

Predmet C-100/20

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

26. veljače 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzhof (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

19. studenoga 2019.

Tužitelj i podnositelj revizije:

XY

Tuženik i druga stranka u revizijskom postupku:

Hauptzollamt B

[omissis]

BUNDESFINANZHOF (Savezni financijski sud)

RJEŠENJE

U sporu

XY

tužitelj i podnositelj revizije

opunomoćenik:

A

protiv

Hauptzollamta B

tuženika i druge stranke u revizijskom postupku

zbog poreza na električnu energiju – kamata na iznose povrata

VII. vijeće

odlučilo je na raspravi 19. studenoga 2019.:

I z r e k a

1. Sudu Europske unije upućuje se sljedeće prethodno pitanje: **[orig. str. 2.]**

Treba li prema pravu Unije platiti kamate po osnovi prava na povrat nepravilno utvrđenog poreza na električnu energiju ako se utvrđenje nižeg iznosa poreza na električnu energiju temeljilo na fakultativnom sniženju poreza iz članka 17. stavka 1. točke (a) Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije (Direktiva 2003/96), a utvrđenje prevelikog iznosa poreza uzrokovano je isključivo pogreškom počinjenom primjenom nacionalnog propisa donesenog radi prenošenja članka 17. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96 na spor?

2. *[omissis]*.

O b r a z l o ž e n j e

I.

- 1 Tužitelj i podnositelj revizije (u daljnjem tekstu: tužitelj), poduzeće koje djeluje u proizvodnom sektoru, crpio je iz opskrbe mreže neoporezovanu izmjeničnu struju i pohranjivao ju u akumulatore. U svojoj prijavi poreza na električnu energiju za 2010. prijavio je tu količinu električne energije kao vlastitu potrošnju i odabrao sniženu poreznu stopu predviđenu člankom 9. stavkom 3. Stromsteuergesetza (Zakon o porezu na električnu energiju, u njegovoj verziji od 19. prosinca 2008., u daljnjem tekstu: StromStG, Bundesgesetzblatt I, 2008., 2794). Međutim, tuženik i druga stranka u revizijskom postupku (Hauptzollamt (Glavni carinski ured, Njemačka), u daljnjem tekstu: carinski ured) oporezovao je tu količinu električne energije po standardnoj stopi te donio porezno rješenje o porezu na električnu energiju koje je odstupalo od porezne prijave. Tužitelj je podnio žalbu protiv tog rješenja. Tužitelj je platio mjesečne predjmove poreza na električnu energiju za 2010.
- 2 Nakon što je u sudskom postupku za 2006. godinu utvrđena primjenjivost snižene stope predviđene člankom 9. stavkom 3. StromStG-a, carinski ured također je izmijenio oporezivanje električne energije za 2010. te je otada po sniženoj stopi oporezovao količinu električne energije unesene u akumulatore tijekom 2010.
- 3 Tužitelj je u prosincu 2014. zatražio obračun kamata u vezi s vraćenim porezom na električnu energiju za kalendarsku godinu 2010., što je carinski ured odbio.

- 4 Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) presudio je da tužitelj ni prema nacionalnom pravu ni na temelju prava Unije nema pravo na zatražene kamate. Na vraćeni porez na električnu energiju ne trebaju se na temelju prava Unije platiti kamate jer potrošnja električne energije namijenjena punjenju akumulatora nije obuhvaćena područjem primjene Direktive Vijeća 2003/96/EZ [orig. str. 3.] od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije – Direktiva 2003/96 (SL 2003., L 283, str. 51.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75.), u njezinoj verziji u skladu s Direktivom Vijeća 2004/75/EZ od 29. travnja 2004. o izmjeni Direktive 2003/96/EZ s obzirom na mogućnost da Cipar primjeni privremena oslobođenja ili smanjenja razine oporezivanja za energente i električnu energiju, (SL 2004., L 157, str. 100.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 103.)). Taj je sud naveo da je tužitelju, neovisno o tome, pogrešno odbijeno sniženje poreza, koje je prema pravu Unije tek fakultativno i ne podliježe obvezujućim pravilima propisanim pravom Unije.
- 5 Tužitelj je podnio reviziju protiv te presude. Prema njegovu mišljenju, u skladu sa sudskom praksom Suda Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud), ne treba samo vratiti poreze naplaćene povredom prava Unije, nego i nadoknaditi eventualne negativne posljedice u pogledu kamata, što se odnosi i na primjenu fakultativnih poreznih sniženja. Osim toga, ističe da je punjenje baterije reverzibilan postupak, koji se ne može usporediti s elektrolitičkim postupkom proizvodnje koji je predviđen člankom 2. stavkom 4. točkom (b) trećom alinejom Direktive 2003/96 i člankom 9.a stavkom 1. točkom 1. StromStG-a.

II.

- 6 Vijeće prekida postupak revizije koji je pred njim u tijeku [omissis] te u skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije upućuje Sudu sljedeće prethodno pitanje:
- 7 Treba li prema pravu Unije platiti kamate po osnovi prava na povrat nepravilno utvrđenog poreza na električnu energiju ako se utvrđenje nižeg iznosa poreza na električnu energiju temeljilo na fakultativnom sniženju poreza iz članka 17. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96, a utvrđenje prevelikog iznosa poreza uzrokovano je isključivo pogreškom počinjenom primjenom nacionalnog propisa donesenog radi prenošenja članka 17. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96 na spor?

III.

- 8 Vijeće smatra da rješavanje spora ovisi o odredbama Direktive 2003/96. U pogledu tumačenja te direktive postoje određene sumnje koje su ključne za donošenje odluke u ovom sporu:
- 9 Primjenjivo pravo Unije:

Članak 2. Direktive 2003/96 [orig. str. 4.]

1. [...]

2. Ova se direktiva primjenjuje i na:

električnu energiju obuhvaćenu oznakom KN 2716.

3. [...]

4. Ova se Direktiva ne primjenjuje na:

(a) [...]

(b) sljedeće uporabe energenata ili električne energije:

– [...]

– [...]

– električna energija koja se prvenstveno koristi u svrhu kemijske redukcije i u elektrolitičkim i metalurgijskim procesima;

[...]

10 Članak 17. Direktive 2003/96:

1. Pod uvjetom da se najniže razine poreza utvrđene ovom Direktivom poštuju u prosjeku za sva poduzeća, države članice mogu primjenjivati sniženja poreza na potrošnju energenata koji se koriste za grijanje ili za potrebe članka 8. stavka 2. točaka (b) i (c), te na potrošnju električne energije, u sljedećim slučajevima:

(a) za velike potrošače energije (...)

2. Bez obzira na članak 4. stavak 1., države članice mogu primjenjivati razinu poreza sniženu do nule za energente ili električnu energiju, kako je predviđeno u članku 2., ako se njima koriste poduzeća-veliki potrošači energije, kako je predviđeno u stavku 1. ovog članka.

3. Bez obzira na članak 4. stavak 1., države članice mogu primjenjivati razinu oporezivanja sniženu do 50 % najnižih razina predviđenih u ovoj Direktivi za energente ili električnu energiju, kako je utvrđeno u članku 2., kad se koriste u poslovnim jedinicama, kako je utvrđeno u članku 11., a koja nisu veliki potrošači energije, kako je definirano u stavku 1. ovog članka.

11 Članak 1. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ – Direktiva 2008/118 (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.):

1. Ovom se Direktivom utvrđuju opća pravila u odnosu na trošarine koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju sljedećih roba (dalje u tekstu: trošarinska roba):

(a) energenti i električna energija obuhvaćeni Direktivom 2003/96/EZ;

[...] **[orig. str. 5.]**

12 Primjenjivo nacionalno pravo:

Članak 3. StromStG-a Porezna stopa:

Porez iznosi 20,50 eura po megavatsatu.

Članak 9. StromStG-a Oslobođenja i sniženja poreza:

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

3. Na električnu energiju primjenjuje se snižena stopa od 12,30 eura po megavatsatu ako ju troše poduzetnici iz proizvodnog sektora ili poljoprivredna i šumarska poduzeća u komercijalne svrhe te ako nije izuzeta na temelju stavka 1.

4. do 8. [...]

IV.

- 13 Pravna ocjena spora dvojben je s obzirom na pravo Unije. Bitno je treba li se u skladu sa sudskom praksom Suda pravo na povrat poreza na električnu energiju uvećati za kamate ako ga država članica temelji na primjeni fakultativnog sniženja poreza.
- 14 1. U ovom je sporu (koji se odnosi na 2010. godinu) porez na električnu energiju nastao unošenjem izmjenične struje u distribucijsku mrežu jer je električna energija u akumulatorima pretvorena u kemijsku i tako potrošena. Na tu potrošnju električne energije primjenjuje se snižena stopa od 12,30 eura po megavatsatu u skladu s člankom 9. stavkom 3. StromStG-a, a ne standardna stopa od 20,50 eura po megavatsatu, kako je predviđeno člankom 3. StromStG-a. Naime, električnu energiju troši poduzetnik u proizvodnom sektoru u komercijalne svrhe. To je za potrošnju električne energije u 2006. pravomoćno sudski utvrđeno.
- 15 U ovom slučaju, pravo na povrat preplaćenog poreza na električnu energiju proizlazi iz činjenice da je carinski ured nepravilno primijenio standardnu stopu na količinu potrošene električne energije i stoga povrijedio nacionalnu odredbu članka 9. stavka 3. StromStG-a, kojom se pogoduje poduzetnicima u proizvodnom sektoru.
- 16 2. Međutim, primjena snižene stope na temelju članka 9. stavka 3. StromStG-a na električnu energiju koju je poduzetnik u proizvodnom sektoru preuzeo iz distribucijske mreže u komercijalne svrhe također se temelji na članku 17. stavku

1. točki (a) Direktive 2003/96. Naime, tek se tom odredbom omogućuje državama članicama **[orig. str. 6.]** da odobre porezno sniženje poduzećima s velikim energetske intenzitetom. Stoga se sud koji je uputio zahtjev pita je li carinski ured, utvrdivši u odnosu na tužitelja najprije previsok iznos poreza, povrijedio ne samo nacionalno pravo, nego i pravo Unije. U tom pogledu vijeće smatra da punjenje akumulatora električnom energijom nije elektroliza u smislu članka 2. stavka 4. točke (b) treće alineje Direktive 2003/96 koje *a priori* ne bi bilo obuhvaćeno primjenom te direktive. To potvrđuje Provedbena odluka Vijeća (EU) 2016/2266 od 6. prosinca 2016. o ovlaštavanju Nizozemske da primjenjuje sniženu stopu oporezivanja na električnu energiju koja se isporučuje punionicama električnih vozila (SL 2016., L 342, str. 30.). Ta odluka ne bi bila potrebna ako bi se punjenje akumulatora smatralo elektrolizom, zbog čega bi u svakom slučaju ulazilo u područje primjene Direktive 2003/96.
- 17 Sud je u pogledu dosega članka 17. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96 presudom IRCCS – Fondazione Santa Lucia od 18. siječnja 2017. u predmetu C-189/15 (EU:C:2017:17) *[omissis]* odlučio da iz uvodnih izjava 9. i 11. te direktive proizlazi da se njome državama članicama namjerava dodijeliti određeni manevarski prostor za definiranje i provedbu političkih mjera koje odgovaraju njihovim nacionalnim okolnostima i da je na svakoj državi članici da odluči kojim mjerama namjerava prenijeti tu direktivu. Stoga su države članice slobodne ograničiti odobravanje smanjenog poreza za velike potrošače energije isključivo na poduzetnike jednog ili više industrijskih sektora.
- 18 Vijeće koje je uputilo zahtjev smatra da države članice prilikom provedbe članka 17. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96 imaju diskrecijsko pravo ne samo u pogledu definicije kruga povlašćenih poduzetnika, nego i u pogledu iznosa porezne stope, pod uvjetom da on nije niži od najnižih granica koje su eventualno utvrđene pravom Unije. Naime, isključivo se na taj način mogu prenijeti razlozi zakonodavca Unije koji proizlaze iz prethodno navedenih uvodnih izjava.
- 19 Članak 17. stavak 1. točka (a) Direktive 2003/96 predstavlja u skladu s tim fakultativno porezno sniženje koje države članice mogu odobriti poreznim obveznicima. Stoga ne postoji obveza poreznog pogodovanja poduzećima s velikim energetske intenzitetom. U tom se pogledu članak 17. Direktive 2003/96 razlikuje od obveznih poreznih izuzeća predviđenih člankom 14. Direktive 2003/96, koja su države članice obvezne odobriti i na koja se porezni obveznik može izravno pozivati u slučaju nepravodobnog **[orig. str. 7.]** prenošenja u nacionalno pravo (presuda Suda Cristal Union od 7. ožujka 2018. u predmetu C-31/17, EU:C:2018:168 *[omissis]*).
- 20 3. Iz toga proizlazi pitanje trebaju li se u slučaju prava za povrat poreza na električnu energiju koje se temelji na (isključivo) fakultativnoj poreznoj olakšici (u spornom slučaju članak 17. stavak 1. točka (a) Direktive 2003/96) platiti kamate na isti način kao i u slučaju prava na povrat poreza na električnu energiju na temelju obveznog oslobođenja ili sniženja poreza.

- 21 a) U skladu sa sudskom praksom Suda, ako država članica naplati poreze povredom propisa Unije, porezni obveznici imaju, uz pravo na povrat nezakonito naplaćenog poreza, pravo na povrat iznosa plaćenih toj državi ili iznosa koje je ona zadržala, a koji su izravno povezani s tim porezom. To je također slučaj s pretrpljenim gubicima zbog nedostupnosti novčanih iznosa nakon preuranjenog dospijeca poreza (presude Suda Littlewoods Retail i dr. od 19. srpnja 2012. – C-591/10, EU:C:2012:478, t. 25. [omissis]; Zuckerfabrik Jülich od 27. rujna 2012. – C-113/10, C-147/10 i C-234/10, EU:C:2012, 591, t. 65. [omissis]; Irimie od 18. travnja 2013. – C-565/11, EU:C:2013:250, t. 21. [omissis]; Nicula od 15. listopada 2014. – C-331/13, EU:C:2014:2285, t. 28., SL 2014. br. C 462, 7, i Wortmann od 18. siječnja 2017. – C-365/15, EU:C:2017:19, t. 37. i sljedeće točke [omissis]).
- 22 Iz prava Unije stoga proizlazi načelo prema kojem su države članice dužne vratiti, zajedno s kamatama, poreze naplaćene povredom prava Unije. U tom je pogledu, u nedostatku propisa Unije, na unutarnjem pravnom poretku država članica da odredi uvjete pod kojima treba platiti takve kamate, osobito stopu i način izračuna tih kamata. Ti uvjeti moraju poštovati načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, odnosno oni ne smiju biti nepovoljniji od onih koji se odnose na slične zahtjeve koji se temelje na odredbama nacionalnog prava niti uređeni na način da u praksi onemogućavaju ostvarivanje prava dodijeljenih pravnom poretkom Unije (presude Suda Littlewoods Retail i dr., EU:C:2012:478, [omissis] t. 26. i 27.; Zuckerfabrik Jülich, EU:C:2012, 591, t. 61. i 66., [omissis]; Irimie, EU:C:2013:250, t. 22. i 23. [omissis], Nicula, EU:C:2014:2285, t. 28., SL 2014. br. C 462, 7, i Tarsia od 6. listopada 2015. – C-69/14, EU:C:2015:662, t. 25., [omissis]). **[orig. str. 8.]**
- 23 Sâma činjenica da je Direktiva 2003/96 akt Unije za koji je nužno prenošenje u nacionalno pravo ne protivi se tomu da se plate kamate na vraćeni porez na električnu energiju. Naime, u presudi Littlewoods Retail i dr. (EU:C:2012:478, [omissis] t. 26. i 27.) Sud to nije smatrao razlogom za isključenje potraživanja koje se odnosi na kamate (u pogledu prava na plaćanje zateznih kamata na preplaćen PDV vidjeti također presudu Suda Rafinăria Steaua Romăna od 24. listopada 2013. – C-431/12, EU:C:2013:686 [omissis]).
- 24 b) Sud koji je uputio zahtjev smatra da ne postoji povreda pravila prava Unije ako pravo na povrat poreza proizlazi iz nepravilne primjene nacionalnog prava koje je utvrdila država članica primjenjujući diskrecijsko pravo na temelju prava Unije i fakultativnu odredbu propisanu pravom Unije.
- 25 Iz sudske prakse Suda proizlazi da se opseg diskrecijskog prava koje imaju države članice u pogledu prenošenja iznimke ili ograničenja mora u svakom slučaju ocijeniti u svakom pojedinom slučaju, osobito s obzirom na tekst te odredbe (vidjeti u tom smislu presudu Suda Spiegel Online od 29. srpnja 2019. – C-516/17, EU:C:2019:625, t. 25. [omissis]).
- 26 Doduše, članak 17. stavak 1. točka (a) Direktive 2003/96 sadržava isključivo zahtjeve koji se odnose na definiciju velikih potrošača energije. Međutim, sâmo propisivanje snižene porezne stope za velike potrošače energije prepušteno je

državama članicama. Valja dodati da se glavni postupak ne odnosi na pitanje je li članak 17. stavak 1. točka (a) Direktive 2003/96 prenesen u nacionalno pravo na način koji je u skladu s tom direktivom. Naprotiv, carinski ured je u predmetnom slučaju prvobitno utvrdio prevelik iznos poreza na električnu energiju zbog toga što je pogrešno smatrao da nisu ispunjeni uvjeti za odobrenje snižene stope na temelju članka 9. stavka 3. StromStG-a.

- 27 Osim toga, odobravanje snižene stope na temelju članka 17. stavka 1. točke (a) Direktive 2003/96 za velike potrošače energije predstavlja odstupanje od usklađivanja poreza na električnu energiju ostavljajući državama članicama da svojim nacionalnim propisima odrede hoće li odobriti takvu pogodnost. Zakonodavac Unije ocjenjuje da je dobro funkcioniranje unutarnjeg tržišta koje treba postići, među ostalim, uvođenjem obveznih najnižih razina oporezivanja u Direktivi 2003/96 (vidjeti, primjerice, presudu Suda od 2. lipnja 2016., ROZ-SWIT – C-418/14, EU:C:2016:400, t. 32., [omissis] koja se odnosi na utvrđivanje [**orig. str. 9.**] najnižih razina oporezivanja te kojom se upućuje na uvodne izjave 3. i 4. Direktive 2003/96) upravo manje bitno u tom području.
- 28 Neovisno o tim razmatranjima o pravu Unije, prevelik iznos poreza u predmetnom slučaju ne temelji se na zakašnjelom prenošenju prava Unije, nego na nepravilnoj primjeni nacionalnog prava koje je utvrđeno u okviru izvršavanja diskrecijske ovlasti predviđene pravom Unije.
- 29 c) Međutim, postoje i argumenti koji govore u prilog priznavanju prava na kamate o kojima je riječ u ovom sporu.
- 30 Diskrecijsko pravo država članica u pogledu odobravanja povoljnijeg poreznog tretmana poduzećima s visokim energetske intenzitetom utvrđeno je člankom 17. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2003/96. Osnova snižene stope oporezivanja električne energije stoga nije isključivo članak 9. stavak 3. StromStG-a, nego u konačnici i pravo Unije.
- 31 Iz članka 2. stavka 2. Direktive 2003/96 i članka 1. stavka 1. točke (a) Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (Direktiva 2008/118) također proizlazi da je oporezivanje električne energije na području Zajednice u smislu članka 5. Direktive 2008/118 u načelu usklađeno. Ako se na prava na povrat po osnovi fakultativnih poreznih sniženja, za razliku od onih koje proizlaze iz obveznih sniženja ili oslobođenja, ne bi plaćale kamate, došlo bi do nejednakog postupanja. Međutim, postavlja se pitanje opravdavaju li različite pravne osnove u pravu Unije različito postupanje u pogledu plaćanja kamata po osnovi prava na povrat, osobito s obzirom na to da to ne predstavlja razliku za poreznog obveznika. Naime, on u obama slučajevima ne može raspolagati iznosom preplaćenog poreza.

- 32 Osim toga, osporavanje prava na kamate po osnovi prava na povrat na temelju fakultativnih poreznih sniženja dovelo bi do toga to da se plaćanje kamata može odobriti isključivo na temelju različitih nacionalnih propisa.

RADNI DOKUMENT