

Mål C-100/20**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

26 februari 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

19 november 2019

Klagande:

XY

Motpart:

Hauptzollamt B

[utelämnas]

BUNDESFINANZHOF**BESLUT**

I målet mellan XY, klagande, rättslig företrädare: A, mot Hauptzollamt B, motpart, beträffande skatt på elektricitet – ränta på belopp som ska återbetalas – har sjunde avdelningen vid förhandlingen den 19 november 2019 fattat följande beslut:

1. Följande fråga hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande: **[Orig. s. 2]**

Krävs det enligt unionsrätten att ränta betalas vid en rätt till återbetalning av felaktigt fastställd skatt på elektricitet om den lägre skatten grundades på den frivilliga skattenedsättningen enligt artikel 17.1 a i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (nedan kallat direktiv 2003/96) och den för höga skatt som fastställts i det aktuella målet uteslutande grundades på ett fel vid

tillämpningen av den nationella bestämmelse som antagits för att genomföra artikel 17.1 a i direktiv 2003/96?

2. [utelämnas]

S k ä l

I.

- 1 Klaganden, XY (nedan kallat bolaget), är verksam inom tillverkningsindustrin och erhöll obeskattad växelström från elnätet och matade in den i ackumulatorer. I sin skattedeklaration för elektricitet för år 2010 deklarerade bolaget denna elektricitet som företagsintern användning och valde den nedsatta skattesatsen enligt 9 § punkt 3 i Stromsteuergesetz (lagen om skatt på elektricitet, nedan kallad StromStG), i dess lydelse av den 19 december 2008 (Bundesgesetzblatt I 2008, 2794). Motparten, Hauptzollamt B (nedan kallad HZA) ålade emellertid skatt enligt normalskattesatsen och antog ett taxeringsbeslut för skatt på elektricitet som avvek från skattedeklarationen. Bolaget överklagade detta taxeringsbeslut. Skatten på elektricitet för år 2010 betalades genom månatliga förskottsbetalningar.
- 2 Efter att det genom ett domstolsförfarande som rörde år 2006 hade fastställts att den nedsatta skattesatsen enligt 9 § punkt 3 StromStG var tillämplig, ändrade HZA även taxeringen av skatten på elektricitet för år 2010 och tillämpade även skattelättnaden på den mängd elektricitet som hade matats in i ackumulatorerna år 2010.
- 3 I december 2014 begärde bolaget ränta på den återbetalda skatten på elektricitet för kalenderåret 2010. HZA avslog denna begäran.
- 4 Finanzgericht slog fast att bolaget varken hade någon rätt till ränta enligt nationell lagstiftning eller unionslagstiftningen. Någon ränta ska inte betalas på den återbetalda skatten på elektricitet enligt unionsrätten, eftersom rådets direktiv 2003/96/EG [**Orig. s. 3**] av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet – direktiv 2003/96 – (EUT L 283, 2003, s. 51), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/75/EG av den 29 april 2004 om ändring av direktiv 2003/96/EG när det gäller möjligheterna att tillämpa en tillfällig skattebefrielse eller tillfälliga skattenedsättningar för energiprodukter och elektricitet, (EUT L 157, 2004, s. 100) inte är tillämpligt på förbrukning av elektricitet för att ladda ackumulatorer. Oaktat detta hade bolaget felaktigt nekats en skattenedsättning som enligt unionsrätten enbart är frivillig och för vilken det inte föreligger några tvingande föreskrifter.
- 5 Bolaget har överklagat denna dom till Bundesfinanzhof. Enligt bolagets uppfattning ska, enligt EU-domstolens praxis, inte enbart skatter som uppburits i strid med unionsrätten återbetalas, utan även eventuella nackdelar med avseende på ränta ersättas, vilket även gäller vid tillämpningen av frivilliga skattelättnader. Bortsett från detta utgör en laddning av ett batteri en reversibel åtgärd som inte

kan jämföras med en elektrolytisk tillverkningsprocess, såsom förutsätts enligt artikel 2.4 b tredje strecksatsen i direktiv 2003/96 och 9a § stycke 1 punkt 1 StromStG.

II.

- 6 Bundesfinanzhof har vilandeförklarat målet [utelämnas] och i enlighet med artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt hänskjutit följande fråga till EU-domstolen för förhandsavgörande:
- 7 Krävs det enligt unionsrätten att ränta betalas vid en rätt till återbetalning av felaktigt fastställd skatt på elektricitet om den lägre skatten grundades på den frivilliga skattenedsättningen enligt artikel 17.1 a i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (nedan kallat direktiv 2003/96) och den för höga skatt som fastställts i det aktuella målet uteslutande grundades på ett fel vid tillämpningen av den nationella bestämmelse som antagits för att genomföra artikel 17.1 a i direktiv 2003/96?

III.

- 8 Bundesfinanzhof anser att bestämmelserna i direktiv 2003/96 är avgörande för lösningen av tvisten. Det är osäkert hur direktivet ska tolkas, vilket behöver klargöras för att målet ska kunna avgöras.
- 9 Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser:
 Artikel 2 i direktiv 2003/96: **[Orig. s. 4]**
 1. ...
 2. Detta direktiv skall även tillämpas på:
 Elektricitet enligt KN-nummer 2716.
 3. ...
 4. Detta direktiv ska inte tillämpas på
 - a) ...
 - b) följande användningar av energiprodukter och elektricitet:
 - ...
 - ...
 - Elektricitet som i huvudsak används för kemisk reduktion och i elektrolytiska och metallurgiska processer.

...

10 Artikel 17 i direktiv 2003/96:

1. Under förutsättning att ett genomsnitt av de minimiskattenivåer som föreskrivs i detta direktiv iakttas för varje företag får medlemsstaterna tillämpa skattenedsättning för förbrukning av energiprodukter som används för uppvärmning eller för ändamål som anges i artikel 8.2 b och 8.2.c och för elektricitet i följande fall:

a) För energiintensiva företag. ...

2. Trots vad som sägs i artikel 4.1 får medlemsstaterna tillämpa skattenivåer ned till noll på energiprodukter och elektricitet enligt definitionen i artikel 2, när de används av energiintensiva företag enligt definitionen i punkt 1 i denna artikel.

3. Trots vad som sägs i artikel 4.1 får medlemsstaterna tillämpa skattenivåer ned till 50 % av miniminivåerna i detta direktiv på energiprodukter och elektricitet enligt definitionen i artikel 2, när de används av företagsenheter enligt definitionen i artikel 11, som inte är energiintensiva enligt definitionen i punkt 1 i denna artikel.

11 Artikel 1 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG – direktiv 2008/118 – (EUT L 9, s. 12).

1. I detta direktiv fastställs allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av följande varor, nedan kallade punktskattepliktiga varor.

a) Energiprodukter och elektricitet som omfattas av direktiv 2003/96/EG.

... [Orig. s. 5]

12 Tillämpliga nationella bestämmelser:

3 § StromStG – Skattesats:

Skatten uppgår till 20,50 euro för en megawattimme.

9 § StromStG – Skattebefrielse, skattenedsättningar

1.–2a. ...

3. En nedsatt skattesats på 12,30 euro per megawattimme ska tillämpas på elektricitet ... om den används i verksamheten av företag inom tillverkningssektorn eller företag inom jord- och skogsbrukssektorn och inte är undantagen från skatt enligt första stycket.

4.–8. ...

IV.

- 13 Det är oklart hur tvisten ska bedömas ur unionsrättslig synvinkel. Den avgörande frågan är huruvida ränta ska påföras vid krav på återbetalning av skatt på elektricitet om en medlemsstat grundar denna på tillämpningen av en frivillig skattenedsättning.
- 14 1. I det aktuella målet (vilket rör år 2010) har skatten på elektricitet uppkommit genom uttaget av växelströmmen från elnätet, eftersom den omvandlades till kemisk energi i ackumulatorerna och således förbrukades. På denna elförbrukning är enligt 9 § punkt 3 StromStG en nedsatt skattesats på 12,30 euro per megawattimme tillämplig och inte normalskattesatsen enligt 3 § StromStG. Det är nämligen frågan om ett uttag av elektricitet i verksamheten av ett företag inom tillverkningssektorn. Detta har slagits fast genom en lagakraftvunnen dom från år 2006.
- 15 Rätten till återbetalning av överskjutande skatt på elektricitet har i det aktuella målet uppkommit för att HZA inledningsvis felaktigt har tillämpat normalskattesatsen på den förbrukade mängden elektricitet i strid med den nationella bestämmelsen i 9 § punkt 3 StromStG, genom vilken företag inom tillverkningssektorn gynnas i skattemässigt hänseende.
- 16 2. Emellertid grundas tillämpningen av en nedsatt skattesats enligt 9 § punkt 3 StromStG på uttag av elektricitet av företag inom tillverkningssektorn även på artikel 17.1 a i direktiv 2003/96. Det är nämligen först denna bestämmelse som ger medlemsstaterna möjlighet **[Orig. s. 6]** att bevilja energiintensiva företag skattenedsättning. Således frågar sig Bundesfinanzhof huruvida HZA genom att först ha fastställt för mycket skatt inte enbart har åsidosatt den nationella lagstiftningen utan även unionslagstiftningen. Därvid utgår Bundesfinanzhof från att en inmatning av elektricitet i ackumulatorer inte utgör elektrolys i den mening som avses i artikel 2.4 b tredje strecksatsen i direktiv 2003/96, på vilken detta direktiv redan från början inte är tillämpligt. Detta bekräftas genom rådets genomförandebeslut (EU) 2016/2266 av den 6 december 2016 om tillstånd för Nederländerna att tillämpa en nedsatt skattesats för elektricitet som levereras till laddningsstationer för elfordon (EUT L 342, 2016, s. 30). Detta beslut hade inte varit nödvändigt om uppladdning av ackumulatorer skulle anses utgöra elektrolys och således ändå inte skulle omfattas av direktiv 2003/96.
- 17 Genom dom av den 18 januari 2017 i mål C-189/15, IRCCS – Fondazione Santa Lucia – (EU:C:2017:17) [utelämnas] har EU-domstolen avseende räckvidden för artikel 17.1 a i direktiv 2003/96 fastställt att det följer av skälen 9 och 11 i det direktivet att det har till syfte att ge medlemsstaterna ett visst utrymme för att utforma och genomföra en politik som är anpassad till deras nationella förhållanden och att det ankommer på medlemsstaterna att besluta om skattesystem som inrättas i samband med genomförandet av detta direktiv. Således har medlemsstaterna rätt att besluta att skattenedsättningar för energiintensiva företag ska förbehållas sådana företag inom en eller flera sektorer.

- 18 Bundesfinanzhof anser att medlemsstaterna vid genomförandet av artikel 17.1 a i direktiv 2003/96 inte enbart har ett handlingsutrymme när det gäller fastställandet av kretsen av gynnade företag, utan även när det gäller skattesatsens storlek, så länge denna inte underskrider eventuella undre trösklar som föreskrivs i unionsrätten. Enbart därigenom kan nämligen de av lagstiftaren eftersträvade syften som anges i ovannämnda skäl genomföras.
- 19 I artikel 17.1 a i direktiv 2003/96 föreskrivs således en frivillig skattenedsättning som medlemsstaterna kan bevilja den skattskyldige. Däremot föreligger det inte någon skyldighet att gynna energiintensiva företag i skattehänseende. I detta hänseende skiljer sig artikel 17 i direktiv 2003/96 från de obligatoriska skattebefrielser som medlemsstaterna är skyldiga att bevilja enligt artikel 14 i direktiv 2003/96 och vilka en skattskyldig direkt kan åberopa om de inte **[Orig. s. 7]** införlivas i tid med nationell rätt (EU-domstolens dom av den 7 mars 2018 i mål C-31/17, *Cristal Union*, EU:C:2018:168 [utelämnas]).
- 20 3. Mot denna bakgrund uppkommer frågan huruvida ränta ska påföras vid ett krav på återbetalning av skatt på elektricitet som (enbart) grundas på en frivillig skattenedsättning (i det aktuella målet artikel 17.1 a i direktiv 2003/96), precis som vid ett krav på återbetalning av skatt på elektricitet på grund av en obligatorisk skattebefrielse eller skattenedsättning.
21. a) Enligt EU-domstolens praxis har enskilda, när en medlemsstat har tagit ut skatter eller avgifter i strid med unionsrätten, rätt till återbetalning, inte bara av den rättsstridigt uppburna skatten eller avgiften, utan också av belopp som betalats till denna stat eller som innehållits av denna, som har en direkt koppling till denna skatt eller avgift. Detta omfattar även förluster i form av att penningbelopp inte är disponibla på grund av det förtida uttaget av skatten (EU-domstolens dom av den 19 juli 2012 i mål C-591/10, *Littlewoods Retail m.fl.*, EU:C:2012:478, punkt 25 [utelämnas], dom av den 27 september 2012 i mål C-113/10, C-147/10 och C-234/10, *Zuckerfabrik Jülich*, EU:C:2012, 591, punkt 65 [utelämnas], dom av den 18 april 2013 i mål C-565/11, *Irimie*, EU:C:2013:250, punkt 21 [utelämnas], dom av den 15 oktober 2014 i mål C-331/13, *Nicula*, EU:C:2014:2285, punkt 28, EUT C 462, 2014, s. 7, och dom av den 18 januari 2017 i mål C-365/15, *Wortmann*, EU:C:2017:19, punkt 37 och följande punkter [utelämnas]).
- 22 Principen att medlemsstaterna är skyldiga att återbetala avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten jämte ränta kan således härledas från unionsrätten. I avsaknad av unionslagstiftning ankommer det på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur sådan ränta ska betalas, bland annat villkoren för räntesatsen och sättet för beräkning. Dessa villkor måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet, det vill säga de får varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (EU-domstolens dom i målet *Littlewoods Retail m.fl.*, EU:C:2012:478, [utelämnas] punkterna 26 och 27, i målet *Zuckerfabrik Jülich*, EU:C:2012, 591, punkterna 61 och 66, [utelämnas], i

målet Irimie, EU:C:2013:250, punkterna 22 och 23 [utelämnas], i målet Nicula, EU:C:2014:2285, punkt 28, EUT C 462, 2014, s. 7, och dom av den 6 oktober 2015 i mål C-69/14, Tarsia, EU:C:2015:662, punkt 25 [utelämnas]). [**Orig. s. 8**]

- 23 En betalning av ränta på den skatt på elektricitet som återbetalas är inte utesluten redan på grund av att direktiv 2003/96 utgör en unionsrättsakt som först måste införlivas med nationell lagstiftning. EU-domstolen fann nämligen i domen Littlewoods Retail m.fl. (EU:C:2012:478, [utelämnas] punkterna 26 och 27) att detta inte medför att krav på ränta är uteslutna (beträffande krav på betalning av dröjsmålsränta på överskjutande mervärdesskatt, se även EU-domstolens dom av den 24 oktober 2013 i mål C-431/12, EU:C:2013:686 [utelämnas]).
- 24 b) Bundesfinanzhof är böjd att anse att det inte är frågan om något åsidosättande av unionsrätten om skattefordran har uppkommit på grund av en felaktig tillämpning av nationell lagstiftning som en medlemsstat har antagit med tillämpning av ett handlingsutrymme enligt unionsrätten och en fakultativ unionsrättslig bestämmelse.
- 25 Det framgår av EU-domstolens praxis att omfattningen av det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna förfogar över vid införlivandet av undantag eller inskränkningar ska bedömas från fall till fall, beroende på bland annat bestämmelsens lydelse (se EU-domstolens dom av den 29 juli 2019 i mål C-516/17, Spiegel Online, EU:C:2019:625, punkt 25 [utelämnas]).
- 26 I artikel 17.1 a i direktiv 2003/96 anges emellertid enbart villkor beträffande definitionen av energiintensiva företag. Det överläts på medlemsstaterna att avgöra huruvida en nedsatt skattesats över huvud taget ska tillämpas för energiintensiva företag. Dessutom rör det aktuella målet inte frågan huruvida artikel 17.1 a i direktiv 2003/96 har införlivats med nationell lagstiftning i överensstämmelse med direktivet. Tvärtom fastställde HZA ursprungligen för mycket skatt på elektricitet i det aktuella målet för att myndigheten felaktigt hade funnit att förutsättningarna för att bevilja en nedsatt skattesats enligt 9 § punkt 3 StromStG inte var uppfyllda.
- 27 Med beviljandet av en nedsatt skattesats för energiintensiva företag enligt artikel 17.1 a i direktiv 2003/96 görs dessutom ett undantag från harmoniseringen av skatten på elektricitet genom att det överläts till medlemsstaterna att besluta huruvida och i vilken utsträckning de vill tillåta ett sådant gynnande i sin nationella lagstiftning. Unionslagstiftaren uppskattar att just detta område är mindre viktigt när det gäller målsättningen att den inre marknaden ska fungera väl, vilket bland annat ska uppnås genom införandet av minimiskattenivåer i direktiv 2003/96 (se, exempelvis, EU-domstolens dom av den 2 juni 2016 i mål C-418/14, ROZ-SWIT, EU:C:2016:400, punkt 32, [utelämnas] beträffande fastställande av [**Orig. s. 9**] minimiskattenivåer med hänvisning till skälen 3 och 4 i direktiv 2003/96).

- 28 Bortsett från dessa unionsrättsliga överväganden grundades fastställelsen av den överskjutande skatten i det aktuella målet inte på ett försenat införlivande av unionsrätten, utan på en felaktig tillämpning av nationell lagstiftning som hade meddelats med utnyttjande av det handlingsutrymme som följer av unionsrätten.
- 29 c) Det finns emellertid även argument som talar för att kravet på ränta ska bifallas i förevarande mål.
- 30 Inledningsvis ges medlemsstaterna först ett handlingsutrymme att gynna energiintensiva företag i skattehänseende genom artikel 17.1 a i direktiv 2003/96. Det är således inte enbart 9 § punkt 3 StromStG som ligger till grund för den nedsatta skattesatsen, utan i slutänden även unionsrätten.
- 31 Såsom vidare följer av artikel 2.2 i direktiv 2003/96 och artikel 1.1 a i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (nedan kallat direktiv 2008/118) harmoniseras i princip beskattning av elektricitet på gemenskapens territorium i den mening som avses i artikel 5 i direktiv 2008/118. Om ränta inte betalas vid krav på återbetalning på grund av frivilliga skattenedsättningar till skillnad för vid sådana från obligatoriska skattenedsättningar eller skatteundantag är det frågan om en skillnad i behandlingen. Emellertid uppkommer frågan huruvida olika rättsliga grunder inom unionsrätten kan motivera en skillnad i behandlingen när det gäller betalning av ränta, särskilt med tanke på att detta inte gör någon skillnad för den skattepliktige. I båda situationerna kan denne nämligen inte förfoga över det överskjutande skattebeloppet.
- 32 Dessutom medför ett nekande av ett krav på ränta enligt unionsrätten vid återbetalningskrav på grund av frivilliga skattenedsättningar att en betalning av ränta enbart kan beviljas enligt de olika nationella bestämmelserna.