

Zadeva C-100/20

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

26. februar 2020

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

19. november 2019

Tožeča stranka in vlagateljica revizije:

XY

Tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku:

Hauptzollamt B

[...] (ni prevedeno)

BUNDESFINANZHOF (zvezno finančno sodišče, Nemčija)

SKLEP

V sporu

XY,

tožeča stranka in revidentka,

ki jo zastopa:

A,

proti

Hauptzollamt B,

tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku,

zaradi davka na električno energijo – obresti od zneskov povračil

je sedmi senat

na obravnavi z dne 19. novembra 2019 sklenil:

I z r e k

1. Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

Ali se na podlagi pravice do povračila neupravičeno odmerjenega davka na električno energijo v skladu s pravom Unije plačajo obresti, če je nižji znesek davka na električno energijo temeljil na neobveznem znižanju davka v skladu s členom 17(1)(a) Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (v nadaljevanju: Direktiva 2003/96/ES) in je bil previsok davek odmerjen izključno zaradi tega, ker je bil v obravnavani zadevi napačno uporabljen nacionalni predpis, ki je bil sprejet za izvajanje člena 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES?

2. [...] (ni prevedeno)

O b r a z l o ž i t e v

I.

- 1 Tožeča stranka in vlagateljica revizije (v nadaljevanju: tožeča stranka), proizvodno podjetje, je iz električnega omrežja odjemala neobdavčen izmenični tok in ga shranjevala v akumulatorjih. V napovedi davka na električno energijo za leto 2010 je to količino električne energije prijavila kot lastno porabo in izbrala nižjo davčno stopnjo v skladu s členom 9(3) Stromsteuergesetz (zakon o električni energiji, v nadaljevanju: StromStG) v različici z dne 19. decembra 2008 (BGBl. I 2008, str. 2794). Tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku (Hauptzollamt (glavni carinski urad, Nemčija, v nadaljevanju: HZA)) pa je pri obdavčitvi te količine električne energije uporabila splošno davčno stopnjo in izdala odločbo o odmeri davka na električno energijo, ki se je razlikovala od napovedi. Tožeča stranka je zoper to odločbo vložila pritožbo. Tožeča stranka je za davek na električno energijo za leto 2010 plačevala mesečna predplačila.
- 2 Potem ko je bilo v sodnem postopku za leto 2006 ugotovljeno, da se uporablja nižja davčna stopnja v skladu s členom 9(3) StromStG, je HZA spremenil tudi odmero davka na električno energijo za leto 2010 in tudi količino električne energije, shranjeno v akumulatorje leta 2010, obdavčil z nižjo davčno stopnjo.
- 3 Decembra 2014 je tožeča stranka zahtevala, naj se določijo obresti za povrnjeni davek na električno energijo za koledarsko leto 2010, kar je HZA zavrnil.

- 4 Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija) je odločilo, da tožeča stranka do zahtevanih obresti ni upravičena niti na podlagi nacionalnega prava niti prava Unije. Navedlo je, da se na povrnjeni davek na električno energijo na podlagi prava Unije že zaradi tega ne plačajo obresti, ker poraba električne energije za polnjenje akumulatorjev ne spada na področje uporabe Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/75/ES z dne 29. aprila 2004 o spremembi Direktive Sveta 2003/96/ES glede možnosti [Cipra] za uporabo začasnih izjem ali znižanih stopenj obdavčitve energentov in električne energije, UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 21) (v nadaljevanju Direktiva 2003/96/ES). Poleg tega je bilo po navedbah Finanzgericht (finančno sodišče) tožeči stranki neupravičeno zavrnjeno znižanje davka, ki je v skladu s pravom Unije zgolj neobvezno in za katero pravo Unije ne nalaga zavezujočih zahtev.
- 5 Tožeča stranka je zoper to sodbo vložila zahtevek za revizijo. Po njenem mnenju je treba v skladu s sodno prakso Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) povrniti ne le v nasprotju s pravom Unije pobrane davke, temveč tudi morebitne izgubljene obresti, kar velja tudi pri uporabi neobveznega znižanja davka. Poleg tega naj bi šlo pri polnjenju baterije za reverzibilen postopek, ki ni primerljiv z elektrolitičnim proizvodnim procesom, kakršen se predpostavlja v členu 2(4)(b), tretja alineja, Direktive 2003/96/ES in členu 9a(1), točka 1, StromStG.

II.

- 6 Senat je sklenil, da obravnavani revizijski postopek prekine [...] (ni prevedeno) in Sodišču v skladu s členom 267 Pogodbe o delovanju Evropske Unije v predhodno odločanje predloži naslednje vprašanje:
- 7 Ali se na podlagi pravice do povračila neupravičeno odmerjenega davka na električno energijo v skladu s pravom Unije plačajo obresti, če je nižji znesek davka na električno energijo temeljil na neobveznem znižanju davka v skladu s členom 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES in je bil previsok davek odmerjen izključno zaradi tega, ker je bil v obravnavani zadevi napačno uporabljen nacionalni predpis, ki je bil sprejet za izvajanje člena 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES?

III.

- 8 Po mnenju senata so za odločitev o sporu odločilne določbe Direktive 2003/96/ES. Glede razlage te direktive obstajajo dvomi, ki so pomembni pri odločanju v sporu:
- 9 Upoštevno pravo Unije:

Člen 2 Direktive 2003/96/ES:

1. [...]

2. Ta direktiva se uporablja tudi za:

Električno energijo iz oznake KN 2716.

3. [...]

4. Ta direktiva ne velja za:

(a) [...]

(b) naslednjo uporabo energentov in električne energije:

– [...]

– [...]

– električno energijo, ki se poglavito uporablja za kemijsko redukcijo in elektrolitične in metalurške procese,

[...].

10 Člen 17 Direktive 2003/96/ES:

1. Pod pogojem da se najnižje ravni obdavčitve [najnižje davčne stopnje], določene s to direktivo, v povprečju upoštevajo v vsaki dejavnosti, države članice lahko uporabijo znižanja davkov na porabo energentov, ki se uporabljajo za ogrevanje ali za namene iz člena 8(2)(b) in (c), in na električno energijo v naslednjih primerih:

(a) v korist energetske intenzivnih dejavnosti [...].

2. Ne glede na določbe člena 4(1), lahko države članice uporabijo raven obdavčitve, vključno s stopnjo nič, za energente in električno energijo, kakor so določeni v členu 2, kadar so njihovi uporabniki energetske intenzivni gospodarski subjekti, kakor so opredeljeni v odstavku 1 tega člena.

3. Ne glede na člen 4(1), države članice lahko uporabijo raven obdavčitve, ki je do 50 % nižja od najnižjih ravni iz te direktive za energente in električno energijo, kakor so določeni v členu 2, kadar so njihovi uporabniki gospodarski subjekti, kot so opredeljeni v členu 11, vendar niso energetske intenzivni, kot je določeno v odstavku (1) tega člena.

11 Člen 1 Direktive 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (v nadaljevanju: Direktiva 2008/118/ES) (UL 2009, L 9, str. 12):

1. Ta direktiva določa splošni režim za trošarino, ki neposredno ali posredno zadeva porabo naslednjega blaga (v nadaljnjem besedilu „trošarinsko blago“):

(a) energenti in električna energija, zajeti v Direktivi 2003/96/ES;

[...].

12 Upošteveno nacionalno pravo:

Člen 3 StromStG, Davčna stopnja:

Davek znaša 20,50 EUR na megavatno uro.

Člen 9 StromStG, Oprostitve davka, znižanja davka:

1. [...]

3. Za električno energijo [...] se uporablja nižja davčna stopnja v višini 12,30 EUR na megavatno uro, če jo proizvodno podjetje ali kmetijsko oziroma gozdarsko podjetje odjema za poslovne namene in v skladu z odstavkom 1 ni oproščena davka.

4. [...]

IV.

13 Pri pravni presoji spora obstajajo dvomi glede prava Unije. Gre za to, ali je na podlagi pravice do povračila davka na električno energijo v skladu s sodno prakso Sodišča treba plačati obresti, če država članica to pravico utemeljuje z uporabo neobveznega znižanja davka.

14 1. V sporu (ki se nanaša na leto 2010) je davek na električno energijo nastal zaradi odjema izmeničnega toka iz električnega omrežja, ker se je električna energija v akumulatorjih pretvorila v kemično energijo in se s tem porabila. Za to porabo električne energije se uporablja nižja davčna stopnja v višini 12,30 EUR na megavatno uro iz člena 9(3) StromStG, ne pa splošna davčna stopnja v višini 20,50 EUR na megavatno uro iz člena 3 StromStG. Gre namreč za to, da proizvodno podjetje električno energijo odjema za poslovne namene. To je bilo za odjem električne energije leta 2006 pravnomočno ugotovljeno.

15 Pravica do povračila preplačanega davka na električno energijo v tem sporu izhaja iz tega, da je HZA za porabljeno količino energije najprej neupravičeno uporabil splošno davčno stopnjo in s tem kršil nacionalno določbo iz člena 9(3) StromStG, v skladu s katero imajo proizvodna podjetja davčno ugodnost.

16 2. Vendar uporaba nižje davčne stopnje iz člena 9(3) StromStG za električno energijo, ki jo je proizvodno podjetje odvzelo iz električnega omrežja, temelji tudi na členu 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES. Ta določba namreč državam članicam sploh omogoča, da za energetske intenzivne dejavnosti določijo znižanje davka. Zato se predložitveno sodišče sprašuje, ali ni HZA, s tem, da je za tožečo stranko najprej določil previsoko obdavčitev, kršil ne le nacionalno pravo, temveč tudi pravo Unije. V zvezi s tem senat meni, da pri dovajanju električne energije v

akumulatorje ne gre za elektrolizo v smislu člena 2(4)(b), tretja alineja, Direktive 2003/96/ES, ki že *a priori* ne spada na področje uporabe te direktive. To potrjuje Izvedbeni sklep Sveta (EU) 2016/2266 z dne 6. decembra 2016 o dovoljenju Nizozemski, da uporabi nižjo davčno stopnjo za električno energijo, ki se dobavlja polnilnim postajam za električna vozila (UL 2016, L 342, str. 30). Ta sklep ne bi bil potreben, če bi bilo polnjenje akumulatorjev treba šteti za elektrolizo in s tem v vsakem primeru izključeno iz Direktive 2003/96/ES.

- 17 S sodbo z dne 18. januarja 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17 [...]) (ni prevedeno)), je Sodišče v zvezi z obsegom člena 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES odločilo, da je iz uvodnih izjav 9 in 11 te direktive razvidno, da imajo države članice določeno prožnost pri določanju in izvajanju politik, ki so prilagojene okoliščinam v državi, in da je ureditev v zvezi z izvajanjem navedene direktive v pristojnosti vsake posamezne države članice. Iz tega izhaja, da lahko države članice znižanje davkov prosto omejijo na tista podjetja, ki opravljajo energetska intenzivna dejavnost, v enem ali več industrijskih sektorjih.
- 18 Po mnenju predložitvenega senata imajo države članice pri prenosu člena 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES polje proste presoje ne le glede opredelitve kroga upravičenih podjetij, temveč tudi glede višine davčne stopnje, ki pa ne sme biti nižja od najnižje ravni, ki je morda določena v pravu Unije. Le tako se namreč lahko prenesejo nameni zakonodajalca, navedeni v zgoraj omenjenih uvodnih izjavah.
- 19 Pri členu 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES gre torej za neobvezno znižanje davka, ki ga lahko države članice določijo za davčne zavezance. Torej določitev davčne ugodnosti za energetska intenzivna dejavnost ni obvezna. V zvezi s tem se člen 17 Direktive 2003/96/ES razlikuje od obveznih oprostitev iz člena 14 Direktive 2003/96/ES, ki jih morajo države članice obvezno določiti in na katere se lahko davčni zavezanci v primeru nepravočasnega prenosa v nacionalno pravo neposredno sklicujejo (sodba Sodišča z dne 7. marca 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168 [...]) (ni prevedeno)).
- 20 3. Iz tega izhaja vprašanje, ali pravica do povračila davka na električno energijo, ki temelji na (zgolj) neobveznem znižanju davka na električno energijo (v tem sporu člen 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES), upravičuje tudi do obresti, kakor je v primeru pravice do povračila davka na električno energijo zaradi obvezne oprostitve ali znižanja davka.
- 21 (a) V skladu s sodno prakso Sodišča imajo upravičeni subjekti, če je država članica pobrala davke, s tem da je kršila pravila prava Unije, pravico do vračila ne le neupravičeno obračunanega davka, ampak tudi zneskov, ki so bili tej državi plačani ali jih je zadržala in so neposredno povezani s tem davkom. To zajema tudi izgube, nastale zaradi nedostopnosti denarnih zneskov zaradi predčasne zapadlosti davka (sodbe Sodišča z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 25 [...]) (ni prevedeno); z dne 27. septembra

- 2012, Zuckerfabrik Jülich in drugi, C-113/10, C-147/10 in C-234/10, EU:C:2012:591, točka 65 [...] (ni prevedeno); z dne 18. aprila 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, točka 21 [...] (ni prevedeno); z dne 15. oktobra 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, točka 28, UL EU 2014, C 462, str. 7, in z dne 18. januarja 2017, Wortmann, C-365/15, EU:C:2017:19, točka 37 in naslednje [...] (ni prevedeno)).
- 22 Iz tega je razvidno, da iz prava Unije izhaja načelo obveznosti držav članic, da vrnejo zneske dajatev, pobranih v nasprotju s pravom Unije, skupaj z obrestmi. Pri tem je treba ob neobstoju zakonodaje Unije v notranjem pravnem redu vsake države članice predvideti pogoje, pod katerimi je treba plačati te obresti, zlasti obrestno mero in način izračuna teh obresti. V zvezi s temi pogoji je treba upoštevati načela enakovrednosti in učinkovitosti, to pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki veljajo za podobna nacionalna pravna sredstva, niti ne smejo v praksi povzročati nemogočega ali znatno oteženega uveljavljanja pravic, ki jih podeljuje pravo Unije (sodbe Sodišča v zadevah Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, [...] (ni prevedeno), točki 26 in 27; Zuckerfabrik Jülich in drugi, C-113/10, C-147/10 in C-234/10, EU:C:2012:591, točki 61 in 66 [...] (ni prevedeno); Irimie, C 565/11, EU:C:2013:250, točki 22 in 23, [...] (ni prevedeno); Nicula, C 331/13, EU:C:2014:2285, točka 28, UL EU 2014, C 462, str. 7, in z dne 6. oktobra 2015, Tarsia, C-69/14, EU:C:2015:662, točka 25, [...] (ni prevedeno)).
- 23 Plačila obresti na povračilo davka na električno energijo ne preprečuje že dejstvo, da gre pri Direktivi 2003/96/ES za pravni akt Unije, ki ga je šele bilo treba prenesti v nacionalno pravo. V sodbi v zadevi Littlewoods Retail in drugi (C 591/10, EU:C:2012:478, [...] (ni prevedeno) točki 26 in 27) namreč Sodišče tega ravno ni štelo za razlog za izključitev upravičenosti do obresti (v zvezi s pravico do plačila zamudnih obresti preplačanega davka na dodano vrednost glej tudi sodbo Sodišča z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686 [...] (ni prevedeno)).
- 24 (b) Predložitveno sodišče se nagiba k mnenju, da ne gre za kršitev pravil prava Unije, če pravica do povračila davkov izhaja iz napačne uporabe nacionalnega prava, ki ga je sprejela država članica na podlagi polja proste presoje in neobvezne določbe prava Unije.
- 25 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba obseg polja proste presoje, ki ga imajo države članice pri prenosu izjeme ali omejitve v nacionalno pravo, preučiti za vsak primer posebej, zlasti glede na besedilo te določbe (glej sodbo Sodišča z dne 29. julija 2019, C-516/17, EU:C:2019:625, točka 25 [...] (ni prevedeno)).
- 26 Vendar člen 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES vsebuje zgolj določbe glede opredelitve energetske intenzivnih dejavnosti. Ali se za energetske intenzivne dejavnosti nižja davčna stopnja sploh določi, je prepuščeno državam članicam. Poleg tega v sporu ne gre za vprašanje, ali je bil člen 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES v nacionalno pravo prenesen v skladu z Direktivo. Nasprotno, HZA je

v sporni zadevi prvotno določil previsok davek na električno energijo, ker neupravičeno ni štel, da so izpolnjeni pogoji za uporabo nižje davčne stopnje iz člena 9(3) StromStG.

- 27 Poleg tega je z dopuščanjem nižje davčne stopnje v skladu s členom 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES za energetske intenzivne dejavnosti določena izjema od harmonizacije davka na električno energijo s tem, da je državam članicam prepuščeno, ali in v kolikšni meri bodo takšno ugodnost dovolile v nacionalnih predpisih. Zakonodajalec Unije meni, da je pravilno delovanje notranjega trga, ki naj bi se med drugim zagotovilo tudi z uvedbo zavezujočih najnižjih davčnih stopenj v Direktivi 2003/96/ES (glej na primer sodbo Sodišča z dne 2. junija 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, točka 32, [...] (ni prevedeno) glede določitve najnižjih davčnih stopenj in sklicevanja na uvodni izjavi 3 in 4 Direktive 2003/96/ES), torej ravno na tem področju manj pomembno.
- 28 Ne glede na preudarke o pravu Unije davek na električno energijo v sporni zadevi previsoko ni bil odmerjen zaradi prepozna prenosa prava Unije, temveč zaradi napačne uporabe nacionalnega prava, pri sprejemu katerega se je izkoristilo polje proste presoje, ki ga dovoljuje pravo Unije.
- 29 (c) Vendar obstajajo tudi argumenti v prid priznanju pravice do obresti v tem sporu.
- 30 Polje proste presoje glede davčne ugodnosti za energetske intenzivne dejavnosti je bilo državam članicam najprej omogočeno s členom 17(1)(a) Direktive 2003/96/ES. Podlaga za nižje davčne stopnje za električno energijo torej ni člen 9(3) StromStG, temveč navsezadnje tudi pravo Unije.
- 31 Kot poleg tega izhaja iz člena 2(2) Direktive 2003/96/ES in člena 1(1)(a) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS, se je obdavčenje električne energije na ozemlju Skupnosti v smislu člena 5 Direktive 2008/118/ES načeloma harmoniziralo. Če se pri zahtevkih za povračilo zaradi neobveznega znižanja davka v nasprotju z zahtevki za povračilo zaradi obveznega znižanja ali oprostitve davka obresti ne bi izplačale, bi šlo za neenako obravnavanje. Vendar se zastavlja vprašanje, ali različne pravne podlage v pravu Unije upravičujejo neenako obravnavanje pri izplačilu obresti v zvezi z zahtevki za povračilo, zlasti ker to za davčnega zavezanca ne pomeni razlike. V obeh primerih namreč s preplačanim zneskom davka ne more razpolagati.
- 32 Poleg tega bi ugotovitev, da pravica do povračila zaradi neobveznega znižanja davka ne vključuje upravičenost do obresti na podlagi prava Unije, pomenila, da se lahko obresti priznajo samo še na podlagi različnih nacionalnih predpisov.