

Cauza C-100/20

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

26 februarie 2020

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

19 noiembrie 2019

Recurentă-reclamantă:

XY

Intimat-pârât:

Hauptzollamt B

[*omissis*]

BUNDESFINANZHOF [CURTEA FEDERALĂ FISCALĂ]

ORDONANȚĂ

În litigiul

XY

recurentă-reclamantă

reprezentată de:

A

împotriva

Hauptzollamt B

intimat-pârât

având ca obiect impozitul pe energia electrică – dobânzi aferente sumelor restituite,

în ședința din 19 noiembrie 2019, Secția a VII-a a dispus:

D i s p o z i t i v u l

1. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare în vederea pronunțării unei decizii preliminare: **[OR 2]**

În cazul unui drept la restituirea impozitului pe energia electrică stabilit în mod eronat trebuie să fie plătite dobânzi, potrivit dreptului Uniunii, atunci când stabilirea unei cote reduse de impozitare a energiei electrice a avut la bază reducerea fiscală facultativă prevăzută la articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (denumită în continuare „Directiva 2003/96”), iar stabilirea unei cote de impozitare prea mari în cauză s-a datorat exclusiv unei erori în aplicarea dispoziției naționale adoptate pentru transpunerea articolului 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96?

2. [omissis].

M o t i v a r e

I.

- 1 Recurenta-reclamantă (denumită în continuare „reclamanta”), o întreprindere care activează în industria producătoare, a achiziționat curent alternativ neimpozitat din rețeaua de alimentare și l-a încărcat în acumulatori. În declarația acesteia privind impozitul pe energia electrică aferentă anului 2010, ea a declarat această cantitate de energie electrică drept consum propriu și a optat pentru cota redusă de impozitare în conformitate cu articolul 9 alineatul (3) din Legea privind impozitul pe electricitate în versiunea din 19 decembrie 2008 [denumită în continuare „StromStG”, Bundesgesetzblatt I 2008, 2794]. Cu toate acestea, intimatul-pârât [Hauptzollamt (Biroul vamal principal), denumit în continuare „HZA”] a impozitat această cantitate de energie electrică la cota standard de impozitare și a emis o decizie de impunere privind energia electrică diferită față de declarația fiscală. Reclamanta a formulat contestație împotriva acestei decizii. Reclamanta a efectuat plăți anticipate lunare pentru anul 2010 în contul impozitului pe energia electrică.
- 2 După ce, în cadrul unei proceduri judiciare privind anul 2006, a fost constatăată aplicabilitatea cotei reduse de impozitare prevăzute la articolul 9 alineatul (3) din StromStG, HZA a modificat și modul de stabilire a impozitului pe energia

electrică pentru anul 2010 și, de această dată, a impozitat, de asemenea, la o cotă redusă cantitatea de energie electrică alimentată în acumulatori în anul 2010.

- 3 În luna decembrie 2014, reclamanta a solicitat stabilirea dobânzilor aferente impozitului pe energia electrică restituit pentru anul calendaristic 2010, cererea fiind refuzată de HZA.
- 4 Finanzgericht [Tribunalul Fiscal] a statuat că reclamanta nu ar avea dreptul la dobânzile solicitate nici în temeiul dreptului național, nici în temeiul dreptului Uniunii. Pentru impozitul pe energia electrică restituit nu ar fi necesar să se plătească dobânzi în temeiul dreptului Uniunii, întrucât consumul de energie electrică pentru încărcarea acumulatorilor nu ar intra sub incidența Directivei 2003/96/CE a [OR 3] Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (denumită în continuare „Directiva 2003/96”) (*Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* – JO L 283/51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98, în versiunea rezultată din Directiva 2004/75/CE a Consiliului din 29 aprilie 2004 de modificare a Directivei 2003/96/CE în ceea ce privește posibilitatea [ca Cipru] să aplice, pentru produsele energetice și electricitate, scutiri sau reduceri temporare ale nivelurilor de impozitare, JO L 157, p. 100, Ediție specială 09/vol. 2, p. 133). În plus, reclamantei i-ar fi fost refuzată în mod eronat o reducere fiscală care ar fi doar facultativă, potrivit dreptului Uniunii și care nu ar fi supusă unor constrângeri impuse de dreptul Uniunii.
- 5 Reclamanta a formulat recurs împotriva acestei hotărâri. Ea consideră că, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „CJUE”), nu este necesar să se restituie doar impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, ci este necesar să se compenseze și eventualele dezavantaje în materie de dobânzi, ceea ce ar fi valabil inclusiv în cazul aplicării reducerilor fiscale facultative. În plus, încărcarea unei baterii ar constitui o operațiune reversibilă care nu ar fi comparabilă cu un proces de producție electrolitică precum cel prevăzut la articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96 și la articolul 9a alineatul (1) punctul 1 din StromStG.

II.

- 6 Instanța de trimitere suspendă procedura de recurs cu care este sesizată [omissis] și adresează CJUE, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, următoarea întrebare preliminară:
- 7 În cazul unui drept la restituirea impozitului pe energia electrică stabilit în mod eronat trebuie să fie plătite dobânzi, potrivit dreptului Uniunii, atunci când stabilirea unei cote reduse de impozitare a energiei electrice a avut la bază reducerea fiscală facultativă prevăzută la articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, iar stabilirea unei cote de impozitare prea mari în cauză s-a datorat exclusiv unei erori în aplicarea dispoziției naționale adoptate pentru transpunerea articolului 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96?

III.

8 În opinia instanței de trimitere, dispozițiile Directivei 2003/96 sunt importante pentru soluționarea litigiului. În ceea ce privește interpretarea acestei directive există îndoieli care sunt esențiale pentru soluționarea litigiului:

9 Dreptul Uniunii aplicabil:

Articolul 2 din Directiva 2003/96: **[OR 4]**

(1) [...]

(2) De asemenea, prezenta directivă se aplică:

Electricității incluse în codul NC 2716.

(3) [...]

(4) Prezenta directivă nu se aplică:

(a) [...]

(b) următoarelor utilizări ale produselor energetice și ale electricității:

– [...]

– [...]

– electricitate utilizată în principal în procesul de reducere chimică, dar și în procese electrolitice și metalurgice;

[...]

10 Articolul 17 din Directiva 2003/96:

(1) Cu condiția respectării în medie pentru fiecare întreprindere a ratelor minime de impozitare stabilite în prezenta directivă, statele membre pot aplica reduceri fiscale la consumul de produse energetice utilizate pentru încălzire sau în scopurile menționate în articolul 8 alineatul (2) literele (b) și (c) sau de electricitate în următoarele cazuri:

(a) în favoarea întreprinderilor mari consumatoare de energie. [...]

(2) Fără a aduce atingere articolului 4 alineatul (1), statele membre pot aplica un nivel de impozitare de până la zero produselor energetice și electricității definite în articolul 2 în cazul în care sunt utilizate de întreprinderi mari consumatoare de energie conform definiției în alineatul (1) din prezentul articol.

(3) Fără a aduce atingere articolului 4 alineatul (1), statele membre pot aplica un nivel de impozitare de 50 % din ratele minime prevăzute în prezenta directivă la

produsele energetice și electricitate și definite în articolul 2 în cazul în care sunt utilizate de întreprinderile definite în articolul 11 care nu sunt mari consumatoare de energie conform alineatul (1) din prezentul articol.

- 11 Articolul 1 din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (denumită în continuare „Directiva 2008/118”) (JO L 9, p. 12):

(1) Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, consumului următoarelor produse (denumite în continuare „produse accizabile”):

(a) produsele energetice și electricitatea reglementate de Directiva 2003/96/CE;

[...] [OR 5]

- 12 Dreptul intern aplicabil:

Articolul 3 din StromStG – Cota de impozitare:

Impozitul se ridică la 20,50 euro pe megawatt- oră.

Articolul 9 din StromStG – Scutiri și reduceri ale impozitelor:

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

(3) Energia electrică este supusă unei [...] cote reduse de impozitare de 12,30 euro pe megawatt-oră, dacă aceasta este prelevată în scopuri comerciale de întreprinderi din industria producătoare sau de întreprinderi din agricultură și silvicultură și nu este scutită de impozit în temeiul alineatului (1).

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

IV.

- 13 Aprecierea juridică a litigiului ridică îndoieli din punctul de vedere al dreptului Uniunii. Este important să se stabilească dacă în cazul unui drept la restituirea impozitului pe energia electrică trebuie să fie plătite dobânzi potrivit jurisprudenței CJUE atunci când un stat membru întemeiază acest drept pe aplicarea unei reduceri fiscale facultative.

- 14 1. În speță (cu privire la anul 2010), impozitul pe energia electrică este datorat pentru utilizarea curentului alternativ din rețeaua de alimentare, întrucât energia electrică a fost convertită în energie chimică în acumulatori, fiind astfel consumată. Acest consum de energie electrică este supus unei cote reduse de impozitare de 12,30 € pe megawatt-oră, în temeiul articolului 9 alineatul (3) din StromStG, iar nu cotei standard de impozitare de 20,50 € pe megawatt-oră prevăzute la articolul 3 din StromStG, întrucât este vorba despre o utilizare a energiei electrice de către o întreprindere din industria producătoare, în scopuri

comerciale. Acest aspect a făcut obiectul unei hotărâri judecătorești definitive din anul 2006, în ceea ce privește utilizarea energiei electrice.

- 15 În speță, dreptul la restituirea impozitului pe energia electrică plătit în plus rezultă din faptul că HZA a aplicat inițial, în mod eronat, cota standard de impozitare asupra cantității consumate de energie electrică, încălcând astfel dispoziția națională de la articolul 9 alineatul (3) din StromStG, care favorizează din punct de vedere fiscal întreprinderile din industria producătoare.
- 16 2. Cu toate acestea, aplicarea unei cote reduse de impozitare potrivit articolului 9 alineatul (3) din StromStG pentru energia electrică utilizată din rețeaua de alimentare de o întreprindere din industria producătoare, în scopuri comerciale, se întemeiază, de asemenea, pe articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96. Astfel, această reglementare permite statelor membre [OR 6] acordarea unei reduceri fiscale întreprinderilor mari consumatoare de energie. Prin urmare, instanța de trimitere ridică problema dacă, prin stabilirea inițial în privința reclamantei a unui nivel de impozitare prea ridicat, HZA nu a încălcat doar dreptul național, ci și dreptul Uniunii. În această privință, instanța de trimitere consideră că alimentarea cu energie electrică a acumulatorilor nu reprezintă un proces electrolitic în sensul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96, pentru care această directivă nu ar fi aplicabilă de la bun început. Acest aspect este confirmat prin Decizia de punere în aplicare (UE) 2016/2266 a Consiliului din 6 decembrie 2016 de autorizare a Țărilor de Jos să aplice o cotă redusă de impozitare pentru energia electrică furnizată stațiilor de încărcare a vehiculelor electrice (JO L 342, p. 30). Această decizie nu ar fi fost necesară dacă încărcarea acumulatorilor ar fi considerată proces electrolitic și, prin urmare, nu ar intra, în orice caz, sub incidența Directivei 2003/96.
- 17 Prin intermediul Hotărârii din 18 ianuarie 2017, 1RCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15 (EU:C:2017:17) [omissis], CJUE a statuat, în ceea ce privește domeniul de aplicare al articolului 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, că din considerentele (9) și (11) ale acestei directive ar reieși că prin aceasta se urmărește să se acorde statelor membre o anumită marjă pentru definirea și implementarea de măsuri politice adaptate contextelor lor naționale și că ar ține de competența fiecărui stat membru să decidă măsurile de punere în aplicare a directivei menționate. Astfel, statele membre ar fi libere să limiteze posibilitatea de a acorda reduceri fiscale întreprinderilor mari consumatoare de energie la întreprinderile din unul sau din mai multe sectoare industriale.
- 18 Potrivit instanței de trimitere, în ceea ce transpunerea articolului 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, statele membre dispun de o marjă de apreciere nu numai în legătură cu definirea sferei întreprinderilor favorizate, ci și în legătură cu nivelul cotei de impozitare, în măsura în care aceasta nu este sub limita inferioară eventual stabilite de dreptul Uniunii. Astfel, numai în acest mod pot fi puse în aplicare motivele legiuitorului Uniunii enunțate în considerentele menționate mai sus.

- 19 Articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 prevede, așadar, o reducere fiscală facultativă pe care statele membre o pot acorda persoanelor impozabile. Prin urmare, nu există o obligație de a favoriza din punct de vedere fiscal întreprinderile mari consumatoare de energie. În această privință, articolul 17 din Directiva 2003/96 se deosebește de scutirile fiscale obligatorii prevăzute la articolul 14 din Directiva 2003/96, pe care statele membre trebuie să le acorde și pe care o persoană impozabilă le poate invoca direct în cazul netranspunerii la timp **[OR 7]** în dreptul național (Hotărârea CJUE din 7 martie 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168 [*omissis*]).
- 20 3. În consecință, se pune problema dacă, în cazul unui drept la restituirea impozitului pe energia electrică, care se bazează (numai) pe o reducere fiscală facultativă [în speță, pe articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96], trebuie să fie plătite dobânzi la fel ca în cazul unui drept la restituirea impozitului pe energia electrică întemeiat pe o scutire sau pe o reducere obligatorie a impozitului.
- 21 a) Potrivit jurisprudenței CJUE, atunci când un stat membru a încasat impozite cu încălcarea normelor de drept al Uniunii, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a impozitului perceput fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu impozitul respectiv. Aceasta cuprinde și pierderile reprezentate de indisponibilizarea sumelor de bani ca urmare a exigibilității premature a impozitului (a se vedea Hotărârea CJUE din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 25 [*omissis*], Hotărârea din 27 septembrie 2012, Zuckerfabrik Jülich, C-113/10, C-147/10 și C-234/10, EU:C:2012:591, punctul 65 [*omissis*], Hotărârea din 18 aprilie 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punctul 21 [*omissis*], Hotărârea din 15 octombrie 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, punctul 28, JO 2014, C 462, p. 7, și Hotărârea din 18 ianuarie 2017, Wortmann, C-365/15, EU:C:2017:19, punctul 37 și următoarele [*omissis*]).

Prin urmare, din dreptul Uniunii poate decurge principiul obligării statelor membre să restituie cu dobândă obligațiile fiscale percepute cu încălcarea dreptului Uniunii. În această privință, în absența unei reglementări a Uniunii, revine ordinii juridice interne a statelor membre atribuția de a prevedea condițiile în care se impune acordarea unor astfel de dobânzi, în special rata și modul de calcul al acestor dobânzi. Aceste condiții trebuie să respecte principiile echivalenței și efectivității, ceea ce înseamnă că nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la solicitări similare întemeiate pe dispoziții de drept intern și nici nu trebuie să fie structurate astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (a se vedea Hotărârea CJUE Littlewoods Retail și alții, EU:C:2012:478, [*omissis*] punctul 26 și următoarele, Hotărârea Zuckerfabrik Jülich, EU:C:2012:591, punctele 61 și 66, [*omissis*]; Hotărârea Irimie, EU:C:2013:250, punctul 22 și următoarele, [*omissis*]; Hotărârea Nicula, EU:C:2014:2285, punctul 28, JO 2014, C 462, p. 7, și Hotărârea din 6 octombrie 2015, Tarsia, C-69/14, EU:C: 2015:662, punctul 25, [*omissis*]). **[OR 8]**

- 23 Simplul fapt că Directiva 2003/96 constituie un act juridic al Uniunii care a necesitat, mai întâi, o transpunere în dreptul național nu se opune plății dobânzilor aferente impozitului pe energia electrică restituit. Astfel, prin Hotărârea Littlewoods Retail și alții (EU:C:2012:478, [omissis] punctul 26 și următoarele), Curtea nu a considerat acest fapt un motiv de excludere a unui drept la plata dobânzilor (cu privire la dreptul la plata dobânzilor de întârziere aferente TVA-ului plătit în plus, a se vedea de asemenea Hotărârea CJUE din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686 [omissis]).
- 24 b) Instanța de trimitere tinde să respingă o încălcare a normelor dreptului Uniunii atunci când dreptul la restituirea impozitului decurge dintr-o aplicare eronată a dreptului național adoptat de un stat membru prin utilizarea unei marje de apreciere în temeiul dreptului Uniunii și a unei cerințe facultative impuse de dreptul Uniunii.
- 25 Reiese din jurisprudența Curții că întinderea marjei de apreciere de care dispun statele membre pentru transpunerea în dreptul național a unei excepții sau a unei limitări trebuie apreciată de la caz la caz, în special în funcție de termenii acestei dispoziții (a se vedea Hotărârea CJUE din 29 iulie 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, punctul 25 [omissis]).
- 26 Cu toate acestea, articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 nu conține decât cerințe privind definirea întreprinderilor mari consumatoare de energie. Or, posibilitatea prevederii unei cote reduse de impozitare în favoarea întreprinderilor mari consumatoare de energie este lăsată statelor membre. De asemenea, în speță nu este vorba despre aspectul dacă articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 a fost transpus în dreptul național în conformitate cu directiva. Dimpotrivă, în speță, HZA a stabilit inițial un quantum prea ridicat al impozitului pe energia electrică, întrucât a respins în mod eronat acordarea cotei reduse de impozitare prevăzute la articolul 9 alineatul (3) din StromStG.
- 27 În plus, prin admiterea unei cote reduse de impozitare, în temeiul articolului 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, în favoarea întreprinderilor mari consumatoare de energie are loc o derogare de la armonizarea impozitului pe energia electrică, lăsând statelor membre libertatea de a autoriza sau de a nu autoriza un astfel de avantaj în cadrul dispozițiilor naționale ale acestora. Legiuitorul Uniunii apreciază că, în acest domeniu, buna funcționare a pieței interne, care trebuie să fie realizată, printre altele, prin introducerea cotelor minime de impozitare obligatorii prevăzute de Directiva 2003/96 [a se vedea de exemplu Hotărârea CJUE din 2 iunie 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punctul 32, [omissis] privind stabilirea [OR 9] cotelor minime de impozitare și având în vedere considerentele (3) și (4) ale Directivei 2003/96], nu este așadar un factor atât de decisiv.
- 28 Dincolo de aceste considerații ale dreptului Uniunii, stabilirea unui impozit prea ridicat în speță nu a avut la bază o transpunere tardivă a dreptului Uniunii, ci o

aplicare eronată a dreptului național care fusese adoptat prin utilizarea unei marje de apreciere acordate de dreptul Uniunii.

- 29 c) Cu toate acestea, în speță, există și argumente care pledează în favoarea acordării unui drept la plata dobânzii.
- 30 Mai întâi, marja de apreciere de care dispun statele membre pentru a favoriza din punct de vedere fiscal întreprinderile mari consumatoare de energie a fost oferită de articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96. În consecință, temeiul pentru cota redusă de impozitare a energiei electrice nu rezidă doar în articolul 9 alineatul (3) din StromStG, ci și în dreptul Uniunii, în cele din urmă.
- 31 Astfel cum rezultă din articolul 2 alineatul (2) din Directiva 2003/96 și din articolul 1 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (Directiva 2008/118), impozitarea electricității pe teritoriul Comunității a fost, în principiu, armonizată în sensul articolului 5 din Directiva 2008/118. În cazul în care pentru drepturile la restituire întemeiate pe reducerile fiscale facultative nu sunt plătite dobânzi, spre deosebire de cele rezultate din reducerile fiscale sau din scutirile obligatorii, ar exista o inegalitate de tratament. Cu toate acestea, se ridică problema dacă temeiuri juridice diferite din dreptul Uniunii justifică o inegalitate de tratament în cazul plății dobânzilor aferente drepturilor la restituire, cu atât mai mult cu cât acest lucru nu prezintă importanță pentru contribuabil. Astfel, în ambele cazuri, acesta nu poate dispune de impozitul perceput în exces.
- 32 În plus, refuzul unui drept la plata dobânzilor, potrivit dreptului Uniunii, aferent drepturilor la restituire întemeiate pe reducerile fiscale facultative ar avea drept consecință faptul că plata dobânzilor nu ar mai putea fi acordată decât în conformitate cu norme naționale diferite.