



Datum van
inontvangstneming

:

14/04/2020

Zaak C-100/20

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

26 februari 2020

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 november 2019

Verzoekster en verzoekster tot *Revision*:

XY

Verweerder en verweerder in *Revision*:

Hauptzollamt B

[omissis]

BUNDESFINANZHOF

BESLISSING

In de zaak

XY

verzoekster en verzoekster tot *Revision*

gemachtigde:

A

tegen

Hauptzollamt B

verweerder en verweerder in *Revision*

ter zake van elektriciteitsbelasting – rente over restitutiebedragen

heeft de Zevende Senat

ter terechtzitting van 19 november 2019 de volgende beslissing gegeven:

1. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag: **[or. 2]**

Moet krachtens het Unierecht rente worden betaald over een recht op 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/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, en wanneer de te hoge belastingvaststelling bovendien uitsluitend berustte 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?

2. [omissis].

Motivering

I.

- 1 Verzoekster en verzoekster tot *Revision* (hierna: „verzoekster”), een onderneming in de be- en verwerkende industrie, betrok onbelaste wisselstroom uit het distributienet en laadde hiermee accu’s op. In haar aangifte elektriciteitsbelasting voor 2010 heeft zij deze hoeveelheid elektriciteit als haar eigen verbruik aangegeven en gekozen voor het verlaagde belastingtarief als bedoeld in § 9, lid 3, van het Stromsteuergesetz (wet op de elektriciteitsbelasting; hierna: „StromStG”), in de versie van 19 december 2008 (Bundesgesetzblatt I 2008, 2794). Verweerder en verweerder in *Revision*, het Hauptzollamt (hoofddouanekantoor, Duitsland; hierna: „hoofddouanekantoor”) heeft over deze hoeveelheid elektriciteit echter belasting geheven tegen het standaardbelastingtarief en heeft een van de belastingaangifte afwijkende aanslag elektriciteitsbelasting vastgesteld. Verzoekster heeft hiertegen bezwaar gemaakt. Verzoekster heeft voor 2010 maandelijkse voorschotten op de elektriciteitsbelasting betaald.
- 2 Nadat in een rechtszaak met betrekking tot 2006 was vastgesteld dat het verlaagde belastingtarief als bedoeld in § 9, lid 3, StromStG van toepassing was, veranderde het hoofddouanekantoor ook de vaststelling van de elektriciteitsbelasting voor 2010 en belaste het nu ook de hoeveelheid elektriciteit waarmee in 2010 de accu’s werden opgeladen tegen een verlaagd tarief.
- 3 In december 2014 heeft verzoekster verzocht om de vaststelling van rente over de terugbetaalde elektriciteitsbelasting voor het kalenderjaar 2010, hetgeen door het hoofddouanekantoor is afgewezen.

- 4 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg) was van oordeel dat verzoekster noch op grond van het nationale recht, noch op grond van het Unierecht aanspraak kan maken op de verzochte betaling van rente. Over de terugbetaalde elektriciteitsbelasting is krachtens het Unierecht geen rente verschuldigd omdat het elektriciteitsverbruik voor het opladen van de accu's hoe dan ook niet valt binnen de werkingssfeer van richtlijn 2003/96/EG van [or. 3] de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB 2003, L 283, blz. 51), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/75/EG van de Raad van 29 april 2004 tot wijziging van richtlijn 2003/96/EG (PB 2004, L 157, blz. 100). Los daarvan werd verzoekster ten onrechte een belastingverlaging ontzegd die volgens het Unierecht louter facultatief was en waarvoor het Unierecht geen dwingende voorwaarden oplegde.
- 5 Verzoekster heeft tegen deze beslissing beroep in *Revision* ingesteld. Zij is van mening dat volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie niet alleen in strijd met het Unierecht geheven belastingen moeten worden terugbetaald, maar ook eventueel gederfde rente moet worden vergoed, wat ook geldt bij de toepassing van facultatieve belastingverlagingen. Los daarvan is het opladen van een batterij een omkeerbaar proces dat niet kan worden vergeleken met een elektrolytisch procedé, waarvan wordt uitgegaan in artikel 2, lid 4, onder b), derde streepje, van richtlijn 2003/96 en § 9a, lid 1, punt 1, StromStG.

II.

- 6 De verwijzende rechter schorst het bij hem aanhangige beroep in *Revision* en verzoekt het Hof overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:
- 7 Moet krachtens het Unierecht rente worden betaald over een recht op 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/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, en wanneer de te hoge belastingvaststelling bovendien uitsluitend berustte 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?

III.

- 8 Volgens de verwijzende rechter hangt de beslechting van het geding af van richtlijn 2003/96. Over de uitlegging van deze richtlijn bestaan twijfels die doorslaggevend zijn voor de beslechting van het geding.
- 9 Toepasselijk Unierecht:

Artikel 2 van richtlijn 2003/96 [or. 4] bepaalt:

“1. [...]

2. Deze richtlijn is eveneens van toepassing op:

Elektriciteit van GN-code 2716.

3. [...]

4. Deze richtlijn is niet van toepassing op:

a) [...]

b) de volgende vormen van gebruik van energieproducten en elektriciteit:

– [...]

– [...]

– elektriciteit die voornamelijk wordt gebruikt voor chemische reductie en elektrolytische en metallurgische procedés;

[...]”

10 In artikel 17 van richtlijn 2003/96 staat te lezen:

“1. 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 het verbruik van energieproducten die worden gebruikt voor verwarming of voor de doeleinden van artikel 8, lid 2, onder b) en c), en op elektriciteit:

a) ten voordele van energie-intensieve bedrijven; [...]

2. Niettegenstaande artikel 4, lid 1, kunnen de lidstaten een tot een nultarief verlaagd belastingniveau toepassen op energieproducten en elektriciteit als gedefinieerd in artikel 2 die worden gebruikt door energie-intensieve bedrijven als gedefinieerd in lid 1.

3. Niettegenstaande artikel 4, lid 1, kunnen de lidstaten een tot 50 % van de minimumniveaus in deze richtlijn verlaagd belastingniveau toepassen op energieproducten en elektriciteit als gedefinieerd in artikel 2 die worden gebruikt door bedrijven als gedefinieerd in artikel 11 welke geen energie-intensieve bedrijven als gedefinieerd in lid 1 zijn.

[...]”

11 Artikel 1 van 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) bepaalt:

„1. Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen, hierna ‚accijnsgoederen’ genoemd:

a) energieproducten en elektriciteit vallende onder richtlijn 2003/96/EG;

[...]” **[or. 5]**

12 Toepasselijk nationaal recht:

§ 3 StromStG („Belastingtarief”) luidt:

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

§ 9 StromStG („Vrijstellingen en verlagingen van belasting”) bepaalt:

„(1) tot en met (2a) [...]”

(3) Elektriciteit is onderworpen [...] aan een verlaagd belastingtarief van 12,30 EUR per megawattuur dat voor industriële doeleinden wordt afgenomen door ondernemingen in de be- en verwerkende industrie of bedrijven in de land- en bosbouw en dat niet op grond van lid 1 vrijgesteld is van belasting.

(4) tot en met (8) [...]”

IV.

13 De juridische beoordeling van het onderhavige geval is vanuit het oogpunt van het Unierecht onzeker. De vraag is of over een recht op terugbetaling van elektriciteitsbelasting volgens de rechtspraak van het Hof rente verschuldigd is wanneer dat recht door een lidstaat wordt gebaseerd op de toepassing van een facultatieve belastingverlaging.

14 1. In het onderhavige geval (betreffende het jaar 2010) werd de elektriciteitsbelasting verschuldigd toen de wisselstroom uit het distributienet werd betrokken, omdat de elektriciteit in de accu’s werd omgezet in chemische energie en dus werd verbruikt. Dit elektriciteitsverbruik is onderworpen aan een verlaagd belastingtarief van 12,30 EUR per megawattuur als bedoeld in § 9, lid 3, StromStG en niet aan het standaardbelastingtarief van 20,50 EUR per megawattuur als bedoeld in § 3 StromStG. Het gaat namelijk om elektriciteitsafname door een onderneming in de be- en verwerkende industrie voor industriële doeleinden. Dit is met betrekking tot het afnemen van elektriciteit in 2006 door de rechter vastgesteld bij in kracht van gewijsde gegane beslissing.

- 15 In casu vloeit het recht op terugbetaling van te veel betaalde elektriciteitsbelasting voort uit het feit dat het hoofddouanekantoor aanvankelijk ten onrechte het standaardbelastingtarief had toegepast op de hoeveelheid verbruikte elektriciteit en dus had gehandeld in strijd met de nationale bepaling van § 9, lid 3, StromStG, die ondernemingen in de be- en verwerkende industrie fiscaal begunstigt.
- 16 2. De toepassing van een verlaagd belastingtarief op grond van § 9, lid 3, StromStG voor elektriciteit dat een onderneming in de be- en verwerkende industrie uit het distributienet heeft betrokken, is echter ook gebaseerd op artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96. Deze regeling biedt de lidstaten namelijk de mogelijkheid **[or. 6]** om een belastingverlaging toe te kennen aan energie-intensieve bedrijven. Daarom vraagt de verwijzende rechter zich af of het hoofddouanekantoor niet alleen het nationale recht maar ook het Unierecht heeft geschonden door verzoekster aanvankelijk te veel belasting in rekening te brengen. Hij neemt in dit verband aan dat het opladen van accu's met elektriciteit geen elektrolyse in de zin van artikel 2, lid 4, onder b), derde streepje, van richtlijn 2003/96 is, zodat deze richtlijn daarop van meet af aan niet van toepassing is. Dit wordt bevestigd door uitvoeringsbesluit (EU) 2016/2266 van de Raad van 6 december 2016 waarbij Nederland toestemming wordt verleend een verlaagd belastingniveau toe te passen op elektriciteit die wordt geleverd aan laadstations voor elektrische voertuigen (PB 2016, L 342, blz. 30). Dit besluit zou niet nodig zijn geweest indien het opladen van accu's als elektrolyse moet worden beschouwd en dus sowieso niet onder richtlijn 2003/96 zou vallen.
- 17 In zijn arrest van 18 januari 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C- 189/15, EU:C:2017:17) heeft het Hof met betrekking tot de werkingssfeer van artikel 17, lid 1, onder a), van 2003/96 vastgesteld dat deze richtlijn blijkens de overwegingen 9 en 11 ervan de lidstaten een zekere marge wil laten om een aan de nationale context aangepast beleid te bepalen en uit te voeren, en dat het elke lidstaat vrijstaat te beslissen met welke regelingen uitvoering wordt gegeven aan die richtlijn. Derhalve staat het de lidstaten vrij om belastingverlagingen voor energie-intensieve bedrijven enkel toe te kennen aan bedrijven die behoren tot een of meer sectoren van de industrie.
- 18 Volgens de verwijzende rechter beschikken de lidstaten bij de omzetting van artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 niet alleen met betrekking tot de definitie van de groep van begunstigde ondernemingen over speelruimte, maar ook met betrekking tot de hoogte van het belastingtarief, voor zover dit tarief eventuele Unierechtelijke ondergrenzen niet onderschrijft. Dit is namelijk de enige manier waarop de motieven van de Uniewetgever die worden genoemd in de voormelde overwegingen, kunnen worden omgezet.
- 19 Bij artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 gaat het dus om een facultatieve belastingvermindering die de lidstaten aan belastingplichtigen kunnen toestaan. Bijgevolg bestaat er geen verplichting om energie-intensieve bedrijven fiscaal te begunstigen. In dit opzicht verschilt artikel 17 van richtlijn 2003/96 van de verplichte belastingvrijstellingen op grond van artikel 14 van richtlijn 2003/96,

die de lidstaten moeten verlenen en waarop een belastingplichtige zich rechtstreeks kan beroepen in het geval van tardieve **[or. 7]** omzetting in nationaal recht (arrest van het Hof van 7 maart 2018, *Cristal Union*, C- 31/17, EU:C:2018:168 [omissis]).

- 20 3. Dit roept de vraag op of over een recht op terugbetaling van elektriciteitsbelasting dat gebaseerd is op een (louter) facultatieve belastingverlaging [in casu artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96] evenzeer rente verschuldigd is als over een recht op terugbetaling van elektriciteitsbelasting dat gebaseerd is op een verplichte belastingvrijstelling of belastingverlaging.
- 21 a) Het Hof heeft geoordeeld dat wanneer een lidstaat in strijd met de Unierechtelijke bepalingen belastingen heeft geïnd, de justitiabelen niet alleen recht hebben op terugbetaling van de ten onrechte geïnde belasting, maar ook van de aan die staat betaalde of door deze ingehouden bedragen die rechtstreeks verband houden met die belasting. Hieronder vallen ook verliezen die het gevolg zijn van het feit dat geldsommen wegens de voortijdige verschuldigdheid van de belasting niet beschikbaar zijn (arresten van het Hof van 19 juli 2012, *Littlewoods Retail e.a.*, C-591/10, EU:C:2012:478, punt 25 [omissis]; 27 september 2012, *Zuckerfabrik [redacted] e.a.*, C-113/10, C-147/10 en C-234/10, EU:C:2012:591, punt 65 [omissis]; 18 april 2013, [redacted] C-565/11, EU:C:2013:250, punt 21 [omissis]; 15 oktober 2014, [redacted] C-331/13, EU:C:2014:2285, punt 28, en 18 januari 2017, [redacted] C-365/15, EU:C:2017:19, punten 37 e.v. [omissis])
- 22 Bijgevolg kan uit het Unierecht het beginsel worden afgeleid dat de lidstaten verplicht zijn om in strijd met het Unierecht geheven belastingen met rente terug te betalen. Bij het ontbreken van een Unieregeling is het een aangelegenheid van de nationale rechtsorde van elke lidstaat om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze rente moet worden betaald, met name de rentevoet en de wijze waarop de rente wordt berekend. Deze voorwaarden moeten stroken met het gelijkwaardigheidsbeginsel en met het doeltreffendheidsbeginsel, dat wil zeggen dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke vorderingen op basis van het nationale recht gelden en evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk maken (arresten van het Hof van 19 juli 2012, *Littlewoods Retail e.a.*, C-591/10, EU:C:2012:478, punten 26 e.v. [omissis]; 27 september 2012, *Zuckerfabrik [redacted] e.a.*, C-113/10, C-147/10 en C-234/10, EU:C:2012:591, punten 61 en 66 [omissis]; 18 april 2013, [redacted] C-565/11, EU:C:2013:250, punten 22 e.v. [omissis]; 15 oktober 2014, [redacted] C-331/13, EU:C:2014:2285, punt 28, en 6 oktober 2015, [redacted] C-69/14, EU:C:2015:662, punt 25 [omissis]) **[or. 8]**
- 23 Aan de omstandigheid dat over de terugbetaalde elektriciteitsbelasting rente verschuldigd is, staat niet reeds in de weg dat richtlijn 2003/96 een rechtshandeling van de Unie is die eerst in nationaal recht moet worden omgezet. Het Hof heeft in zijn arrest van 19 juli 2012, *Littlewoods Retail e.a.* (C-591/10,

EU:C:2012:478, [omissis] punten 26 e.v.) dit juist niet als een uitsluitingsgrond voor het recht op rente aangemerkt (zie met betrekking tot het recht op betaling van verdragingsrente inzake te veel betaalde btw ook het arrest van 24 oktober 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686 [omissis]).

- 24 b) De verwijzende rechter neigt tot het standpunt dat geen sprake is van schending van het Unierecht wanneer het recht op belastingteruggave voortvloeit uit de onjuiste toepassing van het nationale recht dat een lidstaat heeft vastgesteld met gebruikmaking van een Unierechtelijke beoordelingsmarge en een facultatief Unierechtelijk kader.
- 25 Volgens de rechtspraak van het Hof moet de draagwijdte van de speelruimte waarover de lidstaten bij de omzetting in nationaal recht van een beperking of restrictie beschikken, per geval worden beoordeeld, met name aan de hand van de bewoordingen van die bepaling (zie arrest van het Hof van 29 juli 2019, *Spiegel Online*, C-516/17, EU:C:2019:625, punt 25 [omissis]).
- 26 Artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 omlijnt evenwel enkel het kader wat betreft de definitie van energie-intensieve bedrijven. Of evenwel überhaupt een verlaagd belastingtarief voor energie-intensieve bedrijven wordt vastgesteld, wordt aan de lidstaten overgelaten. Daarbij komt dat het in casu niet gaat om de vraag of artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 in overeenstemming met de richtlijn in nationaal recht is omgezet. Veeleer heeft het hoofddouanekantoor de elektriciteitsbelasting oorspronkelijk op een te hoog niveau vastgesteld omdat het er ten onrechte van uitging dat niet voldaan was aan de voorwaarden voor de toekenning van het verlaagde belastingtarief op grond van § 9, lid 3, *StromStG*.
- 27 Bovendien vormt de toelating van een verlaagd belastingtarief op grond van artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 voor energie-intensieve bedrijven een uitzondering op de harmonisatie van de elektriciteitsbelasting, doordat het aan de lidstaten wordt overgelaten of en in hoeverre zij een dergelijke begunstiging in hun nationale regelgeving willen toestaan. De Uniewetgever vindt de goede werking van de interne markt – die onder meer moet worden bereikt door de opnemings van bindende minimumbelastingniveaus in richtlijn 2003/96 (zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van Justitie van 2 juni 2016, *ROZ- ŚWIT*, C- 418/14, EU:C:2016:400, punt 32, [omissis] met betrekking tot de vaststelling van **[or. 9]** minimumbelastingniveaus en onder verwijzing naar de overwegingen 3 en 4 van richtlijn 2003/96) – op dit gebied dus juist minder belangrijk.
- 28 Los van deze Unierechtelijke overwegingen was de vaststelling van een te hoog bedrag aan verschuldigde belasting in het onderhavige geval niet te wijten aan een tardieve omzetting van het Unierecht, maar aan een onjuiste toepassing van het nationale recht dat was vastgesteld met gebruikmaking van een door het Unierecht toegekende beoordelingsmarge.

- 29 c) Niettemin zijn er ook argumenten die voor de toekenning van een recht op rente in het onderhavige geval pleiten.
- 30 Om te beginnen heeft artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 de beoordelingsmarge van de lidstaten met betrekking tot een fiscale begunstiging van energie-intensieve bedrijven mogelijk gemaakt. De grondslag voor het verlaagde tarief voor elektriciteitsbelasting is daarom niet alleen in § 9, lid 3, StromStG, maar uiteindelijk ook in het Unierecht te vinden.
- 31 Zoals voorts blijkt uit artikel 2, lid 2, van richtlijn 2003/96 en artikel 1, lid 1, onder a), van 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, werd de belasting van elektriciteit op het grondgebied van de Gemeenschap in de zin van artikel 5 van richtlijn 2008/118 in beginsel geharmoniseerd. Zou over vorderingen tot terugbetaling die gebaseerd zijn op facultatieve belastingverlagingen, anders dan over die welke gebaseerd zijn op verplichte belastingverlagingen of belastingvrijstellingen, geen rente verschuldigd zijn, dan zou sprake zijn van ongelijke behandeling. De vraag rijst echter of verschillende rechtsgrondslagen in het Unierecht een ongelijke behandeling inzake rente over vorderingen tot terugbetaling rechtvaardigen, temeer omdat dit voor de belastingplichtige geen verschil uitmaakt. In beide gevallen kan hij immers niet over het bedrag van de te veel betaalde belasting beschikken.
- 32 Bovendien zou de ontkenning van een Unierechtelijk recht op rente over vorderingen tot terugbetaling die zijn gebaseerd op facultatieve belastingverlagingen ertoe leiden dat het recht op rente enkel nog toegekend kan worden op basis van de verschillende nationale bepalingen.