

Sag C-100/20

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

26. februar 2020

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

19. november 2019

Sagsøger og revisionsappellant:

XY

Sagsøgt og revisionsindstævnt:

Hauptzollamt B (hovedtoldkontoret i B)

[Udelades]

BUNDESFINANZHOF

KENDELSE

I sagen mellem

XY

Sagsøger og revisionsappellant

befuldmægtiget:

A

og

Hauptzollamt B

Sagsøgt og revisionsindstævnt

vedrørende elektricitetsafgift – renter af tilbagebetalingsbeløb

har 7. afdeling

i retsmødet den 19. november 2019 afsagt følgende kendelse:

K o n k l u s i o n

1. Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse: **[org. s. 2]**

Skal et krav på tilbagebetaling af elektricitetsafgift, der er opkrævet med urette, i henhold til EU-retten pålægges renter, hvis den nedsatte elektricitetsafgift var baseret på den fakultative afgiftslempelse i henhold til artikel 17, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet, og den for højt ansatte afgift udelukkende skyldtes en urigtig anvendelse i den foreliggende sag af den nationale bestemmelse, som er vedtaget til gennemførelse af artikel 17, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96/EF?

2. [Udelades].

P r æ m i s s e r

I.

- 1 Sagsøgeren, der er en produktionsvirksomhed, forbrugte ikke-afgiftsbelagt vekselstrøm fra forsyningsnettet og tilførte den til akkumulatorer. I sin elektricitetsafgiftsangivelse for 2010 angav sagsøgeren denne elektricitetsmængde som eget forbrug og valgte den nedsatte afgiftssats som omhandlet i § 9, stk. 3, i Stromsteuergesetz (lov om elektricitetsafgift) som affattet den 19. december 2008 (Bundesgesetzblatt I 2008, 2794). Sagsøgte (Hauptzollamt (hovedtoldkontoret)) afgiftsbelagde imidlertid denne elektricitetsmængde i henhold til den normale afgiftssats og traf en afgørelse om elektricitetsafgift, som afveg fra afgiftsangivelsen. Sagsøgeren indgav klage over denne afgørelse. Sagsøgeren betalte månedlige forskud på elektricitetsafgiften for 2010.
- 2 Efter at der i en sag vedrørende året 2006 blev truffet afgørelse om, at den nedsatte afgiftssats som omhandlet i § 9, stk. 3, i lov om elektricitetsafgift kunne anvendes, ændrede Hauptzollamt også afgørelsen om elektricitetsafgift og fastsatte nu ligeledes en nedsat afgift for den elektricitetsmængde, der var tilført til akkumulatorerne i 2010.
- 3 I december 2014 anmodede sagsøgeren om betaling af renter af den elektricitetsafgift, der var blevet tilbagebetalt for kalenderåret 2010, hvilket Hauptzollamt afslog.

- 4 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) fastslog, at sagsøgeren hverken i henhold til national lovgivning eller i henhold til EU-retten havde ret til de krævede renter. Den tilbagebetalte elektricitetsafgift skulle i henhold til EU-retten ikke pålægges renter, eftersom forbrug af elektricitet med henblik på opladning af akkumulatorer ikke var omfattet af anvendelsesområdet for Rådets direktiv 2003/96/EF [org. s. 3] af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (Den Europæiske Unions Tidende – EUT – nr. L 283/51) som affattet ved Rådets direktiv 2004/75/EF af 29. april 2004 om ændring af direktiv 2003/96/EF hvad angår Cyperns mulighed for at anvende midlertidige afgiftsfritagelser eller -lempelser for energiprodukter og elektricitet (EUT 2004, L 157, s. 100). Desuden var den afgiftslempelse, som med urette ikke var indrømmet sagsøgeren, i henhold til EU-retten kun fakultativ, og EU-retten indeholdt ingen bindende forskrifter herom.
- 5 Sagsøgeren har iværksat appel til prøvelse af denne dom. Ifølge sagsøgeren skal der ikke kun ske tilbagebetaling af afgifter, som er opkrævet i strid med EU-retten, men også ydes erstatning for eventuelle tabte renteindtægter, hvilket også gælder ved anvendelsen af fakultative afgiftslempelser. Desuden udgør opladning af et batteri ifølge sagsøgeren en reversibel proces, der ikke kan sidestilles med en elektrolytisk fremstillingsproces, således som det forudsættes i artikel 2, stk. 4, litra b), tredje led, i direktiv 2003/96 og § 9a, stk. 1, nr. 1, i lov om elektricitetsafgift.

II.

- 6 Afdelingen udsætter den verserende appelsag [udelades] og forelægger i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:
- 7 Skal et krav på tilbagebetaling af elektricitetsafgift, der er opkrævet med urette, i henhold til EU-retten pålægges renter, hvis den nedsatte elektricitetsafgift var baseret på den fakultative afgiftslempelse i henhold til artikel 17, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet, og den for højt ansatte afgift udelukkende skyldtes en urigtig anvendelse i den foreliggende sag af den nationale bestemmelse, som er vedtaget til gennemførelse af artikel 17, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96/EF?

III.

- 8 Ifølge afdelingen er bestemmelserne i direktiv 2003/96 afgørende for løsningen i denne sag. Ved fortolkningen af dette direktiv opstår tvivlsspørgsmål, som er af betydning for afgørelsen af sagen.
- 9 EU-retlige forskrifter:

Artikel 2 i direktiv 2003/96: [org. s. 4]

1. [...]

2. Dette direktiv finder også anvendelse på:

Elektrisk energi under KN-kode 2716 (elektricitet).

3. [...]

4. Dette direktiv finder ikke anvendelse på:

a) [...]

b) Følgende anvendelser af energiprodukter og elektricitet:

– [...]

– [...]

– elektricitet, der fortrinsvis anvendes til kemisk reduktion og i elektrolyse og metallurgiske processer

[...]

10 Artikel 17 i direktiv 2003/96:

1. Medlemsstaterne kan i følgende tilfælde anvende lavere afgifter på elektricitet og på energiprodukter, der anvendes til opvarmning eller de i artikel 8, stk. 2, litra b) og c), nævnte formål, såfremt minimumsafgiftssatserne i dette direktiv overholdes gennemsnitligt for alle virksomheder:

a) Til fordel for energiintensive virksomheder [...]

2. Uanset artikel 4, stk. 1, kan medlemsstaterne anvende afgifter ned til nul for energiprodukter og elektricitet som defineret i artikel 2, når de anvendes i energiintensive virksomheder som defineret i denne artikels stk. 1

3. Uanset artikel 4, stk. 1, kan medlemsstaterne anvende afgifter ned til 50% af minimumsafgiftssatserne i dette direktiv for energiprodukter og elektricitet som defineret i artikel 2, når de anvendes af erhvervsmæssige enheder som defineret i artikel 11, der ikke er energiintensive som defineret i denne artikels stk. 1.

11 Artikel 1 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12) har følgende ordlyd:

1. I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

a) energiprodukter og elektricitet omfattet af direktiv 2003/96/EF

[...] [**org. s. 5**]

12 Nationale retsfor skrifter:

§ 3 (afgiftssats) i lov om elektricitetsafgift bestemmer:

Afgiften udgør 20,50 EUR pr. megawatttime.

§ 9 (afgiftsfritagelser og afgiftslempelser) i lov om elektricitetsafgift fastsætter:

(1)-(2a) [...]

(3) Elektricitet er belagt [...] med en nedsat afgiftssats på 12,30 EUR pr. megawatttime, såfremt den forbruges af produktionsvirksomheder eller jord- og skovbrugsvirksomheder til driftsmæssige formål og ikke er afgiftsfritaget i henhold til stk. 1.

(4)-(8) [...]

IV.

13 Den retlige vurdering af den foreliggende sag rejser en vis tvivl med hensyn til EU-retten. Spørgsmålet er, om et krav på tilbagebetaling af elektricitetsafgift i henhold til EU-retten skal pålægges renter, hvis dette krav af en medlemsstat baseres på anvendelsen af en fakultativ afgiftslempelse.

14 1. I den foreliggende sag (vedrørende 2010) opstod elektricitetsafgiften ved forbruget af vekselstrøm fra forsyningsnettet, eftersom elektriciteten blev omdannet til kemisk energi i akkumulatorene og dermed forbrugt. Dette elektricitetsforbrug er belagt med en nedsat elektricitetsafgift på 12,30 EUR pr. megawatttime i henhold til § 3 i lov om elektricitetsafgift og ikke den normale afgiftssats på 20,50 EUR pr. megawatttime i henhold til § 3 i lov om elektricitetsafgift. Der er nemlig tale om et forbrug af elektricitet, som foretages af en produktionsvirksomhed til driftsmæssige formål. For så vidt angår elektricitetsforbrug i 2006 er der truffet endelig retsafgørelse herom.

15 Kravet på tilbagebetaling af fejlagtigt erlagt elektricitetsafgift er i den foreliggende sag opstået, idet Hauptzollamt i første omgang med urette anvendte den normale afgiftssats på den forbrugte elektricitetsmængde og dermed tilsidesatte den nationale bestemmelse i § 9, stk. 3, i lov om elektricitetsafgift, som begunstiger produktionsvirksomheder i skatte- og afgiftsmæssig henseende.

16 2. Imidlertid hviler anvendelsen af en nedsat afgiftssats i henhold til § 9, stk. 3, i lov om elektricitetsafgift for elektricitet, som en produktionsvirksomhed forbruger fra forsyningsnettet til driftsmæssige formål, også på artikel 17, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96. Det er nemlig denne bestemmelse, der giver medlemsstaterne mulighed for [**org. s. 6**] at indrømme energiintensive virksomheder en

afgiftslempelse. Derfor ønsker den forelæggende ret oplyst, om Hauptzollamt ved i første omgang at fastsætte et for højt afgiftsbeløb for sagsøgeren ikke blot har overtrådt national lovgivning, men også EU-retten. I denne henseende lægger afdelingen til grund, at tilførsel af elektricitet til akkumulatorer ikke udgør elektrolyse som omhandlet i artikel 2, stk. 4, litra b), tredje led, i direktiv 2003/96, som på forhånd ikke vil være omfattet af dette direktivs anvendelsesområde. Dette bekræftes af Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2016/2266 af 6. december 2016 om bemyndigelse af Nederlandene til at anvende en lavere afgiftssats for elektricitet, der leveres til ladestationer til elektriske køretøjer (EUT 2016, L 342, s. 30). Der havde ikke været behov for denne afgørelse, såfremt opladning af akkumulatorer skulle anses for elektrolyse og dermed under alle omstændigheder ikke var omfattet af direktiv 2003/06.

- 17 Ved dom af 18. januar 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17), [udelades] fastslog Domstolen vedrørende rækkevidden af artikel 17, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, at det fremgår af 9. og 11. betragtning til dette direktiv, at det har til formål at give medlemsstaterne en vis skønsmargen til at udarbejde og iværksætte politikker, der er tilpasset deres nationale situation, og at afgiftsordninger, der indføres i forbindelse med gennemførelsen af nævnte direktiv, henhører under de enkelte medlemsstater. Det følger heraf, at det står medlemsstater frit for at begrænse anvendelsen af lavere afgifter til fordel for energiintensive virksomheder til at gælde virksomheder i en eller flere industrisektorer.
- 18 Ifølge den forelæggende afdeling har medlemsstaterne ved gennemførelsen af artikel 17, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 ikke kun en skønsmargen med hensyn til definitionen af gruppen af begunstigede virksomheder, men også med hensyn til afgiftssatsen, for så vidt som denne ikke er lavere end eventuelle EU-retligt fastsatte nedre grænser. Kun således kan lovgivers hensigt, således som den fremgår af de førnævnte betragtninger, nemlig gennemføres.
- 19 Artikel 17, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 udgør derfor en fakultativ afgiftslempelse, som medlemsstaterne kan give de afgiftspligtige personer. Dermed gælder der ingen forpligtelse til at begunstige energiintensive virksomheder i skatte- og afgiftsmæssig henseende. For så vidt adskiller artikel 17 i direktiv 2003/96 sig fra de obligatoriske afgiftsfritagelser i henhold til artikel 14 i direktiv 2003/96, som medlemsstaterne skal indrømme, og som en afgiftspligtig person kan påberåbe sig direkte i tilfælde af ikke-rettidig **[org. s. 7]** gennemførelse i national lovgivning (Domstolens dom af 7.3.2018, Cristal Union – C-31/17, EU:C:2018:168 [udelades]).
- 20 3. Det rejser spørgsmålet om, hvorvidt et krav på tilbagebetaling af elektricitetsafgift, som hviler på en (kun) fakultativ afgiftslempelse [i den foreliggende sag artikel 17, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96], skal pålægges renter på samme måde som et krav på tilbagebetaling af elektricitetsafgift på grundlag af en obligatorisk afgiftsfritagelse eller afgiftslempelse.

- 21 a) I henhold til Domstolens praksis har borgerne i et tilfælde, hvor en medlemsstat har opkrævet skatter i strid med EU-rettens regler, ikke blot ret til tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, men også af beløb, der er betalt til denne stat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat. Dette omfatter også det tab, der følger af, at pengebeløb ikke har været til rådighed som følge af skatteopkrævning i form af forskudsskat. (Domstolens dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 25) [udelades], af 27.9.2012, Zuckerfabrik Jülich (C-113/10, C-147/10 og C-234/10, EU:C:2012, 591, præmis 65) [udelades], af 18.4.2013, Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, præmis 21) [udelades]; af 15.10.2014, Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, præmis 28), EUT 2014, C 462, s. 7, og af 18.1.2017, Wortmann (C-365/15, EU:C:2017:19, præmis 37 ff.), [udelades]).
- 22 Herefter kan der af EU-retten udledes et princip om, at medlemsstaterne er forpligtede til at tilbagebetale de afgiftsbeløb, som er opkrævet i strid med EU-retten, med renter. I disse forbindelser tilkommer det i mangel af EU-retlige bestemmelser hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for, hvordan sådanne renter skal betales, herunder rentesatsen og metoden til beregning af disse renter. Disse betingelser skal dog overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet, dvs. de ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende krav på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk umuligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (Domstolens dom Littlewoods Retail m.fl., EU:C:2012:478, [udelades] præmis 26 og 27; Zuckerfabrik Jülich, EU:C:2012, 591, præmis 61 og 66, [udelades]; Irimie, EU:C:2013:250, præmis 22 og 23, [udelades]; Nicula, EU:C:2014:2285, præmis 28, EUT 2014, C 462, s. 7, og dom af 6.10.2015, Tarsia (C-69/14, EU:C:2015:662, præmis 25), [udelades]). **[Org. s. 8]**
- 23 Det forhold, at direktiv 2003/96 er en EU-retsakt, der skal gennemføres i national lovgivning, er ikke i sig selv til hinder for en forrentning af den tilbagebetalte elektricitetsafgift. I dommen i sagen Littlewoods Retail m.fl. (EU:C:2012:478, [udelades] præmis 26 og 27) fastslog Domstolen nemlig, at dette netop ikke udgør en udelukkelsesgrund for en ret til renter (vedrørende krav på betaling af morarenter i forbindelse med for meget betalt moms, jf. ligeledes Domstolens dom af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), [udelades]).
- 24 b) Den forelæggende ret hælder til at afvise, at der foreligger en tilsidesættelse af EU-rettens forskrifter, såfremt kravet på tilbagebetaling af afgift er opstået som følge af fejlagtig anvendelse af national lovgivning, som en medlemsstat har vedtaget ved udnyttelse af en EU-retlig skønsmargen og en fakultativ EU-retlig bestemmelse.
- 25 Det følger af Domstolens praksis, at rækkevidden af den skønsmargen, som medlemsstaterne råder over ved gennemførelsen i national ret af en særlig undtagelse eller indskrænkning, skal bedømmes fra sag til sag i forhold til navnlig

bestemmelsens ordlyd (jf. Domstolens dom af 29.7.2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, præmis 25), [udelades]).

- 26 Artikel 17, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 indeholder imidlertid kun bestemmelser om definitionen af energiintensive virksomheder. Det tilkommer medlemsstaterne at afgøre, om der skal fastsættes en nedsat afgiftssats for energiintensive virksomheder. Desuden vedrører den foreliggende sag ikke spørgsmålet om, hvorvidt artikel 17, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 er blevet gennemført i national ret i overensstemmelse med direktivet. Tværtimod fastsatte Hauptzollamt i den foreliggende sag oprindeligt en for høj elektricitetsafgift, fordi det afviste, at betingelserne for at indrømme den nedsatte afgiftssats i henhold til § 9, stk. 3, i lov om elektricitetsafgift var opfyldt.
- 27 Desuden udgør muligheden for en nedsat afgiftssats i henhold til artikel 17, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 for energiintensive virksomheder en undtagelse fra harmoniseringen af elektricitetsafgiften, idet det overlades medlemsstaterne at afgøre, om og i hvilket omfang de vil tillade en sådan begunstigeelse i deres nationale retsfor skrifter. EU-lovgiver lægger altså netop på dette område mindre vægt på et velfungerende indre marked, som bl.a. skal opnås ved indførelse af bindende minimumsafgiftssatser i direktiv 2003/96 (jf. f.eks. Domstolens dom af 2.6.2016, ROZ-SWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 32), [udelades] vedrørende fastsættelse af minimumsafgiftssatser og med henvisning til tredje og fjerde betragtning til direktiv 2003/96).
- 28 Bortset fra disse EU-retlige overvejelser skyldtes den for højt fastsatte afgift i den foreliggende sag ikke en forsinket gennemførelse af EU-retten, men en fejlagtig anvendelse af national lovgivning, som var vedtaget under udøvelse af en EU-retlig skønsmargen.
- 29 c) Imidlertid kan der også argumenteres for at indrømme en ret til renter i den foreliggende sag.
- 30 Medlemsstaternes skønsmargen med hensyn til at begunstige energiintensive virksomheder i skatte- og afgiftsmæssig henseende blev i første omgang givet i medfør af artikel 17, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96. Den nedsatte elektricitetsafgiftssats hviler dermed ikke kun på § 9, stk. 3, i lov om elektricitetsafgift, men i sidste ende også på EU-retten.
- 31 Som det desuden fremgår af artikel 2, stk. 2, i direktiv 2003/96 og artikel 1, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF, blev afgiftspåleggelsen af elektricitet på Fællesskabets område som defineret i artikel 5 i direktiv 2008/118 principielt harmoniseret. Såfremt tilbagebetalingskrav på grundlag af fakultative afgiftslempelser i modsætning til sådanne krav på grundlag af obligatoriske afgiftslempelser eller afgiftsfritagelser ikke forrentes, vil der foreligge en forskelsbehandling. Der opstår imidlertid det spørgsmål, om forskellige retsgrundlag i EU-retten kan begrunde en forskelsbehandling i forbindelse med

forrentning af tilbagebetalingskrav, navnlig eftersom dette ikke gør nogen forskel for den afgiftspligtige person. I begge tilfælde mister vedkommende nemlig rådigheden over det fejlagtigt erlagte afgiftsbeløb.

- 32 Desuden vil en afvisning af, at der foreligger en EU-retlig ret til renter af krav på tilbagebetaling på grundlag af fakultative afgiftslempelser, medføre, at en forrentning kun kan ske i henhold til de forskellige nationale bestemmelser.

ARBEJDSDOKUMENT