



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 9. septembra 2021 *

(besedilo, popravljeno s sklepom z dne 29. septembra 2021)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Obdavčitev energentov in električne energije – Direktiva 2003/96/ES – Člen 17(1)(a) – Znižanja davkov na porabo energentov in električne energije v korist podjetij, ki opravljajo energetske intenzivne dejavnosti – Fakultativno znižanje – Pravila v zvezi z vračilom davkov, pobranih ob kršitvi določb nacionalnega prava, ki so bile sprejete na podlagi možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi te direktive – Plačilo obresti – Načelo enakega obravnavanja“

V zadevi C-100/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 19. novembra 2019, ki je na Sodišče prispela 26. februarja 2020, v postopku

XY

proti

Hauptzollamt B,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, M. Ilešič, E. Juhász (poročevalec), C. Lycourgos in I. Jarukaitis, sodniki,

generalni pravobranilec M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- (kot je bilo besedilo popravljeno s sklepom z dne 29. septembra 2021) za XY L. Jesse, Rechtsanwalt,
- za Hauptzollamt B G. Rittenauer, agent,

* Jezik postopka: nemščina.

- za nemško vlado J. Möller in S. Heimerl, agenta,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in R. Pethke, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. maja 2021

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(1)(a) Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo XY in Hauptzollamt B (davčni organ B, Nemčija) v zvezi z odločbo o odmeri davka, ki se nanaša na obdavčitev porabe električne energije družbe XY, zlasti na obstoj pravice te družbe, da se ji plačajo zamudne obresti na znesek davka na električno energijo, ki ga je neupravičeno plačala in ji je bil zato vrnjen.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V uvodnih izjavah od 3 do 5 Direktive 2003/96 je navedeno:
 - „(3) Pravilno delovanje notranjega trga in doseganje ciljev drugih politik Skupnosti zahtevata določitev najnižje ravni obdavčitve na ravni Skupnosti za večino energentov, vključno z električno energijo, zemeljskim plinom in premogom.
 - (4) Precejšnje razlike v nacionalnih ravneh obdavčitve energije, ki jih uporabljajo države članice se lahko izkažejo kot škodljive za nemoteno delovanje notranjega trga.
 - (5) Določitev ustreznih najnižjih ravni obdavčitve na ravni Skupnosti lahko omogoči zmanjšanje obstoječih razlik v nacionalnih ravneh obdavčitve.“
- 4 Člen 1 te direktive določa:

„Države članice morajo uvesti obdavčitev energentov in električne energije v skladu s to direktivo.“
- 5 Člen 5 navedene 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:

 - kadar so diferencirane davčne stopnje neposredno povezane s kakovostjo izdelka;

- kadar so diferencirane davčne stopnje odvisne od količinskih ravni porabe električne energije in energentov, uporabljenih kot gorivo za ogrevanje;
- za naslednje uporabe: lokalni potniški promet (vključno s taksiji), zbiranje odpadkov, oborožene sile in javna uprava, invalidi, reševalna vozila;
- med poslovno in neposlovno uporabo energentov in električne energije iz členov 9 in 10.“

6 Člen 17 te iste direktive določa:

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

- (a) v korist energetske intenzivnih dejavnosti [podjetij, ki opravljajo energetske intenzivne dejavnosti].

„[Podjetje, ki opravlja e]nergetske intenzivn[o] dejavnost‘ pomeni gospodarski subjekt iz člena 11, kadar bodisi nabave energentov in električne energije znaša[jo] najmanj 3,0 % proizvodne vrednosti bodisi davki od energije na nacionalni ravni znašajo najmanj 0,5 % dodane vrednosti. Države članice lahko v okviru te opredelitve uporabijo bolj omejevalne koncepte, vključno s prodajno vrednostjo, procesnimi in sektorskimi opredelitvami.

„Nabave energentov in električne energije‘ pomenijo dejanski strošek energije, ki je bila nabavljena ali proizvedena v okviru dejavnosti [podjetja]. Upošteva se [...] samo električna energija, toplota in energenti, ki se uporabljajo za ogrevanje ali za namene iz člena 8(2)(b) in (c). Všteti so vsi davki razen odbitnega [davka na dodano vrednost] (DDV).

„Proizvodna vrednost‘ pomeni prihodke vključno s subvencijami, [neposredno] povezanimi s ceno izdelkov, povečano ali zmanjšano za spremembe zalog končnih in nedokončanih izdelkov ter blaga in storitev, nabavljenih za nadaljnjo prodajo, zmanjšano za nabave blaga ali storitev za nadaljnjo prodajo.

„Dodana vrednost‘ pomeni skupne prihodke, zavezane plačilu DDV, vključno z izvozno prodajo, zmanjšano za skupno nabavo, zavezano plačilu DDV vključno z uvozom.

Državam članicam, ki trenutno uporabljajo nacionalne sisteme obdavčitve energije, v katerih se [podjetja, ki opravljajo] energetske intenzivne dejavnosti opredeljujejo v skladu z drugačnimi merili kot so stroški energije v primerjavi s proizvodno vrednostjo in nacionalni davek na energijo v primerjavi z dodano vrednostjo, se dovoli prehodno obdobje, ki traja največ do 1. januarja 2007, za prilagoditev opredelitvi iz točke (a) prvega pododstavka;

- (b) pri sklepanju pogodb s podjetji ali združenji podjetij ali pri izvajanju shem trgovanja z dovoljenji ali ustreznih drugih ureditev, kolikor imajo za posledico doseganje okoljskih ciljev ali izboljšanje energetske učinkovitosti.

2. Ne glede na določbe člena 4(1), lahko države članice uporabijo raven obdavčitve, vključno s stopnjo nič, za energente in električno energijo, kakor so določeni v členu 2, kadar so njihovi uporabniki [podjetja, ki opravljajo] energetske intenzivn[e dejavnosti], kakor so opredeljeni v odstavku 1 tega člena.

3. Ne glede na člen 4(1), države članice lahko uporabijo raven obdavčitve, ki je do 50 % nižja od najnižjih ravni iz te direktive za energente in električno energijo, kakor so določeni v členu 2, kadar so njihovi uporabniki gospodarski subjekti, kot so opredeljeni v členu 11, vendar niso [podjetja, ki opravljajo] energetske intenzivn[e dejavnosti], kot je določeno v odstavku 1 tega člena.
4. Dejavnosti, ki uveljavljajo možnosti, navedene v odstavkih 2 in 3, sklepajo pogodbe, sheme trgovanja z dovoljenji ali ustrezne druge ureditve iz odstavka 1(b). Pogodbe, sheme trgovanja z dovoljenji ali ustrezne druge ureditve morajo voditi k doseganju okoljskih ciljev ali izboljšanju energetske učinkovitosti, ki v splošnem ustrezajo tistim, ki bi bili doseženi ob upoštevanju standardnih najnižjih stopenj v Skupnosti.“
- 7 V skladu s členi 7, 15, 16 in 19 Direktive 2003/96 lahko države članice uporabijo tudi izjeme ali znižanja ravni obdavčitve v primerih, ki so v njih navedeni.
- 8 Člen 21(5), prvi stavek, te direktive določa:
- „Zaradi uporabe členov 5 in 6 Direktive [Sveta] 92/12/EGS [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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/47/ES z dne 20. julija 2000 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 10, str. 186)], sta električna energija in zemeljski plin predmet obdavčitve, pri čemer obdavčljivi dogodek nastane v trenutku dobave s strani distributerja ali redistributerja.“

Nemško pravo

- 9 Stromsteuergesetz (zakon o davku na električno energijo) z dne 24. marca 1999 (BGBl. 1999 I, str. 378, in BGBl. 2000 I, str. 147), kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 19. decembra 2008 (BGBl. 2008 I, str. 2794) (v nadaljevanju: StromStG), v členu 3, naslovljenim „Davčna stopnja“, določa:
- „Davek znaša 20,50 EUR na megavatno uro.“
- 10 Člen 9 StromStG, naslovljen „Oprostitev in znižanja davka“, v odstavku 3 določa:
- „Za električno energijo, razen v primerih iz odstavka 2, točka 2, 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.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 11 Družba XY je proizvodno podjetje, ki je v okviru svojih dejavnosti leta 2010 iz električnega omrežja odjemala električni tok za polnjenje akumulatorjev.
- 12 Družba XY je v svoji napovedi davka na električno energijo za leto 2010 navedla, da je količino odvzete električne energije prijavila za lastno porabo in se je zato odločila za uporabo nižje davčne stopnje iz člena 9(3) Stromsteuergesetz. Davčni organ B pa je v ustrezni odločbi o odmeri davka na električno energijo uporabil splošno stopnjo, kar je družba XY izpodbijala.

- 13 Potem ko je bilo v sodnem postopku za leto 2006 ugotovljeno, da se uporablja nižja davčna stopnja iz člena 9(3) StromStG, je davčni organ B spremenil svojo odločbo za leto 2010, ker je nazadnje menil, da je bila družba XY upravičena zahtevati uporabo te stopnje, in je 27. avgusta 2013 popravil odločbo o odmeri davka družbe XY ter vrnil znesek davka, ki ga je slednja neupravičeno plačala za leto 2010.
- 14 Decembra 2014 je družba XY zahtevala, naj se znesek, vrnjen za leto 2010, poveča za zamudne obresti, kar je davčni organ B zavrnil.
- 15 Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija) je tožbo družbe XY za plačilo teh zamudnih obresti zavrnilo z obrazložitvijo, da družba XY do tega ni upravičena niti na podlagi prava Unije niti na podlagi nemškega prava. Natančneje, po mnenju tega sodišča pravo Unije ne zahteva povečanja povrnjenega zneska zamudnih obresti. Na eni strani naj namreč odjem električne energije za polnjenje akumulatorjev ne bi spadal na področje uporabe Direktive 2003/96. Na drugi strani pa naj bi bila uporaba znižanja davka iz postopka v glavni stvari vsekakor fakultativne narave, tako da naj pravo Unije ne bi zahtevalo, da se v primeru vračila plačajo zamudne obresti.
- 16 Družba XY je zoper to sodbo vložila revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), ki je predložitveno sodišče. Po mnenju družbe XY je treba v skladu s sodno prakso Sodišča plačati zamudne obresti v primeru vračila davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije, in to tudi takrat, kadar se uporabi fakultativno znižanje davka. Poleg tega naj bi šlo pri polnjenju baterije za reverzibilen postopek, ki naj bi spadal na področje uporabe Direktive 2003/96.
- 17 Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) v nasprotju z Finanzgericht (finančno sodišče) meni, da dejavnost družbe XY spada na področje uporabe Direktive 2003/96, in se le sprašuje, ali je treba znesek neupravičeno plačanega in vrnjenega davka na električno energijo povečati za zamudne obresti.
- 18 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali se na podlagi pravice do vračila neupravičeno odmerjenega davka na električno energijo v skladu s pravom Unije plačajo zamudne 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?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 19 Najprej je treba poudariti, da na eni strani nemška vlada v svojem stališču, ne da bi vložila ugovor nedopustnosti, v bistvu meni, da je treba na podlagi člena 21(5) Direktive 2003/96 električno energijo, ki je dobavljena za shranjevanje v akumulatorjih, obdavčiti oziroma mora biti obdavčena tudi ob nadaljnji distribuciji tretjim osebam. To mnenje se razlikuje od premise predložitvenega sodišča, ki meni, da je dobava električne energije za shranjevanje v akumulatorjih edini obdavčljivi dogodek za zadevni davek.
- 20 Ta stališča ne vplivajo na dopustnost postavljenega vprašanja.

- 21 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča namreč za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča postavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preverja, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o predlogu nacionalnega sodišča, samo če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore in da bi razumelo razloge, iz katerih nacionalno sodišče meni, da za odločitev o sporu, ki poteka pred njim, potrebuje odgovore na ta vprašanja (sodbi z dne 10. decembra 2018, *Wightman* in drugi, C-621/18, EU:C:2018:999, točka 27, in z dne 12. decembra 2019, *Slovenské elektrárne*, C-376/18, EU:C:2019:1068, točka 24 in navedena sodna praksa).
- 22 Iz postavljenega vprašanja je razvidno, da je povezano z dejanskim stanjem in predmetom spora o glavni stvari, saj njegov predmet ni razlaga določb Direktive 2003/96, ampak pogoji za vračilo davka, pobranega na podlagi napačne uporabe nacionalne ureditve, s katero se izvaja možnost, zagotovljena v tej direktivi.
- 23 Po drugi strani nemška vlada navaja, da naj se postavljeno vprašanje ne bi smelo sklicevati na člen 17(1)(a) Direktive 2003/96, temveč na člen 5, četrta alineja, te direktive.
- 24 V zvezi s tem, kot je generalni pravobranilec ugotovil v točki 56 sklepnih predlogov, je treba navesti, da so tako davčne ugodnosti za podjetja, ki opravljajo energetske intenzivne dejavnosti in ki so 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, za države članice fakultativni. Rešitev pravne problematike, izpostavljene v vprašanju za predhodno odločanje, je lahko torej ključnega pomena za izid spora o glavni stvari, ne glede na pravno podlago, na kateri je nemški zakonodajalec določil diferencirano uporabo zadevnih davčnih stopenj.
- 25 V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali pravo Unije zahteva, da se v primeru vračila neupravičeno pobranega zneska davka na električno energijo zaradi napačne uporabe nacionalne določbe, sprejete na podlagi možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi Direktive 2003/96, ta znesek poveča za obresti.
- 26 Spomniti je treba, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je pravica do vračila davkov, ki jih je država članica pobrala v nasprotju s pravili prava Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih pravnim subjektom zagotavljajo določbe prava Unije, kakor jih je razložilo Sodišče. Države članice morajo torej načeloma vrniti davke, pobrane v nasprotju s pravom Unije (sodbi z dne 19. julija 2012, *Littlewoods Retail* in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 24 in navedena sodna praksa, in z dne 23. aprila 2020, *Sole-Mizo* in *Dalmandi Mezőgazdasági*, C-13/18 in C-126/18, EU:C:2020:292, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 27 Poleg tega je Sodišče presodilo, da imajo pravni subjekti, če je država članica pobrala davke v nasprotju s pravili prava Unije, pravico do vračila ne le neupravičeno pobranega davka, ampak tudi zneskov, ki so bili tej državi plačani ali jih je zadržala in so neposredno povezani s tem davkom. To zajema tudi izgube, nastale zaradi nedostopnosti denarnih zneskov zaradi predčasne zapadlosti davka. Iz te sodne prakse je razvidno, da načelo obveznosti držav članic, da vrnejo zneske davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije, skupaj z obrestmi, izhaja iz tega prava

(sodbi z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točki 25 in 26 ter navedena sodna praksa, in z dne 23. aprila 2020, Sole-Mizo in Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 in C 126/18, EU:C:2020:292, točki 35 in 36 ter navedena sodna praksa).

- 28 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 74 sklepnih predlogov, je treba pojasniti, da se obveznost, da se znesek davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije, poveča za obresti, uporablja, tudi če je ta kršitev posledica nespoštovanja splošnih načel tega prava.
- 29 Opozoriti je treba, da je cilj Direktive 2003/96, kot je razvidno iz njenih uvodnih izjav od 3 do 5 in iz člena 1, določitev sistema harmonizirane obdavčitve energentov in električne energije (glej v tem smislu sodbo z dne 3. decembra 2020, Repsol Petróleo, C-44/19, EU:C:2020:982, točka 21).
- 30 V okviru tega sistema je zakonodajalec Unije med drugim na podlagi členov 5, 7, od 15 do 17 in 19 te direktive državam članicam podelil sklop možnosti za uvedbo diferenciranih davčnih stopenj, davčnih oprostitev ali davčnih znižanj trošarin, ki so sestavni del harmoniziranega sistema obdavčitve, vzpostavljenega z navedeno direktivo.
- 31 Zaradi tega morajo države članice v skladu s sodno prakso Sodišča diskrecijsko pravico, ki jo imajo na podlagi teh členov, izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi splošnimi načeli, zlasti pa ob upoštevanju načela enakega obravnavanja (glej v tem smislu sodbo z dne 30. januarja 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, točka 35 in navedena sodna praksa). Poleg tega se ta zahteva nanaša tako na ukrepe, s katerimi se izvaja ta diskrecijska pravica, kot na njihovo uporabo.
- 32 Načelo enakega obravnavanja zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in da se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če taka obravnava ni objektivno utemeljena (sodba z dne 30. januarja 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 33 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je z vidika zneska neupravičeno pobranega davka in obveznosti ustreznega vračila gospodarski subjekt, za katerega velja nižja stopnja davka na električno energijo na podlagi določbe nacionalnega prava, s katero se izvaja možnost iz Direktive 2003/96, in katerega znesek je bil neupravičeno pobran, v primerljivem položaju kot gospodarski subjekt, za katerega velja splošna stopnja tega davka na podlagi določbe te direktive, katerega znesek je bil neupravičeno pobran.
- 34 Ta dva položaja se ne bi smela obravnavati različno, kar v primeru vračila pomeni obveznost, da se znesek neupravičeno pobranega davka poveča za obresti.
- 35 Gospodarske subjekte je namreč treba primerjati glede na to, ali so morali nositi izgube, nastale zaradi nedostopnosti denarnih zneskov zaradi nepravilne zapadlosti davka v smislu sodne prakse, navedene v točki 27 te sodbe, ne glede na to, ali se za ta davek uporablja splošna ali nižja stopnja, saj se za obe stopnji uporablja ista harmonizirana ureditev, uvedena z Direktivo 2003/96.
- 36 Glede na vse navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da pravo Unije zahteva, da se v primeru vračila zneska neupravičeno pobranega davka na električno energijo zaradi napačne uporabe nacionalne določbe, sprejete na podlagi možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi Direktive 2003/96, ta znesek poveča za obresti.

Stroški

- 37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Pravo Unije je treba razlagati tako, da zahteva, da se v primeru vračila zneska neupravičeno pobranega davka na električno energijo zaradi napačne uporabe nacionalne določbe, sprejete na podlagi možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije, ta znesek poveča za obresti.

Podpisi