

Asia C-100/20

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

26.2.2020

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

19.11.2019

Kantaja ja valittaja:

XY

Vastaaja ja valituksen vastapuoli:

Hauptzollamt B

[--]

BUNDESFINANZHOF

PÄÄTÖS

Asiassa

XY

kantajana ja valittajana,

asiamiehenään

A,

vastaan

Hauptzollamt B

vastaajana ja valituksen vastapuolena,

joka koskee sähköveron palautukselle maksettavia korkoja,

on seitsemäs jaosto

19.11.2019 pidetyssä istunnossaan päättänyt seuraavaa:

P ä t ö s l a u s e l m a

1. Unionin tuomioistuimelle esitetään seuraava ennakkoratkaisukysymys:
[alkup. s. 2]

Onko aiheettomasti vahvistetun sähköveron palautukselle unionin oikeuden mukaan maksettava korkoa, kun sähköveron alennus perustuu energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyyn valinnaiseen verohuojennukseen ja liian korkeaksi vahvistettu vero johtuu käsiteltävässä asiassa yksinomaan sellaisen kansallisen säännöksen virheellisestä soveltamisesta, joka on annettu direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan täytäntöön panemiseksi?

2. [–].

Perustelut

I.

1. Kantaja ja valittaja (jäljempänä kantaja), joka on tuotantoteollisuuden alalla toimiva yritys, osti verotonta vaihtovirtaa jakeluverkosta ja syötti sitä akkuihin. Vuoden 2010 sähköveroilmoituksessa kantaja merkitsi kyseisen sähkön määrän omaan käyttöön ja valitsi sille Stromsteuergesetzin (sähköverolaki, jäljempänä StromStG), sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.2008 annetulla lailla (Bundesgesetzblatt I 2008, 2794), 9 §:n 3 momentissa säädetyn alennettun verokannan. Vastaaja ja valituksen vastapuoli (Hauptzollamt (päättullitoimipaikka), jäljempänä HZA) sovelsi tähän sähkön määrään kuitenkin yleistä verokantaa ja teki veroilmoituksesta poikkeavan päätöksen sähköverosta. Kantaja vaati oikaisua tähän päätökseen. Kantaja suoritti sähköveron kuukausittaiset ennakkomaksut vuodelta 2010.
2. Kun vuotta 2006 koskevassa tuomioistuinmenettelyssä oli todettu, että StromStG:n 9 §:n 3 momentissa säädettyä alennettua verokantaa oli sovellettava, HZA muutti sähköveroa koskevaa päätöstä myös vuodelta 2010 ja huojensi verotusta senkin sähkön määrän osalta, joka syötettiin akkuihin vuonna 2010.
3. Vuoden 2014 joulukuussa kantaja teki hakemuksen korkojen maksamisesta kalenterivuodelta 2010 palautetulle sähköverolle, mutta HZA hylkäsi hakemuksen.

- 4 Finanzgericht (verotuomioistuin, Saksa) totesi, että kantajalla ei ollut oikeutta korkoon kansallisen lainsäädännön tai unionin oikeuden mukaan. Palautetulle sähköverolle ei pidä maksaa korkoa unionin oikeuden mukaan jo sen vuoksi, että sähkön kulutus akkujen lataukseen ei kuulu [alkup. s. 3] energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY (EUVL L 283, s. 51), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 2003/96/EY muuttamisesta siltä osin kuin se koskee mahdollisuutta soveltaa väliaikaisia verovapautuksia tai veronalennuksia energiatuotteisiin ja sähkөөn 29.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/75/EY (EUVL L 157, s. 100), soveltamisalaan. Lisäksi kantajalta evättiin aiheettomasti veronalennus, joka on unionin oikeuden mukaan pelkästään valinnainen ja jonka osalta unionin oikeus ei sisällä pakottavia sääntöjä.
- 5 Kantaja on tehnyt valituksen tästä tuomiosta. Kantaja katsoo, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kantajalle on paitsi palautettava unionin oikeuden vastaisesti perityt verot, myös korvattava mahdolliset korkohaitat, ja että tämä koskee myös valinnaisia veronalennuksia. Lisäksi akun latauksessa on kyse käänteisestä toimesta, jota ei voida rinnastaa direktiivin 2003/96/EY 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa ja StromStG:n 9a §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun elektrolyyttiseen valmistusprosessiin.

II.

- 6 Jaosto lykkää valituksen käsittelyä [– –] ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:
- 7 Onko aiheettomasti vahvistetun sähköveron palautukselle unionin oikeuden mukaan maksettava korkoa, kun sähköveron alennus perustuu direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyyn valinnaiseen verohuojennukseen ja liian korkeaksi vahvistettu vero johtuu käsiteltävässä asiassa yksinomaan sellaisen kansallisen säännöksen virheellisestä soveltamisesta, joka on annettu direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan täytäntöön panemiseksi?

III.

- 8 Jaoston käsityksen mukaan riidan ratkaisu riippuu direktiivin 2003/96/EY säännöksistä. Kyseisen direktiivin tulkinnasta on epäilyksiä, jotka ovat merkityksellisiä asian ratkaisemisen kannalta.
- 9 Sovellettava unionin oikeus:

Direktiivin 2003/96/EY 2 artikla: [alkup. s. 4]

1. – –

2. Tätä direktiiviä sovelletaan myös:

CN-koodiin 2716 kuuluvaan sähköön.

3. --

4. Tätä direktiiviä ei sovelleta:

a) --

b) Energiatuotteiden ja sähkön käyttöön seuraaviin tarkoituksiin:

--

--

-- Sähkön käyttö pääasiallisesti kemiallisessa pelkistyksessä sekä elektrolyytisissä ja metallurgisissa prosesseissa

--

10 Direktiivin 2003/96/EY 17 artikla:

1. Edellyttäen, että tässä direktiivissä säädettyjä verotuksen vähimmäistasoja noudatetaan keskimäärin kunkin yrityksen osalta, jäsenvaltiot voivat soveltaa verohuojennuksia lämmitykseen sekä 8 artiklan 2 kohdan b ja c alakohdan mukaisiin tarkoituksiin käytettäviin energiatuotteisiin sekä sähköön seuraavissa tapauksissa:

a) energiaintensiivisen yrityksen hyväksi --

2. Poiketen siitä, mitä 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, jäsenvaltiot voivat soveltaa nollaverotusta 2 artiklassa tarkoitettuihin energiatuotteisiin ja sähköön, kun niitä käytetään tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitettussa energiaintensiivisessä yrityksessä.

3. Poiketen siitä, mitä 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, jäsenvaltiot voivat soveltaa enintään 50 prosenttia tässä direktiivissä säädettyjä vähimmäistasoja alemmaa verokantaa 2 artiklassa tarkoitettuihin energiatuotteisiin ja sähköön, kun niitä käytetään 11 artiklassa tarkoitetuissa liiketoimintayksiköissä, jotka eivät ole energiaintensiivisiä tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla.

11 Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL L 9, s. 12) 1 artikla:

1. Tässä direktiivissä vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee seuraavien tavaroiden (jäljempänä 'valmisteveron alaiset tavarat') kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa:

a) direktiivin 2003/96/EY soveltamisalaan kuuluvat energiatuotteet ja sähkö;

-- [alkup. s. 5]

12 Sovellettava kansallinen lainsäädäntö:

StromStG 3 §: Veroasteikko:

Veron suuruus on 20,50 euroa yhdeltä megawattitunnilta.

StromStG 9 §: Verovapautukset, veronalennukset:

(1)–(2a) --

(3) Sähköön sovelletaan -- alennettua verokantaa, jonka suuruus on 12,30 euroa yhdeltä megawattitunnilta, jos tuotantoalan yritys tai maa- ja metsätalouden yritys käyttää sähköä yrityksen tarpeisiin eikä tätä sähköä ole vapautettu verosta I momentin nojalla.

(4)–(8) --

IV.

- 13 On epäselvää, kuinka nyt käsiteltävää asiaa on arvioitava unionin oikeuden kannalta. Olennaista on se, onko sähköveron palautukselle unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan maksettava korkoa silloin, kun kyseisen palautuksen perusteena on jäsenvaltion soveltama valinnainen veronalennus.
- 14 1. Käsiteltävässä asiassa (joka koskee vuotta 2010) sähköveron perusteena on vaihtosähkön ottaminen jakeluverkosta, koska sähkö on muunnettu akuissa kemialliseksi energiaksi ja näin ollen kulutettu. Tähän sähkönkulutukseen sovelletaan alennettua verokantaa, jonka suuruus on StromStG:n 9 §:n 3 momentin mukaan 12,30 euroa yhdeltä megawattitunnilta, eikä yleistä verokantaa, jonka suuruus on StromStG:n 3 §:n mukaan 20,50 euroa yhdeltä megawattitunnilta. Kyse on nimittäin sellaisesta sähkönkulutuksesta, jonka tuotantoteollisuuden alan yritys käyttää yrityksen tarpeisiin. Vuoden 2006 sähkönkulutuksen osalta tästä on olemassa tuomioistuimen lainvoimainen ratkaisu.
- 15 Oikeus saada liikaa maksettu sähkövero palautetuksi johtuu käsiteltävässä asiassa siitä, että HZA sovelsi kulutetun sähkön määrään ensin virheellisesti yleistä verokantaa ja rikkoi näin ollen kansallisen StromStG:n 9 §:n 3 momentin säännöstä, jolla tuotantoteollisuuden alan yritykselle annetaan veroetu.
- 16 2. StromStG:n 9 §:n 3 momentissa tarkoitetun alennetun verokannan soveltaminen sähköön, jonka tuotantoteollisuuden alan yritys ottaa jakeluverkosta yrityksen tarpeisiin, perustuu kuitenkin myös direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohtaan. Tässä säännöksessä nimittäin annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus [alkup. s. 6] soveltaa verohuojennuksia energiaintensiivisten yritysten hyväksi. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii näin ollen sitä, onko HZA,

kun se on aluksi vahvistanut liian korkean veron määrän kantajalle, rikkonut paitsi kansallista lainsäädäntöä, myös unionin oikeutta. Jaosto katsoo tältä osin, että sähkön syöttäminen akkuihin ei ole direktiivin 2003/96/EY 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitettu elektrolyysi, joka ei lähtökohtaisesti kuulu kyseisen direktiivin soveltamisalaan. Tämä vahvistetaan 6.12.2016 annetussa neuvoston täytäntöönpanopäätöksessä (EU) 2016/2266 (EUVL L 342, s. 30), joka koskee luvan antamista Alankomaille soveltaa alennettua verokantaa sähkökäyttöisten ajoneuvojen latausasemille toimitettavaan sähkөөn. Tätä päätöstä ei olisi tarvittu, jos akkujen latausta olisi pidettävä elektrolyysinä, joka olisi joka tapauksessa jäänyt direktiivin 2003/96/EY soveltamisalan ulkopuolelle.

- 17 Unionin tuomioistuin on asiassa IRCCS v. Fondazione Santa Lucia (C-189/15 (EU:C:2017:17)) [– –] 18.1.2017 antamassaan tuomiossa todennut direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan ulottuvuudesta, että kyseisen direktiivin 9 ja 11 perustelukappaleesta käy ilmi, että direktiivin tarkoituksena on antaa jäsenvaltioille tietty harkintavalta kansallisiin olosuhteisiin mukautetun politiikan määrittämisessä ja täytäntöönpanossa ja että mainitun direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä tehtävät järjestelyt ovat kunkin jäsenvaltion päätettävissä. Jäsenvaltiot saavat näin ollen rajoittaa energiaintensiivisille yrityksille myönnettävät verohuojennukset koskemaan yhtä tai useampaa teollisuudenalaa.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytäneen jaoston mukaan jäsenvaltioilla on direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan täytäntöönpanossa harkintavalta paitsi edun saavan yritysryhmän määrittämisessä, myös verokannan suuruuden osalta, kunhan viimeksi mainittu ei alita unionin oikeudessa mahdollisesti vahvistettuja vähimmäisrajoja. Vain tällä tavoin voidaan panna täytäntöön edellä mainituissa perustelukappaleissa vahvistetut unionin lainsäätäjän tavoitteet.
- 19 Direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohdassa on kyse valinnaisesta veronalennuksesta, jonka jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisille. Velvollisuutta suosia verotuksellisesti energiaintensiivisiä yrityksiä ei näin ollen ole. Tältä osin direktiivin 2003/96/EY 17 artikla eroaa saman direktiivin 14 artiklassa säädetyistä pakollisista verovapautuksista, jotka jäsenvaltioiden on myönnettävä ja joihin verovelvollinen voi vedota välittömästi, jos niitä ei ole saatettu ajoissa **[alkup. s. 7]** osaksi kansallista lainsäädäntöä (unionin tuomioistuimen 7.3.2018 antama tuomio asiassa Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168 [– –]).
- 20 3. Tästä seuraa kysymys siitä, onko sähköveron palautukselle, joka perustuu (vain) valinnaiseen veronalennukseen (käsiteltävässä asiassa direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohtaan), maksettava korkoa samalla tavoin kuin sähköveron palautukselle, joka perustuu pakolliseen verovapautukseen tai veronalennukseen.

- 21 a) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun jäsenvaltio on kantanut veroja unionin oikeuden vastaisesti, yksityisillä on oikeus palautukseen sekä aiheettomasti peritystä verosta että tälle jäsenvaltiolle maksetuista tai sen pidättämisestä rahamääristä, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon. Tähän kuuluvat myös menetykset, jotka aiheutuvat siitä, että rahamäärät eivät olleet käytettävissä sen vuoksi, että vero vaadittiin maksettavaksi ennaikaisesti (unionin tuomioistuimen tuomio Littlewoods Retail ym., 19.07.2012, C-591/10, EU:C:2012:478, 25 kohta [– –]; tuomio Zuckerfabrik Jülich, 27.9.2012, C-113/10, C-147/10 ja C-234/10, EU:C:2012, 591, 65 kohta [– –]; tuomio Irimie, 18.4.2013, C-565/11, EU:C:2013:250, 21 kohta [– –]; tuomio Nicula, 15.10.2014, C-331/13, EU:C:2014:2285, 28 kohta, EUVL 2014 C 462, s. 7 ja tuomio Wortmann, 18.1.2017, C-365/15, EU:C;2017:19, 37 kohta ja sitä seuraavat kohdat [– –]).
- 22 Kyseisestä oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltioiden velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen määrät korkoineen perustuu unionin oikeuteen. Koska unioni ei ole antanut asiaa koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää tällaisten korkojen maksamista koskevista edellytyksistä, muun muassa tällaisten korkojen korkokannasta ja laskentatavasta. Edellytysten on oltava vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia, toisin sanoen ne eivät saa olla epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia koskevat edellytykset eikä niillä saa tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi (unionin tuomioistuimen tuomio Littlewoods Retail u. a., EU:C:2012:478, [– –] 26 kohta ja seuraava kohta; tuomio Zuckerfabrik Jülich, EU:C:2012, 591, 61 ja 66 kohta, [– –]; tuomio Irimie, EU:C:2013:250, 22 kohta ja seuraava kohta, [– –]; tuomio Nicula, EU:C:2014:2285, 28 kohta, EUVL 2014 C 462, s. 7 ja tuomio Tarsia 6.10.2015, C-69/14, EU:C:2015:662, 25 kohta, [– –]). **[alkup. s. 8]**
- 23 Sähköveron palautukselle maksettavan koron esteenä ei ole pelkästään se seikka, että direktiivi 2003/96/EY on unionin säädös, joka edellyttää täytäntöönpanoa kansallisessa oikeudessa. Unionin tuomioistuin on nimittäin asiassa Littlewoods Retail ym. antamassaan tuomiossa (EU:C:2012:478, [– –] 26 kohta ja sitä seuraava kohta) katsonut, että juuri se ei sulje pois oikeutta vaatia korkoja (ks. oikeudesta vaatia viivästyskorkoja liikaa maksetun arvonlisäveron osalta myös unionin tuomioistuimen tuomio Rafinaria Steaua Românä, 24.10.2013, C-431/12, EU:C:2013:686 [– –]).
- 24 b) Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on taipuvainen katsomaan, ettei unionin oikeuden sääntöjä ole rikottu, kun veron palautusvaatimus perustuu sellaisen kansallisen lainsäädännön virheelliseen soveltamiseen, jonka jäsenvaltio on antanut sille unionin oikeudessa tunnustetun harkintavallan ja unionin oikeuden valinnaisen säännöksen puitteissa.
- 25 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että sen harkintavallan laajuutta, joka jäsenvaltioilla on poikkeuksen tai rajoituksen täytäntöönpanossa, on arvioitava tapauskohtaisesti muun muassa kyseisen säännöksen sanamuodon

perusteella (ks. unionin tuomioistuimen tuomio Spiegel Online, 29.7.2019, C-516/17, EU:C:2019:625, 25 kohta [– –]).

- 26 Direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohta sisältää kuitenkin vain energiaintensiivisten yritysten määritelmää koskevia määräyksiä. Jäsenvaltioiden tehtävänä on päättää siitä, sovelletaanko alennettua verokantaa ylipäänsä energiaintensiivisiin yrityksiin. Lisäksi nyt ei ole kyse siitä, onko direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohta saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä direktiivin mukaisesti. Sen sijaan HZA vahvisti sähköveron käsiteltävässä asiassa alun perin liian korkeaksi sen vuoksi, että se katsoi virheellisesti, että StromStG:n 9 §:n 3 momentissa säädetty alennettujen verokannan edellytykset eivät täyttyneet.
- 27 Lisäksi direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetty alennettu verokanta energianintensiivisten yritysten hyväksi on poikkeus sähköveron yhdenmukaistamisesta, koska siinä jätetään jäsenvaltioiden päätettäväksi se, missä määrin tällainen etu hyväksytään kansallisessa lainsäädännössä. Unionin lainsäätäjät arvioivat sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan, joka on saavutettava muun muassa sisällyttämällä direktiiviin 2003/96/EY pakolliset vähimmäisverotasot (ks. esim. unionin tuomioistuimen tuomio ROZ-SWIT, 2.6.2016, C-418/14, EU:C:2016:400, 32 kohta, [– –] joka koskee vähimmäisverotasojen [alkup. s. 9] vahvistamista ja jossa viitataan direktiivin 2003/96/EY 3 ja 4 perustelukappaleeseen), siis vähemmän tärkeäksi kyseisellä alalla.
- 28 Näiden unionin oikeuteen perustuvien näkökohtien lisäksi liian korkeaksi vahvistettu vero ei käsiteltävässä asiassa perustunut unionin oikeuden myöhästyneeseen täytäntöönpanoon, vaan sellaisen kansallisen lainsäädännön virheelliseen soveltamiseen, joka on säädetty unionin oikeudessa tunnustetun harkintavallan puitteissa.
- 29 c) On kuitenkin olemassa myös argumentteja, jotka puoltavat korkovaatimuksen hyväksymistä käsiteltävässä asiassa.
- 30 Ensinnäkin jäsenvaltioilla on direktiivin 2003/96/EY 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan harkintavalta verotuksellisen edun myöntämisessä energiaintensiivisten yritysten hyväksi. Alennettujen verokannan perustana ei näin ollen ole pelkästään StromStG:n 9 §:n 3 momentti, vaan viime kädessä myös unionin oikeus.
- 31 Kuten toisaalta direktiivin 2003/96/EY 2 artiklan 2 kohdasta ja valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 1 artiklan 1 kohdan a alakohdasta ilmenee, sähkön verotus on periaatteessa yhdenmukaistettu yhteisön alueella direktiivin 2008/118/EY 5 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Jos valinnaisesti veronalennuksiin perustuvilla palautuksilla ei maksettaisi korkoa toisin kuin silloin, kun palautukset perustuvat pakollisiin veronalennuksiin tai

verovapautuksiin, kyseessä olisi epäyhdenvertainen kohtelu. Kyseenalaista on kuitenkin se, oikeuttavatko unionin oikeuden erilaiset oikeusperustat erilaiseen kohteluun palautuksia koskevien korkovaatimusten osalta varsinkin, kun sillä ei ole merkitystä verovelvollisen kannalta. Liikaa maksettu vero ei nimittäin kummassakaan tapauksessa ole verovelvollisen käytettävissä.

- 32 Mikäli lisäksi katsottaisiin, että valinnaisiin veronalennuksiin perustuvilla palautuksilla ei ole unionin oikeuden mukaan maksettava korkoa, tämä johtaisi siihen, että korkovaatimukset voitaisiin hyväksyä vain erilaisten kansallisten säännösten perusteella.

TYÖASIAKIRJA