



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 22ας Δεκεμβρίου 2022\*

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Άρθρο 5, τέταρτη περίπτωση – Διαφοροποιημένοι συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης ανάλογα με την επαγγελματική ή μη επαγγελματική χρήση των προϊόντων αυτών – Προαιρετικές φορολογικές απαλλαγές και μειώσεις – Αίτηση για προαιρετική μείωση του φόρου υποβαλλόμενη μετά τη λήξη της προθεσμίας που έχει οριστεί προς τον σκοπό αυτόν, αλλά πριν από την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος επιβολής του σχετικού φόρου – Αρχή της ασφάλειας δικαίου – Αρχή της αποτελεσματικότητας – Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-553/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 8ης Ιουνίου 2021, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Σεπτεμβρίου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

**Hauptzollamt Hamburg**

κατά

**Shell Deutschland Oil GmbH,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Rizzarra (εισηγητή), προεδρεύοντα του τμήματος, N. Jääskinen και M. Gavalec, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– το Hauptzollamt Hamburg, εκπροσωπούμενο από τον C. Schaade,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

- η Shell Deutschland Oil GmbH, εκπροσωπούμενη από τους J. Dengler, L. Freiherr von Rummel και R. Stein, Rechtsanwälte,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia και τον R. Pethke,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

### **Απόφαση**

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της αρχής της αναλογικότητας, ως γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας (ΕΕ 2003, L 283, σ. 51).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Hauptzollamt Hamburg (κεντρικού τελωνείου Αμβούργου, Γερμανία, στο εξής: τελωνείο) και της Shell Deutschland Oil GmbH (στο εξής: Shell) σχετικά με την άρνηση του τελωνείου να απαλλάξει την εν λόγω εταιρία από τον ενεργειακό φόρο που πλήττει τα ενεργειακά προϊόντα τα οποία αυτή χρησιμοποιεί ως καύσιμο θέρμανσης για επαγγελματική χρήση.

### **Το νομικό πλαίσιο**

#### ***Το δίκαιο της Ένωσης***

- 3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 3, 17 και 21 της οδηγίας 2003/96 αναφέρουν τα εξής:
  - «(3) Η ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και η επίτευξη των στόχων άλλων κοινοτικών πολιτικών απαιτούν τον καθορισμό ελαχίστων επιπέδων φορολογίας σε κοινοτική κλίμακα για τα περισσότερα ενεργειακά προϊόντα, συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας, του φυσικού αερίου και του άνθρακα.
- [...]
- (17) Πρέπει να καθοριστούν διαφορετικά κοινοτικά ελάχιστα επίπεδα φορολογίας ανάλογα με τη χρησιμοποίηση των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας.
- [...]
- (21) Η επιχειρηματική και μη χρήση ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας είναι δυνατόν να αντιμετωπίζονται διαφορετικά για φορολογικούς λόγους.»

4 Το άρθρο 5 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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 κοινοτικό δίκαιο, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

[...]

– μεταξύ επιχειρηματικής και μη επιχειρηματικής χρήσης των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που αναφέρονται στα άρθρα 9 [καύσιμα θέρμανσης] και 10 [ηλεκτρική ενέργεια].»

5 Το άρθρο 6 της εν λόγω οδηγίας έχει ως ακολούθως:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν τις απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου φορολογίας που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία [...]:

[...]

γ) με την επιστροφή του συνόλου ή μέρους του φόρου που καταβλήθηκε.»

### ***Το γερμανικό δίκαιο***

6 Το άρθρο 54, παράγραφος 1, του Energiesteuergesetz (νόμου για την επιβολή ενεργειακού φόρου), της 15ης Ιουλίου 2006, (BGBl. 2006 I, σ. 1534), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: EnergieStG), προβλέπει τα εξής:

«Η απαλλαγή από τον φόρο χορηγείται κατόπιν αιτήσεως για ενεργειακά προϊόντα ως προς τα οποία αποδεικνύεται ότι φορολογήθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, σημεία 1 και 3 έως 5, και χρησιμοποιήθηκαν ως καύσιμα θέρμανσης για επαγγελματική χρήση ή χρησιμοποιήθηκαν σε επιλέξιμες εγκαταστάσεις σύμφωνα με το άρθρο 3, από μεταποιητική βιομηχανία κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 3, του Stromsteuergesetz [(νόμου περί φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας), της 24ης Μαρτίου 1999 (BGBl. 1999 I, σ. 378)] [...]. Εντούτοις, απαλλαγή από τον φόρο χορηγείται για ενεργειακά προϊόντα τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή θερμότητας μόνον εφόσον αποδεικνύεται ότι η παραχθείσα θερμότητα χρησιμοποιήθηκε από μεταποιητική βιομηχανία [...].»

7 Το άρθρο 100 της Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes (κανονιστικής απόφασης για την εφαρμογή του νόμου για την επιβολή ενεργειακού φόρου), της 31ης Ιουλίου 2006 (BGBl. 2006 I, σ. 1753, στο εξής: EnergieStV), το οποίο φέρει τον τίτλο «Απαλλαγή επιχειρήσεων από τον φόρο», ορίζει στην παράγραφο 1 τα κατωτέρω:

«Για την προβλεπόμενη στο άρθρο 54 του EnergieStG απαλλαγή από τον φόρο υποβάλλεται αίτηση ενώπιον του [τελωνείου] που είναι αρμόδιο για τον αιτούντα, με δήλωση σύμφωνα με προβλεπόμενο επίσημο έντυπο για όλα τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιήθηκαν εντός ορισμένης περιόδου απαλλαγής. Ο αιτών πρέπει να παράσχει στη δήλωση όλα τα αναγκαία στοιχεία για τον προσδιορισμό της απαλλαγής από τον φόρο και να υπολογίσει ο ίδιος το ποσό της απαλλαγής. Η απαλλαγή χορηγείται μόνον εάν η αίτηση υποβληθεί ενώπιον του [τελωνείου] το αργότερο έως την

31η Δεκεμβρίου του έτους που έπεται του ημερολογιακού έτους εντός του οποίου χρησιμοποιήθηκαν τα ενεργειακά προϊόντα.»

- 8 Το άρθρο 169 του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα), με τίτλο «Προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος επιβολής φόρου», έχει ως εξής:

«(1) Η απόφαση περί επιβολής φόρου, η ανάκληση της απόφασης αυτής ή η μεταρρύθμιση του φόρου δεν επιτρέπονται πλέον μετά την παρέλευση της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος επιβολής φόρου. [...]

(2) Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος επιβολής φόρου είναι

1. ένα έτος για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τις επιστροφές φόρου κατανάλωσης,

[...]».

- 9 Κατά το άρθρο 170 του ως άνω κώδικα, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος επιβολής φόρου αρχίζει από το τέλος του ημερολογιακού έτους εντός του οποίου γεννήθηκε η φορολογική οφειλή.
- 10 Το άρθρο 171 του εν λόγω κώδικα, με τίτλο «Αναστολή λήξης της προθεσμίας», ορίζει, στην παράγραφο 4, ότι, αν αρχίσει φορολογικός έλεγχος πριν την παρέλευση της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος επιβολής φόρου τον οποίο αφορά ο φορολογικός έλεγχος, η προθεσμία αυτή δεν λήγει πριν καταστούν απρόσβλητες οι πράξεις επιβολής φόρου που πρόκειται να εκδοθούν επί τη βάση του φορολογικού ελέγχου, με την επιφύλαξη της αναστολής της λήξης της ίδιας προθεσμίας δυνάμει άλλων διατάξεων.

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 11 Η Shell υπέβαλε στο τελωνείο, μέσω του επίσημου εντύπου που προβλέπεται προς τούτο, αίτηση απαλλαγής από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 54, παράγραφος 1, του EnergieStG, για τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποίησε για επαγγελματική χρήση κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ Αυγούστου και Νοεμβρίου 2010, υπό μορφή επιστροφής μέρους του φόρου, όπως προβλέπει το άρθρο 6, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96.
- 12 Δεν αμφισβητείται ότι, για το χρονικό αυτό διάστημα, η Shell πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις για να τύχει τέτοιας φορολογικής μείωσης, δυνάμει του άρθρου 54, παράγραφος 1, του EnergieStG, πλην της κατάθεσης σχετικής αίτησης εντός της προθεσμίας του άρθρου 100 της EnergieStV, η οποία περιήλθε στο τελωνείο τον Μάιο του 2012. Δεν αμφισβητείται επίσης ότι, κατά τη διάρκεια του 2011, η εταιρία αυτή υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο για το έτος 2010.
- 13 Το τελωνείο απέρριψε την αίτηση της Shell καθώς και τη διοικητική ένσταση κατά της απορριπτικής αυτής απόφασης, αντιστοίχως, στις 13 Αυγούστου 2012 και στις 27 Φεβρουαρίου 2015, με την αιτιολογία ότι η εν λόγω εταιρία δεν είχε υποβάλει την αίτησή της περί μείωσης του φόρου εντός της προθεσμίας του άρθρου 100, παράγραφος 1, της EnergieStV.

- 14 Με απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 2019, το Finanzgericht Hamburg (φορολογικό δικαστήριο Αμβούργου, Γερμανία) δέχθηκε την προσφυγή που άσκησε η Shell, κρίνοντας ότι υπό τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υπόθεσης η τελευταία αυτή διάταξη είχε τηρηθεί και ότι, εν πάση περιπτώσει, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης και ειδικότερα της αρχής της αναλογικότητας, το τελωνείο όφειλε να έχει δεχθεί την αίτηση της Shell.
- 15 Στη συνέχεια, το τελωνείο άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω απόφασης ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από το ζήτημα αν, σε περίπτωση κατά την οποία μια αίτηση περί μείωσης του φόρου υποβληθείσα δυνάμει του άρθρου 54, παράγραφος 1, του EnergieStG –διάταξης στηριζόμενης στο άρθρο 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96– περιέρχεται στο τελωνείο μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής τέτοιας αίτησης, αλλά πριν από τη λήξη της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος επιβολής του σχετικού φόρου, της οποίας η λήξη ανεστάλη λόγω φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στον αιτούντα, σύμφωνα με το άρθρο 171, παράγραφος 4, του φορολογικού κώδικα, το δικαίωμα του αιτούντος στην εν λόγω φορολογική μείωση πρέπει να αποκλειστεί, δυνάμει του άρθρου 100, παράγραφος 1, του EnergieStV, ή αν η αρχή της αναλογικότητας, ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, απαγορεύει στις αρμόδιες εθνικές αρχές να αρνούνται τη χορήγηση του οικείου δικαιώματος για τον λόγο και μόνον ότι δεν τηρήθηκε η πρώτη προθεσμία.
- 17 Το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά τον χρόνο περιέλευσης της αίτησης περί μείωσης του φόρου στο τελωνείο, τον Μάιο του 2012, δεν είχε ακόμη εκπνεύσει η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος επιβολής του φόρου λόγω του φορολογικού ελέγχου που είχε διενεργηθεί στη Shell κατά τη διάρκεια του 2011. Υπενθυμίζει δε ότι πρόκειται για αποσβεστική προθεσμία η οποία εξυπηρετεί την ασφάλεια δικαίου και τη δικαιοκή ειρήνη, όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο.
- 18 Εκτός αυτού, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί, αφενός, ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου που απορρέει από τις αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403), και της 7ης Νοεμβρίου 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933), αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης και ιδίως στην αρχή της αναλογικότητας η επιβολή κυρώσεων λόγω μη τήρησης τυπικών προϋποθέσεων οριζόμενων στο εθνικό δίκαιο μέσω της άρνησης χορήγησης φορολογικού πλεονεκτήματος προβλεπόμενου στην οδηγία 2003/96 και, αφετέρου, ότι, κατά τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, η αίτηση για την απαλλαγή από τον ενεργειακό φόρο «δεν αποτελεί ουσιαστική προϋπόθεση, αλλά απλώς τυπική προϋπόθεση της αξίωσης απαλλαγής από τον φόρο». Τούτο θα μπορούσε να συνηγορεί, κατά το αιτούν δικαστήριο, υπέρ της άποψης ότι η εκπρόθεσμη υποβολή αίτησης δεν αποκλείει τη φορολόγηση ενεργειακού προϊόντος ανάλογα με την πραγματική χρήση του, εν προκειμένω ως καυσίμου θέρμανσης για επαγγελματική χρήση. Σε μια τέτοια περίπτωση, το εν λόγω δικαστήριο κλίνει υπέρ της άποψης ότι, ενόσω δεν έχει λήξει η προβλεπόμενη στο άρθρο 169 του φορολογικού κώδικα προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος επιβολής του σχετικού φόρου, η αρμόδια αρχή δεν μπορεί να αρνηθεί τη χορήγηση του δικαιώματος απαλλαγής από τον ενεργειακό φόρο ή μείωσής του, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που προβλέπονται προς τούτο.
- 19 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, εντούτοις, αν η μνημονευόμενη νομολογία, η οποία αφορά υποχρεωτικές φορολογικές απαλλαγές προβλεπόμενες από την οδηγία 2003/96, έχει επίσης εφαρμογή στις προαιρετικές φορολογικές απαλλαγές που προβλέπει η οδηγία αυτή, οι οποίες αποτελούν και το αντικείμενο της υπόθεσης της κύριας δίκης.

- 20 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:

«Εφαρμόζεται η αρχή της αναλογικότητας[, ως γενική αρχή] του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και επί της προαιρετικής μείωσης φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 5[, τέταρτη περίπτωση,] της οδηγίας 2003/96, με αποτέλεσμα το κράτος μέλος να μην δικαιούται να αρνηθεί τη μείωση φόρου μετά την παρέλευση της προβλεπόμενης από το εθνικό του δίκαιο προθεσμίας υποβολής αίτησης, όταν κατά το χρονικό σημείο της παραλαβής της αίτησης από την αρμόδια αρχή δεν έχει επέλθει ακόμη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 21 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η αρχή της αποτελεσματικότητας και η αρχή της αναλογικότητας, ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, έχουν την έννοια ότι, στο πλαίσιο της εφαρμογής διάταξης όπως αυτή του άρθρου 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, η οποία παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές αναλόγως του αν πρόκειται περί επαγγελματικής ή μη επαγγελματικής κατανάλωσης των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που αναφέρονται στην οδηγία αυτή, αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους οφείλουν να απορρίπτουν, αυτομάτως και ανεξαιρέτως, αίτηση απαλλαγής από τον φόρο υποβληθείσα εντός της προβλεπόμενης από την εθνική νομοθεσία προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος επιβολής του σχετικού φόρου, για τον λόγο και μόνον ότι ο αιτών δεν τήρησε την οριζόμενη από την εν λόγω νομοθεσία προθεσμία για την υποβολή της σχετικής αίτησης.
- 22 Όσον αφορά, πρώτον, τις ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης για τα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια που αναφέρονται στην οδηγία 2003/96, υπενθυμίζεται ότι η οδηγία αυτή, όπως προκύπτει από την αιτιολογική της σκέψη 3, έχει ως σκοπό τον καθορισμό ελαχίστων επιπέδων φορολογίας για τα περισσότερα ενεργειακά προϊόντα, συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας, σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5 και 6 της εν λόγω οδηγίας, υπό το πρίσμα των αιτιολογικών σκέψεων 17 και 21 της ίδιας, τα κράτη μέλη έχουν δυνατότητες θέσπισης διαφοροποιημένων φορολογικών συντελεστών, φορολογικών απαλλαγών ή μειώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εναρμονισμένου καθεστώτος φορολόγησης που θεσπίστηκε με την ίδια οδηγία [πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Hauptzollamt B (Προαιρετική φορολογική μείωση), C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψη 30].
- 23 Επομένως, το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν, τηρώντας τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται στην οδηγία αυτή καθώς και το δίκαιο της Ένωσης, διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές υπό ορισμένες περιπτώσεις που απαριθμούνται στο άρθρο αυτό, όπως είναι η τέταρτη περίπτωση του εν λόγω άρθρου, σχετικά με την επαγγελματική ή μη επαγγελματική χρήση των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που αναφέρονται στα άρθρα 9 και 10 της εν λόγω οδηγίας. Η δυνατότητα αυτή αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του εναρμονισμένου καθεστώτος φορολόγησης που θεσπίστηκε με την ίδια οδηγία [πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Hauptzollamt B (Προαιρετική φορολογική μείωση), C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψη 30].

- 24 Εξ αυτού έπεται ότι οι επιχειρηματίες οι οποίοι υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή του σχετικού φόρου, κατ' εφαρμογήν διάταξης του εθνικού δικαίου για τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο της ως άνω ευχέρειας, όταν βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση με τους επιχειρηματίες οι οποίοι υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή του φόρου αυτού, κατ' εφαρμογήν υποχρεωτικής διάταξης της οδηγίας 2003/96, δεν πρέπει, σύμφωνα με την αρχή της ίσης μεταχείρισης, να αντιμετωπίζονται κατά διαφορετικό τρόπο σε σχέση με τους τελευταίους, εκτός εάν η αντιμετώπιση αυτή δικαιολογείται αντικειμενικώς [πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Hauptzollamt B (Προαιρετική φορολογική μείωση), C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψεις 31 και 32].
- 25 Δεύτερον, δεδομένου ότι οι τυπικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις σχετικά με την υποβολή αίτησης για την απαλλαγή από τον φόρο επί των ενεργειακών προϊόντων ή της ηλεκτρικής ενέργειας, η οποία στηρίζεται σε εθνική ρύθμιση περί θέσης σε εφαρμογή της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, δεν διευκρινίζονται ούτε από την οδηγία αυτή ούτε από άλλη πράξη του δικαίου της Ένωσης, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ρυθμίσει τις προϋποθέσεις αυτές, δυνάμει της αρχής της διαδικαστικής αυτονομίας, υπό την επιφύλαξη, πάντως, ότι τα μέτρα αυτά δεν είναι λιγότερο ευνοϊκά από εκείνα που διέπουν παρόμοιες καταστάσεις εσωτερικής φύσεως (αρχή της ισοδυναμίας) και δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, σκέψη 59).
- 26 Το ίδιο ισχύει όσον αφορά, ειδικότερα, τον καθορισμό προθεσμιών για την άσκηση των δικαιωμάτων αυτών, ιδίως των προθεσμιών παραγραφής και των αποσβεστικών προθεσμιών. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, ο καθορισμός εύλογων αποσβεστικών προθεσμιών συνιστά εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου, η οποία αποσκοπεί στη διασφάλιση του προβλέψιμου των καταστάσεων και των εννόμων σχέσεων και επιτάσσει, μεταξύ άλλων, να μην μπορεί να τίθεται εν αμφιβόλω επ' αόριστον η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής [πρβλ. αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, σκέψη 29, και της 14ης Οκτωβρίου 2021, Finanzamt N και Finanzamt G (Γνωστοποίηση ένταξης), C-45/20 και C-46/20, EU:C:2021:852, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 27 Εντούτοις, οι προθεσμίες αυτές πρέπει να ισχύουν κατά τον ίδιο τρόπο τόσο για τα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα όσο και για τα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης, πέραν του ότι δεν πρέπει να καθιστούν στην πράξη αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του οικείου δικαιώματος (πρβλ. απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 28 Η τήρηση των απαιτήσεων που απορρέουν από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας όσον αφορά ειδικώς τις προθεσμίες παραγραφής και τις αποσβεστικές προθεσμίες πρέπει να εξετάζεται υπό το πρίσμα της σημασίας των εθνικών κανόνων που καθορίζουν τις προθεσμίες αυτές στην όλη διαδικασία, του τρόπου διεξαγωγής της διαδικασίας και των ιδιαιτεροτήτων των κανόνων αυτών ενώπιον των διαφόρων εθνικών δικαιοδοτικών οργάνων (πρβλ. απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2020, Valoris, C-677/19, EU:C:2020:825, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, τέτοιες προθεσμίες δεν καθιστούν αδύνατη στην πράξη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης, ακόμη και εάν, εξ ορισμού, η παρέλευση των προθεσμιών αυτών συνεπάγεται την απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, του ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος (απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2021, *Wilo Salmson France*, C-80/20, EU:C:2021:870, σκέψη 95 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση προβλέπει, αφενός, προθεσμία ενός έτους για την επιβολή του ενεργειακού φόρου, η οποία υπολογίζεται από το τέλος του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο γεννήθηκε ο φόρος. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, η προθεσμία αυτή δεν λήγει προτού καταστούν απρόσβλητες οι πράξεις επιβολής φόρου που πρόκειται να εκδοθούν κατόπιν του ελέγχου αυτού. Αφετέρου, η εν λόγω ρύθμιση προβλέπει ορισμένη προθεσμία για την υποβολή αίτησης απαλλαγής από τον φόρο στις αρμόδιες εθνικές αρχές, ίσης διάρκειας και, εκ πρώτης όψεως, με το ίδιο σημείο έναρξης με την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος επιβολής φόρου. Η λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της αίτησης αυτής συνεπάγεται αυτομάτως και ανεξαιρέτως την απόρριψη της εν λόγω αίτησης, μολονότι η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος επιβολής του σχετικού φόρου δεν έχει ακόμη παρέλθει, λόγω ενδεχόμενης αναστολής, διακοπής ή παράτασής της.
- 31 Πάντως, η αρχή της αποτελεσματικότητας αντιτίθεται προς την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, εφόσον η ρύθμιση αυτή ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η μη τήρηση της προθεσμίας υποβολής αίτησης για απαλλαγή από τον φόρο συνεπάγεται αυτομάτως και ανεξαιρέτως την απόρριψη της αίτησης αυτής, ακόμη και όταν η προθεσμία για την επιβολή του οικείου φόρου – η οποία έχει την ίδια διάρκεια και την ίδια αφετηρία με την προθεσμία υποβολής της αίτησης και η οποία μπορεί να διακοπεί, να ανασταλεί ή να παραταθεί – δεν έχει ακόμη λήξει λόγω, μεταξύ άλλων, φορολογικού ελέγχου που διενεργείται στον αιτούντα. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, μια τέτοια ρύθμιση είναι ικανή, ανεξαρτήτως των περιστάσεων της εξεταζόμενης υπόθεσης, να στερήσει από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμά του για απαλλαγή, ενώ το οικείο κράτος μέλος έχει επιλέξει να εξασφαλίσει το δικαίωμα αυτό στους επιχειρηματίες εντός του εδάφους του.
- 32 Οι εκτιμήσεις αυτές επιβεβαιώνονται από την αρχή της αναλογικότητας, ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, της οποίας την ερμηνεία ζητεί το αιτούν δικαστήριο και την οποία πρέπει επίσης να τηρούν οι εθνικές διατάξεις που θέτουν σε εφαρμογή το δίκαιο της Ένωσης [πρβλ. αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, σκέψη 45, της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, *Hauptzollamt B* (Προαιρετική φορολογική μείωση), C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψη 31, και της 30ής Ιουνίου 2022, *ARVI ir ko*, C-56/21, EU:C:2022:509, σκέψη 34]. Η αρχή αυτή επιβάλλει στα κράτη μέλη να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν μεν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του επιδιωκόμενου από την εθνική ρύθμιση σκοπού, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τις αρχές που θέτει η νομοθεσία της Ένωσης [πρβλ. απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2021, *Finanzamt N* και *Finanzamt G* (Γνωστοποίηση ένταξης), C-45/20 και C-46/20, EU:C:2021:852, σκέψη 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 33 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι εθνική ρύθμιση η οποία, εντός της γενικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, εμποδίζει τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος παρέλειψε να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών να διορθώσει τις δηλώσεις του ΦΠΑ για τις περιόδους που αποτέλεσαν ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, με αποτέλεσμα να απολέσει το δικαίωμα έκπτωσης, είναι, λαμβανομένης υπόψη της εξέχουσας θέσης που έχει το δικαίωμα έκπτωσης εντός του κοινού συστήματος ΦΠΑ, προφανώς δυσανάλογη προς τον σκοπό που επιδιώκει η εθνική ρύθμιση, σε περιπτώσεις στις οποίες δεν έχει διαπιστωθεί απάτη ή ζημία εις βάρος του



κρατικού προϋπολογισμού (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 51). Η εκτίμηση αυτή ισχύει, τηρουμένων των αναλογιών, για ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

- 34 Εφόσον δεν προκύπτει ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές που περιγράφονται στη σκέψη 30 της παρούσας απόφασης, η αποδοχή αίτησης για απαλλαγή ή μείωση του φόρου η οποία κατατίθεται μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής τέτοιας αίτησης, αλλά εντός της προθεσμίας επιβολής του σχετικού φόρου, είναι αντίθετη προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου, και λαμβανομένης υπόψη της γενικής οικονομίας και του σκοπού της οδηγίας 2003/96, που στηρίζονται στην αρχή κατά την οποία τα ενεργειακά προϊόντα φορολογούνται αναλόγως της πραγματικής τους χρήσης (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 33), πρέπει να γίνει δεκτό ότι η αρχή της αναλογικότητας αντιτίθεται επίσης προς εθνική διάταξη όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, οσάκις δεν αμφισβητείται η πραγματική χρήση των ενεργειακών προϊόντων.
- 35 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας και η αρχή της αναλογικότητας, ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, έχουν την έννοια ότι, στο πλαίσιο της εφαρμογής διάταξης όπως αυτή του άρθρου 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, η οποία παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές αναλόγως του αν πρόκειται περί επαγγελματικής ή μη επαγγελματικής κατανάλωσης των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που αναφέρονται στην οδηγία αυτή, αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους οφείλουν να απορρίπτουν, αυτομάτως και ανεξαιρέτως, αίτηση απαλλαγής από τον φόρο υποβληθείσα εντός της προβλεπόμενης από την εθνική νομοθεσία προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος επιβολής του σχετικού φόρου, για τον λόγο και μόνον ότι ο αιτών δεν τήρησε την οριζόμενη από την εν λόγω νομοθεσία προθεσμία για την υποβολή της σχετικής αίτησης.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

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

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

**Η αρχή της αποτελεσματικότητας και η αρχή της αναλογικότητας, ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, έχουν την έννοια ότι, στο πλαίσιο της εφαρμογής διάταξης όπως αυτή του άρθρου 5, τέταρτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96/EK του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, η οποία παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές αναλόγως του αν πρόκειται περί επαγγελματικής ή μη επαγγελματικής κατανάλωσης των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που αναφέρονται στην οδηγία αυτή, αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους οφείλουν να απορρίπτουν, αυτομάτως και ανεξαιρέτως, αίτηση απαλλαγής από τον φόρο υποβληθείσα εντός της προβλεπόμενης από την εθνική**

**νομοθεσία προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος επιβολής του σχετικού φόρου, για τον λόγο και μόνον ότι ο αιτών δεν τήρησε την οριζόμενη από την εν λόγω νομοθεσία προθεσμία για την υποβολή της σχετικής αίτησης.**

(υπογραφές)