

Дело C-100/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

26 февруари 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

19 ноември 2019 г.

Жалбоподател в първоинстанционното и в ревизионното производство:

XU

Ответник в първоинстанционното и в ревизионното производство:

Hauptzollamt B

---

[...]

**BUNDESFINANZHOF (ФЕДЕРАЛЕН ФИНАНСОВ СЪД, ГЕРМАНИЯ)**

**ОПРЕДЕЛЕНИЕ**

по дело

XU

жалбоподател в първоинстанционното и в ревизионното производство

Упълномощен представител:

A

срещу

Hauptzollamt B (Главна митническа служба Б)

ответник в първоинстанционното и в ревизионното производство

относно данък върху електроенергията — лихви върху суми, подлежащи на възстановяване

четвърти съдебен състав

в съдебното заседание, проведено на 19 ноември 2019 г., определи:

#### Д и с п о з и т и в

1. Отправя следния преюдициален въпрос до Съда на Европейския съюз:  
**[ориг. 2]**

Трябва ли съгласно правото на Съюза върху вземане от възстановяване на неправилно установен размер на данък върху електроенергията да се начисли лихва, ако установяването на по-нисък размер на данъка върху електроенергията се основава на факултативното данъчно намаление съгласно член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (наричана по-нататък „Директива 2003/96/ЕО“) и установяването на твърде висок размер на данъка се основава единствено на грешка при прилагането към разглеждания случай на националната разпоредба, която е приета за транспонирането на член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО?

2. [...].

#### М о т и в и

##### I.

- 1 Жалбоподателят в първоинстанционното и ревизионното производство (наричан по-нататък „жалбоподателят“), който е предприятие от производствения сектор, получава от захранващата мрежа необлагаем с данък променливия ток и захранва с него акумулатори. В своята декларация за данък върху електроенергията за 2010 г. той декларира това количество електроенергия като собствено потребление и избира намалената данъчна ставка съгласно член 9, параграф 3 от Stromsteuergesetz (Закон за данъка върху електроенергията, наричан по-нататък „StromStG“), в редакцията му след изменението (изм.) от 19 декември 2008 г. (Bundesgesetzblatt I 2008, 2794). Ответникът в първоинстанционното и в ревизионното производство (Hauptzollamt (Главна митническа служба), наричана по-нататък „HZA“) обаче облага това количество електроенергия по стандартната данъчна ставка и издава акт за установяване на размера на дължимия данък върху електроенергията, който се отклонява от размера в данъчната декларация. Жалбоподателят обжалва този акт. Той извършва месечни авансови плащания на данъка върху електроенергията за 2010 г.

- 2 След като в съдебно производство, което се отнася до 2006 г., е установена приложимостта на намалената данъчна ставка съгласно член 9, параграф 3 от StromStG, HZA променя и данъка върху електроенергията, който е установен за 2010 г., и сега облага количеството електроенергия, използвана за хранване на акумулаторите през 2010 г., също с по-ниска данъчна ставка.
- 3 През декември 2014 г. жалбоподателят подава молба за установяването на лихви върху размера на възстановения данък върху енергията за календарната 2010 г., която е отхвърлена от HZA.
- 4 Finanzgericht (Финансов съд, Германия) постановява, че жалбоподателят няма право на исканата лихва нито по националното право, нито по правото на Съюза. Според Finanzgericht възстановеният данък върху електроенергията не подлежи на облагане с лихва съгласно правото на Съюза, тъй като потреблението на електроенергия за зареждане на акумулаторите не попада в обхвата на Директива 2003/96/ЕО [ориг. 3] на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, наричана по-нататък „Директива 2003/96/ЕО” (ОВ L 283, 2003 г., стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98, изменена с Директива 2004/75/ЕО на Съвета от 29 април 2004 година за изменение на Директива 2003/96/ЕО по отношение на възможността Кипър да прилага временни освобождавания или намаления на данъчните ставки по отношение на енергийните продукти и електрическата енергия (ОВ L 157, 2004 г., стр. 100; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 133). Отделно от посоченото, на жалбоподателя неправилно е било отказано данъчно намаление, което съгласно правото на Съюза е само факултативно и за което същото не предвижда задължителни изисквания.
- 5 Жалбоподателят подава ревизионна жалба срещу това решение. Според него съгласно практиката на Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съдът”) подлежат на възстановяване не само данъци, които са наложени в противоречие с правото на Съда, но следва да бъдат обезщетявани и всякакви загуби на лихви, което се отнася и до прилагането на факултативни данъчни намаления. Независимо от посоченото, зареждането на батерия се считало да обратим процес, който не е съпоставим с електролитния производствен процес, предвиден в член 2, параграф 4, буква б), трето тире от Директива 2003/96/ЕО и член 9а, параграф 1, точка 1 от StromStG.

## II.

- 6 Настоящият съдебен състав спира висящото пред него ревизионно производство [...] и на основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз поставя на Съда следния преюдициален въпрос:

- 7 Трябва ли съгласно правото на Съюза върху вземане от възстановяване на неправилно установен размер на данък върху електроенергията да се начисли лихва, ако установяването на по-нисък размер на данъка върху електроенергията се основава на факултативното данъчно намаление съгласно член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО и установяването на твърде висок размер на данъка се основава единствено на грешка при прилагането към разглеждания случай на националната разпоредба, която е приета за транспонирането на член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО?

III.

- 8 Според настоящия съдебен състав разрешаването на спора зависи от разпоредбите на Директива 2003/96/ЕО. При тълкуването на тази директива са налице съмнения, които имат решаващо значение за спора:

- 9 Приложимото право на Съюза:

Член 2 от Директива 2003/96/ЕО: [ориг. 4]

1. [...]

2. Настоящата директива също така се отнася до:

Електроенергията с код по КН 2716.

3. [...]

4. Настоящата директива не се отнася до:

а) [...]

б) следните приложения на енергийни продукти и електроенергия:

– [...]

– [...]

– електроенергията, която основно се използва за целите на химическата редукция и в електролитните и металургичните процеси,

[...]

- 10 Член 17 от Директива 2003/96/ЕО:

1. При условие че минималните данъчни ставки се спазват във всяка стопанска дейност, държавите членки могат да прилагат данъчни намаления при потреблението на енергийни продукти, използвани за отопление или за

целите на член 8, параграф 2 букви б) и в), както и върху електроенергията в следните случаи:

а) в подкрепа на енергоемка стопанска дейност: [...]

2. Независимо от посоченото в член 4, параграф 1, държавите членки могат да прилагат нулеви данъчни ставки върху енергийните продукти и електроенергията, определени в член 2, когато те се използват в енергоемки стопански дейности, както е посочено в параграф 1 от настоящия член.

3. Независимо от посоченото в член 4, параграф 1, държавите членки могат да прилагат данъчни ставки до 50 % от минималните нива в настоящата директива по отношение на енергийните продукти и електроенергията, посочени в член 2, когато се използват от определените в член 11 предприятия, чиито дейности не са енергоемки според определението от параграф 1 от настоящия член.

11 Член 1 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (наричана по-нататък „Директива 2008/118/ЕО“) (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12):

1. Настоящата директива определя общ режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на следните стоки (наричани по-долу „акцизни стоки“):

а) енергийни продукти и електрическата енергия, обхванати от Директива 2003/96/ЕО;

[...] [ориг. 5]

12 Приложимо национално право:

Член 3 от StromStG Данъчна тарифа:

Данъкът е в размер на 20,50 EUR за мегаватчас.

Член 9 от StromStG Освобождаване от облагане с данъци, намалени данъчни ставки:

(1)—(2a) [...]

(3) Електроенергията се облага [...] с намалена ставка от 12,30 EUR за един мегаватчас, ако се приема от предприятия от производствения сектор или от предприятията от селското и горското стопанство за цели, свързани със стопанска дейност и не е освободена от данъка съгласно параграф 1.

(4)—(8) [...]

IV.

- 13 Налице са съмнения относно правния анализ на фактите по настоящия спор от гледна точка на правото на Съюза. Важното е да се установи дали съгласно практиката на Съда върху вземане от възстановяване на данък върху електроенергията следва да се начислява лихва, ако то се обоснова от държава членка с прилагането на факултативно данъчно намаление.
- 14 1. В настоящия спор (който се отнася до 2010 г.) данъкът върху електроенергията възниква при приема на променливия ток от захранващата мрежа, тъй като електроенергията се преобразува в химическа енергия и по този начин се консумира. Това потребление на електроенергия подлежи на облагане с намалена данъчна ставка от 12,30 EUR за мегаватчас съгласно член 9, параграф 3 от StromStG, а не на стандартната данъчна ставка от 20,50 EUR за мегаватчас съгласно член 3 от StromStG. Това е така, тъй като става дума за прием на електроенергия от предприятие от производствения сектор за цели, свързани със стопанска дейност. Това е установено с влязло в сила съдебно решение за прием на електроенергия през 2006 г.
- 15 В настоящия спор правото на възстановяване на надплатен данък върху електроенергията следва от обстоятелството, че HZA първоначално неправилно прилага стандартната данъчна ставка към консумираното количество електроенергия и по този начин нарушава националната разпоредба на член 9, параграф 3 от StromStG, която поставя в по-благоприятно данъчно положение предприятията от производствения сектор.
- 16 2. Прилагането на намалена данъчна ставка съгласно член 9, параграф 3 от StromStG за електроенергия, която предприятие от производствения сектор приема от захранващата мрежа за производствени цели, се основава обаче и на член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО. Това е така, тъй като тази разпоредба предоставя най-напред на държавите членки възможността да прилагат данъчно намаление по отношение на **[ориг. б]** енергоемки стопански дейности. Поради това запитващата юрисдикция се пита дали, като е установила първоначално твърде висок размер на данъка по отношение на жалбоподателя, HZA е нарушила не само националното право, но и правото на Съюза. В това отношение настоящият съдебен състав приема, че зареждането на акумулатори с електроенергия не представлява електролиза по смисъла на член 2, параграф 4, буква б), трето тире от Директива 2003/96/ЕО, която поначало не попада в приложното поле на тази директива. Това се потвърждава от Решение за изпълнение (ЕС) 2016/2266 на Съвета от 6 декември 2016 година за разрешаване на Нидерландия да прилага намалена данъчна ставка по отношение на електроенергията, доставяна за станции за зареждане на електрически превозни средства (ОВ L 342, 2016 г., стр. 30). Това решение нямаше да е необходимо, ако зареждането на акумулатори следваше да се счита за електролиза и

следователно така или иначе нямаше да е обхванато от Директива 2003/96/ЕО.

- 17 В решение от 18 януари 2017 г., IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17) [...] Съдът е постановил по отношение на обхвата на член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО, че от съображения 9 и 11 от тази директива е видно, че целта на същата е да остави на държавите членки известна свобода да определят и провеждат политики, съответстващи на националните условия, и че всяка държава членка определя самостоятелно мерките за транспониране на посочената директива. Следователно държавите членки са свободни да предвидят данъчни намаления само за енергоемките предприятия от един или няколко промишлени сектора.
- 18 Според настоящия съдебен състав при транспонирането на член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО държавите членки имат свобода на преценка не само по отношение на определянето на кръга от предприятия, които са поставени в по-благоприятно данъчно положение, а и по отношение на размера на данъчната ставка, доколкото тя не попада под която и да е предвидена в правото на Съюза минимална граница. Всъщност това е единственият начин за транспониране на мотивите на законодателя на Съюза, които са предвидени в посочените по-горе съображения.
- 19 Следователно член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО се отнася до факултативно данъчно намаление, което държавите членки могат да предоставят на данъчнозадължените лица. Съответно не е налице задължение за предоставяне на данъчно облекчение в подкрепа на енергоемка стопанска дейност. В това отношение член 17 от Директива 2003/96/ЕО се различава от задължителните освобождавания от данъци съгласно член 14 от Директива 2003/96/ЕО, които държавите членки са длъжни да прилагат и на които дадено данъчнозадължено лице има право да се позовава в случай, че се забави [ориг. 7] транспонирането им в националното право (решение от 7 март 2018 г., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168 [...]).
- 20 3. Оттук следва въпросът дали върху вземане от възстановяване на данък върху електроенергията, което се основава (само) на факултативно данъчно намаление (в настоящия спор член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО) следва да се начислява лихва по същия начин както върху вземане от възстановяване на данък върху електроенергията, което се основава на задължително освобождаване от данък или данъчно намаление.
- 21 а) Съгласно практиката на Съда, когато държава членка събира данъци в нарушение на нормите на правото на Съюза, правните субекти имат право да им бъде върнат не само недължимо събраният данък, но и сумите, изплатени на тази държава или удържани от нея в пряка връзка с този данък. В това се включват и загубите, причинени от невъзможността да бъдат използвани парични суми поради преждевременната изискуемост на данъка (решения на



- Съда от 19 юли 2012 г., *Littlewoods Retail* и др., С-591/10, EU:C:2012:478, т. 25 [...]; от 27 септември 2012 г., *Zuckerfabrik Jülich* и др., С-113/10, С-147/10 и С-234/10, EU:C:2012:591, т. 65 [...]; от 18 април 2013 г., *Irimie*, С-565/11, EU:C:2013:250, т. 21 [...]; от 15 октомври 2014 г., *Nicula*, EU:C:2014:2285, т. 28, ОВ на ЕС 2014, С 462, 7; и от 18 януари 2017 г., *Wortmann*, С-365/15, EU:C:2017:19, т. 37 и сл. [...]).
- 22 Следователно от правото на Съюза може да бъде изведен принципът, че държавите членки са задължени да върнат събраните в нарушение на правото на Съюза данъци ведно лихвите. В това отношение, при липсата на правна уредба на Съюза условията, при които тези лихви трябва да бъдат изплатени, по-конкретно ставката и начинът на изчисляване на тези лихви, следва да се предвидят във вътрешния правов ред на държавите членки. Тези условия трябва да зачитат принципите на равностойност и на ефективност, тоест да не бъдат по-неблагоприятни от условията във връзка с подобни претенции, основани на разпоредби на вътрешното право, нито организирани по начин, който прави практически невъзможно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (решения на Съда от 19 юли 2012 г., *Littlewoods Retail* и др., С-591/10, EU:C:2012:478, [...] т. 26 и сл., от 27 септември 2012 г., *Zuckerfabrik Jülich* и др., С-113/10, С-147/10 и С-234/10, EU:C:2012:591, т. 61 и 66, [...], от 18 април 2013 г., *Irimie*, С-565/11, EU:C:2013:250, т. 22 и сл., [...], от 15 октомври 2014 г., *Nicula*, EU:C:2014:2285, т. 28 и от 6 октомври 2015 г., *Tarsia*, С-69/14, EU:C:2015:662, т. 25, [...]). **[ориг. 8]**
- 23 Самият факт, че Директива 2003/96/ЕО представлява правен акт на Съюза, който трябва най-напред да бъде транспониран в националното право, не изключва начисляването на лихва върху възстановения данък върху електроенергията. Това е така, тъй като в решение от 19 юли 2012 г., *Littlewoods Retail* и др. (С-591/10, EU:C:2012:478, [...] т.26 и сл.) Съдът не е разгледал този факт като основание за изключване на възможността за претендиране на лихви (вж. относно правото за плащане на лихви за забава върху надплатен ДДС и решение на Съда от 24 октомври 2013 г., *Rafinăria Steaua Română*, С-431/12, EU:C:2013:686 [...]).
- 24 б) Запитващата юрисдикция е склонна да приеме, че не е налице нарушение на разпоредбите на правото на Съюза, ако правото на възстановяване на данъка произтича от неправилно прилагане на националното право, което държава членка е приела чрез използване на предвидени в правото на Съюза свобода на преценка и факултативно изискване.
- 25 В това отношение от практиката на Съда е видно, че обхватът на правото на преценка, с което разполагат държавите членки за транспониране в националното право на определено изключение или ограничение, трябва да се преценява във всеки конкретен случай в зависимост по-специално от текста на съответната разпоредба (вж. решение на Съда от 29 юли 2019 г., *Spiegel Online*, С-516/17, EU:C:2019:625, т. 25 [...]).



- 26 Въпреки това, член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО предвижда само изисквания по отношение на определението на енергоемките стопански дейности. Решението обаче дали изобщо да се предвиди намалена данъчна ставка за енергоемките стопански дейности е предоставено на държавите членки. Освен това, в настоящия спор, въпросът е не дали член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО е транспониран в националното право в съответствие с Директивата. Напротив, в настоящия спор НЗА първоначално определя твърде висок размер на данъка върху електроенергията, тъй като неправилно е отхвърлила наличието на условията за предоставянето на намалената данъчна ставка съгласно член 9, параграф 3 от StromSt.
- 27 Освен това с допускането на намалена данъчна ставка съгласно член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО за енергоемки стопански дейности се прави изключение от хармонизирането на данъците върху електроенергията, като се предоставя на държавите членки правото да преценят дали и до каква степен искат да въведат такова данъчно облекчение в националните си разпоредби. Следователно законодателят на Съюза оценява правилното функциониране на вътрешния пазар, което е необходимо да бъде постигнато по-конкретно чрез въвеждането на задължителни минимални нива на облагане с данъци в Директива 2003/96/ЕО (вж. например решение на Съда от 2 юни 2016 г., ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, т. 32, [...] относно установяването на **[ориг. 9]** минимални нива на облагане с данъци и при позоваване на съображения 3 и 4 от Директива 2003/96/ЕО) като по-малко важно в тази област.
- 28 Като изключим тези съображения от правото на Съюза, установяването на твърде висок размер на данъка в настоящия спор не се основава на закъсняло транспониране на правото на Съюза, а на неправилно прилагане на националното право, което е прието чрез използване на предвидена в правото на Съюза свобода на преценка.
- 29 в) В настоящия случай обаче са налице и аргументи в подкрепа на предоставянето на право на лихва.
- 30 Свободата на преценка на държавите членки за въвеждане на данъчно облекчение за енергоемки стопански дейности се предоставя първо чрез член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО. Следователно основанието за намалената ставка на данъка върху електроенергията се намира не само в член 9, параграф 3 от StromStG, но в крайна сметка и в правото на Съюза.
- 31 Както е видно и от член 2, параграф 2 от Директива 2003/96/ЕО и член 1, параграф 1, буква а) от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (наричана по-нататък „Директива 2008/118/ЕО“) данъчното облагане на електроенергия на територията на Общността по

смисъла на член 5 от Директива 2008/118/ЕО е като цяло хармонизирано. Ако върху вземания от възстановяване, които се основават на факултативни данъчни намаления, не се начислява лихва, за разлика от вземания, които произтичат от задължителни данъчни намаления или освобождавания, би било налице неравно третиране. Възниква обаче въпросът дали различни правни основания в правото на Съюза оправдават неравното третиране при начисляването на лихви върху вземания от възстановяване, особено ако това няма значение за данъчнозадълженото лице. Всъщност в двата случая то не може да разполага с надплатената сума на данъка.

- 32 Освен това, ако от гледна точка на правото на Съюза бъде отхвърлено наличието на право на лихва върху вземания от възстановяване въз основа на факултативни данъчни намаления, то това би довело до възможността лихви да бъдат начислявани само в съответствие с различните национални разпоредби.