



# Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΡΑΝΤΟΥ  
της 13ης Οκτωβρίου 2022<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-571/21**

**RWE Power Aktiengesellschaft**  
**κατά**  
**Hauptzollamt Duisburg**

[αίτηση του Finanzgericht Düsseldorf  
(δικαστηρίου φορολογικών διαφορών Ντίσελντορφ, Γερμανία)  
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2003/96 – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Άρθρο 14 – Απαλλαγή της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας – Υπαίθρια ορυχεία»

## I. Εισαγωγή

1. Ποιο είδος κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας απαλλάσσεται από τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας όταν η κατανάλωση προορίζεται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας; Αυτό είναι, κατ' ουσίαν, το ζήτημα που καλείται να επιλύσει το Δικαστήριο με την υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η οποία αφορά την ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96/ΕΚ<sup>2</sup>.

2. Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της RWE Power AG και του Hauptzollamt Duisburg (κεντρικού τελωνείου Duisburg, Γερμανία, στο εξής: Hauptzollamt), σχετικά με την άρνηση του τελευταίου να απαλλάξει από τον φόρο την ηλεκτρική ενέργεια την οποία χρησιμοποίησε η RWE Power, κατά τα έτη 2003 και 2004, στις υπαίθριες εξορυκτικές της εγκαταστάσεις και στους σταθμούς της παραγωγής ενέργειας στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της που έχει ως αντικείμενο την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

3. Με τα προδικαστικά ερωτήματά του, το Finanzgericht Düsseldorf (δικαστήριο φορολογικών διαφορών Ντίσελντορφ, Γερμανία) ζητεί κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο να διευκρινίσει την έκταση της απαλλαγής από τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας την οποία προβλέπει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, το οποίο ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι η «ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποι[είται] για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας

<sup>1</sup> Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

<sup>2</sup> Οδηγία 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).

και [...] για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας» απαλλάσσεται από τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας (στο εξής: επίμαχη απαλλαγή). Ειδικότερα, πρέπει να κριθεί εάν και υπό ποιες προϋποθέσεις, στο πλαίσιο της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από λιγνίτη προερχόμενο από υπαίθρια ορυχεία, η χρήση της ηλεκτρικής ενέργειας για διαδικασίες που προηγούνται και έπονται της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας –νοούμενης, υπό την τεχνική έννοια του όρου, ως της διαδικασίας μετατροπής ενεργειακού προϊόντος σε ηλεκτρική ενέργεια–δύναται να τύχει της επίμαχης απαλλαγής.

4. Υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να ερμηνεύσει τόσο το άρθρο 14, παράγραφος 1<sup>3</sup>, όσο και το άρθρο 21, παράγραφος 3<sup>4</sup>, της οδηγίας 2003/96, διάταξη την οποία επίσης μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο ως κρίσιμη στην υπό κρίση υπόθεση. Ωστόσο, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 αφορούσε «ενεργειακά προϊόντα» που χρησιμοποιούνταν αναμφισβήτητα για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ήτοι περιπτώσεις διαφορετικές από εκείνη της παρούσας υποθέσεως, στην οποία εγίρεται ακριβώς το ζήτημα του προσδιορισμού των διαφόρων διαδικασιών που συγκροτούν την έννοια της «παραγωγής». Συνεπώς, η υπό κρίση υπόθεση θα οδηγήσει το Δικαστήριο να αποσαφηνίσει περαιτέρω το πεδίο εφαρμογής της συγκεκριμένης διατάξεως.

## II. Το νομικό πλαίσιο

### A. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Το άρθρο 1 της οδηγίας 2003/96 ορίζει ότι τα κράτη μέλη επιβάλλουν φορολογία στα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια σύμφωνα με την οδηγία αυτή.

6. Το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει στην παράγραφο 1 ότι, για τους σκοπούς της οδηγίας αυτής, ο όρος «ενεργειακά προϊόντα» εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στα προϊόντα που υπάγονται στον κωδικό ΣΟ 2702.

7. Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας:

«1. [...] 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 [...]».

<sup>3</sup> Βλ. ιδίως αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 2007, Fendt Italiana (C-145/06 και C-146/06, EU:C:2007:411, σκέψη 36), της 17ης Ιουλίου 2008, Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, στο εξής: απόφαση Flughafen Köln κατά Bonn, EU:C:2008:429), της 4ης Ιουνίου 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, σκέψεις 40 έως 54), της 13ης Ιουλίου 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, στο εξής: απόφαση Vakarų Baltijos laivų statykla, EU:C:2017:537), της 7ης Μαρτίου 2018, Cristal Union (C-31/17, στο εξής: απόφαση Cristal Union, EU:C:2018:168), της 27ης Ιουνίου 2018, Turbogás (C-90/17, στο εξής: απόφαση Turbogás, EU:C:2018:498), της 16ης Οκτωβρίου 2019, UPM France (C-270/18, στο εξής: απόφαση UPM France, EU:C:2019:862), και της 7ης Νοεμβρίου 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, στο εξής: απόφαση Petrotel-Lukoil, EU:C:2019:933, σκέψεις 33, 46 και 47).

<sup>4</sup> Βλ. αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395), Petrotel-Lukoil, και της 3ης Δεκεμβρίου 2020, Repsol Petróleo (C-44/19, στο εξής: απόφαση Repsol Petróleo, EU:C:2020:982).

8. Κατά το άρθρο 21, παράγραφος 3, της ίδιας οδηγίας:

«Η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός μίας εγκατάστασης παραγωγής ενεργειακών προϊόντων, δεν θεωρείται ως γενεσιουργός αιτία επιβολής φόρου, εάν η κατανάλωση συνίσταται σε ενεργειακά προϊόντα που παράγονται εντός της εγκατάστασης. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να θεωρήσουν την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας και άλλων ενεργειακών προϊόντων που δεν παράγονται μέσα στην εγκατάσταση και την κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας εντός μίας εγκατάστασης παραγωγής καυσίμων που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ως μη γενεσιουργούς αιτίες επιβολής φόρου. Όταν η κατανάλωση γίνεται για λόγους άσχετους προς την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων και ειδικότερα για την προώθηση οχημάτων, αυτό θεωρείται ως γενεσιουργός αιτία επιβολής φόρου.»

**B. Το γερμανικό δίκαιο**

9. Ο φόρος ηλεκτρικής ενέργειας διέπεται, ειδικότερα, από τον Stromsteuergesetz (νόμο περί φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας) της 24ης Μαρτίου 1999<sup>5</sup> (στο εξής: stromStG). Μετά τη θέσπισή του, ο νόμος αυτός τροποποιήθηκε επανειλημμένως. Δεδομένου ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τις φορολογικές χρήσεις των ετών 2003 και 2004, εφαρμοστέος στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι ο StromStG όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή του από τον νόμο της 30ής Δεκεμβρίου 2002 και τον νόμο της 29ης Δεκεμβρίου 2003, αντιστοίχως<sup>6</sup>.

10. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, σημείο 2, του StromStG, ως είχε κατά τον κρίσιμο χρόνο, προβλέπει ότι η ηλεκτρική ενέργεια που αντλείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας απαλλάσσεται από τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας.

11. Με το άρθρο 11 του StromStG παρέχεται στο Bundesministerium der Finanzen (Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, Γερμανία) η εξουσιοδότηση να θεσπίσει με κανονιστική απόφαση, μεταξύ άλλων, τις διατάξεις για την εφαρμογή των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπονται στο άρθρο 9 του νόμου αυτού.

12. Η σχετική κανονιστική απόφαση του ως άνω Υπουργείου –ήτοι η Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (κανονιστική απόφαση για την εφαρμογή του νόμου περί φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας) της 31ης Μαΐου 2000<sup>7</sup> (στο εξής: StromStV)– προβλέπει, στο άρθρο 12, παράγραφος 1, σημείο 1, ότι ο όρος «ηλεκτρική ενέργεια που καταναλώνεται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, σημείο 2, του StromStG, καλύπτει την ηλεκτρική ενέργεια που καταναλώνεται τεχνικώς στις συμπληρωματικές και βοηθητικές εγκαταστάσεις μιας μονάδας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, ιδίως, για την επεξεργασία των υδάτων, την τροφοδοσία ύδατος προς παραγωγή ατμού, τον εξαερισμό, την προμήθεια καυσίμου ή τον καθαρισμό των καυσαερίων.

<sup>5</sup> BGBl. 1999 I, σ. 378, και BGBl. 2000 I, σ. 147.

<sup>6</sup> BGBl. 2002 I, σ. 4602, και BGBl. 2003 I, σ. 3076.

<sup>7</sup> BGBl. 2000 I, σ. 794.

### **III. Η διαφορά της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

13. Η RWE Power εκμεταλλευόταν, στη λιγνιτική περιοχή του Ρήνου, τρία ανεξάρτητα μεταξύ τους υπαίθρια ορυχεία λιγνίτη, στα οποία εξόρυσσε λιγνίτη προοριζόμενο κυρίως για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας στους σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας της εταιρίας αυτής και, κατά ποσοστό 10 %, για την παραγωγή λιγνιτοπλίνθων και σκόνης λιγνίτη στα εργοστάσιά της<sup>8</sup>.

14. Κατά τη διάρκεια του έτους 2004, η RWE Power κατανάλωσε στα υπαίθρια ορυχεία ηλεκτρική ενέργεια την οποία χρησιμοποίησε: i) για τη λειτουργία των υδραυλικών αντλιών που προορίζονταν για τη μείωση της στάθμης των υπογείων υδάτων, ii) για τη λειτουργία βαρέων μηχανημάτων, όπως καδοφόρων εκσκαφέων, με τα οποία γινόταν η εκσκαφή του λιγνίτη και των στείρων υλικών, και μηχανημάτων επιχωμάτωσης, με τα οποία γινόταν επιχωμάτωση άλλου τμήματος του υπαίθριου ορυχείου, iii) για τον φωτισμό του υπαίθριου ορυχείου και iv) για τη μεταφορά του λιγνίτη στους σταθμούς παραγωγής με εμπορευματικές αμαξοστοιχίες ηλεκτρικά κινούμενες σε δικές τους γραμμές και με ηλεκτροκίνητους ταινιόδρομους που μετέφεραν τόσο λιγνίτη όσο και στέιρα υλικά.

15. Η λειτουργία των σταθμών της RWE Power στηριζόταν σε αδιάλειπτη παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Για να διασφαλίσει την αδιάλειπτη αυτή παραγωγή, η RWE Power διατηρούσε αποθήκες λιγνίτη, από τις οποίες ο λιγνίτης μεταφερόταν σταδιακά προς τους λέβητες εντός των σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας. Αρχικώς, ο λιγνίτης τοποθετούνταν σε ειδική αποθήκη καθενός από τα υπαίθρια ορυχεία, εν συνεχεία δε, μεταφερόταν στις αποθήκες των σταθμών παραγωγής μέσω ταινιόδρομου ή μέσω του ηλεκτρικού σιδηρόδρομου της επιχείρησης, διαδικασία η οποία εξασφάλιζε ποσότητα ικανή να καλύψει μία έως δύο ημέρες λειτουργίας του σταθμού παραγωγής. Από το σημείο εκείνο, ηλεκτρικοί εκσκαφείς φόρτωναν τον λιγνίτη σε ταινιόδρομο της αποθήκης, μέσω του οποίου ο λιγνίτης κατέληγε σε θρυμματιστές. Στη συνέχεια, ο θρυμματισμένος λιγνίτης τοποθετούνταν στη δεξαμενή του λέβητα.

16. Κατά το έτος 2004, το Hauptzollamt διέταξε τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην RWE Power, με αντικείμενο, μεταξύ άλλων, τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας για τα έτη 2003 και 2004. Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού, διαπιστώθηκε, με την έκθεση ελέγχου της 20ής Μαΐου 2009, ότι η επεξεργασία του λιγνίτη έπρεπε να χαρακτηριστεί ως «παραγωγή καυσίμου» και ότι, κατά συνέπεια, ήταν υποκείμενη σε φορολογία. Το ίδιο συμπέρασμα ίσχυε και για το σύνολο της ηλεκτρικής ενέργειας που καταναλώθηκε για την εξόρυξη και τη μεταφορά του λιγνίτη, με συνέπεια να οφείλεται φόρος και για την ηλεκτρική ενέργεια η οποία χρησιμοποιήθηκε για τους εκσκαφείς άνθρακα, τους ταινιόδρομους και τους θρυμματιστές.

17. Στις 8 Οκτωβρίου 2009, το Hauptzollamt εξέδωσε πράξη προσδιορισμού φόρου βάσει της εκθέσεως ελέγχου της 20ής Μαΐου 2009 και, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, απαίτησε, μεταξύ άλλων, την καταβολή του, κατά την εκτίμησή του, οφειλόμενου φόρου ηλεκτρικής ενέργειας.

18. Μετά την απόρριψη της διοικητικής προσφυγής που άσκησε κατά της πράξεως προσδιορισμού φόρου, η RWE Power προσέφυγε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

<sup>8</sup> Κατά το έτος 2004, η RWE Power παρήγαγε, εντός των σταθμών παραγωγής που τροφοδοτούνταν από τα εν λόγω υπαίθρια ορυχεία, περί το 10 % της καταναλωθείσας ηλεκτρικής ενέργειας στη Γερμανία.

19. Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η RWE Power υποστήριξε ότι, βάσει της οδηγίας 2003/96, το σύνολο της ηλεκτρικής ενέργειας που είναι αναγκαία για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει να καλύπτεται από την επίμαχη απαλλαγή. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την οδηγία και βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 1, σημείο 1, του StromStV, όλες οι συμπληρωματικές και βοηθητικές εγκαταστάσεις χωρίς τις οποίες δεν μπορεί να λειτουργήσει μια μονάδα παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, επιβάλλεται κατ' αρχήν να καλύπτονται από την απαλλαγή από τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας. Κατά συνέπεια, η ηλεκτρική ενέργεια η οποία αντλούνταν με σκοπό την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας μέσω λιγνίτη, ήτοι περίπου το 90 % της χρησιμοποιηθείσας ηλεκτρικής ενέργειας, έπρεπε να απαλλαγεί από τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας, βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 1, σημείο 2, του StromStG, δεδομένου ότι είχε χρησιμεύσει για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας<sup>9</sup>. Επομένως, ο λιγνίτης πρέπει να θεωρείται καύσιμο και, συνακόλουθα, η ηλεκτρική ενέργεια η οποία καταναλώνεται για την εξόρυξη και τη μεταφορά του στο υπαίθριο ορυχείο πρέπει επίσης να απαλλάσσεται από τον φόρο. Η RWE Power επισήμανε ότι η λειτουργία ενός λιγνιτικού σταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας είναι μια ενιαία διαδικασία η οποία ξεκινά με την εξόρυξη του άνθρακα και φτάνει μέχρι την απομάκρυνση των παραγόμενων αποβλήτων. Στο πλαίσιο αυτό, το υπαίθριο ορυχείο και ο λιγνιτικός σταθμός αποτελούν μία ενιαία οικονομική και τεχνική μονάδα παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, η οποία δεν μπορεί να κατατμηθεί τεχνητώς σε περισσότερες αυτοτελείς δραστηριότητες, δεδομένου ότι οι επίδικες καταναλώσεις ηλεκτρικής ενέργειας είναι αναγκαίες για τη διασφάλιση της αδιάλειπτης παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.

20. Από την πλευρά του, το Hauptzollamt εκτιμά κατ' ουσίαν ότι, βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, η ηλεκτρική ενέργεια η οποία αντλείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας απαλλάσσεται από τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας εάν καταναλώνεται στις συμπληρωματικές ή βοηθητικές εγκαταστάσεις μιας μονάδας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας με σκοπό την παραγωγή, υπό την τεχνική έννοια του όρου, ηλεκτρικής ενέργειας. Ωστόσο, κατά το Hauptzollamt, από τον φόρο απαλλάσσεται μόνον η ηλεκτρική ενέργεια που συνδέεται *άμεσα* και είναι αναγκαία για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας – όπως η χρησιμοποιούμενη για την τροφοδοσία του καυστήρα του λέβητα με καύσιμο από τον θρυμματιστή. Αντιθέτως, κατά την άποψή του, δεν τυγχάνει του ίδιου πλεονεκτήματος η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται μόνον *έμμεσα* σε ορισμένες εγκαταστάσεις επεξεργασίας ακατέργαστου λιγνίτη για τη θραύση, τον θρυμματισμό και την αποξήρανσή του.

21. Διατηρώντας αμφιβολίες ως προς το εύρος της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας [2003/96], στο μέτρο που προβλέπει ότι η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας απαλλάσσεται από τον φόρο, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της [εν λόγω οδηγίας], να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η απαλλαγή αυτή καλύπτει και διεργασίες που αποσκοπούν στην εξόρυξη ενεργειακών προϊόντων, σε υπαίθρια ορυχεία, και στη βελτίωση των προϊόντων αυτών, στους σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, με σκοπό τον εφοδιασμό των σταθμών, όπως είναι η θραύση, η απομάκρυνση ξένων σωμάτων και ο θρυμματισμός στο μέγεθος που απαιτείται για τη λειτουργία του λέβητα;

<sup>9</sup> Η RWE Power δεν ζητεί απαλλαγή από τον φόρο για τις δραστηριότητες οι οποίες, κατά τους δικούς της υπολογισμούς, συνδέονται με την κατασκευή λιγνιτοπλίνθων και σκόνης λιγνίτη για βιομηχανικούς πελάτες που προορίζουν τα προϊόντα αυτά για τα εργοστάσια τους. Για τον λόγο αυτό, δήλωσε ως φόρο ηλεκτρικής ενέργειας το ποσό των 31 526 540,15 ευρώ, με επιφύλαξη.

2) Μπορεί το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, στο μέτρο που προβλέπει ότι απαλλάσσεται από τον φόρο η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 21, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, της οδηγίας], να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαλλάσσεται από τον φόρο και η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για τη λειτουργία αποθηκευτικών εγκαταστάσεων και μέσων μεταφοράς, αναγκαίων για τη μόνιμη λειτουργία των σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας;»

22. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν στο Δικαστήριο η RWE Power, το Hauptzollamt και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

#### IV. Ανάλυση

23. Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να αποσαφηνίσει το περιεχόμενο της επίμαχης απαλλαγής και, ειδικότερα, να διευκρινίσει αν και υπό ποιες προϋποθέσεις, στο πλαίσιο της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από λιγνίτη προερχόμενο από υπαίθρια ορυχεία, η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για διαδικασίες που προηγούνται και έπονται της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας μπορεί να τύχει της απαλλαγής αυτής.

24. Πιο συγκεκριμένα, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για εργασίες οι οποίες πραγματοποιούνται πριν από την τοποθέτηση του λιγνίτη στη δεξαμενή του λέβητα και τη μετατροπή του σε ηλεκτρική ενέργεια, ήτοι για: i) την εξόρυξη του λιγνίτη στα υπαίθρια ορυχεία και ii) την επεξεργασία του στους σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας (τη θραύση, την απομάκρυνση ξένων σωμάτων και τον θρυμματισμό στο μέγεθος που απαιτείται για τη λειτουργία του λέβητα). Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αφορά την ηλεκτρική ενέργεια που καταναλώνεται για εργασίες οι οποίες αποσκοπούν στη διασφάλιση συνεχούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, και ειδικότερα για: i) τη μεταφορά του λιγνίτη στους σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας (με ηλεκτροκίνητες αμαξοστοιχίες και ηλεκτροκίνητους ταινιόδρομους) και ii) την αποθήκευση.

#### A. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

25. Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζω ότι η οδηγία 2003/96 έχει ως αντικείμενο τη θέσπιση εναρμονισμένου φορολογικού καθεστώτος των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, στο πλαίσιο του οποίου η ελάχιστη φορολογία αποτελεί τον κανόνα, ώστε να προάγεται η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας και να αποφεύγονται παράλληλα, ιδίως, οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού<sup>10</sup>.

26. Στο πλαίσιο αυτό, όσον αφορά ειδικότερα την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ο νομοθέτης της Ένωσης επέλεξε<sup>11</sup> να φορολογείται στα κράτη μέλη η διανεμόμενη ηλεκτρική ενέργεια<sup>12</sup> και να απαλλάσσονται, αντιστρόφως, τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή

<sup>10</sup> Βλ. άρθρο 1 και αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 5 και 24 της οδηγίας 2003/96, καθώς και αποφάσεις *Cristal Union* (σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία) και *Repsol Petróleo* (σκέψη 21).

<sup>11</sup> Βλ., επ' αυτού, σελίδα 5 της προτάσεως οδηγίας του Συμβουλίου για την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων (ΕΕ 1997, C 139, σ. 14, στο εξής: πρόταση της Επιτροπής).

<sup>12</sup> Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, *UPM France* (C-270/18, ΕΥ:C:2019:862, σκέψη 39 [38]). Υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σε περίπτωση που ένας φορέας παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική του χρήση, η ηλεκτρική αυτή ενέργεια δεν αποτελεί αντικείμενο διανομής και, ως εκ τούτου, δεν υπόκειται στο εναρμονισμένο φορολογικό καθεστώς το οποίο καθιερώνει η οδηγία 2003/96 [βλ. αποφάσεις *Turbogás* (σκέψεις 32 και 38) και *UPM France* (σκέψη 33)].

της, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας<sup>13</sup>. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, και το άρθρο 10 της οδηγίας 2003/96, από την 1η Ιανουαρίου 2004, πλην των προβλεπόμενων εξαιρέσεων<sup>14</sup>, το ελάχιστο επίπεδο φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας είναι 0,5 ευρώ ανά MW/h (για επιχειρηματική χρήση) και 1 ευρώ ανά MW/h (για μη επιχειρηματική χρήση)<sup>15</sup>.

27. Το δε άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 προβλέπει υποχρεωτική εξαίρεση από το καθεστώς φορολόγησης, αφενός, για τα «ενεργειακά προϊόντα» που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και, αφετέρου, για την «ηλεκτρική ενέργεια» που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ή για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής τέτοιας ενέργειας. Ωστόσο, βάσει της δεύτερης περιόδου της ίδιας διατάξεως, τα κράτη μέλη διατηρούν την ευχέρεια να φορολογούν τα ως άνω προϊόντα, πέραν των ελαχίστων επιπέδων φορολογίας, για λόγους που συνδέονται με την προστασία του περιβάλλοντος. Στην υπό κρίση περίπτωση, η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, δεδομένου ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν έχει κάνει χρήση της σχετικής ευχέρειας<sup>16</sup>.

28. Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να ερμηνεύσει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 σε δύο περιπτώσεις. Με την απόφαση *Cristal Union*, το Δικαστήριο έκρινε ότι η υποχρεωτική απαλλαγή που προβλέπεται από την εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα, όπως το φυσικό αέριο, τα οποία χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, όταν τα προϊόντα αυτά χρησιμοποιούνται για τη συνδυασμένη παραγωγή ηλεκτρικής και θερμικής ενέργειας<sup>17</sup>. Επιπλέον, με την απόφαση *Turbogás*, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ίδια διάταξη έχει την έννοια ότι το φυσικό αέριο και το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή θερμικής ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμό συνδυασμένης ηλεκτροπαραγωγής απαλλάσσονται από τον φόρο<sup>18</sup>.

29. Ωστόσο, οι υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι δύο προαναφερθείσες αποφάσεις διαφέρουν από την υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι αφορούσαν την εφαρμογή της επίμαχης απαλλαγής σε «ενεργειακά προϊόντα» των οποίων η χρήση για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας δεν ετίθετο υπό αμφισβήτηση. Στην κρινόμενη όμως περίπτωση, αφενός, το προϊόν που ενδέχεται να απαλλάσσεται από τον φόρο δεν είναι το «ενεργειακό προϊόν», αλλά η «ηλεκτρική ενέργεια», αφετέρου δε, το αμφισβητούμενο ζήτημα είναι ακριβώς το κατά πόσον αυτή η ηλεκτρική ενέργεια πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί μέρος της διαδικασίας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, κατά την έννοια της επίμαχης απαλλαγής.

<sup>13</sup> Αποφάσεις *Cristal Union* (σκέψη 30) και *Turbogás* (σκέψη 35).

<sup>14</sup> Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96, η οδηγία αυτή δεν εφαρμόζεται εάν η ηλεκτρική ενέργεια χρησιμοποιείται κυρίως για χημική αναγωγή και στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής και μεταλλουργικής κατεργασίας (τρίτη περίπτωση) ή όταν συμμετέχει κατά ποσοστό άνω του 50 % στο κόστος ενός προϊόντος (τέταρτη περίπτωση).

<sup>15</sup> Βλ. τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας στο παράρτημα I, πίνακας Γ, της οδηγίας 2003/96. Βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, το επίπεδο φορολογίας αντιστοιχεί στο συνολικό ποσό των εισπραττόμενων έμμεσων φόρων [εξαιρουμένου του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)], υπολογιζόμενο άμεσα ή έμμεσα επί της ηλεκτρικής ενέργειας κατά τον χρόνο της παράδοσης προς κατανάλωση.

<sup>16</sup> Πρβλ. απόφαση *Flughafen Köln κατά Bonn* (σκέψεις 22 έως 25).

<sup>17</sup> Απόφαση *Cristal Union* (σκέψεις 38 και 46).

<sup>18</sup> Απόφαση *Turbogás* (σκέψεις 12 και 42).

## ***B. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος***

30. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι η απαλλαγή της «ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας» από τον φόρο καλύπτει και τις ποσότητες ηλεκτρικής ενέργειας οι οποίες χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο της εξόρυξης λιγνίτη σε υπαίθριο ορυχείο και της μεταγενέστερης μετατροπής και επεξεργασίας του λιγνίτη σε σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας (ήτοι στο πλαίσιο της θραύσης, της απομάκρυνσης ξένων σωμάτων και του θρυμματισμού στο μέγεθος που απαιτείται για τη λειτουργία του λέβητα).

31. Το Hauptzollamt θεωρεί ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση. Υποστηρίζει κατ' ουσίαν ότι, αν η προαναφερθείσα διάταξη ερμηνευθεί στενά, όπως επιβάλλει η νομολογία του Δικαστηρίου, τότε πρέπει να απαλλάσσεται από τον φόρο μόνον η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας η οποία συνδέεται στενά με την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, εξαιρουμένης εκ των πραγμάτων της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο της εξόρυξης και της επεξεργασίας των ενεργειακών προϊόντων.

32. Αντιθέτως, η RWE Power θεωρεί ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση. Κατά την άποψή της, η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται τόσο για την εξόρυξη του λιγνίτη όσο και για τη μεταγενέστερη επεξεργασία του εμπίπτει στην επίμαχη απαλλαγή, δεδομένου ότι όλες αυτές οι εργασίες είναι απαραίτητες και αποτελούν μέρος της διαδικασίας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.

33. Από την πλευρά της, η Επιτροπή συμμαρτίζεται, κατά βάση, την ανάλυση του Hauptzollamt όσον αφορά την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για την εξόρυξη του λιγνίτη, πλην όμως εκτιμά ότι η επίμαχη απαλλαγή μπορεί παρά ταύτα να καλύπτει τις πράξεις επεξεργασίας του λιγνίτη, όταν οι εργασίες αυτές είναι αναγκαίες για τη χρήση των λεβήτων των σταθμών παραγωγής.

34. Για τους λόγους που θα εκθέσω κατωτέρω, συντάσσομαι με την τελευταία άποψη.

35. Υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία, οι διατάξεις που αφορούν τις προβλεπόμενες από την οδηγία 2003/96 απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται αυτοτελώς, λαμβανομένων υπόψη του γράμματος των αντίστοιχων διατάξεων καθώς και της όλης οικονομίας της οδηγίας και των σκοπών που επιδιώκει<sup>19</sup>. Υπό το πρίσμα αυτής ακριβώς της προκαταρκτικής αυτοτελούς ερμηνείας θα εξεταστεί το ζήτημα αν η εξόρυξη του λιγνίτη στα υπαίθρια ορυχεία και η μεταγενέστερη επεξεργασία του στους σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας μπορούν να τύχουν της επίμαχης απαλλαγής.

36. Κατά πρώτον, όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, από τη διατύπωση της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απαλλάσσουν από την υποχρεωτική βάση της οδηγίας φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας, μεταξύ άλλων, τα «ενεργειακά προϊόντα και [την] ηλεκτρική ενέργεια που

<sup>19</sup> Απόφαση *Cristal Union* (σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Οποιαδήποτε περίπτωση αποκλίνουσας ερμηνείας, σε εθνικό επίπεδο, των υποχρεώσεων απαλλαγής που προβλέπονται από την οδηγία 2003/96 θα υπονόμει τόσο τον σκοπό της εναρμόνισης τον οποίο επιδιώκει η σχετική ενωσιακή ρύθμιση όσο και την ασφάλεια δικαίου, ενώ θα δημιουργούσε και τον κίνδυνο άνισης μεταχείρισης των διαφόρων ενδιαφερόμενων οικονομικών φορέων (βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, *Haltergemeinschaft*, C-250/10, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:862, σκέψεις 18 και 19).



χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας» (πρώτη περίπτωση) και την «ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας» (δεύτερη περίπτωση).

37. Επ' αυτού διαπιστώνεται κατ' αρχάς, σε σχέση με την πρώτη περίπτωση η οποία αναφέρεται στη διαδικασία παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, ότι η οδηγία 2003/96 ορίζει με σαφήνεια ποια «ενεργειακά προϊόντα» αφορά η απαλλαγή, προβλέποντας, στο άρθρο 2, παράγραφος 1, εξαντλητικό κατάλογο των προϊόντων αυτών με παραπομπή στους κωδικούς της Συνδυασμένης Ονοματολογίας<sup>20</sup>. Εντούτοις, η οδηγία δεν παρέχει καμία διευκρίνιση ως προς την έννοια της «χρησιμοποίησης για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας», δεδομένου ότι η έννοια αυτή δεν ορίζεται ούτε στην ίδια την οδηγία ούτε με παραπομπή στο εθνικό δίκαιο των κρατών μελών<sup>21</sup>. Εν συνεχεία, σε σχέση με τη δεύτερη περίπτωση, ήτοι την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας<sup>22</sup>, διαπιστώνεται ότι η οδηγία 2003/96 δεν παρέχει οποιαδήποτε άλλη διευκρίνιση ούτε σε σχέση με αυτήν.

38. Εφόσον η «χρησιμοποίηση για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας» δεν ορίζεται στην οδηγία<sup>23</sup>, η σημασία και το περιεχόμενο του όρου πρέπει να καθοριστούν σύμφωνα με το σύνηθες νόημά του στην καθημερινή γλώσσα, λαμβανομένου συγχρόνως υπόψη του πλαισίου εντός του οποίου χρησιμοποιείται και των σκοπών που επιδιώκει η ρύθμιση στην οποία εντάσσεται<sup>24</sup>.

39. Επ' αυτού διαπιστώνω, κατ' αρχάς, ότι από την ίδια τη διατύπωση του όρου προκύπτει σαφώς ότι ως απαλλασσόμενη από τον φόρο ηλεκτρική ενέργεια πρέπει να νοηθεί εκείνη που καταναλώνεται με σκοπό την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν καλύπτεται από την επίμαχη απαλλαγή η ηλεκτρική ενέργεια που καταναλώνεται απλώς και μόνον επ' ευκαιρία της εργασιών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, χωρίς να αποσκοπεί άμεσα στο να καταστήσει δυνατή ή να διευκολύνει τη διαδικασία παραγωγής της<sup>25</sup>. Μια τέτοια κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας θα μπορούσε να περιλαμβάνει, για παράδειγμα, τις καταναλώσεις στα διοικητικά κτίρια ενός σταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.

40. Επίσης, παρατηρείται ότι η διάκριση που γίνεται μεταξύ των δύο περιπτώσεων της επίμαχης απαλλαγής –ήτοι της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται «για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας», αφενός, και «για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας»,

<sup>20</sup> Πρβλ. απόφαση της 4ης Ιουνίου 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, σκέψεις 46 και 47). Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει, ως προς το ζήτημα αυτό, ότι η υποχρέωση απαλλαγής είναι αρκούντως ακριβής και ανεπιφύλακτη, με συνέπεια οι ιδιώτες να έχουν το δικαίωμα να την επικαλεστούν ενώπιον του εθνικού δικαστή προκειμένου να αντιταχθούν σε τυχόν αντίθετη εθνική ρύθμιση (απόφαση Flughafen Köln/Bonn, σκέψη 33).

<sup>21</sup> Τέτοια παραπομπή γίνεται όμως ως προς την έννοια της «φιλικής προς το περιβάλλον» συνδυασμένης παραγωγής θερμότητας και ηλεκτρικής ενέργειας», στην οποία αναφέρεται το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2003/96.

<sup>22</sup> Η υπογράμμιση δική μου.

<sup>23</sup> Επισημαίνω ακόμη ότι η οδηγία 2003/96 δεν ρυθμίζει το ζήτημα του τρόπου με τον οποίο πρέπει να αποδεικνύεται ότι τα ενεργειακά προϊόντα ή ηλεκτρική ενέργεια χρησιμοποιούνται για σκοπούς που ιδρύουν δικαίωμα απαλλαγής. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, ανατίθεται στα κράτη μέλη η μέριμνα να ορίσουν τις προϋποθέσεις των εκεί προβλεπόμενων απαλλαγών, προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή και απρόσκοπτη εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή ή η κατάχρηση (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψη 57).

<sup>24</sup> Βλ. απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Louboutin και Christian Louboutin (C-163/16, EU:C:2018:423, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>25</sup> Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Vakarų Baltijos laivų statykla (σκέψεις 29 και 30), σχετικά με το κατά πόσον η απαλλαγή η οποία προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 μπορεί να τύχει εφαρμογής στις δραστηριότητες ναυσιπλοΐας που δεν υπηρετούν άμεσα την παροχή υπηρεσίας έναντι αμοιβής.

αφετέρου– υποδηλώνει ότι οι δραστηριότητες οι οποίες άπτονται της παραγωγής δεν μπορούν να θεωρηθούν ως δραστηριότητες σχετιζόμενες με τη διατήρηση της ικανότητας της παραγωγής τέτοιας ενέργειας<sup>26</sup>.

41. Τέλος, δεδομένου ότι το γράμμα του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 δεν προσδιορίζει ποια είδη κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας μπορούν να τύχουν της επίμαχης απαλλαγής, φρονώ ότι για την εκτίμηση της έννοιας της «χρησιμοποίησης για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας» πρέπει να γίνει ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της. Κατά τη γνώμη μου, μια τέτοια προσέγγιση είναι επίσης εύλογη, στον βαθμό που ο γενικός χαρακτήρας της έννοιας της «παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας» παρέχει τη δυνατότητα να γίνει διάκριση, όσον αφορά την εφαρμογή της απαλλαγής, ανάλογα με τη μέθοδο παραγωγής της ηλεκτρικής ενέργειας<sup>27</sup>. Στο πνεύμα αυτό, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι το γράμμα της εν λόγω διατάξεως ουδόλως αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται σε εγκατάσταση συμπαραγωγής για τη συνδυασμένη παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας<sup>28</sup>.

42. Πάντως, από το γράμμα της επίμαχης απαλλαγής δεν μπορεί να συναχθεί με βεβαιότητα αν η ηλεκτρική ενέργεια η οποία προορίζεται να χρησιμοποιηθεί στις διεργασίες που προηγούνται της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, και ιδίως στην εξόρυξη του λιγνίτη και στη μεταγενέστερη επεξεργασία του στους σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, πρέπει να απαλλάσσεται από τον φόρο ως μέρος της διαδικασίας «παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας» κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96.

43. Κατά δεύτερον, όσον αφορά την οικονομία της οδηγίας 2003/96, υπενθυμίζεται ότι, εφόσον η φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας αποτελεί τον γενικό κανόνα, η οδηγία δεν αποσκοπεί στη θέσπιση απαλλαγών γενικού χαρακτήρα. Επομένως, δεδομένου ότι στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 απαριθμούνται εξαντλητικά οι υποχρεωτικές απαλλαγές τις οποίες οφείλουν να προβλέπουν τα κράτη μέλη σε σχέση με τη φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, η διάταξη αυτή δεν επιδέχεται ευρεία ερμηνεία, ειδάλλως η εναρμονισμένη φορολόγηση θα στερούνταν κάθε πρακτικής αποτελεσματικότητας<sup>29</sup>.

44. Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι από την οικονομία της οδηγίας 2003/96 προκύπτει ότι, εξαιρουμένων δύο συγκεκριμένων περιπτώσεων –ήτοι των προβλεπόμενων στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, και στο άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής–, η υποχρεωτική απαλλαγή, δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας, των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας επιβάλλεται στα κράτη μέλη άνευ αιρέσεων<sup>30</sup>. Τούτο συνεπάγεται ότι η εφαρμογή της ως άνω απαλλαγής δεν επηρεάζεται από τις προαιρετικού χαρακτήρα διατάξεις της ίδιας οδηγίας, όπως η δεύτερη περίοδος του άρθρου 21, παράγραφος 3, της ίδιας οδηγίας.

<sup>26</sup> Βλ. ανάλυση στο σημείο 66 των παρούσων προτάσεων.

<sup>27</sup> Επί παραδείγματι, δύσκολα μπορεί να αμφισβητηθεί ότι οι διάφορες διαδικασίες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας σε έναν αιολικό σταθμό παραγωγής διαφέρουν από τις διαδικασίες σε έναν πυρηνικό σταθμό ή, όπως στην προκειμένη περίπτωση, σε έναν λιγνιτικό σταθμό.

<sup>28</sup> Απόφαση *Cristal Union* (σκέψη 23).

<sup>29</sup> Απόφαση *Cristal Union* (σκέψεις 24 και 25 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>30</sup> Βλ. αποφάσεις *Cristal Union* (σκέψεις 27 και 28) και *UPM France* (σκέψη 53).

45. Συνεπώς, μολονότι η επίμαχη απαλλαγή πρέπει να ερμηνεύεται στενά, αφ' ης στιγμής η ηλεκτρική ενέργεια καταναλώνεται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ή για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής τέτοιας ενέργειας, η απαλλαγή ισχύει άνευ όρων και πρέπει να εφαρμόζεται.

46. Κατά τρίτον, όσον αφορά τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία 2003/96, υπενθυμίζεται εξ αρχής ότι η οδηγία αυτή, προβλέποντας εναρμονισμένο φορολογικό καθεστώς των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, επιδιώκει διττό σκοπό, ήτοι, πρώτον, να προάγει την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας αποτρέποντας ιδίως τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού<sup>31</sup> και, δεύτερον, να ενθαρρύνει τους στόχους της περιβαλλοντικής πολιτικής<sup>32</sup>.

47. Ως προς τον πρώτο σκοπό, και ειδικότερα ως προς την αποφυγή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, επισημαίνω ότι, εάν η ενέργεια που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από τον σταθμό παραγωγής δεν απαλλασσόταν από τον φόρο δυνάμει της επίμαχης απαλλαγής, τούτο θα συνεπαγόταν κίνδυνο διπλής φορολόγησης, δεδομένου ότι η παραγόμενη με τον τρόπο αυτό ηλεκτρική ενέργεια θα φορολογούνταν και αυτή δυνάμει του άρθρου 1 της οδηγίας<sup>33</sup>. Συνεπώς, ο σκοπός αυτός υποδηλώνει ότι η εφαρμογή της επίμαχης απαλλαγής ενδέχεται να οδηγήσει σε άνιση μεταχείριση μεταξύ των διαφόρων παραγωγών ηλεκτρικής ενέργειας<sup>34</sup>. Πράγματι, τυχόν διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής από τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας προκειμένου να καλυφθεί ένα συγκεκριμένο είδος παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, θα μπορούσε να περιαγάγει σε μειονεκτική θέση τους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από άλλα είδη ενεργειακών προϊόντων, οι οποίοι θα ήταν εκτεθειμένοι στο ενδεχόμενο διπλής φορολόγησης. Ομοίως, υφίσταται κίνδυνος δυσμενούς διάκρισης, λόγω διπλής φορολόγησης, μεταξύ των παραγωγών ενέργειας παραγόμενης από το ίδιο ενεργειακό προϊόν όταν οι αναγκαίες για την παραγωγή εισροές, οι οποίες απαιτούν επεξεργασία συνεπαγόμενη κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας, εισφέρονται μόνον από ορισμένους εκ των παραγωγών αυτών.

48. Ως προς τον δεύτερο σκοπό που άπτεται της προστασίας του περιβάλλοντος, δεν αμφισβητείται ότι η δραστηριότητα παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από λιγνίτη περιλαμβάνει πολλές υποχρεώσεις οι οποίες επιβάλλονται από τους κανόνες της περιβαλλοντικής νομοθεσίας που αποσκοπούν στην όσο το δυνατόν λιγότερο ρυπογόνο χρήση των ενεργειακών προϊόντων. Επομένως, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο η επίμαχη απαλλαγή να επηρεάζει την εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων, όταν αυτές συνεπάγονται την επεξεργασία του ενεργειακού προϊόντος με τη χρήση ηλεκτρικής ενέργειας, προκειμένου να καταστεί δυνατή η παραγωγή πιο πράσινης ενέργειας.

49. Οι επίδικες καταναλώσεις πρέπει, συνεπώς, να εκτιμηθούν υπό το πρίσμα των ανωτέρω γενικών παρατηρήσεων.

50. Κατ' αρχάς, όσον αφορά την ηλεκτρική ενέργεια που καταναλώνεται για την εξόρυξη λιγνίτη σε υπαίθριο ορυχείο, εκτιμώ ότι οι σχετικές εργασίες, μολονότι πραγματοποιούνται ασφαλώς με (απώτερο) σκοπό την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, εντούτοις, λαμβανομένης υπόψη και της έννοιας του όρου «παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας» στην καθημερινή γλώσσα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούν μέρος της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, κατά την έννοια της

<sup>31</sup> Αποφάσεις *Cristal Union* (σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία) και *Turbogás* (σκέψη 34).

<sup>32</sup> Βλ. απόφαση της 6ης Ιουνίου 2018, *Korppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)*. Βλ., επίσης, αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας 2003/96.

<sup>33</sup> Πρβλ. απόφαση *Cristal Union* (σκέψεις 31 και 33 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>34</sup> Πρβλ. απόφαση *Turbogás* (σκέψεις 35 και 42).

επίμαχης απαλλαγής. Συγκεκριμένα, η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται κατά την εξόρυξη αποσκοπεί στην παραγωγή ακατέργαστου λιγνίτη, ο οποίος, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96, αποτελεί «ενεργειακό προϊόν»<sup>35</sup>. Όμως, η επίμαχη απαλλαγή εφαρμόζεται μόνον στην παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και όχι στην «παραγωγή ενεργειακών προϊόντων»<sup>36</sup>. Εξάλλου, εάν η βούληση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να περιλάβει το συγκεκριμένο είδος κατανάλωσης στην επίμαχη απαλλαγή, θα το είχε αναφέρει με σαφέστερο τρόπο, μνημονεύοντας, για παράδειγμα, την «ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενεργειακού προϊόντος», όπως έπραξε στο πλαίσιο της προαιρετικής απαλλαγής του άρθρου 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας. Η ερμηνεία αυτή συνάδει και με τη στενή ερμηνεία της οποίας πρέπει να τυγχάνει το πεδίο εφαρμογής της επίμαχης απαλλαγής. Επιπλέον, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της αποφυγής τυχόν στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, θα ήταν προτιμότερο η διαδικασία της εξόρυξης ενός ενεργειακού προϊόντος να διακρίνεται από την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Σε διαφορετική περίπτωση, θα μπορούσε να υπάρξει άνιση μεταχείριση, λόγω διαφορετικής φορολογικής επιβάρυνσης, μεταξύ, από τη μία, των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και εξορύσσουν λιγνίτη για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και, από την άλλη, των επιχειρήσεων που αγοράζουν από τρίτους τον ακατέργαστο λιγνίτη για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας<sup>37</sup>.

51. Βάσει της συλλογιστικής αυτής, η παραγωγή του ακατέργαστου λιγνίτη πρέπει να περιλαμβάνει μέχρι και το στάδιο της αποθήκευσής του στον αποθηκευτικό χώρο του υπαίθριου ορυχείου. Ως εκ τούτου, οποιαδήποτε προγενέστερη του ως άνω σταδίου κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας η οποία σχετίζεται με τη λειτουργία των υδραυλικών αντλιών για τη μείωση της στάθμης των υπογείων υδάτων, με τη λειτουργία βαρέων μηχανημάτων, όπως καδοφόρων εκσκαφέων, για την εκσκαφή του λιγνίτη και των στείρων υλικών, και μηχανημάτων για την επιχωμάτωση άλλου τμήματος του υπαίθριου ορυχείου, καθώς και με τον φωτισμό του υπαίθριου ορυχείου, δεν πρέπει να τυγχάνει της επίμαχης απαλλαγής.

52. Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται, κατά τη γνώμη μου, από τους πραγματικούς ισχυρισμούς τους οποίους προβάλλει η RWE Power, επιχειρώντας να αποδείξει την άρρηκτη σύνδεση που υπάρχει μεταξύ των λιγνιτικών σταθμών παραγωγής και των υπαίθριων ορυχείων. Μολονότι ισχύει, κατά πάσα πιθανότητα, ότι λιγνιτικός σταθμός μπορεί να λειτουργήσει μόνον εκεί όπου ο λιγνίτης είναι διαθέσιμος να χρησιμοποιηθεί ως πηγή ενέργειας, στον βαθμό που ο λιγνίτης δεν μεταφέρεται σε μεγάλες αποστάσεις ενόψει παράδοσής του και που ο απαραίτητος για την καύση λιγνίτης δεν είναι δυνατόν να αγοραστεί στην αγορά<sup>38</sup>, η ως άνω διαπίστωση δεν αρκεί όμως για να γίνει δεκτό ότι η εξόρυξη του λιγνίτη αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των εργασιών μετατροπής του σε ηλεκτρική ενέργεια. Τέτοιοι ισχυρισμοί θα συνηγορούσαν μεν υπέρ της διεύρυνσης της επίμαχης απαλλαγής ειδικώς στην περίπτωση της αγοράς παραγωγής ενέργειας από λιγνίτη, πλην όμως δεν βρίσκουν έρεισμα στο κείμενο της οδηγίας 2003/96, το οποίο έχει γενικότερο χαρακτήρα και δεν λαμβάνει υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της αγοράς της ενέργειας από λιγνίτη.

<sup>35</sup> Βλ. άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2003/96, το οποίο παραπέμπει στον κωδικό 2702 της ΣΟ όπου υπάγονται, ειδικότερα, οι «λιγνίτες, έστω και συσσωματωμένοι, με εξαίρεση το γαγάτη», καθώς και τις Επεξηγηματικές σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (ΕΕ 2015, C 76, σ. 1), όσον αφορά την κλάση 2702.

<sup>36</sup> Ο όρος «παραγωγή» μπορεί να περιλαμβάνει, κατά περίπτωση, και την «εξόρυξη» (πρβλ. άρθρο 21, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/96). Πρβλ., επίσης, αιτιολογική σκέψη 25 της οδηγίας 2014/25/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 26ης Φεβρουαρίου 2014, σχετικά με τις προμήθειες φορέων που δραστηριοποιούνται στους τομείς του ύδατος, της ενέργειας, των μεταφορών και των ταχυδρομικών υπηρεσιών και την κατάργηση της οδηγίας 2004/17/ΕΚ (ΕΕ 2014, L 94, σ. 243).

<sup>37</sup> Πρβλ. απόφαση Turbogás (σκέψη 42).

<sup>38</sup> Η άρρηκτη σχέση μεταξύ της εξόρυξης και της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας φέρεται να οφείλεται στο γεγονός ότι δεν υφίσταται ούτε γερμανική ούτε διεθνής αγορά παράδοσης λιγνίτη.

53. Εν συνεχεία, όσον αφορά την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται κατά τη μεταγενέστερη επεξεργασία του λιγνίτη σε σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, εκτιμώ ότι, από τη στιγμή που ο λιγνίτης, στην ακατέργαστη μορφή του, χαρακτηρίζεται ως «ενεργειακό προϊόν», η ηλεκτρική ενέργεια η οποία καταναλώνεται στο πλαίσιο οποιωνδήποτε εργασιών πραγματοποιούνται στην ίδια εγκατάσταση ή, τουλάχιστον, σε συμπληρωματικές ή βοηθητικές εγκαταστάσεις, και αποσκοπούν στη μεταγενέστερη μετατροπή και επεξεργασία του λιγνίτη σε μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας θα πρέπει να απαλλάσσεται από τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας, δεδομένου ότι αυτές οι πράξεις επεξεργασίας δεν συμβάλλουν πλέον στην παραγωγή του «ενεργειακού προϊόντος», αλλά συμβάλλουν άμεσα στην παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας<sup>39</sup>.

54. Ωστόσο, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει κατά πόσον οι συγκεκριμένες διεργασίες ήταν πράγματι αναγκαίες και απαραίτητες σε συνάρτηση με το είδος του λιγνιτικού σταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας<sup>40</sup>. Εν προκειμένω, η RWE Power εκμεταλλευόταν τρία είδη σταθμών παραγωγής, οι οποίοι έκαιγαν διαφορετικού τύπου λιγνίτη, και συγκεκριμένα «λέβητες εστίας με σχάρα», «λέβητες ρευστοποιημένης κλίνης», και «κλιβάνους κονιορτοποιημένου άνθρακα που λειτουργούσαν με λιγνίτη». Δεν αμφισβητείται ότι, με εξαίρεση το πρώτο είδος (εστία με σχάρα), το οποίο είναι παρωχημένο, η μεταγενέστερη επεξεργασία του λιγνίτη είναι απαραίτητη προς εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη βιομηχανική και περιβαλλοντική νομοθεσία, τόσο για τους λέβητες ρευστοποιημένης κλίνης όσο και για τους κλιβάνους κονιορτοποιημένου άνθρακα. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει κατά πόσον οι προαναφερθείσες πράξεις επεξεργασίας ανταποκρίνονται πράγματι στις κανονιστικές απαιτήσεις και στους επίμαχους λέβητες. Τυχόν δε πρακτικές δυσχέρειες τις οποίες συνεπάγεται η ανάγκη προσδιορισμού του τμήματος εκείνου της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται για την επεξεργασία του λιγνίτη σε σχέση με το τμήμα της το οποίο χρησιμοποιείται για άλλους σκοπούς δεν αίρουν, σε καμία περίπτωση, την υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν άνευ όρων την ενέργεια που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από τον φόρο, όπως επιτάσσει η επίμαχη απαλλαγή<sup>41</sup>.

55. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η επίμαχη απαλλαγή είναι δυνατόν να καλύπτει διαδικασίες όπως η θραύση, η απομάκρυνση ξένων σωμάτων και ο θρυμματισμός, εφόσον αυτές είναι απαραίτητες και συνδεδεμένες αποκλειστικώς με τη χρήση του λιγνίτη στους συγκεκριμένους λέβητες ενός σταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας προκειμένου να παραχθεί ηλεκτρική ενέργεια.

56. Τέλος επισημαίνω, ως εκ περισσού, ότι η ως άνω ερμηνεία δεν τίθεται εν αμφιβόλω από τις διατάξεις του άρθρου 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, υπό το πρίσμα των οποίων το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει την επίμαχη απαλλαγή.

57. Υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 21, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων εντός μιας εγκατάστασης παραγωγής ενεργειακών προϊόντων δεν θεωρείται ως γενεσιουργός αιτία επιβολής του φόρου επί των ενεργειακών προϊόντων εάν η κατανάλωση αφορά ενεργειακά προϊόντα που παράγονται εντός της εγκατάστασης. Η δεύτερη περίοδος της ίδιας παραγράφου, την οποία ειδικώς μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο, ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι τα κράτη μέλη *μπορούν* επίσης να θεωρήσουν την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας που δεν παράγεται εντός της εγκατάστασης παραγωγής

<sup>39</sup> Πρβλ. απόφαση Petrotel-Lukoil (σκέψη 34).

<sup>40</sup> Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Vakarų Baltijos laivų statykla (σκέψεις 35 και 36).

<sup>41</sup> Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Cristal Union (σκέψη 45).

ενεργειακών προϊόντων και την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας εντός εγκατάστασης παραγωγής καυσίμων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ως μη γενεσιουργούς αιτίες επιβολής φόρου.

58. Αφενός, πρέπει να υπομνησθεί εξ αρχής ότι η προαναφερθείσα διάταξη παρέχει στα κράτη μέλη μια δυνατότητα. Πρόκειται, επομένως, για προαιρετική εξαίρεση από την επιβολή του φόρου, της οποίας ο Γερμανός νομοθέτης δεν έκανε χρήση. Κατά συνέπεια, ένα προαιρετικό καθεστώς δεν μπορεί να αποτελέσει καθοριστικό στοιχείο για τον προσδιορισμό του περιεχομένου υποχρεωτικών απαλλαγών, όπως είναι η επίμαχη εν προκειμένω. Πράγματι, εφόσον επιβάλλεται στα κράτη μέλη η άνευ όρων υποχρέωση απαλλαγής των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ένα προαιρετικό καθεστώς, όπως το προβλεπόμενο στο άρθρο 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, μπορεί να έχει μόνον συμπληρωματικό χαρακτήρα<sup>42</sup>.

59. Αφετέρου, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι οι διάφορες δραστηριότητες της RWE Power ασκούνται «εντός μιας εγκατάστασης», κατά την έννοια του άρθρου 21 της οδηγίας 2003/96, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει, εκτιμώ ότι η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας στον χώρο του υπαίθριου ορυχείου με σκοπό την εξόρυξη λιγνίτη μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 21, παράγραφος 3, πρώτο τμήμα της δεύτερης περιόδου, της οδηγίας. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρήσουν ότι η «κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας που δεν παράγ[εται] μέσα στην εγκατάσταση παραγωγής ενεργειακών προϊόντων» δεν συνιστά γενεσιουργό αιτία επιβολής του φόρου. Η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη με την προτεινόμενη προσέγγιση όσον αφορά την εξόρυξη του λιγνίτη, δεδομένου ότι η προαιρετική απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 21, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 δεν θα είχε νόημα ή λόγο ύπαρξης, αν η ίδια απαλλαγή ήταν ήδη υποχρεωτική δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της ίδιας οδηγίας.

60. Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προτείνω να δοθεί η απάντηση ότι η επίμαχη απαλλαγή, η οποία αφορά την «ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας», έχει την έννοια ότι καλύπτει μόνον την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για εργασίες οι οποίες είναι απαραίτητες και συμβάλλουν άμεσα στη διαδικασία παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και ότι, ως εκ τούτου, εξαιρούνται οι εργασίες εξόρυξης ενεργειακών προϊόντων, αλλά καλύπτονται όσες εργασίες πραγματοποιούνται στην ίδια εγκατάσταση ή, τουλάχιστον, σε συμπληρωματικές ή βοηθητικές εγκαταστάσεις και αποσκοπούν αποκλειστικώς στη μεταγενέστερη μετατροπή ή επεξεργασία του ενεργειακού προϊόντος για τον εφοδιασμό των σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.

### ***Γ. Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος***

61. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 μπορεί, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 21, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, της ίδιας οδηγίας, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η απαλλαγή από τον φόρο της «ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας» καλύπτει και την ηλεκτρική ενέργεια που προορίζεται για τη λειτουργία εγκαταστάσεων αποθήκευσης και μέσω των μεταφορών αναγκαίων για τη συνεχή λειτουργία αυτών των σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.

<sup>42</sup> Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση *Cristal Union* (σκέψεις 41 έως 43).

62. Κατά το *Hauptzollamt*, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει επίσης να δοθεί αρνητική απάντηση, καθώς, κατά την άποψή του, η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας για τη λειτουργία εγκαταστάσεων αποθήκευσης και μέσω μεταφοράς δεν είναι δυνατόν να απαλλάσσεται από τον φόρο, δεδομένου ότι η απαλλαγή «για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας» αποτελεί απλώς προέκταση της απαλλαγής «της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας» και, ως εκ τούτου, μπορεί να αφορά μόνον διαδικασίες σε σχέση με τις οποίες η χρήση ηλεκτρικής ενέργειας απαλλάσσεται επίσης από τον φόρο ως χρήση για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

63. Αντιθέτως, η RWE Power θεωρεί ότι στο συγκεκριμένο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση, μεταξύ άλλων, διότι η μνεία περί «διατήρησης της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας» υποδηλώνει ότι η απαλλασσόμενη ηλεκτρική ενέργεια βαίνει πέραν της διαδικασίας ενεργειακής μετατροπής και καλύπτει και την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται πριν ή μετά από τη διαδικασία αυτή.

64. Από την πλευρά της, η Επιτροπή εκτιμά ότι οι υπηρεσίες αποθήκευσης και μεταφοράς του λιγνίτη δεν αποτελούν μέρος της διαδικασίας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, υπό τη στενή του όρου έννοια, και πρέπει, συνεπώς, να εξαιρούνται της επίμαχης απαλλαγής.

65. Για τους λόγους που θα εκτεθούν κατωτέρω, προτείνω μια διαφοροποιημένη προσέγγιση κατά την οποία θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι η ηλεκτρική ενέργεια που αποσκοπεί στη μεταφορά του λιγνίτη στους σταθμούς παραγωγής και στην αποθήκευσή του σε αυτούς μπορεί να τύχει της επίμαχης απαλλαγής, εάν αποδεικνύεται ότι οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα και είναι απαραίτητες για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής του σταθμού παραγωγής.

66. Κατ' αρχάς, επισημαίνω ότι η διάκριση που γίνεται μεταξύ των δύο περιπτώσεων της επίμαχης απαλλαγής –ήτοι μεταξύ της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται «για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας», αφενός, και εκείνης που χρησιμοποιείται «για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας», αφετέρου– υποδηλώνει ότι οι δραστηριότητες που άπτονται της *διατήρησης της ικανότητας* δεν ταυτίζονται με τις δραστηριότητες που άπτονται της *παραγωγής*. Τούτο σημαίνει, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει κατ' ουσίαν το *Hauptzollamt*, ότι η ηλεκτρική ενέργεια που απαλλάσσεται δυνάμει της δεύτερης περίπτωσης δεν απαιτείται (κατ' ανάγκην) να εντάσσεται στη διαδικασία της ενεργειακής μετατροπής και, επομένως, η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται πριν ή μετά την ενεργειακή μετατροπή μπορεί επίσης να απαλλάσσεται από τον φόρο εφόσον χρησιμεύει στη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.

67. Επιπλέον, η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από το ιστορικό θέσπισης της οδηγίας 2003/96. Συγκεκριμένα, στην αρχική της πρόταση, η Επιτροπή είχε προβλέψει απαλλαγή από τον φόρο μόνον για τα «ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και θερμικής ενέργειας που δημιουργείται κατά την παραγωγή της πρώτης»<sup>43</sup>, πρόβλεψη η οποία αντιστοιχεί, κατ' ουσίαν, στην πρώτη περίπτωση της επίμαχης απαλλαγής. Η δε δεύτερη περίπτωση της επίμαχης απαλλαγής προστέθηκε στο κείμενο της οδηγίας από το Συμβούλιο σε μεταγενέστερο μόνον στάδιο της διαδικασίας θέσπισης της οδηγίας. Για να έχει νόημα η προσθήκη αυτή και για να μην θεωρηθεί πλεοναστική, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι οι συντάκτες της οδηγίας θέλησαν οπωσδήποτε να καθιερώσουν έναν νέο λόγο απαλλαγής, επιπλέον εκείνου που περιλαμβανόταν στην πρόταση της Επιτροπής.

<sup>43</sup> Βλ. άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο β', της προτάσεως της Επιτροπής (ΕΕ 1997, C 139, σ. 14).

68. Εξάλλου, αξίζει να τονιστεί και πάλι ότι, όπως και στην πρώτη περίπτωση, η απαλλαγή η οποία προβλέπεται στη δεύτερη περίπτωση πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Υπό την έννοια αυτή, η εφαρμογή της πρέπει να γίνεται δεκτή μόνον εφόσον αποδεικνύεται πράγματι ότι υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της συνέχισης της παραγωγής και της καταναλισκόμενης ηλεκτρικής ενέργειας.

69. Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η λειτουργία των σταθμών της RWE Power στηριζόταν σε αδιάλειπτη παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας. Ειδικότερα, δεν αμφισβητείται ότι, για τη διασφάλιση αδιάλειπτης παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, η RWE Power διατηρούσε αποθήκες τριών διαφορετικών μεγεθών και λειτουργιών, από τις οποίες ο λιγνίτης μεταφερόταν σταδιακά προς τους λέβητες εντός των σταθμών παραγωγής. Πιο συγκεκριμένα, ο λιγνίτης αρχικώς αποθηκευόταν, σε καθένα από τα υπαίθρια ορυχεία, εντός αποθήκης με χωρητικότητα που αντιστοιχούσε σε έξι ημέρες λειτουργίας του σταθμού παραγωγής και εν συνεχεία μεταφερόταν στις αποθήκες των σταθμών παραγωγής οι οποίες είχαν χωρητικότητα που αντιστοιχούσε σε μία έως δύο ημέρες λειτουργίας του σταθμού παραγωγής. Από την ως άνω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών, η οποία εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα του αιτούντος δικαστηρίου, φαίνεται ότι οι εργασίες τόσο της αποθήκευσης όσο και της μεταφοράς αποσκοπούσαν στο να διασφαλίσουν την αδιάλειπτη παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και τη διατήρηση της ικανότητας αυτής. Εκτιμώ ότι τέτοιες εργασίες ασφαλώς θα πρέπει να καλύπτονται από την απαλλαγή, ειδάλλως η φράση «ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας» καθίσταται κενή περιεχομένου.

70. Κατά τη γνώμη μου, το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από τις διατάξεις του άρθρου 21, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, οι οποίες προβλέπουν ότι, όταν η κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων γίνεται για σκοπούς άσχετους με την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων, και ειδικότερα για την προώθηση οχημάτων, αυτή θεωρείται ως γενεσιουργός αιτία επιβολής φόρου. Τούτο διότι, κατ' αρχάς, η διάταξη αυτή αφορά την «κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων» για σκοπούς που δεν σχετίζονται με την παραγωγή ενεργειακών προϊόντων, όπως είναι, για παράδειγμα, η μετακίνηση του προσωπικού στους χώρους εργασίας της επιχείρησης της RWE Power. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το σύνολο των επίμαχων καταναλώσεων αφορούν την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας και, με εξαίρεση την κατανάλωση που σχετίζεται με την εξόρυξη του λιγνίτη, δεν χρησιμεύουν στην παραγωγή ενεργειακών προϊόντων, αλλά ηλεκτρικής ενέργειας. Εν πάση περιπτώσει, από τη θέση της στην όλη οικονομία της οδηγίας 2003/96 προκύπτει ότι η τρίτη περίοδος της εν λόγω διατάξεως περιορίζει τις απαλλαγές μόνον της πρώτης και της δεύτερης περιόδου του ίδιου άρθρου<sup>44</sup>.

71. Κατόπιν των ανωτέρω, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα προτείνω να δοθεί η απάντηση ότι η επίμαχη απαλλαγή, η οποία αφορά την «ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας», έχει την έννοια ότι καλύπτει μόνον την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για εργασίες οι οποίες είναι απαραίτητες και συμβάλλουν άμεσα στη διαδικασία διατήρησης της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, στις οποίες είναι δυνατόν να περιλαμβάνονται οι εργασίες αποθήκευσης ή μεταφοράς ενεργειακών προϊόντων στους σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.

<sup>44</sup> Πρβλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar επί της υποθέσεως Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:422, σημείο 27).



## V. Πρόταση

72. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Finanzgericht Düsseldorf (δικαστηρίου φορολογικών διαφορών Ντίσελντορφ, Γερμανία) ως εξής:

- 1) Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, 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, στον βαθμό που αναφέρεται σε «ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας»,

έχει την έννοια ότι:

η συγκεκριμένη απαλλαγή καλύπτει μόνον την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για εργασίες οι οποίες είναι απαραίτητες και συμβάλλουν άμεσα στη διαδικασία παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και ότι, ως εκ τούτου, εξαιρούνται της απαλλαγής οι εργασίες εξόρυξης ενεργειακών προϊόντων, αλλά καλύπτονται όσες εργασίες πραγματοποιούνται στην ίδια εγκατάσταση ή, τουλάχιστον, σε συμπληρωματικές ή βοηθητικές εγκαταστάσεις και αποσκοπούν αποκλειστικώς στη μετατροπή ή στη μεταγενέστερη επεξεργασία του ενεργειακού προϊόντος για τον εφοδιασμό των σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.

- 2) Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, στον βαθμό που αναφέρεται σε «ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για τη διατήρηση της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας»,

έχει την έννοια ότι:

η συγκεκριμένη απαλλαγή καλύπτει μόνον την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται για εργασίες οι οποίες είναι απαραίτητες και συμβάλλουν άμεσα στη διαδικασία διατήρησης της ικανότητας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, στις οποίες είναι δυνατόν να περιλαμβάνονται οι εργασίες αποθήκευσης ή μεταφοράς ενεργειακών προϊόντων στους σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.