

Υπόθεση C-100/20

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

26 Φεβρουαρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

19 Νοεμβρίου 2019

Προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα:

XY

Καθού και αναιρεσίβλητο:

Hauptzollamt B

[παραλειπόμενα]

BUNDESFINANZHOF

ΔΙΑΤΑΞΗ

Στη διαφορά

XY

προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα:

πληρεξούσιος

A

κατά

Hauptzollamt B

καθού και αναιρεσίβλητου

με αντικείμενο φόρο ηλεκτρικής ενέργειας – τόκους επί ποσών επιστροφής

το τμήμα VII

κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 19.11.2019 διέταξε ως εξής:

Δ ι α τ α κ τ ι κ ό

1. Υποβάλλεται στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα: [σελ. 2 του πρωτοτύπου]

Μπορεί μια απαίτηση επιστροφής αχρεωστήτως επιβληθέντος 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/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας (στο εξής: οδηγία 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;

2. [παραλειπόμενα].

Σ κ ε π τ ι κ ό

I.

- 1 Η προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα (στο εξής: προσφεύγουσα), επιχείρηση του τομέα της μεταποίησης, λάμβανε από το δίκτυο διανομής αφορολόγητο εναλλασσόμενο ρεύμα και τροφοδοτούσε με αυτό συσσωρευτές. Στη δήλωσή της περί φόρου ηλεκτρικής ενέργειας για το έτος 2010 δήλωσε την εν λόγω ποσότητα ρεύματος ως προοριζόμενη για δική της χρήση και επέλεξε τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 3, του Stromsteuergesetz [νόμου περί φορολογίας ηλεκτρικής ενέργειας], όπως ίσχυε από τις 19.12.2008 (Bundesgesetzblatt I 2008, 2794, στο εξής: StromStG). Το καθού και αναιρεσίβλητο [Hauptzollamt (κεντρικό τελωνείο), στο εξής: HZA] φορολόγησε εντούτοις την ως άνω ποσότητα ρεύματος με τον κανονικό συντελεστή και εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου ηλεκτρικής ενέργειας αποκλίνουσα από τη φορολογική δήλωση. Η προσφεύγουσα άσκησε διοικητική ένσταση κατά της πράξεως αυτής. Η προσφεύγουσα προέβη σε μηνιαίες προκαταβολές του φόρου ηλεκτρικής ενέργειας για το έτος 2010.
- 2 Όταν, σε μια ένδικη διαδικασία που αφορούσε το έτος 2006, διαπιστώθηκε η δυνατότητα εφαρμογής του μειωμένου φορολογικού συντελεστή σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 3, του StromStG, το HZA μετέβαλε τον καθορισμό φόρου ηλεκτρικής ενέργειας για το έτος 2010 και επέβαλε επίσης μειωμένο αυτή τη

φορά φόρο για την ποσότητα ρεύματος με την οποία τροφοδοτήθηκαν οι συσσωρευτές το έτος 2010.

- 3 Η προσφεύγουσα ζήτησε τον Δεκέμβριο του 2014 να καθορισθούν τόκοι σε σχέση με τον επιστραφέντα φόρο ηλεκτρικής ενέργειας για το ημερολογιακό έτος 2010, πράγμα που αρνήθηκε να πράξει το ΗΖΑ.
- 4 Το Finanzgericht [φορολογικό πρωτοδικείο] έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν δικαιούται ούτε κατά το εθνικό ούτε κατά το ενωσιακό δίκαιο να ζητήσει να καθορισθούν οι εν λόγω τόκοι. Ο επιστραφείς φόρος ηλεκτρικής ενέργειας δεν μπορεί κατά το ενωσιακό δίκαιο να καταστεί τοκοφόρος, διότι η χρησιμοποίηση του ρεύματος για τη φόρτιση των συσσωρευτών δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του [σελ. 3 του πρωτοτύπου] Συμβουλίου, της 27.10.2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας (στο εξής: οδηγία 2003/96) [Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΕΕ) L 283/51, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για την τροποποίηση της οδηγίας 2003/96/ΕΚ όσον αφορά τη δυνατότητα για την Κύπρο να εφαρμόζει, ως προς τα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια, προσωρινές απαλλαγές ή μειώσεις των επιπέδων φορολογίας, ΕΕ L 157/100). Ανεξαρτήτως τούτου, κακώς δεν έγινε δεκτός για την προσφεύγουσα μειωμένος φορολογικός συντελεστής, ο οποίος κατά το ενωσιακό δίκαιο είναι απλώς προαιρετικός και για τον οποίο το ενωσιακό δίκαιο δεν θέτει δεσμευτικούς κανόνες.
- 5 Η προσφεύγουσα άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής. Υποστηρίζει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΔΕΕ), όχι μόνο πρέπει να επιστρέφονται φόροι επιβληθέντες κατά παραβίαση του ενωσιακού δικαίου, αλλά πρέπει επίσης να θεραπεύονται ενδεχόμενα ελαττώματα συνδεόμενα με τόκους, πράγμα που ισχύει και στην εφαρμογή προαιρετικών φορολογικών μέτρων. Ανεξαρτήτως αυτού, η φόρτιση μπαταριών συνιστά αναστρέψιμη μέθοδο, η οποία δεν είναι συγκρίσιμη με μια ηλεκτρολυτική κατεργασία όπως αυτή την οποία προϋποθέτουν το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96 και το άρθρο 9α, παράγραφος 1, σημείο 1, του StromStG.

II.

- 6 Το δικάζον τμήμα αναστέλλει την ενώπιόν του εκκρεμούσα αναιρετική διαδικασία [παραλειπόμενα] και υποβάλλει στο ΔΕΕ, σύμφωνα με το άρθρο 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:
- 7 Μπορεί μια απαίτηση επιστροφής αχρεωστήτως επιβληθέντος 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;

III.

8 Κατά την αντίληψη του δικάζοντος τμήματος, για τη λύση της διαφοράς σημασία έχουν διατάξεις της οδηγίας 2003/96. Όσον αφορά την ερμηνεία της οδηγίας αυτής, υφίστανται αμφιβολίες οι οποίες είναι σημαντικές για την απόφαση επί της διαφοράς:

9 Εφαρμοστέες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης:

Άρθρο 2 της οδηγίας 2003/96: **[σελ. 4 του πρωτοτύπου]**

1. [...]

2. Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται επίσης:

στην ηλεκτρική ενέργεια που υπάγεται στον κωδικό 2716 της ΣΟ.

3. [...]

4. Η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται:

α) [...]

β) στις ακόλουθες χρήσεις των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας:

– [...]

– [...]

– Η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται κυρίως για χημική αναγωγή και στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής και μεταλλουργικής κατεργασίας,

[...]

10 Άρθρο 17 της οδηγίας 2003/96:

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

α) υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων. [...]

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

3. Παρά τις διατάξεις του άρθρου 4 παράγραφος 1, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν επίπεδο φορολογίας έως και κατά 50 % κατώτερα των ελαχίστων επιπέδων της παρούσας οδηγίας στα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια, όπως ορίζονται στο άρθρο 2, όταν χρησιμοποιούνται από επιχειρήσεις κατά τον ορισμό του άρθρου 11 που δεν είναι ενεργειοβόρες κατά τον ορισμό της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

11 Άρθρο 1 της οδηγίας 2008/118/EK του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (στο εξής: οδηγία 2008/118) (ΕΕ L 9/12):

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

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

[...] [σελ. 5 του πρωτοτύπου]

12 Εφαρμοστέες διατάξεις του εθνικού δικαίου:

Άρθρο 3 του StromStG Φορολογική κλίμακα:

Ο φόρος ανέρχεται σε 20,50 ευρώ ανά μεγαβατώρα.

Άρθρο 9 του StromStG Φοροαπαλλαγές, φορολογικές μειώσεις:

(1) έως (2a) [...]

(3) 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 επιχειρησιακούς σκοπούς και δεν απαλλάσσεται του φόρου κατά την παράγραφο 1.

(4) έως (8) [...]

- 13 Η νομική αξιολόγηση της υποθέσεως είναι αμφίβολη από απόψεως ενωσιακού δικαίου. Πρόκειται για το αν μια απαίτηση επιστροφής φόρου ηλεκτρικής ενέργειας μπορεί να καθίσταται τοκοφόρα κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, όταν έρεισμά της είναι η εφαρμογή από κράτος μέλος μιας προαιρετικής φορολογικής μείωσης.
- 14 1. Στην υπό κρίση διαφορά (που αφορά το έτος 2010) ο φόρος ηλεκτρικής ενέργειας προέκυψε από την κατανάλωση του εναλλασσόμενου ρεύματος από το δίκτυο διανομής, διότι το ρεύμα μετατρέπεται στους συσσωρευτές σε χημική ενέργεια και επομένως καταναλωνόταν. Η κατανάλωση αυτή ρεύματος υπόκειται σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή 12,30 ευρώ ανά μεγαβατώρα κατά το άρθρο 9, παράγραφος 3, του StromStG και όχι στον κανονικό συντελεστή 20,50 ευρώ ανά μεγαβατώρα κατά το άρθρο 3 του StromStG, καθώς πρόκειται για κατανάλωση ρεύματος από επιχείρηση του τομέα της μεταποίησης για επιχειρησιακούς σκοπούς. Τούτο κρίθηκε, όσον αφορά περιπτώσεις κατανάλωσης ρεύματος, με τελεσίδικη δικαστική απόφαση το έτος 2006.
- 15 Η απαίτηση επιστροφής υπερβολικά υψηλού φόρου ηλεκτρικής ενέργειας προκύπτει εν προκειμένω από το ότι το ΗΖΑ κακώς εφάρμοσε αρχικά τον κανονικό φορολογικό συντελεστή στην καταναλωθείσα ποσότητα ρεύματος και επομένως παρέβη την εθνική διάταξη του άρθρου 9, παράγραφος 3, του StromStG, η οποία ευνοεί φορολογικά τις επιχειρήσεις του τομέα της μεταποίησης.
- 16 2. Η εφαρμογή πάντως μειωμένου φορολογικού συντελεστή κατά το άρθρο 9, παράγραφος 3, του StromStG για ρεύμα το οποίο μια επιχείρηση του τομέα της μεταποίησης έλαβε για επιχειρησιακούς σκοπούς από το δίκτυο διανομής στηρίζεται επίσης στο άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96. Πράγματι, η ρύθμιση αυτή παρέχει ήδη στα κράτη μέλη τη δυνατότητα **[σελ. 6 του πρωτοτύπου]** να χορηγούν σε ενεργειοβόρους επιχειρήσεις φορολογική μείωση. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το ΗΖΑ, καθορίζοντας αρχικά έναντι της προσφεύγουσας υπερβολικά υψηλό ποσό φόρου, παραβίασε όχι μόνο το εθνικό δίκαιο, αλλά και το ενωσιακό δίκαιο. Συναφώς, το δικάζον τμήμα λαμβάνει ως βάση ότι η τροφοδότηση των συσσωρευτών με ρεύμα δεν συνιστά ηλεκτρόλυση κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, η οποία εκ προοιμίου δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής. Αυτό επιβεβαιώνεται από την εκτελεστική απόφαση (ΕΕ) 2016/2266 του Συμβουλίου, 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 L 342/30). Η απόφαση αυτή δεν θα ήταν αναγκαία αν η φόρτιση συσσωρευτών έπρεπε να θεωρηθεί ως ηλεκτρόλυση και δεν καλυπτόταν, επομένως, ούτως ή άλλως από την οδηγία 2003/96.
- 17 Με την απόφαση 1RCCS – Fondazione Santa Lucia της 18.01.2017 – C-189/15 (ΕΥ:C:2017:17) [παραλειπόμενα] το ΔΕΕ έκρινε ως προς το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 ότι από τις

αιτιολογικές σκέψεις 9 και 11 της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι, με την οδηγία, παρέχεται στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο για τη χάραξη και τη θέση σε εφαρμογή πολιτικών προσαρμοσμένων στα εθνικά πλαίσια και ότι τα καθεστώτα που θεσπίζουν στο πλαίσιο της εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας εμπίπτουν στην αρμοδιότητα εκάστου των κρατών μελών. Συνεπώς, τα κράτη μέλη παραμένουν ελεύθερα να περιορίσουν το ευεργέτημα των φορολογικών μειώσεων υπέρ ενεργειοβόρων επιχειρήσεων μόνον σε έναν ή περισσότερους βιομηχανικούς τομείς.

- 18 Κατά την εκτίμηση του αιτούντος τμήματος, τα κράτη μέλη έχουν διακριτική ευχέρεια κατά τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2003/96 όχι μόνο ως προς τον ορισμό του κύκλου των ευνοούμενων επιχειρήσεων, αλλά και ως προς το ύψος του φορολογικού συντελεστή, εφόσον αυτός δεν είναι κατώτερος από τυχόν καθορισθέντα σε ενωσιακό επίπεδο κατώτατα όρια. Πράγματι, μόνο έτσι μπορούν να υλοποιηθούν σε εθνικό επίπεδο τα μνημονευόμενα στις ανωτέρω αιτιολογικές σκέψεις κίνητρα του νομοθέτη της Ένωσης.
- 19 Στην περίπτωση του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2003/96 πρόκειται επομένως για προαιρετική μείωση του επιπέδου φορολογίας, την οποία τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν στους υποκείμενους στον φόρο. Συνεπώς, δεν υφίσταται υποχρέωση φορολογικής εύνοιας υπέρ ενεργειοβόρων επιχειρήσεων. Κατά τούτο διαφέρει το άρθρο 17 της οδηγίας 2003/96 από τις φορολογικές απαλλαγές του άρθρου 14 της οδηγίας 2003/96, τις οποίες τα κράτη μέλη υποχρεούνται να παρέχουν και τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλείται απευθείας σε περίπτωση μη έγκαιρης [σελ. 7 του πρωτοτύπου] μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο (απόφαση του ΔΕΕ Cristal Union της 07.03.2018 – C-31/17, EU:C:2018:168 [παραλειπόμενα]).
- 20 3. Από τα ανωτέρω ανακύπτει το ερώτημα αν μια απαίτηση επιστροφής φόρου ηλεκτρικής ενέργειας, της οποίας έρεισμα είναι μια (απλώς) προαιρετική μείωση του επιπέδου φορολογίας (εν προκειμένω το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2003/96) μπορεί να καθίσταται τοκοφόρα, όπως ακριβώς μια απαίτηση επιστροφής φόρου ηλεκτρικής ενέργειας λόγω υποχρεωτικής φοροαπαλλαγής ή μείωσης του επιπέδου φορολογίας.
- 21 α) Κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, αν ένα κράτος μέλος εισέπραξε φόρους κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης, οι ιδιώτες έχουν δικαίωμα επιστροφής όχι μόνον του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, αλλά και των άμεσα σχετιζόμενων με τον φόρο αυτό ποσών που το εν λόγω κράτος εισέπραξε ή παρακράτησε. Τούτο περιλαμβάνει και τη ζημία που προκλήθηκε λόγω μη διαθεσιμότητας κεφαλαίων επειδή ο φόρος κατέστη πρόωρα απαιτητός (αποφάσεις του ΔΕΕ Littlewoods Retail κ.λπ. της 19.07.2012 – C-591/10, EU:C:2012:478, σκέψη 25 [παραλειπόμενα], Zuckerfabrik Jülich της 27.09.2012 – C-113/10, C-147/10 και C-234/10, EU:C:2012, 591, σκέψη 65 [παραλειπόμενα], Irimie της 18.04.2013 – C-565/11, EU:C:2013:250, σκέψη 21 [παραλειπόμενα], Nicula της 15.10.2014 – C-331/13, EU:C:2014:2285, σκέψη 28,

EE 2014, C 462, 7, και Wortmann της 18.01.2017 – C-365/15, EU:C:2017:19, σκέψεις 37 επ. [παραλειπόμενα]).

- 22 Επομένως, από το ενωσιακό δίκαιο μπορεί να συναχθεί η αρχή ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να επιστρέφουν εντόκως τα ποσά των φόρων που επιβλήθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης. Συναφώς, ελλείψει νομοθεσίας της Ένωσης, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να προβλέψει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να καταβληθούν αυτοί οι τόκοι, περιλαμβανομένων και των ρυθμίσεων που αφορούν το επιτόκιο των τόκων αυτών και τον τρόπο υπολογισμού τους. Οι προϋποθέσεις αυτές πρέπει να συνάδουν προς τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, δηλαδή δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοια αιτήματα που στηρίζονται σε διατάξεις του εθνικού δικαίου ούτε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η έννομη τάξη της Ένωσης (αποφάσεις του ΔΕΕ Littlewoods Retail κ.λπ., EU:C:2012:478, [παραλειπόμενα] σκέψεις 26 επ., Zuckerfabrik Jülich, EU:C:2012, 591, σκέψεις 61 και 66, [παραλειπόμενα], Irimie, EU:C:2013:250, σκέψεις 22 επ., [παραλειπόμενα], Nicula, EU:C:2014:2285, σκέψη 28, EE 2014, C 462, 7, και Tarsia της 06.10.2015 – C-69/14, EU:C:2015:662, σκέψη 25, [παραλειπόμενα]).
- [σελ. 8 του πρωτοτύπου]**
- 23 Η καταβολή τόκου για τον επιστρεφόμενο φόρο ηλεκτρικής ενέργειας δεν εμποδίζεται από το γεγονός ότι η οδηγία 2003/96 συνιστά νομική πράξη της Ένωσης που χρήζει καταρχάς μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο. Πράγματι, με την απόφαση Littlewoods Retail κ.λπ. (EU:C:2012:478, [παραλειπόμενα] σκέψεις 26 επ.) το ΔΕΕ δεν θεώρησε το γεγονός αυτό ως λόγο αποκλεισμού απαιτήσεως για τόκους (ως προς την απαίτηση πληρωμής τόκων υπερημερίας σε σχέση με αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας, πρβλ. επίσης απόφαση του ΔΕΕ Rafinăria Steaua Română της 24.10.2013 – C-431/12, EU:C:2013:686 [παραλειπόμενα]).
- 24 β) Το αιτούν δικαστήριο κλίνει προς την άποψη ότι δεν πρέπει να γίνεται δεκτό ότι υφίσταται παράβαση των διατάξεων του ενωσιακού δικαίου, όταν η απαίτηση επιστροφής φόρου προκύπτει από εσφαλμένη εφαρμογή διατάξεων εθνικού δικαίου, τις οποίες θέσπισε κράτος μέλος κάνοντας χρήση παρεχόμενης από το ενωσιακό δίκαιο διακριτικής ευχέρειας και προαιρετικών κανόνων ενωσιακού δικαίου.
- 25 Από τη νομολογία του ΔΕΕ προκύπτει ότι το εύρος του περιθωρίου εκτιμήσεως που έχουν τα κράτη μέλη στη διάθεσή τους για τη μεταφορά στο εθνικό τους δίκαιο μιας συγκεκριμένης εξαιρέσεως ή ενός συγκεκριμένου περιορισμού πρέπει να κρίνεται κατά περίπτωση, ιδίως βάσει του γράμματος της αντίστοιχης διατάξεως (απόφαση του ΔΕΕ Spiegel Online της 29.07.2019 – C-516/17, EU:C:2019:625, σκέψη 25 [παραλειπόμενα]).
- 26 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας θέτει εντούτοις μόνο κριτήρια σε σχέση με τον ορισμό των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων. Το αν όμως

προβλέπεται, γενικά, μειωμένος φορολογικός συντελεστής για ενεργειοβόρες επιχειρήσεις είναι ζήτημα των κρατών μελών. Επιπροσθέτως, η υπό κρίση διαφορά δεν αφορά το ζήτημα αν το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο σύμφωνα με την οδηγία. Αντιθέτως, το HZA καθόρισε στην υπό κρίση διαφορά τον φόρο ηλεκτρικής ενέργειας σε πολύ υψηλό επίπεδο, διότι κακώς έκρινε ότι δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση του μειωμένου φορολογικού συντελεστή κατά το άρθρο 9, παράγραφος 3, του StromStG.

- 27 Πέραν τούτου, με την παροχή της δυνατότητας μείωσης του φορολογικού συντελεστή κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων πραγματοποιείται εξαίρεση από την εναρμόνιση του φόρου ηλεκτρικής ενέργειας, καθόσον αφήνεται στην κρίση των κρατών μελών το αν και κατά πόσον θέλουν να επιτρέψουν ένα τέτοιο ευνοϊκό αποτέλεσμα με τις εθνικές τους διατάξεις. Ο νομοθέτης της Ένωσης εκτιμά επομένως ότι στον τομέα αυτόν είναι, ακριβώς, λιγότερο βαρύνουσα η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η οποία επιτυγχάνεται, μεταξύ άλλων, με την πρόβλεψη υποχρεωτικών ελάχιστων επιπέδων φορολογίας στην οδηγία 2003/96 (πρβλ. για παράδειγμα απόφαση του ΔΕΕ ROZ-SWIT της 02.06.2016 – C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 32, [παραλειπόμενα] για τον καθορισμό [σελ. 9 του πρωτοτύπου] ελάχιστων επιπέδων φορολογίας και με αναφορά στις αιτιολογικές σκέψεις 3 και 4 της οδηγίας 2003/96).
- 28 Ανεξαρτήτως αυτών των σχετικών με το ενωσιακό δίκαιο σκέψεων, ο καθορισμός σε υπερβολικά υψηλό επίπεδο του φόρου στην υπό κρίση διαφορά οφειλόταν όχι σε καθυστερημένη μεταφορά του ενωσιακού δικαίου στο εσωτερικό δίκαιο, αλλά σε εσφαλμένη εφαρμογή διατάξεως του εθνικού δικαίου η οποία θεσπίστηκε μέσω χρήσεως της διακριτικής ευχέρειας που παρασχέθηκε από το ενωσιακό δίκαιο.
- 29 γ) Υπάρχουν πάντως επιχειρήματα που συνηγορούν υπέρ της παροχής αξιώσεως καταβολής τόκων στην υπό κρίση διαφορά.
- 30 Αρχικά παρασχέθηκε διακριτική ευχέρεια στα κράτη μέλη για ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων με το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96. Το έρεισμα για τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή βρίσκεται επομένως όχι μόνο στο άρθρο 9, παράγραφος 3, του StromStG, αλλά τελικά και στο ενωσιακό δίκαιο.
- 31 Όπως προκύπτει περαιτέρω από το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/96 και το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/118 του Συμβουλίου, της 16 Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (οδηγία 2008/118), η φορολόγηση ρεύματος στο έδαφος της Κοινότητας, κατά την έννοια του άρθρου 5 της οδηγίας 2008/118, καταρχήν εναρμονίστηκε. Αν οι απαιτήσεις επιστροφής λόγω προαιρετικών φορολογικών μειώσεων, σε αντίθεση προς απαιτήσεις επιστροφής από υποχρεωτικές φορολογικές μειώσεις και

φοροαπαλλαγές, δεν καθίσταντο τοκοφόρες, θα υφίστατο άνιση μεταχείριση. Τίθεται πάντως το ζήτημα αν διαφορετικά νομικά ερείσματα στο ενωσιακό δίκαιο δικαιολογούν άνιση μεταχείριση στην περίπτωση κατά την οποία απαιτήσεις επιστροφής έχουν καταστεί τοκοφόρες, ιδίως όταν αυτό δεν έχει καμία διαφορά για τον υποκείμενο στον φόρο. Αυτός, πράγματι, και στις δύο περιπτώσεις δεν μπορεί να διαθέτει το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό του φόρου.

- 32 Επιπροσθέτως, εάν δεν γινόταν δεκτή η ύπαρξη αξιώσεως τόκων, βάσει του ενωσιακού δικαίου, για απαιτήσεις επιστροφής λόγω προαιρετικών μειώσεων φορολογικών συντελεστών, τούτο θα συνεπαγόταν ότι ο καθορισμός τόκων θα ήταν, τότε, δυνατός μόνο βάσει των διάφορων εθνικών διατάξεων.