoj zaujatý předkládajícím soudem v jeho judikatuře vede k výsledkům, které jsou v rozporu s cíli této směrnice.

26. Zaprvé z důvodové zprávy k návrhu směrnice 2003/96, kterou Komise cituje v odpovědi na otázky Soudního dvora¹², vyplývá, že cílem zdanění elektřiny v okamžiku dodání (*output*) bylo umožnit členským státům uplatňovat rozdílnou úroveň zdanění pro různé kategorie koncových uživatelů. Řádné fungování takového systému diferencovaného zdanění je však možné, pouze

⁹ Mluvíme samozřejmě pouze o elektřině, kterou společnost XY skladuje v akumulátorech a následně dodává svým zákazníkům. Pokud jde o elektřinu, kterou tato společnost používá k jiným účelům, například k poskytování klimatizačních služeb, je společnost XY koncovým uživatelem.

¹⁰ Rozsudek ze dne 12. února 2009, Komise v. Polsko (C-475/07, nezveřejněný, EU:C:2009:86, bod 57).

¹¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 26. června 2003 o společných pravidlech pro vnitřní trh s elektřinou a o zrušení směrnice 96/92/ES (Úř. věst. 2003, L 176, s. 37; Zvl. vyd. 12/02, s. 211).

¹² COM(97) 30 final, s. 5.

pokud ke zdanění dochází v konečné fázi distribuce, tj. ve fázi dodání koncovým uživatelům. Zdanění v dřívější fázi narušuje fungování takového systému, protože úroveň zdanění nemusí být přizpůsobena skutečnému využití elektřiny.

27. To dokonale ilustruje projednávaná věc. Společnost XY totiž dosáhla snížení sazby daně z elektřiny, kterou odebírala z distribuční soustavy, jakožto podnik spadající do zpracovatelského odvětví, který má nárok na takové snížení podle vnitrostátního práva. Tato energie však v konečném důsledku není používána touto společností, ale jejími zákazníky, kteří nespádají do zpracovatelského odvětví a jinak by nemohli tohoto snížení daně využít. Chápu-li to tedy správně, celé intelektuální cvičení slouží k prokázání, že společnost XY je koncovým uživatelem elektřiny.

28. Zadruhé, dalším cílem zdanění elektřiny v okamžiku jejího dodání distributorem nebo redistributorem, je zdanit tuto elektřinu v členském státě její skutečné spotřeby, jako je tomu v případě jiných výrobků podléhajících spotřební dani. Soudní dvůr to zcela jasně uvedl v rozsudku *Komise v. Polsko*, když v této otázce přijal argumenty *Komise*¹³. Pokud je však elektřina zdaněna při odběru z distribuční soustavy za účelem skladování v akumulátorech a následně je dodána jiným subjektům, tohoto cíle nelze dosáhnout. Nic totiž nebrání tomu, aby byla služba dodávky elektřiny uložené v akumulátorech poskytována přímo.

29. Konečně zatřetí, způsob zdanění elektřiny stanovený směrnicí 2003/96 má rovněž zamezit zdanění té části elektřiny, která se ztratí. To je pravidlo, které platí znovu pro všechny výrobky podléhající spotřební dani¹⁴. Pokud jde o elektřinu, tato zásada je obzvláště důležitá, protože její přenos a skladování nevyhnutelně přináší značné ztráty. Pouze zdanění elektřiny ve fázi jejího dodání koncovým spotřebitelům umožňuje zabránit zdanění elektřiny, která se ztratí, a v každém případě omezit toto zdanění na minimum.

30. *Komise* jako příklad uvádí zdanění plynu používaného jako palivo pro pohon vozidel. Takový plyn je zdaňován při natankování do nádrže vozidla, což umožňuje zejména vyhnout se zdanění ztrát plynu, které vzniknou při jeho skladování a stlačení. Jak přitom správně tvrdí *Komise*, v souladu s čl. 21 odst. 5 prvním pododstavcem směrnice 2003/96 musí být okamžik zdanění zemního plynu a elektřiny stejný. Obdobně jako v případě plynu by tedy ztráty elektřiny způsobené jejím skladováním neměly být zdaněny. Účinnost nejoblíbenějších typů akumulátorů, chápána jako poměr elektrického náboje získaného během vybíjení akumulátoru k elektrickému náboji dodanému v procesu nabíjení, je přitom asi 70–80 %¹⁵. Zdanění elektřiny používané k nabíjení akumulátorů, spíše než elektřiny dodávané z těchto akumulátorů koncovým uživatelům, tedy znamená zdanění relativně velkých ztrát elektřiny. Uplatnění snížené sazby u tohoto zdanění nepředstavuje způsob kompenzace tohoto nadměrného zdanění v souladu se směrnicí 2003/96¹⁶.

31. Irelevantní je rovněž argument společnosti XY, podle kterého je třeba podle rozhodnutí 2016/2266¹⁷ zacházet s dodávkami elektřiny k nabíjení akumulátorů jako s distribucí této energie, a nikoli s odběrem proudu z akumulátorů. Toto rozhodnutí se týkalo elektřiny určené k nabíjení

¹³ Viz rozsudek ze dne 12. února 2009, *Komise v. Polsko* (C-475/07, nezveřejněný, EU:C:2009:86, body 20, 21 a 56).

¹⁴ Viz čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118.

¹⁵ Bednarek, K., Bugała, A., *Własności użytkowe akumulatorów kwasowo-ołowiowych* (Funkční vlastnosti olovených akumulátorů), *Poznan University of Technology Academic Journals*, č. 92/2017, s. 47–60, na s. 52.

¹⁶ Obdobně viz rozsudek ze dne 12. února 2009, *Komise v. Polsko* (C-475/07, nezveřejněný, EU:C:2009:86, body 53 a 56).

¹⁷ Prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 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).

akumulátorů v elektrických automobilech. V takové situaci je elektřina z akumulátoru používána k pohonu automobilu jeho uživatelem, který je zároveň uživatelem akumulátoru. Uživatel akumulátoru je tedy zároveň koncovým uživatelem elektřiny, a proto dodávka této energie k nabíjení akumulátoru představuje dodávku energie koncovému uživateli, tj. událost, která vede ke vzniku daňové povinnosti podle čl. 21 odst. 5 prvního pododstavce směrnice 2003/96. Naproti tomu společnost XY není koncovým uživatelem elektřiny, kterou odebírá z distribuční soustavy za účelem nabíjení akumulátorů a dalšího dodávání elektřiny svým zákazníkům. Nejedná se tedy o situaci obdobnou té, které se týká uvedené rozhodnutí.

32. Z toho vyplývá, že za účelem splnění cílů směrnice 2003/96, pokud jde o zdanění elektřiny, musí být společnost XY v souladu s vyjádřením německé vlády považována za redistributora elektřiny. Souhlasím však s Komisí, že tato vláda nesprávně posoudila účinky uznání společnost XY za redistributora za okolností věci v původním řízení.

33. Německá vláda totiž vyvozuje ze svého vyjádření závěr, že elektřina odebíraná společností XY a následně skladovaná v akumulátorech určená pro její zákazníky nemůže být zdaněna sníženou sazbou daně z elektřiny, ale základní sazbou této daně. Nemůže být tedy řeč o vrácení přeplatku na dani ani o úrocích.

34. Německá vláda ale přehlíží skutečnost, že má-li být společnost XY považována za redistributora, měla by být elektřina zdaněna výlučně v okamžiku, kdy tato společnost dodává tuto energii svým zákazníkům. Naproti tomu v okamžiku, kdy společnost XY odebírá elektřinu z distribuční soustavy, by daň neměla být vybírána ani v základní, ani ve snížené výši. V takovém případě by tedy daň vybrána daňovými orgány v původním řízení měla být považována za daň vybranou v plném rozsahu v rozporu se směrnicí 2003/96, a měla by tedy být v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora plně vrácena spolu s úroky¹⁸.

Elektřina skladovaná v akumulátorech jakožto elektřina používaná k výrobě elektřiny

35. Soudní dvůr se rovněž dotázal zúčastněných na to, zda v případě přijetí názoru předkládajícího soudu, podle kterého společnost XY používá pro svou činnost elektřinu, kterou odebírá z distribuční soustavy k nabíjení akumulátorů, by tato energie neměla být osvobozena od daně na základě čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 jakožto elektřina používaná k výrobě elektřiny.

36. Jak společnost XY, tak německá vláda a Komise tuto možnost jednoznačně odmítají. Podle těchto zúčastněných společnost XY pouze skladuje v akumulátorech elektřinu odebranou ze soustavy, kdežto osvobození stanovené v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 se týká výroby „nové“ elektřiny.

37. Podle mého názoru však tento postoj vychází ze dvou nesprávných předpokladů.

38. První spočívá v tom, že pokud jde o skladování elektřiny v akumulátorech, zúčastněné podle všeho zaměňují pojem „elektrická energie“ s pojmem „energie“ obecně. Za současného stavu technologického rozvoje neexistují žádné způsoby skladování elektřiny jako takové, které by bylo možné použít v průmyslovém měřítku¹⁹. Skladování elektřiny vyžaduje její přeměnu na jinou

¹⁸ Viz naposledy rozsudek ze dne 11. září 2019, Čálin (C-676/17, EU:C:2019:700, bod 25 a citovaná judikatura).

¹⁹ Technologie pro ukládání elektrické energie ve formě elektřiny, například technologie založené na tzv. superkondenzátorech, se nacházejí teprve ve fázi předběžného vývoje a nejsou přístupné v širším měřítku.

formu energie, kterou lze skladovat, a její následnou přeměnu zpět na elektřinu. V případě akumulátorů se elektřina skladuje ve formě chemické energie, tj. (potenciální) energie elektrochemických reakcí, ke kterým dochází v chemických sloučeninách nacházejících se v akumulátoru pod vlivem toku proudu. Tyto reakce jsou vratné, což umožňuje několikanásobné nabití a vybití akumulátoru²⁰.

39. Z toho vyplývá, že pojem „skladování elektřiny“ je určitým zjednodušením. V podstatě jde o přeměnu elektřiny na jinou formu energie a její následnou přeměnu zpět na elektřinu.

40. To nás přivádí k druhému nesprávnému předpokladu, na kterém je založena argumentace zúčastněných, a to ke kategorickému rozlišování mezi skladováním a výrobou elektřiny.

41. Z fyzického hlediska neexistuje takový jev, jako je výroba energie. Pojednává o tom jedna ze základních zásad fyziky, kterou je zásada zachování energie. Takzvaná „výroba energie“, včetně elektřiny, je stejně jako její skladování pouze přeměnou jedné formy energie na jinou. V případě výroby elektřiny to může být přeměna chemické energie obsažené ve fosilních palivech²¹ v procesu spalování, přeměna kinetické energie ve větrných a vodních technologiích nebo konečně jaderná energie v procesu rozpadu atomového jádra.

42. Výroba elektřiny přitom často vyžaduje vícenásobnou přeměnu různých forem energie, např. v tepelných elektrárnách (tj. na bázi fosilních paliv nebo jaderné energie) se primární energie uložená v palivu (nebo tzv. jaderném palivu) přeměňuje na tepelnou energii, která se poté mění na kinetickou energii, která se teprve transformuje na elektřinu. Jednotlivé formy energie vyžadují specifické nosiče, např. nosičem energie v elektrárnách je obvykle vodní pára, nosičem chemické energie v akumulátoru je pak elektrolyt.

43. Neexistuje tedy žádná zásadní a nepřekonatelná hranice mezi výrobou elektřiny a jejím skladováním, či přesněji řečeno získáním elektřiny uskladněné v jiné formě energie. Nejlepším příkladem jsou zde přečerpávací elektrárny. Fungují tak, že pomocí elektřiny čerpají vodu ze spodní nádrže do vrchní nádrže a poté využívají kinetickou energii vody padající zpět do pohonu generátoru proudu²². Taková elektrárna nevyrábí „novou“ elektřinu, naopak spotřebovává více energie, než vyrábí. Přečerpávací elektrárny se proto také považují za způsob skladování, a nikoli výroby elektřiny. V současné době je to dokonce z hlediska kapacity zdaleka převažující způsob skladování energie²³. Spočívá v přeměně elektřiny na potenciální energii vody a poté v přeměně této kinetické energie zpět na elektřinu. Nic to však nemění na tom, že v tomto procesu se elektřina spotřebovává k čerpání vody a poté se znovu vyrábí přesně stejným způsobem jako v běžných vodních elektrárnách, které využívají přirozený tok vody bez nutnosti jí předtím načerpat.

²⁰ Tato otázka není ve věci v původním řízení sporná. Chápu-li to správně, předkládající soud opírá své stanovisko, podle kterého společnost XY *spotřebovává* elektřinu, právě o tuto přeměnu na chemickou energii.

²¹ Není náhodou, že tato paliva jsou ve směrnici 2003/96 označována jako „energetické výrobky“.

²² Smysl takového postupu spočívá v tom, že voda je čerpána směrem nahoru během období nízké poptávky po elektřině a vypouštěna, což umožňuje výrobu elektřiny, na vrcholu této poptávky. Umožňuje to vyrovnávat zátěž distribuční soustavy při současném zajištění rentability takového podniku díky rozpětí v ceně elektřiny v závislosti na poptávce po ní.

²³ R. L. Revesz, & B. Unel, *Managing the Future of the Electricity Grid: Energy Storage and Greenhouse Gas Emissions*, *Harvard Environmental Law Review*, č. 42/2018, s. 139–196.

44. Skladování elektřiny v akumulátorech spočívá z technického hlediska rovněž ve spotřebovávání *elektřiny* za účelem její přeměny na jinou formu *energie* a poté přeměny zpět na elektřinu. Nevidím tedy zásadní překážky, které by bránily kvalifikovat elektřinu určenou k přeměně v akumulátoru jako elektřinu používanou k výrobě elektřiny ve smyslu čl. 14 odst. 1. písm. a) směrnice 2003/96.

45. Připouštím však, že existují jiné názory ve prospěch toho, aby skladování elektřiny bylo pro účely směrnice 2003/96 považováno spíše za fázi distribuce této energie než za její výrobu, jak si přejí německá vláda i Komise. To však vylučuje tezi předkládajícího soudu zastávanou rovněž společností XY, podle níž tato společnost spotřebovává elektřinu pro účely své činnosti. Znamenalo by to totiž, že tato společnost současně spotřebovává a skladuje elektřinu, což je nemožné, podobně jako není možné současně sníst a mít sušenky. To by rovněž znamenalo, že elektřina dodaná zákazníkům společnosti XY by měla být zdaněna, tj. že by podléhala dvojímu zdanění – poprvé v okamžiku jejího odběru ze soustavy a podruhé v okamžiku jejího dodání koncovým uživatelům. Předkládající soud má správně za to, že takovému dvojímu zdanění musí být zabráněno. Cesta k tomu však nevede tak, že společnost XY nebude v rozporu s čl. 21 odst. 5 prvním pododstavcem směrnice 2003/96 uplatňovat daň na dodání elektřiny svým zákazníkům, ale prostřednictvím vhodného daňového zacházení s elektřinou odebíranou touto společností z distribuční soustavy.

Závěrečné poznámky a závěry z této části analýzy

46. Společnost XY v odpovědi na doplňující otázky Soudního dvora zpochybňuje opodstatněnost vyjádření německé vlády, která se týká se podle názoru této vlády nesprávných předpokladů, na kterých předkládající soud zakládá předběžnou otázku v projednávané věci. Podle společnosti XY spadá tato otázka do posouzení skutkového stavu, k němuž je příslušný pouze předkládající soud. Soudní dvůr by se přitom měl držet tohoto posouzení a omezit se na zodpovězení předběžné otázky.

47. Výtky společnosti XY jsou však podle mého názoru neopodstatněné. Skutkový stav v původním řízení není předmětem diskuse. Spočívá v tom, že společnost XY odebírá elektřinu z distribuční soustavy, skladuje ji v akumulátorech ve formě chemické energie a následně dodává svým zákazníkům v rámci komplexní služby zahrnující i jiná plnění. Zůstává však otázka kvalifikace takové činnosti z hlediska ustanovení směrnice 2003/96, což už spadá do oblasti výkladu těchto ustanovení a do pravomoci Soudního dvora.

48. Předkládající soud povedl kvalifikaci činnosti společnosti XY, podle níž elektřina, kterou tato společnost odebírá ze soustavy za účelem nabíjení akumulátorů, podléhá snížené sazbě daně z elektřiny. Jak však vyplývá z výše uvedených úvah²⁴, tato elektřina neměla být ve fázi odběru ze soustavy ze strany společnosti XY vůbec zdaněna, ať již jako elektřina dále distribuovaná podle čl. 21 odst. 5 prvního pododstavce směrnice 2003/96, nebo jako elektřina používaná k výrobě elektřiny podle čl. 14 odst. 1 písm. a) této směrnice.

²⁴ Body 34 a 45.

49. Je tedy třeba mít za to, že daň z elektřiny dotčená v původním řízení byla vybrána v plném rozsahu v rozporu s unijním právem a podle ustálené judikatury Soudního dvora²⁵ by měla být v zásadě vrácena v plné výši spolu s úroky²⁶. Tím by se předběžná otázka stala irelevantní.

50. Předkládající soud nicméně konstatuje, že jeho rozhodnutí o právní kvalifikaci činnosti společnosti XY vydané ve věci týkající se zdaňovacího období 2006 nabylo povahy věci pravomocně rozsouzené. Předkládající soud neuvádí, zda totéž platí pro řízení týkající se zdaňovacího období 2010, v jehož rámci předložil Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci. Uvádí však, že rozhodnutí daňových orgánů uplatnit sníženou sazbu daně z elektřiny na společnost XY nabylo právní moci.

51. Podle ustálené judikatury Soudního dvora přitom unijní právo nevyžaduje, aby vnitrostátní soud musel pozměnit své rozhodnutí zakládající překážku věci pravomocně rozsouzené tak, aby zohledňovalo výklad relevantního ustanovení tohoto práva, který podal Soudní dvůr. Totéž platí pro vrácení daní vybraných v rozporu s unijním právem²⁷.

52. Proto navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku v projednávané věci odpověděl. Domnívám se však, že by měl ve svém rozsudku výslovně uvést, že skutečnost, že tato otázka byla zodpovězena, neznamená, že Soudní dvůr souhlasí se způsobem, jakým předkládající soud kvalifikoval činnost společnosti XY podle směrnice 2003/96. Daňové zacházení se skladováním elektřiny by mělo být předmětem diskuse na úrovni Unie, v případě potřeby v rámci řízení před Soudním dvorem, které se jím bude zabývat. Taková diskuse je žádoucí, a to i z důvodu významu, který má skladování elektřiny při přechodu hospodářství Unie na obnovitelné zdroje energie²⁸.

K předběžné otázce

Formulace otázky

53. Předběžnou otázkou v projednávané věci se předkládající soud táže, zda unijní právo vyžaduje vrácení neoprávněně vybrané daně spolu s úroky v situaci, kdy nesprávné vyměření daně vyplývalo z toho, že daňové orgány neuplatnily sníženou daňovou sazbu, na kterou měla osoba povinná k dani nárok a která byla stanovena vnitrostátním právem na základě fakultativního zmocnění členských států stanoveného v čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96.

54. Německá vláda nicméně zdůrazňuje, že snížení sazby daně z elektřiny, o které jde v původním řízení, nevyplývá z provedení čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 do německého práva, ale z pravomoci uplatňovat rozlišené sazby daně v závislosti na obchodní či neobchodní povaze používání elektřiny, kterou členskými státy uděluje čl. 5 čtvrtá odrážka uvedené směrnice. Tato vláda na podporu své teze uvádí rozhodnutí Komise, kterým se povoluje státní podpora tvořená uvedeným rozlišením daňových sazeb²⁹. Toto rozhodnutí výslovně uvádí článek 5 směrnice

²⁵ Viz naposledy rozsudek ze dne 11. září 2019, Čálin (C-676/17, EU:C:2019:700, bod 25 a citovaná judikatura).

²⁶ Je však třeba rovněž zohlednit judikaturu Soudního dvora, podle níž vrácení přeplatku na dani nesmí vést k bezdůvodnému obohacení, zejména pokud osoba povinná k dani přenesla finanční zátěž této daně na pořizovatele (viz zejména rozsudek ze dne 20. října 2011, Danfoss a Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, body 21 a 22).

²⁷ Viz naposledy rozsudek ze dne 11. září 2019, Čálin (C-676/17, EU:C:2019:700, bod 28 a citovaná judikatura).

²⁸ Pokud jde o tuto otázku, viz usnesení Evropského parlamentu ze dne 10. července 2020 o komplexním evropském přístupu ke skladování energie [P9 TA(2020)0198].

²⁹ C(2007) 2416 final, státní podpora N 775/2005 – Německo.

2003/96 jako základ pro snížení sazby daně. Společnost XY rovněž navrhuje rozšířit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce tak, aby se vztahovala i na jiná ustanovení směrnice 2003/96 než jen na čl. 17 odst. 1 písm. a), a to včetně čl. 5 čtvrté odrážky.

55. Dále je třeba poznamenat, že § 9 odst. 3 StromStG nezmiňuje energeticky náročné podniky, na které se vztahuje čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96. Snížení sazby daně stanovené ve výše uvedeném § 9 odst. 3 se obecně týká podniků ve zpracovatelském průmyslu, jakož i zemědělských a lesnických podniků.

56. To však nečiní předběžnou otázku bezpředmětnou. Jak úlevy na dani pro energeticky náročné podniky, stanovené v čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96, tak rozlišování sazeb daně v závislosti na obchodní nebo neobchodní povaze používání elektřiny podle čl. 5 čtvrté odrážky této směrnice, je pro členské státy fakultativní. Řešení právního problému obsaženého v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce tedy může být relevantní pro výsledek sporu v původním řízení, a to bez ohledu na to, na základě čeho německý zákonodárce zavedl dotčené rozlišení daňové sazby.

57. Navrhují tedy vycházet z toho, že se předkládající soud táže, zda unijní právo vyžaduje vrácení neoprávněně vybrané daně spolu s úroky v situaci, kdy nesprávné vyměření daně vyplývalo z toho, že daňové orgány neuplatnily sníženou daňovou sazbu, na kterou měla osoba povinná k dani nárok a která byla stanovena vnitrostátním právem na základě fakultativního zmocnění členských států stanoveného v jednom z ustanovení směrnice 2003/96.

Povinnost vrácení daní vybraných v rozporu s unijním právem spolu s úroky

58. Připomínám, že společnost XY byla zdaněna základní sazbou daně z elektřiny. V průběhu soudního řízení však bylo zjištěno, že měla nárok na sníženou sazbu daně na základě § 9 odst. 3 StromStG, který vychází, jak správně uvedla německá vláda, z čl. 5 čtvrté odrážky směrnice 2003/96. V důsledku toho daňové orgány vrátily přeplatek na dani z elektřiny, ale bez úroků, protože vnitrostátní právo nestanoví povinnost platit úroky v takové situaci. Společnost XY však požaduje zaplacení úroků s poukazem na zásadu unijního práva, podle níž musí být daně vybrané v rozporu s tímto právem vráceny spolu s úroky.

59. Vystává tedy otázka, zda se uvedená zásada použije rovněž v situaci, kdy daň byla vybrána nikoli v rozporu se samotným unijním právem, ale s vnitrostátními ustanoveními, která v rámci provedení směrnice zavádějí daňovou úlevu na základě fakultativního zmocnění členských států obsaženého v této směrnici. Nejednoznačnost takové situace spočívá v tom, že na jedné straně uložení vyšší daně přímo neporušuje unijní právo, jelikož dotčená daňová úleva není z hlediska tohoto zákona povinná, a na druhé straně došlo k porušení ustanovení vnitrostátního práva přijatých za účelem provedení směrnice.

60. Je třeba uvést, že ačkoliv se spor v původním řízení netýká samotného vrácení neoprávněně vybrané daně, ale úroků, odpověď na výše uvedenou otázku se bude týkat jak platby úroků, tak samotné povinnosti vrácení daně. Jak samotná povinnost vrácení daně, tak povinnost zaplatit úroky mají totiž v unijním právu stejný základ.

61. Nárok na vrácení daně vybrané členským státem v rozporu s unijním právem spolu s úroky vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora. Je důsledkem a doplňkem práv přiznaných jednotlivcům ustanoveními unijního práva zakazujícími takovéto daně³⁰. Povinnost vrácení se týká nejen samotné částky daně vybrané v rozporu s unijním právem, ale rovněž částek vyplacených členskému státu nebo tímto státem zadržovaných v souvislosti s touto daní. Totéž platí pro ztráty představované nemožností disponovat s peněžními částkami v důsledku neoprávněně vybrané daně. K náhradě těchto ztrát dochází zaplacením úroků z částky neoprávněně vybrané daně³¹.

62. Jak vyplývá z rozsudků Soudního dvora, z nichž vychází tato judikatura, právy, která vyplývají z povinnosti vrácení daní vybraných v rozporu s unijním právem a tuto povinnost doplňují, jsou práva, která právní subjekty čerpají z ustanovení unijního práva, jež mají přímý účinek³². Práve taková práva jsou vnitrostátní soudy povinny chránit, když případně rozhodují o povinnosti vrácení neoprávněně vybrané daně.

63. Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že pokud jde o ustanovení směrnice, mohou se jich jednotlivci dovolávat před vnitrostátními soudy vůči členskému státu, pokud tento členský stát neprovedl směrnici do vnitrostátního práva ve stanovené lhůtě nebo ji provedl nesprávně, za podmínky, že tato ustanovení jsou z hlediska obsahu bezpodmínečná a dostatečně přesná³³. Nesprávné použití vnitrostátních ustanovení provádějících směrnici, které vede rovněž k porušení této směrnice, musí být podle mého názoru pokládáno za nesprávné provedení této směrnice. Z pohledu dotčené osoby je totiž irelevantní, zda je porušení jejich práv vyplývajících z unijního práva výsledkem legislativního selhání členského státu nebo nesprávné správní praxe. V obou případech dochází k porušení jejich práv a zaslouží si podobnou ochranu.

64. Ustanovení unijního práva je bezpodmínečné, jestliže ukládá povinnost, která není vázána na žádnou podmínku a při jejím plnění ani v jejích účincích není podmíněna žádným aktem ze strany orgánů Unie nebo členských států, a dále že je dostatečně přesné, aby se jej mohl právní subjekt dovolávat a aby jej mohl uplatnit soud, jestliže ukládá povinnost jednoznačným způsobem³⁴.

65. Soudní dvůr kromě toho rozhodl, že i když směrnice ponechává členským státům určitý prostor pro uvážení při jejím provádění, ustanovení této směrnice lze považovat za přesné a bezpodmínečné, pokud členským státům jednoznačně ukládá přesnou povinnost dosáhnout výsledku, která není vázána na žádnou podmínku, co se týče použití pravidla v ní obsaženého³⁵.

66. Pokud jde o směrnici 2003/96, tato stanoví minimální úroveň zdanění energetických produktů a elektřiny³⁶. Nad tuto úroveň mohou členské státy volně upravit úroveň zdanění. Směrnice rovněž stanoví řadu pravomocí členských států rozdílně upravit úroveň zdanění, včetně uplatňování osvobození od daně. Tyto pravomoci jsou uvedeny zejména v článku 5, čl. 7 odst. 2 a 4 a článcích 15, 16 a 17, jakož i pro jednotlivé členské státy v článcích 18, 18a a 18b uvedené

³⁰ Viz naposledy rozsudek ze dne 11. září 2019, Čálin (C-676/17, EU:C:2019:700, bod 25 a citovaná judikatura).

³¹ Viz zejména rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další (C-591/10, EU:C:2012:478, body 25 a 26).

³² Viz zejména rozsudky ze dne 16. prosince 1976, Rewe-Zentralfinanz a Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, bod 5 první a druhý pododstavec); ze dne 27. března 1980, Denkavit italiana [61/79, EU:C:1980:100, bod 1 písm. a) výroku], a ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, bod 12).

³³ Naposledy viz rozsudek ze dne 14. ledna 2021, RTS infra a Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, bod 44).

³⁴ Rozsudek ze dne 14. ledna 2021, RTS infra a Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, bod 46).

³⁵ Rozsudek ze dne 14. ledna 2021, RTS infra a Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, bod 47).

³⁶ Článek 4 směrnice 2003/96.

směrnice. Kromě toho může Rada podle článku 19 této směrnice povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl další osvobození od daně nebo snížení daně. Směrnice 2003/96 obsahuje rovněž určitý počet povinných osvobození od daně. Jsou uvedeny v článku 14.

67. Možnost rozlišit úroveň zdanění v závislosti na obchodní nebo neobchodní povaze používání elektřiny, která je stanovena v čl. 5 čtvrté odrážce směrnice 2003/96, patří mezi výše uvedené fakultativní pravomoci členských států³⁷. I když je pravda, že příloha I část C směrnice 2003/96 stanoví rozlišené minimální sazby zdanění elektřiny v závislosti na obchodní nebo neobchodní povaze jejího používání, článek 5 této směrnice výslovně uvádí, že členské státy *mohou* takové rozlišování uplatňovat. Mohou tedy rovněž uplatňovat jednotnou sazbu daně, která musí dodržovat minimální sazbu daně stanovenou směrnicí 2003/96 pro používání neobchodní povahy, která je vyšší.

68. V tomto ohledu je třeba uvést, že úroveň zdanění platná v Německu v období dotčeném ve věci v původním řízení několikrát překračovala minima stanovená směrnicí, a to jak v případě energie používané k obchodním účelům, tak v případě neobchodních účelů. Zatímco tato minima činila 0,50 eura a 1 euro za megawatthodinu, sazby uvedené ve StromStG byly 12,30 eura a 20,50 eura za megawatthodinu.

69. Fakultativní ustanovení, jako je čl. 5 čtvrtá odrážka směrnice 2003/96³⁸, nejsou bezpodmínečné, protože jejich použití závisí na rozhodnutích jednotlivých členských států, které v tomto ohledu nejsou vázány žádnou povinností vyplývající z unijního práva. Daňové úlevy stanovené těmito ustanoveními tedy nezakládají osobám povinným k dani práva s přímým účinkem, jejichž ochrany by se tyto osoby mohly dovolávat před vnitrostátními soudy³⁹. Neexistuje tedy žádné právo, které by pro osoby povinné k dani vyplývalo z unijního práva, a tedy ani povinnost, vyplývající z judikatury Soudního dvora, vrátit daně vybrané v rozporu s tímto právem spolu s úroky.

70. Je tedy třeba mít za to, že unijní právo v zásadě nevyžaduje vrácení neoprávněně vybrané daně spolu s úroky v situaci, kdy nesprávné vyměření daně vyplývalo z toho, že daňové orgány neuplatnily sníženou daňovou sazbu, na kterou měla osoba povinná k dani nárok a která byla stanovena vnitrostátním právem na základě fakultativního zmocnění členských států stanoveného v jednom z ustanovení směrnice 2003/96.

71. To však podle mého názoru nevyčerpává analýzu dotčené právní problematiky.

Zásady rovného zacházení a daňové neutrality

72. Okolnost, že fakultativní zmocnění členských států snížit úroveň zdanění obsažené ve směrnici nezakládá osobám povinným k dani práva vyplývající z unijního práva, která by tyto osoby mohly uplatnit před soudem, totiž neznamená, že opatření přijatá členskými státy na základě takového zmocnění nespádají do působnosti uvedené směrnice a obecně unijního práva. Naopak tím, že členské státy jednají na základě zmocnění obsaženého ve směrnici, jednají zjevně na základě této směrnice, a tedy v oblasti pokryté unijním právem. Fakultativní povaha tohoto jednání v tomto ohledu nic nemění.

³⁷ Podobně jako možnost snížení daně pro energeticky náročné podniky stanovená v čl. 17 odst. 1. písm. a) této směrnice, která je zmíněna v předběžné otázce, která se však v původním řízení podle všeho nepoužije.

³⁸ Nebo ustanovení čl. 17 odst. 1 písm. a) této směrnice.

³⁹ Obdobně viz rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 28).

73. Na základě zmocnění obsaženého ve směrnici 2003/96 k úpravě sazby daně z elektřiny jsou tedy členské státy povinny jednat v souladu s unijním právem. To je ostatně výslovně uvedeno v článku 5 této směrnice, podle kterého mohou být tyto rozlišené sazby daně uplatňovány, „pokud jsou slučitelné s právními předpisy [Unie]“.

74. Z toho vyplývá, že členské státy jsou při výkonu takových fakultativních zmocnění obsažených ve směrnici, jako jsou zmocnění vyplývající z čl. 5 čtvrté odrážky směrnice 2003/96, povinny mimo jiné dodržovat obecné zásady unijního práva. V takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, mohou být relevantní zejména zásady daňové neutrality a rovného zacházení. Porušení těchto zásad může představovat samostatný základ práva osoby povinné k dani na vrácení přeplatku na dani spolu s úroky, i když takové právo nemůže být založeno na ustanovení směrnice, jež je základem pro jednání členského státu, z důvodu neexistence přímého účinku tohoto ustanovení.

75. Soudní dvůr měl příležitost rozhodnout obdobně, pokud jde o osvobození od daně zachovaná členskými státy na základě fakultativního zmocnění obsaženého ve směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty. Měl totiž za to, že i když tato osvobození nezakládají osobám povinným k dani žádný nárok vyplývající z unijního práva, obecné zásady tohoto práva, včetně zásady daňové neutrality, přiznávají osobám povinným k dani právo na vrácení neoprávněně vybraných částek v důsledku nesprávného výkladu vnitrostátních ustanovení zavádějících tato osvobození od daně⁴⁰.

76. Pokud jde o zásadu daňové neutrality, Soudní dvůr má ve své judikatuře za to, že tato zásada odráží zásadu rovného zacházení v unijním daňovém právu, zejména v ustanoveních o dani z přidané hodnoty⁴¹. Toto tvrzení je samozřejmě v zásadě pravdivé. Je však třeba mít na paměti, že pojem „daňová neutralita“ má v teorii daňové vědy zvláštní význam, a proto je v daňovém právu používán vedle a někdy namísto pojmu „rovné zacházení“. Jedná se totiž o to, aby byl daňový režim koncipován tak, aby rozdílné daňové zacházení s podobným zbožím, službami nebo druhy činnosti nemělo vliv na hospodářská rozhodnutí tržních subjektů, jelikož tato rozhodnutí musí být přijímána výhradně na základě hospodářských kritérií⁴².

77. Takto chápaná zásada daňové neutrality odkazuje spíše na ustanovení daňového práva, protože ta mají díky své předvídatelnosti schopnost formovat chování hospodářských subjektů. Naproti tomu je obtížnější předpokládat, že taková jednání by byla formována náhodnými rozhodnutími orgánů uplatňujících daňové právo, zejména pokud mají následnou povahu, tedy pokud se týkají způsobu zdanění činnosti již uskutečněné osobami povinnými k dani⁴³. Nedomnívám se tedy, že by nesprávné použití německých daňových právních předpisů dotčených v původním řízení mohlo být považováno za porušení zásady daňové neutrality.

78. Nic to nemění na tom, že v rámci provádění směrnice 2003/96 jsou jak německý zákonodárce, tak německé daňové orgány povinny jednat v souladu s obecnou zásadou unijního práva, jako je zásada rovného zacházení.

⁴⁰ Rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, body 1 a 2 výroku).

⁴¹ Viz naposledy rozsudek ze dne 17. prosince 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 48).

⁴² Viz: OECD International VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality (<https://www.oecd.org/ctp/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>), jakož i: A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Brusel, Bruylant, 2016, s. 393, 394.

⁴³ Nicméně ustálená správní praxe jako ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), v níž byl nepřetržitě od roku 1973 do roku 1994 uplatňován nesprávný výklad daňových pravidel (viz bod 9 tohoto rozsudku), může formovat jednání účastníků trhu stejně jako právní pravidla a porušovat zásadu daňové neutrality.

79. Případné porušení této zásady ve věci v původním řízení nebylo v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce analyzováno ani nebylo mezi zúčastněnými projednáno v rámci tohoto řízení. Soudní dvůr tedy nemá dostatek informací k tomu, aby o této otázce rozhodl. Posouzení porušení zásady rovného zacházení v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, ostatně vyžaduje analýzu skutkových okolností projednávané věci a situace konkrétního subjektu. Předkládajícímu soudu tedy přísluší určit, zda nesprávné použití ustanovení StromStG stavi společnost XY do nevýhodné situace ve srovnání s hospodářskými subjekty nacházejícími se ve srovnatelné situaci, takže to představuje porušení zásady rovného zacházení. Jde především o subjekty provádějící činnost podobnou činnosti výše uvedené společnosti, které proto mohou být jejími konkurenty.

80. Pokud by předkládající soud dospěl k závěru, že došlo k porušení zásady rovného zacházení, bude to představovat samostatný unijněprávní základ pro to, aby společnost XY mohla požadovat vrácení částky neoprávněně vybrané daně z elektřiny spolu s úroky.

81. V takové situaci budou samozřejmě podmínky, za nichž bude vrácení provedeno, podléhat zásadám rovnocennosti a efektivity. Z toho vyplývá, že nesmí být méně příznivé než ty, které se vztahují na podobné procesní prostředky vnitrostátní povahy, a v praxi nesmí znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných unijním právním řádem⁴⁴.

Právo na vlastnictví

82. V unijním právu je právo na vlastnictví chráněno zejména článkem 17 Listiny základních práv Evropské unie. Listina je podle svého čl. 51 určena členskými státy, výhradně pokud uplatňují unijní právo. Tak je tomu bezpochyby v situaci, kdy členský stát provádí směrnici do vnitrostátního práva, včetně případů, kdy využívá fakultativních zmocnění obsažených v této směrnici. Za provádění unijního práva členským státem musí být rovněž považováno použití ustanovení vnitrostátního práva provádějících směrnici správními orgány.

83. V souladu s čl. 52 odst. 3 Listiny platí, že pokud Listina obsahuje práva odpovídající právům zaručeným Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod podepsanou v Římě dne 4. listopadu 1950 (dále jen „EÚLP“), jsou smysl a rozsah těchto práv stejné jako ty, které jim přikládá uvedená úmluva. Pokud jde o článek 17 Listiny, ten podle Vysvětlení k Listině základních práv⁴⁵ odpovídá článku 1 protokolu č. 1 k EÚLP. Článek 17 Listiny je proto třeba vykládat ve světle judikatury Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) týkající se posledně uvedeného ustanovení⁴⁶.

84. Pokud jde o problém vrácení neoprávněně vybraných daní, má ESLP za to, že pohledávka stanovená s dostatečnou jistotou představuje „majetek“ ve smyslu článku 1 protokolu č. 1 k EÚLP. Právo přiznané správními orgány na vrácení přeplatku na dani představuje takovou pohledávku⁴⁷. Podle ESLP s ohledem na článek 1 protokolu č. 1 k EÚLP umožňuje zaplacení úroků nahradit ztrátu, která dotyčné osobě vznikla za dobu, po kterou nemohla disponovat s prostředky neoprávněně vybranými správními orgány. Podmínky vrácení bezdůvodně zaplacené daně totiž nesmí pro dotyčnou osobu představovat nadměrné břemeno nebo

⁴⁴ Rozsudek ze dne 14. října 2020, Valoris (C-677/19, EU:C:2020:825, bod 21).

⁴⁵ Úř. věst. 2007, C 303, s. 17.

⁴⁶ Rozsudek ze dne 21. května 2019, Komise v. Maďarsko (Poživací právo k zemědělské půdě) (C-235/17, EU:C:2019:432, bod 72).

⁴⁷ Rozsudek ESLP ze dne 9. března 2006, Eko-Elda AVEE v. Řecko (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, body 26 a 27 a citovaná judikatura).

významně ovlivnit její finanční situaci⁴⁸. V situaci, kdy je neoprávněně zaplacená daň vrácena po delší době, může tedy nezaplacení úroků z přeplatku na dani narušit rovnováhu mezi veřejnými a individuálními zájmy, a tak představovat porušení článku 1 protokolu č. 1 k EÚLP⁴⁹.

85. S ohledem na tuto judikaturu je třeba mít za to, že nezaplacení úroků z částky neoprávněně vybrané daně může představovat porušení článku 17 Listiny, pokud členský stát vybral tuto daň v rámci uplatňování unijního práva. Tak je tomu zejména v situaci, kdy nezaplacení úroků vystavuje dotyčnou osobu povinnou k dani nepřiměřené finanční zátěži, například z důvodu uplynutí dlouhé doby, po kterou nemohla s přeplatkem disponovat. Určení existence takového porušení uvedeného článku 17 vyžaduje, aby vnitrostátní soudy posoudily okolnosti daného případu.

86. Takové porušení, je-li konstatováno, představuje samostatný, na unijním právu založený základ nároku osoby povinné k dani na zaplacení úroků z částky přeplatku na dani.

Návrh odpovědi

87. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na předběžnou otázku tak, že unijní právo nevyžaduje vrácení neoprávněně zaplacené daně spolu s úroky v situaci, kdy nesprávné vyměření daně vyplývalo z toho, že daňové orgány neuplatnily sníženou daňovou sazbu, na kterou měla osoba povinná k dani nárok a která byla stanovena vnitrostátním právem na základě fakultativního zmocnění členských států stanoveného v jednom z ustanovení směrnice 2003/96, ledaže by neexistence tohoto vrácení vedla k porušení zásady rovného zacházení nebo článku 17 Listiny, což přísluší určit vnitrostátnímu soudu ve světle okolností daného případu.

Závěry

88. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) odpověděl takto:

„Unijní právo nevyžaduje vrácení neoprávněně zaplacené daně spolu s úroky v situaci, kdy nesprávné vyměření daně vyplývalo z toho, že daňové orgány neuplatnily sníženou daňovou sazbu, na kterou měla osoba povinná k dani nárok a která byla stanovena vnitrostátním právem na základě fakultativního zmocnění členských států stanoveného v jednom z ustanovení směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ledaže by neexistence tohoto vrácení vedla k porušení zásady rovného zacházení nebo článku 17 Listiny základních práv Evropské unie, což přísluší určit vnitrostátnímu soudem s ohledem na okolnosti daného případu.“

⁴⁸ Rozsudek ESLP ze dne 9. března 2006, Eko-Elda AVEE v. Řecko (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, body 29 a 30 a citovaná judikatura).

⁴⁹ Rozsudek ESLP ze dne 9. března 2006, Eko-Elda AVEE v. Řecko (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, bod 31).