



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
EVGENI TANCHEV
της 22ας Φεβρουαρίου 2018¹

Υπόθεση C-31/17

Cristal Union, νόμιμος διάδοχος της Sucrerie de Toury SA
κατά
Ministre de l'Économie et des Finances

[αίτηση του Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α' – Υποχρεωτική απαλλαγή από τη φορολογία των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας – Άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ' – Δυνατότητα των κρατών μελών να παρέχουν πλήρεις ή μερικές απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου φορολογίας στα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας – Από κοινού εφαρμογή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ'»

1. Στην παρούσα υπόθεση, το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί της εφαρμογής της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου² στην ηλεκτρική ενέργεια από συμπαραγωγή.

2. Συμπαραγωγή είναι η ταυτόχρονη παραγωγή ηλεκτρικής και θερμικής ενέργειας στο πλαίσιο μίας μόνο διαδικασίας³. Μια συμβατική μονάδα παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας παράγει ηλεκτρική ενέργεια, επί παραδείγματι, με την καύση κάποιου ορυκτού καυσίμου όπως πετρελαίου, άνθρακα ή φυσικού αερίου ώστε να εκλυθεί θερμότητα. Η εν λόγω θερμότητα χρησιμοποιείται για τον βρασμό νερού ώστε να παραχθεί ατμός. Ο ατμός περιστρέφει έναν στρόβιλο που ενεργοποιεί μια γεννήτρια, η οποία παράγει την ηλεκτρική ενέργεια. Το πρόβλημα που παρουσιάζουν οι συμβατικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας είναι η χαμηλή τους αποδοτικότητα. Πράγματι, όταν ψυχθεί το νερό, το οποίο κατόπιν βρασμού έχει μετατραπεί σε ατμό, η θερμότητα εκλύεται στο περιβάλλον. Η θερμότητα αυτή χάνεται ανεκμετάλλευτη. Αντιθέτως, μια μονάδα συνδυασμένης παραγωγής θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας ανακτά τη θερμότητα που συνήθως χάνεται κατά την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και την αξιοποιεί στην παραγωγή χρήσιμης θερμικής ενέργειας. Ως εκ τούτου, με τη συμπαραγωγή επιτυγχάνεται υψηλότερη αποδοτικότητα από ό,τι με τη συμβατική παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Επιπλέον, η συμπαραγωγή επιτυγχάνει χαμηλότερες εκπομπές αερίων του θερμοκηπίου.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 Οδηγία, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας (ΕΕ 2003, L 283, σ. 51).

3 Βλ. άρθρο 2, παράγραφος 30, της οδηγίας 2012/27/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 25ης Οκτωβρίου 2012, για την ενεργειακή απόδοση, την τροποποίηση των οδηγιών 2009/125/ΕΚ και 2010/30/ΕΕ και την κατάργηση των οδηγιών 2004/8/ΕΚ και 2006/32/ΕΚ (ΕΕ 2012, L 315, σ. 1).

3. Η οδηγία 2003/96 ορίζει τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας για τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θερμάνσεως ή καύσιμα κινητήρων⁴ (όπως το φυσικό αέριο) και την ηλεκτρική ενέργεια⁵.

4. Ωστόσο, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να απαλλάσσουν από τη φορολογία ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Επομένως, δεν επιβάλλονται ειδικοί φόροι καταναλώσεως επί των εν λόγω προϊόντων. Οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως επιβάλλονται μόνον επί της παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας.

5. Επιπλέον, το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 δίνει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να παρέχουν πλήρεις ή μερικές απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου φορολογίας στα ενεργειακά προϊόντα και στην ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται για συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας. Σε αντίθεση προς το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεν προβλέπει υποχρεωτική απαλλαγή. Κατά συνέπεια, τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας απαλλάσσονται από τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως (ή εφαρμόζονται επί αυτών μειωμένα επίπεδα φορολογίας)⁶ μόνον εφόσον το οικείο κράτος μέλος κάνει χρήση της δυνατότητας που του παρέχεται από το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96. Αν το οικείο κράτος μέλος δεν κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής, τα εν λόγω προϊόντα υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Ανεξαρτήτως του αν γίνει ή όχι χρήση της εν λόγω δυνατότητας, η παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια υπόκειται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως (σε καμία περίπτωση δεν επιβάλλονται ειδικοί φόροι καταναλώσεως επί της θερμότητας, δεδομένου ότι η θερμότητα δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96)⁷.

6. Υπάρχουν δύο τρόποι εξετάσεως του προβλεπόμενου από την οδηγία 2003/96 φορολογικού καθεστώτος για τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας.

7. Αφενός, μπορεί να θεωρηθεί ότι τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτουν αποκλειστικώς στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96. Το φορολογικό καθεστώς των εν λόγω προϊόντων θα είναι το περιγραφόμενο στο σημείο 5 των παρουσών προτάσεων. Αν γίνει χρήση της δυνατότητας που παρέχει η ως άνω διάταξη, η απαλλαγή θα έχει εφαρμογή στο σύνολο των εν λόγω προϊόντων.

8. Αφετέρου, μπορεί να θεωρηθεί ότι τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96.

9. Πράγματι, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας εφαρμόζεται σε ενεργειακά προϊόντα «που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας». Δεδομένου ότι η διάταξη αυτή δεν κάνει καμία αναφορά στον τρόπο παραγωγής της ηλεκτρικής ενέργειας, θα πρέπει να τυγχάνει εφαρμογής ανεξαρτήτως του τρόπου παραγωγής. Ως εκ τούτου, τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96. Ωστόσο, *μόνο το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας* εμπίπτει

4 Βλ. αιτιολογική σκέψη 22 και άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 2003/96.

5 Βλ. άρθρο 10 της οδηγίας 2003/96.

6 Χάρην απλουστεύσεως, η κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 δυνατότητα των κρατών μελών να «παρέχουν, υπό φορολογικό έλεγχο, πλήρεις ή μερικές απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου φορολογίας» θα αναφέρεται στο εξής ως δυνατότητα αυτών να «απαλλάσσουν».

7 Βλ. αιτιολογική σκέψη 16 της οδηγίας 2003/96.

στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως. Όντως, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, και όχι θερμότητας. Όπως εκτίθεται στο σημείο 4 των παρουσών προτάσεων, το τμήμα αυτό απαλλάσσεται από τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, ενώ η παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια υπόκειται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως.

10. Το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή θερμότητας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96. Όπως αναφέρεται στο σημείο 5 των παρουσών προτάσεων, το εν λόγω τμήμα απαλλάσσεται από τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, μόνον εφόσον το οικείο κράτος μέλος έκανε χρήση της παρεχόμενης από τη διάταξη αυτή δυνατότητας. Η παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια υπόκειται στους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, ανεξαρτήτως του αν γίνεται χρήση της εν λόγω δυνατότητας ή όχι.

11. Εν προκειμένω, το Δικαστήριο καλείται να επιλέξει μεταξύ των δύο προσεγγίσεων που περιγράφηκαν ανωτέρω. Συγκεκριμένα, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινισθεί αν, όταν τα ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας, εφαρμόζεται αποκλειστικώς το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96, ή αν εφαρμόζονται από κοινού τόσο το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', όσο και το άρθρο 15 παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας⁸.

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

12. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 ορίζει τα εξής:

«Τα επίπεδα φορολογίας που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στα ενεργειακά προϊόντα και στην ηλεκτρική ενέργεια τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 2 δεν μπορούν να είναι χαμηλότερα από τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία.»

13. Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96:

«Από την 1η Ιανουαρίου 2004, τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας των καυσίμων θέρμανσης ορίζονται σύμφωνα με το παράρτημα I πίνακας Γ.»

14. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96:

«Από την 1η Ιανουαρίου 2004, τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας καθορίζονται σύμφωνα με το παράρτημα I πίνακας Γ.»

⁸ Σημειώνω ότι το Δικαστήριο έκρινε ότι η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 2003/96 σε δύο περιπτώσεις. Πρώτον, έκρινε ότι η Γαλλική Δημοκρατία δεν θέσπισε μέτρα για τη μεταφορά της εν λόγω οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη (απόφαση της 29ης Μαρτίου 2007, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-388/06, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2007:207). Δεύτερον, το Δικαστήριο έκρινε ότι η Γαλλική Δημοκρατία δεν προσαρμοσε το σύστημά της φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενέργειας προς τις διατάξεις της οδηγίας 2003/96 μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2009, κατά το άρθρο 18, παράγραφος 10, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας (απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-164/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2012:665).

15. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 ορίζει τα ακόλουθα:

«Εκτός από τις γενικές διατάξεις που προβλέπονται στην οδηγία 92/12/ΕΟΚ σχετικά με τις απαλλασσόμενες χρήσεις των φορολογητέων προϊόντων και με την επιφύλαξη άλλων διατάξεων [της Ένωσης], τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα ακόλουθα προϊόντα από τη φορολογία, υπό τις προϋποθέσεις που θα ορίσουν προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή και απρόσκοπτη εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή ή η κατάχρηση:

- α) ενεργειακά προϊόντα και ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν, για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής, να επιβάλουν στα προϊόντα αυτά φορολογία χωρίς να υποχρεούνται να τηρούν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που θεσπίζει η παρούσα οδηγία. Στην περίπτωση αυτή, η φορολογία αυτών των προϊόντων δεν λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο της τήρησης του ελαχίστου επιπέδου φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας που καθορίζεται στο άρθρο 10·

[...]».

16. Το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων διατάξεων [της Ένωσης], τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν, υπό φορολογικό έλεγχο, πλήρεις ή μερικές απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου φορολογίας:

[...]

- γ) στα ενεργειακά προϊόντα και στην ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται για συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας·

[...]».

17. Κατά το άρθρο 21, παράγραφος 5, της οδηγίας 2003/96:

«Για την εφαρμογή των άρθρων 5 και 6 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, η ηλεκτρική ενέργεια και το φυσικό αέριο υπόκεινται σε φορολογία και καθίστανται γενεσιουργοί αιτίες κατά τη στιγμή της προμήθειας από τον διανομέα ή τον αναδιανομέα. [...]

[...]

Μια οντότητα η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση θεωρείται ως διανομέας. Παρά το άρθρο 14 παράγραφος 1 στοιχείο α), τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάξουν αυτούς τους μικρούς παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας εφόσον φορολογούν τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αυτής της ηλεκτρικής ενέργειας.

[...]»

B. Το γαλλικό δίκαιο

18. Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 266quinquies του code des douanes (τελωνειακού κώδικα), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης:

«Το φυσικό αέριο που υπάγεται στον κωδικό ΣΟ 2711 21 00 υπόκειται σε εθνικό φόρο καταναλώσεως κατά την παράδοση στον τελικό χρήστη.»

19. Ωστόσο, κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 266quinquies του τελωνειακού κώδικα, ως ίσχυε από την 1η Ιανουαρίου 2006 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2006:

«[...]

Η προμήθεια φυσικού αερίου [...] απαλλάσσεται [από τον φόρο που επιβάλλεται από την παράγραφο 1] όταν προορίζεται να χρησιμοποιηθεί:

[...]

α) ως καύσιμο για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, από την 1η Ιανουαρίου 2006, εκτός εάν η προμήθεια [φυσικού αερίου] προορίζεται για χρήση στις εγκαταστάσεις που αναφέρονται στο άρθρο 266quinquies Α.»

20. Κατά το άρθρο 266quinquies Α του τελωνειακού κώδικα, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης:

«Η προμήθεια φυσικού αερίου [...] που προορίζεται για χρήση σε μονάδες συμπαραγωγής, για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας [...], απαλλάσσεται από [τον εθνικό φόρο καταναλώσεως] που επιβάλλεται από [...] το άρθρο 266quinquies για περίοδο πέντε ετών από τη θέση τους σε λειτουργία. [...]

Η εν λόγω απαλλαγή ισχύει για μονάδες που τέθηκαν σε λειτουργία το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2007. [...]

[...]»

21. Η παράγραφος 3 του άρθρου 266quinquies του τελωνειακού κώδικα τροποποιήθηκε στις 31 Δεκεμβρίου 2006⁹ κατά το ότι η προμήθεια φυσικού αερίου που προορίζεται για χρήση σε μονάδες συμπαραγωγής απαλλάσσεται από τον φόρο που επιβάλλεται από την παράγραφο 1 της διατάξεως αυτής εφόσον, πρώτον, ο παραγωγός που εκμεταλλεύεται την εν λόγω μονάδα δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος σε σύμβαση επιβάλλουσα σε ορισμένους διανομείς¹⁰ υποχρέωση αγοράς, και, δεύτερον, ο παραγωγός αυτός έχει παραιτηθεί του δικαιώματος απαλλαγής κατά το άρθρο 266quinquies Α, του τελωνειακού κώδικα.

22. Κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 266quinquies του τελωνειακού κώδικα, όπως ίσχυε από τις 31 Δεκεμβρίου 2006:

«[...]

Η προμήθεια φυσικού αερίου [...] απαλλάσσεται [από τον φόρο που επιβάλλεται από την παράγραφο 1] όταν προορίζεται να χρησιμοποιηθεί:

[...]

α) ως καύσιμο για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, από την 1η Ιανουαρίου 2006.

⁹ Τροποποιήθηκε μόνον η παράγραφος 3 του άρθρου 266quinquies του τελωνειακού κώδικα. Η παράγραφος 1 της εν λόγω διατάξεως παρέμεινε ως είχε.

¹⁰ Όπως είναι η Électricité de France.

Η απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 3, στοιχείο c, δεν εφαρμόζεται στην προμήθεια φυσικού αερίου που προορίζεται για χρήση στις μονάδες που αναφέρονται το άρθρο 266quinquies A. Ωστόσο, οι παραγωγοί, των οποίων η μονάδα δεν καλύπτεται από σύμβαση για την αγορά ηλεκτρικής ενέργειας συναφθείσα βάσει του άρθρου 10 του νόμου 2000-108, της 10ης Φεβρουαρίου 2008, σχετικά με τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη της δημόσιας υπηρεσίας ηλεκτρισμού, ή αναφέρεται στο άρθρο 50 του εν λόγω νόμου, επωφελούνται από το καθεστώς που προβλέπεται στην παράγραφο 3, στοιχείο c, υπό την προϋπόθεση ότι παραιτούνται του δικαιώματος απαλλαγής από [τον εθνικό φόρο που προβλέπεται] στο άρθρο 266quinquies A.»

II. Τα πραγματικά περιστατικά, η κύρια δίκη και το προδικαστικό ερώτημα

23. Η γαλλική εταιρία Sucrerie de Toury SA (στο εξής: Sucrerie de Toury), της οποίας νόμιμος διάδοχος είναι η Cristal Union, εκμεταλλεύεται μονάδα συνδυασμένης παραγωγής θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας στη Γαλλία, για την οποία χρησιμοποιεί φυσικό αέριο ως καύσιμο. Η παραγόμενη θερμότητα και ηλεκτρική ενέργεια χρησιμοποιούνται εν συνεχεία για την παραγωγή ζάχαρης.

24. Η Sucrerie de Toury προμηθεύεται φυσικό αέριο από τρίτους. Όσον αφορά το φυσικό αέριο που αγοράστηκε από την 1η Ιανουαρίου 2006 έως τις 25 Δεκεμβρίου 2007, ο προμηθευτής της Sucrerie de Toury κατέβαλε τον φόρο που προβλέπεται στο άρθρο 266quinquies του τελωνειακού κώδικα (στο εξής: εθνικός φόρος). Το ποσό που αντιστοιχούσε στον εθνικό φόρο μετακυλίστηκε στη συνέχεια στη Sucrerie de Toury ως μέρος του τιμήματος του φυσικού αερίου.

25. Η Sucrerie de Toury εκτιμά ότι οι εν λόγω προμήθειες φυσικού αερίου έπρεπε να έχουν απαλλαγεί από τον εθνικό φόρο. Ως εκ τούτου, άσκησε αγωγή ενώπιον του tribunal administratif d'Orléans (διοικητικού πρωτοδικείου Ορλεάνης, Γαλλία) ζητώντας την καταβολή αποζημιώσεως για τη βλάβη που φέρεται ότι υπέστη από την εκ μέρους της Γαλλικής Δημοκρατίας καθυστερημένη μεταφορά της οδηγίας 2003/96 στην εσωτερική έννομη τάξη¹¹. Η αποζημίωση που ζητούσε η Sucrerie de Toury ανερχόταν σε 98 768 ευρώ, δηλαδή, στο ποσό του εθνικού φόρου για τη χρονική περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2006 έως τις 25 Δεκεμβρίου 2007¹².

26. Με απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, το tribunal administratif d'Orléans (διοικητικό πρωτοδικείο Ορλεάνης) απέρριψε την αγωγή της Sucrerie de Toury.

27. Στις 29 Μαρτίου 2013, η Sucrerie de Toury άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του tribunal administratif d'Orléans (διοικητικού πρωτοδικείου Ορλεάνης) ενώπιον του cour administrative d'appel de Nantes (διοικητικού εφετείου Νάντης, Γαλλία).

28. Με απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, το cour administrative d'appel de Nantes (διοικητικό εφετείο της Νάντης) απέρριψε την έφεση. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η προμήθεια φυσικού αερίου στη Sucrerie de Toury ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96, και όχι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας. Οι διατάξεις αυτές δεν μπορούσαν να εφαρμοσθούν από κοινού, δεδομένου ότι δεν ήταν δυνατό να εφαρμόζονται διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα αναλόγως του αν το φυσικό αέριο που προμηθεύθηκε η Sucrerie de Toury χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ή για την παραγωγή θερμότητας. Ως εκ τούτου, τα άρθρα 266quinquies και 266quinquies A του τελωνειακού κώδικα κρίθηκαν συμβατά με την οδηγία 2003/96.

¹¹ Βλ. υποσημείωση 8 των παρούσων προτάσεων.

¹² Σύμφωνα με την απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014 του cour administrative d'appel de Nantes (διοικητικού εφετείου Νάντης), η ενάγουσα πρωτοδικώς της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι «η ζημία που υπέστη αντιστοιχεί στο ποσό του [εθνικού φόρου] που μετακυλίστηκε από τους προμηθευτές της κατά τη χρονική περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2006 έως τις 25 Δεκεμβρίου 2007, ήτοι, 98 768 ευρώ».

29. Στις 10 Φεβρουαρίου 2015, η Sucrerie de Toury άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του cour administrative d'appel de Nantes (διοικητικού εφετείου Νάντης) ενώπιον του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία). Η Sucrerie de Toury υποστήριξε, ειδικότερα, ότι το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 τυγχάνει εφαρμογής μόνο στο τμήμα του φυσικού αερίου που χρησιμοποιείται για την παραγωγή θερμότητας και ότι, κατά συνέπεια, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας τυγχάνει εφαρμογής στο τμήμα του φυσικού αερίου που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, οπότε τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απαλλάσσουν το τελευταίο αυτό τμήμα από τη φορολογία.

30. Το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας υπάγονται αποκλειστικώς στο πεδίο εφαρμογής της παρεχόμενης με το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 δυνατότητας απαλλαγής, ή εμπίπτουν επίσης, όσον αφορά το τμήμα των προϊόντων αυτών που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, στο πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής απαλλαγής κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας;»

31. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η ενάγουσα της κύριας δίκης, η Γαλλική και η Φινλανδική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η ενάγουσα της κύριας δίκης, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανέπτυξαν επίσης προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 22ας Νοεμβρίου 2017.

III. Ανάλυση

32. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτουν μόνον στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 ή αν εμπίπτουν, όσον αφορά το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, και στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.

33. Η ενάγουσα της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 και, όσον αφορά το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.

34. Η ενάγουσα της κύριας δίκης επικαλείται επιστολή που απέστειλε στον νόμιμο εκπρόσωπό της η Επιτροπή στις 16 Μαΐου 2011. Η επιστολή αυτή αναφέρει ότι «το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', [της οδηγίας 2003/96], το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να απαλλάσσουν στο σύνολό τους τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας, δεν αποκλείει τις μονάδες συμπαραγωγής από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 14, παράγραφος 1, [της εν λόγω οδηγίας], όσον αφορά το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας». Σε διαφορετική περίπτωση, το φορολογικό καθεστώς των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμπαραγωγή θα ήταν, χωρίς λόγο, λιγότερο ευνοϊκό από το φορολογικό καθεστώς των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμβατικούς τρόπους. Η ερμηνεία αυτή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 είναι σύμφωνη με τη λογική στην οποία στηρίζεται η εν λόγω οδηγία, δηλαδή στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενέργειας στην οποία θα οδηγούσε η είσπραξη των ειδικών φόρων καταναλώσεως τόσο επί i) των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας όσο και επί ii) της

παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας. Ως εκ τούτου, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 εφαρμόζεται ως προς το τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ενώ το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας εφαρμόζεται ως προς το τμήμα των προϊόντων αυτών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή θερμότητας.

35. Η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτουν αποκλειστικώς στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96.

36. Η Γαλλική Κυβέρνηση τονίζει, πρώτον, ότι η απαλλαγή που προβλέπεται από το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 πρέπει να ερμηνεύεται στενά, δεδομένου ότι συνιστά παρέκκλιση από την υποχρέωση φορολογήσεως των ενεργειακών προϊόντων κατά την εν λόγω οδηγία. Δεύτερον, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας δεν αναφέρει ρητώς ότι, όταν τα ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται για συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας, το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του. Αντιθέτως, το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής ορίζει ρητώς ότι εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας. Η τελευταία αυτή διάταξη δεν αναφέρει ότι τυγχάνει εφαρμογής μόνο στο τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή θερμότητας. Τρίτον, με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της προτάσεως της Επιτροπής για τη μεταγενέστερη οδηγία 2003/96¹³ (στο εξής: πρόταση της Επιτροπής) παρέχόταν στα κράτη μέλη η δυνατότητα να απαλλάσσουν «τη [θερμότητα] που δημιουργείται στο πλαίσιο της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας»¹⁴. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της προτάσεως της Επιτροπής πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι παρείχε στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να απαλλάσσουν το τμήμα των εν λόγω ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή θερμότητας, ενώ το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο β', της προτάσεως αυτής υποχρέωνε τα κράτη μέλη να απαλλάσσουν το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Πάντως, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της προτάσεως της Επιτροπής τροποποιήθηκε κατά τρόπον ώστε η αντίστοιχη διάταξη της οδηγίας 2003/96, ήτοι το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', να μην αφορά πλέον αποκλειστικώς τη θερμότητα. Επομένως, πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν η παροχή στα κράτη μέλη της δυνατότητας να απαλλάσσουν στο σύνολό τους, βάσει του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96, τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας. Ο νομοθέτης της Ένωσης δεν είχε την πρόθεση να απαλλάσσουν τα κράτη μέλη από τη φορολογία, βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Τέταρτον, στην πράξη είναι δύσκολο να διαχωριστεί το τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από το τμήμα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή θερμότητας.

37. Η Φινλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή συμφωνούν με τη λύση που προτείνει η ενάγουσα της κύριας δίκης όπως περιγράφεται στο σημείο 33 των παρουσών προτάσεων.

¹³ Πρόταση της Επιτροπής, της 12ης Μαρτίου 1997, για την έκδοση οδηγίας του Συμβουλίου για την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων [COM(97) 30 τελικό].

¹⁴ Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της προτάσεως της Επιτροπής ορίζει ότι, «[μ]ε την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν πλήρεις ή μερικές απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου της φορολογίας στα ακόλουθα: [...] ε) στη [θερμότητα] που δημιουργείται στο πλαίσιο της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας: [...]» (η υπογράμμιση δική μου).

38. Κατά τη νομολογία, οι διατάξεις της οδηγίας 2003/96 περί απαλλαγών πρέπει να τυγχάνουν αυτοτελούς ερμηνείας, βάσει του γράμματός τους καθώς και βάσει των σκοπών που επιδιώκει η εν λόγω οδηγία¹⁵.

39. Ως εκ τούτου, θα αρχίσω από την εξέταση του γράμματος του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96. Κατά την άποψή μου, βάσει του γράμματός τους δεν μπορεί να καθορισθεί αν οι διατάξεις αυτές πρέπει να εφαρμόζονται από κοινού. Στη συνέχεια, θα εξετάσω αν η οδηγία 2003/96 έχει σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενέργειας, το οποίο φρονώ ότι ισχύει (με τη μόνη εξαίρεση των περιβαλλοντικών μέτρων) και οδηγεί στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας εφαρμόζεται στο τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Τέλος, θα αποδείξω ότι αυτή η ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 ανταποκρίνεται στους σκοπούς της εν λόγω οδηγίας, ήτοι, την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και τη βελτίωση της περιβαλλοντικής προστασίας.

A. Αδυναμία συναγωγής οριστικού συμπεράσματος από το γράμμα του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96

40. Κατά τη γνώμη μου, το ερώτημα αν το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 πρέπει να εφαρμόζονται από κοινού δεν μπορεί να απαντηθεί λαμβάνοντας υπόψη μόνον το γράμμα των εν λόγω διατάξεων.

41. Αφενός, το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 ορίζει ότι εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα «που χρησιμοποιούνται για συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας». Αντιθέτως, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής αναφέρεται μόνο στα ενεργειακά προϊόντα «που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας». Η δεύτερη από τις ανωτέρω διατάξεις δεν αναφέρει ρητώς την ηλεκτρική ενέργεια από συμπαραγωγή. Τούτο υποδηλώνει ότι το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 αποτελεί *lex specialis* σε σχέση με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας και ότι, ως εκ τούτου, η πρώτη διάταξη εφαρμόζεται αντί της δεύτερης όταν τα ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμπαραγωγή¹⁶. Ούτως έκρινε το *cour administrative d'appel de Nantes* (διοικητικού εφετείου Νάντης)¹⁷.

42. Επιπλέον, όπως τονίζει το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 δεν ορίζει ότι εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας, με την επιφύλαξη της εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α' στο τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας¹⁸.

15 Αποφάσεις της 1ης Απριλίου 2004, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (C-389/02, EU:C:2004:214, σκέψη 19), της 1ης Μαρτίου 2007, *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 22), της 1ης Δεκεμβρίου 2011, *Systeme Helmholtz* (C-79/10, EU:C:2011:797, σκέψη 19), της 21ης Δεκεμβρίου 2011, *Haltergemeinschaft* (C-250/10, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:862, σκέψη 19), και της 13ης Ιουλίου 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, σκέψη 24).

16 Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, *Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου* (C-582/08, EU:C:2010:429, σκέψη 35).

17 Η διάταξη περί παραπομπής αναφέρει ότι, «[σύμφωνα με] το *cour [administrative d'appel de Nantes (διοικητικό εφετείο Νάντης)]*, [...] ο *ειδικός κανόνας* που προβλέπεται στο άρθρο 15 [της οδηγίας 2003/96] παρεκκλίνει του *γενικού κανόνα* που προβλέπεται στο άρθρο 14 [της εν λόγω οδηγίας]» (η υπογράμμιση δική μου).

18 Η διάταξη περί παραπομπής αναφέρει ότι: «η ερμηνεία που δέχθηκε το *cour [administrative d'appel de Nantes (διοικητικό εφετείο Νάντης)]*, σύμφωνα με την οποία ο *ειδικός κανόνας* που προβλέπεται στο άρθρο 15 [της οδηγίας 2003/96] παρεκκλίνει του *γενικού κανόνα* που προβλέπεται στο άρθρο 14 [της εν λόγω οδηγίας], μπορεί να στηριχθεί στο *γράμμα του άρθρου 15, το οποίο δεν περιέχει ρητή επιφύλαξη εφαρμογής του άρθρου 14 στο τμήμα του φυσικού αερίου που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας*» (η υπογράμμιση δική μου).

43. Αφετέρου, το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 δεν αναφέρει ότι αυτό εφαρμόζεται «παρά το άρθρο 14 παράγραφος 1 στοιχείο α)», της εν λόγω οδηγίας. Αντιθέτως, στη δεύτερη περίοδο του τρίτου εδαφίου του άρθρου 21, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας ορίζεται ρητώς ότι αυτό εφαρμόζεται «[π]αρά το άρθρο 14 παράγραφος 1 στοιχείο α)». Ως εκ τούτου, φαίνεται ότι, στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να αποκλείσει την εφαρμογή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, το προέβλεψε ρητώς και, ελλείψει ρητής εξαιρέσεως, η διάταξη αυτή τυγχάνει εφαρμογής. Τούτο σημαίνει ότι το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 δεν εισάγει παρέκκλιση από το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.

44. Επιπλέον, στην εισαγωγική περίοδο του άρθρου 15, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 αναγράφεται ότι η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται «[μ]ε την επιφύλαξη άλλων διατάξεων [της Ένωσης]». Καίτοι η εν λόγω περίοδος, σε αντίθεση με τη διατύπωση που προτείνεται στο σημείο 42 των παρουσών προτάσεων, δεν μνημονεύει ρητώς το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, θα μπορούσε εντούτοις να θεωρηθεί ότι παραπέμπει στη διάταξη αυτή. Επομένως, θα ήταν δυνατή η από κοινού εφαρμογή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας, πολλώ δε μάλλον εφόσον η εισαγωγική περίοδος του άρθρου 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας αναφέρει επίσης ότι εφαρμόζεται «με την επιφύλαξη άλλων διατάξεων [της Ένωσης]».

45. Τέλος, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 απλώς προβλέπει ότι η οδηγία εφαρμόζεται στα «ενεργειακά προϊόντα [...] που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας». Όπως αναφέρθηκε στο σημείο 9 των παρουσών προτάσεων, η διάταξη αυτή δεν κάνει καμία αναφορά στον τρόπο παραγωγής της ηλεκτρικής ενέργειας, όπερ υποδηλώνει ότι εφαρμόζεται ανεξαρτήτως αυτού. Επομένως, η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμβατικούς τρόπους και μη συμβατικούς τρόπους, όπως είναι η συμπαραγωγή.

46. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί, από την εξέταση του γράμματος του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96, αν τα εν λόγω άρθρα πρέπει να εφαρμόζονται από κοινού. Επομένως, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, θα εξετάσω την εν γένει οικονομία καθώς και τους σκοπούς της εν λόγω οδηγίας.

B. Αποσκοπεί η οδηγία 2003/96 στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενέργειας;

47. Η ενάγουσα της κύριας δίκης¹⁹, η Φινλανδική Κυβέρνηση²⁰ και η Επιτροπή²¹ υποστηρίζουν ότι η οδηγία 2003/96 αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενέργειας. Ως εκ τούτου, η υποχρεωτική απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, κατά την άποψή τους, πρέπει να εφαρμόζεται στο τμήμα των ενεργειακών προϊόντων

¹⁹ Κατά τις γραπτές παρατηρήσεις της ενάγουσας πρωτοδίκως της κύριας δίκης, «η ερμηνεία που προτείνει η ενάγουσα συνάδει απολύτως με τη λογική που υπαγορεύει την απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, η οποία είναι η αποτροπή της διπλής υποβολής της ηλεκτρικής ενέργειας σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως: στον [εθνικό φόρο] που επιβάλλεται επί του φυσικού αερίου που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, και εν συνέχεια στον εσωτερικό φόρο που επιβάλλεται επί της τελικής καταναλώσεως της ηλεκτρικής ενέργειας».

²⁰ Κατά τις γραπτές παρατηρήσεις της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, «εφόσον η ίδια η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας υποβάλλεται σε φορολόγηση, θεωρήθηκε ότι τα ενεργειακά προϊόντα που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας δεν μπορούν να υποβάλλονται σε χωριστή φορολογία. Με τον τρόπο αυτό αποτρέπεται η διπλή φορολογία της ηλεκτρικής ενέργειας».

²¹ Κατά τις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής, «ένας από τους σκοπούς που επιδιώκονται με την οδηγία [2003/96] είναι η εφαρμογή της αρχής της “άπαξ φορολογήσεως” της ηλεκτρικής ενέργειας. [...] Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας [2003/96] υποχρεώνει τα κράτη μέλη να απαλλάσσουν από τη φορολογία τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Τούτο αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογίας, η οποία προκαλείται από το γεγονός ότι εισπράττεται συγχρόνως φόρος τόσο επί της παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας όσο και επί των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή της εν λόγω ηλεκτρικής ενέργειας».

που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμπαραγωγή. Πράγματι, αν η εν λόγω απαλλαγή δεν εφαρμοζόταν, θα υπήρχε διπλή φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας, δεδομένου ότι θα επιβάλλονταν ειδικοί φόροι καταναλώσεως τόσο επί i) των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας όσο και επί ii) της παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας.

48. Είναι αναμφισβήτητο ότι, αν το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 δεν εφαρμοζόταν στο τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμπαραγωγή, θα υπήρχε διπλή φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας. Πράγματι, τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας θα υπέκειντο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως και, επομένως, στα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας κατά το άρθρο 9 και το παράρτημα I, πίνακας Γ, της εν λόγω οδηγίας (φόρος επί των εισροών), ενώ η παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια θα υπέκειτο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως και, επομένως, στα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας κατά το άρθρο 10 και το παράρτημα I, πίνακας Γ, της ίδιας οδηγίας (φόρος επί των εκροών).

49. Πρέπει να διευκρινιστεί αν, όπως υποστηρίζουν η ενάγουσα της κύριας δίκης, η Φινλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, η οδηγία 2003/96 αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενέργειας.

1. Μόνο στην πρόταση της Επιτροπής αναφέρεται ρητώς η αποτροπή της διπλής φορολογήσεως

50. Η διπλή φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας δεν αναφέρεται ρητώς ούτε στις αιτιολογικές σκέψεις ούτε στις διατάξεις της οδηγίας 2003/96.

51. Η μοναδική αναφορά στη διπλή φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας εντοπίζεται στην πρόταση της Επιτροπής²². Στην αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει την εν λόγω πρόταση, η Επιτροπή εξηγεί ότι, όσον αφορά την ηλεκτρική ενέργεια, «πρότεινε εναρμόνιση βάσει της φορολογίας επί των εκροών», ιδίως, διότι με τον τρόπο αυτόν η ηλεκτρική ενέργεια μπορεί «να αποτελέσει αντικείμενο εμπορίας εντός και μεταξύ των χωρών χωρίς να αποτελεί αντικείμενο φορολογίας, ώστε να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση στη χώρα καταναλώσεως»²³. Προς αποφυγή της εν λόγω διπλής φορολογήσεως, η Επιτροπή προτείνει ένα καθεστώς παρόμοιο με εκείνο της οδηγίας 2003/96. Πρώτον, η εν λόγω πρόταση υποβάλλει τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θερμάνσεως και την ηλεκτρική ενέργεια σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως²⁴. Δεύτερον, το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο β', της προτάσεως αυτής προβλέπει την υποχρεωτική απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας²⁵.

2. Η διπλή φορολόγηση επιτρέπεται για περιβαλλοντικούς λόγους

52. Εντούτοις, αμφισβητείται κατά πόσον η οδηγία 2003/96 όντως αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενέργειας.

²² Βλ. υποσημείωση 13 των παρουσών προτάσεων.

²³ Βλ. σ. 5 της προτάσεως της Επιτροπής (η υπογράμμιση δική μου).

²⁴ Βλ. έκτη περίπτωση του άρθρου 8 και το άρθρο 9 της προτάσεως της Επιτροπής.

²⁵ Το άρθρο 13, παράγραφος 1, της προτάσεως της Επιτροπής έχει ως εξής: «[ε]κτός από τις γενικές διατάξεις που προβλέπονται στην οδηγία 92/12/ΕΟΚ σχετικά με τις απαλλασσόμενες χρήσεις των φορολογητέων προϊόντων και με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα ακόλουθα προϊόντα από τη φορολογία, υπό τις προϋποθέσεις που θα ορίσουν προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή και απρόσκοπτη εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή ή η κατάχρηση: [...] β) Ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και θερμικής ενέργειας που δημιουργείται κατά την παραγωγή της πρώτης. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν, για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής, να επιβάλουν στα προϊόντα αυτά φορολογία χωρίς να υποχρεούνται να τηρούν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που θεσπίζονται από την παρούσα οδηγία. Στην περίπτωση αυτή, το ύψος αυτών των φόρων δεν θα λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο του ελέγχου της τήρησης του ελαχίστου επιπέδου φορολογίας επί της παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας που καθορίζεται από το άρθρο 9 της παρούσας οδηγίας. [...]».

53. Πράγματι, η δεύτερη και η τρίτη περίοδος του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 παρέχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να παρεκκλίνουν από την απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας κατά την πρώτη περίοδο της εν λόγω διατάξεως. Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, τα κράτη μέλη μπορούν, «για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής», να φορολογούν τα προϊόντα αυτά. Η χρήση της εν λόγω δυνατότητας από κράτος μέλος καταλήγει σε διπλή φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας, δεδομένου ότι, κατά την τρίτη περίοδο της ίδιας διατάξεως, η φορολογία των προϊόντων αυτών «δεν λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο της τήρησης του ελαχίστου επιπέδου φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας».

54. Μπορεί να αμφισβητηθεί ακόμη και το κατά πόσον η Επιτροπή είχε την πρόθεση αποφυγής της διπλής φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας. Πράγματι, η δεύτερη και η τρίτη περίοδος του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 ταυτίζονται με το δεύτερο και το τρίτο εδάφιο του άρθρου 13, παράγραφος 1, στοιχείο β', της προτάσεως της Επιτροπής²⁶. Εξάλλου, στην αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει την πρότασή της, η Επιτροπή, μολονότι αναφέρει ότι η εναρμόνιση πρέπει να επιτευχθεί με βάση τον φόρο επί των εκροών, εντούτοις τονίζει ότι «ο φόρος επί των εκροών δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να διαφοροποιούν άμεσα τα επίπεδα φορολογίας σύμφωνα με την περιβαλλοντική ποιότητα του χρησιμοποιούμενου καυσίμου» και ότι, κατά συνέπεια, θα πρέπει να επιτραπεί στα κράτη μέλη «να επιβάλλουν πρόσθετο (μη εναρμονισμένο) φόρο επί των εισροών στις περιπτώσεις καυσίμων που έχουν ανεπιθύμητες επιπτώσεις για το περιβάλλον»²⁷.

55. Για τον λόγο αυτό το Δικαστήριο, στην απόφαση Kernkraftwerke Lippe-Ems, απέρριψε το επιχείρημα ότι η οδηγία 2003/96 απαγορεύει την επιβολή ειδικών φόρων επί της καταναλώσεως των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και επί της παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι «τα επιχειρήματα [...] δεν αρκούν για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι απαγορεύεται [...] η ταυτόχρονη είσπραξη φόρων τόσο επί της κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας όσο και επί των πηγών παραγωγής της συγκεκριμένης μορφής ενέργειας. [...] Τούτο δεν σημαίνει ότι οι δύο αυτοί τρόποι [φόρος επί των εισροών και φόρος επί των εκροών] είναι, κατ' αρχήν, αμοιβαίως αποκλειόμενοι, δεδομένου ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παραδέχθηκε ότι μπορούν να λειτουργούν και συμπληρωματικά ο ένας προς τον άλλον, αφού, με την ίδια αυτή πρόταση οδηγίας, αναγνώρισε ότι τα κράτη μέλη πρέπει να έχουν την ευχέρεια να “συνδυάζουν [τον φόρο επί των εκροών] με έναν πρόσθετο (μη εναρμονισμένο) φόρο επί των εισροών στις περιπτώσεις καυσίμων που έχουν ανεπιθύμητες επιπτώσεις για το περιβάλλον”»²⁸.

3. Η οδηγία 2003/96 αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης με τη μόνη εξαίρεση των περιβαλλοντικών μέτρων

56. Εκτιμώ, εντούτοις, ότι η οδηγία 2003/96 αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας.

57. Πράγματι, όπως διευκρινίζεται στο σημείο 43 των παρουσών προτάσεων και όπως υποστηρίζει η Επιτροπή²⁹, όποτε ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να αποκλείσει την εφαρμογή της απαλλαγής από τη φορολογία επί των εισροών που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, το προέβλεψε ρητώς. Υπάρχουν μόνο δύο ρητές παρεκκλίσεις από την εν λόγω απαλλαγή, ήτοι, η δεύτερη και η τρίτη περίοδος του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 και το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας.

²⁶ Βλ. υποσημείωση 25 των παρουσών προτάσεων.

²⁷ Βλ. σ. 5 της προτάσεως της Επιτροπής (η υπογράμμιση δική μου).

²⁸ Απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, σκέψη 51).

²⁹ Κατά τις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής, «η οδηγία [2003/96] προβλέπει δύο παρεκκλίσεις από την υποχρεωτική απαλλαγή. Πρώτον, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α' [...]. Δεύτερον, την τρίτη υποπαράγραφο του άρθρου 21, παράγραφος 5 [...]. Επομένως, όποτε ο νομοθέτης επιτρέπει παρεκκλίσεις, αυτό προβλέπεται ρητώς».

58. Το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96 επιτρέπει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν από την φορολογία την ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται από τους μικρούς παραγωγούς, «εφόσον φορολογούν τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αυτής της ηλεκτρικής ενέργειας». Ως εκ τούτου, όσον αφορά τους μικρούς παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας είναι μεν επιτρεπτή η φορολογία επί των εισροών, όχι όμως και η διπλή φορολόγηση.

59. Κατά συνέπεια, η διπλή φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας επιτρέπεται μόνο «για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής», σύμφωνα με τη δεύτερη και την τρίτη περίοδο του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96. Δεν επιτρέπεται για άλλους λόγους. Επιπλέον, σύμφωνα με τη δεύτερη περίοδο της ίδιας διατάξεως, τα κράτη μέλη «μπορούν» να επιβάλουν στα ενεργειακά προϊόντα φορολογία επί των εισροών. Δεν υποχρεούνται να το πράξουν. Περαιτέρω, κατά τον καθορισμό των φόρων επί των εισροών τα κράτη μέλη δεν «υποχρεούνται να τηρούν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που θεσπίζει η [οδηγία 2003/96]». Ως εκ τούτου, οι φόροι επί των εισροών που επιβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη περίοδο, της εν λόγω οδηγίας ενδέχεται να οδηγήσουν σε περιορισμένη διπλή φορολόγηση.

60. Πρέπει επίσης να τονίσω ότι το 1999 το Κοινοβούλιο προέβη σε τροποποίηση της προτάσεως της Επιτροπής, η οποία αφορούσε τη διαγραφή του άρθρου 13 που προέβλεπε την υποχρεωτική απαλλαγή, ιδίως, των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ενώ η ηλεκτρική ενέργεια εξακολουθούσε, κατά το άρθρο 9 της εν λόγω προτάσεως, να υπόκειται σε ελάχιστο επίπεδο φορολογίας. Επιπλέον, το Κοινοβούλιο τροποποίησε την τελευταία αυτή διάταξη ώστε να επιβάλλεται στα κράτη μέλη να εισαγάγουν συμπληρωματικό φόρο με γνώμονα την περιεκτικότητα σε άνθρακα των καυσίμων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας³⁰. Ωστόσο, οι εν λόγω τροπολογίες, που θα συνεπάγονταν τη διπλή φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας, δεν περιελήφθησαν στην τελική μορφή των διατάξεων αυτών (ήτοι, στα άρθρα 10 και 14 της οδηγίας 2003/96).

61. Τέλος, σημειωτέον ότι, κατά τη διάρκεια των προπαρασκευαστικών εργασιών, η Προεδρία του Συμβουλίου τόνισε ότι ο «γενικός κανόνας» ήταν ο φόρος επί των εκροών και όχι επί των εισροών³¹.

62. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, η οδηγία 2003/96 έχει ως σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας, με μόνη εξαίρεση τα μέτρα που λαμβάνονται από τα κράτη μέλη για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής.

63. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι, όταν τα ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας, το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής απαλλαγής κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96. Πράγματι, αν δεν επρόκειτο περί αυτού, η ηλεκτρική ενέργεια από συμπαραγωγή θα υπέκειτο σε

30 Νομοθετικό ψήφισμα, της 13ης Απριλίου 1999, το οποίο περιλαμβάνει τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου σχετικά με την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου που αφορά την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων [COM(97)0030 - C4-0155/97 - 97/0111(CNS)] (ΕΕ 1999, C 219, σ. 91). Βλ. τροπολογίες 21 και 24.

31 Βλ. σημείο 2 του σημειώματος της Προεδρίας του Συμβουλίου της 20ής Απριλίου 2001, κατά το οποίο «η μεγάλη πλειοψηφία [...] κρατών μελών τάχθηκε υπέρ του να αποτελεί η φορολογία επί των εκροών (καταναλώσεως) τη γενική αρχή στο πλαίσιο οδηγίας για τη φορολογία της ηλεκτρικής ενέργειας. Τα κράτη μέλη, τα οποία ετάχθησαν υπέρ της φορολογίας επί των εκροών, αναγνώρισαν επίσης την ανάγκη της παροχής στα κράτη μέλη που το επιθυμούν της δυνατότητας να υπαγάγουν τα καύσιμα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας σε φορολογία επί των εισροών» (έγγραφο του Συμβουλίου 8085/01) (η υπογράμμιση δική μου). Βλ., επίσης, σημείο 2.3.4 της συμβιβαστικής προτάσεως της Προεδρίας του Συμβουλίου, της 24ης Απριλίου 2002, όπου αναφέρεται ότι «[η] φορολογία επί των εκροών (καταναλώσεως) θα πρέπει να αποτελεί τον γενικό κανόνα στο πλαίσιο της φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας. Ωστόσο, η ως άνω προσέγγιση πρέπει να συνδυασθεί με τη δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη να εφαρμόσουν, επιπλέον, φορολογία επί των εισροών βάσει των περιβαλλοντικών παραμέτρων όσον αφορά τα διάφορα καύσιμα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας» (έγγραφο του Συμβουλίου 7814/1/02 REV 1) (η υπογράμμιση δική μου). Τέλος, βλ. σημείο 7.3. του παραρτήματος της εκθέσεως προόδου της Προεδρίας του Συμβουλίου της 20 Ιουνίου 2002 (Proposed Council guidelines on energy taxation), όπου επισημαίνεται ότι «ως γενική αρχή, η παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια θα φορολογείται. Επιπλέον, τα κράτη μέλη που το επιθυμούν δύνανται να φορολογήσουν τις εισροές που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, με γνώμονα περιβαλλοντικές παραμέτρους» (έγγραφο του Συμβουλίου 10195/02) (η υπογράμμιση δική μου). Τα εν λόγω έγγραφα είναι διαθέσιμα στον ιστότοπο του δημόσιου μητρώου εγγράφων του Συμβουλίου στην ακόλουθη διεύθυνση: <https://register.consilium.europa.eu/>.

διπλή φορολόγηση, την οποία σκοπεύει να αποφύγει η οδηγία 2003/96. Κατά τη γνώμη μου, η επιβολή φορολογίας στο εν λόγω τμήμα των προϊόντων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μέτρο που ελήφθη «για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής», κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, δεδομένου ότι με την ηλεκτρική ενέργεια από συμπαραγωγή επιτυγχάνεται εξοικονόμηση ενέργειας και χαμηλότερες εκπομπές αερίων του θερμοκηπίου, σε σύγκριση με την ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται με συμβατικούς τρόπους³². Το τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή θερμότητας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της δυνατότητας απαλλαγής η οποία παρέχεται στα κράτη μέλη από το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96.

64. Το ως άνω συμπέρασμα δεν ανατρέπεται από τις διαπιστώσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση *Kernkraftwerke Lippe-Ems*³³. Πράγματι, η απόφαση *Kernkraftwerke Lipp-Ems* αφορούσε μια πολύ ειδική περίπτωση η οποία διαφέρει από την παρούσα υπόθεση. Στην απόφαση *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, υποβλήθηκε στο Δικαστήριο το ερώτημα αν η υποχρεωτική απαλλαγή κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 εφαρμόζεται σε πυρηνικό καύσιμο. Μολονότι το εν λόγω καύσιμο, όπως απαιτεί η εν λόγω διάταξη, «χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας», δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των «ενεργειακών προϊόντων» επί των οποίων τυγχάνει εφαρμογής η οδηγία 2003/96, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής³⁴. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι το πυρηνικό καύσιμο δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής και, κατά συνέπεια, η υποχρεωτική απαλλαγή δεν τυγχάνει εφαρμογής. Το Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα της εταιρίας που εκμεταλλευόταν τον πυρηνικό σταθμό ότι το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 πρέπει να εφαρμόζεται «κατ' αναλογία» και επί των πυρηνικών καυσίμων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, δεδομένου ότι ο σκοπός της οδηγίας αυτής είναι η αποφυγή της διπλής φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας. Πράγματι, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι, αν το Δικαστήριο είχε εφαρμόσει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 επί των πυρηνικών καυσίμων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, θα είχε διευρύνει το πεδίο εφαρμογής της κατά παράβαση του άρθρου 2, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας³⁵. Αντιθέτως, στην υπό κρίση υπόθεση, το φυσικό αέριο αποτελεί «ενεργειακό προϊόν» υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96³⁶. Κατά συνέπεια, εφαρμόζοντας το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας επί του τμήματος του φυσικού αερίου που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμπαραγωγή, το Δικαστήριο δεν διευρύνει το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας.

65. Εξάλλου, ούτε το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγω στο σημείο 62 των παρουσών προτάσεων ανατρέπεται από το γεγονός ότι το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο β', της προτάσεως της Επιτροπής, το οποίο προέβλεπε την υποχρεωτική απαλλαγή των «ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και θερμικής ενέργειας που δημιουργείται κατά την παραγωγή της πρώτης»³⁷, τροποποιήθηκε, με αποτέλεσμα το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96 να έχει εφαρμογή μόνο στα «ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας». Πράγματι, η πρόθεση της Επιτροπής, όπως διευκρινίζεται στην αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει την πρότασή της, ήταν η προώθηση της

32 Εν πάση περιπτώσει, επισημαίνω ότι η Γαλλική Κυβέρνηση δεν υποστήριξε ότι, όταν τα ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας, υπόκεινται σε φορολογία, δυνάμει του άρθρου 266quinquies A του τελωνειακού κώδικα καθώς και της παραγράφου 3 του άρθρου 266quinquies του ίδιου κώδικα, «για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής», σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96.

33 Βλ. σημείο 55 των παρουσών προτάσεων.

34 Τα επίμαχα πυρηνικά καύσιμα αποτελούνταν από ειδικά ισότοπα του πλουτωνίου και του ουρανίου. Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar επί της υποθέσεως *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:51, σημείο 42).

35 Απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:354, σκέψεις 47, 48, 50 και 51).

36 Πράγματι, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96 αναφέρει τα προϊόντα «που υπάγονται στους κωδικούς [...] 2704 έως 2715 της ΣΟ», οι δε κωδικοί 2711 11 00 και 2711 21 00 της ΣΟ αντιστοιχούν στο φυσικό αέριο. Οι κωδικοί της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (στο εξής: κωδικοί της ΣΟ) θεσπίζονται στον κανονισμό (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1). Βλ. άρθρο 2, παράγραφος 5, της οδηγίας 2003/96.

37 Βλ. υποσημείωση 25 των παρουσών προτάσεων.

εναρμονίσεως της φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας βάσει του φόρου επί των εκροών προς αποφυγή της διπλής φορολογήσεως³⁸. Ουδόλως προκύπτει από την εν λόγω αιτιολογική έκθεση ότι η Επιτροπή είχε την πρόθεση να περιορίσει την εναρμόνιση βάσει της επιβολής φόρου επί των εκροών στην *ηλεκτρική ενέργεια από συμπαραγωγή*.

66. Τέλος, θα ήθελα να αναφέρω ότι το Κοινοβούλιο, το οποίο τον Σεπτέμβριο του 2003 κλήθηκε για δεύτερη φορά να διατυπώσει τη γνώμη του επί του σχεδίου οδηγίας³⁹, τροποποίησε το άρθρο 15, παράγραφος 1, ώστε να προβλέπεται υποχρεωτική απαλλαγή αντί της δυνατότητας απαλλαγής⁴⁰. Η οδηγία 2003/96 εκδόθηκε χωρίς να συμπεριληφθεί η εν λόγω τροπολογία. Ωστόσο, κατά τη γνώμη μου, το γεγονός αυτό δεν ανατρέπει το συμπέρασμά μου στο σημείο 62 των παρούσων προτάσεων. Πράγματι, πρώτον, τον Σεπτέμβριο του 2003, το Κοινοβούλιο δεν τροποποίησε την υποχρεωτική απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', του σχεδίου οδηγίας⁴¹. Συνεπώς, η τροπολογία στο άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του σχεδίου οδηγίας μπορούσε να συνεπάγεται μόνο την υποχρεωτική απαλλαγή του τμήματος των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή θερμότητας. Το γεγονός ότι η εν λόγω τροπολογία δεν έγινε δεκτή σημαίνει απλώς και μόνο ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα, και όχι την υποχρέωση, να απαλλάσσουν το τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή θερμότητας. Δεύτερον, τονίζω ότι, μετά την έγκριση της εν λόγω τροπολογίας από το Κοινοβούλιο, ο εκπρόσωπος της Επιτροπής ανέφερε, σε συνεδρίαση των συμβούλων για φορολογικά θέματα και των ακολούθων από τις μόνιμες αντιπροσωπίες, ότι «δεν ενδείκνυται η τροποποίηση του σχεδίου οδηγίας *σε αυτό το στάδιο*» και ότι «η Επιτροπή θα έχει υπόψη τις προτάσεις για τυχόν τροποποιήσεις της [ο]δηγίας»⁴². Αυτό σημαίνει ότι –τουλάχιστον όσον αφορά την Επιτροπή– δεν ελήφθη υπόψη η ουσία της εν λόγω τροπολογίας, και δεν έγινε δεκτή κυρίως λόγω του εκπρόθεσμου χαρακτήρα της.

67. Εντούτοις, αν θεωρηθεί ότι η οδηγία 2003/96 δεν έχει ως σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενέργειας, κατά την άποψή μου, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, εφαρμόζεται επίσης στο τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμπαραγωγή. Πράγματι, η ερμηνεία αυτή ανταποκρίνεται στους λοιπούς στόχους της εν λόγω οδηγίας, ήτοι, στην ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και στην προστασία του περιβάλλοντος.

Γ. Η από κοινού εφαρμογή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας θα συνέβαλλε στην ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και στην προστασία του περιβάλλοντος

68. Ένας από τους σκοπούς της οδηγίας 2003/96 είναι η διασφάλιση της ορθής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς μέσω της μείωσης των διαφορών στα εθνικά επίπεδα φορολογίας και η διατήρηση της ανταγωνιστικής θέσεως των επιχειρήσεων της Ένωσης. Τούτο προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 5 της οδηγίας αυτής, στις οποίες επισημαίνεται ότι οι σημαντικές διαφορές

38 Βλ. σημείο 51 των παρούσων προτάσεων.

39 Βλ. έγγραφο του Συμβουλίου 8084/03, της 3ης Απριλίου 2003 (στο εξής: σχέδιο οδηγίας). Το εν λόγω έγγραφο είναι διαθέσιμο στον ιστότοπο του δημόσιου μητρώου εγγράφων του Συμβουλίου (βλ. υποσημείωση 31 των παρούσων προτάσεων). Όπως διευκρινίζεται στη συνέχεια, το άρθρο 15, παράγραφος 1 του σχεδίου οδηγίας ταυτίζεται με το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96.

40 Βλ. τροπολογία 10 του νομοθετικού ψηφίσματος του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, της 24ης Σεπτεμβρίου 2003, σχετικά με σχέδιο οδηγίας του Συμβουλίου που αφορά την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας [8084/2003 – C5-0192/2003 – 1997/0111(CNS)] (ΕΕ 2004, C 77Ε, σ. 246).

41 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, του σχεδίου οδηγίας ταυτίζεται με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96.

42 Βλ. έγγραφο του Συμβουλίου 13258/03, της 7ης Οκτωβρίου 2003 (η υπογράμμιση δική μου). Το εν λόγω έγγραφο είναι διαθέσιμο στον ιστότοπο του δημόσιου μητρώου εγγράφων του Συμβουλίου (βλ. υποσημείωση 31 των παρούσων προτάσεων).

στα εθνικά επίπεδα φορολογίας που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να αποδειχθούν επιζήμιες για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, ενώ ο καθορισμός ελάχιστων επιπέδων φορολογίας θα συνέβαλλε στην ορθή λειτουργία της. Τούτο αναγνωρίστηκε και από το Δικαστήριο⁴³.

69. Αν τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμπαραγωγή εμπίπτουν μόνον στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96, οι μονάδες συμπαραγωγής θα ετίθεντο σε δυσμενή θέση σε σχέση με τις συμβατικές μονάδες, ενώ αν τα ίδια προϊόντα χρησιμοποιούνταν για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμβατικά μέσα θα ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής. Πράγματι, οι συμβατικές μονάδες θα ετύγχαναν της υποχρεωτικής απαλλαγής κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, ενώ οι μονάδες συμπαραγωγής θα μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής μόνον εάν το οικείο κράτος μέλος έκανε χρήση της δυνατότητας που του παρέχει το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας. Όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, τούτο δεν θα ήταν σύμφωνο με την αιτιολογική σκέψη 24 της οδηγίας 2003/96, κατά την οποία η δυνατότητα απαλλαγής που χορηγήθηκε στα κράτη μέλη δεν πρέπει, ιδίως, «να προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού». Αν τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμπαραγωγή εμπίπτουν μόνο στο άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 και αν το οικείο κράτος μέλος δεν μπορεί να κάνει χρήση της δυνατότητας πλήρους φοροαπαλλαγής των εν λόγω προϊόντων, θα δημιουργούνταν στρέβλωση του ανταγωνισμού μεταξύ των μονάδων συμπαραγωγής και των συμβατικών μονάδων.

70. Η ως άνω συλλογιστική συνάδει με τις διαπιστώσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση Jan de Nul. Στην απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι η δυνατότητα απαλλαγής των πετρελαιοειδών που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα στις εσωτερικές πλωτές οδούς, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 92/81⁴⁴, «έχει μόνον παρακολουθηματικό χαρακτήρα» υπό την έννοια ότι μπορεί να εφαρμοσθεί μόνον εφόσον η υποχρεωτική απαλλαγή των πετρελαιοειδών που χρησιμοποιούνται ως καύσιμο για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Ένωσης, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, δεν τυγχάνει εφαρμογής⁴⁵. Πράγματι, τα πλοία, τα οποία υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής απαλλαγής⁴⁶, μπορούν επίσης να πλέουν σε ορισμένες εσωτερικές πλωτές οδούς προς ορισμένους λιμένες, οι οποίοι, μολονότι δεν κείνται επί της ακτής, θεωρούνται εντούτοις ως θαλάσσιοι λιμένες⁴⁷. Επομένως, αν τα πλοία αποκλείονταν από το πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής απαλλαγής όταν ασκούν δραστηριότητα στις εσωτερικές πλωτές οδούς προς τους θαλάσσιους λιμένες, θα ετίθεντο σε δυσμενή θέση σε σχέση με τα θαλάσσια σκάφη τα οποία ασκούν δραστηριότητα μόνον στους κείμενους επί της ακτής λιμένες.

43 Απόφαση της 13ης Ιουλίου 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, σκέψη 37), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen επί των συνεκδικαζόμενων υποθέσεων Cases Kronos Titan (C-43/13 και C-44/13, EU:C:2013:839, σημείο 40). Βλ. επίσης, σχετικά με την οδηγία 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή (ΕΕ 1992, L 316, σ. 12), η οποία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2003/96, αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-240/01, EU:C:2004:251, σκέψη 39), καθώς και της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 28).

44 Βλ. υποσημείωση 43 των παρούσων προτάσεων. Το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/81 ορίζει ότι, «[ε]κτός από τις γενικές διατάξεις της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ σχετικά με τις απαλλασσόμενες χρήσεις των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης και με την επιφύλαξη τυχόν άλλων [διατάξεων της Ένωσης], τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα κατωτέρω προϊόντα από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης, υπό τους όρους τους οποίους αυτά καθορίζουν, προκειμένου να εξασφαλίσουν την ορθή και καθαρή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να προλάβουν την φοροδιαφυγή, τη φοροαποφυγή ή τις καταχρήσεις: [...] γ) τα πετρελαιοειδή που παραδίδονται για να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμο για την ναυσιπλοΐα στα ύδατα της [Ένωσης] (συμπεριλαμβανομένης της αλιείας), εκτός από την περίπτωση της χρησιμοποίησής τους σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής. [...]». Το άρθρο 8, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας επισημαίνει ότι, «[μ]ε την επιφύλαξη άλλων [διατάξεων της Ένωσης], τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν πλήρεις ή μερικές απαλλαγές ή μειώσεις των συντελεστών του ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα πετρελαιοειδή τα οποία χρησιμοποιούνται υπό φορολογικό έλεγχο: [...] β) για την εσωτερική ναυσιπλοΐα, εξαιρουμένων των ιδιωτικών σκαφών αναψυχής: [...]».

45 Απόφαση της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 31).

46 Ο λόγος για τον οποίο τα πλοία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ' της οδηγίας 92/81 είναι ότι η έννοια «[ύδατα της Ένωσης]» πρέπει να νοηθεί ως περιλαμβάνουσα όλα τα ύδατα όπου διεξάγεται συνήθως η θαλάσσια ναυσιπλοΐα για εμπορικούς σκοπούς (απόφαση της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 26).

47 Ο επίμαχος στην απόφαση Jan de Nul πλους πραγματοποιήθηκε στον ποταμό Έλβα, στην περιοχή μεταξύ Cuxhaven (όπου ο ποταμός Έλβας συναντά την Βόρεια Θάλασσα) και Αμβούργου (θαλάσσιος λιμένας μολονότι δεν κείται επί της ακτής). Η εν λόγω περιοχή βρίσκεται στις εκβολές του Έλβα και θεωρείται ως εσωτερική πλωτή οδός. Βλ. απόφαση της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 7), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Υ. Bot επί της υποθέσεως Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2006:791, σημείο 78).

Ο εν λόγω αποκλεισμός θα μπορούσε να λειτουργήσει αποτρεπτικά για το θαλάσσιο εμπόριο από τους θαλάσσιους λιμένες. Συνεπώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι η δυνατότητα απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 92/81 εφαρμόζεται στη ναυσιπλοΐα στις εσωτερικές πλωτές οδούς μόνον εφόσον η ναυσιπλοΐα αυτή πραγματοποιείται εκτός των υδάτων όπου διεξάγεται η θαλάσσια ναυσιπλοΐα.

71. Η οδηγία 2003/96 έχει ακόμη έναν σκοπό, ήτοι την ενίσχυση της περιβαλλοντικής προστασίας. Από τις αιτιολογικές σκέψεις 6, 7 και 12 της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι οι απαιτήσεις της περιβαλλοντικής προστασίας πρέπει να εντάσσονται στη χάραξη της ενεργειακής πολιτικής. Αυτό αναγνωρίζεται από το Δικαστήριο⁴⁸.

72. Αν γινόταν δεκτό ότι το τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας με συμπαραγωγή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής απαλλαγής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, τούτο θα συνέβαλε στην προστασία του περιβάλλοντος. Πράγματι, σε αντίθεση προς τους συμβατικούς τρόπους παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, η συμπαραγωγή ευνοεί την εξοικονόμηση ενέργειας. Συναφώς, κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες της οδηγίας 2003/96, η Προεδρία του Συμβουλίου εκτίμησε ότι «η παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από τις μονάδες παραγωγής που κανονικά έχει απόδοση μετατροπής της τάξεως μεταξύ 25 % και 50 [%], όπου το 50 [%] είναι ένα πολύ υψηλό ποσοστό», ενώ, όταν η ηλεκτρική ενέργεια παράγεται με συμπαραγωγή, «η απόδοση μετατροπής αυξάνεται συνήθως φθάνοντας σε συνολικό ποσοστό επιπέδου από 60 έως 80 [%]»⁴⁹.

73. Όπως ήδη αναφέρθηκε, αν το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 τυγχάνει εφαρμογής στο τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, δεν καθίσταται κενό περιεχομένου το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας. Πράγματι, το άρθρο αυτό εφαρμόζεται στο τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή θερμότητας.

74. Το επιχείρημα της Γαλλικής Κυβέρνησεως ότι, στην πράξη, είναι εξαιρετικά δύσκολο να απομονωθεί το τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, πρέπει να απορριφθεί⁵⁰. Πράγματι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η ενάγουσα της κύριας δίκης και η Επιτροπή διευκρίνισαν ότι είναι δυνατή η χωριστή φορολόγηση. Η ενάγουσα της κύριας δίκης πρότεινε να υπολογιστεί η ελάχιστη ποσότητα φυσικού αερίου που είναι αναγκαία για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από μονάδα η οποία παράγει μόνο ηλεκτρική ενέργεια (σε αντιδιαστολή προς μονάδα συμπαραγωγής) και η οποία χρησιμοποιεί την καλύτερη διαθέσιμη και οικονομικώς αιτιολογημένη τεχνολογία. Κατά την ενάγουσα της κύριας δίκης, όταν το φυσικό αέριο χρησιμοποιείται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας, η ελάχιστη αυτή ποσότητα πρέπει να θεωρείται ως το τμήμα του φυσικού αερίου που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας⁵¹. Η Επιτροπή τόνισε ότι διάφορα κράτη μέλη έχουν αναπτύξει

48 Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann (C-465/15, EU:C:2017:640, σκέψη 26). Βλ., επίσης, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston επί της υποθέσεως X (C-426/12, EU:C:2014:446, σημείο 40), καθώς και του γενικού εισαγγελέα N. Wahl επί της υποθέσεως Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:174, σημείο 82).

49 Σημείωμα της Προεδρίας του Συμβουλίου της 24ης Ιουνίου 2002, σημείο 2 (έγγραφο του Συμβουλίου 10360/02). Στο εν λόγω έγγραφο η «απόδοση μετατροπής» ορίζεται ως «ο λόγος της ποσότητας της χρησιμοποιούμενης πρωτογενούς ενέργειας για την παραγωγή μιας δευτερογενούς μορφής ενέργειας προς την ποσότητα της πράγματι παραγόμενης δευτερογενούς ενέργειας». Το εν λόγω έγγραφο είναι διαθέσιμο στον ιστότοπο του δημόσιου μητρώου εγγράφων του Συμβουλίου (βλ. υποσημείωση 31 των παρούσων προτάσεων).

50 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γαλλική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι ένας τέτοιος υπολογισμός μπορεί να γίνεται μόνο σε θεωρητικό επίπεδο, επειδή τα ίδια ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται για την παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας ταυτόχρονα. Επιπλέον, η Γαλλική Κυβέρνηση υπογράμμισε ότι σημαντικό τμήμα των εν λόγω προϊόντων (που φθάνει το 40 %) δεν χρησιμοποιείται ούτε για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ούτε για την παραγωγή θερμότητας, αλλά απλώς χάνεται κατά τη διαδικασία, καθώς και ότι ο εν λόγω υπολογισμός δεν παρέχει τη δυνατότητα συνυπολογισμού των εν λόγω απωλειών.

51 Σύμφωνα με την ενάγουσα πρωτοδικώς της κύριας δίκης η μέθοδος αυτή βασίζεται στην οδηγία 2004/8/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 11ης Φεβρουαρίου 2004, για την προώθηση της συμπαραγωγής ενέργειας βάσει της ζήτησης για χρήσιμη θερμότητα στην εσωτερική αγορά ενέργειας και για την τροποποίηση της οδηγίας 92/42/ΕΟΚ (ΕΕ 2004, L 52, σ. 50), και στην απόφαση της Επιτροπής, της 21ης Δεκεμβρίου 2006, περί καθορισμού εναρμονισμένων τιμών αναφοράς απόδοσης για τη χωριστή παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας κατ' εφαρμογή της οδηγίας 2004/8/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου (ΕΕ 2007, L 32, σ. 183).

μεθόδους υπολογισμού του φορολογητέου τμήματος των ενεργειακών προϊόντων. Κατά την Επιτροπή, μέχρι σήμερα, το τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή θερμότητας, υπόκειται σε φορολογία κατά το γαλλικό δίκαιο⁵². Ομοίως, στο Βέλγιο, μόνο το τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας απαλλάσσεται από τη φορολογία⁵³. Τέλος, η Επιτροπή επισήμανε ότι δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τα κράτη μέλη εφαρμόζουν διαφορετικές μεθόδους για τον υπολογισμό του φορολογητέου τμήματος των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας. Πράγματι, η οδηγία 2003/96 δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη συναφώς.

75. Συνεπώς, κατά την άποψή μου, όταν τα ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας, το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, ενώ το τμήμα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή θερμότητας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας.

76. Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν αναγνωρίστηκε στη Sucrerie de Toury το ευεργέτημα της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 266quinquies A του τελωνειακού κώδικα και, μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2006, στην παράγραφο 3 του άρθρου 266quinquies του κώδικα αυτού, όσον αφορά το φυσικό αέριο που αγοράστηκε από την 1η Ιανουαρίου 2006 έως τις 25 Δεκεμβρίου 2007.

77. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η ενάγουσα της κύριας δίκης ανέφερε ότι ο λόγος για τον οποίο δεν της αναγνωρίστηκε η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 266quinquies A του τελωνειακού κώδικα είναι ότι η εν λόγω απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί μόνο για περίοδο πέντε ετών από την έναρξη λειτουργίας της μονάδας συμπαραγωγής. Δεδομένου ότι η μονάδα συμπαραγωγής της Sucrerie de Toury τέθηκε σε λειτουργία το 1996, ήταν αρκετά παλαιά για να τύχει της απαλλαγής όταν τέθηκε σε ισχύ το άρθρο 266quinquies A του τελωνειακού κώδικα⁵⁴.

78. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προσδιορίσει για ποιον λόγο δεν αναγνωρίστηκε στην Sucrerie de Toury το ευεργέτημα της απαλλαγής που προβλέπεται από τη γαλλική νομοθεσία. Αν ο λόγος είναι ότι η απαλλαγή αυτή χορηγείται μόνο για πέντε έτη από την έναρξη λειτουργίας της μονάδας συμπαραγωγής, κατά την άποψή μου, τούτο ουδόλως συνάδει με τον ανεπιφύλακτο χαρακτήρα της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96⁵⁵.

52 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή παρέθεσε την παράγραφο 95 της εγκυκλίου του Υπουργού Οικονομικών και Δημόσιου Λογιστικού της 13ης Απριλίου 2016 σχετικά με τον εθνικό νόμο (*Bulletin officiel des douanes* αριθ. 7106, της 13ης Απριλίου 2016).

53 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή παρέθεσε την τρίτη παράγραφο του άρθρου 8, του βασιλικού διατάγματος της 2ας Απριλίου 2014 σχετικά με τους όρους της ομοσπονδιακής εισφοράς στη χρηματοδότηση ορισμένων υποχρεώσεων παροχής δημόσιας υπηρεσίας και τις δαπάνες σχετικά με τη ρύθμιση και τον έλεγχο της αγοράς του φυσικού αερίου (*Moniteur belge*, 25 Απριλίου 2014, σ. 34863).

54 Ωστόσο, ο εκπρόσωπος της Γαλλικής Κυβέρνησης απάντησε ότι το άρθρο 266quinquies A του τελωνειακού κώδικα τέθηκε σε ισχύ το 1993. Επομένως, σύμφωνα με τη Γαλλική Κυβέρνηση, ο λόγος για τον οποίο δεν αναγνωρίστηκε στη Sucrerie de Toury το ευεργέτημα της εν λόγω απαλλαγής ήταν ότι αιτήθηκε την απαλλαγή αυτή αφότου είχε παρέλθει η σχετική προθεσμία. Πράγματι, η Sucrerie de Toury έπρεπε να αιτηθεί την απαλλαγή εντός τριών ετών από την προβαλλόμενη έναρξη λειτουργίας της μονάδας συμπαραγωγής της, το 1996. Ωστόσο υπέβαλε τη σχετική αίτηση μόλις το 2010.

55 Πράγματι, οι «προϋποθέσεις» που αναφέρονται στην εισαγωγική περίοδο του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 έχουν ως αποκλειστικό σκοπό «να διασφαλισθεί η ορθή και απρόσκοπτη εφαρμογή των απαλλαγών [που προβλέπονται από την παρούσα διάταξη] και να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή ή η κατάχρηση».

79. Συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν τα ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 πρέπει να εφαρμόζονται από κοινού. Το τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής απαλλαγής που προβλέπεται από την πρώτη διάταξη, ενώ το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή θερμότητας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της δεύτερης διατάξεως.

IV. Πρόταση

80. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) ως εξής:

Όταν τα ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει να εφαρμόζονται από κοινού. Το τμήμα των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής απαλλαγής που προβλέπεται από την πρώτη διάταξη, ενώ το τμήμα των εν λόγω προϊόντων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή θερμότητας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της δεύτερης διατάξεως.