



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. SZPUNAR

van 12 mei 2021¹

Zaak C-100/20

XY

tegen

Hauptzollamt B

[verzoek van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Communautaire regeling voor belasting van energieproducten en elektriciteit – Richtlijn 2003/96 – Artikel 5 – Gedifferentieerde belastingniveaus – Artikel 17, lid 1, onder a) – Verlaging van de elektriciteitsbelasting ten voordele van energie-intensieve bedrijven – Artikel 21, lid 5 – Belasting van elektriciteit op het tijdstip van levering door de distributeur of herdistributeur – Opladen van accu's – Regeling van de terugbetaling van in strijd met het Unierecht geheven belastingen – Facultatieve belastingvrijstellingen en -verlagingen – Betaling van rente”

Inleiding

1. De prejudiciële vraag die het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) in de onderhavige zaak heeft gesteld, betreft een vrij atypische kwestie, namelijk de rechten van de belastingplichtige van wie een door het Unierecht geregelde belasting ten onrechte is geheven, wanneer de onrechtmatigheid van de heffing niet het gevolg was van schending van dwingende bepalingen van het Unierecht, maar enkel van schending van nationale bepalingen die een lidstaat heeft vastgesteld op basis van een in het Unierecht opgenomen facultatieve machtiging.
2. Een dergelijke situatie is niet eenduidig, aangezien er enerzijds geen sprake is van schending van duidelijke en onvoorwaardelijke regels van het Unierecht en anderzijds de onrechtmatige handeling heeft plaatsgevonden in het kader van de toepassing van dat recht door een lidstaat. Zoals ik in deze conclusie zal uitleggen, is het ook moeilijk om een eenduidig antwoord te geven op deze vraag.
3. In de onderhavige zaak doet zich echter ook een andere, niet minder interessante kwestie voor. Het gaat er namelijk om hoe de opslag van elektriciteit in accu's met het oog op de latere levering ervan aan eindverbruikers vanuit het oogpunt van de accijns op elektriciteit moet worden behandeld. Hoewel de verwijzende rechter deze vraag niet stelt en zich baseert op zijn eigen

¹ Oorspronkelijke taal: Pools.

uitlegging ter zake, zou het Hof mijns inziens in zijn arrest op zijn minst moeten aangeven dat de beantwoording van de prejudiciële vraag niet betekent dat de door de verwijzende rechter gegeven uitlegging wordt bevestigd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

4. Artikel 1 van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit² bepaalt:

„De lidstaten heffen belasting op energieproducten en elektriciteit overeenkomstig deze richtlijn.”

5. Artikel 5, vierde streepje, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen, onder fiscaal toezicht, gedifferentieerde belastingniveaus toepassen in de volgende gevallen, op voorwaarde dat deze belastingniveaus niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen en verenigbaar zijn met het [Unierecht]:

[...]

– om onderscheid te maken tussen zakelijk en niet-zakelijk gebruik voor energieproducten en elektriciteit als bedoeld in de artikelen 9 en 10.”

6. Artikel 17, lid 1, onder a), van deze richtlijn bepaalt:

„Op voorwaarde dat de in deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus gemiddeld voor elk bedrijf worden gerespecteerd kunnen de lidstaten in de volgende gevallen belastingverlagingen toepassen [...] op elektriciteit:

a) ten voordele van energie-intensieve bedrijven;

[...]”

7. Ten slotte bepaalt artikel 21, lid 5, eerste alinea, van richtlijn 2003/96:

„Voor de toepassing van de artikelen 5 en 6 van richtlijn 92/12/EEG^[3], worden elektriciteit en aardgas aan belasting onderworpen en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van levering door de distributeur of herdistributeur. [...]”

² PB 2003, L 283, blz. 51.

³ Richtlijn van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1), thans vervangen door richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12).

Duits recht

8. Wat de belasting op elektriciteit betreft, is richtlijn 2003/96 in Duits recht omgezet bij de bepalingen van het Stromsteuergesetz (wet op de elektriciteitsbelasting; hierna: „StromStG”)⁴. § 3 van deze wet, in de versie die vanaf 19 december 2008 van toepassing is, bepaalt:

„De belasting bedraagt 20,50 EUR per megawattuur.”

9. § 9, lid 3, StromStG bepaalt:

„Elektriciteit wordt belast [...] tegen een verlaagd tarief van 12,30 EUR per megawattuur indien zij voor bedrijfsdoeleinden wordt afgenomen door ondernemingen in de industriesector of bedrijven in de land- en bosbouw en niet krachtens lid 1 is vrijgesteld van belasting.”

Feiten, procesverloop en prejudiciële vraag

10. XY is een vennootschap naar Duits recht. In het kader van haar activiteiten, die volgens de verwijzende rechter tot de industriesector (*Produzierende Gewerbe*) in de zin van § 9, lid 3, StromStG behoren, neemt zij elektriciteit in de vorm van wisselstroom af van het distributienet die zij, na omzetting in gelijkstroom, opslaat in accu's. Vervolgens verricht zij voor haar klanten uit de telecommunicatiesector een complexe dienst die bestaat uit de levering van elektriciteit, inclusief noodvoedingsstromen, en airconditioning („levering van koude”) voor de uitrusting van de telecommunicatie-infrastructuur.⁵

11. In haar aangifte voor het belastingjaar 2010 heeft XY aangegeven dat de door haar afgenomen elektriciteit voor haar activiteit werd gebruikt en heeft zij daarop het verlaagde tarief van de elektriciteitsbelasting overeenkomstig § 9, lid 3, StromStG toegepast. De belastingdienst heeft echter een besluit vastgesteld waarbij hij heeft geoordeeld dat het normale tarief van deze belasting moest worden toegepast.

12. In een afzonderlijke procedure voor het belastingjaar 2006 heeft het Bundesfinanzhof geoordeeld dat XY het recht had om het verlaagde tarief voor elektriciteitsbelasting toe te passen. Op basis daarvan heeft de belastingdienst de beslissing betreffende het belastingjaar 2010 gewijzigd en de te veel betaalde belasting teruggegeven. In 2014 heeft XY om betaling van rente over die te veel betaalde belasting verzocht, hetgeen de belastingdienst heeft geweigerd. Het beroep van XY bij de rechter in eerste aanleg werd verworpen. Deze rechter heeft namelijk onder meer geoordeeld dat de verlaging van het belastingtarief van § 9, lid 3, StromStG uit het oogpunt van het Unierecht facultatief is, zodat heffing van de belasting tegen het normale tarief, ook al is zij in strijd met het nationale recht, geen schending van het Unierecht uitmaakt. De uit de rechtspraak van het Hof voortvloeiende verplichting tot terugbetaling van de te veel betaalde belasting met rente is dus niet van toepassing. Tegen dit vonnis heeft XY bij de verwijzende rechter beroep in *Revision* ingesteld.

⁴ BGBl. 2008 I, blz. 2794.

⁵ Deze gegevens zijn deels gebaseerd op de toelichting die de Duitse regering in haar schriftelijke opmerkingen heeft verstrekt.

13. In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet krachtens het Unierecht rente worden betaald over de terugbetaling van ten onrechte vastgestelde elektriciteitsbelasting, wanneer de lagere vaststelling van de elektriciteitsbelasting heeft plaatsgevonden op basis van de facultatieve belastingverlaging als bedoeld in artikel 17, lid 1, onder a), van [richtlijn 2003/96], en wanneer de te hoge belastingvaststelling bovendien uitsluitend beruiste op een fout bij de toepassing van de ter uitvoering van artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 vastgestelde nationale bepaling op het onderhavige geval?”

14. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof ingekomen op 26 februari 2020. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door XY, de Duitse regering en de Europese Commissie. Deze partijen en Hauptzollamt B (belastingdienst B, Duitsland) hebben eveneens schriftelijk geantwoord op de vragen van het Hof.

Analyse

15. De prejudiciële vraag in de onderhavige zaak gaat uit van de premisse dat de elektriciteit die XY via het distributienet ontving, in de belasting moest worden betrokken op het tijdstip van afname, en dat krachtens het Duitse recht het verlaagde tarief voor elektriciteitsbelasting moest worden toegepast. De Duitse regering betwist evenwel deze premisse in haar opmerkingen met het betoog dat deze voortvloeit uit een met richtlijn 2003/96 onverenigbare kwalificatie van de activiteit van XY, waarop het verlaagde tarief van deze belasting niet mag worden toegepast. De aanvaarding van de stelling van de Duitse regering zou tot gevolg kunnen hebben dat de ontvankelijkheid zelf van het verzoek om een prejudiciële beslissing in de onderhavige zaak wordt betwist, aangezien de in dat verzoek gestelde vraag hypothetisch van aard zou zijn.

16. Het Hof heeft partijen over dit punt aanvullende vragen gesteld. Alvorens in te gaan op de juridische vraag die met de prejudiciële vraag aan de orde wordt gesteld, zal ik dus ingaan op de juiste uitlegging van de bepalingen van deze richtlijn in omstandigheden als die van het hoofdgeding.

Kwalificatie van de opslag van elektriciteit in accu's in het licht van de bepalingen van richtlijn 2003/96

*Levering van elektriciteit uit accu's als (her)distributie*⁶

17. Met zijn prejudiciële vraag in de onderhavige zaak baseert de verwijzende rechter zich op zijn eerdere uitspraak, die met name is vervat in zijn arrest betreffende de belasting van de elektriciteit die door XY in het belastingjaar 2006 is verbruikt.⁷ Volgens die uitspraak verbruikt XY elektriciteit die van het distributienet wordt afgenomen door deze elektriciteit in accu's om te zetten in chemische energie.⁸ Dit verbruik vindt plaats met het oog op de activiteiten van XY, aangezien zij

⁶ De hiernavolgende overwegingen hebben enkel betrekking op de levering van elektriciteit uit stationaire accu's die in het bezit blijven van de leverancier van die elektriciteit. Ik ga dus niet in op de levering van opgeladen accu's of andere draagbare bronnen van elektriciteit.

⁷ Arrest van het Bundesfinanzhof van 19 juni 2012, VII R 32/10. Dit arrest is gevoegd bij zowel de opmerkingen van de Duitse regering als de antwoorden van XY op de aanvullende vragen van het Hof.

⁸ Zie voor de omzetting van energie met name punt 39 infra.

de opgeslagen elektriciteit in de vorm van gelijkstroom gebruikt in het kader van de levering aan haar klanten van één geconsolideerde dienst, namelijk de levering van elektriciteit voor telecommunicatieapparatuur, de levering van een klimaatregelingsdienst voor deze apparatuur („levering van koude” volgens de bewoordingen van dat arrest) en het waarborgen van de voorzieningszekerheid in geval van panne (*Reservezeit*).

18. Volgens de Duitse regering leidt een dergelijke kwalificatie van de activiteit van XY daarentegen tot onverenigbaarheid met de bepalingen van richtlijn 2003/96. Overeenkomstig artikel 21, lid 5, eerste alinea, van deze richtlijn wordt de belasting op elektriciteit verschuldigd op het tijdstip van levering door de distributeur of herdistributeur. Volgens deze regering moet XY worden beschouwd als een tussenpersoon bij de levering van elektriciteit, dat wil zeggen als een herdistributeur. Deze vennootschap verbruikt immers geen elektriciteit voor haar eigen activiteiten, maar slaat deze op in accu's en levert deze vervolgens aan haar klanten, die de eindverbruikers van deze elektriciteit zijn.

19. Dit is van belang omdat XY weliswaar is ingedeeld in de industriesector, die het in § 9, lid 3, StromStG bedoelde belastingvoordeel geniet, maar haar klanten – die telecommunicatiediensten verlenen – niet tot die sector behoren en niet voor dit voordeel in aanmerking komen. Op de door XY aan haar klanten geleverde elektriciteit moet dus het normale belastingtarief worden toegepast. In een dergelijke situatie is terugbetaling van te veel betaalde belasting of van rente niet aan de orde, en zou het hoofdgeding in zijn geheel, en dus ook het verzoek om een prejudiciële beslissing in de onderhavige zaak, zonder voorwerp raken.

20. Ik deel de twijfels van de Duitse regering over de regelmatigheid van de kwalificatie door de verwijzende rechter van het gebruik van de elektriciteit door XY als verbruik ten behoeve van de activiteiten van deze vennootschap.

21. De door de verwijzende rechter aangenomen oplossing berust op de specifieke aard van de activiteiten van XY. Deze specifieke aard schuilt in het feit dat XY enkel elektriciteit levert in het kader van een complexe dienst die ook andere prestaties omvat, uitsluitend aan ondernemingen die tot één enkel concern behoren (waarschijnlijk dat waarvan zij zelf lid is) en dit via afzonderlijke kabels, zonder gebruik te maken van het vrij toegankelijke elektriciteitsdistributienet.

22. Deze omstandigheden zijn mijns inziens echter niet doorslaggevend voor de kwalificatie van de activiteit van XY in het licht van richtlijn 2003/96. De wijze waarop XY diensten verricht en de keuze van haar medecontractanten zijn specifieke omstandigheden van de activiteit van deze onderneming. Zij doen echter niets af aan het feit dat deze vennootschap in het kader van haar activiteit een bepaalde en meetbare hoeveelheid elektriciteit levert aan entiteiten die als van deze vennootschap onafhankelijke ondernemingen moeten worden beschouwd en dat deze entiteiten deze energie gebruiken om telecommunicatieapparatuur van stroom te voorzien, dat wil zeggen in overeenstemming met de gebruikelijke bestemming van elektriciteit.⁹ Zij, en niet XY, zijn dus de eindverbruikers van de elektriciteit die hun door deze vennootschap is geleverd.

23. Het gebruik van het algemeen toegankelijke elektriciteitsdistributienet lijkt mij geen voorwaarde om een entiteit te kwalificeren als distributeur of herdistributeur van elektriciteit in de zin van richtlijn 2003/96. Deze richtlijn geeft geen definitie van de begrippen „distributeur” en „herdistributeur”, maar niets wijst erop dat zij moeten worden beperkt tot entiteiten die een

⁹ Het gaat uiteraard slechts om elektriciteit die XY in accu's opslaat en vervolgens aan haar klanten levert. Wat betreft de elektriciteit die zij voor andere doeleinden gebruikt, bijvoorbeeld voor de levering van klimaatregelingsdiensten, is XY eindverbruiker.

bepaald soort distributienet gebruiken. In het bijzonder heeft het Hof reeds geoordeeld¹⁰ dat deze termen niet moeten worden uitgelegd in het licht van het begrip „distributie” in de zin van artikel 2 van richtlijn 2003/54/EG¹¹. Richtlijn 2003/96 hanteert veeleer een functionele betekenis van het begrip distributeur. Dit wordt het best geïllustreerd door artikel 21, lid 5, derde alinea, dat bepaalt: „Een entiteit die voor eigen gebruik elektriciteit produceert, wordt beschouwd als distributeur.”

24. Ik denk dus niet dat de specifieke aard van de activiteiten van XY eraan in de weg staat dat zij als herdistributeur van elektriciteit wordt aangemerkt met het oog op de belasting van deze elektriciteit overeenkomstig de bepalingen van richtlijn 2003/96.

25. Het door de verwijzende rechter in zijn rechtspraak ingenomen standpunt leidt daarentegen tot resultaten die in strijd zijn met de doelstellingen van deze richtlijn.

26. Ten eerste blijkt uit de toelichting bij het voorstel voor richtlijn 2003/96, die de Commissie in haar antwoord op de vragen van het Hof¹² aanhaalt, dat het doel van de belasting op elektriciteit op het tijdstip van levering (*output*) erin bestond de lidstaten in staat te stellen gedifferentieerde belastingniveaus toe te passen voor de verschillende categorieën eindverbruikers. De goede werking van een dergelijk gedifferentieerd belastingstelsel is evenwel slechts mogelijk indien de belasting plaatsvindt in het laatste stadium van de distributie, dat wil zeggen in het stadium van de levering aan eindverbruikers. Belastingheffing in een vroeger stadium zou de werking van dergelijke regeling verstoren, aangezien het belastingniveau niet kan worden aangepast aan het daadwerkelijke verbruik van de elektriciteit.

27. Dat wordt perfect geïllustreerd door de onderhavige zaak. XY heeft namelijk een verlaging gekregen van het tarief voor de belasting van elektriciteit die zij van het distributienet heeft ontvangen, aangezien zij een onderneming in de industriesector is die naar nationaal recht in aanmerking komt voor een dergelijke verlaging. Deze energie wordt echter uiteindelijk niet door deze vennootschap verbruikt, maar door haar klanten, die geen deel uitmaken van de industriesector en die anders niet van deze belastingverlaging hadden kunnen profiteren. Dat verklaart, als ik het goed begrijp, al die intellectuele gymnastiek om te bewijzen dat XY eindverbruiker van de elektriciteit is.

28. Ten tweede bestaat het doel van een belasting van elektriciteit op het tijdstip van levering door de distributeur of herdistributeur erin om deze elektriciteit, net als andere accijsproducten, in de lidstaat van daadwerkelijk verbruik te belasten. Het Hof heeft dit in het arrest Commissie/Polen zeer duidelijk benadrukt en de argumenten van de Commissie op dit punt aanvaard.¹³ Wanneer de elektriciteit evenwel wordt belast bij afname van het distributienet met het oog op opslag in accu's en vervolgens aan andere entiteiten wordt geleverd, is het mogelijk dat die doelstelling niet wordt bereikt. Niets belet immers dat de dienst van levering van in accu's opgeslagen elektriciteit grensoverschrijdend wordt verricht.

¹⁰ Arrest van 12 februari 2009, Commissie/Polen (C-475/07, niet gepubliceerd, EU:C:2009:86, punt 57).

¹¹ Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2003 betreffende gemeenschappelijke regels voor de interne markt voor elektriciteit en tot intrekking van richtlijn 96/92/EG (PB 2003, L 176, blz. 37).

¹² COM(97) 30 def., blz. 5.

¹³ Zie arrest van 12 februari 2009, Commissie/Polen (C-475/07, niet gepubliceerd, EU:C:2009:86, punten 20, 21 en 56).

29. Ten derde en ten slotte beoogt de wijze van belasting van elektriciteit waarin richtlijn 2003/96 voorziet, eveneens te voorkomen dat belasting wordt geheven over het deel van de energie dat verloren is gegaan. Dat is eveneens een regel die geldt voor alle accijsproducten.¹⁴ Wat elektriciteit betreft, is dit beginsel van bijzonder belang, aangezien het transport en de opslag ervan noodzakelijkerwijs aanzienlijke verliezen met zich brengen. Alleen door elektriciteit te belasten in het stadium waarin zij aan de eindafnemers wordt geleverd, kan worden vermeden dat verloren gegane energie wordt belast, of kan dat in ieder geval tot een minimum worden beperkt.

30. De Commissie noemt als voorbeeld de belasting van gas dat wordt gebruikt als brandstof voor de voortbeweging van voertuigen. Een dergelijk gas wordt belast bij de opslag ervan in het reservoir van het voertuig, waardoor met name kan worden voorkomen dat de gasverliezen die het gevolg zijn van de opslag en de compressie ervan worden belast. Zoals de Commissie terecht opmerkt, moet het tijdstip van belasting voor aardgas en elektriciteit overeenkomstig artikel 21, lid 5, eerste alinea, van richtlijn 2003/96 gelijk zijn. Zo zouden de door de opslag veroorzaakte verliezen van elektriciteit naar analogie met gas niet mogen worden belast. Het rendement van de populairste typen accu's, opgevat als de verhouding tussen de elektrische lading die wordt afgenomen bij het ontladen van de accu en de elektrische lading die bij het laden wordt toegevoerd, bedraagt echter ongeveer 70-80 %.¹⁵ De heffing van belasting over de elektriciteit die wordt gebruikt om de accu's op te laden in plaats van over de elektriciteit die uit deze accu's aan eindverbruikers wordt geleverd, impliceert dus dat relatief aanzienlijke elektriciteitsverliezen worden belast. De toepassing van een verlaagd belastingtarief is geen met richtlijn 2003/96 verenigbare methode om deze te hoge belastingheffing te compenseren.¹⁶

31. Het argument van XY dat de levering van elektriciteit voor het laden van accu's volgens besluit 2016/2266¹⁷ moet worden behandeld als distributie van deze energie en niet als opname van stroom uit accu's, is eveneens onjuist. Dat besluit had namelijk betrekking op elektriciteit voor het opladen van accu's in elektrische auto's. In een dergelijke situatie wordt de elektriciteit uit een accu door de gebruiker van het voertuig, die eveneens gebruiker is van de accu, gebruikt om het voertuig aan te drijven. De gebruiker van een accu is dus tegelijkertijd de eindverbruiker van de elektriciteit, zodat de levering van deze elektriciteit met het oog op het laden van een accu een levering van energie aan een eindverbruiker uitmaakt, dat wil zeggen een belastbaar feit overeenkomstig artikel 21, lid 5, eerste alinea, van richtlijn 2003/96. XY is daarentegen niet de eindverbruiker van de elektriciteit die zij uit een distributienet afneemt teneinde de accu's op te laden en de elektriciteit aan haar klanten door te leveren. Er is dus geen analogie met de situatie waarop dat besluit betrekking heeft.

32. Hieruit volgt dat de verwezenlijking van de doelstellingen die richtlijn 2003/96 met betrekking tot de belasting van elektriciteit nastreeft, vereist dat XY overeenkomstig de opmerkingen van de Duitse regering als herdistIBUTEUR van elektriciteit wordt beschouwd. Ik ben het echter met de Commissie eens dat de Duitse regering de gevolgen van een dergelijke erkenning in de omstandigheden van het hoofdgeding onjuist beoordeelt.

¹⁴ Zie artikel 7, lid 4, van richtlijn 2008/118.

¹⁵ Bednarek, K., Bugała, A., „Własności użytkowe akumulatorów kwasowo-olowiowych”, *Poznan University of Technology Academic Journals*, nr. 92/2017, blz. 47-60, blz. 52.

¹⁶ Zie naar analogie arrest van 12 februari 2009, Commissie/Polen (C-475/07, niet gepubliceerd, EU:C:2009:86, punten 53 en 56).

¹⁷ Uitvoeringsbesluit (EU) van de Raad van 6 december 2016 waarbij Nederland wordt gemachtigd een verlaagd tarief toe te passen op elektriciteit geleverd voor het laadstation voor elektrische voertuigen (PB 2016, L 342, blz. 30).

33. De Duitse regering trekt uit haar opmerkingen namelijk de conclusie dat de door XY ontvangen en vervolgens in accu's opgeslagen, voor haar afnemers bestemde elektriciteit niet tegen het verlaagde tarief van de elektriciteitsbelasting, maar tegen het normale tarief van deze belasting zou moeten worden belast. Er kan dus geen sprake zijn van terugbetaling van te veel betaalde belasting of van rente.

34. De Duitse regering miskent evenwel het feit dat, indien XY als een herdistributeur moet worden beschouwd, de elektriciteit pas zou moeten worden belast op het tijdstip waarop XY deze elektriciteit aan haar klanten levert. Er mag daarentegen geen belasting worden geheven op het moment van de elektriciteitsafname door XY van het distributienet, noch tegen het basistarief, noch tegen het verlaagde tarief. In een dergelijk geval moet de door de belastingdienst in het hoofdgeding geheven belasting dus worden geacht volledig in strijd met richtlijn 2003/96 te zijn geïnd en moet zij dus, overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof, volledig worden terugbetaald, vermeerderd met rente.¹⁸

Elektriciteit die in accu's is opgeslagen als elektriciteit die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit

35. Het Hof heeft partijen ook gevraagd of de elektriciteit die XY van het distributienet afneemt om accu's op te laden, indien de opvatting van de verwijzende rechter wordt aanvaard dat XY die elektriciteit voor de uitoefening van haar activiteiten verbruikt, niet krachtens artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 moet worden vrijgesteld van belasting als elektriciteit die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit.

36. Zowel XY als de Duitse regering en de Commissie wijzen deze mogelijkheid resoluut van de hand. Volgens deze partijen slaat XY enkel de uit het distributienet afgenomen elektriciteit op in accu's, terwijl de vrijstelling van artikel 14, lid 1, van deze richtlijn slechts betrekking heeft op de productie van „nieuwe” elektriciteit.

37. Mijns inziens berust dit standpunt echter op twee onjuiste uitgangspunten.

38. Het eerste onjuiste uitgangspunt is dat deze partijen, wanneer zij het hebben over de opslag van elektriciteit in accu's, het begrip elektriciteit verwarren met het begrip energie in het algemeen. Bij de huidige stand van de technologische ontwikkeling bestaat er geen methode voor de opslag van elektriciteit als zodanig die op industriële schaal kan worden toegepast.¹⁹ De opslag van elektriciteit vereist een omzetting ervan in een andere vorm van energie die kan worden opgeslagen, en die moet vervolgens opnieuw in elektriciteit worden omgezet. In het geval van accu's wordt energie opgeslagen in de vorm van chemische energie, dat wil zeggen de (potentiële) energie van een elektrochemische reactie die zich tussen de chemische verbindingen in de accu voordoet wanneer er stroom vloeit. Deze reacties zijn omkeerbaar, zodat de accu vele keren kan worden opgeladen en ontladen.²⁰

39. Hieruit volgt dat het begrip opslag van elektriciteit in zekere zin een vereenvoudiging is. Het gaat in feite om de omzetting van elektriciteit in een andere energievorm en de daaropvolgende hernieuwde omzetting in elektriciteit.

¹⁸ Zie laatstelijk arrest van 11 september 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

¹⁹ Technologieën voor de opslag van elektriciteit, bijvoorbeeld op basis van zogenoemde supercondensatoren, bevinden zich nog in een vroeg ontwikkelingsstadium en zijn niet op grotere schaal beschikbaar.

²⁰ Deze kwestie wordt in het hoofdgeding niet betwist. Voor zover ik begrijp, baseert de verwijzende rechter zijn standpunt dat XY elektriciteit *verbruikt* op die omzetting in chemische energie.

40. Dit brengt ons bij het tweede onjuiste uitgangspunt waarop de stelling van partijen is gebaseerd, namelijk het absolute onderscheid tussen opslag en productie van elektriciteit.

41. Vanuit natuurkundig oogpunt bestaat er niet zoiets als energieproductie. Dat wordt verklaard door een van de basiswetten van de natuurkunde, namelijk de wet van behoud van energie. De „productie van energie”, met inbegrip van elektriciteit, is net als de opslag ervan, slechts een omzetting van een vorm van energie in een andere. In het geval van productie van elektriciteit kan het gaan om een omzetting van chemische energie uit fossiele brandstoffen²¹ door verbranding, de omzetting van kinetische energie door wind- en waterkrachttechnologie, of, ten slotte, de omzetting van kernenergie door splijting.

42. Voor de opwekking van elektriciteit is vaak vereist dat verschillende vormen van energie meermaals worden omgezet, zoals de initiële energie in brandstoffen (of in zogenaamde kernbrandstof) in warmte-krachtcentrales (dat wil zeggen op fossiele energie of kernenergie gebaseerde centrales) wordt omgezet in warmte die vervolgens wordt omgezet in kinetische energie en dan pas in elektriciteit. De verschillende vormen van energie vereisen specifieke media: stoom is bijvoorbeeld over het algemeen het energiemedium in elektriciteitscentrales en de elektrolyt het medium van de chemische energie in een accu.

43. Er bestaat dus geen essentiële en onoverkomelijke grens tussen de productie van elektriciteit en de opslag ervan of, meer bepaald, de winning van elektriciteit die in een andere energievorm is opgeslagen. Het beste voorbeeld zijn pompcentrales. Zij werken door water met behulp van elektriciteit op te pompen van een lager gelegen reservoir naar een hoger gelegen reservoir en gebruiken vervolgens de kinetische energie van het terugvallende water om een elektriciteitsgenerator aan te drijven.²² Een dergelijke centrale produceert geen „nieuwe” elektriciteit; integendeel, zij verbruikt meer energie dan zij produceert. Daarom worden pompcentrales beschouwd als een methode om elektriciteit op te slaan en niet om elektriciteit te produceren. Deze methode is wat capaciteit betreft thans zelfs veruit de belangrijkste methode van energieopslag.²³ Zij bestaat in het omzetten van elektrische energie in de potentiële energie van water, die vervolgens weer wordt omgezet in elektrische energie. Dat neemt niet weg dat elektriciteit in dit proces wordt verbruikt om water op te pompen en vervolgens opnieuw wordt geproduceerd op precies dezelfde wijze als in gewone waterkrachtcentrales die gebruikmaken van de natuurlijke stroom van water, zonder het eerst op te pompen.

44. De opslag van elektriciteit in accu's bestaat uit technisch oogpunt ook uit het verbruik van *elektriciteit* met het oog op de omzetting ervan in een andere vorm van *energie*, en vervolgens in de omzetting terug in elektriciteit. Ik zie dus geen fundamentele obstakels om elektriciteit die bestemd is voor de omzetting in accu's te beschouwen als elektriciteit die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96.

45. Ik aanvaard evenwel dat andere overwegingen er met het oog op de toepassing van richtlijn 2003/96 voor pleiten om de opslag van elektriciteit eerder als een distributiefase van deze elektriciteit te beschouwen, in plaats van als de productie ervan, zoals de Duitse regering en de Commissie willen. Dat sluit echter de (eveneens door XY verdedigde) stelling van de verwijzende

²¹ Het is geen toeval dat deze brandstoffen in richtlijn 2003/96 „energieproducten” worden genoemd.

²² De achterliggende gedachte is dat het water in een periode van geringe vraag naar elektriciteit naar boven wordt gepompt en op het hoogtepunt van die vraag wordt afgevoerd, zodat elektriciteit kan worden geproduceerd. Hierdoor kan de belasting van het distributienet worden geëgaliseerd en tegelijkertijd de rentabiliteit van een dergelijke onderneming worden gewaarborgd dankzij de verschillen in de elektriciteitsprijs naargelang de vraag.

²³ Revesz, R.L., en Unel, B., „Managing the Future of the Electricity Grid: Energy Storage and Greenhouse Gas Emissions”, *Harvard Environmental Law Review*, nr. 42/2018, blz. 139-196.

rechter uit dat XY elektriciteit verbruikt voor haar activiteiten. Dat betekent immers dat zij elektriciteit tegelijkertijd verbruikt en opslaat, hetgeen onmogelijk is; het is immers kiezen of delen. Het zou ook betekenen dat de elektriciteit die aan de klanten van XY wordt geleverd, moet worden belast, waardoor deze dus dubbel zou worden belast: de eerste keer op het moment dat zij van het net wordt afgenomen en de tweede keer op het moment dat zij aan de eindverbruikers wordt geleverd. De verwijzende rechter is terecht van oordeel dat een dergelijke dubbele belasting moet worden voorkomen. Dat kan echter niet door de levering van elektriciteit door XY aan haar klanten in strijd met artikel 21, lid 5, eerste alinea, van richtlijn 2003/96 niet te belasten, maar door de elektriciteit die XY van het distributienet afneemt, fiscaal op de juiste wijze te behandelen.

Slotopmerkingen en conclusies van dit deel van de overwegingen

46. In haar antwoord op de aanvullende vragen van het Hof betwist XY de gegrondheid van de opmerkingen van de Duitse regering met betrekking tot de, volgens deze regering, onjuiste veronderstellingen waarop de verwijzende rechter zijn prejudiciële vraag in de onderhavige zaak baseert. Volgens XY valt deze vraag onder de vaststelling van de feiten, waarvoor alleen de verwijzende rechter bevoegd is. Het Hof dient zich echter aan deze vaststellingen te houden en zich te beperken tot het beantwoorden van de prejudiciële vraag.

47. De bezwaren van XY zijn mijns inziens echter ongegrond. De feiten van het hoofdgeding staan niet ter discussie: XY neemt elektriciteit uit het distributienetwerk af, slaat deze op in accu's in de vorm van chemische energie en levert deze vervolgens aan haar klanten in het kader van een complexe dienst die ook andere prestaties omvat. Rest echter nog de kwestie van de kwalificatie van een dergelijke activiteit in het licht van de bepalingen van richtlijn 2003/96, maar die valt onder de uitlegging van deze bepalingen en behoort tot de bevoegdheid van het Hof.

48. De verwijzende rechter heeft de activiteit van XY aldus gekwalificeerd dat de elektriciteit die zij van het net afneemt om accu's op te laden, tegen een verlaagd elektriciteitstarief wordt belast. Zoals uit de voorgaande overwegingen blijkt²⁴, had deze elektriciteit echter niet mogen worden belast in het stadium waarin zij door XY van het net werd afgenomen, noch als elektriciteit die op grond van artikel 21, lid 5, eerste alinea van richtlijn 2003/96 verder gedistribueerd kan worden, noch als elektriciteit die op grond van artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit.

49. Bijgevolg moet worden erkend dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde elektriciteitsbelasting volledig in strijd met het Unierecht is geïnd en volgens vaste rechtspraak van het Hof²⁵ in beginsel volledig moet worden terugbetaald, vermeerderd met rente.²⁶ Hierdoor zou de prejudiciële vraag zonder voorwerp worden.

50. De verwijzende rechter stelt evenwel vast dat zijn beslissing over de juridische kwalificatie van de activiteiten van XY in de zaak betreffende het belastingjaar 2006 in kracht van gewijsde is gegaan. De verwijzende rechter geeft niet aan of hetzelfde geldt voor het belastingjaar 2010, in

²⁴ Punten 34 en 45.

²⁵ Zie laatstelijk arrest van 11 september 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁶ Niettemin moet ook rekening worden gehouden met de rechtspraak van het Hof volgens welke terugbetaling van te veel betaalde belasting niet mag leiden tot ongerechtvaardigde verrijking, met name wanneer de belastingplichtige de financiële last van deze belasting op de koper heeft afgewenteld (zie met name arrest van 20 oktober 2011, Danfoss en Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punten 21 en 22).

het kader waarvan hij het Hof in de onderhavige zaak om een prejudiciële beslissing heeft verzocht. Hij deelt wel mede dat het besluit van de belastingdienst om ten aanzien van XY het verlaagde tarief van de elektriciteitsbelasting toe te passen, definitief is geworden.

51. Volgens vaste rechtspraak van het Hof vereist het Unierecht niet dat een rechterlijke instantie uit principe terugkomt op een in kracht van gewijsde gegane beslissing om rekening te houden met de uitlegging die het Hof aan een relevante bepaling van dat recht heeft gegeven. Dat geldt ook voor de terugbetaling van belastingen die in strijd met het Unierecht zijn geheven.²⁷

52. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag in de onderhavige zaak te beantwoorden. Ik ben echter van mening dat het Hof in zijn arrest uitdrukkelijk moet aangeven dat het feit dat deze vraag wordt beantwoord, niet betekent dat het Hof de wijze aanvaardt waarop de verwijzende rechter de activiteit van XY in het licht van de bepalingen van richtlijn 2003/96 heeft gekwalificeerd. De fiscale behandeling van de opslag van elektriciteit moet namelijk voorwerp van debat op het niveau van de Unie zijn, in voorkomend geval in het kader van een procedure voor het Hof. Een dergelijk debat is wenselijk, al was het maar vanwege de belangrijke rol die de opslag van elektriciteit speelt in de omschakeling van de economie van de Unie op hernieuwbare energiebronnen.²⁸

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Formulering van de vraag

53. Met zijn prejudiciële vraag in de onderhavige zaak wenst de verwijzende rechter te vernemen of het Unierecht vereist dat ten onrechte geheven belasting met rente wordt terugbetaald indien de onjuiste vaststelling van die belasting het gevolg is van de niet-toepassing door de belastingdiensten van een verlaagd belastingtarief waarop de belastingplichtige recht had en waarin in het nationale recht was voorzien op grond van een in artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 verleende facultatieve machtiging aan de lidstaten.

54. De Duitse regering merkt evenwel op dat de verlaging van het tarief van de elektriciteitsbelasting die in het hoofdgeding aan de orde is, niet voortvloeit uit de omzetting in Duits recht van artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, maar uit de mogelijkheid om gedifferentieerde belastingniveaus toe te passen naargelang de elektriciteit zakelijk of niet-zakelijk wordt gebruikt, zoals voor de lidstaten is bepaald in artikel 5, vierde streepje, van deze richtlijn. Om haar stelling te staven verwijst deze regering naar een beschikking van de Commissie houdende goedkeuring van staatssteun door deze differentiatie van de belastingtarieven.²⁹ In deze beschikking wordt artikel 5 van richtlijn 2003/96 uitdrukkelijk als basis voor de verlaging van het belastingtarief genoemd. Ook XY stelt voor de draagwijdte van de prejudiciële vraag uit te breiden tot andere bepalingen van richtlijn 2003/96 dan alleen artikel 17, lid 1, onder a), met inbegrip van artikel 5, vierde streepje.

²⁷ Zie laatstelijk arrest van 11 september 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁸ Zie in dit verband de resolutie van het Europees Parlement van 10 juli 2020 over een alomvattende Europese benadering van energieopslag [P9 TA(2020)0198].

²⁹ K(2007) 2416 def., staatssteun N 775/2005 – Duitsland.

55. Bovendien wijs ik erop dat in § 9, lid 3, StromStG niet wordt verwezen naar energie-intensieve bedrijven waarop artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 van toepassing is. De in bovengenoemde § 9, lid 3, bedoelde verlaging van het belastingtarief is in het algemeen van toepassing op ondernemingen in de industriector alsmede in de land- en bosbouw.

56. Daardoor raakt de prejudiciële vraag echter niet zonder voorwerp. Zowel de belastingfaciliteiten voor energie-intensieve bedrijven bedoeld in artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 als de in artikel 5, vierde streepje, van deze richtlijn bedoelde differentiatie van de belastingtarieven naargelang de elektriciteit zakelijk of niet-zakelijk wordt gebruikt, is facultatief voor de lidstaten. De oplossing van het juridische probleem in de prejudiciële vraag kan dus van invloed zijn op de uitkomst van het hoofdgeding, ongeacht de grondslag waarop de Duitse wetgever de betrokken belastingtarieven heeft ingevoerd.

57. Ik stel derhalve voor ervan uit te gaan dat de verwijzende rechter wenst te vernemen of het Unierecht vereist dat ten onrechte geheven belasting met rente wordt terugbetaald indien de onjuiste vaststelling van die belasting het gevolg is van de niet-toepassing door de belastingdiensten van een verlaagd belastingtarief waarop de belastingplichtige recht had en waarin in het nationale recht was voorzien op grond van een facultatieve machtiging die in een bepaling van richtlijn 2003/96 aan de lidstaten is verleend.

Verplichting tot terugbetaling met rente van in strijd met het Unierecht geheven belastingen

58. Ter herinnering: XY is onderworpen aan de belasting over elektriciteit tegen het normale tarief. In de loop van de gerechtelijke procedures is evenwel vastgesteld dat zij recht had op toepassing van een verlaagd tarief krachtens § 9, lid 3, StromStG, dat volgens de Duitse regering is gebaseerd op artikel 5, vierde streepje, van richtlijn 2003/96. Bijgevolg heeft de belastingdienst de te veel betaalde elektriciteitsbelasting terugbetaald, maar zonder rente, aangezien het nationale recht in deze situatie niet voorziet in een verplichting om rente te betalen. XY vordert evenwel betaling van rente op grond van het Unierechtelijke beginsel dat in strijd met het Unierecht geheven belastingen met rente moeten worden terugbetaald.

59. De rechtsvraag rijst dus of dit beginsel ook van toepassing is wanneer de belasting niet zozeer is geheven in strijd met het Unierecht, maar in strijd met een nationale regeling op grond waarvan bij de omzetting van de richtlijn een belastingvoordeel is ingevoerd op basis van een facultatieve machtiging die in deze richtlijn aan de lidstaten is verleend. De onduidelijkheid van een dergelijke situatie is gelegen in het feit dat, enerzijds, de heffing van een hoger bedrag niet rechtstreeks in strijd is met het Unierecht, aangezien het betrokken belastingvoordeel niet verplicht is uit hoofde van dat recht terwijl, anderzijds, de ter omzetting van de richtlijn vastgestelde bepalingen van nationaal recht zijn geschonden.

60. Hoewel het geschil in het hoofdgeding geen betrekking heeft op de terugbetaling van de ten onrechte geheven belasting maar op de rente, heeft het antwoord op de gestelde vraag zowel betrekking op de betaling van rente als op de verplichting tot terugbetaling van de belasting zelf. De verplichting tot terugbetaling en de verplichting om rente te betalen hebben in het Unierecht immers dezelfde grondslag.

61. Het recht op terugbetaling, vermeerderd met rente, van belastingen die een lidstaat in strijd met het Unierecht heeft geïnd, vloeit voort uit vaste rechtspraak van het Hof. Dat recht is het gevolg en het complement van de rechten die de justitiabelen ontnemen aan de bepalingen van

Unierecht die dergelijke belastingen verbieden.³⁰ De verplichting tot terugbetaling betreft niet alleen het bedrag van de in strijd met het recht van de Unie geheven belasting, maar ook alle bedragen die de lidstaat in het kader van die belasting heeft betaald of ingehouden. Dat geldt ook voor verliezen ingevolge de onbeschikbaarheid van geldsommen als gevolg van onterecht geheven belasting. De vergoeding van dit verlies geschiedt door betaling van rente over het bedrag van de ten onrechte geheven belasting.³¹

62. Uit de arresten van het Hof die aan deze rechtspraak ten grondslag liggen, volgt dat het bij de rechten waarvan de verplichting tot terugbetaling van in strijd met het Unierecht geheven belastingen het gevolg en het complement is, gaat om rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van het Unierecht die rechtstreekse werking hebben.³² Dat zijn namelijk de rechten die de nationale rechterlijke instanties dienen te beschermen door in voorkomend geval uitspraak te doen over de verplichting om ten onrechte geheven belasting terug te betalen.

63. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen de bepalingen van een richtlijn door particulieren voor de nationale rechter worden ingeroepen tegenover een lidstaat wanneer deze de richtlijnen niet binnen de gestelde termijn in nationaal recht heeft omgezet dan wel onjuist heeft omgezet, mits die bepalingen inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn.³³ Een onjuiste toepassing van nationale bepalingen waarin deze richtlijn is omgezet, die eveneens schending van de richtlijn zou meebrengen, moet mijns inziens worden gelijkgesteld met een onjuiste omzetting van deze richtlijn. Het is vanuit het oogpunt van de betrokkene immers irrelevant of de schending van zijn uit het Unierecht voortvloeiende rechten het gevolg is van tekortkomingen in de wetgeving van een lidstaat of van een onjuiste administratieve praktijk. In beide gevallen worden zijn rechten aangetast en heeft hij recht op bescherming.

64. Een bepaling van Unierecht is onvoorwaardelijk wanneer zij een verplichting oplegt die aan geen enkele voorwaarde is verbonden en die voor haar uitvoering of werking niet afhangt van een handeling van de instellingen of van de lidstaten, en voldoende nauwkeurig is om door een justitiabele te kunnen worden ingeroepen en door de rechter te kunnen worden toegepast wanneer de erin vervatte verplichting in ondubbelzinnige bewoordingen is geformuleerd.³⁴

65. Het Hof heeft bovendien geoordeeld dat een richtlijn de lidstaten weliswaar een zekere beoordelingsmarge laat bij de vaststelling van de uitvoeringsmaatregelen daarvoor, maar een bepaling van deze richtlijn als onvoorwaardelijk en nauwkeurig kan worden beschouwd indien zij de lidstaten in ondubbelzinnige bewoordingen een nauwkeurige resultaatsverplichting oplegt waaraan geen voorwaarde is verbonden met betrekking tot de toepassing van de daarin vervatte regel.³⁵

66. Richtlijn 2003/96 voorziet in een minimumbelastingniveau voor energieproducten en elektriciteit.³⁶ Boven dit niveau kunnen de lidstaten het belastingniveau vrij vaststellen. De richtlijn voorziet ook in een aantal machtigingen voor de lidstaten om het belastingniveau, met inbegrip van de toepassing van de vrijstellingen, te differentiëren. Deze machtigingen zijn met

³⁰ Zie laatstelijk arrest van 11 september 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

³¹ Zie met name arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478, punten 25 en 26).

³² Zie met name arresten van 16 december 1976, Rewe-Zentralfinanz en Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, punt 5, eerste en tweede alinea); 27 maart 1980, Denkavit italiana [61/79, EU:C:1980:100, punt 1, onder a), van het dictum], en 9 november 1983, San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, punt 12).

³³ Zie laatstelijk arrest van 14 januari 2021, RTS infra en Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, punt 44).

³⁴ Arrest van 14 januari 2021, RTS infra en Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, punt 46).

³⁵ Arrest van 14 januari 2021, RTS infra en Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, punt 47).

³⁶ Artikel 4 van richtlijn 2003/96.

name neergelegd in artikel 5, artikel 7, leden 2 en 4, en de artikelen 15, 16 en 17, en, wat de afzonderlijke lidstaten betreft, in artikel 18, artikel 18 bis en artikel 18 ter van de richtlijn. Bovendien kan de Raad overeenkomstig artikel 19 van deze richtlijn een lidstaat machtigen aanvullende belastingvrijstellingen of -verlagingen in te voeren. Richtlijn 2003/96 bevat eveneens een aantal verplichte vrijstellingen. Zij zijn opgesomd in artikel 14 van de richtlijn.

67. De in artikel 5, vierde streepje, van richtlijn 2003/96 voorziene mogelijkheid om het belastingniveau te differentiëren naargelang de elektriciteit zakelijk of niet-zakelijk wordt gebruikt, is een van de bovengenoemde facultatieve machtigingen van de lidstaten.³⁷ In bijlage I, tabel C, bij richtlijn 2003/96 worden weliswaar minimumbelastingtarieven voor elektriciteit vastgesteld op basis van het zakelijk of niet-zakelijk gebruik ervan, maar artikel 5 van deze richtlijn vermeldt uitdrukkelijk dat de lidstaten een dergelijke differentiatie *kunnen* toepassen. Zij kunnen dus ook een uniform belastingtarief toepassen, dat in overeenstemming moet zijn met het in richtlijn 2003/96 vastgestelde minimumbelastingtarief voor niet-zakelijk gebruik, dat hoger is.

68. Het belastingniveau dat in Duitsland van kracht was in het in het hoofdgeding aan de orde zijnde tijdvak bedroeg een veelvoud van de minimumbelastingniveaus in de richtlijn, zowel voor zakelijk als voor niet-zakelijk gebruik van energie. De minima in de richtlijn bedroegen 0,50 respectievelijk 1 EUR per megawattuur, de in het StromStG vastgestelde tarieven bedroegen 12,30 respectievelijk 20,50 EUR per megawattuur.

69. Facultatieve bepalingen, zoals artikel 5, vierde streepje, van richtlijn 2003/96³⁸, zijn niet onvoorwaardelijk, aangezien de toepassing ervan afhankelijk is van beslissingen van de afzonderlijke lidstaten, die in dit verband niet zijn gebonden door enige uit het Unierecht voortvloeiende verplichting. De belastingvoordelen waarin deze bepalingen voorzien, scheppen voor de belastingplichtigen dus geen rechtstreekse werking waarvan zij de bescherming voor de nationale rechterlijke instanties zouden kunnen inroepen.³⁹ Er bestaat dus geen uit het Unierecht voortvloeiend recht voor de belastingplichtigen, en de uit de rechtspraak van het Hof voortvloeiende verplichting om de in strijd met dat recht geheven belastingen met rente terug te betalen, is dus evenmin van toepassing.

70. Bijgevolg moet ervan uit worden gegaan dat het Unierecht in beginsel niet vereist dat ten onrechte geheven belasting met rente wordt terugbetaald indien de onjuiste vaststelling van die belasting het gevolg is van de niet-toepassing door de belastingdiensten van een verlaagd belastingtarief waarop de belastingplichtige recht had en waarin in het nationale recht was voorzien op grond van een facultatieve machtiging die in een bepaling van richtlijn 2003/96 aan de lidstaten is verleend.

71. Daarmee is de analyse van de onderhavige juridische kwestie mijns inziens nog niet afgerond.

Beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit

72. De omstandigheid dat de facultatieve machtiging van de lidstaten om het in een richtlijn opgenomen belastingniveau te verlagen, voor de belastingplichtigen geen uit het Unierecht voortvloeiende rechten doet ontstaan waarop deze zich in rechte zouden kunnen beroepen,

³⁷ Hetzelfde geldt overigens voor de in artikel 17, lid 1, onder a), van deze richtlijn geregelde mogelijkheid van belastingvermindering voor energie-intensieve bedrijven, die in de prejudiciële vraag wordt genoemd, maar die in het hoofdgeding niet daadwerkelijk van toepassing lijkt te zijn.

³⁸ Of artikel 17, lid 1, onder a), van deze richtlijn.

³⁹ Zie naar analogie arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 28).

betekent immers niet dat de door de lidstaten krachtens een dergelijke machtiging genomen maatregelen buiten de werkingssfeer van deze richtlijn en, meer in het algemeen, van het Unierecht vallen. Integendeel, door op te treden op grond van een door een richtlijn verleende machtiging handelen lidstaten kennelijk krachtens deze richtlijn en bijgevolg op een gebied dat onder het Unierecht valt. Het facultatieve karakter van dit optreden verandert daaraan niets.

73. Bijgevolg moeten de lidstaten, wanneer zij gebruikmaken van de in richtlijn 2003/96 verleende machtiging om het belastingtarief voor elektriciteit aan te passen, het Unierecht in acht nemen. Dat wordt overigens uitdrukkelijk vermeld in artikel 5 van deze richtlijn, volgens hetwelk deze gedifferentieerde belastingniveaus kunnen worden toegepast „op voorwaarde dat deze verenigbaar zijn met het [Unie]recht”.

74. Hieruit volgt dat de lidstaten bij de gebruikmaking van facultatieve machtigingen in een richtlijn, zoals die welke voortvloeien uit artikel 5, vierde streepje, van richtlijn 2003/96, onder andere de in het Unierecht toepasselijke algemene regels in acht moeten nemen. In een situatie als in het hoofdgeding kunnen met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het beginsel van gelijke behandeling relevant zijn. Niet-inachtneming van deze beginselen kan voor de belastingplichtige op zich een grondslag vormen voor terugbetaling, vermeerderd met rente, van te veel betaalde belasting, ook al kan een dergelijk recht niet worden gebaseerd op een bepaling van een richtlijn die de grondslag vormt voor het optreden van de lidstaat, omdat deze bepaling geen rechtstreekse werking heeft.

75. Het Hof heeft zich in dezelfde zin kunnen uitspreken met betrekking tot belastingvrijstellingen die de lidstaten hebben gehandhaafd op basis van facultatieve machtigingen van de richtlijn betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat belastingplichtigen aan deze vrijstellingen weliswaar geen Unierechtelijk recht kunnen ontleen, maar dat de algemene beginselen van dat recht, waaronder het beginsel van fiscale neutraliteit, belastingplichtigen het recht geven om de ten gevolge van een onjuiste uitlegging van de nationale bepalingen tot invoering van deze vrijstellingen ten onrechte geheven bedragen terug te vorderen.⁴⁰

76. Wat het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, heeft het Hof in zijn rechtspraak geoordeeld dat dat beginsel uitdrukking geeft aan het beginsel van gelijke behandeling ter zake van het belastingrecht van de Unie, met name van de regels omtrent de belasting over de toegevoegde waarde.⁴¹ Deze bewering is natuurlijk in principe waar. Het begrip „fiscale neutraliteit” heeft echter een eigen, bijzondere betekenis in de belastingwetenschap. Daarom wordt het in het belastingrecht gebruikt naast en soms in de plaats van het begrip „gelijke behandeling”. Het gaat er namelijk om ervoor te zorgen dat het belastingstelsel zodanig is opgezet dat verschillen in de fiscale behandeling van gelijksoortige goederen, diensten of activiteiten geen invloed hebben op de economische beslissingen van marktdeelnemers, die uitsluitend op basis van economische criteria moeten worden genomen.⁴²

77. Het aldus opgevatte beginsel van fiscale neutraliteit heeft veeleer betrekking op de bepalingen van het belastingrecht, aangezien het deze bepalingen zijn die, door hun voorzienbaarheid, het gedrag van de marktdeelnemers kunnen bepalen. Anderzijds is het moeilijker te veronderstellen

⁴⁰ Arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punten 1 en 2 van het dictum).

⁴¹ Zie laatstelijk arrest van 17 december 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, punt 48).

⁴² Zie OECD International VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality (<https://www.oecd.org/ctp/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>), alsook Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Brussel, Bruylant, 2016, blz. 393 en 394.

dat dit gedrag wordt bepaald door incidentele beslissingen van de met de toepassing van het belastingrecht belaste autoriteit, met name wanneer deze in een later stadium volgen, dat wil zeggen wanneer zij betrekking hebben op de wijze van belastingheffing over reeds door de belastingplichtigen verrichte handelingen.⁴³ Ik denk dan ook niet dat de onjuiste toepassing van de Duitse wettelijke belastingregeling die in het hoofdgeding aan de orde is, kan worden geacht afbreuk te doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit.

78. Dit neemt niet weg dat zowel de Duitse wetgever als de Duitse belastingdiensten in het kader van de omzetting van richtlijn 2003/96 verplicht zijn te handelen met inachtneming van het algemene Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling.

79. De eventuele schending van dit beginsel in het hoofdgeding is in het verzoek om een prejudiciële beslissing niet onderzocht en is evenmin voorwerp van debat tussen de belanghebbende partijen in het kader van de onderhavige procedure. Het Hof is dus niet voldoende ingelicht om zich over deze vraag uit te spreken. Voor het onderzoek van de schending van het beginsel van gelijke behandeling in een situatie als die in het hoofdgeding moeten overigens de feitelijke omstandigheden van het geval en de situatie van de betreffende marktdeelnemer worden onderzocht. Het staat dus aan de verwijzende rechter om vast te stellen of de onjuiste toepassing van de bepalingen van het StromStG XY in een ongunstigere positie plaatst dan marktdeelnemers die zich in een vergelijkbare situatie bevinden, zodat dit resulteert in schending van het beginsel van gelijke behandeling. Het gaat in de eerste plaats om marktdeelnemers die soortgelijke activiteiten verrichten als XY en die dus haar concurrenten kunnen zijn.

80. Mocht de verwijzende rechter tot de conclusie komen dat het beginsel van gelijke behandeling niet in acht is genomen, dan vormt deze in het Unierecht een autonome grondslag voor het verzoek van XY om terugbetaling, vermeerderd met rente, van de ten onrechte geheven belasting over elektriciteit.

81. Het spreekt vanzelf dat de voorwaarden waaronder de terugbetaling geschiedt, in een dergelijke situatie onderworpen zullen zijn aan het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel. Dat betekent dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan de voorwaarden die gelden voor soortgelijke nationale maatregelen en dat zij de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken.⁴⁴

Eigendomsrecht

82. In het Unierecht wordt het eigendomsrecht met name beschermd door artikel 17 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Volgens artikel 51 van het Handvest is dat Handvest van toepassing op de lidstaten wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen. Dat is ongetwijfeld het geval wanneer een lidstaat een richtlijn omzet, ook wanneer hij gebruikmaakt van de in die richtlijn vervatte facultatieve machtigingen. Ook de toepassing, door de bestuurlijke autoriteiten, van de bepalingen van nationaal recht waarmee de richtlijn is omgezet, moet worden beschouwd als een toepassing van het recht van de Unie door een lidstaat.

⁴³ Een gevestigde bestuurlijke praktijk, zoals in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), waarin de onjuiste uitlegging van de belastingregels ononderbroken is toegepast van 1973 tot en met 1994 (zie punt 9 van dat arrest), kan echter het gedrag van de marktdeelnemers en de rechtsregels beïnvloeden en inbreuk maken op het beginsel van fiscale neutraliteit.

⁴⁴ Arrest van 14 oktober 2020, Valoris (C-677/19, EU:C:2020:825, punt 21).

83. In het licht van artikel 52, lid 3, van het Handvest en voor zover dat Handvest rechten bevat die overeenstemmen met rechten welke zijn gegarandeerd door het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950 (hierna: „EVRM”) is de inhoud en de reikwijdte ervan dezelfde als die welke er door genoemd verdrag aan worden toegekend. Artikel 17 van het Handvest correspondeert volgens de toelichting bij het Handvest van de grondrechten⁴⁵ met artikel 1 van Protocol nr. 1 bij het EVRM. Bijgevolg moet artikel 17 van het Handvest worden uitgelegd in het licht van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: „EHRM”) over laatstgenoemde bepaling.⁴⁶

84. Wat het probleem van de terugbetaling van ten onrechte geheven belastingen betreft, is het EHRM van oordeel dat een met voldoende zekerheid vaststaande schuldvordering „eigendom” is in de zin van artikel 1 van Protocol nr. 1 bij het EVRM. Een door de bestuurlijke instantie erkend recht op terugbetaling van te veel betaalde belasting vormt een dergelijke schuldvordering.⁴⁷ Volgens het EHRM kan de betaling van rente, gelet op artikel 1 van Protocol nr. 1 bij het EVRM, het verlies compenseren dat voor de betrokkene voortvloeit uit het tijdsverloop waarin hij niet heeft kunnen beschikken over de door een bestuurlijke instantie ten onrechte geïnde middelen. De voorwaarden voor terugbetaling van de onverschuldigd betaalde belasting mogen de betrokkene immers geen buitensporige lasten opleggen, noch zijn financiële situatie wezenlijk schaden.⁴⁸ Wanneer de ten onrechte betaalde belasting na een langere periode wordt terugbetaald, kan de niet-betaling van rente over de te veel betaalde belasting daardoor het evenwicht tussen het algemeen en het individueel belang verstoren en aldus een schending vormen van artikel 1 van Protocol nr. 1 bij het EVRM.⁴⁹

85. Gelet op deze rechtspraak moet worden overwogen dat het niet-betalen van rente over het bedrag van de ten onrechte geheven belasting schending van artikel 17 van het Handvest kan opleveren wanneer de lidstaat deze belasting heeft geïnd in het kader van de toepassing van het Unierecht. Dat is met name het geval wanneer de niet-betaling van rente een onevenredige financiële last legt op de betrokken belastingplichtige, bijvoorbeeld wegens het verstrijken van een lange periode gedurende welke hij niet over het te veel betaalde bedrag heeft kunnen beschikken. Om vast te stellen of er sprake is van een dergelijke schending van artikel 17 moeten de omstandigheden van het concrete geval door de nationale rechters worden beoordeeld.

86. Indien een dergelijke schending wordt vastgesteld, vormt zij voor de belastingplichtige een autonome, op het Unierecht gebaseerde grondslag om rente te vorderen over het bedrag van de te veel betaalde belasting.

Voorstel voor een antwoord

87. Gelet op het voorgaande geef ik in overweging op de prejudiciële vraag te antwoorden dat het Unierecht niet vereist dat ten onrechte betaalde belasting met rente wordt terugbetaald indien de onjuiste vaststelling van die belasting het gevolg is van de niet-toepassing door de belastingdiensten van een verlaagd belastingtarief waarop de belastingplichtige recht had en

⁴⁵ PB 2007, C 303, blz. 17.

⁴⁶ Arrest van 21 mei 2019, Commissie/Hongarije (Vruchtgebruik op landbouwgrond) (C-235/17, EU:C:2019:432, punt 72).

⁴⁷ EHRM, 9 maart 2006, Eko-Elda Avee tegen Griekenland (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, §§ 26 en 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁴⁸ EHRM, 9 maart 2006, Eko-Elda Avee tegen Griekenland (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, §§ 29 en 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁴⁹ EHRM, 9 maart 2006, Eko-Elda Avee tegen Griekenland (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, § 31).

waarin in het nationale recht was voorzien op grond van een facultatieve machtiging die in een bepaling van richtlijn 2003/96 aan de lidstaten is verleend, tenzij de niet-terugbetaling zou leiden tot schending van het beginsel van gelijke behandeling of van artikel 17 van het Handvest, hetgeen de nationale rechter dient na te gaan in het licht van de omstandigheden van het concrete geval.

Conclusie

88. In het licht van al deze overwegingen geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„Het Unierecht vereist niet dat ten onrechte betaalde belasting met rente wordt terugbetaald indien de onjuiste vaststelling van die belasting het gevolg is van de niet-toepassing door de belastingdiensten van een verlaagd belastingtarief waarop de belastingplichtige recht had en waarin in het nationale recht was voorzien op grond van een facultatieve machtiging die in een bepaling van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit aan de lidstaten is verleend, tenzij de niet-terugbetaling zou leiden tot schending van het beginsel van gelijke behandeling of van artikel 17 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, hetgeen de nationale rechter dient na te gaan in het licht van de omstandigheden van het concrete geval.”