



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
της 21ης Απριλίου 2016¹

Υπόθεση C-189/15

Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) - Fondazione Santa Lucia
κατά
Cassa congruaglio per il settore elettrico
κατά
Ministero dello Sviluppo economico
κατά
Ministero dell'Economia e delle Finanze
κατά
Autorità per l'energia elettrica e il gas

[αίτηση του Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας, Ιταλία) για την έκδοση προδικαστικής
αποφάσεως]

«Φορολογία — Φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας — Έννοια του
όρου “φορολογικές μειώσεις” — Ενεργειοβόρες επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα —
Μηχανισμός μειώσεως των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας»

1. Στην Ιταλία, όπως και σε άλλα κράτη μέλη, οι καταναλωτές ηλεκτρικής ενέργειας, είτε είναι φυσικά είτε είναι νομικά πρόσωπα, καλύπτουν τα καλούμενα «γενικά βάρη του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας» ανάλογα με την ενέργεια που καταναλώνουν. Η ιταλική νομοθεσία, κατά τη ρύθμιση των γενικών αυτών βαρών ή δαπανών, επιτρέπει σε ορισμένες βιομηχανίες, οι οποίες χαρακτηρίζονται από υψηλής ενεργειακής εντάσεως κατανάλωση, να καταβάλλουν μειωμένα ποσά για την κάλυψη των βαρών αυτών.

2. Το Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας) καλείται να επιλύσει μια διαφορά στο πλαίσιο της οποίας ορισμένο νομικό πρόσωπο το οποίο δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των επιχειρήσεων του μεταποιητικού τομέα με υψηλής ενεργειακής εντάσεως κατανάλωση (συγκεκριμένα, παρέχει υγειονομικές υπηρεσίες) επιδιώκει να τύχει της μεταχειρίσεως που επιφυλάσσεται στις τελευταίες, ήτοι, να έχει μειωμένη συμμετοχή στα γενικά βάρη του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας. Κατόπιν της απορρίψεως του αιτήματός του τόσο από τη διοικητική αρχή όσο και από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, το Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας) καλείται να αποφανθεί τελεσιδίκως επί της διαφοράς και, για τον λόγο αυτόν, ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει την οδηγία 2003/96/ΕΚ² και, συγκεκριμένα, τα άρθρα 11 και 17 της οδηγίας αυτής.

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

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

3. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποχρεώνει το Δικαστήριο να αναλύσει επίσης το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ³, σύμφωνα με το οποίο είναι δυνατή, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, η συνύπαρξη του ειδικού φόρου καταναλώσεως ηλεκτρικής ενέργειας με άλλους έμμεσους φόρους.

4. Στον τομέα της φορολογίας της ενέργειας, στον οποίον υφίσταται περιορισμένης εκτάσεως νομολογία του Δικαστηρίου, η υπό κρίση υπόθεση εγείρει ένα διπλό νομικό πρόβλημα, το οποίο δεν έχει ακόμη επιλυθεί: α) εάν είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως έμμεσος φόρος, για τους σκοπούς της οδηγίας 2008/118, ο μηχανισμός δυνάμει του οποίου τα γενικά βάρη του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας κατανέμονται μεταξύ των Ιταλών καταναλωτών και β) ποια είναι η φύση του χορηγούμενου από το ιταλικό κράτος πλεονεκτήματος σε ορισμένες ενεργειοβόρες επιχειρήσεις, το τελικό τιμολόγιο των οποίων είναι μειωμένο ως προς τα βάρη αυτά.

5. Η κύρια δυσκολία που εγείρει η υπό κρίση υπόθεση, και στην οποία πρόκειται να επικεντρωθούν οι παρούσες προτάσεις, είναι εάν η υποχρέωση καταβολής των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας συνιστά φόρο επιπίπτοντα στις οδηγίες 2008/118 και 2003/96 ή εάν, αντιθέτως, πρόκειται για μηχανισμό εισπράξεως από τους καταναλωτές, εντός του καθεστώτος τιμολογήσεως της ηλεκτρικής ενέργειας, μιας υποχρεωτικής χρηματικής εισφοράς, όχι όμως φορολογικού χαρακτήρα.

I – Νομικό πλαίσιο

A – Δίκαιο της Ένωσης

6. Η οδηγία 2003/96 δεν προβαίνει σε εναρμόνιση των ειδικών φόρων καταναλώσεως επί των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, θεσπίζει απλώς ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που πρέπει να τηρούν τα κράτη ως προς το σύνολο των εισπραττόμενων επιβαρύνσεων από όλους τους έμμεσους φόρους τους οποίους έχουν επιλέξει να εφαρμόζουν (εξαιρουμένου του ΦΠΑ). Από την πλευρά της, η οδηγία 2008/118 προβαίνει σε μερική εναρμόνιση διαφόρων στοιχείων των εναρμονισμένων ειδικών φόρων καταναλώσεως, συμπεριλαμβανομένου αυτού που έχει εφαρμογή στα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια.

7. Το άρθρο 4 της οδηγίας 2003/96 ορίζει τα εξής:

«1. 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.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως “επίπεδο φορολογίας” νοείται το σύνολο των εισπραττόμενων επιβαρύνσεων από όλους τους έμμεσους φόρους (εξαιρουμένου του ΦΠΑ) που υπολογίζονται άμεσα ή έμμεσα για την ποσότητα ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας κατά τη στιγμή της παράδοσης προς κατανάλωση.»

3 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ L 9, σ. 12).

8. Η οδηγία 2003/96 παρέχει στα κράτη τη δυνατότητα να επιβάλλουν διαφορετική φορολογία στα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια, αναλόγως του εάν πρόκειται για επιχειρηματική ή ιδιωτική χρήση. Το άρθρο 5 ορίζει ότι «[τ]α κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές, υπό φορολογικό έλεγχο, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία και ότι οι εν λόγω συντελεστές συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

[...]

— μεταξύ επιχειρηματικής και μη επιχειρηματικής χρήσης των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που αναφέρονται στα άρθρα 9 και 10».

9. Το άρθρο 11 της οδηγίας 2003/96 προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Στην παρούσα οδηγία, ως “επιχειρηματική χρήση” νοείται η χρήση από μια επιχείρηση, που ορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 2, η οποία διενεργεί ανεξαρτήτως και οπουδήποτε την παροχή αγαθών και υπηρεσιών, όποιος και εάν είναι ο σκοπός ή τα αποτελέσματα αυτών των οικονομικών δραστηριοτήτων.

Οι οικονομικές δραστηριότητες συμπεριλαμβάνουν όλες τις δραστηριότητες παραγωγών, εμπόρων ή προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων και των εξορυκτικών και γεωργικών δραστηριοτήτων, και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών.

[...]

4. Τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής του μειωμένου επιπέδου φορολογίας για επιχειρηματική χρήση».

10. Το άρθρο 17 της οδηγίας 2003/96 προβλέπει τα εξής:

«1. Εφόσον τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που καθορίζονται στην παρούσα οδηγία τηρούνται κατά μέσον όρο για κάθε επιχείρηση, τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν φορολογικές μειώσεις για την κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για θέρμανση ή για τους σκοπούς του άρθρου 8, παράγραφος 2, στοιχεία β' και γ', και ηλεκτρικής ενέργειας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

a. α) υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων.

Ως “ενεργειοβόρος επιχείρηση” νοείται η επιχείρηση, όπως αναφέρεται στο άρθρο 11, στην οποία είτε η αγορά ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας ανέρχεται τουλάχιστον στο 3,0 % της αξίας παραγωγής, είτε ο καταβλητέος εθνικός ενεργειακός φόρος ανέρχεται τουλάχιστον στο 0,5 % της προστιθέμενης αξίας. Στο πλαίσιο του ορισμού αυτού, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν πιο περιοριστικές έννοιες, συμπεριλαμβανομένων των ορισμών της αξίας των πωλήσεων, της επεξεργασίας και του κλάδου δραστηριοτήτων.

2. Παρά τις διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφος 1, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν μηδενικό επίπεδο φορολογίας στα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια, όπως ορίζονται στο άρθρο 2, όταν χρησιμοποιούνται από ενεργειοβόρους επιχειρήσεις όπως ορίζονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου.

[...]

4. Οι επιχειρήσεις οι οποίες ωφελούνται από τις δυνατότητες που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 συνάπτουν συμφωνίες, συστήματα εμπορεύσιμων αδειών ή ισοδύναμους διακανονισμούς, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο β'. Οι συμφωνίες, τα συστήματα εμπορεύσιμων αδειών ή οι ισοδύναμοι διακανονισμοί πρέπει να αποσκοπούν στην επίτευξη περιβαλλοντικών στόχων ή αυξημένης ενεργειακής αποδοτικότητας, το αποτέλεσμα των οποίων να ισοδυναμεί με το αποτέλεσμα που θα είχε επιτευχθεί εάν είχαν τηρηθεί οι συνήθεις ελάχιστοι κοινοτικοί συντελεστές.»

11. Το άρθρο 1 της οδηγίας 2008/118 ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση των κάτωθι προϊόντων (εφεξής: “προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης”):

α) ενεργειακά προϊόντα και ηλεκτρική ενέργεια που εμπίπτουν στην οδηγία 2003/96/EK,

β) αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά που εμπίπτουν στις οδηγίες 92/83/ΕΟΚ και 92/84/ΕΟΚ,

γ) βιομηχανοποιημένα καπνά που εμπίπτουν στις οδηγίες 95/59/EK, 92/79/ΕΟΚ και 92/80/ΕΟΚ.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν, για ειδικούς σκοπούς, να επιβάλλουν πρόσθετους έμμεσους φόρους στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, υπό τον όρο ότι οι φόροι αυτοί είναι σύμφωνοι με τους κοινοτικούς κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή τον φόρο προστιθέμενης αξίας, όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου, εξαιρουμένων των διατάξεων περί απαλλαγών.

[...]»

B – Εθνικό δίκαιο

12. Στο ιταλικό δίκαιο υφίσταται σειρά κανονιστικών και διοικητικών πράξεων, που έχουν εκδοθεί σε διαδοχικά στάδια και οι οποίες θεσπίζουν σύστημα πλεονεκτημάτων υπέρ των «ενεργειοβόρων» επιχειρήσεων. Πρόκειται για το νομοθετικό διάταγμα 26, της 2ας Φεβρουαρίου 2007, σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας 2003/96 (attuazione de la direttiva 2003/96)⁴, και την πράξη νομοθετικού περιεχομένου 83, της 22ας Ιουνίου 2012, σχετικά με επείγοντα μέτρα για την ανάπτυξη της χώρας (misure urgenti per la crescita del Paese· στο εξής: πράξη νομοθετικού περιεχομένου του 2012)⁵. Ειδικότερα, το άρθρο 39 της εν λόγω πράξεως ορίζει:

- στην παράγραφο 1, ότι ο ορισμός των «ενεργειοβόρων επιχειρήσεων», κατά το άρθρο 17 της οδηγίας 2003/96/EK, θα πραγματοποιηθεί έως τις 31 Δεκεμβρίου 2012 μέσω μιας ή περισσότερων υπουργικών αποφάσεων·
- στην παράγραφο 2, ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις θα υπαχθούν σε ευνοϊκό «σύστημα συντελεστών ειδικών φόρων καταναλώσεως», το οποίο πρέπει να διασφαλίζει τη διατήρηση των φορολογικών εσόδων χωρίς να συνεπάγεται, σε καμία περίπτωση, νέα ή πρόσθετα έξοδα για τα δημόσια οικονομικά·
- στην παράγραφο 3, ότι τα ποσά που οφείλονται από τις εν λόγω εταιρείες προς κάλυψη των «γενικών βάρων του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας» θα αναπροσαρμόζονται με ευνοϊκό για αυτές τρόπο.

4 — *GLUR* αριθ. 68, της 22ας Μαρτίου 2007.

5 — *GLUR* αριθ. 147, της 26ης Ιουνίου 2012.

13. Η υπουργική απόφαση της 5ης Απριλίου 2013, σχετικά με τον ορισμό των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων (*definizione delle imprese a forte consumo di energia*: στο εξής: υπουργική απόφαση του 2013)⁶, συνιστά εφαρμογή του άρθρου 39 της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου του 2012, ειδικότερα δε στο άρθρο 2 περιλαμβάνει ορισμό των «ενεργειοβόρων επιχειρήσεων» σύμφωνα με τον ορισμό που περιέχεται στο άρθρο 17 της οδηγίας 2003/96/EK και βασιζόμενο σε όρους και κριτήρια που συνδέονται με τα ελάχιστα επίπεδα καταναλώσεως και με τις επιπτώσεις του κόστους της ενέργειας στην αξία της δραστηριότητας της επιχείρησης. Στο άρθρο 3 προβλέπει επανακαθορισμό, κατόπιν της χαράξεως υπουργικών κατευθυντηρίων γραμμών, των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας. Ο επανακαθορισμός αυτός θα πρέπει να πραγματοποιείται σύμφωνα με «κριτήρια κατά τα οποία τα βάρη είναι αντιστρόφως ανάλογα της καταναλώσεως» ηλεκτρικής ενέργειας. Το άρθρο 6 ορίζει ότι ο εθνικός οργανισμός με την ονομασία «ειδικό ταμείο του τομέα ηλεκτρικής ενέργειας» (*Cassa congruaglio per il settore elettrico*: στο εξής: ειδικό ταμείο) δημοσιεύει κατ' έτος κατάλογο των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων.

14. Οι χαραχθείσες στις 24 Ιουλίου 2013 από τον Υπουργό Οικονομικής Αναπτύξεως (*Ministro dello sviluppo economico*, στο εξής: υπουργικές κατευθυντήριες γραμμές του 2013) κατευθυντήριες γραμμές, οι οποίες εφαρμόζουν το άρθρο 39, παράγραφος 3, της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου του 2012 και το άρθρο 3 της υπουργικής αποφάσεως του 2013, αναθέτουν στην ιταλική αρχή για την ηλεκτρική ενέργεια, το φυσικό αέριο και την ύδρευση (*Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas e il Settore Idrico*, στο εξής: AEEG) την αρμοδιότητα επανακαθορισμού των ποσών για την κάλυψη των «γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας», περιορίζοντας, σε κάθε περίπτωση, το εν λόγω ευεργέτημα μόνο στις «ενεργειοβόρες επιχειρήσεις» που δραστηριοποιούνται στον μεταποιητικό τομέα.

15. Τον Οκτώβριο του 2013, η AEEG εξέδωσε τρεις αποφάσεις οι οποίες περιορίζουν τις φορολογικές μειώσεις μόνο στις «ενεργειοβόρες επιχειρήσεις» που δραστηριοποιούνται στον μεταποιητικό τομέα, αποκλείοντας, επομένως, από το πεδίο εφαρμογής τους τις επιχειρήσεις που, όπως το αναιρεσείον, δραστηριοποιούνται σε άλλους τομείς. Ο αποκλεισμός αυτός προβλέφθηκε, επίσης, με τις τελικές πράξεις που εξέδωσε το ειδικό ταμείο.

II – Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου

16. Το Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) - Fondazione Santa Lucia (στο εξής: Fondazione Santa Lucia) είναι ινστιτούτο που παρέχει υγειονομικές υπηρεσίες και αναπτύσσει ερευνητικές δραστηριότητες στον ιατρικό τομέα. Κατά την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, το εν λόγω ινστιτούτο εμπίπτει στην έννοια «επιχείρηση» κατά το άρθρο 11, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96.

17. Το 2014, το Fondazione Santa Lucia άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunale amministrativo regionale (TAR) (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) της Λομβαρδίας, ζητώντας την ακύρωση των πράξεων των ιταλικών αρχών με τις οποίες απερρίφθη το αίτημά του για πρόσβαση στο εθνικό σύστημα φορολογικών μειώσεων για «ενεργειοβόρες επιχειρήσεις»⁷, με την αιτιολογία ότι το αναιρεσείον δεν δραστηριοποιείται στον μεταποιητικό τομέα.

18. Με την απόφαση αριθ. 1600/2014, το TAR Λομβαρδίας απέρριψε την προσφυγή ως εκπροθέσμως ασκηθείσα, χωρίς να αποφανθεί επί της ουσίας.

6 — *GIURI* αριθ 91, της 18ης Απριλίου 2013.

7 — Ο νεολογισμός «ενεργειοβόρες επιχειρήσεις» χρησιμοποιείται στη διάταξη περί παραπομπής, περιγράφει δε, κατά την άποψή μου, με τον καλύτερο τρόπο το φαινόμενο εκείνων των επιχειρήσεων που καταναλώνουν μεγάλη ποσότητα ενέργειας για την άσκηση της δραστηριότητάς τους.

19. Το Fondazione Santa Lucia άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της πρωτόδικης αποφάσεως ενώπιον του Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας), με την οποία ζητεί τη μεταρρύθμισή της κατά το μέρος κατά το οποίο απέρριψε ως απαράδεκτη την προσφυγή, επανέλαβε δε τις αιτιάσεις που είχε ήδη προβάλει ενώπιον του TAR. Κατά το αναιρεσίον, το θεσπισθέν από τις ιταλικές αρχές σύστημα φορολογικών πλεονεκτημάτων υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων αντιβαίνει στην οδηγία 2003/96 και ιδίως στα άρθρα 11 και 17.

20. Το Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας) εκτιμά ότι η πρωτοδίκως ασκηθείσα προσφυγή ήταν παραδεκτή και ότι η απόφαση του TAR πρέπει να μεταρρυθμιστεί ως προς το σημείο αυτό. Επί της ουσίας, το ανώτατο ιταλικό δικαστήριο δεν έχει αμφιβολίες ως προς την εφαρμογή των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων (άρθρα 107 και 108), διερωτάται, όμως, σχετικά με τη συμβατότητα του ευνοϊκού προς τις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις συστήματος, ως προς τη συμμετοχή τους στα γενικά βάρη του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας, με την οδηγία 2003/96.

21. Στο πλαίσιο αυτό, το Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας) υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96 εθνική ρύθμιση (όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης), η οποία, αφενός, περιλαμβάνει ορισμό των “ενεργειοβόρων επιχειρήσεων” συμβατό με αυτόν της ανωτέρω οδηγίας και, αφετέρου, παρέχει σε αυτή την κατηγορία επιχειρήσεων πλεονεκτήματα σχετικά με τα ποσά που οφείλονται για την κάλυψη των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας (και όχι πλεονεκτήματα σχετικά με αυτή καθαυτήν τη φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας);

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως:

2) Αντιβαίνει στο ενωσιακό δίκαιο, και ειδικά στα άρθρα 11 και 17 της οδηγίας 2003/96, κανονιστική ρύθμιση και διοικητική πρακτική (όπως αυτές που ισχύουν στην ιταλική έννομη τάξη και περιγράφονται στην υπό κρίση αίτηση), οι οποίες, αφενός, εισάγουν ένα σύστημα πλεονεκτημάτων για την κατανάλωση ενεργειακών προϊόντων (ηλεκτρικής ενέργειας) από “ενεργειοβόρες” επιχειρήσεις κατά την έννοια του προαναφερθέντος άρθρου 17 και, αφετέρου, περιορίζουν το ευεργέτημα αυτό μόνο στις “ενεργειοβόρες” επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον μεταποιητικό τομέα, αποκλείοντας την εφαρμογή του επί των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε άλλους τομείς παραγωγής;»

22. Μετά την κατάθεση γραπτών παρατηρήσεων από την Ιταλία, την Επιτροπή και το Fondazione Santa Lucia, το Δικαστήριο αποφάσισε να εκδώσει απόφαση χωρίς να διεξαχθεί προφορική διαδικασία.

III – Ανάλυση των προδικαστικών ερωτημάτων

A – Προκαταρκτική παρατήρηση

23. Προτού δώσω απάντηση στα δύο ερωτήματα του Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας), είναι αναγκαίο να επισημάνω ότι κανένα εξ αυτών δεν αναφέρεται στη συμβατότητα του ιταλικού συστήματος με τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Περαιτέρω, το ίδιο το αιτούν δικαστήριο τονίζει, όπως μόλις ανέφερα, ότι δεν έχει καμία αμφιβολία ως προς το ζήτημα αυτό και δεν εγείρει σχετικό ζήτημα στο πλαίσιο της προδικαστικής παραπομπής.

24. Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ωστόσο, η Επιτροπή, αφού επισήμανε ότι εκκρεμεί επί του παρόντος διαδικασία σε σχέση με τη συμβατότητα του εν λόγω καθεστώτος προς το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, επεκτάθηκε σε παρατηρήσεις επί της συμβατότητάς του. Κρίνει σκόπιμο, για τον λόγο αυτό, να υπομνησθούν στο αιτούν δικαστήριο οι υποχρεώσεις του, σε περίπτωση που η Ιταλία δεν έχει εκπληρώσει με δέοντα τρόπο την υποχρέωση κοινοποίησης των σχετικών διατάξεων στην Επιτροπή.

25. Δεδομένου ότι τα ερωτήματα του Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας) προς το Δικαστήριο δεν αφορούν την εφαρμογή των κανόνων της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, παρά τη μνεία τους στη διάταξη περί παραπομπής (ακριβώς για να τονιστεί ότι δεν εγείρονται αμφιβολίες επ' αυτού), δεν κρίνω σκόπιμο να ληφθεί υπόψη η υπόδειξη της Επιτροπής. Το Δικαστήριο οφείλει, κατά την άποψή μου, να περιοριστεί στην απάντηση απλώς και μόνον των δύο προδικαστικών ερωτημάτων όπως αυτά έχουν υποβληθεί.

B – Πρώτο προδικαστικό ερώτημα: η εφαρμογή της οδηγίας 2003/96 στα πλεονεκτήματα υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων, όπως αυτά προβλέπονται στο πλαίσιο του μηχανισμού συμμετοχής στην κάλυψη των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας

1. Σύνοψη των παρατηρήσεων που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

26. Το Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας) διερωτάται εάν ένα σύστημα πλεονεκτημάτων υπέρ «ενεργειοβόρων επιχειρήσεων», όπως το προβλεπόμενο από την ιταλική νομοθεσία, εμπίπτει στην έννοια «φορολογικές μειώσεις» του άρθρου 17, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96.

27. Οι μετέχοντες στη διαδικασία που υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις έχουν διιστάμενες απόψεις ως προς το σημείο αυτό. Κατά το Fondazione Santa Lucia, τα πλεονεκτήματα υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων πρέπει να χαρακτηριστούν ως φορολογικές μειώσεις, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96, επειδή έχουν αποτελέσματα ισοδύναμα με φορολογικό πλεονέκτημα.

28. Η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι η διάκριση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων στο δίκαιο της Ένωσης είναι δυσχερής, φρονεί, όμως, ότι το σύστημα πλεονεκτημάτων για τις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις συνίσταται σε έκπτωση επί του έμμεσου φόρου (εκ νέου, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης), ο οποίος επιβαρύνει κατά βάση τον τελικό καταναλωτή ηλεκτρικής ενέργειας.

29. Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα πλεονεκτήματα αυτά μπορούν να χαρακτηριστούν φορολογικές μειώσεις κατά την έννοια του άρθρου 17 της οδηγίας 2003/96, η Επιτροπή παραπέμπει στο άρθρο 1 της οδηγίας 2008/118, η παράγραφος 1 του οποίου αναφέρεται στους εναρμονισμένους ειδικούς φόρους καταναλώσεως σε ορισμένα προϊόντα, μεταξύ των οποίων και η ηλεκτρική ενέργεια. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, προβλέπει, επιπλέον, τη δυνατότητα των κρατών να επιβάλλουν (επί των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως) πρόσθετους φόρους, για την επίτευξη ειδικών σκοπών. Κατά την Επιτροπή, τα πλεονεκτήματα που παρέχει η Ιταλία στις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις θα μπορούσαν να εμπίπτουν σε αυτήν την κατηγορία (την αντιστοιχούσα σε μη εναρμονισμένους έμμεσους φόρους), η δε νομιμότητά τους θα έπρεπε να εξεταστεί υπό το πρίσμα των προϋποθέσεων που θέτει η οδηγία 2008/118 για τη θέσπισή τους.

30. Ωστόσο, η Επιτροπή εκφράζει αμφιβολίες ως προς το εάν η εισφορά υπέρ ορισμένων εκ των κονδυλίων που συνθέτουν τα γενικά βάρη του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας αποτελεί έμμεσο φόρο και εκτιμά ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα πλεονεκτήματα συνιστούν μειώσεις του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί της ηλεκτρικής ενέργειας. Εναπόκειται, κατά την άποψή της, στο εθνικό

δικαστήριο να προσδιορίσει τα κονδύλια των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας στα οποία έχει εφαρμογή η οδηγία 2003/96 και το άρθρο της 17, διαχωρίζοντάς τα από τα υπόλοιπα, η καταβολή των οποίων θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως έμμεσος φόρος για ειδικούς σκοπούς και στα οποία έχει εφαρμογή η οδηγία 2008/118, όχι όμως η οδηγία 2003/96 και το άρθρο της 17.

31. Η Ιταλική Κυβέρνηση προτείνει λύση αντίθετη προς αυτήν της Επιτροπής. Κατά την κρίση της, τα πλεονεκτήματα που αναγνωρίζονται στις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις αποτελούν μέτρα τιμολογιακού χαρακτήρα, μη εμπίπτοντα στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96, και δεν συνιστούν, ως εκ τούτου, «φορολογική μείωση» κατά την έννοια του άρθρου της 17. Η φορολογική μείωση αποτελεί πλεονέκτημα που επιδρά στο επίπεδο φορολογίας, με αποτέλεσμα να μειώνεται η φορολογική επιβάρυνση για τον δικαιούχο, κάτι που δεν συμβαίνει με την ιταλική νομοθεσία.

32. Κατά την Ιταλική Κυβέρνηση, η κατανομή⁸ των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας ανάμεσα στους χρήστες του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας αποτελεί τον χρησιμοποιούμενο από την Ιταλία μηχανισμό, σε συμφωνία με την οδηγία 92/96/ΕΚ⁹, για τη χρηματοδότηση του λεγόμενου λανθάνοντος κόστους («stranded costs», «coûts échoués»), το οποίο ανέκυψε από την απελευθέρωση του τομέα ηλεκτρικής ενέργειας σε πολλά κράτη μέλη της Ένωσης. Κατά την ιταλική νομοθεσία, την υποχρέωση καταβολής των βαρών αυτών φέρουν οι επιχειρήσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, οι οποίες τα μετακυλούν στους τελικούς καταναλωτές.

33. Οι επιχειρήσεις διανομής αποδίδουν τα εισπραχθέντα χρήματα σε δημόσιο οργανισμό, το ειδικό ταμείο, το οποίο τα διαθέτει προς κάθε έναν εκ των σκοπών γενικού συμφέροντος που χρηματοδοτούνται από το σύστημα αυτό¹⁰. Η Ιταλική Κυβέρνηση διατείνεται ότι η υποχρέωση καλύψεως των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας συνιστά, σύμφωνα με το εθνικό της δίκαιο, υποχρεωτική χρηματική εισφορά, όχι, όμως, φορολογικού χαρακτήρα. Ο βασικός λόγος για τον οποίο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως φόρος είναι το ότι τα εισπραττόμενα ποσά δεν ενσωματώνονται στον κρατικό προϋπολογισμό για τη χρηματοδότηση δημοσίων αναγκών, αλλά διανέμονται από το ειδικό ταμείο, κατά τρόπο νομοθετικώς καθορισμένο, σε κάθε ένα εκ των στοιχείων που συνθέτουν το σύστημα. Δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση δημόσιας ανάγκης, αλλά η αντιστάθμιση ορισμένου κόστους.

34. Η Ιταλική Κυβέρνηση, μολονότι δέχεται ότι η ερμηνεία αυτή δεν έχει αυτόματη εφαρμογή, εκτιμά, εντούτοις, ότι υιοθετείται από το δίκαιο της ΕΕ, εφόσον η Επιτροπή ενέκρινε το θεσπισθέν στην Ιταλία σύστημα αντισταθμίσεως των γενικών εξόδων ως επιτρεπτή κρατική ενίσχυση¹¹. Επιπλέον, η διαφοροποίηση μεταξύ έμμεσων φόρων και υποχρεωτικών χρηματικών εισφορών, όπως είναι τα γενικά βάρη, απαντάται στα σημεία 167 και 181 των κατευθυντήριων γραμμών της Επιτροπής για τις κρατικές ενισχύσεις στους τομείς του περιβάλλοντος και της ενέργειας¹².

8 — Στη διάταξη περί παραπομπής (σελ. 17/24) το Consiglio di Stato επισημαίνει ότι τα καλούμενα γενικά βάρη του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας είναι έξοδα τα οποία κατανέμονται βάσει του νόμου για τη στήριξη του γενικού συμφέροντος και επιβάλλονται pro quota στους χρήστες, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων, διά της εισαγωγής τους στο τιμολόγιο (ηλεκτρικής ενέργειας).

9 — Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1996, σχετικά με τους κοινούς κανόνες για την εσωτερική αγορά ηλεκτρικής ενέργειας (ΕΕ L 27, σ. 20).

10 — Η διακήρυξη σκοπών είναι η ακόλουθη: η αποξήλωση των πυρηνικών σταθμών και η ολοκλήρωση του κύκλου του πυρηνικού καυσίμου· η παραγωγή ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές· η χρηματοδότηση ειδικών τιμολογιακών καθεστώτων· χρηματοδότηση ερευνητικών και αναπτυξιακών δραστηριοτήτων· το κουπόνι καταναλώσεως ηλεκτρικής ενέργειας για τις ασθενέστερες ομάδες καταναλωτών· τα πλεονεκτήματα για τις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις· η αποζημίωση για τις μικρές επιχειρήσεις ηλεκτρικής ενέργειας· τα μέτρα προωθήσεως της ενεργειακής αποδόσεως· η αποζημίωση για τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοικήσεως στο έδαφος των οποίων είναι εγκατεστημένοι πυρηνικοί σταθμοί· η αντιστάθμιση των ανισορροπιών που προκύπτουν από τα έξοδα μεταφοράς και διανομής· και τα μέτρα αποκαταστάσεως της ποιότητας της υπηρεσίας.

11 — Απόφαση της Επιτροπής C(2004) 4333/8, της 1ης Ιανουαρίου 2004.

12 — ΕΕ 2014, C 200, σ. 1.

35. Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει, επιπλέον, ότι ο μηχανισμός καλύψεως των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας δεν εμπίπτει στην έννοια «ειδικός φόρος καταναλώσεως» της οδηγίας 2008/118. Κατά την άποψή της, από την τελευταία αυτή οδηγία συνάγεται ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως αποτελεί έμμεσο φόρο που επιβαρύνει την κατανάλωση ενός αγαθού, εκ του γεγονότος της παραγωγής του, και είναι απαιτητός από εκείνον που το εμπορεύεται κατά τον χρόνο της θέσεώς του στη διάθεση των καταναλωτών. Ο φόρος αυτός πρέπει να έχει πάντοτε γενική στόχευση, τα δε εισπραττόμενα ποσά δεν μπορούν να διατίθενται σε εκ των προτέρων επιλεγέντες οικονομικούς φορείς.

2. Εκτίμηση

36. Μπορεί η κατανομή των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας μεταξύ των καταναλωτών ηλεκτρικής ενέργειας να χαρακτηριστεί φόρος από πλευράς εφαρμογής των οδηγιών 2003/96 και 2008/118; Εάν στο ερώτημα αυτό δοθεί καταφατική απάντηση, τότε η απάντηση στο πρώτο ερώτημα θα πρέπει να είναι ότι τα πλεονεκτήματα για τις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις συνιστούν φορολογική μείωση (και κατόπιν τούτου θα πρέπει να εξεταστεί η συμβατότητά τους με το άρθρο 17 της οδηγίας 2003/96). Εάν, αντιθέτως, δοθεί αρνητική απάντηση, ο μη φορολογικός χαρακτήρας της εισφοράς θα είχε ως συνέπεια τα μεμονωμένα πλεονεκτήματα, τα οποία χορηγούνται σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις, να μην έχουν ούτε αυτά χαρακτήρα φορολογικής μείωσης και ως εκ τούτου να μην εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των οδηγιών που διέπουν την έμμεση φορολογία επί της ηλεκτρικής ενέργειας.

37. Για την επίλυση του προβλήματος αυτού, πρέπει προηγουμένως να καταστεί σαφής η νομική διάρθρωση των όρων αυτών σύμφωνα με τις οδηγίες 2003/96 και 2008/118¹³. Το σημείο εκκινήσεως είναι το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, το οποίο προβλέπει την επιβολή ειδικού φόρου καταναλώσεως στα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια, φόρου ο οποίος έχει εν μέρει εναρμονιστεί με την οδηγία 2003/96. Πρόκειται για φόρο ο οποίος, στην πραγματικότητα, δεν αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως, διότι τα πλεονεκτήματα που το ιταλικό κράτος έχει θεσμοθετήσει υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις για την κάλυψη των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας, δεν ασκούν επιρροή επί του εναρμονισμένου ειδικού φόρου καταναλώσεως.

38. Πράγματι, το άρθρο 39 της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου του 2012 παρέσχε εξουσιοδότηση για τη θέσπιση δύο ειδών μέτρων υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων, ήτοι: α) «σύστημα συντελεστών των ειδικών φόρων καταναλώσεως» (παράγραφος 2) και β) αναπροσαρμογή, επίσης με ευνοϊκό τρόπο υπέρ των επιχειρήσεων αυτών, των ποσών που οφείλουν να καταβάλλουν προς κάλυψη των «γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας» (παράγραφος 3). Η υπουργική απόφαση του 2013 περιορίστηκε στην εφαρμογή του τελευταίου αυτού μέτρου, χωρίς, ωστόσο, να προβεί σε κανενός είδους αναπροσαρμογή των συντελεστών του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί της ηλεκτρικής ενέργειας προς όφελος των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων ή σε άλλου είδους φορολογικές μειώσεις όσον αφορά τον φόρο αυτόν.

13 — Στον τομέα των ειδικών φόρων καταναλώσεως, οι ειδικές οδηγίες οι οποίες εναρμονίζουν τη φορολογική βάση και τον ελάχιστο φορολογικό συντελεστή για τα προϊόντα που υπόκεινται σε αυτούς τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως (όπως είναι η περίπτωση της οδηγίας 2003/96 για τα πετρελαιοειδή και την ηλεκτρική ενέργεια), εφαρμόζονται συνδυαστικά με μια γενική οδηγία που θεσπίζει το κοινό καθεστώς παραγωγής, κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως (οδηγία 2008/118). Βλ. Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Βρυξέλλες, 2012, σ. 386 επ.· Becker, F, Cazorla, L.M., Martínez-Simancas, J., *Los tributos del sector eléctrico*, Aranzadi, Παμπλόνα, 2013· Rozas Valdés, J.A., «El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario», *Quincena fiscal*, 2015, αριθ. 3, σ. 55 έως 84.

39. Κατ' εξαίρεση από τον γενικό κανόνα ότι γίνονται δεκτοί μόνο τρεις εναρμονισμένοι ειδικοί φόροι καταναλώσεως, το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 παρέχει στα κράτη τη δυνατότητα να επιβάλλουν ή να διατηρούν «έμμεσους φόρους» (ήτοι, συμπληρωματικούς έμμεσους φόρους και, ως εκ τούτου, μη εναρμονισμένους) επί της ηλεκτρικής ενέργειας, υπό τον όρο ότι πληρούν δύο προϋποθέσεις:

— έχουν ειδικούς σκοπούς.

— είναι σύμφωνοι με τους ενωσιακούς κανόνες φορολογήσεως που ισχύουν για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως ή τον ΦΠΑ, όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογικής βάσεως, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου, εξαιρουμένων των διατάξεων περί απαλλαγών¹⁴.

40. Οι εν λόγω έμμεσοι φόροι για ειδικούς σκοπούς υπολογίζονται, μαζί με τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως, για τους σκοπούς της εφαρμογής της οδηγίας 2003/96, καθώς, σύμφωνα με το άρθρο της 4, παράγραφος 1, τα επίπεδα φορολογίας που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στην ηλεκτρική ενέργεια δεν μπορούν να είναι χαμηλότερα από τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται από την οδηγία, ενώ η παράγραφος 2 ορίζει ότι το «επίπεδο φορολογίας» είναι το σύνολο των εισπραττόμενων επιβαρύνσεων από όλους τους έμμεσους φόρους (εξαιρουμένου του ΦΠΑ) που υπολογίζονται άμεσα ή έμμεσα επί της ηλεκτρικής ενέργειας κατά τη στιγμή της παραδόσεώς της προς κατανάλωση.

41. Η ερμηνεία αυτή βρίσκει επίσης έρεισμα στη δέκατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2003/96, κατά την οποία «[...] επιτρέπεται στα κράτη μέλη να συμμορφώνονται προς τα κοινοτικά ελάχιστα επίπεδα φορολογίας λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των εισπραττομένων επιβαρύνσεων από όλους τους έμμεσους φόρους τους οποίους έχουν επιλέξει να εφαρμόζουν (εξαιρουμένου του ΦΠΑ)». Εξ αυτού μπορεί να συναχθεί ότι οι κατά το άρθρο 17 της οδηγίας 2003/96 φορολογικές μειώσεις επιτρέπονται τόσο σε σχέση με τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως επί της ηλεκτρικής ενέργειας, όσο και σε σχέση με τους μη εναρμονισμένους έμμεσους φόρους για ειδικούς σκοπούς τους οποίους τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν επί της ηλεκτρικής ενέργειας.

42. Το ζήτημα, επομένως, που μένει να επιλυθεί είναι εάν ο μηχανισμός κατανομής των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας έχει, εν γένει, φορολογικό χαρακτήρα, και εάν, τούτου δοθέντος, η επιβαλλόμενη στους χρήστες του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας χρηματική υποχρέωση μπορεί να εμπίπτει στην κατηγορία των έμμεσων φόρων για ειδικούς σκοπούς από πλευράς του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

43. Εκ πρώτης όψεως (της γενικής), η υποχρέωση καταβολής αυτού τους είδους των γενικών βαρών θεωρείται, κατά το ιταλικό δίκαιο, χρηματική εισφορά μη φορολογικού χαρακτήρα¹⁵, ενώ, κατά τη νομολογία των ιταλικών δικαστηρίων, δεν πρόκειται για φόρο.

14 — Η διάταξη αυτή στερείται, σύμφωνα με τη σχετική βιβλιογραφία, σαφήνειας. Βλ., παραδείγματος χάριν, Berlin, D., *Politique fiscale*, vol I, *Commentaire J. Mégret*, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012, σ. 561.

15 — Για τον λόγο αυτό, το άρθρο 39, παράγραφος 3, της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου του 2012 και οι υπουργικές κατευθυντήριες γραμμές του 2013 αναφέρονται στα πλεονεκτήματα υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων στον τομέα των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας, στο περιθώριο των φορολογικών μειώσεων που το ιταλικό κράτος μπορεί να τους χορηγήσει, οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 39, παράγραφος 2, της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου του 2012, χωρίς ουδέποτε, όμως, να έχουν εκδοθεί διατάξεις προς εκτέλεση ή εφαρμογή τους.

44. Ωστόσο, οσάκις το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί σχετικά με την ύπαρξη επιβαρύνσεως, φόρου, τέλους ή εισφοράς, λαμβάνει υπόψη τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά τους, ανεξαρτήτως του πώς αυτά χαρακτηρίζονται από το εθνικό δίκαιο¹⁶. Κατά συνέπεια, ο χαρακτηρισμός ενός συστήματος κατανομής των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας μεταξύ των χρηστών της ηλεκτρικής ενέργειας ως έμμεσου φόρου για ειδικούς σκοπούς, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, πρέπει να γίνεται υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης.

45. Ορισμός του έμμεσου φόρου δεν περιέχεται στη νομοθεσία της Ένωσης, ούτε δε παρέχεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου, παρά το γεγονός ότι με ορισμένες αποφάσεις τού αποδίδονται συγκεκριμένα χαρακτηριστικά στοιχεία: δεν πλήττει το εισόδημα ή την περιουσία των φυσικών ή νομικών προσώπων (ιδίων των άμεσων φόρων), αλλά την κατανάλωση εμπορεύματος ή την παροχή υπηρεσίας¹⁷, εθίσται δε να περιλαμβάνεται στα τιμολόγια των καταναλωτών¹⁸.

46. Το Δικαστήριο αναφέρθηκε στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 με την απόφαση *Kernkraftwerke Lippe-Ems*¹⁹, κρίνοντας ότι σκοπός της είναι να ληφθεί δεόντως υπόψη ότι οι σχετικές φορολογικές παραδόσεις των κρατών μελών ποικίλλουν και ότι παρατηρείται συχνά να επιβάλλονται έμμεσοι φόροι προς εφαρμογή μη δημοσιονομικών πολιτικών και, ως εκ τούτου, επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν, πέραν του ελάχιστου ειδικού φόρου καταναλώσεως, και άλλους έμμεσους φόρους που εξυπηρετούν κάποιον ειδικό σκοπό.

47. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 εισάγει εξαίρεση στον γενικό κανόνα ότι η κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας επιβαρύνεται μόνον με τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως και τον ΦΠΑ, γεγονός που επιτάσσει την υιοθέτηση ενός κριτηρίου συστατικής ερμηνείας. Η διακριτική ευχέρεια των κρατών περιορίζεται, περαιτέρω, από το γεγονός ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 θέτει δύο προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται σωρευτικώς (ήτοι, ο ειδικός σκοπός τους και η τήρηση των βασικών κανόνων της Ένωσης που ισχύουν για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως ή τον ΦΠΑ)²⁰.

48. Σε σχέση με τον «ειδικό σκοπό» των έμμεσων φόρων για ειδικούς σκοπούς, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι αυτοί πρέπει να επιδιώκουν άλλους σκοπούς πλην του αμιγώς δημοσιονομικού²¹. Με την απόφαση *Transportes Jordi Besora*²², το Δικαστήριο έκρινε ότι η ενίσχυση της αυτονομίας των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως διά της παροχής της εξουσίας επιβολής φόρων συνιστά αμιγώς δημοσιονομικό σκοπό, ο οποίος δεν μπορεί μόνος του να αποτελέσει ειδικό σκοπό²³. Προκειμένου ο φόρος αυτός να εμπίπτει στην κατηγορία των έμμεσων φόρων για ειδικούς σκοπούς πρέπει τα έσοδα

16 — Απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 107 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επίσης, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι διατάξεις που αφορούν τις απαλλαγές που προβλέπει η οδηγία 2003/96 πρέπει να ερμηνεύονται αυτοτελώς, βάσει του γράμματός τους και των σκοπών που επιδιώκει η εν λόγω οδηγία (αποφάσεις *Systeme Helmholtz*, C-79/10, EU:C:2011:797, σκέψη 19· και *Jan de Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψεις 20 έως 23).

17 — Απόφαση *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:354, σκέψη 56).

18 — Η σχετική με την ηλεκτρική ενέργεια εισφορά που εφάρμοσε η Περιφέρεια Βρυξελλών κρίθηκε ότι αποτελούσε έμμεσο φόρο, διότι είχε σχεδιαστεί και εφαρμοστεί με σκοπό να μετακυλίεται στον τελικό καταναλωτή, οι δε προμηθεύτριες επιχειρήσεις την ενσωμάτωναν στα τιμολόγια των καταναλωτών, στη συγκεκριμένη υπόθεση των θεσμικών οργάνων της Ένωσης (απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου, C-163/14, EU:C:2016:4, σκέψεις 39 και 48).

19 — Υπόθεση C-5/14 (EU:C:2015:354, σκέψεις 58 και 59), και, κατ' αναλογία, απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-434/97, EU:C:2000:98, σκέψεις 18 και 19).

20 — Οι βασικοί αυτοί κανόνες αφορούν τον καθορισμό της φορολογικής βάσεως, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου (δεν περιλαμβάνονται μεταξύ αυτών οι διατάξεις περί απαλλαγών).

21 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-434/97, EU:C:2000:98, σκέψη 19), *EKW* και *Wein & Co.* (C-437/97, EU:C:2000:110, σκέψη 31), και *Hermann* (C-491/03, EU:C:2005:157, σκέψη 16).

22 — Υπόθεση C-82/12 (EU:C:2014:108, σκέψεις 20 και 21). Βλ., επίσης, αποφάσεις *EKW* και *Wein & Co.* (C-437/97, EU:C:2000:110, σκέψη 30), και Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-434/97, EU:C:2000:98, σκέψη 26). Στη δεύτερη από τις υποθέσεις αυτές η διαφορά αφορούσε τον συντελεστή σε περιφερειακό επίπεδο, προστιθέμενο σε αυτόν σε κρατικό επίπεδο, του ισπανικού φόρου επί των λιανικών πωλήσεων ορισμένων ορυκτελαίων με σκοπό τη χρηματοδότηση κάποιων αρμοδιοτήτων που είχαν μεταβιβασθεί στις Αυτόνομες Κοινότητες.

23 — Αποφάσεις *EKW* και *Wein & Co.* (C-437/97, EU:C:2000:110, σκέψη 33), και *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108, σκέψη 25).

από αυτόν να χρησιμοποιούνται υποχρεωτικώς για τη μείωση των κοινωνικών και περιβαλλοντικών δαπανών που σχετίζονται ειδικώς με την κατανάλωση των ορυκτελαίων, τα οποία υπόκεινται στον εν λόγω φόρο, κατά τέτοιο τρόπο ώστε να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της χρήσεως των εσόδων και του σκοπού που επιδιώκει ο φόρος αυτός²⁴.

49. Εάν η κατανομή των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας μεταξύ των Ιταλών καταναλωτών μπορούσε να ενταχθεί στην κατηγορία των έμμεσων φόρων για ειδικούς σκοπούς, η απαίτηση περί ειδικότητας θα πληρούτο, διότι, όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής και τις παρατηρήσεις της Ιταλικής Κυβερνήσεως, τα εισπραττόμενα από τις επιχειρήσεις παροχής ηλεκτρικής ενέργειας ποσά αποδίδονται στο ειδικό ταμείο, το οποίο, με τη σειρά του, τα διαθέτει σε κάθε έναν εκ των σκοπών γενικού συμφέροντος που θέτει η ιταλική νομοθεσία²⁵. Σε κάθε περίπτωση, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξετάσει τα στοιχεία που συνθέτουν τον μηχανισμό των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας και να διαπιστώσει εάν αυτά διατίθενται για τον νομοθετικά προβλεπόμενο σκοπό και ότι δεν καθίστανται τμήμα του κρατικού προϋπολογισμού ως δημόσια έσοδα, μη χρησιμοποιούμενα, επομένως, για την επίτευξη του σκοπού για τον οποίον εισπράττεται η εισφορά.

50. Αντιθέτως, φρονώ ότι υφίστανται βάσιμα επιχειρήματα προς αντίκρουση της θέσεως ότι ο ιταλικός μηχανισμός χρηματοδότησε των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας πληροί τη δεύτερη προϋπόθεση η οποία θα καθιστούσε δυνατή την κάλυψή του από το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118. Σύμφωνα με την προϋπόθεση αυτή, θα έπρεπε να πρόκειται για έμμεσο φόρο, με χαρακτηριστικά ανάλογα²⁶ προς εκείνα είτε των εναρμονισμένων σε επίπεδο Ένωσης ειδικών φόρων καταναλώσεως είτε του ΦΠΑ²⁷.

51. Προτού εκθέσω τα επιχειρήματα αυτά, είναι ενδεχομένως χρήσιμο να αναφέρω ορισμένες περιπτώσεις στις οποίες το Δικαστήριο είχε αναλύσει μηχανισμούς όμοιους προς το ιταλικό σύστημα, υπό το πρίσμα, όμως, της συμβατότητάς τους με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, λόγος για τον οποίον δεν είχε αποφανθεί ευθέως επί της φορολογικής ή εξωφορολογικής φύσεως των εν λόγω μηχανισμών μετακύλισης των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας στους καταναλωτές.

52. Με την απόφαση Association Vent De Colère! κ.λπ.²⁸, το Δικαστήριο έκρινε ότι μηχανισμός αντισταθμίσεως του επιπλέον κόστους, του οποίου η χρηματοδότηση βαρύνει τους τελικούς καταναλωτές ηλεκτρικής ενέργειας στο εθνικό έδαφος, κατά τον οποίον τα συλλεγόμενα ποσά κατανέμονται και διατίθενται στις δικαιούχους επιχειρήσεις, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους, από δημόσιο οργανισμό, πρέπει να χαρακτηριστεί παρέμβαση του κράτους ή παρέμβαση με κρατικούς πόρους κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

24 — Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, σκέψεις 30 έως 32), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην ίδια υπόθεση (C-82/12, EU:C:2013:694, σημεία 28 έως 30).

25 — Κατά την Ιταλική Κυβέρνηση, στον γενικό προϋπολογισμό του κράτους ενσωματώνεται μόνο ποσοστό του στοιχείου A2 των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας, αυτό που διατίθεται για το κόστος αποξηλώσεως των πυρηνικών σταθμών.

26 — Αρκεί η ομοιότητα, όχι η ταυτότητα, καθώς κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν απαιτείται παρά μόνον η συμβατότητα προς την όλη οικονομία της φορολογίας όπως έχει οργανωθεί στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης. Υπό την έννοια αυτή, η απόφαση EKW και Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, σκέψη 47).

27 — Η προϋπόθεση αυτή σημαίνει ότι πρέπει να εμφανίζουν ομοιότητες με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως ή με τον ΦΠΑ, όχι όμως και με τους δύο, δεδομένου ότι πρόκειται για έμμεσους φόρους, με χαρακτηριστικά, όμως, σαφώς διαφοροποιημένα. Όπως τόνισε το Δικαστήριο με την απόφαση EKW και Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, σκέψη 44), «[ο] ΦΠΑ και οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως [...] εμφανίζουν ορισμένα αλληλοαποκλειόμενα χαρακτηριστικά. Έτσι, ο πρώτος είναι αναλογικός προς την τιμή των αγαθών τα οποία επιβαρύνει, ενώ οι δεύτεροι υπολογίζονται κυρίως επί του όγκου του προϊόντος. Περαιτέρω, ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής (ο καταβληθείς σε προηγούμενο στάδιο φόρος λόγω της προηγούμενης συναλλαγής κατ' αρχήν εκπίπτει), ενώ οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως καθίστανται απαιτητοί κατά τη θέση των φορολογουμένων προϊόντων στην κατανάλωση (χωρίς να λειτουργεί παρόμοιος μηχανισμός εκπτώσεως). Τέλος, ο ΦΠΑ είναι γενικής φύσεως, ενώ ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επιβάλλεται επί ορισμένων μόνον προϊόντων».

28 — Υπόθεση C-262/12 (EU:C:2013:851, σκέψεις 28 και 37).

53. Με τη διάταξη Elcogás²⁹, το Δικαστήριο προσέθεσε στην κατεύθυνση αυτή ότι «δεν ασκεί συναφώς επιρροή το γεγονός ότι τα ποσά που προορίζονται για την αντιστάθμιση του επιπλέον κόστους δεν προέρχονται από ειδική προσαύξηση στο τιμολόγιο ηλεκτρικής ενέργειας και ότι ο επίμαχος μηχανισμός χρηματοδότησεως δεν αποτελεί υπό στενή έννοια φόρο, φορολογική επιβάρυνση ή φόρο υπέρ τρίτων κατά το εθνικό δίκαιο»³⁰.

54. Το Δικαστήριο έχει αναλύσει επίσης τη συμβατότητα άλλων ισχυόντων στον τομέα ηλεκτρικής ενέργειας τιμολογιακών μηχανισμών προς τους κανόνες της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, τους χαρακτήρισε φορολογικές επιβαρύνσεις και εφάρμοσε επ' αυτών τη νομολογία του σχετικά με την απαγόρευση επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος και εσωτερικών φόρων ενεχόντων διάκριση. Στην υπόθεση Alcoa Transformazioni κατά Επιτροπής³¹, χαρακτήρισε, κατά τρόπο γενικό και όχι ιδιαιτέρως σαφή, ως φόρο υπέρ τρίτων, το πρόσθετο ποσό που χρεωνόταν στους Ιταλούς καταναλωτές για τους σκοπούς της χορηγήσεως προτιμησιακής τιμολογήσεως σε ενεργειοβόρες βιομηχανίες στην Ιταλία, και συγκεκριμένα, σε εργοστάσια παραγωγής αλουμινίου της Alcoa. Τα ποσά που εισπράττονταν από τον εν λόγω φόρο υπέρ τρίτων μεταφέρονταν στο ειδικό ταμείο, το οποίο επέστρεφε απευθείας στην Alcoa τη διαφορά μεταξύ της τιμής που χρέωνε η ENEL και της προτιμησιακής τιμής.

55. Στην υπόθεση Régis Network³², το Δικαστήριο ακύρωσε την απόφαση της Επιτροπής με την οποία είχαν κριθεί συμβατές με το δίκαιο της Ένωσης οι χορηγηθείσες από τη Γαλλία σε τοπικούς ραδιοσταθμούς κρατικές ενισχύσεις, οι οποίες χρηματοδοτούνταν με τη θέσπιση επιβαρύνσεως φορολογικού χαρακτήρα υπέρ του ταμείου ενισχύσεως της ραδιοφωνικής εκφράσεως. Η επιβάρυνση αυτή είχε διαμορφωθεί από τη γαλλική νομοθεσία ως γνήσιος φόρος. Επιπλέον, αρμόδια για τον υπολογισμό, την εκκαθάριση και την είσπραξη της φορολογικής επιβαρύνσεως για λογαριασμό του εν λόγω ταμείου ήταν η *direction générale des impôts* [Γενική διεύθυνση φορολογίας] η οποία εφάρμοζε τους ίδιους κανόνες, εγγυήσεις και κυρώσεις που προβλέπονται για τον ΦΠΑ.

56. Η ευρύτητα με την οποία το Δικαστήριο όρισε τις έννοιες των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος και των εσωτερικών φόρων που ενέχουν δυσμενείς διακρίσεις κατέστησε δυνατή την επέκτασή τους σε κάθε είδους χρηματική εισφορά που επιβάλλεται μονομερώς από τα κράτη μέλη, ανεξαρτήτως της φορολογικής φύσεώς της³³. Κρίνω επομένως, σκόπιμο να υιοθετήσει το Δικαστήριο,

29 — Υπόθεση C-275/13 (EU:C:2014:2314, σκέψη 31). Το ισπανικό Tribunal Supremo είχε διατυπώσει στην υπόθεση αυτή αμφιβολίες σε σχέση με την κρατική προέλευση των πόρων που έλαβε η Elcogás, διότι ο μηχανισμός χρηματοδότησεως δεν αποτελούσε υπό στενή έννοια φόρο, φορολογική επιβάρυνση ή φόρο υπέρ τρίτων, αλλά πρόσθετο κόστος του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας.

30 — Ο ισπανικός μηχανισμός στην υπόθεση Elcogás εμφανίζει πολλές ομοιότητες με το ιταλικό σύστημα των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς το τελικό τιμολόγιο που ίσχυε για τους καταναλωτές ηλεκτρικής ενέργειας και τους χρήστες των δικτύων μεταφοράς και διανομής περιελάμβανε ένα κονδύλι το οποίο, μαζί με την τιμή της ηλεκτρικής ενέργειας, αποσκοπούσε στην καταβολή των οφειλόμενων στις επιχειρήσεις του τομέα ηλεκτρικής ενέργειας ποσών τόσο για την προμηθευθείσα ενέργεια και τη χρήση των δικτύων όσο και για τις λοιπές «δαπάνες του συστήματος» μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονταν η εισφορά υπέρ της Elcogás. Επιπλέον, το χρηματοδοτούμενο από τους καταναλωτές ηλεκτρικής ενέργειας και χρήστες των δικτύων «κοινό ταμείο» κατανεμόταν στη συνέχεια μέσω ενός μηχανισμού εκκαθαρίσεως των πληρωμών, υπό τη διαχείριση οργανισμού ελεγχόμενου από το κράτος, ο οποίος ελάμβανε τους πόρους αυτούς και υπολόγιζε και εκκαθάριζε, βάσει νομικών κριτηρίων και χωρίς να διαθέτει κανενός είδους διακριτική ευχέρεια, τα ποσά που αντιστοιχούσαν σε έκαστο δικαιούχο του συστήματος (διάταξη Elcogás, C-275/13, EU:C:2014:2314, σκέψεις 15 και 16). Βλ., υπό την έννοια αυτή, διάταξη Alcoa Transformazioni κατά Επιτροπής (C-604/14 P, EU:C:2016:54), η οποία εκδόθηκε μεταγενέστερα.

31 — C-194/09 P (EU:C:2011:497, σκέψη 14).

32 — C-333/07, EU:C:2008:764

33 — Βλ., παραδείγματος χάριν, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi στην υπόθεση Essent Netweerk Noord (C-206/06, EU:C:2008:33, σημεία 40 έως 44), με τις οποίες χαρακτηρίζει ως οιονεί επιβάρυνση (εντασσόμενη στην έννοια επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό ή εσωτερικό φόρο) ολλανδική προσαύξηση τιμολογίου, μεταβατικού χαρακτήρα, επί της καταναλώσεως ηλεκτρικής ενέργειας η οποία εισπράττεται από τους διαχειριστές του δικτύου και καταβάλλεται από αυτούς σε εταιρία η οποία αποτελεί κοινή θυγατρική εγχώριων επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής. Η εταιρία αυτή υποχρεούτο, δυνάμει της εν λόγω κανονιστικής ρυθμίσεως, να χρησιμοποιεί μέρος του προϊόντος της εν λόγω προσαυξήσεως προκειμένου να καλύπτει μη ανακτήσιμες δαπάνες απορρέουσες από επενδύσεις πραγματοποιηθείσες από την ίδια ή από τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας πριν το άνοιγμα της αγοράς στον ανταγωνισμό και να καταβάλλει τυχόν υπόλοιπο στο Δημόσιο. Κατά τον γενικό εισαγγελέα P. Mengozzi, η επίμαχη προσαύξηση εμφανίζει χαρακτηριστικά που τη διαφοροποιούν από μια κλασική επιβάρυνση (σημείο 41 των προτάσεών του).

επ' ευκαιρία της υπό κρίση προδικαστικής παραπομπής, πιο σαφή θέση (και ει δυνατόν, πιο αυστηρή, επίσης υπό το πρίσμα των αρχών του φορολογικού δικαίου) ως προς τον χαρακτηρισμό των επιβαρύνσεων φορολογικού χαρακτήρα, έτσι ώστε να μην εξομοιώνει, άνευ άλλου τινός, τους πραγματικούς φόρους με τις δημόσιες χρηματικές εισφορές μη φορολογικού χαρακτήρα.

57. Ακόμη κι αν η διευκρίνιση αυτή δεν είναι απολύτως αναγκαία για την εφαρμογή των κανόνων στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων ούτε όσον αφορά την απαγόρευση των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος ή των εσωτερικών φόρων που ενέχουν δυσμενείς διακρίσεις, εκτιμώ, εντούτοις, ότι είναι επιβεβλημένη όταν ερμηνεύονται οδηγίες εναρμονίσεως στον τομέα του φορολογικού δικαίου, όπως συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση.

58. Κατά την άποψή μου, δύο είναι τα βασικά επιχειρήματα προκειμένου να υποστηριχθεί ότι η προϋποθέτουσα κάλυψη, από τους χρήστες ηλεκτρικής ενέργειας, των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας δεν συνιστά φορολογική υποχρέωση. Το πρώτο εξ αυτών συνδέεται με τη φύση της καταβολής, η οποία είναι ίδιον μιας χρηματικής εισφοράς, η οποία προβλέπεται πράγματι από τον ιταλικό νόμο, δεν έχει, όμως, φορολογικό χαρακτήρα³⁴. Ακόμη κι αν γίνει δεκτό ότι το συνολικό ποσό στο οποίο αυτή αναλύεται έχει χαρακτήρα κρατικών πόρων, οπότε μπορεί να χαρακτηριστεί κρατική ενίσχυση, δεν αποκτά για αυτόν τον λόγο φυσιογνωμία (ή φύση) φόρου.

59. Η εισφορά για την κάλυψη των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας δεν μπορεί να χαρακτηριστεί φόρος για τους σκοπούς που ενδιαφέρουν εν προκειμένω (ήτοι, σε σχέση με τις οδηγίες 2003/96 και 2008/118), καθώς δεν διαθέτει φορολογική δομή παρόμοια με τους εναρμονισμένους ειδικούς φόρους καταναλώσεως ή τον ΦΠΑ. Υπενθυμίζω ότι η τελευταία αυτή προϋπόθεση είναι απαραίτητη για να μπορεί να εμπίπτει στην κατηγορία των έμμεσων φόρων για ειδικούς σκοπούς, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

60. Οι χρηματικές εισφορές δημόσιου χαρακτήρα, εν αντιθέσει προς τους φόρους, δεν αποφέρουν έσοδα που ενσωματώνονται στους κρατικούς προϋπολογισμούς για την ικανοποίηση δημοσίων αναγκών, γενικών ή ειδικών, χρηματοδοτούμενων από τις δημόσιες αρχές. Ο παράγοντας αυτός (η άντληση «εσόδων για τις δημόσιες αρχές») κρίθηκε από το Δικαστήριο ως στοιχείο ίδιον των φορολογικών επιβαρύνσεων³⁵.

61. Το ιταλικό σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας (όχι η φορολογική αρχή) εισπράττει από τους καταναλωτές ορισμένα ποσά για την κάλυψη ορισμένων εκ των εγγενών στο εν λόγω σύστημα βαρών, σύμφωνα με απόφαση του νομοθέτη. Ο δημόσιος οργανισμός που τα διαχειρίζεται (το ειδικό ταμείο) ενεργεί απλώς ως ταμείο παρακαταθηκών και αντισταθμίσεως, στο οποίο κατατίθενται τα έσοδα προκειμένου να κατανεμηθούν με τον τρόπο που ορίζει ο ιταλικός νόμος. Οι λήπτες των εισπραττόμενων εσόδων δεν είναι οι δημόσιοι οργανισμοί, αλλά συγκεκριμένες επιχειρήσεις ή άλλοι λήπτες των ποσών που αντιστοιχούν στα καλυπτόμενα από τον μηχανισμό αυτό βάρη. Τα ποσά που εισπράττονται για την κάλυψη των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας δεν

34 — Βλ., τις εργασίες του Lavilla Rubira, J.J., «Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias impuestas a las empresas que operan en el sector eléctrico», σ. 69 έως 102· του Gómez-Ferrer Rincón, R., «Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria», σ. 31 έως 67, στο έργο του López Ramón, F. (επιμ.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, Instituto Nacional de Administración Pública, Μαδρίτη, 2015.

35 — Με την απόφαση *Air Transport Association of America κ.λπ.* (C-366/10, EU:C:2011:864, σκέψη 43), το Δικαστήριο έκρινε σε σχέση με το σύστημα εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής της Ένωσης ότι, «εν αντιθέσει προς δασμούς, φόρους ή επιβαρύνσεις που πλήττουν την κατανάλωση καυσίμου, το σύστημα το οποίο θέτει σε εφαρμογή η οδηγία 2003/87, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/101, πέραν του γεγονότος ότι δεν συνεπάγεται έσοδα για τις δημόσιες αρχές, δεν καθιστά σε καμία περίπτωση δυνατό τον υπολογισμό, επί φορολογικής βάσεως και με συντελεστή που έχουν καθοριστεί εκ των προτέρων, του ποσού το οποίο οφείλεται ανά τόνο καυσίμου για το σύνολο των πτήσεων που πραγματοποιούνται ανά ημερολογιακό έτος» (η υπογράμμισή δική μου). Από την επισήμανση αυτή συνάγεται, αντιθέτως, ότι προϋπόθεση για την ύπαρξη φόρου, κατά το δικαιο της Ένωσης, είναι να αντλείται δημόσιο έσοδο.

αποτελούν, επομένως, έσοδα που ενσωματώνονται στον προϋπολογισμό του κράτους ή άλλων δημοσίων οργανισμών και που προορίζονται, στη συνέχεια, για τη χρηματοδότηση συγκεκριμένων δαπανών³⁶. Επομένως, δύσκολα θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως φόροι υπό την τεχνικο-νομική έννοια.

62. Το δεύτερο επιχείρημα υπέρ της ίδιας αυτής θέσεως είναι ότι στο πλαίσιο του μηχανισμού κατανομής των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας δεν υφίσταται παρέμβαση των εθνικών φορολογικών αρχών ούτε δυνατότητά τους να ασκήσουν τις τυπικές προνομίες του Δημόσιου Ταμείου. Όταν ο καταναλωτής δεν καταβάλλει το ποσοστό που η εταιρία διανομής περιλαμβάνει στο τιμολόγιο ηλεκτρικής ενέργειας υπέρ των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας (και το οποίο αποδίδεται αργότερα στο ειδικό ταμείο), οι υπάλληλοι της φορολογικής διοικήσεως δεν μπορούν να δράσουν: ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της επιχειρήσεως και του χρήστη, περιλαμβανομένης αυτής που αφορά το εν λόγω ποσό, πρέπει να αχθεί ενώπιον των κοινών δικαστηρίων.

63. Χρηματική εισφορά με αυτά τα χαρακτηριστικά δεν μπορεί να θεωρηθεί έμμεσος φόρος για ειδικούς σκοπούς, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, εφόσον δεν υποστηρίζεται από εισπρακτικό και κυρωτικό σύστημα που απολαύει των προνομίων της φορολογικής διοικήσεως, τα οποία εγγυώνται την αποτελεσματική είσπραξη του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων καταναλώσεως, εναρμονισμένων ή μη. Ο ιταλικός μηχανισμός για τα γενικά βάρη του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας δεν διαθέτει σύστημα «ελέγχου του φόρου» ισοδύναμο με το εφαρμοζόμενο στον ΦΠΑ και τους εναρμονισμένους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, όπως, ρητώς, απαιτεί, το εν λόγω άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προκειμένου τα κράτη μέλη να μπορούν να επιβάλλουν έμμεσους φόρους στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, όπως η ηλεκτρική ενέργεια.

64. Εν τέλει, εκτιμώ ότι: α) ο μηχανισμός χρηματοδοτήσεως των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας δεν πρέπει να χαρακτηριστεί ως έμμεσος πρόσθετος φόρος για ειδικούς σκοπούς κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 και β) κατά συνέπεια, ένα σύστημα πλεονεκτημάτων υπέρ ενεργειοβόρων επιχειρήσεων, όπως το θεσπισθέν από τους παρατεθέντες από το αιτούν δικαστήριο ιταλικούς κανόνες, δεν εμπίπτει στην έννοια «φορολογικές μειώσεις» του άρθρου 17, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη μπορούν να επιλέγουν ένα σύστημα πλεονεκτημάτων υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων, εφόσον αυτό είναι συμβατό με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων³⁷.

65. Εάν το Δικαστήριο κρίνει, αντιθέτως προς ό, τι προτείνω, ότι ο εφαρμοζόμενος από την Ιταλία μηχανισμός καλύψεως των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας έχει φορολογικό χαρακτήρα, τότε θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι αυτός συνιστά ειδικό φόρο καταναλώσεως κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, με αποτέλεσμα να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96. Στην περίπτωση αυτή, οι ενεργειοβόρες επιχειρήσεις θα μπορούσαν να επωφεληθούν των φορολογικών μειώσεων του άρθρου 17 της οδηγίας 2003/96, καθώς, σύμφωνα με το άρθρο αυτό, και προφανώς εντός των ορίων που αυτό θέτει, είναι δυνατή η μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως που προκύπτει τόσο από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως, όσο και από τους μη εναρμονισμένους έμμεσους φόρους.

36 — Με την απόφαση CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, σκέψη 23), το Δικαστήριο εξέτασε συγκεκριμένη εισφορά επαγγελματικής κατάρτισεως που όφειλαν να καταβάλλουν οι εταιρίες, βάσει των δαπανών μισθοδοσίας τους. Τα έσοδα από την εισφορά αυτή διατίθενταν σε τμήμα του ταμείου για την αγορά εργασίας το οποίο επιχορηγούσε σχολές επαγγελματικής κατάρτισεως της Ουγγαρίας. Κατά το Δικαστήριο, το γεγονός ότι η εισφορά καταβαλλόταν σε ταμείο ανεξάρτητο του κεντρικού κρατικού προϋπολογισμού και προοριζόταν για συγκεκριμένη χρήση δεν μπορούσε αυτό καθαυτό να αποκλείσει ότι η εισφορά αυτή εμπίπτει στον τομέα της φορολογίας. Οι αποκτούμενοι πόροι από την εισφορά αποτελούσαν, στην περίπτωση εκείνη, δημόσια έσοδα εισπραττόμενα από τις συγγρικές αρχές, με τη μόνη ιδιαιτερότητα ότι προοριζόταν για ειδικό κονδύλιο του προϋπολογισμού.

37 — Όσον αφορά τα ενεργειακά προϊόντα τα οποία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα κράτη μέλη έχουν, κατ' αρχήν, την εξουσία να τα φορολογούν, αρκεί να ασκούν την εξουσία τους σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης (αποφάσεις Fendt Italiana, C-145/06 και C-146/06, EU:C:2007:411, σκέψεις 38 και 41, και X, C-426/12, EU:C:2014:2247, σκέψη 30).

Γ – Δεύτερο προδικαστικό ερώτημα: συμβατότητα με την οδηγία 2003/96 εθνικού συστήματος φορολογικών μειώσεων που ευνοεί μόνον τις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα

66. Η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο ερώτημα είναι ότι ο μηχανισμός καλύψεως των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2008/118, προκείμενη εκ της οποίας συνάγεται ότι δεν εμπίπτει ούτε στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96. Εφόσον το Δικαστήριο κάνει δεκτή τη συλλογιστική αυτή, δεν είναι αναγκαία η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα του Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας).

67. Ωστόσο, θα διατυπώσω τη γνώμη μου επ' αυτού επικουρικώς, για την περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο κάνει δεκτό ότι η καταβαλλόμενη από τους Ιταλούς καταναλωτές εισφορά υπέρ των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας δύναται να χαρακτηριστεί ως έμμεσος φόρος για ειδικούς σκοπούς κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 και, ως εκ τούτου, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96.

68. Στην περίπτωση αυτή, εκτιμώ ότι η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα δεν παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες. Το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 παρέχει στα κράτη μέλη την εξουσία να επιβάλλουν διαφοροποιημένους φόρους στην ηλεκτρική ενέργεια, αναλόγως του εάν πρόκειται για επιχειρηματική ή για ιδιωτική χρήση. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, ορίζει ότι ως επιχειρηματική χρήση νοείται η χρήση από μια επιχείρηση για τη διενέργεια των οικονομικών δραστηριοτήτων που περιγράφονται στο δεύτερο εδάφιο της εν λόγω παραγράφου, ήτοι «όλ[ων] τ[ων] δραστηρι[οτήτων] παραγωγών, εμπορών ή προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων και των εξορυκτικών και γεωργικών δραστηριοτήτων, και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών». Οι ενεργειοβόρες επιχειρήσεις οι οποίες απολαύουν πλεονεκτημάτων σύμφωνα με την ιταλική νομοθεσία κάνουν, αναμφίβολα, επιχειρηματική χρήση της ηλεκτρικής ενέργειας στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων τους.

69. Το άρθρο 11, παράγραφος 4, της οδηγίας 2003/96 παρέχει επίσης στα κράτη μέλη την εξουσία να «περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής του μειωμένου επιπέδου φορολογίας για επιχειρηματική χρήση». Το άρθρο αφήνει, επομένως, τα κράτη μέλη ελεύθερα να περιορίζουν τη μειωμένη φορολογική επιβάρυνση σε ορισμένους παραγωγικούς τομείς, και όχι σε όλους. Εθνική νομοθεσία, όπως η ιταλική, η οποία περιορίζει την εν λόγω επιχειρηματική χρήση μόνο στον μεταποιητικό τομέα είναι, κατά την άποψή μου, συμβατή με την οδηγία 2003/96.

70. Επιπλέον, το άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρέχουν σε ορισμένες ενεργειοβόρες επιχειρήσεις³⁸ φορολογικές μειώσεις για την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας, ενώ αφήνει, για ακόμη μια φορά, ελεύθερα τα κράτη να «εφαρμόζουν πιο περιοριστικές έννοιες, συμπεριλαμβανομένων των ορισμών της αξίας των πωλήσεων, της επεξεργασίας και του κλάδου δραστηριοτήτων».

71. Ο ιταλικός κανόνας είναι σύμφωνος με τον εν λόγω κανόνα της οδηγίας 2003/96, καθώς περιλαμβάνει τον ορισμό της ενεργειοβόρου επιχείρησης (τον οποίο χρησιμοποιεί η ίδια η οδηγία) και, επιπλέον, κάνοντας χρήση του περιθωρίου εκτιμήσεως του άρθρου 17, παράγραφος 1, παρέχει τα φορολογικά πλεονεκτήματα μόνο σε αυτές που δραστηριοποιούνται στον μεταποιητικό τομέα. Η μη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε άλλους τομείς (όπως οι υγειονομικές υπηρεσίες, στον οποίο ανήκει το Fondazione Santa Lucia) ουδόλως απαγορεύεται από την οδηγία 2003/96. Δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο ιταλικός εισάγει διακρίσεις

38 — Συγκεκριμένα, όταν πρόκειται για «επιχείρηση, όπως αναφέρεται στο άρθρο 11, στην οποία είτε η αγορά ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας ανέρχεται τουλάχιστον στο 3,0% της αξίας παραγωγής, είτε ο καταβλητέος εθνικός ενεργειακός φόρος ανέρχεται τουλάχιστον στο 0,5% της προστιθέμενης αξίας».

όταν, προσφεύγοντας σε γενικές κατηγορίες, διαφοροποιεί ορισμένες επιχειρήσεις (αυτές του μεταποιητικού τομέα) από άλλες, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, εκ των προτέρων καθορισθέντων, όπως είναι η συμμετοχή τους σε συγκεκριμένο τομέα της οικονομικής δραστηριότητας ο οποίος, κατά την κρίση του νομοθέτη, χρήζει ειδικών μέτρων.

72. Συμμερίζομαι πλήρως την εκτίμηση του Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας), κατά την οποία το άρθρο 17 της οδηγίας 2003/96 παρέχει στα κράτη μέλη την εξουσία να επιλέξουν: α) τη μη παροχή φορολογικών κινήτρων σε καμία ενεργειοβόρο επιχείρηση · β) την παροχή τους σε όλες τις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις ή γ) την παροχή τους μόνο σε ορισμένες ενεργειοβόρες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένους τομείς, οι οποίοι καθορίζονται από τις εθνικές αρχές για την επίτευξη συγκεκριμένων σκοπών γενικού συμφέροντος.

73. Κατά συνέπεια, εφόσον το Δικαστήριο κρίνει ότι μηχανισμός όπως αυτός των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας ο οποίος προβλέπεται από την ιταλική νομοθεσία συνιστά έμμεσο φόρο για ειδικούς σκοπούς, το άρθρο 17 της οδηγίας 2003/96 παρέχει στα κράτη μέλη την εξουσία να χορηγούν μειώσεις του φόρου αυτού αποκλειστικά σε ενεργειοβόρες επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα.

IV – Πρόταση

74. Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Consiglio di Stato (Συμβούλιο της Επικρατείας, Ιταλία) ως εξής:

- «1) Τα προβλεπόμενα υπέρ συγκεκριμένων “ενεργειοβόρων επιχειρήσεων” πλεονεκτήματα, που τους επιτρέπουν να έχουν μειωμένη συμμετοχή στα γενικά βάρη του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας, δεν εμπίπτουν στην έννοια “φορολογικές μειώσεις” του άρθρου 17, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96/ΕΚ, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, καθόσον ο μηχανισμός καλύψεως των γενικών αυτών βαρών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί έμμεσος φόρος για ειδικούς σκοπούς, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ.
- 2) Σε περίπτωση που γίνει δεκτό ότι η εισφορά για την κάλυψη των γενικών βαρών του συστήματος ηλεκτρικής ενέργειας συνιστά έμμεσο φόρο για ειδικούς σκοπούς, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, τα κράτη μέλη μπορούν, σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας 2003/96, να χορηγούν φορολογικές μειώσεις επί του ποσού αυτού σε ενεργειοβόρες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον μεταποιητικό τομέα.»