



# Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
MACIEJA SZPUNARJA,  
predstavljeni 12. maja 2021<sup>1</sup>

**Zadeva C-100/20**

**XY**  
**proti**  
**Hauptzollamt B**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Davki – Okvir Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije – Direktiva 2003/96 – Člen 5 – Diferencirane davčne stopnje – Člen 17(1)(a) – Znižanje davka na električno energijo v korist energetske intenzivnih dejavnosti – Člen 21(5) – Obdavčitev električne energije v trenutku, ko jo distributor ali redistributor dobavi – Polnjenje akumulatorjev – Pravila v zvezi z vračilom davkov, pobranih ob kršitvi prava Unije – Fakultativne oprostitev in znižanja davkov – Plačilo obresti“

## Uvod

1. Vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je v obravnavani zadevi postavilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), se nanaša na razmeroma neobičajen problem, in sicer na možnosti, ki jih ima davčni zavezanec, od katerega je bil neupravičeno pobran davek, urejen s pravom Unije, v položaju, v katerem nezakonitost obdavčitve ni izhajala iz kršitve zavezujočih pravil prava Unije, temveč le iz kršitve nacionalnih določb, ki jih je država članica sprejela na podlagi fakultativne možnosti, določene v pravu Unije.
2. Tak položaj je težko nedvoumno opredeliti, saj po eni strani ni prišlo do kršitve jasnih in brezpogojnih pravil prava Unije, po drugi strani pa je do nezakonitega ravnanja prišlo v okviru uporabe tega prava s strani države članice. Kot bom pojasnil v teh sklepnih predlogih, je na to vprašanje prav tako težko dati nedvoumen odgovor.
3. V tej zadevi se zastavlja še eno in nič manj zanimivo vprašanje. In sicer to, kako je treba z vidika trošarine za električno energijo obravnavati shranjevanje te energije v akumulatorjih za njeno poznejšo dobavo končnim uporabnikom. Čeprav predložitveno sodišče tega vprašanja ni postavilo in je izhajalo iz lastne razlage te problematike, se mi zdi, da bi moralo Sodišče v sodbi vsaj namigniti, da odgovor na vprašanje za predhodno odločanje ne pomeni potrditve razlage, ki jo je privzelo predložitveno sodišče.

<sup>1</sup> Jezik izvornika: poljščina.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

4. Člen 1 Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije<sup>2</sup> določa:

„Države članice morajo uvesti obdavčitev energentov in električne energije v skladu s to direktivo.“

5. Člen 5, četrta alineja, te direktive določa:

„Pod pogojem, da upoštevajo najnižje ravni obdavčitve, ki so določene s to direktivo in da so združljive s pravom [Unije], države članice lahko, pod davčnim nadzorom, uveljavijo diferencirane davčne stopnje v naslednjih primerih:

[...]

– med poslovno in neposlovno uporabo energentov in električne energije iz členov 9 in 10.“

6. Člen 17(1)(a) navedene direktive določa:

„Pod pogojem da se najnižje ravni obdavčitve, določene s to direktivo, v povprečju upoštevajo v vsaki dejavnosti, države članice lahko uporabijo znižanja davkov [...] na električno energijo v naslednjih primerih:

a) v korist energetske intenzivnih dejavnosti

[...]“.

7. Nazadnje, člen 21(5), prvi pododstavek, Direktive 2003/96 določa:

„Zaradi uporabe členov 5 in 6 Direktive 92/12/EGS<sup>[3]</sup> sta električna energija in zemeljski plin predmet obdavčitve, pri čemer obdavčljivi dogodek nastane v trenutku dobave s strani distributerja ali redistributerja. [...]“.

### *Nemško pravo*

8. V delu, ki se nanaša na obdavčitev električne energije, je bila Direktiva 2003/96 v nemško pravo prenesena z določbami Stromsteuergesetz (zakon o davku na električno energijo, v nadaljevanju: StromStG)<sup>4</sup>. Člen 3 tega zakona v različici, ki se uporablja od 19. decembra 2008, določa:

„Davek znaša 20,50 EUR na megavatno uro.“

<sup>2</sup> UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405.

<sup>3</sup> Direktiva Sveta z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179), ki je zdaj nadomeščena z Direktivo Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12).

<sup>4</sup> BGBl 2008 I, str. 2794.

## 9. Člen 9(3) StromStG določa:

„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.“

## Dejansko stanje, potek postopka in vprašanje za predhodno odločanje

10. XY je družba nemškega prava. V okviru svoje dejavnosti, ki po navedbah predložitvenega sodišča spada v proizvodni sektor („Produzierende Gewerbe“) v smislu člena 9(3) StromStG, iz distribucijskega omrežja odjema električno energijo v obliki izmeničnega toka in jo po pretvorbi v enosmerni tok shranjuje v akumulatorjih. Nato svojim strankam, podjetjem v telekomunikacijskem sektorju, zagotavlja celovito storitev, pri kateri gre za zagotavljanje – tudi za zasilno oskrbo – električne energije in hlajenja („dobava hladu“) za naprave telekomunikacijske infrastrukture<sup>5</sup>.

11. Družba XY je v obračunu za davčno leto 2010 navedla, da je odvzeto električno energijo porabila za potrebe svoje dejavnosti in zanjo uporabila nižjo stopnjo davka na električno energijo v skladu s členom 9(3) StromStG. Vendar je davčni organ izdal odločbo, s katero je presodil, da bi se morala uporabiti splošna stopnja tega davka.

12. Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) je v ločenem postopku, ki se je nanašal na davčno leto 2006, razsodilo, da je družba XY upravičena do uporabe nižje stopnje davka na električno energijo. Davčni organ je na tej podlagi spremenil odločbo, ki se je nanašala na davčno leto 2010, in vrnil znesek preveč plačanega davka. Družba XY je leta 2014 vložila zahtevek za plačilo obresti od zneska preplačila, ki ga je davčni organ zavrnil. Sodišče prve stopnje je tožbo, ki jo je vložila družba XY, zavrnilo. Med drugim je namreč ugotovilo, da znižanje davčne stopnje iz člena 9(3) StromStG z vidika prava Unije ni obvezno, tako da odmera davka po splošni stopnji tudi v primeru, če je v nasprotju z nacionalnim pravom, ne pomeni kršitve prava Unije. Zato obveznost vračila preveč plačanega davka skupaj z obrestmi, ki izhaja iz sodne prakse Sodišča, v tem primeru ni podana. Družba XY je zoper to sodbo vložila revizijo pri predložitvenem sodišču.

13. V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo 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 2003/96] 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?“

14. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je sodno tajništvo Sodišča prejelo 26. februarja 2020. Pisna stališča so predložile družba XY, nemška vlada ter Evropska komisija. Navedene in Hauptzollamt B (davčni organ v B, Nemčija) so prav tako pisno odgovorili na vprašanja Sodišča.

<sup>5</sup> Ti podatki delno izhajajo iz pojasnil, ki jih je nemška vlada navedla v pisnem stališču.

## Analiza

15. Vprašanje za predhodno odločanje, postavljeno v tej zadevi, izhaja iz predpostavke, da je bila električna energija, ki jo je družba XY odjemala iz distribucijskega omrežja, predmet obdavčitve ob tem odjemu, pri čemer bi se morala na podlagi določb nemškega prava uporabiti nižja stopnja davka na električno energijo. Vendar nemška vlada v svojem stališču to predpostavko prereka, ker naj bi izhajala iz opredelitve dejavnosti družbe XY, ki ni v skladu z Direktivo 2003/96 in za katero se nižja stopnja tega davka ne bi smela uporabiti. Če bi se sprejela trditev nemške vlade, bi bila lahko vprašljiva sama dopustnost zadevnega predloga za sprejetje predhodne odločbe, saj bi bilo v njem postavljeno vprašanje hipotetično.

16. Sodišče je strankam v zvezi s tem postavilo dodatna vprašanja. Pred obravnavo pravnega problema, opisanega v vprašanju za predhodno odločanje, bom zato najprej opravil kratko analizo pravilne razlage določb te direktive v okoliščinah, kakršne so podane v postopku v glavni stvari.

### *Opredelitev shranjevanja električne energije v akumulatorjih z vidika določb Direktive 2003/96*

#### *Dobava električne energije iz akumulatorjev kot (re)distribucija<sup>6</sup>*

17. Predložitveno sodišče pri zadevnem vprašanju za predhodno odločanje izhaja iz rešitve, ki jo je oblikovalo zlasti v sodbi o obdavčitvi električne energije, ki jo je družba XY porabila v davčnem letu 2006<sup>7</sup>. V skladu s to rešitvijo družba XY električno energijo, ki jo odjema iz distribucijskega omrežja, porablja tako, da to električno energijo v akumulatorjih pretvori v kemično energijo<sup>8</sup>. Ta poraba je namenjena dejavnosti družbe XY, saj električno energijo, ki je v obliki enosmernega toka shranjena v akumulatorjih, uporablja za to, da svojim strankam nudi enotno konsolidirano storitev, pri kateri gre za dobavo električne energije za napajanje telekomunikacijskih naprav, opravljanje storitev hlajenja teh naprav (oziroma „dobave hladu“, če se uporabi izraz iz omenjene sodbe) ter zagotavljanje varnosti napajanja za primer okvare („Reservezeit“).

18. Po mnenju nemške vlade pa je posledica take opredelitve dejavnosti družbe XY neskladje z določbami Direktive 2003/96. V skladu s členom 21(5), prvi pododstavek, te direktive se električna energija namreč obdavči v trenutku dobave s strani distributerja ali redistributerja. Družbo XY pa bi bilo treba po mnenju te vlade šteti za posrednika pri dobavi električne energije, torej za redistributerja. Ta družba namreč energije ne porablja za potrebe lastne dejavnosti, ampak jo zgolj shranjuje v akumulatorjih, nato pa dobavlja svojim strankam, ki so končni uporabniki te električne energije.

19. To je pomembno zato, ker je bila družba XY uvrščena v proizvodni sektor, za katerega se uporablja davčna olajšava iz člena 9(3) StromStG, vendar njene stranke, ki opravljajo telekomunikacijske storitve, niso del tega sektorja in te olajšave ne morejo uveljavljati. Električna energija, ki jo družba XY dobavlja svojim strankam, bi morala biti zato obdavčena po splošni

<sup>6</sup> Poudariti je treba, da se spodnji preudarki nanašajo izključno na dobavo električne energije iz stacionarnih akumulatorjev, ki ostanejo v posesti subjekta, ki to energijo dobavlja. Ne obravnavam torej vprašanja dobave napolnjenih akumulatorjev ali drugih prenosnih virov električne energije.

<sup>7</sup> Sodba Bundesfinanzhof z dne 19. junija 2012 v zadevi VII R 32/10. Ta sodba je bila priložena k stališču nemške vlade in odgovoru družbe XY na dodatna vprašanja Sodišča.

<sup>8</sup> Glede pretvorbe energije glej spodaj, zlasti točko 39.

davčni stopnji. V takem položaju ne bi prišlo v poštev niti vračilo preveč plačanega davka niti plačilo obresti, celotni postopek v glavni stvari in predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki je bil v njegovem okviru vložen, pa bi bila brezpredmetna.

20. Menim, da so dvomi, ki jih ima nemška vlada glede opredelitve predložitvenega sodišča, da je družba XY električno energijo uporabljala za potrebe svoje dejavnosti, utemeljeni.

21. Rešitev, ki jo je v zvezi s tem privzelo predložitveno sodišče, temelji na posebnosti dejavnosti družbe XY. Ta posebnost je v tem, da družba XY električno energijo dobavlja izključno v okviru celovite storitve, ki zajema tudi druge storitve in ki jo prek ločenih vodov in brez uporabe splošno dostopnega elektroenergetskega distribucijskega omrežja zagotavlja izključno podjetjem, ki so del ene kapitalske skupine (najverjetneje te, katere član je tudi sama).

22. Vendar se mi te okoliščine ne zdijo odločilne za opredelitev dejavnosti družbe XY z vidika Direktive 2003/96. To, kako družba XY izvaja storitve, in sopogodbениki, s katerimi posluje, sta posebni okoliščini dejavnosti tega konkretnega podjetja. Vendar ne spremenita tega, da ta družba v okviru svoje dejavnosti zagotavlja neko izmerljivo količino električne energije subjektom, ki jih je treba šteti za podjetja, ki so neodvisna od te družbe, in da ti subjekti to energijo uporabljajo za napajanje telekomunikacijskih naprav, torej v skladu z običajnim namenom električne energije<sup>9</sup>. Ti subjekti, in ne družba XY, so torej končni uporabniki električne energije, ki jim jo dobavi ta družba.

23. Zdi se mi, da uporaba splošno dostopnega elektroenergetskega distribucijskega omrežja ni pogoj za to, da se subjekt lahko šteje za distributerja ali redistributerja električne energije v smislu Direktive 2003/96. V tej direktivi pojma „distributer“ in „redistributer“ nista opredeljena, vendar ni razvidno, da se lahko uporabita le za subjekte, ki uporabljajo določeno vrsto distribucijskega omrežja. Sodišče je zlasti že razsodilo<sup>10</sup>, da se teh pojmov ne sme razlagati glede na pojem „distribucija“ v smislu člena 2 Direktive 2003/54/ES<sup>11</sup>. V Direktivi 2003/96 se izhaja predvsem iz funkcionalnega pomena pojma distributer. To je najbolj ponazorjeno s členom 21(5), tretji pododstavek, te direktive, v skladu s katerim se „[s]ubjekt, ki proizvaja električno energijo za lastne potrebe, šteje za distributerja“.

24. Zato menim, da posebnosti dejavnosti družbe XY niso ovira za to, da bi se to družbo štelo za redistributerja električne energije za namene obdavčitve te energije v skladu z določbami Direktive 2003/96.

25. Stališče, ki ga je v svoji sodni praksi privzelo predložitveno sodišče, pa privede do rezultatov, ki so v nasprotju s cilji te direktive.

26. Prvič, iz obrazložitvenega memoranduma predloga Direktive 2003/96, ki ga Komisija navaja v odgovoru na vprašanja Sodišča<sup>12</sup>, je razvidno, da je bil cilj obdavčitve električne energije ob dobavi (*output*) to, da se državam članicam omogoči, da uporabijo diferencirano raven obdavčitve za različne kategorije končnih uporabnikov. Vendar je pravilno delovanje takega sistema diferencirane obdavčitve mogoče le, če do obdavčitve pride v zadnji fazi distribucije, torej

<sup>9</sup> Tu gre seveda izključno za električno energijo, ki jo družba XY shranjuje v akumulatorjih in nato dobavlja svojim strankam. Končni uporabnik električne energije, ki jo družba XY uporablja za druge namene, denimo za izvajanje storitev hlajenja, pa je ona sama.

<sup>10</sup> Sodba z dne 12. februarja 2009, Komisija/Poljska (C-475/07, neobjavljena, EU:C:2009:86, točka 57).

<sup>11</sup> Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2003 o skupnih pravilih za notranji trg z električno energijo in o razveljavitvi Direktive 96/92/ES (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 12, zvezek 2, str. 211).

<sup>12</sup> COM(97) 30 final, str. 5.

v fazi dobave končnim uporabnikom. Obdavčitev v predhodni fazi bi pomenila motnjo za delovanje takega sistema, saj raven obdavčitve morda ne bi ustrezala dejanskemu načinu porabe električne energije.

27. To odlično ponazarja obravnavana zadeva. Družba XY je uspešno uveljavljala znižanje stopnje davka na električno energijo, ki jo je odvzela iz distribucijskega omrežja, ker je bila uvrščena med podjetja proizvodnega sektorja, ki so na podlagi nacionalnega prava upravičena do takega znižanja. Vendar te energije v končni fazi ne porabi ta družba, temveč njene stranke, ki ne spadajo v proizvodni sektor in ki sicer ne bi mogle uveljavljati tega znižanja obdavčitve. To je, če prav razumem, tudi razlog za vso intelektualno gimnastiko, katere namen je dokazati, da je družba XY končni uporabnik električne energije.

28. Drugič, nadaljnji cilj tega, da se električna energija obdavči v trenutku, ko jo distributer ali redistributer dobavi, je obdavčitev te energije v državi članici dejanske porabe, kakor je to podano pri drugih trošarinskih izdelkih. Sodišče je to zelo jasno poudarilo v sodbi Komisija/Poljska, ko je v zvezi s tem vprašanjem pritrnilo argumentom Komisije<sup>13</sup>. V položaju, v katerem je ta električna energija obdavčena ob odjemu iz distribucijskega omrežja, da bi se shranila v akumulatorjih in nato dobavila drugim subjektom, pa ta cilj morda ne bo dosežen. Ni namreč ovir za čezmejno izvajanje storitve dobave električne energije, shranjene v akumulatorjih.

29. In nazadnje, tretjič, namen načina obdavčitve električne energije, določenega z Direktivo 2003/96, je tudi preprečitev obdavčitve tega dela energije, ki se izgubi. To je znova pravilo, ki velja za vse trošarinske izdelke<sup>14</sup>. Pri električni energiji ima to načelo poseben pomen, saj sta njen prenos in shranjevanje nujno povezana s precejšnjimi izgubami. Samo z obdavčitvijo električne energije v fazi dobave končnim odjemalcem se je mogoče izogniti obdavčitvi energije, ki se izgubi, vsekakor pa jo omejiti do minimuma.

30. Komisija kot primer navaja obdavčitev plina, ki se uporablja kot gorivo za pogon vozil. Tak plin se obdavči v trenutku, ko se ga iztoči v rezervoar vozila, s čimer se je mogoče zlasti izogniti obdavčitvi izgub plina, do katerih pride ob njegovem shranjevanju in stiskanju. Kot pravilno trdi Komisija, bi moral biti v skladu s členom 21(5), prvi pododstavek, Direktive 2003/96 trenutek obdavčitve zemeljskega plina in električne energije isti. Podobno kot pri plinu tudi izgube električne energije, do katerih pride zaradi njenega shranjevanja, ne bi smele biti obdavčene. Zmogljivost najbolj priljubljenih vrst akumulatorjev, razumljena kot razmerje med električnim nabojem, ki se odvzame med praznjenjem akumulatorja, in električnim nabojem, ki se dovede pri polnjenju, znaša nekje med 70 % in 80 %<sup>15</sup>. Obdavčitev električne energije, ki se porabi za polnjenje akumulatorjev, namesto obdavčitve električne energije, ki se iz teh akumulatorjev dobavi končnim uporabnikom, torej pomeni obdavčitev razmeroma velikih izgub električne energije. Uporaba nižje davčne stopnje ni metoda izravnave te prekomerne obdavčitve, ki bi bila v skladu z Direktivo 2003/96<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Glej sodbo z dne 12. februarja 2009, Komisija/Poljska (C-475/07, neobjavljena, EU:C:2009:86, točke 20, 21 in 56).

<sup>14</sup> Glej člen 7(4) Direktive 2008/118.

<sup>15</sup> Bednarek, K., Bugała, A., Własności użytkowe akumulatorów kwasowo-ołowiowych, *Poznan University of Technology Academic Journals*, št. 92/2017, str. od 47 do 60, na str. 52.

<sup>16</sup> Glej po analogiji sodbo z dne 12. februarja 2009, Komisija/Poljska (C-475/07, neobjavljena, EU:C:2009:86, točki 53 in 56).

31. Zgrešen je tudi argument družbe XY, da je treba v skladu s Sklepom 2016/2266<sup>17</sup> za distribucijo električne energije šteti dobavo te energije za polnjenje akumulatorjev, ne pa odjem toka iz akumulatorjev. Ta sklep se je namreč nanašal na električno energijo, namenjeno polnjenju akumulatorjev v električnih vozilih. V takem položaju uporabnik avtomobila, ki je obenem uporabnik akumulatorja, električno energijo iz akumulatorja uporablja za pogon vozila. Uporabnik akumulatorja je zato obenem končni uporabnik električne energije, tako da dobava te energije za polnjenje akumulatorja pomeni dobavo energije končnemu uporabniku in torej obdavčljivi dogodek v skladu s členom 21(5), prvi pododstavek, Direktive 2003/96. Družba XY pa ni končni uporabnik električne energije, ki jo iz distribucijskega omrežja odvzame za napolnitev akumulatorjev in nadaljnjo dobavo električne energije svojim strankam. Zato ni podana analogija s položajem, na katerega se je nanašal omenjeni sklep.

32. Iz tega sledi, da je treba za uresničitev ciljev, ki jim v zvezi z obdavčitvijo električne energije sledi Direktiva 2003/96, družbo XY opredeliti za redistributerja električne energije, kot v svojem stališču navaja nemška vlada. Vendar se strinjam s Komisijo, da ta vlada napačno presoja učinke, ki jih ima taka opredelitev v okoliščinah postopka v glavni stvari.

33. Nemška vlada namreč iz svojega stališča izpelje sklep, da električna energija, ki jo družba XY odjema in nato shranjuje v akumulatorjih za svoje stranke, ne bi smela biti obdavčena po nižji stopnji davka na električno energijo, ampak po splošni stopnji tega davka. Po njenem mnenju torej ne more biti govora niti o vračilu preveč plačanega davka niti o obrestih.

34. Vendar je nemška vlada spregledala okoliščino, da bi morala biti, če se družba XY šteje za redistributerja, električna energija obdavčena izključno v trenutku, ko jo ta dobavi svojim strankam. V trenutku, ko družba XY električno energijo odvzame iz distribucijskega omrežja, pa se davek ne bi smel pobrati niti po splošni niti po znižani stopnji. V takem primeru bi bilo treba torej šteti, da je bil davek, ki ga je davčna uprava pobrala v postopku v glavni stvari, v celoti pobran v nasprotju z Direktivo 2003/96, tako da bi moral biti v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča vrnjen v celoti skupaj z obrestmi<sup>18</sup>.

### ***Električna energija, ki se shranjuje v akumulatorjih, kot energija, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije***

35. Sodišče je stranke vprašalo tudi, ali – če se privzame stališče predložitvenega sodišča, v skladu s katerim družba XY električno energijo, ki jo iz distribucijskega omrežja odvzema zaradi polnjenja akumulatorjev, uporablja za namene svoje dejavnosti – te električne energije na podlagi člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 ne bi bilo treba izvzeti iz obdavčitve kot električne energije, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije.

36. Tako družba XY kot nemška vlada in Komisija odločno zavračajo to možnost. Soglasno trdijo, da družba XY električno energijo, ki jo odvzame iz omrežja, zgolj shranjuje v akumulatorjih, medtem ko se oprostitev iz člena 14(1)(a) Direktive 2003/96 nanaša na proizvodnjo „nove“ električne energije.

37. Po mojem mnenju pa to stališče temelji na dveh napačnih premisah.

<sup>17</sup> Izvedbeni sklep Sveta (EU) z dne 6. decembra 2016 o dovoljenju Nizozemski, da uporabi nižjo stopnjo obdavčitve za električno energijo, ki se dobavlja polnilnim postajam za električna vozila (UL 2016, L 342, str. 30).

<sup>18</sup> Glej nedavno sodbo z dne 11. septembra 2019, Čálin (C-676/17, EU:C:2019:700, točka 25 in navedena sodna praksa).

38. Prva od njih se nanaša na to, da se zdi, da omenjene udeleženke postopka glede shranjevanja električne energije v akumulatorjih pojem električne energije zamenjujejo s pojmom energije na splošno. Trenutno stanje tehnike ne pozna metod shranjevanja električne energije kot take, ki bi jih bilo mogoče uporabljati v industrijskem obsegu<sup>19</sup>. Električno energijo je za shranjevanje treba pretvoriti v drugo obliko energije, ki jo je mogoče shranjevati, nato pa ponovno pretvoriti nazaj v električno energijo. Pri akumulatorjih se energija shrani v obliki kemične energije, to je v obliki (potencialne) energije elektrokemičnih reakcij, do katerih v kemikalijah v akumulatorju prihaja pod vplivom pretoka toka. Te reakcije so reverzibilne, zaradi česar je mogoče večkratno polnjenje in praznjenje akumulatorja<sup>20</sup>.

39. Iz tega sledi, da je pojem shranjevanja električne energije nekakšna poenostavitev. V bistvu gre za pretvorbo električne energije v drugačno obliko energije in nato nazaj v električno energijo.

40. S tem pridemo k drugi napačni premisi, na kateri temelji teza udeleženk postopka, in sicer kategorično razlikovanje med shranjevanjem in proizvodnjo električne energije.

41. S fizikalnega vidika ni mogoče govoriti o proizvodnji energije. To izhaja iz enega od temeljnih zakonov fizike, in sicer zakona o ohranitvi energije. Pri tako imenovani „proizvodnji energije“, vključno z električno energijo, gre, podobno kot v primeru njenega shranjevanja, le za pretvorbo energije iz ene oblike v drugo. Pri proizvodnji električne energije je to lahko pretvorba kemične energije, vsebovane v fosilnih gorivih<sup>21</sup>, v procesu izgorevanja ali pretvorba kinetične energije v vetrnih in hidroenergetskih tehnologijah ali pa jedrske energije v postopku cepitve atomskega jedra.

42. Pri proizvodnji električne energije je pogosto potrebna večkratna pretvorba različnih oblik energije; na primer, v termoelektrarnah (torej takih, ki temeljijo na fosilnih gorivih ali jedrski energiji) se prvotna energija, vsebovana v gorivu (ali tako imenovanem jedrskem gorivu), najprej pretvori v toplotno energijo, ki se nato pretvori v kinetično energijo, in šele ta se nazadnje pretvori v električno energijo. Za različne oblike energije so potrebni posebni nosilci; na primer, nosilec energije v elektrarnah je praviloma vodna para; podobno je nosilec energije v akumulatorjih elektrolit.

43. Med proizvodnjo električne energije in njenim shranjevanjem oziroma, natančneje, ponovnim pridobivanjem električne energije, ki je bila shranjena v drugi obliki energije, torej ni bistvene in neprekoračljive meje. Najboljši primer so črpalne hidroelektrarne. Princip njihovega delovanja je, da se voda iz nižje ležečega rezervoarja ob uporabi električne energije prečrpava v višje ležeči rezervoar, nato pa se izkoristi kinetična energija vode, ki pade nazaj v mehanizem električnega generatorja<sup>22</sup>. Taka elektrarna ne proizvaja „nove“ električne energije; nasprotno, porabi več energije, kot je proizvede. Zato se črpalne hidroelektrarne štejejo za metodo shranjevanja električne energije, ne proizvodnje. To je danes celo daleč najbolj uporabljana – z vidika obsega – metoda shranjevanja energije<sup>23</sup>. Pri njej gre za pretvorbo električne energije v potencialno energijo

<sup>19</sup> Tehnologije za shranjevanje električne energije v obliki električne energije, na primer te, ki temeljijo na tako imenovanih superkondenzatorjih, so šele v zgodnjih fazah razvoja in niso široko dostopne.

<sup>20</sup> To v postopku v glavni stvari ni sporno. Če prav razumem, stališče predložitvenega sodišča, da družba XY *porablja* električno energijo, temelji prav na tej pretvorbi v kemično energijo.

<sup>21</sup> Ta goriva niso brez razloga v Direktivi 2003/96 označena kot „energenti“.

<sup>22</sup> Smisel tega postopka je, da se vodo na višji nivo prečrpa v obdobju nizkega povpraševanja po električni energiji, v obdobju največjega povpraševanja pa se jo sprosti in s tem omogoči proizvodnjo električne energije. To omogoča porazdelitev obremenitve distribucijskega omrežja ob hkratnem zagotavljanju donosnosti take dejavnosti zaradi razlik v ceni električne energije glede na povpraševanje po njej.

<sup>23</sup> R. L. Revesz & B. Unel, *Managing the Future of the Electricity Grid: Energy Storage and Greenhouse Gas Emissions*, *Harvard Environmental Law Review*, št. 42/2018, str. od 139 do 196.



vode in naknadno pretvorbo preko kinetične energije nazaj v električno. To ne spremeni dejstva, da se v tem procesu električna energija porabi za prečrpavanje vode, nato pa je ponovno proizvedena povsem enako kot v običajnih hidroelektrarnah, v katerih se izkorišča naravni pretok vode, ki je ni treba predhodno prečrpati.

44. Pri shranjevanju električne energije v akumulatorjih gre s tehničnega vidika tudi za porabo *električne energije*, da bi se jo pretvorilo v drugo obliko *energije* in nato ponovno pretvorilo v električno energijo. Ne vidim torej bistvenih ovir, zaradi katerih se električne energije za izvedbo pretvorbe v akumulatorju ne bi moglo šteti za električno energijo, ki se uporablja za proizvodnjo električne energije v smislu člena 14(1)(a) Direktive 2003/96.

45. Vendar dopuščam možnost, da drugi preudarki govorijo v prid temu, da se shranjevanje električne energije za namene uporabe Direktive 2003/96 šteje za fazo distribucije te energije, ne pa za njeno proizvodnjo, kot menita nemška vlada in Komisija. Toda s tem bi bila izključena teza predložitvenega sodišča, ki jo zagovarja tudi družba XY, da ta električno energijo porablja za namene svoje dejavnosti. To bi namreč pomenilo, da ta družba obenem porablja in shranjuje električno energijo, kar je nemogoče, tako kot ni mogoče pojesti piškotka in ga obenem imeti. To bi prav tako pomenilo, da bi morala biti električna energija, dobavljena strankam družbe XY, obdavčena, torej da bi bila predmet dvojne obdavčitve – prvič ob odjemu iz omrežja, drugič pa ob dobavi končnim uporabnikom. Predložitveno sodišče je pravilno presodilo, da se je treba taki dvojni obdavčitvi izogniti. Vendar se to ne doseže tako, da se v nasprotju s členom 21(5), prvi pododstavek, Direktive 2003/96 ne obdavči dobave električne energije, ki jo družba XY opravi svojim strankam, temveč z ustrezno davčno obravnavo električne energije, ki jo ta družba odvzame iz distribucijskega omrežja.

### ***Zaključni preudarki in izsledki tega dela preučitve***

46. Družba XY v odgovoru na dodatna vprašanja Sodišča trdi, da stališče nemške vlade, da je predložitveno sodišče vprašanje za predhodno odločanje v tej zadevi oprlo na napačne premise, ni utemeljeno. Po mnenju družbe XY spada to vprašanje v okvir ugotavljanja dejanskega stanja, za katero je pristojno le predložitveno sodišče. Sodišče pa naj bi moralo dosledno upoštevati te ugotovitve in zgolj podati odgovor na vprašanje za predhodno odločanje.

47. Vendar menim, da očitki družbe XY niso utemeljeni. Dejanske okoliščine zadeve iz postopka v glavni stvari niso sporne. Gre za to, da družba XY iz distribucijskega omrežja odvzema električno energijo, jo shranjuje v akumulatorjih v obliki kemične energije in jo nato svojim strankam zagotavlja v okviru celovite storitve, ki vključuje tudi druge storitve. Kar je treba razjasniti, je vprašanje opredelitve take dejavnosti z vidika določb Direktive 2003/96; to pa že spada v okvir razlage teh določb in je zajeto v pristojnosti Sodišča.

48. Predložitveno sodišče je podalo opredelitev dejavnosti družbe XY, v skladu s katero se električna energija, ki jo ta družba zaradi polnjenja akumulatorjev odjema iz omrežja, obdavči z nižjo stopnjo davka na električno energijo. Vendar ta električna energija, kot izhaja iz zgornjih preudarkov<sup>24</sup>, ob tem, ko jo družba XY odvzame iz omrežja, sploh ne bi smela biti obdavčena, in sicer niti kot električna energija za nadaljnjo distribucijo na podlagi člena 21(5), prvi pododstavek, Direktive 2003/96 niti kot električna energija, ki se porabi za proizvodnjo električne energije, na podlagi člena 14(1)(a) te direktive.

<sup>24</sup> Točki 34 in 45.

49. Glede na to je treba ugotoviti, da je bil davek na električno energijo, ki je predmet postopka v glavni stvari, v celoti pobran v nasprotju s pravom Unije in bi moral biti zato v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča<sup>25</sup> načeloma vrnjen v celoti in z obrestmi<sup>26</sup>. Zaradi tega bi bilo vprašanje za predhodno odločanje brezpredmetno.

50. Vendar predložitveno sodišče navaja, da je odločba, ki jo je o pravni opredelitvi dejavnosti družbe XY izdalo v postopku v zvezi z davčnim letom 2006, postala pravnomočna. Predložitveno sodišče ne pojasni, ali enako velja za postopek v zvezi z davčnim letom 2010, v okviru katerega je pri Sodišču vložilo obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe. Navaja pa, da je odločba davčne uprave, da se za družbo XY uporabi nižja stopnja davka na električno energijo, dokončna.

51. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se s pravom Unije ne zahteva, da mora nacionalni sodni organ za to, da bi upošteval razlago upoštevne določbe tega prava, ki jo je podalo Sodišče, spremeniti pravnomočno odločbo. To velja tudi glede vračila davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije<sup>27</sup>.

52. Zato Sodišču predlagam, naj odgovori na vprašanje za predhodno odločanje, predloženo v tej zadevi. Vendar menim, da bi moralo v sodbi izrecno navesti, da dejstvo, da je na to vprašanje odgovorilo, ne pomeni, da se strinja s tem, kako je predložitveno sodišče dejavnost družbe XY opredelilo z vidika določb Direktive 2003/96. Način davčne obravnave shranjevanja električne energije bi namreč moral biti predmet razprav na ravni Unije, po potrebi v okviru tej problematiki posvečenega postopka pred Sodiščem. Taka razprava je zaželeno že zaradi pomena, ki ga ima shranjevanje električne energije pri prehodu gospodarstva Unije na obnovljive vire energije<sup>28</sup>.

### ***Vprašanje za predhodno odločanje***

#### ***Oblikovanje vprašanja***

53. Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje v tej zadevi sprašuje, ali se s pravom Unije zahteva, da se neupravičeno pobran davek skupaj z obrestmi vrne, kadar je bila nepravilna odmera davka posledica tega, da davčna uprava ni uporabila znižanja davčne stopnje, da katerega je imel davčni zavezanec pravico in ki je bilo v nacionalnem pravu določeno na podlagi fakultativne možnosti, ki je državam članicam priznana v členu 17(1)(a) Direktive 2003/96.

54. Vendar nemška vlada trdi, da znižanje stopnje davka na električno energijo, ki je predmet postopka v glavni stvari, ni posledica prenosa člena 17(1)(a) Direktive 2003/96 v nemško pravo, temveč možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi člena 5, četrta alineja, te direktive, da uveljavijo diferencirane davčne stopnje glede na to, ali se električna energija uporablja poslovno ali neposlovno. Ta vlada v podporo svoji trditvi navaja odločbo Komisije o odobritvi državne pomoči,

<sup>25</sup> Glej nedavno sodbo z dne 11. septembra 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, točka 25 in navedeno sodno prakso).

<sup>26</sup> Vendar je treba upoštevati sodno prakso Sodišča, v skladu s katero zaradi vračila preveč plačanega davka ne bi smelo priti do neupravičene obogatitve, zlasti če je davčni zavezanec finančno breme tega davka prevalil na kupca (glej zlasti sodbo z dne 20. oktobra 2011, Danfoss in Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, točki 21 in 22).

<sup>27</sup> Glej nedavno sodbo z dne 11. septembra 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, točka 28 in navedena sodna praksa).

<sup>28</sup> V zvezi s tem glej Resolucijo Evropskega parlamenta z dne 10. julija 2020 o celovitem evropskem pristopu k shranjevanju energije (P9 TA(2020)0198).

ki jo pomeni omenjeno diferenciranje davčnih stopenj<sup>29</sup>. V tej odločbi je bil kot osnova za znižanje davčne stopnje izrecno naveden člen 5 Direktive 2003/96. Tudi družba XY predlaga, naj se obseg vprašanja za predhodno odločanje razširi in poleg člena 17(1)(a) preučijo tudi druge določbe Direktive 2003/96, vključno s členom 5, četrta alineja.

55. Opozoriti je še treba, da v členu 9(3) StromStG nikjer niso omenjena podjetja, ki opravljajo energetska intenzivna dejavnost, na katera se nanaša člen 17(1)(a) Direktive 2003/96. Znižanje davčne stopnje, določeno v členu 9(3) StromStG, se na splošno nanaša na podjetja iz proizvodnega, pa tudi kmetijskega in gozdarskega sektorja.

56. Vendar zaradi tega vprašanje za predhodno odločanje ni brezpredmetno. Kajti tako davčne ugodnosti za podjetja, ki opravljajo energetska intenzivna dejavnost, določene v členu 17(1)(a) Direktive 2003/96, kot diferenciranje davčnih stopenj glede na poslovno ali neposlovno uporabo električne energije iz člena 5, četrta alineja, te direktive, so za države članice fakultativni. Rešitev pravnega problema iz vprašanja za predhodno odločanje lahko torej na izid spora o glavni stvari vpliva ne glede na podlago, na kateri je nemški zakonodajalec določil omenjene diferencirane davčne stopnje.

57. Predlagam torej, da se izhaja iz tega, da želi predložitveno sodišče izvedeti, ali se s pravom Unije zahteva, da se neupravičeno pobran davek skupaj z obrestmi vrne, kadar je bila nepravilna odmera davka posledica tega, da davčna uprava ni uporabila znižanja davčne stopnje, do katere je bil davčni zavezanec upravičen in ki je bila z nacionalnim pravom določena na podlagi fakultativne možnosti, ki je državam članicam priznana z eno od določb Direktive 2003/96.

### ***Obveznost vračila davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije, skupaj z obrestmi***

58. Naj spomnim, družbi XY je bil davek na električno energijo odmerjen po splošni stopnji. Vendar je bilo med sodnimi postopki ugotovljeno, da je bila upravičena do znižane stopnje na podlagi člena 9(3) StromStG, ki v skladu z navedbami nemške vlade temelji na členu 5, četrta alineja, Direktive 2003/96. Zaradi tega je davčna uprava vrnila preveč plačan davek na električno energijo, vendar brez obresti, ker nacionalno pravo za tak položaj ne določa obveznosti plačila obresti. Družba XY pa vztraja pri plačilu obresti, pri čemer se sklicuje na načelo prava Unije, v skladu s katerim je treba davke, pobrane v nasprotju s tem pravom, vrniti skupaj z obrestmi.

59. Postavlja se torej pravno vprašanje, ali se navedeno načelo uporabi tudi, kadar davek ni bil pobran v nasprotju s pravom Unije, temveč v nasprotju z nacionalnimi določbami, s katerimi je v okviru prenosa direktive na podlagi fakultativne možnosti, ki je državam članicam priznana s to direktivo, določena davčna ugodnost. Položaj ni povsem jasen zato, ker po eni strani z odmero višjega davka ni prišlo do neposredne kršitve prava Unije, saj zadevna davčna ugodnost z vidika tega prava ni obvezna, po drugi strani pa so bile vendarle kršene določbe nacionalnega prava, sprejete za prenos direktive.

60. Ob tem je treba poudariti, da se bo, čeprav se spor v postopku o glavni stvari ne nanaša na samo vračilo neupravičeno pobranega davka, temveč na obresti, odgovor na postavljeno vprašanje nanašal tako na plačilo obresti kot na samo obveznost vračila davka. Tako obveznost vračila kot obveznost plačila obresti imata namreč v pravu Unije isto podlago.

<sup>29</sup> C (2007) 2416 final, državna pomoč N 775/2005 – Nemčija.

61. Pravica do vračila davkov, ki jih je država članica pobrala v nasprotju s pravom Unije, skupaj z obrestmi izhaja iz ustaljene sodne prakse Sodišča. Je posledica in dopolnilo pravic, ki so pravnim subjektom zagotovljene s predpisi prava Unije, s katerimi so taki davki prepovedani.<sup>30</sup> Obveznost vračila se ne nanaša le na sam znesek davka, pobranega v nasprotju s pravom Unije, ampak tudi na vse zneske, ki so bili plačani ali jih je država članica zadržala v zvezi s tem davkom. Enako velja za izgube, nastale zaradi nedostopnosti denarnih zneskov zaradi neupravičeno pobranega davka. Izravnava teh izgub se opravi s plačilom obresti od zneska neupravičeno pobranega davka.<sup>31</sup>

62. Kot izhaja iz sodb Sodišča, na katerih temelji ta sodna praksa, so pravice, katerih posledica in dopolnitev je obveznost vračila davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije, te, ki jih imajo pravni subjekti na podlagi določb prava Unije z neposrednim učinkom<sup>32</sup>. Nacionalna sodišča morajo te pravice varovati tako, da po potrebi ugotovijo obstoj obveznosti vračila neupravičeno pobranega davka.

63. V skladu s sodno prakso Sodišča se posamezniki pred nacionalnimi sodišči zoper zadevno državo članico na določbe direktive lahko sklicujejo v primeru, v katerem ta država direktive v predpisanem roku ni prenesla v nacionalno pravo ali je ni pravilno prenesla, če so te določbe z vidika vsebine brezpogojne in dovolj natančne<sup>33</sup>. Menim, da je treba napačno uporabo nacionalnih določb za prenos direktive, zaradi katere pride tudi do kršitve te direktive, izenačiti z nepravilnim prenosom te direktive. Z vidika zainteresiranega subjekta je namreč vseeno, ali je kršitev pravic, ki zanj izhajajo iz prava Unije, posledica neustrezne zakonodaje države članice ali nepravilne upravne prakse. V obeh primerih so kršene njegove pravice in v obeh primerih je upravičen do podobnega varstva.

64. Določba prava Unije je brezpogojna, če določa obveznost, ki ne vsebuje nobenega pogoja, in njena izvršitev ali učinki niso odvisni od nobenega akta institucij Unije ali držav članic, ter dovolj natančna, da se nanjo lahko sklicuje pravni subjekt in jo uporabi sodišče, če določa obveznost z enopomenskimi izrazi<sup>34</sup>.

65. Sodišče je poleg tega razsodilo, da je določbo direktive, čeprav ta državam članicam dopušča določeno diskrecijsko pravico pri sprejemanju pravil za njeno izvajanje, mogoče šteti za brezpogojno in natančno, če državam članicam z enopomenskimi izrazi nalaga obveznost rezultata, ki je natančna in ni odvisna od nikakršnega pogoja glede uporabe pravila, ki ga navaja<sup>35</sup>.

66. Direktiva 2003/96 določa najnižjo raven obdavčitve energentov in električne energije<sup>36</sup>. Nad to ravno lahko države članice prosto določajo višino obdavčitve. Z Direktivo je državam članicam priznanih tudi več možnosti, da diferencirajo višino obdavčitve, vključno z uporabo oprostitev. Te možnosti so določene zlasti v členih 5, 7(2) in (4), 15, 16 in 17 ter – za posamezne države članice – v členih 18, 18a in 18b zadevne direktive. Poleg tega lahko Svet v skladu s členom 19 te direktive državi članici dovoli uvedbo nadaljnjih izjem ali znižanj obdavčitve. Direktiva 2003/96 določa tudi nekatere obvezne oprostitve. Navedene so v členu 14 te direktive.

<sup>30</sup> Glej nedavno sodbo z dne 11. septembra 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, točka 25 in navedena sodna praksa).

<sup>31</sup> Glej zlasti sodbo z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi (C-591/10, EU:C:2012:478, točki 25 in 26).

<sup>32</sup> Glej zlasti sodbe z dne 16. decembra 1976, Rewe-Zentralfinanz in Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, točka 5, prvi in drugi odstavek); z dne 27. marca 1980, Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, točka 1(a) izreka), in z dne 9. novembra 1983, San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, točka 12).

<sup>33</sup> Glej nazadnje sodbo z dne 14. januarja 2021, RTS infra in Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, točka 44).

<sup>34</sup> Sodba z dne 14. januarja 2021, RTS infra in Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, točka 46).

<sup>35</sup> Sodba z dne 14. januarja 2021, RTS infra in Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, točka 47).

<sup>36</sup> Člen 4 Direktive 2003/96.

67. Možnost diferenciranja ravni obdavčitve glede na poslovno ali neposlovno uporabo električne energije iz člena 5, četrta alineja, Direktive 2003/96 je ena od zgoraj omenjenih fakultativnih možnosti, ki so priznane državam članicam.<sup>37</sup> V preglednici C Priloge I k Direktivi 2003/96 so sicer določene najnižje davčne stopnje za električno energijo, ki so diferencirane glede na to, ali je namenjena poslovni ali neposlovni uporabi, vendar je v členu 5 te direktive izrecno navedeno, da države članice *lahko* uveljavijo tako diferenciranje. Lahko torej uporabijo tudi enotno davčno stopnjo, ki pa mora ustrezati vsaj minimalni davčni stopnji, ki je z Direktivo 2003/96 določena za neposlovno uporabo, ki je višja.

68. Pri tem velja poudariti, da je davčna stopnja, ki je v Nemčiji veljala v obdobju, na katero se nanaša postopek v glavni stvari, večkratno preseгла najnižje stopnje, ki so v Direktivi določene za energijo, ki se uporablja za poslovne ali neposlovne namene. Medtem ko sta ti najnižji stopnji znašali 0,50 EUR oziroma 1 EUR za megavatno uro, sta znašali stopnji, določeni v StromStG, 12,30 EUR oziroma 20,50 EUR za megavatno uro.

69. Fakultativne določbe, kakršna je ta iz člena 5, četrta alineja, Direktive 2003/96<sup>38</sup>, niso brezpogojne, saj je njihova uporaba odvisna od odločitev posameznih držav članic, ki v tem okviru na podlagi prava Unije nimajo nikakršnih obveznosti. Na podlagi davčnih ugodnosti, ki so določene s temi določbami, za davčne zavezance torej ne nastanejo pravice z neposrednim učinkom, katerih varstvo bi ti davčni zavezanci lahko uveljavljali pred nacionalnimi sodišči<sup>39</sup>. Davčni zavezanci torej nimajo nobene pravice, ki bi izhajala iz prava Unije, in zato se prav tako ne uporabi obveznost vračila davkov, pobranih v nasprotju s tem pravom, skupaj z obrestmi, ki izhaja iz sodne prakse Sodišča.

70. Zato je treba ugotoviti, da se s pravom Unije načeloma ne zahteva, da se neupravičeno pobran davek skupaj z obrestmi vrne, kadar je bila nepravilna odmera davka posledica tega, da davčna uprava ni uporabila znižanja davčne stopnje, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen in ki je bilo v nacionalnem pravu določeno na podlagi fakultativne možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi ene od določb Direktive 2003/96.

71. Vendar menim, da s tem analiza obravnavanega pravnega vprašanja ni izčrpana.

### ***Načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti***

72. Okoliščina, da zaradi fakultativne možnosti držav članic, da znižajo raven obdavčitve, določene v direktivi, za davčne zavezance ne nastanejo pravice, ki izhajajo iz prava Unije in ki bi jih ti lahko uveljavljali pred sodišči, namreč ne pomeni, da ukrepi, ki jih države članice sprejmejo na podlagi take možnosti, ne spadajo na področje uporabe navedene direktive in, splošneje, prava Unije. Nasprotno, države članice na podlagi možnosti, ki jim je priznana z direktivo, očitno ravnajo na podlagi te direktive in torej znotraj okvira prava Unije. Pri tem fakultativnost tega ravnanja ne spremeni ničesar.

<sup>37</sup> Podobno kot možnost znižanja davka za podjetja, ki se ukvarjajo z energetsko intenzivnimi dejavnostmi, ki je urejena v členu 17(1)(a) Direktive in omenjena v vprašanju za predhodno odločanje, a ki se v postopku v glavni stvari pravzaprav – kot se zdi – ne uporabi.

<sup>38</sup> Ali določba člena 17(1)(a) te direktive.

<sup>39</sup> Glej po analogiji sodbo z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 28).

73. Zato morajo države članice, ko uporabijo možnost diferenciranja stopnje obdavčitve električne energije, ki jim je priznana z Direktivo 2003/96, ravnati ob upoštevanju prava Unije. To je tudi izrecno omenjeno v členu 5 te direktive, v skladu s katerim se te diferencirane davčne stopnje lahko uporabijo, „pod pogojem, da [...] so združljive s pravom [Unije]“.

74. To pomeni, da morajo države članice pri uporabi fakultativnih možnosti iz direktive, kakršne so te, ki izhajajo iz člena 5, četrta alineja, Direktive 2003/96, med drugim spoštovati splošna načela prava Unije. V položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, sta lahko upoštevni zlasti načeli davčne nevtralnosti in enakega obravnavanja. Kršitev teh načel je lahko samostojna podlaga za nastanek pravice davčnega zavezanca do vračila preveč plačanega davka skupaj z obrestmi, in sicer tudi v položaju, v katerem take pravice ni mogoče utemeljiti z določbo direktive, ki je podlaga za ravnanje države članice, ker ta določba nima neposrednega učinka.

75. Sodišče je podobno presodilo v zvezi z oprostitev davka, ki so jih države članice ohranile na podlagi fakultativne možnosti iz direktive o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. Ugotovilo je namreč, da imajo davčni zavezanci, čeprav zaradi teh oprostitev zanje ne nastane nobena pravica, ki izhaja iz prava Unije, na podlagi splošnih načel tega prava, med katerimi je tudi načelo davčne nevtralnosti, pravico do vračila zneskov, ki so bili neupravičeno pobrani zaradi nepravilne razlage nacionalnih določb, s katerimi so bile te oprostitve uvedene<sup>40</sup>.

76. V sodni praksi Sodišča se šteje, da je načelo davčne nevtralnosti odraz – na področju davčnega prava Unije in zlasti predpisov o davku na dodano vrednost – načela enakega obravnavanja<sup>41</sup>. Ta trditev je načeloma seveda pravilna. Vendar je treba upoštevati, da ima pojem davčne nevtralnosti v pravni teoriji o davkih poseben pomen, zaradi česar se na področju davčnega prava uporablja poleg – in včasih namesto – pojma enakega obravnavanja. Davčna ureditev naj bi bila namreč zasnovana tako, da različna davčna obravnava podobnega blaga, storitev ali vrst dejavnosti ne bi vplivala na gospodarske odločitve udeležencev trga; te odločitve bi se namreč morale sprejemati izključno na podlagi gospodarskih meril.<sup>42</sup>

77. Tako razumljeno načelo davčne nevtralnosti se torej nanaša predvsem na pravila davčnega prava; ta lahko namreč zaradi svoje predvidljivosti vplivajo na ravnanja gospodarskih subjektov. Težje pa je zagovarjati, da na ta ravnanja vplivajo posamične odločbe organov, pristojnih za uporabo davčnega prava, zlasti če so naknadne, torej če se nanašajo na način obdavčitve transakcij, ki so jih davčni zavezanci že opravili<sup>43</sup>. Zato menim, da ni mogoče šteti, da je napačna uporaba nemške davčne zakonodaje, ki je predmet postopka v glavni stvari, pomenila kršitev načela davčne nevtralnosti.

78. To ne spremeni dejstva, da morata v okviru prenosa Direktive 2003/96 nemški zakonodajalec in nemška davčna uprava ravnati ob spoštovanju splošnega načela prava Unije, kakršno je načelo enakega obravnavanja.

<sup>40</sup> Sodba z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točki 1 in 2 izreka).

<sup>41</sup> Glej nedavno sodbo z dne 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, točka 48).

<sup>42</sup> Glej: OECD International VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality (<https://www.oecd.org/ctp/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>), pa tudi: A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruselj, Bruylant 2016, str. 393, 394.

<sup>43</sup> Vendar lahko ustaljena upravna praksa – kakršna je bila ta v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, in v kateri se je napačna razlaga davčnih predpisov neprekinjeno uporabljala od leta 1973 do leta 1994 (glej točko 9 te sodbe) – na ravnanja udeležencev trga vpliva podobno kot določbe prava in povzroči kršitev načela davčne nevtralnosti.

79. Morebitna kršitev tega načela v postopku v glavni stvari ni bila predmet preučitve v predlogu za sprejetje predhodne odločbe in o njej v okviru tega postopka prav tako niso razpravljale zainteresirane stranke. Sodišče torej nima dovolj podatkov, da bi odločilo o tem vprašanju. Za ugotavljanje, ali je bilo v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, kršeno načelo enakega obravnavanja, je treba analizirati dejanske okoliščine danega primera in položaj zadevnega subjekta. Naloga predložitvenega sodišča bo torej, da presodi, ali je družba XY zaradi napačne uporabe določb StromStG v slabšem položaju v primerjavi s subjekti, ki so v primerljivem položaju, tako da je podana kršitev načela enakega obravnavanja. Pri tem gre predvsem za subjekte, ki opravljajo podobno dejavnost kot navedena družba in so zato lahko njeni konkurenti.

80. Če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da je bilo kršeno načelo enakega obravnavanja, bi to pomenilo samostojno podlago po pravu Unije, na katero bi družba XY lahko oprla zahtevek za vračilo zneska neupravičeno pobranega davka na električno energijo skupaj z obrestmi.

81. V takem položaju bodo morali biti pogoji, pod katerimi se bo to vračilo izvedlo, v skladu z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti. To pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od pravil, ki veljajo za podobna nacionalna pravna sredstva, in v praksi ne smejo onemogočati ali pretirano oteževati izvajanja pravic, podeljenih v okviru pravnega reda Unije<sup>44</sup>.

### *Lastninska pravica*

82. V pravu Unije je lastninska pravica varovana zlasti s členom 17 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah. Listina se v skladu s svojim členom 51 uporablja za države članice samo, ko izvajajo pravo Unije. To je nedvomno podano v položaju, v katerem država članica v svoje pravo prenese določbe direktive, in sicer tudi, če pri tem uporabi fakultativne možnosti, priznane s to direktivo. Za izvajanje prava Unije s strani države članice gre tudi v primeru, ko upravni organi uporabljajo določbe nacionalnega prava za prenos direktive.

83. Člen 52(3) Listine določa, da sta, kolikor ta vsebuje pravice, ki ustrezajo pravicam, zagotovljenim z Evropsko konvencijo o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, podpisane v Rimu 4. novembra 1950 (v nadaljevanju: EKČP), vsebina in obseg teh pravic enaka kot vsebina in obseg pravic, ki ju določa navedena konvencija. Člen 17 Listine v skladu s Pojasnili k Listini o temeljnih pravicah<sup>45</sup> ustreza členu 1 Protokola št. 1 k EKČP. Zato je treba člen 17 Listine razlagati ob upoštevanju sodne prakse Evropskega sodišča za človekove pravice (v nadaljevanju: ESČP) v zvezi s to določbo EKČP<sup>46</sup>.

84. Stališče ESČP v zvezi z vprašanjem vračila neupravičeno pobranih davkov je, da pomeni terjatev, katere utemeljenost je bila ugotovljena z zadostno stopnjo gotovosti, „premoženje“ v smislu člena 1 Protokola št. 1 k EKČP. Pravica do vračila preveč plačanega davka, ki jo priznajo upravni organi, je taka terjatev<sup>47</sup>. ESČP je menilo, da se z vidika člena 1 Protokola št. 1 k EKČP s plačilom obresti omogoči izravnava izgube, ki je zainteresirani osebi nastala zaradi poteka časa, v katerem ni mogla razpolagati s sredstvi, ki so jih neupravičeno pobrali upravni organi. Zaradi pogojev za vračilo neupravičeno plačanega davka ne sme priti do tega, da se zainteresirani osebi

<sup>44</sup> Sodba z dne 14. oktobra 2020, Valoris (C-677/19, EU:C:2020:825, točka 21).

<sup>45</sup> UL 2007, C 303, str. 17.

<sup>46</sup> Sodba z dne 21. maja 2019, Komisija/Madžarska (Užitek na kmetijskih zemljiščih) (C-235/17, EU:C:2019:432, točka 72).

<sup>47</sup> Sodba ESČP z dne 9. marca 2006, Eko-Elda Avey proti Grčiji (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, točki 26 in 27 ter navedena sodna praksa).

naložijo pretirana bremena ali bistveno poseže v njen finančni položaj<sup>48</sup>. Kadar do vračila neupravičeno plačanega davka pride po daljšem obdobju, lahko zaradi neplačila obresti od zneska preveč plačanega davka zato pride do porušitve ravnovesja med javnim interesom in interesom posameznika ter s tem do kršitve člena 1 Protokola št. 1 k EKČP<sup>49</sup>.

85. Glede na to sodno prakso je treba ugotoviti, da neplačilo obresti od zneska neupravičeno pobranega davka lahko pomeni kršitev člena 17 Listine, če je država članica ta davek pobrala v okviru izvajanja prava Unije. Tako je zlasti, kadar obstaja tveganje, da bo zaradi neplačila obresti zadevni davčni zavezanec nesorazmerno finančno obremenjen, na primer zaradi dolgega obdobja, v katerem ni mogel razpolagati s preveč plačanim zneskom. Nacionalna sodišča morajo za ugotavljanje obstoja take kršitve člena 17 Listine presoditi okoliščine konkretnega primera.

86. Če se ugotovi obstoj take kršitve, ta pomeni samostojno in na pravu Unije utemeljeno podlago za to, da davčni zavezanec zahteva plačilo obresti od zneska preveč plačanega davka.

### ***Predlog odgovora***

87. Glede na navedeno predlagam, naj se na vprašanje za predhodno odločanje odgovori tako, da se s pravom Unije ne zahteva, da se neupravičeno plačan davek skupaj z obrestmi vrne, kadar je bila nepravilna odmera davka posledica tega, da davčna uprava ni uporabila znižanja davčne stopnje, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen in ki je bilo v nacionalnem pravu določeno na podlagi fakultativne možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi ene od določb Direktive 2003/96; izjema je položaj, v katerem bi zaradi neobstoja tega vračila prišlo do kršitve načela enakega obravnavanja ali člena 17 Listine, kar mora ugotoviti nacionalno sodišče glede na okoliščine konkretnega primera.

### **Predlog**

88. Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov predlagam, naj se na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori tako:

S pravom Unije se ne zahteva, da se neupravičeno plačan davek skupaj z obrestmi vrne, kadar je bila nepravilna odmera davka posledica tega, da davčna uprava ni uporabila znižanja davčne stopnje, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen in ki je bilo v nacionalnem pravu določeno na podlagi fakultativne možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi ene od določb Direktive Sveta 2003/96 z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije; izjema je položaj, v katerem bi zaradi neobstoja tega vračila prišlo do kršitve načela enakega obravnavanja ali člena 17 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah, kar mora ugotoviti nacionalno sodišče glede na okoliščine konkretnega primera.

<sup>48</sup> Sodba ESČP z dne 9. marca 2006, Eko-Elda Avee proti Grčiji (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, točki 29 in 30 ter navedena sodna praksa).

<sup>49</sup> Sodba ESČP z dne 9. marca 2006, Eko-Elda Avee proti Grčiji (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, točka 31).