

C-100/20. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2020. február 26.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. november 19.

Felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

XY

Alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:

Hauptzollamt B

[omissis]

BUNDESFINANZHOF

VÉGZÉS

Az

XY

felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél

meghatalmazott képviselő:

A

és

a Hauptzollamt B

alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél

között villamosenergia-adó – a visszatérítések összege után fizetendő kamatok tárgyában

folyamatban lévő ügyben a hetedik tanács

a 2019. november 19-i tárgyaláson a következő határozatot hozta:

R e n d e l k e z ő r é s z

1. A bíróság előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti az Európai Unió Bírósága elé: **[eredeti 2. o.]**

Kell-e kamatot fizetni a jogellenesen megállapított villamosenergia-adó visszatérítése iránti követelés után, ha a villamosenergia-adó csökkentésének alapjául az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2003/96 irányelv) 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti fakultatív adókedvezmény szolgált, és az adó túl magas összegben történő megállapítása kizárólag a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának átültetése céljából elfogadott nemzeti rendelkezésnek a jelen ügyre történő alkalmazása során elkövetett hibán alapult?

2. [omissis].

I n d o k o l á s

I.

- 1 A felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél (a továbbiakban: felperes), egy gyáripari vállalkozás a közüzemi hálózathoz adóztatlan váltóáramot vásárolt, és azt akkumulátorokba táplálta be. A villamosenergia-adóra vonatkozó 2010. évi bevallásában ezt a villamosenergia-mennyiséget saját felhasználásként jelölte meg, és a Stromsteuergesetz (a villamosenergia-adóról szóló törvény) 2008. december 19-i változata (a továbbiakban: StromStG, Bundesgesetzblatt I., 2008., 2794.) 9. §-ának (3) bekezdése szerinti kedvezményes adómértéket választotta. Az alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél (a Hauptzollamt [fővámhivatal, Németország], a továbbiakban: HZA) azonban az általános adómérték szerint adóztatta e villamosenergia-mennyiséget, és az adóbevallástól eltérő villamosenergia-adót megállapító határozatot fogadott el. Ez ellen a felperes panasszal élt. A felperes a 2010. évi villamosenergia-adóra havi előlegeket fizetett.
- 2 Miután egy a 2006. évre vonatkozó bírósági eljárásban megállapították a StromStG 9. §-ának (3) bekezdése szerinti kedvezményes adómérték alkalmazhatóságát, a HZA megváltoztatta a 2010. évre vonatkozó villamosenergia-adó megállapítást is, és a 2010-ben akkumulátorokba betáplált villamosenergia-mennyiséget szintén a kedvezményes adómérték szerint adóztatta.

- 3 2014 decemberében a felperes kamatok megállapítását kérte a 2010. naptári évre vonatkozóan visszatérített villamosenergia-adó tekintetében, amit a HZA elutasított.
- 4 A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) megállapította, hogy a felperes sem a nemzeti jog, sem az uniós jog alapján nem jogosult a kért kamatfizetésre. Az uniós jog szerint a visszatérített villamosenergia-adó után nem kell kamatot fizetni, mivel a villamos energiának az akkumulátorokba történő betáplálására való használata nem tartozik **[eredeti 3. o.]** – a 2003/96/EK irányelvnek az energiatermékek és a villamos energia vonatkozásában Ciprus részére az ideiglenes adómentesség vagy a kedvezményes adómérték alkalmazásának lehetősége tekintetében történő módosításáról szóló, 2004. április 29-i 2004/75/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 157., 100. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 21. o.) módosított – az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv – a továbbiakban: 2003/96 irányelv – (HL 2003. L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 405. o.; helyesbítés: HL 2017. L 5., 23. o.) hatálya alá. Ettől eltekintve a felperestől jogellenesen tagadtak meg egy olyan adókedvezményt, amely az uniós jog szerint csupán fakultatív, és amelynek tekintetében az uniós jog nem ír elő kötelező rendelkezéseket.
- 5 A felperes ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be. Véleménye szerint az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: Bíróság) ítélkezési gyakorlata szerint nemcsak az uniós jog megsértésével beszedett adókat kell visszatéríteni, hanem kompenzálni kell az esetleges kamathátrányokat is, ami fakultatív adókedvezmények alkalmazása esetén is érvényes. Ettől eltekintve az akkumulátorok feltöltése esetében olyan visszafordítható folyamatról van szó, amely nem hasonlít a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának harmadik francia bekezdésében és a StromStG 9a. §-a (1) bekezdésének 1. pontjában feltételezett elektrolitikus gyártási folyamathoz.

II.

- 6 Az eljáró bírósági tanács az előtte folyamatban lévő felülvizsgálati eljárást felfüggeszti [omissis], és az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:
- 7 Kell-e kamatot fizetni a jogellenesen megállapított villamosenergia-adó visszatérítése iránti követelés után, ha a villamosenergia-adó csökkentésének alapjául a 2003/96 irányelv 17. cikkének (1) bekezdésének a) pontja szerinti fakultatív adókedvezmény szolgált, és az adó túl magas összegben történő megállapítása kizárólag a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának átültetése céljából elfogadott nemzeti rendelkezésnek a jelen ügyre történő alkalmazása során elkövetett hibán alapult?

III.

8 Az eljáró bírósági tanács álláspontja szerint az ügy megoldása szempontjából a 2003/96 irányelv rendelkezései bírnak jelentőséggel. Ezen irányelv értelmezése tekintetében az alapügy eldöntése szempontjából releváns kétségek állnak fenn.

9 Az alkalmazandó uniós jog:

A 2003/96 irányelv 2. cikke: **[eredeti 4. o.]**

(1) [...]

(2) Ezen irányelvet kell alkalmazni a következő termékre is:

A 2716 KN-kód alá tartozó villamos energia.

(3) [...]

(4) Ezen irányelvet nem lehet a következőkre alkalmazni:

a) [...]

b) az energiatermékek és a villamos energia következő felhasználásai:

– [...]

– [...]

– elsősorban kémiai redukció céljaira, valamint elektrolízisnél és fémipari folyamatokban használt villamos energia,

[...]

10 A 2003/96 irányelv 17. cikke:

(1) Feltéve, hogy az ezen irányelvben előírt minimum adómértékeket átlagosan minden üzleti vállalkozás tekintetében betartják, a tagállamok adókedvezményeket alkalmazhatnak a tüzelési, fűtési vagy a 8. cikk (2) bekezdése b) és c) pontjai szerinti célokra felhasznált energiatermékek és villamos energia fogyasztására a következő esetekben:

a) a nagy energiaintenzitású vállalkozások javára. [...]

(2) A 4. cikk (1) bekezdése ellenére a tagállamok akár nulláig is csökkenthető adómértéket alkalmazhatnak a 2. cikk meghatározása szerinti energiatermékekre és villamos energiára, ha azokat e cikk (1) bekezdésében meghatározott nagy energiaintenzitású vállalkozások használják fel.

(3) A 4. cikk (1) bekezdése ellenére a tagállamok az ezen irányelvben szereplő minimummértékek akár 50%-ára is csökkenthető adómértéket alkalmazhatnak a 2. cikk meghatározása szerinti energiatermékekre és villamos energiára, ha azokat

a 11. cikk meghatározása szerinti olyan üzleti vállalkozások használják fel, amelyek nem nagy energiaintenzitásúak az e cikk (1) bekezdésének meghatározása szerint.

- 11 A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.) – a továbbiakban: 2008/118 irányelv – 1. cikke:

(1) Ezen irányelv általános rendelkezéseket állapít meg a jövedéki adóra vonatkozóan, amely közvetlen vagy közvetett módon az alábbi termékek (a továbbiakban: a jövedéki termékek) fogyasztását terheli:

a) a 2003/96/EK irányelv hatálya alá tartozó energiatermékek és villamos energia;

[...] [eredeti 5. o.]

- 12 Az alkalmazandó nemzeti jog:

StromStG 3. § Adómérték:

Az adó összege megawattóránként 20,50 euró.

StromStG 9. § Adómentességek, adókedvezmények:

(1)–(2a) [...]

(3) A villamos energiára [...] megawattóránként 12,30 eurós kedvezményes adómérték vonatkozik, ha azt gyáripari vállalkozás vagy mezőgazdasági és erdészeti vállalkozás üzleti tevékenység céljára vételezi, és e villamos energia az (1) bekezdés értelmében nem adómentes.

(4)–(8) [...]

IV.

- 13 Az ügy jogi értékelése az uniós jog szempontjából kétséges. Az bír jelentőséggel, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint kell-e kamatot fizetni a villamosenergia-adó visszatérítése iránti követelés után, ha e követelést egy tagállam a fakultatív adókedvezmény alkalmazására alapozza.

- 14 1. A (2010. évet érintő) jelen ügyben a villamosenergia-adó váltóáramnak a közüzemi hálózatból történő vételezésével keletkezett, mivel a villamos energiát az akkumulátorokban kémiai energiává alakították át, és így azt felhasználták. Erre a villamosenergia-felhasználásra – a StromStG 9. §-ának (3) bekezdése szerinti – megawattóránkénti 12,30 eurós kedvezményes adómérték, és nem – a StromStG 3. §-a szerinti – megawattóránkénti 20,50 euró általános adómérték alkalmazandó. Villamos energiának egy gyáripari vállalkozás által üzleti tevékenysége céljára történő vételezéséről van ugyanis szó. Ezt a bíróság a 2006. évi villamosenergia-vételezések tekintetében jogerősen megállapította.

- 15 A túlfizetett villamosenergia-adó visszatérítése iránti követelés a jelen ügyben abból következik, hogy a HZA jogellenesen először az általános adómértéket alkalmazta a felhasznált villamosenergia-mennyiségre, és ezzel megsértette a StromStG 9. §-ának (3) bekezdésében foglalt azon nemzeti rendelkezést, amely kedvezményes adóügyi bánásmódot ír elő a gyáripari vállalkozások tekintetében.
- 16 2. Mindazonáltal a StromStG 9. §-ának (3) bekezdése szerinti kedvezményes adómérték olyan villamos energiára való alkalmazása, amelyet egy gyáripari vállalkozás üzleti tevékenysége céljára vételezett a közüzemi hálózathoz, a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontján is alapul. Ez a rendelkezés biztosítja ugyanis a tagállamoknak azt a lehetőséget, **[eredeti 6. o.]** hogy adókedvezményt nyújtsanak a nagy energiaintenzitású vállalkozásoknak. Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a HZA által, hogy először túl magas adóösszeget állapított meg a felperessel szemben, nemcsak a nemzeti jogot, hanem az uniós jogot is megsértette-e. E tekintetben az eljáró bírósági tanács abból indul ki, hogy a villamos energiának akkumulátorokba történő betáplálása esetében nem a 2003/96 irányelv 2. cikke (4) bekezdése b) pontjának harmadik francia bekezdése értelmében vett elektrolízisről van szó, amelyre eleve nem terjedne ki ezen irányelv hatálya. Ezt megerősíti az elektromos járművek töltőállomásain használt villamos energia kapcsán csökkentett adómérték alkalmazásának Hollandia számára történő engedélyezéséről szóló, 2016. december 6-i (EU) 2016/2266 tanácsi végrehajtási határozat (HL 2016. L 342., 30. o.). Erre a határozatra nem lett volna szükség, ha az akkumulátorok feltöltése elektrolízisnek minősülne, és ezáltal egyébként sem tartozna a 2003/96 irányelv hatálya alá.
- 17 A Bíróság a 2017. január 18-i IRCCS – Fondazione Santa Lucia ítéletével (C-189/15, EU:C:2017:17) [omissis] a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatályával kapcsolatban megállapította, hogy ezen irányelv (9) és (11) preambulumbekkezdéséből az következik, hogy ezen irányelv bizonyos mozgásteret hagy a tagállamok számára a nemzeti körülményekhez igazított politikák meghatározásához és végrehajtásához, és hogy az említett irányelv végrehajtása keretében elfogadott intézkedésekről az egyes tagállamoknak kell dönteniük. Ebből következően a tagállamok a nagy energiaintenzitású vállalkozások javára nyújtott adókedvezmények igénybevételét korlátozhatják egy vagy több ipari ágazat vállalkozásaira.
- 18 A kérdést előterjesztő bírósági tanács álláspontja szerint a tagállamok a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdése a) pontjának átültetése során nemcsak a kedvezményezett vállalkozások körének meghatározása tekintetében rendelkeznek szabályozási mozgástérrel, hanem az adómérték tekintetében is, amennyiben az nem lépi át az uniós jog által esetlegesen megállapított alsó határokat. Csak így ültethető át ugyanis az irányelvet elfogadó jogalkotónak a fent megjelölt preambulumbekkezdésekben ismertetett szándéka.
- 19 A 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja esetében ennélfogva olyan fakultatív adókedvezményről van szó, amelyet a tagállamok nyújthatnak az

adóalanyoknak. Eszerint nem áll fenn a nagy energiaintenzitású vállalkozások számára nyújtandó kedvezményes adóügyi elbánásra vonatkozó kötelezettség. E tekintetben a 2003/96 irányelv 17. cikke különbözik a 2003/96 irányelv 14. cikke szerinti kötelező adómentességektől, amelyeket a tagállamoknak kötelezően biztosítaniuk kell, és amelyekre az adóalanyok a nemzeti jogba nem megfelelő időben történő **[eredeti 7. o.]** átültetés esetén közvetlenül hivatkozhatnak (a Bíróság 2018. március 7-i Cristal Union ítélete, C-31/17, EU:C:2018:168 [omissis]).

- 20 3. Ebből következik az a kérdés, hogy a villamosenergia-adó visszatérítése iránti olyan követelés után, amelynek alapjául egy (csak) fakultatív adókedvezmény (a jelen ügyben a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja) szolgál, ugyanúgy kamatot kell-e fizetni, mint a villamosenergia-adó visszatérítése iránti, kötelező adómentességen vagy adókedvezményen alapuló követelés után.
- 21 a) A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint abban az esetben, ha valamely tagállam az uniós jog szabályainak megsértésével vetett ki adót, a jogalanyok nemcsak a jogosulatlanul kivetett adó visszatérítésére, hanem az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítésére is jogosultak. Ez magában foglalja az abból eredő veszteségeket is, hogy az adó idő előtti követelése következtében a pénzüsszeg nem áll rendelkezésre (a Bíróság 2012. július 19-i Littlewoods Retail és társai ítélete, C-591/10, EU:C:2012:478, 25. pont [omissis]; a Bíróság 2012. szeptember 27-i Zuckerfabrik Jülich ítélete, C-113/10, C-147/10 és C-234/10, EU:C:2012:591, 65. pont [omissis]; a Bíróság 2013. április 18-i Irimie ítélete, C-565/11, EU:C:2013:250, 21. pont [omissis]; a Bíróság 2014. október 15-i Nicula ítélete, C-331/13, EU:C:2014:2285, 28. pont, HL 2014. C 462., 7. o.; a Bíróság 2017. január 18-i Wortmann ítélete, C-365/15, EU:C:2017:19, 37. és azt követő pontok [omissis]).
- 22 Ennélfogva az uniós jogból levezethető a tagállamokra hárított azon kötelezettség elve, hogy az uniós jog megsértésével kivetett adók összegét kamatokkal kell visszafizetniük. E tekintetben uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata meghatározni e kamatok fizetésének feltételeit, különösen e kamatok mértékét és számításának módját is beleértve. E feltételeknek tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét, vagyis azok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a Bíróság Littlewoods Retail és társai ítélete, EU:C:2012:478, [omissis] 26. és azt követő pont; a Bíróság Zuckerfabrik Jülich ítélete, EU:C:2012:591, 61. és 66. pont, [omissis]; a Bíróság Irimie ítélete, EU:C:2013:250, 22. és azt követő pont, [omissis]; a Bíróság Nicula ítélete, EU:C:2014:2285, 28. pont, HL 2014. C 462., 7. o.; a Bíróság 2015. október 6-i Tarsia ítélete, C-69/14, EU:C:2015:662, 25. pont, [omissis]). **[eredeti 8. o.]**

- 23 A visszatérített villamosenergia-adó utáni kamatfizetést nem zárja ki már az a tény, hogy a 2003/96 irányelv esetében olyan uniós jogi aktusról van szó, amelyet először át kell ültetni a nemzeti jogba. A Littlewoods Retail és társai ítélettel (EU:C:2012:478, [omissis], 26. és azt követő pont) ugyanis a Bíróság ezt éppen nem tekintette a kamatkövetelést kizáró oknak (a jogalap nélkül fizetett hozzáadottérték-adó tekintetében késedelmi kamat fizetése iránt fennálló követelésről lásd többek között: a Bíróság 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélete, C-431/12, EU:C:2013:686 [omissis]).
- 24 b) A kérdést előterjesztő bíróság arra az álláspontra hajlik, hogy elutasítsa az uniós jog rendelkezéseinek megsértését, ha az adó visszatérítése iránti követelés olyan nemzeti jog hibás alkalmazásán alapul, amelyet valamely tagállam egy uniós jogi szabályozási mozgástér és egy fakultatív uniós jogi rendelkezés kihasználásával fogadott el.
- 25 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy azon mérlegelési mozgástér terjedelmét, amellyel a tagállamok egy kivétel vagy korlátozás nemzeti jogukba történő átültetése tekintetében rendelkeznek, esetről esetre, különösen e rendelkezés szövege alapján kell értékelni (lásd: a Bíróság 2019. július 29-i Spiegel Online ítélete, C-516/17, EU:C:2019:625, 25. pont [omissis]).
- 26 A 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja mindazonáltal csak a nagy energaintenzitású vállalkozások meghatározása tekintetében ír elő rendelkezéseket. A tagállamok dönthetnek azonban arról, hogy írnak-e elő egyáltalán a nagy energaintenzitású vállalkozásokra vonatkozó kedvezményes adómértéket. A jelen ügyben továbbá nem arról a kérdéstről van szó, hogy a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontját az irányelvvel összhangban ültették-e át a nemzeti jogba. Valójában a HZA a jelen ügyben eredetileg azért állapította meg az adót túl magas összegben, mert jogellenesen elutasította a StromStG 9. §-ának (3) bekezdése szerinti kedvezményes adómérték biztosítása feltételeinek fennállását.
- 27 Ezenkívül a nagy energaintenzitású vállalkozásokra vonatkozó, a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti kedvezményes adómérték engedélyezésével kivételt tesznek a villamosenergia-adó harmonizációja alól, mivel a tagállamok dönthetnek arról, hogy kívánnak-e a nemzeti rendelkezéseikben ilyen kedvezményt engedélyezni, és ha igen, milyen mértékben. Az uniós jogalkotó e területen tehát éppen kisebb súlyúnak tekinti a belső piac megfelelő működését, amelyet többek között kötelező minimális adómértékeknek a 2003/96 irányelvben történő bevezetésével kívánnak elérni (lásd például: a Bíróság 2016. június 2-i ROZ-SWIT ítélete, C-418/14, EU:C:2016:400, 32. pont [omissis] a minimális adómértékek [eredeti 9. o.] megállapításáról és a 2003/96 irányelv (3) és (4) preambulumbekzdésére való hivatkozással).
- 28 Ezen uniós jogi megfontolásoktól eltekintve a jelen ügyben az adó túl magas összegben történő megállapítása nem az uniós jog késedelmes átültetésén, hanem

olyan nemzeti jog hibás alkalmazásán alapult, amelyet az uniós jog által biztosított szabályozási mozgáster kihasználásával fogadtak el.

- 29 c) Vannak azonban olyan érvek is, amelyek a kamatkövetelésnek a jelen ügyben történő elismerése mellett szólnak.
- 30 A tagállamoknak a nagy energiaintenzitású vállalkozásokra vonatkozó adókedvezmény nyújtásával kapcsolatos szabályozási mozgásterét először a 2003/96 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja biztosította. A villamos energia esetében a kedvezményes adómérték alapját ennél fogva nemcsak a StromStG 9. §-ának (3) bekezdése, hanem végső soron az uniós jog is képezi.
- 31 Ahogy továbbá a 2003/96 irányelv 2. cikke (2) bekezdéséből és a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2008/118 irányelv) 1. cikke (1) bekezdésének a) pontjából következik, a Közösségnek a 2008/118 irányelv 5. cikke értelmében vett területén főszabály szerint harmonizálták a villamos energia adóztatását. Amennyiben a fakultatív adókedvezményeken alapuló visszatérítés iránti követelések után – a kötelező adókedvezményeken vagy adómentességeken alapuló visszatérítés iránti követelésekkel ellentétben – nem kellene kamatot fizetni, eltérő bánásmód állna fenn. Felmerül azonban a kérdés, hogy a különböző uniós jogi jogalapok igazolják-e a visszatérítés iránti követelések után történő kamatfizetés tekintetében fennálló eltérő bánásmódot, főképp mivel az adóalany szempontjából ennek nincs jelentősége. Az adóalany ugyanis egyik esetben sem rendelkezhet a jogalap nélkül fizetett adóösszeggel.
- 32 Ezenkívül a fakultatív adókedvezményeken alapuló visszatérítés iránti követelések tekintetében fennálló uniós jogi kamatkövetelés elutasítása azt eredményezné, hogy ebben az esetben a kamatfizetés csak a különböző nemzeti rendelkezések szerint lenne biztosítható.