



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
MACIEJ SZPUNAR  
της 12ης Μαΐου 2021<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-100/20**

**XY**  
**κατά**  
**Hauptzollamt B**

[αίτηση του Bundesfinanzhof  
(ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία)  
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόροι – Κοινοτικό πλαίσιο φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Οδηγία 2003/96 – Άρθρο 5 – Διαφοροποιημένοι φορολογικοί συντελεστές – Άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α' – Μείωση του φόρου ηλεκτρικής ενέργειας υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων – Άρθρο 21, παράγραφος 5 – Φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας κατά τον χρόνο της προμήθειας από τον διανομέα ή τον αναδιανομέα – Φόρτιση συσσωρευτών – Κανόνες που ρυθμίζουν την επιστροφή φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης – Προαιρετικές απαλλαγές και μειώσεις φόρων – Καταβολή τόκων»

### Εισαγωγή

1. Το προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε εν προκειμένω το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) αφορά ένα αρκετά ασυνήθιστο ζήτημα, ήτοι τα δικαιώματα υποκειμένου στον φόρο από τον οποίο εισπράχθηκε αχρεωστήτως φόρος διεπόμενος από το δίκαιο της Ένωσης, όταν ο παράνομος χαρακτήρας της φορολόγησης δεν οφείλεται σε παράβαση αναγκαστικού δικαίου κανόνων του δικαίου της Ένωσης, αλλά μόνο σε παράβαση εθνικών διατάξεων που έχουν θεσπιστεί από κράτος μέλος βάσει διακριτικής ευχέρειας προβλεπόμενης στη νομοθεσία της Ένωσης.

2. Δεν είναι σαφές πώς πρέπει να αντιμετωπιστεί μια τέτοια κατάσταση, διότι, αν και δεν πρόκειται για παράβαση σαφών και ανεπιφύλακτων κανόνων του δικαίου της Ένωσης, η παράνομη πράξη έχει τελεσθεί στο πλαίσιο της εφαρμογής του δικαίου αυτού από κράτος μέλος. Όπως θα εξηγήσω στις παρούσες προτάσεις, είναι δύσκολο να δοθεί μονοσήμαντη απάντηση στο ερώτημα αυτό.

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

3. Ωστόσο, η υπό κρίση υπόθεση εγείρει και ένα άλλο, εξίσου ενδιαφέρον, ζήτημα. Συγκεκριμένα, πρόκειται για τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να αντιμετωπιστεί, από απόψεως ειδικού φόρου κατανάλωσης για την ηλεκτρική ενέργεια, η αποθήκευση της εν λόγω ηλεκτρικής ενέργειας σε συσσωρευτές με σκοπό τη μεταγενέστερη τροφοδότηση των τελικών χρηστών. Μολονότι το αιτούν δικαστήριο δεν υποβάλλει τέτοιο ερώτημα, στηριζόμενο στη δική του ερμηνεία επί του θέματος, φρονώ ότι το Δικαστήριο θα πρέπει τουλάχιστον να επισημάνει στην απόφασή του ότι η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα δεν συνιστά επικύρωση της ερμηνείας που δέχθηκε το αιτούν δικαστήριο.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Το δίκαιο της Ένωσης*

4. Το άρθρο 1 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<sup>2</sup> ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη επιβάλλουν φορολογία στα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια σύμφωνα με την παρούσα οδηγία.»

5. Κατά το άρθρο 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής:

«Τα 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 [δίκαιο της Ένωσης], στις ακόλουθες περιπτώσεις:

[...]

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

6. Το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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:

α) υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων.

[...]»

<sup>2</sup> ΕΕ 2003, L 283, σ. 51.

7. Τέλος, κατά το άρθρο 21, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96:

«Για την εφαρμογή των άρθρων 5 και 6 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ<sup>[3]</sup>, η ηλεκτρική ενέργεια και το φυσικό αέριο υπόκεινται σε φορολογία και καθίστανται γενεσιουργοί αιτίες κατά τη στιγμή της προμήθειας από τον διανομέα ή τον αναδιανομέα. [...]».

### **Το γερμανικό δίκαιο**

8. Όσον αφορά τη φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας, η οδηγία 2003/96 μεταφέρθηκε στο γερμανικό δίκαιο με τις διατάξεις του Stromsteuergesetz (νόμου περί φορολογίας ηλεκτρικής ενέργειας, στο εξής: StromStG)<sup>4</sup>. Το άρθρο 3 του νόμου αυτού, όπως ισχύει από τις 19 Δεκεμβρίου 2008, ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος ανέρχεται σε 20,50 ευρώ ανά μεγαβατώρα.»

9. Το άρθρο 9, παράγραφος 3, του StromStG έχει ως ακολούθως:

«Η ηλεκτρική ενέργεια υπόκειται [...] σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή 12,30 ευρώ ανά μεγαβατώρα, όταν καταναλώνεται από επιχειρήσεις του τομέα της μεταποίησης ή επιχειρήσεις του τομέα της γεωργίας και της δασοκομίας για επαγγελματικούς σκοπούς και δεν απαλλάσσεται του φόρου κατά την παράγραφο 1.»

### **Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και το προδικαστικό ερώτημα**

10. Η ΧΥ είναι εταιρία γερμανικού δικαίου. Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της η οποία, κατά το αιτούν δικαστήριο, εμπίπτει στον κλάδο της μεταποίησης (Produzierende Gewerbe) κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 3, του StromStG, η εν λόγω εταιρία λαμβάνει από το δίκτυο διανομής ηλεκτρική ενέργεια υπό τη μορφή εναλλασσόμενου ρεύματος και, αφού το μετατρέψει σε συνεχές ρεύμα, το αποθηκεύει σε συσσωρευτές. Εν συνέχεια, παρέχει στους πελάτες της, επιχειρήσεις του τομέα των τηλεπικοινωνιών, σύνθετη υπηρεσία συνιστάμενη στην προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας, συμπεριλαμβανομένης της παροχής ρεύματος για σκοπούς τροφοδοσίας έκτακτης ανάγκης, καθώς και κλιματισμού («παροχή ψύξης») για εξοπλισμό τηλεπικοινωνιακών υποδομών<sup>5</sup>.

11. Στη δήλωσή της για το φορολογικό έτος 2010, η ΧΥ ανέφερε ότι χρησιμοποίησε τη ληφθείσα ηλεκτρική ενέργεια για τις ανάγκες της δραστηριότητάς της και εφάρμοσε σε αυτή μειωμένο φορολογικό συντελεστή, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 9, παράγραφος 3, του StromStG. Ωστόσο, η φορολογική αρχή εξέδωσε απόφαση με την οποία έκρινε ότι έπρεπε να εφαρμοστεί ο κανονικός συντελεστής του φόρου αυτού.

12. Στο πλαίσιο χωριστής διαδικασίας που αφορούσε το φορολογικό έτος 2006, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) έκρινε ότι η ΧΥ είχε δικαίωμα να εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή φόρου ηλεκτρικής ενέργειας. Επί της βάσης αυτής,

<sup>3</sup> Οδηγία του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), η οποία έχει πλέον αντικατασταθεί από την οδηγία 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 (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12).

<sup>4</sup> BGBl. 2008 I, σ. 2794.

<sup>5</sup> Τα στοιχεία αυτά στηρίζονται, εν μέρει, στις εξηγήσεις που παρέσχε η Γερμανική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της.

η φορολογική αρχή τροποποίησε την πράξη επιβολής φόρου για το φορολογικό έτος 2010 και προέβη σε επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Το 2014, η ΧΥ ζήτησε να της επιστραφούν εντόκως τα ως άνω αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά, πράγμα το οποίο η φορολογική αρχή αρνήθηκε. Η αγωγή της ΧΥ ενώπιον του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου απορρίφθηκε. Συγκεκριμένα, το δικαστήριο αυτό έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι η μείωση του φορολογικού συντελεστή την οποία προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 3, του StromStG έχει, από την άποψη του δικαίου της Ένωσης, προαιρετικό χαρακτήρα, οπότε η είσπραξη φόρου αναλογούντος στον κανονικό συντελεστή, ακόμη και αν δεν συμβιβάζεται με το εθνικό δίκαιο, δεν παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης. Επομένως, δεν έχει εφαρμογή η προκύπτουσα από τη νομολογία του Δικαστηρίου υποχρέωση έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Η ΧΥ άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

13. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Μπορεί μια απαίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ηλεκτρικής ενέργειας να καταστεί τοκοφόρα βάσει του δικαίου της Ένωσης, όταν ο καθορισμός του φόρου ηλεκτρικής ενέργειας σε χαμηλότερο επίπεδο στηρίχθηκε στην προαιρετική μείωση φόρου κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 και ο καθορισμός του φόρου σε υπερβολικά υψηλό επίπεδο οφειλόταν αποκλειστικά σε σφάλμα κατά την εφαρμογή, επί της υπό κρίση διαφοράς, της εθνικής διατάξεως που θεσπίστηκε για τη μεταφορά του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 στο εθνικό δίκαιο;»

14. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Φεβρουαρίου 2020. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η εταιρία ΧΥ, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Οι ως άνω μετέχοντες, καθώς και το Hauptzollamt B [φορολογική αρχή της περιοχής Β, Γερμανία], απάντησαν επίσης εγγράφως στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου.

## Ανάλυση

15. Το προδικαστικό ερώτημα στην υπό κρίση υπόθεση στηρίζεται στην παραδοχή ότι η ηλεκτρική ενέργεια που λάμβανε η ΧΥ από το δίκτυο διανομής ήταν φορολογητέα κατά τη στιγμή της λήψης της, και ότι επομένως, δυνάμει των διατάξεων του γερμανικού δικαίου, έπρεπε να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής για τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας. Ωστόσο, η Γερμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί την παραδοχή αυτή με τις παρατηρήσεις της, υποστηρίζοντας ότι αυτή απορρέει από αντίθετο προς την οδηγία 2003/96 χαρακτηρισμό της δραστηριότητας της ΧΥ, ως προς την οποία δεν έπρεπε να εφαρμοστεί ο μειωμένος συντελεστής του φόρου αυτού. Η άποψη της Γερμανικής Κυβέρνησης –εφόσον γίνει δεκτή– θα μπορούσε να έχει ως συνέπεια να τεθεί υπό αμφισβήτηση το ίδιο το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στην υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ότι το ερώτημα που περιλαμβάνεται στην αίτηση αυτή θα ήταν υποθετικό.

16. Επί του σημείου αυτού, το Δικαστήριο έθεσε συμπληρωματικές ερωτήσεις στους διαδίκους. Επομένως, πριν εξετάσω το νομικό ζήτημα που τίθεται με το προδικαστικό ερώτημα, θα εκθέσω εν τάχει την ορθή ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας αυτής υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης.

**Επί του χαρακτηρισμού της αποθήκευσης ηλεκτρικής ενέργειας σε συσσωρευτές υπό το πρίσμα των διατάξεων της οδηγίας 2003/96**

*Προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας από συσσωρευτές ως (ανα)διανομή<sup>6</sup>*

17. Με το προδικαστικό ερώτημά του στην υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο στηρίζεται σε προηγούμενη λύση του, η οποία περιλαμβάνεται ειδικότερα στην απόφασή του σχετικά με τη φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιήθηκε από την ΧΥ κατά το φορολογικό έτος 2006<sup>7</sup>. Κατά την ανωτέρω απόφαση, η ΧΥ καταναλώνει ηλεκτρική ενέργεια από το δίκτυο διανομής μετατρέποντας στους συσσωρευτές την ηλεκτρική ενέργεια σε χημική ενέργεια<sup>8</sup>. Η κατανάλωση αυτή πραγματοποιείται για τους σκοπούς της δραστηριότητας της ΧΥ, στο μέτρο που η τελευταία χρησιμοποιεί την αποθηκευμένη σε συσσωρευτές, υπό τη μορφή συνεχούς ρεύματος, ηλεκτρική ενέργεια στο πλαίσιο παροχής προς τους πελάτες της μίας ενοποιημένης υπηρεσίας συνιστάμενης στην προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας για την τροφοδότηση τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού, στην παροχή υπηρεσίας κλιματισμού του εξοπλισμού αυτού («παροχή ψύξης» κατά τη διατύπωση της εν λόγω απόφασης) και στην εξασφάλιση της τροφοδοσίας σε περίπτωση βλάβης (Reservezeit).

18. Αντιθέτως, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, ο χαρακτηρισμός αυτός της δραστηριότητας της ΧΥ είναι αντίθετος προς τις διατάξεις της οδηγίας 2003/96. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, η ηλεκτρική ενέργεια φορολογείται κατά τη στιγμή της προμήθειας από τον διανομέα ή τον αναδιανομέα. Κατά την κυβέρνηση αυτή, η ΧΥ πρέπει να θεωρηθεί ως ενδιάμεσος στην προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας, δηλαδή ως αναδιανομέας. Συγκεκριμένα, η εταιρία αυτή δεν καταναλώνει ηλεκτρική ενέργεια για τις ανάγκες της δικής της δραστηριότητας, αλλά την αποθηκεύει σε συσσωρευτές, ενώ στη συνέχεια προμηθεύει τους πελάτες της, οι οποίοι είναι οι τελικοί χρήστες της εν λόγω ηλεκτρικής ενέργειας.

19. Τούτο έχει ουσιώδη σημασία για τον λόγο ότι, μολονότι η ΧΥ χαρακτηρίστηκε ως εμπίπτουσα στον μεταποιητικό τομέα, ο οποίος απολαύει της φορολογικής απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 3, του StromStG, εντούτοις οι πελάτες της που παρέχουν υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών δεν ανήκουν στον τομέα αυτόν και δεν μπορούν να τύχουν της συγκεκριμένης απαλλαγής. Επομένως, η ηλεκτρική ενέργεια την οποία προμηθεύει η ΧΥ στους πελάτες της πρέπει να υπαχθεί στον κανονικό φορολογικό συντελεστή. Σε μια τέτοια περίπτωση, δεν μπορεί να γίνει λόγος ούτε για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ούτε για τόκους, ενώ καθίστανται άνευ αντικειμένου η διαδικασία της κύριας δίκης στο σύνολό της και, μαζί με αυτήν, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στην υπό κρίση υπόθεση.

20. Συμμερίζομαι τις αμφιβολίες της Γερμανικής Κυβέρνησης ως προς τη νομιμότητα του εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου χαρακτηρισμού της χρήσης της ηλεκτρικής ενέργειας από την ΧΥ ως κατανάλωσης για τις ανάγκες της δραστηριότητας της εταιρίας αυτής.

21. Η λύση που προέκρινε το αιτούν δικαστήριο για το ζήτημα αυτό στηρίζεται στην ιδιαιτερότητα της δραστηριότητας της ΧΥ. Η ιδιαιτερότητα αυτή έγκειται στο γεγονός ότι η ΧΥ προμηθεύει ηλεκτρική ενέργεια μόνο στο πλαίσιο σύνθετης υπηρεσίας αποτελούμενης και από

<sup>6</sup> Επισημαίνεται ότι οι ακόλουθες εκτιμήσεις αφορούν αποκλειστικά και μόνον την προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας από στάσιμους συσσωρευτές ευρισκόμενους στην κατοχή του προμηθευτή της ενέργειας αυτής. Επομένως, δεν εξετάζω το ζήτημα της παροχής φορτισμένων συσσωρευτών ή άλλων φορητών πηγών ηλεκτρικής ενέργειας.

<sup>7</sup> Απόφαση του Bundesfinanzhof της 19ης Ιουνίου 2012, VII R 32/10. Η απόφαση αυτή επισυνάφθηκε τόσο στις παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβέρνησης όσο και στις απαντήσεις της ΧΥ στις συμπληρωματικές ερωτήσεις του Δικαστηρίου.

<sup>8</sup> Όσον αφορά τη μετατροπή της ενέργειας, βλ. κατωτέρω, ιδίως σημείο 39.

άλλες υπηρεσίες, μόνο σε επιχειρήσεις ανήκουσες σε έναν όμιλο επιχειρήσεων (πιθανώς στον όμιλο επιχειρήσεων του οποίου η ίδια είναι μέλος) και μέσω εξατομικευμένων αγωγών, χωρίς να χρησιμοποιεί το ελεύθερα προσβάσιμο δίκτυο διανομής ηλεκτρικής ενέργειας.

22. Ωστόσο, φρονώ ότι οι περιστάσεις αυτές δεν είναι καθοριστικές για τον χαρακτηρισμό της δραστηριότητας της ΧΥ υπό το πρίσμα της οδηγίας 2003/96. Ο τρόπος με τον οποίο παρέχει τις υπηρεσίες της η ΧΥ και η επιλογή των αντισυμβαλλομένων της αποτελούν ειδικές περιστάσεις οι οποίες χαρακτηρίζουν τη δραστηριότητα της συγκεκριμένης επιχείρησης. Εντούτοις, οι εν λόγω περιστάσεις δεν μεταβάλλουν το γεγονός ότι η εταιρία αυτή παρέχει, στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, συγκεκριμένη και μετρήσιμη ποσότητα ηλεκτρικής ενέργειας σε επιχειρήσεις οι οποίες πρέπει να θεωρηθούν ως ανεξάρτητες από την εταιρία αυτή και ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την ως άνω ενέργεια για να τροφοδοτούν τηλεπικοινωνιακό εξοπλισμό, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνο με τον συνήθη προορισμό της ηλεκτρικής ενέργειας<sup>9</sup>. Επομένως, οι εν λόγω οντότητες, και όχι η ΧΥ, είναι οι τελικοί χρήστες ηλεκτρικής ενέργειας που τους προμηθεύει η εταιρία αυτή.

23. Όσον αφορά, όμως, τη χρήση ελεύθερα προσβάσιμου δικτύου διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, δεν θεωρώ ότι τούτο συνιστά προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό μιας επιχείρησης ως διανομέα ή αναδιανομέα ηλεκτρικής ενέργειας κατά την έννοια της οδηγίας 2003/96. Η ως άνω οδηγία δεν ορίζει μεν τις έννοιες «διανομέας» και «αναδιανομέας», ωστόσο από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι οι έννοιες αυτές πρέπει να περιορίζονται στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν ορισμένο είδος δικτύου διανομής. Ειδικότερα, το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να κρίνει<sup>10</sup> ότι οι όροι αυτοί δεν πρέπει να ερμηνεύονται υπό το πρίσμα της έννοιας της «διανομής» κατά το άρθρο 2 της οδηγίας 2003/54/ΕΚ<sup>11</sup>. Η οδηγία 2003/96 δέχεται μάλλον τη λειτουργική έννοια του διανομέα. Τούτο καταδεικνύεται καλύτερα από το άρθρο 21, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, κατά το οποίο «[μ]ια οντότητα η οποία παράγει ηλεκτρική ενέργεια για δική της χρήση θεωρείται ως διανομέας».

24. Επομένως, δεν θεωρώ ότι η ιδιαιτερότητα της δραστηριότητας της ΧΥ αποτελεί εμπόδιο για τον χαρακτηρισμό της ως αναδιανομέα ηλεκτρικής ενέργειας για τους σκοπούς της φορολόγησης της εν λόγω ηλεκτρικής ενέργειας σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας 2003/96.

25. Αντιθέτως, η θέση που υιοθετεί το αιτούν δικαστήριο με τη νομολογία του καταλήγει σε αποτελέσματα αντίθετα προς τους σκοπούς της οδηγίας αυτής.

26. Πρώτον, από την αιτιολογική έκθεση της πρότασης για την οδηγία 2003/96, την οποία παραθέτει η Επιτροπή με την απάντησή της στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου<sup>12</sup>, προκύπτει ότι ο σκοπός της φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας κατά τον χρόνο της παράδοσης (φόρος επί των εκρμών) ήταν να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν διαφοροποιημένο επίπεδο φορολογίας για τις διάφορες κατηγορίες τελικών χρηστών. Ωστόσο, η εύρυθμη λειτουργία ενός τέτοιου διαφοροποιημένου συστήματος φορολόγησης είναι δυνατή μόνον αν η φορολόγηση πραγματοποιείται στο τελευταίο στάδιο της διανομής, δηλαδή στο στάδιο της

<sup>9</sup> Προφανώς πρόκειται εδώ μόνο για ηλεκτρική ενέργεια την οποία η ΧΥ αποθηκεύει σε συσσωρευτές και στη συνέχεια προμηθεύει στους πελάτες της. Όσον αφορά την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιεί η εταιρία αυτή για άλλους σκοπούς, για παράδειγμα για την παροχή υπηρεσιών κλιματισμού, τελικός χρήστης είναι η ΧΥ.

<sup>10</sup> Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-475/07, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:86, σκέψη 57).

<sup>11</sup> Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 26ης Ιουνίου 2003, σχετικά με τους κοινούς κανόνες για την εσωτερική αγορά ηλεκτρικής ενέργειας και την κατάργηση της οδηγίας 96/92/ΕΚ (ΕΕ 2003, L 176, σ. 37).

<sup>12</sup> COM(97) 30 τελικό, σ. 5.

παράδοσης στους τελικούς χρήστες. Η φορολόγηση σε προγενέστερο στάδιο στρεβλώνει τη λειτουργία ενός τέτοιου καθεστώτος, δεδομένου ότι το επίπεδο φορολογίας ενδέχεται να μην είναι προσαρμοσμένο στον πραγματικό τρόπο χρήσης της ηλεκτρικής ενέργειας.

27. Η υπό κρίση υπόθεση αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα αυτής της περίπτωσης. Πράγματι, η ΧΥ επωφελήθηκε από μείωση του συντελεστή φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας που έλαβε από το δίκτυο διανομής, ως επιχείρηση του μεταποιητικού τομέα η οποία δικαιούται τέτοια μείωση δυνάμει του εθνικού δικαίου. Εντούτοις, τελικός χρήστης της ενέργειας αυτής δεν είναι η εν λόγω εταιρία, αλλά οι πελάτες της, οι οποίοι δεν ανήκουν στον κλάδο της μεταποίησης και οι οποίοι, σε διαφορετική περίπτωση, δεν θα μπορούσαν να τύχουν αυτής της μείωσης φόρου. Αν αντιλαμβανόμασταν ορθώς, τούτο αποτελεί τη βάση όλης της όχι ιδιαίτερα συνεκτικής επιχειρηματολογίας με την οποία επιχειρείται να αποδειχθεί ότι τελικός χρήστης της ηλεκτρικής ενέργειας είναι η ΧΥ.

28. Δεύτερον, ένας περαιτέρω σκοπός τον οποίο επιδιώκει η φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας κατά τον χρόνο της προμήθειάς της από τον διανομέα ή τον αναδιανομέα είναι η φορολόγηση της εν λόγω ηλεκτρικής ενέργειας στο κράτος μέλος της πραγματικής κατανάλωσης, όπως ισχύει και για τα λοιπά προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Το Δικαστήριο το υπογράμμισε σαφέστατα στην απόφαση Επιτροπή κατά Πολωνίας, δεχόμενο επί του σημείου αυτού τα επιχειρήματα της Επιτροπής<sup>13</sup>. Ωστόσο, στην περίπτωση κατά την οποία η ηλεκτρική ενέργεια φορολογείται κατά τη λήψη της από το δίκτυο διανομής –προκειμένου να αποθηκευτεί σε συσσωρευτές– και στη συνέχεια παραδίδεται σε άλλους επιχειρηματίες, ο σκοπός αυτός ενδέχεται να μην επιτευχθεί. Πράγματι, τίποτα δεν εμποδίζει τη διασυνοριακή παροχή της υπηρεσίας προμήθειας ηλεκτρικής ενέργειας αποθηκευμένης σε συσσωρευτές.

29. Τέλος, τρίτον, ο τρόπος φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας που προβλέπει η οδηγία 2003/96 αποσκοπεί επίσης στην αποτροπή της φορολόγησης του μέρους της ενέργειας που χάνεται. Πρόκειται εκ νέου για την αρχή η οποία ισχύει για όλα τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης<sup>14</sup>. Όσον αφορά την ηλεκτρική ενέργεια, η αρχή αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία στο μέτρο που η διοχέτευση και η αποθήκευση της ενέργειας αυτής συνεπάγονται αναπόφευκτα σημαντικές απώλειες. Μόνον η φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας κατά το στάδιο της παράδοσής της στους τελικούς καταναλωτές καθιστά δυνατό να αποφευχθεί η φορολόγηση της ενέργειας που χάνεται και, εν πάση περιπτώσει, να περιοριστεί η φορολόγηση αυτή στο ελάχιστο.

30. Η Επιτροπή παραθέτει ως παράδειγμα τη φορολόγηση του αερίου που χρησιμοποιείται ως καύσιμο για την κίνηση οχημάτων. Το αέριο αυτό φορολογείται κατά τη στιγμή του ανεφοδιασμού με την εισροή του στη δεξαμενή καυσίμων του οχήματος, πράγμα που καθιστά δυνατή, μεταξύ άλλων, την αποφυγή της φορολόγησης των απωλειών αερίου που οφείλονται στην αποθήκευση και συμπίεσή του. Όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96, η χρονική στιγμή της φορολόγησης του φυσικού αερίου και της ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει να είναι η ίδια. Επομένως, κατ' αναλογία προς το φυσικό αέριο, οι απώλειες ηλεκτρικής ενέργειας που προκαλούνται από την αποθήκευσή της δεν πρέπει να υπόκεινται σε φορολόγηση. Η αποδοτικότητα πάντως των πλέον δημοφιλών τύπων συσσωρευτών, νοούμενη ως η σχέση μεταξύ του ηλεκτρικού φορτίου που λαμβάνεται κατά την εκφόρτιση του συσσωρευτή και του ηλεκτρικού φορτίου που

<sup>13</sup> Βλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-475/07, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:86, σκέψεις 20, 21 και 56).

<sup>14</sup> Βλ. άρθρο 7, παράγραφος 4, της οδηγίας 2008/118.

παρέχεται κατά τη φόρτιση, ανέρχεται σε περίπου 70 έως 80 %<sup>15</sup>. Επομένως, η φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποιείται για τη φόρτιση των συσσωρευτών, αντί της φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας που παρέχεται από τους συσσωρευτές αυτούς στους τελικούς χρήστες, συνεπάγεται τη φορολόγηση σχετικά σημαντικών απωλειών ηλεκτρικής ενέργειας. Η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή στο πλαίσιο της ως άνω φορολόγησης δεν συνιστά σύμφωνη με την οδηγία 2003/96 μέθοδο αντιστάθμισης της υπερφορολόγησης αυτής<sup>16</sup>.

31. Είναι επίσης αλυσιτελές το επιχείρημα της ΧΥ ότι, κατά την έννοια της απόφασης 2016/2266<sup>17</sup>, είναι η παροχή ηλεκτρικής ενέργειας για τη φόρτιση των συσσωρευτών –και όχι η λήψη ρεύματος προερχόμενου από συσσωρευτές– η οποία πρέπει να αντιμετωπίζεται ως διανομή της ενέργειας αυτής. Συγκεκριμένα, η απόφαση αυτή αφορούσε ηλεκτρική ενέργεια προοριζόμενη για τη φόρτιση συσσωρευτών ηλεκτρικών αυτοκινήτων. Στην περίπτωση αυτή, η ηλεκτρική ενέργεια που προέρχεται από τον συσσωρευτή χρησιμοποιείται για την κίνηση του αυτοκινήτου από τον χρήστη του, ο οποίος είναι ταυτοχρόνως και χρήστης του συσσωρευτή. Κατά συνέπεια, ο χρήστης του συσσωρευτή είναι συγχρόνως και τελικός χρήστης της ηλεκτρικής ενέργειας, οπότε η παροχή της εν λόγω ενέργειας με σκοπό τη φόρτιση του συσσωρευτή συνιστά παροχή ενέργειας προς τον τελικό χρήστη, δηλαδή γενεσιουργό αιτία του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96. Αντιθέτως, η ΧΥ δεν αποτελεί τελικό χρήστη της ηλεκτρικής ενέργειας την οποία λαμβάνει από το δίκτυο διανομής προκειμένου να φορτίσει τους συσσωρευτές και εν συνεχεία να προμηθεύσει με ηλεκτρική ενέργεια τους πελάτες της. Επομένως, δεν υπάρχει αναλογία με την κατάσταση την οποία αφορούσε η ως άνω απόφαση.

32. Εξ αυτών συνάγεται ότι, για να εξασφαλιστεί η επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει η οδηγία 2003/96 όσον αφορά τη φορολόγηση της ηλεκτρικής ενέργειας, απαιτείται να θεωρηθεί η ΧΥ ως αναδιανομέας της ηλεκτρικής ενέργειας, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβέρνησης. Εντούτοις, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι η εν λόγω κυβέρνηση εκτιμά εσφαλμένως τις συνέπειες ενός τέτοιου χαρακτηρισμού υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης.

33. Συγκεκριμένα, η Γερμανική Κυβέρνηση αντλεί από τις παρατηρήσεις της το συμπέρασμα ότι η ηλεκτρική ενέργεια την οποία λάμβανε η ΧΥ και αποθήκευε εν συνεχεία σε συσσωρευτές με σκοπό να την προμηθεύσει στους πελάτες της δεν έπρεπε να φορολογηθεί με τον μειωμένο συντελεστή του φόρου ηλεκτρικής ενέργειας, αλλά με τον κανονικό συντελεστή του φόρου αυτού. Επομένως, δεν μπορεί να γίνει λόγος ούτε για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ούτε για τόκους.

34. Ωστόσο, η Γερμανική Κυβέρνηση δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι, αν η εταιρία ΧΥ θεωρηθεί αναδιανομέας, η ηλεκτρική ενέργεια θα έπρεπε να φορολογηθεί αποκλειστικά και μόνον κατά τον χρόνο της παράδοσής της από την εταιρία αυτή προς τους πελάτες της. Αντιθέτως, κατά τον χρόνο λήψης της ηλεκτρικής ενέργειας από το δίκτυο διανομής εκ μέρους της ΧΥ δεν έπρεπε να εισπραχθεί φόρος ούτε με τον κανονικό ούτε με τον μειωμένο συντελεστή. Επομένως, σε μια τέτοια περίπτωση, ο φόρος που εισέπραξε η φορολογική αρχή στην υπόθεση της

<sup>15</sup> Bednarek, K. και Bugała, A., «Własności użytkowe akumulatorów kwasowo-ołowiowych» [Λειτουργικές ιδιότητες των συσσωρευτών μολύβδου-οξέος], *Poznan University of Technology Academic Journals*, 92(2017), σ. 47 έως 60, σ. 52.

<sup>16</sup> Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-475/07, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:86, σκέψεις 53 και 56).

<sup>17</sup> Εκτελεστική απόφαση (ΕΕ) της 6ης Δεκεμβρίου 2016, που επιτρέπει στις Κάτω Χώρες να εφαρμόσουν μειωμένο φορολογικό συντελεστή στην ηλεκτρική ενέργεια που παρέχεται σε σταθμούς φόρτισης ηλεκτρικών οχημάτων (ΕΕ 2016, L 342, σ. 30).



κύριας δίκης θα πρέπει να θεωρηθεί ότι εισπράχθηκε εξ ολοκλήρου κατά παράβαση της οδηγίας 2003/96 και θα πρέπει, ως εκ τούτου, να επιστραφεί εξ ολοκλήρου εντόκως, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου<sup>18</sup>.

*Ηλεκτρική ενέργεια που αποθηκεύεται σε συσσωρευτές ως ενέργεια προοριζόμενη να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας*

35. Το Δικαστήριο έθεσε επίσης ερώτηση στους μετέχοντες στη διαδικασία σχετικά με το ζήτημα αν, εφόσον γίνει δεκτή η άποψη του αιτούντος δικαστηρίου ότι η ΧΥ καταναλώνει, για τους σκοπούς της δραστηριότητάς της, την ηλεκτρική ενέργεια που λαμβάνει από το δίκτυο διανομής για τη φόρτιση των συσσωρευτών, η ηλεκτρική αυτή ενέργεια θα πρέπει ή όχι να απαλλάσσεται από τον φόρο κατ' εφαρμογήν του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, ως ηλεκτρική ενέργεια χρησιμοποιούμενη για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.

36. Τόσο η ΧΥ όσο και η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή απορρίπτουν κατηγορηματικά το ενδεχόμενο αυτό. Κατά τους ως άνω μετέχοντες, η ΧΥ απλώς αποθηκεύει σε συσσωρευτές την ηλεκτρική ενέργεια που λαμβάνει από το δίκτυο, ενώ η απαλλαγή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 αφορά την παραγωγή «νέας» ηλεκτρικής ενέργειας.

37. Εντούτοις, κατά την άποψή μου, η θέση αυτή στηρίζεται σε δύο εσφαλμένες παραδοχές.

38. Η πρώτη εξ αυτών έγκειται στο ότι, όσον αφορά την αποθήκευση ηλεκτρικής ενέργειας σε συσσωρευτές, οι προαναφερθέντες μετέχοντες στη διαδικασία φαίνεται να συγχέουν την έννοια της ηλεκτρικής ενέργειας με την έννοια της ενέργειας εν γένει. Στο παρόν στάδιο της τεχνολογικής ανάπτυξης, δεν υφίσταται μέθοδος αποθήκευσης της ηλεκτρικής ενέργειας ως τέτοιας, ώστε να υπάρχει δυνατότητα βιομηχανικής αξιοποίησής της<sup>19</sup>. Η αποθήκευση της ηλεκτρικής ενέργειας απαιτεί μετατροπή της σε άλλη μορφή ενέργειας της οποίας η αποθήκευση είναι δυνατή και, εν συνεχεία, εκ νέου μετατροπή της σε ηλεκτρική ενέργεια. Στην περίπτωση των συσσωρευτών, η ενέργεια αποθηκεύεται υπό τη μορφή χημικής ενέργειας, δηλαδή (δυναμικής) ενέργειας παραγόμενης από τις ηλεκτροχημικές αντιδράσεις που συντελούνται, με τη διέλευση ρεύματος, στις χημικές ενώσεις οι οποίες είναι παρούσες στον συσσωρευτή. Οι αντιδράσεις αυτές είναι αναστρέψιμες, πράγμα που επιτρέπει τη φόρτιση και εκφόρτιση του συσσωρευτή<sup>20</sup>.

39. Εξ αυτών προκύπτει ότι η έννοια της αποθήκευσης ηλεκτρικής ενέργειας αποτελεί, σε ορισμένο βαθμό, απλούστευση. Κατ' ουσίαν, πρόκειται για μετατροπή της ηλεκτρικής ενέργειας σε διαφορετική μορφή ενέργειας και, εν συνεχεία, εκ νέου μετατροπή της σε ηλεκτρική ενέργεια.

40. Τούτο μας οδηγεί στη δεύτερη εσφαλμένη παραδοχή στην οποία στηρίζεται η άποψη των μετεχόντων στη διαδικασία, δηλαδή την αυστηρή διάκριση μεταξύ αποθήκευσης και παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.

41. Από φυσικής απόψεως, η παραγωγή ενέργειας δεν υφίσταται ως φαινόμενο. Η διαπίστωση αυτή πηγάζει από μια εκ των θεμελιωδών αρχών της φυσικής, την αρχή της διατήρησης της ενέργειας. Η αποκαλούμενη «παραγωγή ενέργειας», συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρικής

<sup>18</sup> Βλ. πρόσφατη απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>19</sup> Οι τεχνολογίες αποθήκευσης ηλεκτρικής ενέργειας υπό τη μορφή ηλεκτρικής ενέργειας, για παράδειγμα εκείνες που στηρίζονται στους υπερπυκνωτές, βρίσκονται σε πρώιμο μόλις στάδιο ανάπτυξης και δεν είναι προσβάσιμες σε ευρύτερη κλίμακα.

<sup>20</sup> Το ζήτημα αυτό δεν αμφισβητείται στην υπόθεση της κύριας δίκης. Αν αντιλαμβανόμασθα ορθώς, σε αυτήν ακριβώς τη μετατροπή σε χημική ενέργεια στηρίζει το αιτούν δικαστήριο την άποψή του ότι η ΧΥ καταναλώνει ηλεκτρική ενέργεια.

ενέργειας, όπως ακριβώς και η αποθήκευσή της, είναι απλώς η μετατροπή μιας μορφής ενέργειας σε άλλη. Στην περίπτωση της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, μπορεί να πρόκειται για μετατροπή της χημικής ενέργειας που περιέχεται στα ορυκτά καύσιμα<sup>21</sup> με τη διαδικασία καύσης, για μετατροπή της κινητικής ενέργειας στο πλαίσιο των αιολικών και υδροηλεκτρικών τεχνολογιών ή, τέλος, για μετατροπή της πυρηνικής ενέργειας κατά τη διαδικασία της πυρηνικής σχάσης.

42. Η παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας απαιτεί συχνά την αλληπάλληλη μετατροπή διαφόρων μορφών ενέργειας. Για παράδειγμα, στους θερμοηλεκτρικούς σταθμούς (δηλαδή εκείνους που βασίζονται στα ορυκτά καύσιμα ή την πυρηνική ενέργεια), η αρχική ενέργεια που είναι συσσωρευμένη σε καύσιμα (ή στο λεγόμενο πυρηνικό καύσιμο) μετατρέπεται σε θερμική ενέργεια, αυτή με τη σειρά της σε κινητική ενέργεια, η οποία τότε μόνο μετατρέπεται σε ηλεκτρική ενέργεια. Οι διάφορες μορφές ενέργειας απαιτούν συγκεκριμένους αντίστοιχους φορείς, για παράδειγμα, φορέας της ενέργειας στους σταθμούς ηλεκτροπαραγωγής είναι κατά κανόνα ο υδρατμός, ενώ φορέας της χημικής ενέργειας στον συσσωρευτή είναι ο ηλεκτρολύτης.

43. Επομένως, δεν υφίστανται ουσιώδη και ευδιάκριτα όρια μεταξύ παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και αποθήκευσής της ή, ακριβέστερα, ανάκτησης της ηλεκτρικής ενέργειας που είναι αποθηκευμένη υπό άλλη μορφή ενέργειας. Το πιο διαφωτιστικό παράδειγμα είναι τα υδροηλεκτρικά εργοστάσια αντλούμενου ύδατος. Η αρχή βάσει της οποίας λειτουργούν στηρίζεται στην άντληση υδάτων, με τη βοήθεια ηλεκτρικής ενέργειας, από κατάντη δεξαμενή (κείμενη χαμηλότερα) σε ανάντη δεξαμενή (κείμενη υψηλότερα) και, εν συνεχεία, στη χρήση της κινητικής ενέργειας του ύδατος που πέφτει εκ νέου για τη θέση γεννήτριας ρεύματος σε λειτουργία<sup>22</sup>. Ένα τέτοιο εργοστάσιο δεν παράγει «νέα» ηλεκτρική ενέργεια, αλλά αντιθέτως καταναλώνει περισσότερη ηλεκτρική ενέργεια από εκείνη που παράγει. Ως εκ τούτου, τα υδροηλεκτρικά εργοστάσια αντλούμενου ύδατος θεωρούνται μέθοδος αποθήκευσης ηλεκτρικής ενέργειας, και όχι παραγωγής της. Η ανωτέρω είναι σαφέστατα, ακόμη και σήμερα, η επικρατέστερη, από πλευράς χωρητικότητας, μέθοδος αποθήκευσης ενέργειας<sup>23</sup>. Συνίσταται στη μετατροπή της ηλεκτρικής ενέργειας σε δυναμική ενέργεια του ύδατος και, εν συνεχεία, στη μετατροπή της κινητικής ενέργειας εκ νέου σε ηλεκτρική ενέργεια. Τούτο ουδόλως αναιρεί το γεγονός ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, καταναλώνεται ηλεκτρική ενέργεια με σκοπό την άντληση ύδατος και, εν συνεχεία, παράγεται εκ νέου ενέργεια με τον ίδιο ακριβώς τρόπο, όπως και στους συνήθεις υδροηλεκτρικούς σταθμούς οι οποίοι χρησιμοποιούν τη φυσική ροή ύδατος χωρίς ανάγκη προηγούμενης άντλησής του.

44. Η αποθήκευση ηλεκτρικής ενέργειας σε συσσωρευτές συνίσταται επίσης, από τεχνικής πλευράς, στην κατανάλωση *ηλεκτρικής ενέργειας* με σκοπό τη μετατροπή της σε άλλη μορφή ενέργειας και εν συνεχεία στην εκ νέου μετατροπή της σε ηλεκτρική ενέργεια. Επομένως, δεν βλέπω ουσιαστικά εμπόδια που να καθιστούν αδύνατο τον χαρακτηρισμό της ηλεκτρικής ενέργειας η οποία προορίζεται για μετατροπή σε συσσωρευτή ως ηλεκτρικής ενέργειας χρησιμοποιούμενης για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96.

<sup>21</sup> Δεν είναι τυχαίο ότι τα καύσιμα αυτά ορίζονται στην οδηγία 2003/96 ως «ενεργειακά προϊόντα».

<sup>22</sup> Το νόημα της διαδικασίας αυτής έγκειται στο γεγονός ότι το νερό αντλείται προς τα πάνω κατά τις περιόδους χαμηλής ζήτησης σε ηλεκτρική ενέργεια και αφήνεται να πέσει, καθιστώντας δυνατή την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, όταν η ζήτηση αυτή βρίσκεται στο αποκορύφωμά της. Τούτο παρέχει τη δυνατότητα αντιστάθμισης της επιβάρυνσης του δικτύου διανομής, εξασφαλίζοντας παράλληλα την κερδοφορία μιας τέτοιας επιχείρησης χάρη στις διαφορές στην τιμή της ηλεκτρικής ενέργειας ανάλογα με τη ζήτησή της.

<sup>23</sup> Revesz, R.L. και Unel, B., «Managing the future of the electricity grid: Energy storage and greenhouse gas emissions», Harvard Environmental Law Review, 42(2018), σ. 139 έως 196.

45. Πάντως, δέχομαι ότι και άλλες εκτιμήσεις συνηγορούν υπέρ της αντιμετώπισης της αποθήκευσης ηλεκτρικής ενέργειας, για τους σκοπούς της εφαρμογής της οδηγίας 2003/96, ως σταδίου διανομής της εν λόγω ηλεκτρικής ενέργειας και όχι ως παραγωγής της, όπως θα επιθυμούσαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή. Τούτο όμως δεν γίνεται δεκτό κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, την οποία συμμερίζεται και η ΧΥ, και σύμφωνα με την οποία η εταιρία αυτή καταναλώνει ηλεκτρική ενέργεια για τους σκοπούς της δραστηριότητάς της. Συγκεκριμένα, κάτι τέτοιο θα σήμαινε ότι η εταιρία αυτή καταναλώνει ηλεκτρική ενέργεια και ταυτοχρόνως την αποθηκεύει, πράγμα που είναι αδύνατο, όπως ακριβώς δεν μπορείς να έχεις και την πίτα ολόκληρη και τον σκύλο χορτάτο. Θα σήμαινε επίσης ότι η ηλεκτρική ενέργεια που παρέχεται στους πελάτες της ΧΥ πρέπει να φορολογηθεί, δηλαδή να υπαχθεί σε διπλή φορολόγηση, για πρώτη φορά κατά τη λήψη της από το δίκτυο και για δεύτερη φορά κατά τον χρόνο της παράδοσής της στους τελικούς χρήστες. Ορθώς το αιτούν δικαστήριο έκρινε ότι μια τέτοια διπλή φορολόγηση πρέπει να αποφευχθεί. Τούτο όμως επιτυγχάνεται όχι μέσω αντίθετης προς το άρθρο 21, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96 αποφυγής φορολόγησης της παροχής ηλεκτρικής ενέργειας από την ΧΥ στους πελάτες της, αλλά μέσω κατάλληλης φορολογικής μεταχείρισης της ηλεκτρικής ενέργειας την οποία λαμβάνει η εταιρία αυτή από το δίκτυο διανομής.

#### *Τελικές παρατηρήσεις και συμπεράσματα του παρόντος μέρους της ανάλυσης*

46. Με την απάντησή της στις συμπληρωματικές ερωτήσεις του Δικαστηρίου, η ΧΥ αμφισβητεί το βάσιμο των παρατηρήσεων της Γερμανικής Κυβέρνησης σχετικά με τις εσφαλμένες –κατά την κυβέρνηση αυτή– παραδοχές στις οποίες στηρίζει το αιτούν δικαστήριο το προδικαστικό του ερώτημα στην υπό κρίση υπόθεση. Κατά την ΧΥ, το ζήτημα αυτό εμπίπτει στην εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, για την οποία αρμόδιο είναι μόνον το αιτούν δικαστήριο. Επομένως, το Δικαστήριο πρέπει να βασιστεί στις διαπιστώσεις αυτές και να περιοριστεί στην απάντηση του προδικαστικού ερωτήματος.

47. Ωστόσο, οι επιφυλάξεις της ΧΥ είναι, κατά τη γνώμη μου, αβάσιμες. Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης δεν τίθενται υπό αμφισβήτηση. Συνίστανται στο γεγονός ότι η ΧΥ λαμβάνει ηλεκτρική ενέργεια από το δίκτυο διανομής, την αποθηκεύει σε συσσωρευτές υπό τη μορφή χημικής ενέργειας και την προμηθεύει εν συνεχεία τους πελάτες της, στο πλαίσιο σύνθετης υπηρεσίας αποτελούμενης και από άλλες υπηρεσίες. Αδιευκρίνιστο παραμένει, αντιθέτως, το ζήτημα του χαρακτηρισμού της ως άνω δραστηριότητας υπό το πρίσμα των διατάξεων της οδηγίας 2003/96, ζήτημα το οποίο εμπίπτει στην ερμηνεία των διατάξεων αυτών και, ως εκ τούτου, στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου.

48. Σύμφωνα με τον εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου χαρακτηρισμό της δραστηριότητας της ΧΥ, η ηλεκτρική ενέργεια την οποία λαμβάνει η εν λόγω εταιρία από το δίκτυο με σκοπό τη φόρτιση συσσωρευτών υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας. Όπως όμως προκύπτει από τις ανωτέρω εκτιμήσεις<sup>24</sup>, η εν λόγω ενέργεια δεν έπρεπε να φορολογηθεί καθόλου κατά το στάδιο της λήψης της από το δίκτυο εκ μέρους της ΧΥ, είτε υπό τη μορφή ηλεκτρικής ενέργειας προοριζόμενης για περαιτέρω διανομή δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96 είτε υπό τη μορφή ηλεκτρικής ενέργειας χρησιμοποιούμενης για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας.

<sup>24</sup> Σημεία 34 και 45 των παρούσων προτάσεων.

49. Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο επίμαχος στην κύρια δίκη φόρος ηλεκτρικής ενέργειας εισπράχθηκε εξ ολοκλήρου κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και πρέπει, κατ' αρχήν, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου<sup>25</sup>, να επιστραφεί στο ακέραιο εντόκως<sup>26</sup>. Τούτο καθιστά το προδικαστικό ερώτημα άνευ αντικειμένου.

50. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι η απόφασή του περί του νομικού χαρακτηρισμού της δραστηριότητας της ΧΥ την οποία εξέδωσε στην υπόθεση του φορολογικού έτους 2006 έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου. Το αιτούν δικαστήριο δεν αποσαφηνίζει αν ισχύει το ίδιο και ως προς το φορολογικό έτος 2010, σε σχέση με το οποίο υπέβαλε στο Δικαστήριο την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως της υπό κρίση υπόθεσης. Επισημαίνει, ωστόσο, ότι η απόφαση της φορολογικής αρχής να εφαρμόσει ως προς την ΧΥ τον μειωμένο συντελεστή φόρου ηλεκτρικής ενέργειας έχει καταστεί απρόσβλητη.

51. Πάντως, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίο της Ένωσης δεν απαιτεί, προκειμένου να ληφθεί υπόψη η εκ μέρους του Δικαστηρίου ερμηνεία της κρίσιμης διάταξης του δικαίου αυτού, το εθνικό δικαστήριο να υποχρεούται να αναθεωρήσει απόφαση έχουσα ισχύ δεδικασμένου. Το ίδιο ισχύει και για την επιστροφή φόρων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης<sup>27</sup>.

52. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα της υπό κρίση υπόθεσης. Εντούτοις, εκτιμώ ότι θα πρέπει να επισημαίνει ρητώς στην απόφασή του ότι το γεγονός ότι δίδεται απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα δεν σημαίνει ότι το Δικαστήριο δέχεται τον χαρακτηρισμό που απέδωσε το αιτούν δικαστήριο στη δραστηριότητα της ΧΥ υπό το πρίσμα των διατάξεων της οδηγίας 2003/96. Συγκεκριμένα, η φορολογική μεταχείριση της αποθήκευσης της ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο συζητήσεων σε επίπεδο Ένωσης, εν ανάγκη στο πλαίσιο ειδικής για το θέμα αυτό διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου. Μια τέτοια συζήτηση είναι ευκατάρκτη, αν μη τι άλλο λόγω της σημασίας που έχει η αποθήκευση της ηλεκτρικής ενέργειας κατά τη μετάβαση της οικονομίας της Ένωσης σε ανανεώσιμες πηγές ενέργειας<sup>28</sup>.

### ***Επί του προδικαστικού ερωτήματος***

#### *Διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος*

53. Με το προδικαστικό ερώτημα στην υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το δικαίο της Ένωσης απαιτεί την έντοκη επιστροφή ενός φόρου αχρεωστήτως εισπραχθέντος, σε περίπτωση κατά την οποία ο εσφαλμένος προσδιορισμός του φόρου προέκυψε από τη μη εφαρμογή, εκ μέρους των φορολογικών αρχών, της μείωσης του φορολογικού συντελεστή την οποία δικαιούνταν ο υποκείμενος στον φόρο, και η οποία θεσπίστηκε στο εθνικό δικαίο δυνάμει της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96.

<sup>25</sup> Βλ. πρόσφατη απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>26</sup> Εντούτοις, πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη η νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου δεν πρέπει να οδηγεί σε αδικαιολόγητο πλουτισμό, ιδίως όταν ο φορολογούμενος μετακύλισε την οικονομική επιβάρυνση του φόρου αυτού στον αποκτώντα (βλ. ιδίως, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2011, Danfoss και Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, σκέψεις 21 και 22).

<sup>27</sup> Βλ. πρόσφατη απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>28</sup> Πρβλ. ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 10ης Ιουλίου 2020 σχετικά με μια ολοκληρωμένη ευρωπαϊκή προσέγγιση της αποθήκευσης ενέργειας [P9 TA(2020)0198].

54. Πάντως, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης μείωση του συντελεστή του φόρου ηλεκτρικής ενέργειας δεν προκύπτει από τη μεταφορά στο γερμανικό δίκαιο του άρθρου 17, παράγραφος 1 στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, αλλά από την προβλεπόμενη στο άρθρο 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής εξουσία των κρατών μελών να διαφοροποιούν τους φορολογικούς συντελεστές αναλόγως της επιχειρηματικής ή μη επιχειρηματικής χρήσης της ηλεκτρικής ενέργειας. Προς στήριξη της άποψής της, η εν λόγω κυβέρνηση επικαλείται μια απόφαση της Επιτροπής για την έγκριση κρατικής ενίσχυσης συνιστάμενης στην εν λόγω διαφοροποίηση των φορολογικών συντελεστών<sup>29</sup>. Η απόφαση αυτή μνημονεύει ρητώς το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 ως βάση για τη μείωση του φορολογικού συντελεστή. Η ΧΥ επίσης προτείνει τη διεύρυνση του αντικειμένου του προδικαστικού ερωτήματος σε άλλες διατάξεις της οδηγίας 2003/96 πέραν του άρθρου 17, παράγραφος 1 στοιχείο α', συμπεριλαμβανομένου του άρθρου 5, τέταρτη περίπτωση.

55. Εκτός αυτού, επισημαίνεται ότι το άρθρο 9, παράγραφος 3, του StromStG ουδόλως μνημονεύει τις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στο άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96. Η μείωση του φορολογικού συντελεστή που προβλέπεται στο προαναφερθέν άρθρο 9, παράγραφος 3, αφορά γενικώς τις επιχειρήσεις του τομέα της μεταποίησης και επίσης τις επιχειρήσεις του τομέα της γεωργίας και της δασοκομίας.

56. Ωστόσο, τούτο δεν καθιστά το προδικαστικό ερώτημα άνευ αντικειμένου. Πράγματι, τόσο οι πιστώσεις φόρου για τις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις, οι οποίες προβλέπονται στο εν λόγω άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, όσο και η διαφοροποίηση των φορολογικών συντελεστών ανάλογα με την επιχειρηματική ή μη επιχειρηματική χρήση της ηλεκτρικής ενέργειας, στην οποία αναφέρεται το άρθρο 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής, έχουν προαιρετικό χαρακτήρα για τα κράτη μέλη. Επομένως, η επίλυση του νομικού ζητήματος που περιλαμβάνεται στο προδικαστικό ερώτημα μπορεί να επηρεάσει την έκβαση της διαφοράς της κύριας δίκης ανεξάρτητα από τη βάση επί της οποίας ο Γερμανός νομοθέτης εισήγαγε την επίμαχη διαφοροποίηση των φορολογικών συντελεστών.

57. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω να γίνει δεκτό ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το δίκαιο της Ένωσης απαιτεί την έντοκη επιστροφή ενός φόρου αχρεωστήτως εισπραχθέντος, σε περίπτωση κατά την οποία ο εσφαλμένος προσδιορισμός του φόρου προέκυψε από τη μη εφαρμογή, εκ μέρους των φορολογικών αρχών, της μείωσης του φορολογικού συντελεστή την οποία δικαιούνταν ο υποκείμενος στον φόρο, και η οποία θεσπίστηκε στο εθνικό δίκαιο δυνάμει της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών που προβλέπεται σε μία εκ των διατάξεων της οδηγίας 2003/96.

#### *Υποχρέωση έντοκης επιστροφής φόρων εισπραχθέντων κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης*

58. Υπενθυμίζεται ότι η ΧΥ κατέβαλε φόρο ηλεκτρικής ενέργειας με κανονικό συντελεστή. Ωστόσο, κατά τη διάρκεια των ενδίκων διαδικασιών διαπιστώθηκε ότι είχε δικαίωμα να υπαχθεί σε μειωμένο συντελεστή δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 3, του StromStG, το οποίο, όπως υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, στηρίζεται στο άρθρο 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96. Υπό τις συνθήκες αυτές, η φορολογική αρχή επέστρεψε τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο ηλεκτρικής ενέργειας, αλλά ατόκως, δεδομένου ότι το εθνικό δίκαιο δεν προβλέπει υποχρέωση καταβολής τόκων σε τέτοια περίπτωση. Παρά ταύτα, η ΧΥ ζητεί την καταβολή τόκων, επικαλούμενη την αρχή του δικαίου της Ένωσης κατά την οποία οι φόροι που εισπράττονται κατά παραβίαση του δικαίου αυτού πρέπει να επιστρέφονται εντόκως.

<sup>29</sup> C(2007) 2416 τελικό, κρατική ενίσχυση N 775/2005 – Γερμανία.

59. Τίθεται, επομένως, το νομικό ζήτημα αν η ως άνω αρχή έχει εφαρμογή και στην περίπτωση κατά την οποία εισπράχθηκε φόρος κατά παράβαση όχι του ίδιου του δικαίου της Ένωσης, αλλά εθνικών διατάξεων οι οποίες, στο πλαίσιο της μεταφοράς μιας οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, θεσπίζουν φορολογικά πλεονεκτήματα δυνάμει της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών που προβλέπεται στην οδηγία αυτή. Η ασάφεια μιας τέτοιας κατάστασης έγκειται στο γεγονός ότι, αφενός, η επιβολή υψηλότερης φορολόγησης δεν παραβιάζει ευθέως το δίκαιο της Ένωσης, καθόσον το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα δεν έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα υπό το πρίσμα του δικαίου αυτού και, αφετέρου, υπάρχει εντούτοις παράβαση των διατάξεων του εθνικού δικαίου που θεσπίστηκαν για τη μεταφορά οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο.

60. Πρέπει συναφώς να επισημανθεί ότι, καίτοι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά όχι την επιστροφή του αχρεωστήτως εισπραχθέντος φόρου, αλλά τους τόκους, εντούτοις η απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα θα αφορά τόσο την καταβολή τόκων όσο και την υποχρέωση επιστροφής του ίδιου του φόρου. Πράγματι, τόσο η ίδια η υποχρέωση επιστροφής όσο και η υποχρέωση καταβολής τόκων ανάγονται στην ίδια αιτία κατά το δίκαιο της Ένωσης.

61. Το δικαίωμα έντοκης επιστροφής των φόρων που εισέπραξε κράτος μέλος κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης απορρέει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου. Αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που αναγνωρίζουν στους ιδιώτες οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης οι οποίες απαγορεύουν τέτοιους φόρους<sup>30</sup>. Η υποχρέωση επιστροφής αφορά όχι μόνον το ίδιο το ποσό του φόρου που εισπράχθηκε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, αλλά και το σύνολο των ποσών που καταβλήθηκαν ή παρακρατήθηκαν από το κράτος μέλος σε σχέση με τον φόρο αυτό. Το ίδιο ισχύει και για τις ζημίες που οφείλονται στην απώλεια της ευκαιρίας χρήσης χρηματικών πόρων λόγω αχρεώστητης εισπράξης φόρου. Η αποκατάσταση των ζημιών αυτών πραγματοποιείται με την καταβολή τόκων επί του ποσού του αχρεωστήτως εισπραχθέντος φόρου<sup>31</sup>.

62. Όπως προκύπτει από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου από τις οποίες απορρέει η νομολογία αυτή, τα δικαιώματα που έχουν ως συνέπεια και συμπλήρωμα την υποχρέωση επιστροφής των φόρων που εισπράττονται κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης συνιστούν δικαιώματα που αντλούν οι ιδιώτες από διατάξεις άμεσου αποτελέσματος του δικαίου της Ένωσης<sup>32</sup>. Τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να προστατεύουν τα δικαιώματα αυτά, αποφαινόμενα, εν ανάγκη, επί της υποχρέωσης επιστροφής του αχρεωστήτως εισπραχθέντος φόρου.

63. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, όσον αφορά τις διατάξεις οδηγίας, χωρεί επίκλησή τους έναντι του οικείου κράτους μέλους ενώπιον εθνικού δικαστηρίου είτε όταν το κράτος αυτό παρέλειψε να μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο είτε όταν προέβη σε πλημμελή μεταφορά της, υπό τον όρο ότι οι εν λόγω διατάξεις είναι, από άποψη περιεχομένου, απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς<sup>33</sup>. Κατά τη γνώμη μου, η εσφαλμένη εφαρμογή των εθνικών διατάξεων μεταφοράς μιας οδηγίας, η οποία συνεπάγεται επίσης παράβαση της οδηγίας αυτής, πρέπει να εξομοιωθεί με εσφαλμένη μεταφορά της οικείας οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο. Πράγματι, είναι αδιάφορο, από πλευράς του ενδιαφερομένου, το αν η προσβολή των δικαιωμάτων του που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης οφείλεται σε νομοθετικές

<sup>30</sup> Βλ. πρόσφατη απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2019, *Călin* (C-676/17, EU:C:2019:700, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>31</sup> Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, *Littlewoods Retail κ.λπ.* (C-591/10, EU:C:2012:478, σκέψεις 25 και 26).

<sup>32</sup> Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, *Rewe-Zentralfinanz και Rewe-Zentral* (33/76, EU:C:1976:188, σκέψη 5, πρώτο και δεύτερο εδάφιο), της 27ης Μαρτίου 1980, *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100, σημείο 1, στοιχείο α', του διατακτικού), και της 9ης Νοεμβρίου 1983, *San Giorgio* (199/82, EU:C:1983:318, σκέψη 12).

<sup>33</sup> Βλ. πρόσφατη απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2021, *RTS infra και Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel* (C-387/19, EU:C:2021:13, σκέψη 44).

παραλείψει του κράτους μέλους ή σε μη ορθή διοικητική πρακτική. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις συντρέχει προσβολή των δικαιωμάτων του και πρέπει αυτός να δικαιούται αντίστοιχη προστασία.

64. Μια διάταξη του δικαίου της Ένωσης είναι απαλλαγμένη αιρέσεων όταν θεσπίζει υποχρέωση η οποία δεν συνοδεύεται από καμία επιφύλαξη και δεν απαιτείται για την εκτέλεσή της ή την επαγωγή των αποτελεσμάτων της η έκδοση κάποιας πράξεως, είτε των θεσμικών οργάνων είτε των κρατών μελών, και είναι αρκούντως ακριβής ώστε να μπορούν να την επικαλεστούν οι ιδιώτες και να την εφαρμόσει το δικαστήριο όταν θεσπίζει υποχρέωση χωρίς αμφίσημη διατύπωση<sup>34</sup>.

65. Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, ακόμη και αν μια οδηγία αφήνει στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως κατά τη θέσπιση των λεπτομερειών εφαρμογής της, μια διάταξη της οδηγίας αυτής μπορεί να θεωρείται ότι έχει ανεπιφύλακτο και συγκεκριμένο χαρακτήρα εφόσον επιβάλλει στα κράτη μέλη, χωρίς αμφίσημη διατύπωση, συγκεκριμένη υποχρέωση επιτεύξεως αποτελέσματος και δεν συνοδεύεται από καμία αίρεση όσον αφορά την εφαρμογή του κανόνα τον οποίο θεσπίζει<sup>35</sup>.

66. Όσον αφορά την οδηγία 2003/96, αυτή καθορίζει ένα ελάχιστο επίπεδο φορολογίας για τα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια<sup>36</sup>. Πάνω από το επίπεδο αυτό, τα κράτη μέλη μπορούν ελεύθερα να διαμορφώνουν το ύψος της φορολόγησης. Η οδηγία προβλέπει επίσης ορισμένες εξουσίες των κρατών μελών να διαμορφώνουν διαφορετικά το επίπεδο της φορολογίας, συμπεριλαμβανομένης της εφαρμογής απαλλαγών. Οι εξουσίες αυτές προβλέπονται, μεταξύ άλλων, στα άρθρα 5, 7, παράγραφοι 2 και 4, 15, 16 και 17, καθώς και, ως προς τα επιμέρους κράτη μέλη, στα άρθρα 18, 18α και 18β της εν λόγω οδηγίας. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής, το Συμβούλιο μπορεί να επιτρέψει σε κράτος μέλος να θεσπίσει περαιτέρω φορολογικές απαλλαγές ή μειώσεις. Η οδηγία 2003/96 περιέχει επίσης ορισμένες υποχρεωτικές απαλλαγές. Απαριθμούνται στο άρθρο 14 της οδηγίας αυτής.

67. Η δυνατότητα διαφοροποίησης του επιπέδου φορολογίας αναλόγως της επιχειρηματικής ή μη επιχειρηματικής χρήσης της ηλεκτρικής ενέργειας που προβλέπει το άρθρο 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96 περιλαμβάνεται μεταξύ των προαναφερθεισών εξουσιών διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών<sup>37</sup>. Μολονότι είναι αληθές ότι το παράρτημα I, πίνακας Γ, της οδηγίας 2003/96 καθορίζει διαφοροποιημένους ελάχιστους συντελεστές φορολογίας για την ηλεκτρική ενέργεια αναλόγως της επιχειρηματικής ή μη επιχειρηματικής χρήσης της, εντούτοις το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής αναφέρει ρητώς ότι τα κράτη μέλη *μπορούν* να εφαρμόζουν τέτοια διαφοροποίηση. Επομένως, μπορούν επίσης να εφαρμόζουν ενιαίο φορολογικό συντελεστή, ο οποίος θα πρέπει να τηρεί τον ελάχιστο φορολογικό συντελεστή που καθορίζει η οδηγία 2003/96 για τη μη επιχειρηματική χρήση, ο οποίος είναι υψηλότερος.

68. Συναφώς, αξίζει να σημειωθεί ότι το επίπεδο φορολογίας που ίσχυε στη Γερμανία κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη περίοδο υπερέβαινε πολλαπλώς τα κατώτατα όρια που προβλέπει η οδηγία, τόσο ως προς την ενέργεια επιχειρηματικής χρήσης όσο και ως προς την ενέργεια μη

<sup>34</sup> Απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2021, RTS *infra* και Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, σκέψη 46).

<sup>35</sup> Απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2021, RTS *infra* και Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13, σκέψη 47).

<sup>36</sup> Άρθρο 4 της οδηγίας 2003/96.

<sup>37</sup> Όπως άλλωστε και η προβλεπόμενη στο άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής δυνατότητα μείωσης του φόρου για τις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις, η οποία μνημονεύεται μεν στο προδικαστικό ερώτημα, αλλά, όπως φαίνεται, δεν έχει στην πραγματικότητα εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης.

επιχειρηματικής χρήσης. Συγκεκριμένα, ενώ τα ελάχιστα αυτά όρια ανέρχονταν αντιστοίχως σε 0,50 και 1 ευρώ ανά μεγαβατώρα, οι συντελεστές που προέβλεπε ο StromStG ανέρχονταν στα 12,30 και 20,50 ευρώ ανά μεγαβατώρα.

69. Οι προαιρετικές διατάξεις, όπως το άρθρο 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96<sup>38</sup>, δεν είναι απαλλαγμένες αιρέσεων, δεδομένου ότι η εφαρμογή τους εξαρτάται από αποφάσεις των επιμέρους κρατών μελών, τα οποία δεν δεσμεύονται, συναφώς, από καμία υποχρέωση βάσει του δικαίου της Ένωσης. Επομένως, οι διατάξεις που θεσπίζουν τα φορολογικά αυτά πλεονεκτήματα δεν γεννούν υπέρ των υποκειμένων στον φόρο απευθείας δικαιώματα των οποίων την προστασία μπορούν να ζητήσουν οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων<sup>39</sup>. Κατά συνέπεια, εφόσον δεν γεννάται κανένα δικαίωμα από το δίκαιο της Ένωσης υπέρ των υποκειμένων στον φόρο, ομοίως δεν τυγχάνει εφαρμογής και η απορρέουσα από τη νομολογία του Δικαστηρίου υποχρέωση έντοκης επιστροφής των φόρων που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου αυτού.

70. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω να γίνει δεκτό ότι, κατ' αρχήν, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί την έντοκη επιστροφή ενός φόρου αχρεωστήτως εισπραχθέντος σε περίπτωση κατά την οποία ο εσφαλμένος προσδιορισμός του φόρου προέκυψε από τη μη εφαρμογή, εκ μέρους των φορολογικών αρχών, της μείωσης του φορολογικού συντελεστή την οποία δικαιούνταν ο υποκείμενος στον φόρο και η οποία θεσπίστηκε στο εθνικό δίκαιο δυνάμει της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών που προβλέπεται σε μία εκ των διατάξεων της οδηγίας 2003/96.

71. Ωστόσο, τούτο δεν εξαντλεί, κατά τη γνώμη μου, την ανάλυση του εξεταζόμενου νομικού ζητήματος.

#### *Αρχές της ίσης μεταχείρισης και της φορολογικής ουδετερότητας*

72. Πράγματι, το γεγονός ότι η προβλεπόμενη στην οδηγία διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών να μειώνουν το επίπεδο φορολογίας δεν γεννά υπέρ των υποκειμένων στον φόρο δικαιώματα απορρέοντα από το δίκαιο της Ένωσης τα οποία αυτοί μπορούν να επικαλεστούν ενώπιον των δικαστηρίων δεν συνεπάγεται ότι οι ενέργειες που αναλαμβάνουν τα κράτη μέλη δυνάμει της διακριτικής αυτής ευχέρειας εκφεύγουν του πεδίου εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας και, γενικότερα, του δικαίου της Ένωσης. Απεναντίας, ενεργώντας δυνάμει της εξουσιοδότησης που παρέχει η οδηγία, τα κράτη μέλη ενεργούν προδήλως δυνάμει της οδηγίας αυτής και, επομένως, σε τομέα διεπόμενο από το δίκαιο της Ένωσης. Ο προαιρετικός χαρακτήρας της ως άνω δράσης ουδόλως αναιρεί το εν λόγω συμπέρασμα.

73. Επομένως, κατ' εφαρμογήν της εξουσιοδότησης που παρέχει η οδηγία 2003/96 όσον αφορά τη διαφοροποίηση του συντελεστή φορολόγησης της ηλεκτρικής ενέργειας, τα κράτη μέλη οφείλουν να ενεργούν τηρουμένου του δικαίου της Ένωσης. Εξάλλου, τούτο μνημονεύεται ρητώς στο άρθρο 5 της οδηγίας αυτής, κατά το οποίο οι εν λόγω διαφοροποιημένοι φορολογικοί συντελεστές μπορούν να εφαρμόζονται «υπό την προϋπόθεση ότι συμβιβάζονται με το [...] δίκαιο [της Ένωσης]».

74. Τούτο σημαίνει ότι τα κράτη μέλη, όταν ενεργούν βάσει διακριτικής ευχέρειας που τους παρέχει οδηγία, όπως είναι η απορρέουσα από το άρθρο 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, οφείλουν να τηρούν, μεταξύ άλλων, τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης. Σε

<sup>38</sup> Η διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας.

<sup>39</sup> Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 28).



περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κρίσιμες είναι, ειδικότερα, οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ίσης μεταχείρισης. Η παραβίαση των αρχών αυτών μπορεί αφ' εαυτής να αποτελέσει νομική βάση του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο να ζητήσει την έντοκη επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, ακόμη και αν το δικαίωμα αυτό δεν μπορεί να στηριχθεί στη διάταξη της οδηγίας η οποία παρέχει τη νομική βάση για τη δράση του κράτους μέλους, διότι η συγκεκριμένη διάταξη στερείται άμεσου αποτελέσματος.

75. Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να αποφανθεί κατά τον ίδιο τρόπο όσον αφορά τις φορολογικές απαλλαγές που διατηρούν τα κράτη μέλη σε ισχύ βάσει της διακριτικής ευχέρειας που προβλέπει η οδηγία σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έκρινε ότι, μολονότι οι απαλλαγές αυτές δεν γεννούν υπέρ των υποκειμένων στον φόρο κανένα δικαίωμα βάσει του δικαίου της Ένωσης, εντούτοις οι γενικές αρχές του δικαίου αυτού, μεταξύ των οποίων η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να αναζητούν τα ποσά που κατέβαλαν αχρεωστήτως συνεπεία εσφαλμένης ερμηνείας των εθνικών διατάξεων που θεσπίζουν τις απαλλαγές αυτές<sup>40</sup>.

76. Όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, είναι αληθές ότι, με τη νομολογία του, το Δικαστήριο αναγνωρίζει ότι η αρχή αυτή απηχεί, στο φορολογικό δίκαιο της Ένωσης, και ιδίως στους κανόνες περί φόρου προστιθέμενης αξίας, την αρχή της ίσης μεταχείρισης<sup>41</sup>. Η διαπίστωση αυτή είναι, βεβαίως, κατ' αρχήν ορθή. Εντούτοις, δεν πρέπει να λησμονείται ότι η έννοια της φορολογικής ουδετερότητας έχει ιδιαίτερη σημασία στην επιστημονική θεωρία στον φορολογικό τομέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζεται στο φορολογικό δίκαιο από κοινού με την έννοια της ίσης μεταχείρισης, και ενίοτε αντ' αυτής. Συγκεκριμένα, υπογραμμίζεται ότι το φορολογικό καθεστώς πρέπει να διαμορφώνεται κατά τρόπον ώστε η διαφορετική φορολογική μεταχείριση παρόμοιων εμπορευμάτων, υπηρεσιών ή ειδών δραστηριότητας να μην επηρεάζει τις οικονομικές αποφάσεις των παραγόντων της αγοράς, καθόσον οι αποφάσεις αυτές πρέπει να λαμβάνονται βάσει αποκλειστικώς οικονομικών κριτηρίων<sup>42</sup>.

77. Επομένως, η κατ' αυτόν τον τρόπο νοούμενη αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αναφέρεται μάλλον στις διατάξεις του φορολογικού δικαίου, καθόσον αυτές, λόγω της προβλεψιμότητάς τους, είναι ικανές να καθορίζουν τη συμπεριφορά των επιχειρηματιών. Αντιθέτως, δύσκολα μπορεί να γίνει δεκτό ότι η συμπεριφορά των επιχειρηματιών διαμορφώνεται από περιστασιακές αποφάσεις των αρχών οι οποίες είναι επιφορτισμένες με την εφαρμογή του φορολογικού δικαίου, ιδίως όταν οι αποφάσεις αυτές έχουν χαρακτήρα *ex post*, δηλαδή όταν αφορούν τον τρόπο φορολόγησης πράξεων που έχουν ήδη διενεργήσει οι υποκείμενοι στον φόρο<sup>43</sup>. Επομένως, δεν νομίζω ότι η εσφαλμένη εφαρμογή της επίμαχης στην κύρια δίκη γερμανικής φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να θεωρηθεί ότι παραβίασε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

<sup>40</sup> Απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σημεία 1 και 2 του διατακτικού).

<sup>41</sup> Βλ. πρόσφατη απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, σκέψη 48).

<sup>42</sup> Βλ. «OECD International VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality» (<https://www.oecd.org/ctp/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>), καθώς και: Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Βρυξέλλες, 2016, σ. 393 και 394.

<sup>43</sup> Εντούτοις, μια πάγια διοικητική πρακτική, όπως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), στην οποία εφαρμόστηκε εσφαλμένη ερμηνεία των φορολογικών κανόνων αδιαλείπτως από το 1973 έως το 1994 (βλ. σκέψη 9 της απόφασης αυτής), ενδέχεται να επηρεάσει τη συμπεριφορά των παραγόντων της αγοράς, όπως ακριβώς και οι κανόνες δικαίου, και να παραβιάσει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

78. Γεγονός παραμένει ότι, στο πλαίσιο της μεταφοράς της οδηγίας 2003/96 στην εσωτερική έννομη τάξη, τόσο ο Γερμανός νομοθέτης όσο και οι γερμανικές φορολογικές αρχές υποχρεούνται να ενεργούν τηρώντας την αρχή της ίσης μεταχείρισης, η οποία συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης.

79. Το ενδεχόμενο παραβίασης της αρχής αυτής στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν εξετάστηκε στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ούτε συζητήθηκε μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας. Επομένως, το Δικαστήριο δεν έχει διαφωτιστεί επαρκώς προκειμένου να αποφανθεί συναφώς. Εκτός αυτού, η εξέταση της παραβίασης της αρχής της ίσης μεταχείρισης σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη απαιτεί ανάλυση των πραγματικών περιστάσεων της συγκεκριμένης περίπτωσης και της κατάστασης του συγκεκριμένου επιχειρηματία. Επομένως, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν η εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του StromStG περιάγει την ΧΥ σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τους επιχειρηματίες που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, με αποτέλεσμα την παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισης. Πρόκειται, κατ' αρχάς, για επιχειρηματίες που ασκούν δραστηριότητες παρεμφερείς με εκείνες της εν λόγω εταιρίας και μπορούν, επομένως, να είναι ανταγωνιστές της.

80. Σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υπήρξε παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισης, τούτο θα συνιστά αυτοτελή βάση στο δίκαιο της Ένωσης για να ζητήσει η ΧΥ την έντοκη επιστροφή του ποσού του αχρεωστήτως εισπραχθέντος φόρου ηλεκτρικής ενέργειας.

81. Είναι προφανές ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, οι όροι υπό τους οποίους πραγματοποιείται η επιστροφή αυτή διέπονται από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας. Τούτο σημαίνει ότι οι όροι αυτοί δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοια μέτρα εσωτερικής φύσεως και δεν πρέπει να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης<sup>44</sup>.

#### *Δικαίωμα ιδιοκτησίας*

82. Στο δίκαιο της Ένωσης, το δικαίωμα ιδιοκτησίας προστατεύεται, μεταξύ άλλων, από το άρθρο 17 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά το άρθρο 51 του Χάρτη, ο Χάρτης αυτός απευθύνεται στα κράτη μέλη «μόνον όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης». Αυτό συμβαίνει αναμφίβολα όταν ένα κράτος μέλος μεταφέρει μια οδηγία στην εσωτερική έννομη τάξη, τούτο δε ακόμη και όταν κάνει χρήση της διακριτικής ευχέρειας που προβλέπει η οδηγία αυτή. Ως εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης από κράτος μέλος πρέπει να θεωρηθεί και η εκ μέρους της διοίκησης εφαρμογή των διατάξεων του εθνικού δικαίου με τις οποίες μεταφέρεται μια οδηγία στην εσωτερική έννομη τάξη.

83. Κατά το άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη, στον βαθμό που ο Χάρτης αυτός περιλαμβάνει δικαιώματα που αντιστοιχούν σε δικαιώματα τα οποία διασφαλίζονται στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, που υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950 (στο εξής: ΕΣΔΑ), η έννοια και η εμβέλειά τους είναι ίδιες με εκείνες που τους αποδίδει η εν λόγω Σύμβαση. Το άρθρο 17 του Χάρτη αντιστοιχεί, κατά τις επεξηγήσεις σχετικά με τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων<sup>45</sup>, στο άρθρο 1 του

<sup>44</sup> Απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2020, Valoris (C-677/19, EU:C:2020:825, σκέψη 21).

<sup>45</sup> ΕΕ 2007, C 303, σ. 17.

πρωτοκόλλου αριθ. 1 της ΕΣΔΑ. Επομένως, το άρθρο 17 του Χάρτη πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα της νομολογίας του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (στο εξής: ΕΔΔΑ) σχετικά με την τελευταία αυτή διάταξη<sup>46</sup>.

84. Όσον αφορά το ζήτημα της επιστροφής αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων, η θέση του ΕΔΔΑ είναι ότι μια απαίτηση που έχει διαπιστωθεί με επαρκή βαθμό βεβαιότητας συνιστά «περιουσία» κατά την έννοια του άρθρου 1 του πρωτοκόλλου αριθ. 1 της ΕΣΔΑ. Το αναγνωριζόμενο από τη διοίκηση δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου συνιστά τέτοια απαίτηση<sup>47</sup>. Κατά το ΕΔΔΑ, υπό το πρίσμα του άρθρου 1 του πρωτοκόλλου αριθ. 1 της ΕΣΔΑ, η καταβολή τόκων καθιστά δυνατή την αντιστάθμιση της απώλειας που συνεπάγεται για τον ενδιαφερόμενο η παρέλευση του χρόνου κατά τον οποίο δεν μπορούσε να διαθέσει τα κεφάλαια που εισέπραξε αχρεωστήτως η διοίκηση. Πράγματι, οι όροι επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου δεν μπορούν να επιβάλλουν στον ενδιαφερόμενο υπερβολικές επιβαρύνσεις, ούτε να θίγουν ουσιωδώς την οικονομική του κατάσταση<sup>48</sup>. Όταν η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου πραγματοποιείται μετά την πάροδο μεγάλου χρονικού διαστήματος, η μη καταβολή τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού είναι, εξ αυτού του λόγου, ικανή να διαταράξει την ισορροπία μεταξύ δημοσίου και ατομικού συμφέροντος και να οδηγήσει, ως εκ τούτου, σε παράβαση του άρθρου 1 του πρωτοκόλλου αριθ. 1 της ΕΣΔΑ<sup>49</sup>.

85. Υπό το πρίσμα της ανωτέρω νομολογίας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η μη καταβολή τόκων επί του ποσού του αχρεωστήτως εισπραχθέντος φόρου ενδέχεται να συνιστά παραβίαση του άρθρου 17 του Χάρτη όταν η είσπραξη του εν λόγω φόρου από το κράτος μέλος έλαβε χώρα στο πλαίσιο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Τούτο συμβαίνει ιδίως όταν η μη καταβολή τόκων εκθέτει τον οικείο υποκείμενο στον φόρο σε δυσανάλογη οικονομική επιβάρυνση, για παράδειγμα λόγω της παρέλευσης μεγάλου χρονικού διαστήματος κατά τη διάρκεια του οποίου δεν μπορούσε να διαθέσει το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό. Για να διαπιστωθεί η ύπαρξη τέτοιας παραβίασης του εν λόγω άρθρου 17 απαιτείται εκτίμηση των περιστάσεων της συγκεκριμένης υπόθεσης από τα εθνικά δικαστήρια.

86. Η παραβίαση αυτή, εφόσον διαπιστωθεί, συνιστά αυτοτελή βάση, αντλούμενη από το δίκαιο της Ένωσης, προκειμένου ο υποκείμενος στον φόρο να ζητήσει την καταβολή τόκων επί του ποσού του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

### *Πρόταση απάντησης*

87. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου σε περίπτωση κατά την οποία ο εσφαλμένος προσδιορισμός του φόρου προέκυψε από τη μη εφαρμογή, εκ μέρους των φορολογικών αρχών, της μείωσης του φορολογικού συντελεστή την οποία δικαιούνταν ο υποκείμενος στον φόρο και η οποία θεσπίστηκε στο εθνικό δίκαιο δυνάμει της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών που προβλέπεται σε μία εκ των διατάξεων της οδηγίας 2003/96, εκτός εάν η μη επιστροφή

<sup>46</sup> Απόφαση της 21ης Μαΐου 2019, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Επικαρπίες επί γεωργικών γαιών) (C-235/17, EU:C:2019:432, σκέψη 72).

<sup>47</sup> Απόφαση του ΕΔΔΑ της 9ης Μαρτίου 2006, ΕΚΟ-ΕΛΔΑ ΑΒΕΕ κατά Ελλάδας (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, § 26 και 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>48</sup> Απόφαση του ΕΔΔΑ της 9ης Μαρτίου 2006, ΕΚΟ-ΕΛΔΑ ΑΒΕΕ κατά Ελλάδας (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, § 29 και 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>49</sup> Απόφαση του ΕΔΔΑ της 9ης Μαρτίου 2006, ΕΚΟ-ΕΛΔΑ ΑΒΕΕ κατά Ελλάδας (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202, § 31).

συνεπάγεται παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισης ή του άρθρου 17 του Χάρτη, ζήτημα του οποίου η εκτίμηση απόκειται στο εθνικό δικαστήριο, υπό το πρίσμα των περιστάσεων της συγκεκριμένης περίπτωσης.

## Πρόταση

88. Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω να δοθεί η εξής απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία):

Το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου σε περίπτωση κατά την οποία ο εσφαλμένος προσδιορισμός του φόρου προέκυψε από τη μη εφαρμογή, εκ μέρους των φορολογικών αρχών, της μείωσης του φορολογικού συντελεστή την οποία δικαιούνται ο υποκείμενος στον φόρο και η οποία θεσπίστηκε στο εθνικό δίκαιο δυνάμει της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών που προβλέπεται σε μία εκ των διατάξεων 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, εκτός εάν η μη επιστροφή συνεπάγεται παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισης ή του άρθρου 17 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ζήτημα του οποίου η εκτίμηση απόκειται στο εθνικό δικαστήριο, υπό το πρίσμα των περιστάσεων της συγκεκριμένης περίπτωσης.