



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

9 септември 2021 година*

[Текст, поправен с определение от 29 септември 2021 година]

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Директива 2003/96/ЕО — Член 17, параграф 1, буква а) — Намаление на данъка върху потреблението на енергийни продукти и електроенергия в подкрепа на енергоемка стопанска дейност — Факултативно намаление — Правила за възстановяване на данъците, събрани в нарушение на национални разпоредби, приети въз основа на възможност, предоставена на държавите членки с тази директива — Изплащане на лихва — Принцип на равно третиране“

По дело C-100/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 19 ноември 2019 г., постъпил в Съда на 26 февруари 2020 г., в рамките на производство по дело

XY

срещу

Hauptzollamt B,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Е. Regan, председател на състава, М. Pešič, Е. Juhász (докладчик), С. Lycourgos и I. Jarukaitis, съдии,

генерален адвокат: М. SZPUNAR

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- [Поправено с определение от 29 септември 2021 г.] за XY, от L. Jesse, Rechtsanwalt,
- за Hauptzollamt B, от G. Rittenauer,

* Език на производството: немски.

- за германското правителство, от J. Möller и S. Heimerl,
- за Европейската комисия, от A. Armenia и R. Pethke,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 май 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (ОВ L 283, 2003 г., стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между ХУ и Hauptzollamt В (Данъчна служба В, Германия) по повод на акт за установяване на дължимия от ХУ данък върху потреблението на електроенергия, и по-специално за наличието на право на последното да му бъдат платени лихви за забава върху недължимо платения от него данък върху електроенергията, който му е бил възстановен.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съображения 3—5 от Директива 2003/96 гласят:
 - „(3) Правилното функциониране на вътрешния пазар и постигането на целите на други политики на Общността изискват установяване на минимални данъчни ставки на общностно равнище за повечето енергийни продукти, включително електроенергията, природния газ и въглищата.
 - (4) Чувствителните различия между размерите на националните данъчни ставки на енергийните продукти, прилагани от държавите членки, биха могли да окажат пагубно въздействие върху правилното функциониране на вътрешния пазар.
 - (5) Установяването на подходящи минимални нива на облагане с данъци в Общността може да спомогне за намаляването на различията между националните нива на облагане с данъци“.
- 4 Член 1 от тази директива има следния текст:

„Държавите членки налагат данъци върху енергийните продукти и електроенергията в съответствие с настоящата директива“.

5 Член 5 от посочената директива предвижда:

„Държавите членки могат да прилагат диференцирани ставки при данъчното облагане, при условие че се спазват минималните данъчни ставки, определени в настоящата директива[,] и правото на [Съюза], при следните случаи:

- когато диференцираните ставки са директно свързани с качеството на продукта,
- когато диференцираните ставки зависят от количествените нива при потреблението на електроенергия и енергийни продукти, използвани за отопление,
- за следните предназначения: местен обществен пътнически транспорт (включително таксата), събиране на отпадъци, за въоръжените сили и държавната администрация, за хора с увреждания, линейки,
- между използване за стопански и нестопански цели, на енергийните продукти и електроенергията, както е посочено в членове 9 и 10“.

6 Член 17 от същата директива гласи:

„1. При условие че минималните данъчни ставки се спазват във всяка стопанска дейност, държавите членки могат да прилагат данъчни намаления при потреблението на енергийни продукти, използвани за отопление или за целите на член 8, параграф 2 букви б) и в), както и върху електроенергията в следните случаи:

а) в подкрепа на енергоемка стопанска дейност

„Енергоемка стопанска дейност“ означава дейността на стопанска единица, посочена в член 11, при която или закупените енергийни продукти и електроенергия възлизат на най-малко 3,0 % от производствената стойност[,] или дължимия[t] национален енергиен данък представлява най-малко 0,5 % от добавената стойност. В рамките на това определение, държавите членки могат да прилагат и по-ограничителни концепции, обхващащи определения, свързани с продажната стойност, съответния процес или сектор.

„Закупени енергийни продукти и електроенергия“ означава действителната стойност на закупената енергия или генерираната енергия в рамките на стопанската дейност на предприятието. Тук се включват само електроенергията, топлинната енергия и енергийните продукти, които се използват за отопление или за целите, посочени в член 8, параграф 2, букви б) и в). Включват се всички данъци с изключение на приспадащия се [Данък върху добавената стойност (ДДС)].

„Производствена стойност“ означава оборотът, включително пряко свързаните с цената на продукта субсидии, плюс или минус измененията в запасите от готова продукция, незавършеното производство и стоките и услугите, произведени за препродажба, минус закупените стоки и услуги за препродажба.

„Добавена стойност“ означава общият оборот, върху който се начислява ДДС, включително продажби при износ минус общите покупки, върху които е начислен ДДС, включително от внос.

Държавите членки, които понастоящем прилагат национални енергийни данъчни системи, при които енергоемките дейности се определят според критерии, които са различни от сравнение на енергийните разходи с производствената стойност и дължимия национален енергиен данък с добавената стойност, трябва да имат право на преходен период, най-късно до 1 януари 2007 г., за да могат да се адаптират системите си към определението от буква а), първа алинея;

б) когато се сключват споразумения с предприятия или обединения от предприятия, или в случаите, когато се прилагат търгуеми разрешителни схеми или сходни механизми, доколкото те спомагат за опазването на околната среда и повишаване на енергийната ефективност.

2. Независимо от посоченото в член 4, параграф 1, държавите членки могат да прилагат нулеви данъчни ставки върху енергийните продукти и електроенергията, определени в член 2, когато те се използват в енергоемки стопански дейности, както е посочено в параграф 1 от настоящия член.

3. Независимо от посоченото в член 4, параграф 1, държавите членки могат да прилагат данъчни ставки до 50 % от минималните нива в настоящата директива по отношение на енергийните продукти и електроенергията, посочени в член 2, когато се използват от определените в член 11 предприятия, чиито дейности не са енергоемки според определението от параграф 1 от настоящия член.

4. Предприятията, които се ползват от предвидените в параграфи 2 и 3 възможности, сключват споразумения, прилагат търгуеми разрешителни схеми или сходни механизми, както е посочено в параграф 1, буква б). Споразуменията, търгуемите разрешителни схеми или сходни механизми трябва да водят до постигане на целите, свързани с опазването на околната среда или повишаването на енергийната ефективност, най-общо еквивалентни на това, което би било постигнато, ако се прилагаха стандартните минимални ставки за Общността“.

7 По силата на членове 7, 15, 16 и 19 от Директива 2003/96 държавите членки могат да прилагат и освобождаване от данъци или намалени данъчни ставки в посочените в тези разпоредби случаи.

8 Член 21, параграф 5, първо изречение от тази директива предвижда:

„За целите на прилагането на членове 5 и 6 от Директива 92/12/ЕИО [на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129, изменена с Директива 2000/47/ЕО на Съвета от 20 юли 2000 г. (ОВ L 193, 2000 г., стр. 73; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 12, стр. 257), електроенергията и природният газ подлежат на облагане с данъци и те стават изискуеми по време на доставката от дистрибутора или редистрибутора“.

Германското право

- 9 Член 3 („Данъчна тарифа“) от Stromsteuergesetz (Закон за данъка върху електроенергията) от 24 март 1999 г. (BGBl. 1999 I, стр. 378 и BGBl. 2000 I, стр. 147), изменен със Закон от 19 декември 2008 г. (BGBl. 2008 I, стр. 2794) (наричан по-нататък „StromStG“), гласи:
- „Данъкът е в размер на 20,50 EUR за мегаватчас“.
- 10 Член 9 от StromStG, озаглавен „Освобождаване от облагане с данъци, намалени данъчни ставки“, предвижда в параграф 3:
- „Електроенергията, с изключение на случаите по параграф 2, точка 2, се облага с намалена ставка от 12,30 EUR за мегаватчас, когато с нея се снабдява за стопански цели предприятие от производствения сектор или от селското или горското стопанство и тя не е освободена от данъка съгласно параграф 1“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 11 ХУ е производствено предприятие, което през 2010 г. получава в рамките на своята дейност електроенергия от разпределителната мрежа, за да запазва акумулаторни батерии.
- 12 В декларацията си за данъка върху електроенергията за 2010 г. ХУ декларира това количество електроенергия като собствено потребление и избира намалената данъчна ставка по член 9, параграф 3 от StromStG. В акта за установяване на данъчни задължения обаче данъчна служба В прилага стандартната ставка на данъка върху електроенергията, което ХУ оспорва.
- 13 След като в рамките на друго дело, което се отнася за 2006 г., е установена приложимостта на намалената данъчна ставка по член 9, параграф 3 от StromStG, данъчна служба В преразглежда решението си за 2010 г. и в крайна сметка приема, че ХУ има право да поиска прилагането на данъчна ставка, а на 27 август 2013 г. изменя акта за установяване на данъчни задължения на ХУ и възстановява недължимо платения от него данък за 2010 г.
- 14 През декември 2014 г. ХУ подава искане за присъждане на лихви за забава върху възстановената за 2010 г. сума, но данъчна служба В отхвърля това искане.
- 15 ХУ подава жалба, с която иска да му бъдат изплатени тези лихви за забава, която Finanzgericht (Финансов съд, Германия) отхвърля, с мотива че ХУ няма право на такива лихви нито съгласно правото на Съюза, нито съгласно германското право. По-специално според тази юрисдикция правото на Съюза не изисква начисляване на лихви за забава върху възстановената сума. Всъщност, от една страна, потреблението на електроенергия за зареждане на акумулаторни батерии не попадало в обхвата на Директива 2003/96. От друга страна, при всички положения разглежданото в главното производство данъчно намаление било факултативно и следователно правото на Съюза не изисквало да се изплаща лихва за забава в случай на възстановяване.
- 16 ХУ подава касационна жалба срещу това решение пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) — запитващата юрисдикция. Според ХУ в съответствие с практиката на Съда следва да се начисли лихва за забава в случай на възстановяване на

данъци, събрани в нарушение на правото на Съюза, включително в случай на прилагане на факултативни данъчни намаления. Освен това зареждането на батерии представлявало обратим процес, който попадал в обхвата на Директива 2003/96.

- 17 За разлика от Finanzgericht (Финансов съд), Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) счита, че дейността на ХУ попада в приложното поле на Директива 2003/96 и иска да се установи единствено дали върху недължимо платения данък върху електроенергията, който е бил възстановен на ХУ, трябва да се начисли лихва за забава.
- 18 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли съгласно правото на Съюза върху вземането за възстановяване на недължимо платен данък върху електроенергията да се начисли лихва, ако определянето на по-нисък размер на данъка върху електроенергията се основава на факултативното данъчно намаление съгласно член 17, параграф 1, буква а) от Директива [2003/96], а определянето на твърде висок размер на данъка се дължи единствено на грешка при прилагането към разглеждания случай на националната разпорежба, която е приета за транспонирането на член 17, параграф 1, буква а) от Директивата?“.

По преюдициалния въпрос

- 19 Най-напред следва да се отбележи, от една страна, че в становището си германското правителство, без да повдига възражение за недопустимост, счита по същество, че по силата на член 21, параграф 5 от Директива 2003/96 електроенергията, доставяна за складиране в акумулаторни батерии, трябва да се облага или отново да се облага и в момента на последващата ѝ доставка на трети лица. Това становище се различава от схващането на запитващата юрисдикция, според която доставката на електроенергия за съхраняването ѝ в акумулаторни батерии е единственият пораждащ факт за съответния данък.
- 20 Това становище не засяга допустимостта на поставения въпрос.
- 21 Всъщност съгласно постоянната практика на Съда въпросите, свързани с тълкуването на правото на Съюза и поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси, както и да разбере защо националната юрисдикция смята, че се нуждае от отговорите на тези въпроси, за да реши висящия пред нея спор (решения от 10 декември 2018 г., Wightman и др., С-621/18, EU:C:2018:999, т. 27 и от 12 декември 2019 г., Slovenské elektrárne, С-376/18, EU:C:2019:1068, т. 24 и цитираната съдебна практика).

- 22 От поставения въпрос е видно, че той има връзка с действителността и с предмета на спора по главното производство, тъй като няма за предмет тълкуването на разпоредби от Директива 2003/96, а условията за възстановяване на данък, събиран вследствие на неправилно прилагане на национална правна уредба, с която се транспонира предвидена в тази директива възможност.
- 23 От друга страна, германското правителство посочва, че в поставения въпрос не е трябвало да се прави позоваване на член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, а на член 5, четвърто тире от нея.
- 24 В това отношение, както отбелязва генералният адвокат в точка 56 от заключението си, трябва да се посочи, че както данъчните облекчения за енергоемката стопанска дейност по член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, така и диференцираните данъчни ставки в зависимост от използването на електроенергията за стопански или за нестопански цели по член 5, четвърто тире от тази директива са факултативни за държавите членки. Затова решаването на поставения с въпроса правен проблем може да има значение за изхода на спора в главното производство, независимо от това на какво правно основание германският законодател е въвел посочената диференциация на данъчните ставки.
- 25 При тези обстоятелства следва да се приеме, че запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали в случай на възстановяване на размера на данък върху електроенергията, който е бил недължимо платен вследствие на неправилно прилагане на национална разпоредба, приета въз основа на възможност, предоставена на държавите членки с Директива 2003/96, правото на Съюза изисква да се начисли лихва върху този размер.
- 26 Следва да се припомни, че от постоянната съдебна практика следва, че правото на възстановяване на данъци, платени в държава членка в нарушение на правните норми на Съюза, е последица и допълнение към правата, които правните субекти черпят от разпоредбите на правото на Съюза, както са тълкувани от Съда. Следователно държавите членки по принцип са задължени да възстановят събраните в нарушение на правото на Съюза данъци (решения от 19 юли 2012 г., *Littlewoods Retail* и др., С-591/10, EU:C:2012:478, т. 24 и цитираната съдебна практика и от 23 април 2020 г., *Sole-Mizo* и *Dalmandi Mezőgazdasági*, С-13/18 и С-126/18, EU:C:2020:292, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 27 Освен това Съдът е постановил, че когато държава членка събира данъци в нарушение на нормите на правото на Съюза, правните субекти имат право да им бъде възстановен не само недължимо събраният данък, но и сумите, изплатени на тази държава или удържани от нея в пряка връзка с този данък. В това се включват и загубите, причинени от невъзможността да бъдат използвани съответните парични суми поради преждевременната изискуемост на данъка. От тази съдебна практика следва, че принципът, че държавите членки са длъжни да върнат с лихвите сумите, събрани като данъци в нарушение на правото на Съюза, произтича от това право (решения от 19 юли 2012 г., *Littlewoods Retail* и др., С-591/10, EU:C:2012:478, т. 25 и 26 и цитираната съдебна практика и от 23 април 2020 г., *Sole-Mizo* и *Dalmandi Mezőgazdasági*, С-13/18 и С-126/18, EU:C:2020:292, т. 35 и 36 и цитираната съдебна практика).

- 28 Както отбелязва генералният адвокат в точка 74 от заключението си, трябва да се уточни, че задължението за начисляване на лихви върху размера на данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза, се прилага и когато това нарушение е в резултат на незачитане на общите принципи на това право.
- 29 Следва да се припомни, че както следва от съображения 3—5 и член 1 от Директива 2003/96, тя има за цел да установи режим на хармонизирано данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (вж. в този смисъл решение от 3 декември 2020 г., *Repsol Petróleo*, С-44/19, ЕУ:С:2020:982, т. 21).
- 30 В рамките на този режим законодателят на Съюза предоставя на държавите членки, по-специално по силата на членове 5, 7, 15—17 и 19 от тази директива, набор от възможности за въвеждане на диференцирани данъчни ставки, освобождаване от данъчно облагане или данъчни намаления на акцизите, които са неразделна част от установения с посочената директива хармонизиран режим на данъчно облагане.
- 31 В това отношение съгласно практиката на Съда държавите членки са длъжни да упражняват дискреционните правомощия, с които разполагат по силата на тези членове, при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, и по-специално при спазване на принципа на равно третиране (вж. в това отношение решение 30 януари 2020 г., *Autoservizi Giordano*, С-513/18, ЕУ:С:2020:59, т. 35 и цитираната съдебна практика). Освен това посоченото изискване се отнася както до мерките, с които се упражнява тази дискреционна власт, така и до прилагането им.
- 32 Принципът на равно третиране изисква да не се третират по различен начин сходни положения и да не се третират еднакво различни положения, освен ако такова третиране не е обективно обосновано (решение от 30 януари 2020 г., *Autoservizi Giordano*, С-513/18, ЕУ:С:2020:59, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 33 В това отношение следва да се констатира, че що се отнася до размера на недължимо платения данък и до задължението за неговото възстановяване, един икономически оператор, който се облага с намалена ставка на данъка върху електроенергията в приложение на разпоредба от националното право, която транспонира предвидената в Директива 2003/96 възможност, и чийто размер е бил недължимо платен, се намира в сходно положение с това на икономически оператор, който се облага със стандартната ставка на този данък в приложение на разпоредба от тази директива, и чийто размер е бил недължимо платен.
- 34 Тези две положения не трябва да се третират по различен начин и затова в случай на възстановяване възниква задължение за начисляване на лихви върху размера на недължимо платения данък.
- 35 Всъщност сравнението между икономическите оператори трябва да се направи в зависимост от това дали тези оператори е трябвало или не да понесат загубите, причинени от невъзможността да използват парични суми поради недействителната изискуемост на данъка по смисъла на цитираната в точка 27 от настоящото решение съдебна практика, независимо дали се прилага стандартната или намалената данъчна ставка, тъй като и двете ставки попадат в обхвата на един и същи хармонизиран режим, установен с Директива 2003/96.

- 36 С оглед на гореизложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че в случай на възстановяване на размера на данък върху електроенергията, който е бил недължимо платен вследствие на неправилно прилагане на национална разпоредба, приета въз основа на възможност, предоставена на държавите членки с Директива 2003/96, правото на Съюза изисква да се начисли лихва върху този размер.

По съдебните разноски

- 37 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че в случай на възстановяване на размера на данък върху електроенергията, който е бил недължимо платен вследствие на неправилно прилагане на национална разпоредба, приета въз основа на възможност, предоставена на държавите членки с Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, правото на Съюза изисква да се начисли лихва върху този размер.

Подписи