



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 27ης Ιουνίου 2018 *

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2003/96/EK – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο – Οντότητα που παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση – Μικροί παραγωγοί ηλεκτρικής ενέργειας – Άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α' – Ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας – Υποχρέωση απαλλαγής»

Στην υπόθεση C-90/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο για την επίλυση φορολογικών διαφορών (κέντρο διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία] με απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Φεβρουαρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Turbogás – Produtora Energética SA

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev και E. Regan (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Turbogás – Produtora Energética SA, εκπροσωπούμενη από τον J. P. Lampreia, advogado,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, M. Figueiredo και N. Vitorino, καθώς και από την S. Jaulino,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Afonso και F. Tomat,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Μαρτίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, 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 (ΕΕ 2003, L 283, σ. 51).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Turbogás – Productora Energética SA (στο εξής: Turbogás) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία) σχετικά με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου όσον αφορά τη φορολόγηση ηλεκτρικής ενέργειας προοριζόμενης για αυτοκατανάλωση από την Turbogás.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 5 και 24 της οδηγίας 2003/96 έχουν ως εξής:
 - «(2) Η έλλειψη κοινοτικών διατάξεων που να επιβάλλουν ελάχιστο φορολογικό συντελεστή για την ηλεκτρική ενέργεια και τα ενεργειακά προϊόντα, πλην των πετρελαιοειδών, ενδέχεται να επηρεάσει αρνητικά την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.
 - (3) Η ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και η επίτευξη των στόχων άλλων κοινοτικών πολιτικών απαιτούν τον καθορισμό ελαχίστων επιπέδων φορολογίας σε κοινοτική κλίμακα για τα περισσότερα ενεργειακά προϊόντα, συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας, του φυσικού αερίου και του άνθρακα.
 - (4) Οι σημαντικές διαφορές στα εθνικά επίπεδα φορολογίας της ενέργειας που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να αποδειχθούν επιζήμιες για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.
 - (5) Ο καθορισμός των δεόντων κοινοτικών ελαχίστων επιπέδων φορολογίας θα επιτρέψει τη μείωση των υφισταμένων διαφορών στα εθνικά επίπεδα φορολογίας.
- [...]
- (24) Θα πρέπει να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να παρέχουν ορισμένες άλλες απαλλαγές ή μειώσεις των κοινοτικών ελαχίστων επιπέδων φορολογίας, εφόσον τούτο δεν βλάπτει την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και δεν προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.»
- 4 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:
 - «1. Εκτός από τις γενικές διατάξεις που προβλέπονται στην οδηγία 92/12/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2000/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιουλίου 2000 (ΕΕ 2000, L 193, σ. 73)], 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:

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».

5 Το άρθρο 21, παράγραφος 5, της οδηγίας 2003/96 ορίζει τα ακόλουθα:

«5. 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. Όταν η παράδοση προς κατανάλωση λαμβάνει χώρα σε κράτος μέλος όπου δεν είναι εγκατεστημένος ο διανομέας ή ο αναδιανομέας, ο φόρος των κρατών μελών παράδοσης είναι απαιτητός από εταιρεία που πρέπει να καταγραφεί στο κράτος μέλος παράδοσης. Σε κάθε περίπτωση ο φόρος επιβάλλεται και εισπράττεται σύμφωνα με διαδικασίες που ορίζει κάθε κράτος μέλος.

[...]

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 απαλλάσσουν αυτούς τους μικρούς παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας εφόσον φορολογούν τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αυτής της ηλεκτρικής ενέργειας.

[...]»

Το πορτογαλικό δίκαιο

6 Το άρθρο 4 του Código dos Impostos Especiais de Consumo (κώδικα περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, στο εξής: CIEC) προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης:

[...]

b) στην περίπτωση παροχής ηλεκτρικής ενέργειας στον τελικό καταναλωτή, οι πάροχοι, όπως αυτοί ορίζονται στην οικεία νομοθεσία, οι πάροχοι για την ηλεκτρική κινητικότητα, οι παραγωγοί που πωλούν ηλεκτρική ενέργεια απευθείας στους τελικούς καταναλωτές, οι αυτοπαραγωγοί και οι καταναλωτές που αγοράζουν ηλεκτρική ενέργεια μέσω συναλλαγών στο πλαίσιο οργανωμένων αγορών·

[...]».

7 Το άρθρο 7 του CIEC ορίζει τα εξής:

«1 – Συνιστά γενεσιουργό αιτία επιβολής του φόρου η παραγωγή ή η εισαγωγή στο εθνικό έδαφος των προϊόντων που αναφέρονται στο άρθρο 5, καθώς και η είσοδός τους στο εν λόγω έδαφος όταν προέρχονται από άλλο κράτος μέλος.

2 – Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζει η ανωτέρω παράγραφος, γενεσιουργό αιτία του φόρου συνιστά η προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας ή φυσικού αερίου στον τελικό καταναλωτή από τους παρόχους, όπως αυτοί ορίζονται με βάση την οικεία νομοθεσία.»

8 Το άρθρο 9 του CIEC προβλέπει τα κατωτέρω:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος Κώδικα, λογίζονται ως θέση σε ανάλωση των προϊόντων που υπόκεινται στον φόρο οι εξής ενέργειες:

[...]

g) η παροχή ηλεκτρικής ενέργειας στον τελικό καταναλωτή, ή η αυτοκατανάλωση και η αγορά ηλεκτρικής ενέργειας από τους τελικούς καταναλωτές στο πλαίσιο οργανωμένων αγορών·

[...]».

9 Το άρθρο 88 του CIEC ορίζει τα εξής:

«1 – Υπόκεινται στον φόρο επί πετρελαϊκών και ενεργειακών προϊόντων τα εξής:

[...]

d) η ηλεκτρική ενέργεια επί της οποίας εφαρμόζεται ο κωδικός ΣΟ 2716.

[...]

6 – Δεν υπόκεινται στον φόρο τα πετρελαϊκά και ενεργειακά προϊόντα που αναλώνονται στις εγκαταστάσεις της μονάδας παραγωγής των εν λόγω προϊόντων, με εξαίρεση εκείνα που χρησιμοποιούνται για λόγους που δεν σχετίζονται με την παραγωγή.»

10 Το άρθρο 89 του CIEC προβλέπει τα ακόλουθα:

«1 – Απαλλάσσονται από τον φόρο τα πετρελαϊκά και ενεργειακά προϊόντα τα οποία αποδεδειγμένα:

[...]

d) χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας (συμπαγωγή) ή αερίου πόλεως, από επιχειρήσεις που αναπτύσσουν τις εν λόγω δραστηριότητες ως κύρια δραστηριότητά τους, κατά το μέτρο που αφορά τα προϊόντα που κατατάσσονται στους κωδικούς ΣΟ 2701, 2702 και 2704, στους κωδικούς ΣΟ 2710 19 61 έως 2710 19 69, στον κωδικό ΣΟ 2711·

[...]

2 – Απαλλάσσεται από τον φόρο η παροχή ηλεκτρικής ενέργειας η οποία αποδεδειγμένα:

a) χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας·

[...]».

11 Το άρθρο 96 bis του CIEC προβλέπει τα εξής:

«1 – Οι πάροχοι ηλεκτρικής ενέργειας που έχουν καταχωριστεί και έχουν λάβει τη σχετική άδεια σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, οι οποίοι παρέχουν ηλεκτρική ενέργεια στον τελικό καταναλωτή, συμπεριλαμβανομένων των παρόχων ηλεκτρικής ενέργειας για την ηλεκτρική κινητικότητα, πρέπει να καταχωρίζονται στο αντίστοιχο τελωνειακό γραφείο, με σκοπό την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων που προβλέπονται στον παρόντα Κώδικα.

[...]

3 – Οι ποσότητες ηλεκτρικής ενέργειας που πρέπει να δηλωθούν για τη θέση σε ανάλωση αντιστοιχεί στις ποσότητες που έχουν τιμολογηθεί στους πελάτες και τελικούς καταναλωτές.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 12 Η Turbogás ασκεί δραστηριότητα παραγωγής θερμοηλεκτρικής ενέργειας. Εκμεταλλεύεται τον σταθμό συνδυασμένης ηλεκτροπαραγωγής Tapada do Outeiro (Πορτογαλία) (στο εξής: σταθμός). Ο εν λόγω θερμοηλεκτρικός σταθμός, δυναμικότητας 990 MW, παράγει ηλεκτρική ενέργεια από φυσικό αέριο και, κατά περίπτωση, από πετρέλαιο εσωτερικής καύσης. Η παραγωγή του σταθμού αντιστοιχεί περίπου στο 9 % της εθνικής παραγωγής ενέργειας.
- 13 Στο πλαίσιο του εθνικού συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας, η Turbogás χαρακτηρίζεται ως παραγωγός και εμπίπτει, όσον αφορά τον τομέα της ηλεκτροπαραγωγής, στο κανονικό νομικό καθεστώς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.
- 14 Στο πλαίσιο της εσωτερικής λειτουργίας του σταθμού, καταναλώνεται εκτός των άλλων ένα μικρό μέρος της ηλεκτρικής ενέργειας που παράγεται από την εγκατάσταση. Η κατανάλωση αυτή πραγματοποιείται ταυτόχρονα με τη διαδικασία παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και είναι σύμφυτη με τη διαδικασία αυτή. Κατά τη διάρκεια της περιόδου από την 1η Ιανουαρίου 2012 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2013 (στο εξής: κρίσιμη περίοδος), η Turbogás δεν διέθετε μετρητές για τη μέτρηση της ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας που προοριζόταν για αυτοκατανάλωση ούτε υπήρχαν έγγραφα σχετικά με την εν λόγω ποσότητα ηλεκτρικής ενέργειας, δεδομένου ότι κατά την περίοδο αυτή δεν πραγματοποιήθηκε καμία συναλλαγή.
- 15 Κατά τη διάρκεια της ίδιας αυτής περιόδου, η Turbogás δεν δικαιούνταν απαλλαγής σύμφωνα με το άρθρο 89 του CIEC για την ηλεκτρική ενέργεια που κατανάλωνε στις εγκαταστάσεις της, δεν ήταν καταχωρισμένη ως επιχείρηση στον τομέα της ηλεκτρικής ενέργειας αλλά ούτε διέθετε την ιδιότητα του απαλλασσόμενου παραλήπτη για τη χρήση ηλεκτρικής ενέργειας.
- 16 Κατά τη διάρκεια του 2014, η Turbogás υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο για την κρίσιμη περίοδο. Σύμφωνα με την φορολογική και τελωνειακή αρχή, η Turbogás είχε παραλείψει να υποβάλει την προβλεπόμενη στο άρθρο 10 του CIEC δήλωση για τη θέση σε ανάλωση των ποσοτήτων ηλεκτρικής ενέργειας που προορίζονταν για αυτοκατανάλωση. Για τον προσδιορισμό των εν λόγω ποσοτήτων στο πλαίσιο του ανωτέρω ελέγχου, και δεδομένου ότι δεν υπήρχαν μετρητές εγκατεστημένοι για τον σκοπό αυτό, τα στοιχεία που προσκόμισε η Turbogás αντιπαραβλήθηκαν με τα στοιχεία που παρέσχε η Direção-Geral de Energia e Geologia (γενική διεύθυνση ενέργειας και γεωλογίας, Πορτογαλία).
- 17 Στο πλαίσιο αυτό, κρίθηκε ότι η Turbogás όφειλε φόρο επί πετρελαϊκών και ενεργειακών προϊόντων για τις ποσότητες ηλεκτρικής ενέργειας που είχε αυτοκαταναλώσει και ότι ο φόρος αυτός ανερχόταν στο ποσό των 71 197,17 ευρώ, πλέον αντισταθμιστικών τόκων ύψους 4 986,52 ευρώ. Στις 5 Αυγούστου 2014 κοινοποιήθηκε στην Turbogás πράξη επιβολής φόρου και, στις 14 Αυγούστου 2014, η τελευταία αυτή εταιρία προέβη στην καταβολή του ως άνω εκκαθαρισθέντος ποσού.

- 18 Κατά της ανωτέρω πράξης εκκαθάρισης υποβλήθηκε διοικητική ένσταση ενώπιον της φορολογικής αρχής. Η ένσταση αυτή απορρίφθηκε με απόφαση της 7ης Ιανουαρίου 2016.
- 19 Στις 20 Απριλίου 2016, η Turbogás κατέθεσε αίτηση για τη σύσταση φορολογικού διαιτητικού δικαστηρίου με σκοπό να διαπιστωθεί η έλλειψη νομιμότητας, αφενός, της προσβαλλόμενης πράξης εκκαθάρισης και, αφετέρου, της απόφασης περί απόρριψης της διοικητικής ένστασης που ασκήθηκε κατά της εν λόγω πράξης. Το δικαστήριο αυτό συστάθηκε την 1η Ιουλίου 2016.
- 20 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96. Η πρώτη περίοδος της διάταξης αυτής προβλέπει ότι μια οντότητα η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση θεωρείται ως διανομέας. Στην απόδοσή της όμως στην πορτογαλική γλώσσα, η δεύτερη περίοδος της εν λόγω διάταξης ορίζει ότι «αυτοί οι μικροί παραγωγοί» μπορούν να τύχουν απαλλαγής. Ως εκ τούτου, καθίσταται αναγκαίο να εξακριβωθεί αν μόνον οι μικροί παραγωγοί ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει να θεωρούνται διανομείς.
- 21 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι ερμηνευτικές δυσχέρειες που παρουσιάζει το άρθρο αυτό προκύπτουν από αποκλίσεις μεταξύ της απόδοσης στην πορτογαλική γλώσσα και των λοιπών γλωσσικών αποδόσεων της διάταξης αυτής.
- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο για την επίλυση φορολογικών διαφορών (κέντρο διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας [2003/96] την έννοια ότι οι οντότητες που παράγουν ηλεκτρική ενέργεια για δική τους χρήση πρέπει να έχουν την ιδιότητα του μικρού παραγωγού προκειμένου να χαρακτηρισθούν ως διανομείς και να υπόκεινται στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας [αυτής], με αποτέλεσμα να μην μπορούν να θεωρηθούν ως διανομείς οι υπόλοιπες οντότητες (όσες δεν είναι μικροί παραγωγοί) που παράγουν ηλεκτρική ενέργεια για δική τους χρήση, ή μήπως, αντιθέτως, πρέπει να θεωρηθούν ως διανομείς και να υπόκεινται στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της [εν λόγω] οδηγίας όλες οι οντότητες που παράγουν ηλεκτρική ενέργεια για δική τους χρήση (ανεξαρτήτως του μεγέθους τους και του κατά πόσον ασκούν τη δραστηριότητα αυτή ως κύρια ή παρεπόμενη δραστηριότητα) και δεν απαλλάσσονται του φόρου ως μικροί παραγωγοί, σύμφωνα με τη δεύτερη περίοδο του τρίτου εδαφίου του ως άνω άρθρου 21, παράγραφος 5, της [ίδιας αυτής] οδηγίας;
- 2) Συγκεκριμένα, μπορεί μια οντότητα όπως η εν προκειμένω επίμαχη, η οποία είναι μεγάλος παραγωγός ηλεκτρικής ενέργειας με παραγωγή που αγγίζει σχεδόν το 9 % της ενέργειας σε εθνικό επίπεδο προς πώληση στο εθνικό δίκτυο, να θεωρηθεί μεν ως “οντότητα η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση” κατά την έννοια του άρθρου 21, παράγραφος 5, της οδηγίας 2003/96, στην περίπτωση που μόνον μικρό ποσοστό της παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας καταναλώνεται στο πλαίσιο της ίδιας παραγωγής νέας ηλεκτρικής ενέργειας, η δε κατανάλωση αυτή αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παραγωγικής διαδικασίας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 23 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι κάθε οντότητα, μεταξύ των οποίων και η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση, ανεξαρτήτως του μεγέθους της και ανεξαρτήτως της

οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί κατά κύριο λόγο, πρέπει να θεωρηθεί ως διανομέας του οποίου η ηλεκτρική ενέργεια υπόκειται στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας.

- 24 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου την οποία θεσπίζει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο απόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο μια χρήσιμη απάντηση η οποία θα του παράσχει τη δυνατότητα επίλυσης της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, *Envoetil*, C-503/10, EU:C:2011:872, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Το γεγονός ότι, από τυπικής άποψης, ένα εθνικό δικαστήριο υπέβαλε αίτηση προδικαστικής απόφασης παραπέμποντας μόνο σε ορισμένες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που μπορεί να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υπόθεσης της οποίας έχει επιληφθεί, ανεξαρτήτως του αν στα ερωτήματά του γίνεται μνεία αυτών των διατάξεων. Συναφώς, στο Δικαστήριο εναπόκειται να συναγάγει, από το σύνολο των στοιχείων που του παρέχει το εθνικό δικαστήριο και ιδίως από το σκεπτικό της απόφασης περί παραπομπής, εκείνα τα στοιχεία του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς (απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 26 Συναφώς, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η Turbogás αμφισβητεί τη νομιμότητα της φορολογίας η οποία πλήττει, υπό τη μορφή του φόρου επί πετρελαϊκών και ενεργειακών προϊόντων, το μέρος της παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας της οποίας η κατανάλωση είναι σύμφυτη με τη διαδικασία παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας. Επομένως, όπως πρότεινε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της και όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 13 και 27 των προτάσεών του, πρέπει να εξεταστεί επίσης η ενδεχόμενη φορολογική απαλλαγή μιας τέτοιας κατανάλωσης δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, το οποίο εξαιρεί από τη φορολογία τα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.
- 27 Κατά συνέπεια, πρέπει να θεωρηθεί ότι με τα υποβληθέντα ερωτήματα ερωτάται, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, και το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής έχουν την έννοια ότι μια οντότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση, ανεξαρτήτως του μεγέθους της και ανεξαρτήτως της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί κατά κύριο λόγο, πρέπει να θεωρηθεί «διανομέας», κατά την έννοια της πρώτης εκ των ανωτέρω διατάξεων, του οποίου η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτει ωστόσο στην υποχρεωτική απαλλαγή που προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α'.
- 28 Πρώτον, πρέπει να επισημανθεί ότι, αφενός, το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 ορίζει ως «διανομέα» την οντότητα η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση. Αφετέρου, η απόδοση του άρθρου 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας στην πορτογαλική γλώσσα προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν «*estes pequenos produtores*», έκφραση που μπορεί να μεταφραστεί στη γαλλική γλώσσα ως «*ces petits producteurs*» [στην ελληνική ως «αυτούς τους μικρούς παραγωγούς»]. Ωστόσο, άλλες γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας 2003/96, όπως οι αποδόσεις στη γερμανική, την αγγλική ή τη γαλλική γλώσσα, δεν μνημονεύουν «αυτούς τους μικρούς παραγωγούς», αλλά «τους μικρούς παραγωγούς».
- 29 Επομένως, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, από την εν λόγω απόδοση στην πορτογαλική γλώσσα θα μπορούσε να συναχθεί ένας σύνδεσμος μεταξύ των δύο περιόδων που συναποτελούν το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96, με αποτέλεσμα οι οντότητες που

παράγουν ηλεκτρική ενέργεια για δική τους χρήση και οι οποίες μνημονεύονται στο άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας αυτής να πρέπει να νοούνται ως «μικροί παραγωγοί». Ως εκ τούτου, μια οντότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δεν μπορεί να θεωρηθεί ως διανομέας ηλεκτρικής ενέργειας. Ωστόσο, η ερμηνεία αυτή δεν προκύπτει από όλες τις γλωσσικές αποδόσεις της εν λόγω οδηγίας.

- 30 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η διατύπωση που χρησιμοποιείται σε μία από τις γλωσσικές αποδόσεις διάταξης του δικαίου της Ένωσης δεν πρέπει να αποτελεί τη μοναδική βάση για την ερμηνεία της διάταξης αυτής ούτε μπορεί να αναγνωρισθεί στην εν λόγω γλωσσική απόδοση υπεροχή έναντι των λοιπών γλωσσικών αποδόσεων. Οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται κατά τρόπο ομοιόμορφο, λαμβανομένων υπόψη των αποδόσεών τους σε όλες τις γλώσσες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σε περίπτωση απόκλισης μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων ενός νομοθετήματος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η επίμαχη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται με γνώμονα την όλη οικονομία και τον σκοπό της κανονιστικής ρύθμισης στην οποία εντάσσεται (απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Gusa, C-442/16, EU:C:2017:1004, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 31 Όσον αφορά την οικονομία της οδηγίας 2003/96, το άρθρο 21, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής ορίζει ότι η προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας από τον διανομέα αποτελεί τη γενεσιουργό αιτία του οικείου φόρου.
- 32 Πάντως, στην περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση, η εν λόγω ηλεκτρική ενέργεια δεν αποτελεί αντικείμενο διανομής. Για τον λόγο αυτόν, ελλείψει ειδικών διατάξεων που να επιβάλλουν τέτοιο φόρο στην ηλεκτρική ενέργεια, η τελευταία δεν υπάγεται στο εναρμονισμένο φορολογικό καθεστώς που καθιερώνει η οδηγία 2003/96.
- 33 Στο μέτρο που προβλέπει ότι μια οντότητα η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση πρέπει να θεωρηθεί ως διανομέας, ανεξαρτήτως του μεγέθους της και ανεξαρτήτως της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί κατά κύριο λόγο, το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας αποβλέπει ακριβώς στην κάλυψη του κενού αυτού.
- 34 Η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται από τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία 2003/96. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η οδηγία αυτή, προβλέποντας εναρμονισμένο φορολογικό καθεστώς των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, αποσκοπεί, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 5 και 24, στην προώθηση της ορθής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας με την αποφυγή, ιδίως, των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού (βλ. αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, σκέψη 26, καθώς και της 7ης Μαρτίου 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 35 Προς τούτο, όσον αφορά ειδικότερα την ηλεκτρική ενέργεια, ο νομοθέτης της Ένωσης επέλεξε, όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από τη σελίδα 5 της αιτιολογικής έκθεσης της πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου για την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων (ΕΕ 1997, C 139, σ. 14), να επιβάλει στα κράτη μέλη, κατά το άρθρο 1 της οδηγίας 2003/96, τη φορολόγηση της διανεμόμενης ηλεκτρικής ενέργειας, με αποτέλεσμα τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή της να πρέπει να απαλλάσσονται της φορολογίας, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας (απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, σκέψη 30).
- 36 Η δυνατότητα απαλλαγής από τον φόρο της ηλεκτρικής ενέργειας η οποία παράγεται από μικρούς παραγωγούς και καταναλώνεται για δική τους χρήση παρέχεται στα κράτη μέλη από το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας υπό τη μορφή εξαίρεσης από τη

γενική αρχή της φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας σε μεταγενέστερο στάδιο, υπό τον όρο ότι τα κράτη μέλη φορολογούν τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αυτής της ηλεκτρικής ενέργειας.

- 37 Εντούτοις, υπό το πρίσμα των σκοπών που επιδιώκει η οδηγία 2003/96, αυτή η διάταξη για τους μικρούς παραγωγούς αφορά αποκλειστικά και μόνον τους όρους υπαγωγής της ηλεκτρικής ενέργειας στο εναρμονισμένο φορολογικό καθεστώς, προκειμένου να αποφεύγονται, ιδίως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 21 των προτάσεων του, οι διοικητικές δαπάνες της φορολόγησης στην ειδική αυτή περίπτωση, χωρίς ωστόσο να επηρεάζει το καθεστώς του διανομέα που αναγνωρίζεται δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας αυτής.
- 38 Επομένως, κάθε οντότητα, μεταξύ των οποίων και η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση, ανεξαρτήτως του μεγέθους της και ανεξαρτήτως της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί κατά κύριο λόγο, πρέπει να θεωρηθεί ως «διανομέας» κατά την έννοια του άρθρου 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής.
- 39 Δεύτερον, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, παρά ταύτα, το συμπέρασμα αυτό σχετικά με τη γενεσιουργό αιτία επιβολής του φόρου δεν θέτει υπό αμφισβήτηση το γεγονός ότι η οικονομική δραστηριότητα την οποία ασκεί η οντότητα που παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση είναι κρίσιμη για την εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπει η εν λόγω οδηγία.
- 40 Πράγματι, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, δυνάμει του οποίου τα ενεργειακά προϊόντα και η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας απαλλάσσονται από τη φορολογία, δεν είναι δυνατόν να μη συνεκτιμηθεί στο πλαίσιο της φορολογικής μεταχείρισης μιας οντότητας όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.
- 41 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η διάταξη αυτή είναι υποχρεωτική για τα κράτη μέλη, υπό την επιφύλαξη της δυνατότητας που τους παρέχει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 να παρεκκλίνουν από το εν λόγω καθεστώς απαλλαγών για λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής (βλ., συναφώς, απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, σκέψεις 26 έως 28). Όμως, από τη δικογραφία την οποία έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής.
- 42 Κατά συνέπεια, η χρήση, από μια οντότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, μέρους της παραγόμενης από την ίδια ηλεκτρικής ενέργειας για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει, ως γενεσιουργός αιτία του φόρου δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 5, πρώτο και τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, να απαλλαγεί από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα υπονόμει τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία αυτή και οι οποίοι υπομνήσθηκαν με τις σκέψεις 34 και 35 της παρούσας απόφασης. Πράγματι, αφενός, η κατά τον τρόπο αυτό παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας θα υπέκειτο κατ' ανάγκη σε διπλή φορολόγηση. Αφετέρου, θα μπορούσε να προκύψει άνιση μεταχείριση μεταξύ οντοτήτων όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη και λοιπών παραγωγών ηλεκτρικής ενέργειας οι οποίοι, για τους σκοπούς της δικής τους παραγωγής, προμηθεύονται ενεργειακά προϊόντα και ηλεκτρική ενέργεια από τρίτους, κατάσταση συνεπαγόμενη στρεβλώσεις του ανταγωνισμού (βλ., συναφώς, απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, σκέψη 33).
- 43 Πρέπει ωστόσο να διευκρινιστεί ότι η οδηγία 2003/96 δεν ρυθμίζει το ζήτημα σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο αποδεικνύεται ότι τα ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιήθηκαν για σκοπούς που δικαιολογούν απαλλαγή. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, απόκειται στα κράτη μέλη να ορίσουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες θα χορηγούνται οι προβλεπόμενες στην εν λόγω διάταξη απαλλαγές, προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή και

απρόσκοπτη εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή ή η κατάχρηση. Γεγονός παραμένει πάντως ότι τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση της εξουσίας τους να ορίζουν τις προϋποθέσεις χορήγησης των απαλλαγών του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96, οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης και μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται η αρχή της αναλογικότητας (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψεις 57 και 59).

- 44 Στο πλαίσιο αυτό, μολονότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να προβλέπουν την επιβολή χρηματικών κυρώσεων σε περίπτωση παράβασης τυπικών απαιτήσεων (βλ., συναφώς, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 40), εντούτοις η παράβαση αυτή δεν είναι ικανή να θέσει υπό αμφισβήτηση το πλεονέκτημα της υποχρεωτικής απαλλαγής το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που αφορούν την εφαρμογή της (βλ., συναφώς, απόφαση της 13ης Ιουλίου 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, σκέψη 51).
- 45 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, και το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 έχουν την έννοια ότι μια οντότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση, ανεξαρτήτως του μεγέθους της και ανεξαρτήτως της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί κατά κύριο λόγο, πρέπει να θεωρηθεί ως «διανομέας», κατά την έννοια της πρώτης εκ των ανωτέρω διατάξεων, του οποίου η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτει ωστόσο στην υποχρεωτική απαλλαγή που προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α'.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, και το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96/EK του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, έχουν την έννοια ότι μια οντότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση, ανεξαρτήτως του μεγέθους της και ανεξαρτήτως της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί κατά κύριο λόγο, πρέπει να θεωρηθεί ως «διανομέας», κατά την έννοια της πρώτης εκ των ανωτέρω διατάξεων, του οποίου η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας εμπίπτει ωστόσο στην υποχρεωτική απαλλαγή που προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α'.

(υπογραφές)