

Υπόθεση C-266/23

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

26 Απριλίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

28 Δεκεμβρίου 2022

Αναιρεσείουσα:

A. S.A.

Αναιρεσίβλητος:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

[παραλειπόμενα] [αριθμός υπόθεσης]

ΔΙΑΤΑΞΗ

28 Δεκεμβρίου 2022

Το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία)
[παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα] [σύνθεση του δικαστηρίου]

κατόπιν εξετάσεως στις **14 και 28 Δεκεμβρίου 2022**

κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του **τμήματος εμπορικών υποθέσεων**

της αιτήσεως αναιρέσεως της **A. S.A. με έδρα [...]**

κατά της αποφάσεως του **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy**
(διοικητικού πρωτοδικείου της περιφέρειας Bydgoszcz, Πολωνία)

της **16ης Οκτωβρίου 2018** [παραλειπόμενα] [αριθμός υπόθεσης]

επί της προσφυγής της **A. S.A. με έδρα [...]**

κατά της απόφασης του **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy** (Διευθυντή της Φορολογικής Υπηρεσίας στο Bydgoszcz)

της [...] **Μαΐου 2018** υπ' αριθ. [...]

περί **αρνήσεως εν μέρει επιστροφής ειδικού φόρου κατανάλωσης**

αποφασίζει:

1. να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία διατάξεων του δικαίου της Ένωσης:

α) «Κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 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), στο τρέχον κόστος της ηλεκτρικής ενέργειας που αγοράζεται πρέπει να περιλαμβάνεται μόνον η τιμή αγοράς της ηλεκτρικής ενέργειας, αποκλεισμένων τυχόν πρόσθετων χρεώσεων, όπως τα τέλη διανομής, των οποίων η καταβολή είναι απαραίτητη βάσει της ισχύουσας στο κράτος μέλος νομοθεσίας, προκειμένου να είναι δυνατή η αγορά ηλεκτρικής ενέργειας;»

β) «Έχει η διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 την έννοια ότι αντιτίθεται στην απαλλαγή ενεργειοβόρου επιχείρησης από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης για την αγορά ηλεκτρικής ενέργειας [άρθρο 31d, παράγραφος 1, του *ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym* (νόμου της 6ης Δεκεμβρίου 2008 περί ειδικών φόρων κατανάλωσης) (Dz. U του 2022, θέση 143)] σε περίπτωση που η εν λόγω επιχείρηση τυγχάνει της βάσει αντικειμένου απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας (άρθρο 30, παράγραφος 7a, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), αν η εν λόγω επιχείρηση αποδεικνύει ότι, όσον αφορά την ίδια ενέργεια, δεν επωφελείται ταυτόχρονα από τις ως άνω δύο απαλλαγές και υπό την προϋπόθεση ότι το συνολικό ποσό απαλλαγής δεν υπερβαίνει το ποσό του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καταβλήθηκε για την ίδια περίοδο;»

2. να αναστείλει τη διαδικασία ενώπιον του *Naczelny Sąd Administracyjny* (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου).

Σκεπτικό

I. Το νομικό πλαίσιο

Οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οι διατάξεις της οδηγίας 2003/96 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, στο εξής: οδηγία 2003/96):

Άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α΄

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.

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

Ως «αγορά ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας» νοείται **το τρέχον κόστος της ενέργειας που αγοράζεται ή παράγεται στο πλαίσιο της επιχείρησης**. Συμπεριλαμβάνονται μόνον η ηλεκτρική ενέργεια, η θερμότητα και τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για θέρμανση ή για τους σκοπούς του άρθρου 8 παράγραφος 2 στοιχεία β) και γ). **Περιλαμβάνονται όλοι οι φόροι εκτός από τον εκπιπτόμενο ΦΠΑ.**

[...]

Η εθνική νομοθεσία

A. Οι διατάξεις του ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (νόμου της 6ης Δεκεμβρίου 2008 περί ειδικών φόρων κατανάλωσης) (Dz. U. του 2022, θέση 143) [στο εξής: νόμος περί ειδικών φόρων κατανάλωσης]:

Άρθρο 30, παράγραφος 7α:

7α. Απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης η ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται:

- 1) για χημική αναγωγή·
- 2) στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικών κατεργασιών·

- 3) στο πλαίσιο μεταλλουργικών κατεργασιών·
- 4) στο πλαίσιο ορυκτολογικών κατεργασιών.

Άρθρο 31d, παράγραφοι 1, 2 και 11:

Άρθρο 31d. 1. Μια ενεργειοβόρος επιχείρηση η οποία χρησιμοποιεί ηλεκτρική ενέργεια και πληροί σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

1) ασκεί οικονομική δραστηριότητα, η οποία προσδιορίζεται από τους ακόλουθους κωδικούς της πολωνικής ταξινόμησης των οικονομικών δραστηριοτήτων (PKD): [παραλειπόμενα] [κωδικοί PKD]

2) τηρεί λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τη λογιστική νομοθεσία,

3) δεν τυγχάνει της απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης η οποία προβλέπεται στο άρθρο 30, παράγραφος 7a, όσον αφορά την εν λόγω ηλεκτρική ενέργεια

– δικαιούται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η οποία πραγματοποιείται με την επιστροφή μέρους του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καταβλήθηκε για τη χρησιμοποιηθείσα από την εν λόγω επιχείρηση ηλεκτρική ενέργεια.

2. Ως «ενεργειοβόρος επιχείρηση» που χρησιμοποιεί ηλεκτρική ενέργεια νοείται η οντότητα στην οποία το κόστος της χρησιμοποιούμενης ηλεκτρικής ενέργειας ανέρχεται σε ποσοστό που υπερβαίνει το 3 % της αξίας της παραγωγής που διατέθηκε στο εμπόριο κατά το φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αναφερόμενη στην παράγραφο 5 αίτηση. Μια ενεργειοβόρος επιχείρηση που χρησιμοποιεί ηλεκτρική ενέργεια δεν μπορεί να είναι μικρότερη από ένα οργανωμένο τμήμα επιχείρησης, νοούμενο ως το διακριτό από οργανικής και οικονομικής απόψεως σύνολο υλικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων, στο πλαίσιο υφιστάμενης επιχείρησης, το οποίο είναι επιφορτισμένο με την εκπλήρωση συγκεκριμένων καθηκόντων οικονομικού χαρακτήρα και θα μπορούσε να αποτελεί ανεξάρτητη επιχείρηση που εκτελεί τα εν λόγω καθήκοντα αυτοτελώς.

11. Το ποσό της εν μέρει επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καταβλήθηκε για την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιήθηκε από την ενεργειοβόρο επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αναφερόμενη στην παράγραφο 5 αίτηση.

B. Διατάξεις του ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (νόμου της 10ης Απριλίου 1997 περί ενέργειας) (Dz. U. του 2012, θέση 1059) [στο εξής: νόμος περί ενέργειας]:

Άρθρο 45a, παράγραφος 1:

Η επιχείρηση ενέργειας υπολογίζει, με βάση τις τιμές και τις χρεώσεις που περιλαμβάνονται στο τιμολόγιο ή τις τιμές και τις χρεώσεις που καθορίζονται στην ανταγωνιστική αγορά, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 49, παράγραφος 1, τις χρεώσεις για τα αέρια καύσιμα, την ηλεκτρική ενέργεια ή τη θερμότητα που παρέχονται στον πελάτη.

Άρθρο 47, παράγραφος 1:

Οι επιχειρήσεις ενέργειας που είναι κάτοχοι των οικείων αδειών καθορίζουν τιμολόγια για τα αέρια καύσιμα και την ενέργεια, τα οποία υπόκεινται σε έγκριση από τον πρόεδρο της URE [Ρυθμιστικής Αρχής Ενέργειας, Πολωνία], προτείνοντας ταυτόχρονα τη διάρκεια ισχύος τους. Οι επιχειρήσεις ενέργειας που είναι κάτοχοι των οικείων αδειών υποβάλλουν στον πρόεδρο της URE τα τιμολόγια και τις σχετικές τροποποιήσεις με δική τους πρωτοβουλία το αργότερο δύο μήνες πριν από τη λήξη ισχύος του προηγούμενου τιμολογίου ή εφόσον τους ζητηθεί από τον πρόεδρο της URE.

Άρθρο 49, παράγραφος 1:

Ο πρόεδρος της URE μπορεί είτε να απαλλάξει την οικεία επιχείρηση ενέργειας από την υποχρέωση υποβολής των τιμολογίων προς έγκριση, αν διαπιστώσει ότι η εν λόγω επιχείρηση λειτουργεί υπό συνθήκες ανταγωνισμού, είτε να ανακαλέσει τη χορηγηθείσα απαλλαγή αν παύσουν να πληρούνται οι απαιτούμενες για τη χορήγησή της προϋποθέσεις.

Γ. Διατάξεις της rozporządzenie Ministra Energii z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (εκτελεστικής απόφασης του υπουργού ενέργειας, της 29ης Δεκεμβρίου 2017, για τον καθορισμό και τον υπολογισμό των τιμολογίων και των διακανονισμών στο πλαίσιο της εμπορίας ηλεκτρικής ενέργειας) (Dz. U. του 2017, θέση 2500) [στο εξής: υπουργική απόφαση για τα τιμολόγια και τους διακανονισμούς]:

Άρθρο 5, παράγραφοι 2 και 3:

Επιχείρηση ενέργειας η οποία ασκεί οικονομική δραστηριότητα μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας **περιλαμβάνει στο τιμολόγιο της:**

1) τις χρεώσεις για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας, στο εξής: τέλη μεταφοράς:

[...]

3. Επιχείρηση ενέργειας η οποία ασκεί οικονομική δραστηριότητα διανομής ηλεκτρικής ενέργειας **περιλαμβάνει στο τιμολόγιο της:**

[...]

2) τις χρεώσεις για την παροχή υπηρεσιών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, στο εξής: **τέλη διανομής**·

[...]

Άρθρο 14, παράγραφοι 3 έως 6:

3. **Τα τέλη διανομής υπολογίζονται** λαμβανομένων υπόψη των επιμέρους χρεώσεων που προκύπτουν από τους ακόλουθους παράγοντες:

- 1) τη διανομή ηλεκτρικής ενέργειας·
- 2) τη χρήση του εθνικού δικτύου ηλεκτρικής ενέργειας·
- 3) την ανάγνωση των ενδείξεων των συστημάτων μέτρησης και χρέωσης και τον έλεγχο τους σε τακτική βάση.

4. Τα τέλη διανομής που αναφέρονται στην παράγραφο 3, σημείο 2, υπολογίζονται ως ενιαία χρέωση, με βάση το κόστος αγοράς των υπηρεσιών μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας από τον διαχειριστή του συστήματος μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας για το τμήμα που αφορά τη χρήση του εθνικού δικτύου ηλεκτρικής ενέργειας.

5. Τα τέλη διανομής που αναφέρονται στην παράγραφο 3, σημείο 3, στο εξής: τέλη συνδρομής, υπολογίζονται ως ενιαία χρέωση.

6. Τα τέλη συνδρομής ποικίλλουν ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου χρέωσης.

7. Τα τέλη μεταφοράς ή διανομής που αναφέρονται στην παράγραφο 1, σημείο 1 και στην παράγραφο 3, σημείο 1, στο εξής: τέλη δικτύου, υπολογίζονται ως δύο επιμέρους χρεώσεις, ήτοι:

- 1) σταθερά τέλη δικτύου – υπολογιζόμενα ανά συμβατική μονάδα ισχύος και, όσον αφορά τους οικιακούς καταναλωτές ηλεκτρικής ενέργειας, υπολογιζόμενα βάσει του συστήματος μέτρησης και χρεώσεων·
- 2) μεταβλητά τέλη δικτύου – υπολογιζόμενα ανά μονάδα ηλεκτρικής ενέργειας που λαμβάνεται από το δίκτυο στον τόπο παροχής.

Δ. Διατάξεις του *ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii* (νόμου της 20ής Φεβρουαρίου 2015 περί ανανεώσιμων πηγών ενέργειας) (Dz. U. του 2015, θέση 478) [στο εξής: νόμος περί ανανεώσιμων πηγών ενέργειας]:

Άρθρο 52, παράγραφος 1:

1. Η επιχείρηση ενέργειας, ο τελικός καταναλωτής, ο βιομηχανικός καταναλωτής και ο ενδιάμεσος προμηθευτής αγαθών ή άλλος ενδιάμεσος προμηθευτής που αναφέρονται στην παράγραφο 2 οφείλουν:

1) να λάβουν και να υποβάλουν προς απόσβεση στον πρόεδρο της URE πιστοποιητικό προέλευσης ή πιστοποιητικό προέλευσης γεωργικού βιοαερίου το οποίο εκδίδεται:

α) για την ηλεκτρική ενέργεια ή το γεωργικό βιοαέριο, κατά περίπτωση, που παράγεται σε εγκαταστάσεις ανανεώσιμων πηγών ενέργειας ευρισκόμενων επί του εδάφους της Δημοκρατίας της Πολωνίας ή εντός της αποκλειστικής οικονομικής ζώνης ή

β) σύμφωνα με τον νόμο περί ενέργειας, είτε

2) να προβεί σε αντισταθμιστική πληρωμή εντός της προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 68, παράγραφος 2, η οποία υπολογίζεται με τον τρόπο που προβλέπεται στο άρθρο 56.

II. Τα πραγματικά περιστατικά

1. Η διαδικασία ενώπιον των φορολογικών αρχών

Με απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2018, ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής του Τόρου αρνήθηκε να επιστρέψει στην εταιρία A., ανώνυμη εταιρία με έδρα την W., μέρος του καταβληθέντος ειδικού φόρου κατανάλωσης για την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιήθηκε το έτος 2016. Κατόπιν εξέτασης της διοικητικής προσφυγής της εταιρίας, ο Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (διευθυντής της φορολογικής υπηρεσίας στο Bydgoszcz, Πολωνία), με απόφαση της 14ης Μαΐου 2018, επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας αρχής, προβαίνοντας σε δύο βασικές επισημάνσεις επί της υπό κρίση υποθέσεως.

Πρώτον, η ως άνω αρχή διευκρίνισε ότι, αν η εταιρία αξιοποιήσει την προβλεπόμενη στο άρθρο 30, παράγραφος 7a, σημείο 2, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης σχετικά με την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικών κατεργασιών, τότε δεν έχει δικαίωμα να τύχει συγχρόνως της απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης για τις ενεργειοβόρους επιχειρήσεις, όπως προβλέπεται στο άρθρο 31d, παράγραφος 1, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης. Κατά την εν λόγω αρχή, το συμπέρασμα αυτό συνάγεται από τη γραμματική ερμηνεία της διατύπωσης του άρθρου 31d, παράγραφος 1, σημείο 3, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, ήτοι ότι «δεν τυγχάνει της απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης η οποία προβλέπεται στο άρθρο 30, παράγραφος 7a, όσον αφορά την εν λόγω ηλεκτρική ενέργεια».

Δεύτερον, η αρχή εκτίμησε ότι το τρέχον κόστος της ηλεκτρικής ενέργειας που διαλαμβάνεται στο άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 περιλαμβάνει μόνον την τιμή της ηλεκτρικής ενέργειας, συμπεριλαμβανομένων

των φόρων, εξαιρουμένου όμως του ΦΠΑ, καθώς και των πρόσθετων χρεώσεων που συνδέονται με την αγορά ηλεκτρικής ενέργειας. Κατά την εν λόγω αρχή τα τέλη διανομής και τα πιστοποιητικά προέλευσης δεν αποτελούν στοιχεία του κόστους της ηλεκτρικής ενέργειας τα οποία μπορούν να προστεθούν στην αξία της εν λόγω ενέργειας κατά την έννοια της ως άνω διάταξης.

2. Η διαδικασία ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων

Η διαδικασία ενώπιον του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου – Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Bydgoszcz, Πολωνία):

Η προσφυγή που άσκησε η εταιρία A. S.A. κατά της ως άνω απόφασης του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας στο Bydgoszcz) απορρίφθηκε από το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (διοικητικό πρωτοδικείο περιφέρειας Bydgoszcz). Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η υποκειμενική απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 31d, παράγραφος 1, σημείο 3, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης παρέχεται σε μια ενεργειοβόρο επιχείρηση μόνον εφόσον αυτή δεν κάνει ταυτόχρονα χρήση της απαλλαγής του άρθρου 30, παράγραφος 7a, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης. Τούτο, κατά το εν λόγω δικαστήριο, συνάγεται από το γράμμα του άρθρου 31d, παράγραφος 1, του ως άνω νόμου ab initio, το οποίο αναφέρεται στην ενεργειοβόρο επιχείρηση, στο σύνολό της, καθώς και στη συνολική ενέργεια που χρησιμοποιείται από αυτήν. Επομένως, η απαλλαγή εφαρμόζεται στην επιχείρηση συνολικά και στο σύνολο της χρησιμοποιούμενης από αυτή ενέργειας και όχι –όπως υποστηρίζει η αναιρεσείουσα εταιρία– μόνον στο μέρος της ενέργειας που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικών κατεργασιών που αναφέρονται στο άρθρο 30, παράγραφος 7a, σημείο 2, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης. Κατά το εν λόγω δικαστήριο, ο νομοθέτης απέκλεισε τη δυνατότητα της ταυτόχρονης εφαρμογής δύο απαλλαγών από τον φόρο.

Όσον αφορά το δεύτερο σημείο, που είναι σημαντικό από νομικής απόψεως εν προκειμένω, το εν λόγω δικαστήριο εκτίμησε ότι η φράση «αγορά [...] ηλεκτρικής ενέργειας» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 νοείται ως το τρέχον κόστος της εν λόγω ενέργειας, ήτοι μόνον η ηλεκτρική ενέργεια και όλοι οι φόροι, εξαιρουμένου του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλων υποχρεωτικών χρεώσεων. Ως εκ τούτου, το εν λόγω κόστος περιλαμβάνει μόνον τις δαπάνες που συνδέονται με την αγορά ηλεκτρικής ενέργειας και όχι τις σχετικές με την αγορά των συναφών υπηρεσιών δαπάνες, όπως, επί παραδείγματι, τα τέλη διανομής. Παρά την αναγκαιότητα –όπως δέχθηκε το ως άνω δικαστήριο– της πραγματοποίησης των εν λόγω δαπανών σε περίπτωση χρήσης ηλεκτρικής ενέργειας, δεδομένου ότι η χρήση της ενέργειας προϋποθέτει παροχή της, εντούτοις αυτές δεν συνιστούν κόστος για την αγορά ενέργειας. Το εν λόγω δικαστήριο εκτίμησε ότι το τέλος για την παροχή της υπηρεσίας διανομής ενέργειας δεν συνιστά φόρο ή άλλη επιβάρυνση δημοσίου δικαίου. Έκρινε ότι πρόκειται για παροχή ιδιωτικού δικαίου

απορρέουσα από τη συμβατική σχέση μεταξύ του καταναλωτή και της επιχείρησης ηλεκτρικής ενέργειας. Παραπέμποντας στην απόφαση του ΔΕΕ της 18ης Ιανουαρίου 2017, C-189/15, το ως άνω δικαστήριο έκρινε ότι, για τον χαρακτηρισμό ορισμένων ποσών ως φόρων, απαιτείται να υπάρχει υποχρέωση καταβολής των εν λόγω ποσών, ενώ σε περίπτωση αθέτησης της εν λόγω υποχρέωσης, ο υπόχρεος να διώκεται από τις αρμόδιες αρχές. Δεδομένου ότι το τέλος διανομής δεν αποτελεί φόρο υπό την έννοια αυτή, δεν μπορεί να συνιστά κόστος αγοράς ενέργειας. Ομοίως, όπως έκρινε το ως άνω δικαστήριο, ούτε η απόσβεση του πιστοποιητικού προέλευσης ηλεκτρικής ενέργειας συνιστά κόστος αγοράς.

Η διαδικασία ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου):

Η αναιρεσείουσα άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της ανωτέρω απόφασης στο σύνολό της με την οποία, σύμφωνα με το άρθρο 174, σημείο 1, του ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (νόμου της 30ης Αυγούστου 2002 – περί κώδικα διοικητικής δικονομίας) (Dz. U. του 2018, θέση 1302), προσήψε στο πρωτοβάθμιο δικαστήριο παράβαση διατάξεων ουσιαστικού δικαίου και ειδικότερα:

α) του άρθρου 31d, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 31d, παράγραφος 11, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας συνιστάμενης στη διαπίστωση ότι η χρήση εκ μέρους της αναιρεσείουσας της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 30, παράγραφος 7a, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης (απαλλαγή για την ενέργεια που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικών κατεργασιών), ανεξαρτήτως του αντικειμένου της εν λόγω απαλλαγής, αποκλείει πλήρως τη δυνατότητα της αναιρεσείουσας να τύχει της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 31d του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης:

β) του άρθρου 31d, παράγραφοι 2 και 3, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας, συνιστάμενης, αφενός, στην κρίση ότι το κόστος των πρόσθετων χρεώσεων (μεταξύ των οποίων, του τέλους διανομής) δεν μπορεί να συμπεριληφθεί στο κόστος της χρησιμοποιούμενης ηλεκτρικής ενέργειας και, αφετέρου, στη διαπίστωση ότι οι πρόσθετες χρεώσεις, ιδίως τα τέλη διανομής, δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του κόστους της ενέργειας, παρά το γεγονός ότι, σύμφωνα με τις πλέον παρεμφερείς διατάξεις οι οποίες διευκρινίζουν την έννοια του κόστους της ενέργειας [παραλειπόμενα] [απαρίθμηση εθνικών διατάξεων που διευκρινίζουν την έννοια του «κόστους της ενέργειας»], οι χρεώσεις αυτές περιλαμβάνονται ρητά στο εν λόγω κόστος:

γ) του άρθρου 31d, παράγραφοι 2 και 3, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, σε συνδυασμό με το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας συνιστάμενης, αφενός, στο ότι οι πρόσθετες χρεώσεις που δεν συνιστούν φόρους δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη

κατά τον υπολογισμό του κόστους της χρησιμοποιούμενης ηλεκτρικής ενέργειας, μολονότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας, κατά τον ορισμό της ενεργειοβόρου επιχείρησης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το τρέχον κόστος των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας και, αφετέρου, στο ότι το εν λόγω δικαστήριο δέχθηκε ότι, κατά τον υπολογισμό του κόστους της χρησιμοποιούμενης ηλεκτρικής ενέργειας, δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι πρόσθετες χρεώσεις, ιδίως τα τέλη διανομής, παρά το γεγονός ότι βάσει αντίστοιχων διατάξεων, οι οποίες βασίζονται στους κανόνες της ίδιας οδηγίας, σχετικά με τις απαλλαγές από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης για τα προϊόντα άνθρακα και τα προϊόντα φυσικού αερίου ως προς τις ενεργειοβόρους επιχειρήσεις και οι οποίες χρησιμοποιούν τον στενότερο όρο «αγορά» και όχι κόστος, αναγνωρίζεται ότι κατά τον εν λόγω υπολογισμό πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το συνολικό κόστος αγοράς.

Με την αίτηση αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα ζήτησε την ανάρτηση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης στο σύνολό της και την αναπομπή της υποθέσεως ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (διοικητικού πρωτοδικείου της περιφέρειας Bydgoszcz), καθώς και την καταδίκη του αναιρεσιβλήτου στα δικαστικά έξοδα.

III. Οι λόγοι υποβολής της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου

Για την εξέταση της αιτήσεως αναιρέσεως είναι αναγκαίο [να δοθεί] από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης [απάντηση] στα προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία και την εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας 2003/96 τα οποία παρατίθενται στην παρούσα διάταξη, για τους ακόλουθους λόγους.

Με την αίτηση αναιρέσεως προβάλλεται παράβαση του άρθρου 31d, παράγραφοι 1, 2, 3 και 11, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης και του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96. Η ορθότητα της ερμηνείας της διάταξης της οδηγίας που υιοθέτησαν οι φορολογικές αρχές και το πρωτοβάθμιο δικαστήριο και αμφισβητήθηκε με την αίτηση αναιρέσεως, δημιουργεί στο Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αμφιβολίες όσον αφορά αμφοτέρωτα τα σημαντικά ζητήματα της υπό κρίση υποθέσεως. Στο πλαίσιο αυτό, το παρόν δικαστήριο όφειλε –βάσει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ενοποιημένη έκδοση του 2012 – ΕΕ 2012, C 326, σ. 1)– να υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα.

Εν προκειμένω δεν αμφισβητείται ότι η προσφεύγουσα είναι ενεργειοβόρος επιχείρηση κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 και του άρθρου 31d του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης και ότι χρησιμοποιεί ηλεκτρική ενέργεια στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικών κατεργασιών.

Η αναιρεσείουσα προέβη σε διόρθωση της αρχικώς υποβληθείσας δήλωσης ειδικού φόρου κατανάλωσης για το έτος 2016 και ζήτησε από την αρμόδια αρχή

την επιστροφή του αρχικώς καταβληθέντος ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης το οποίο, κατ' αυτήν, είχε καταβληθεί αχρεωστήτως. Με την προσφυγή της, η αναιρεσείουσα επικαλέστηκε δύο λόγους. Ο πρώτος βασιζόταν στον ισχυρισμό ότι η αναιρεσείουσα δικαιούνταν να τύχει της προβλεπόμενης για τις ενεργειοβόρους επιχειρήσεις φορολογικής απαλλαγής. Ο δεύτερος αφορούσε το περιεχόμενο του κόστους αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας όσον αφορά τις εν λόγω επιχειρήσεις.

Αμφότεροι οι ως άνω λόγοι εμπίπτουν στο πλαίσιο της εναρμόνισης σε επίπεδο Ένωσης, ενώ σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η ερμηνεία των οικείων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης δημιούργησε αμφιβολίες στο Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο).

Όσον αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, επισημαίνεται ότι το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 αφορά την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που προβλέπεται για τις ενεργειοβόρους επιχειρήσεις. Η Δημοκρατία της Πολωνίας αξιοποίησε τη δυνατότητα να θεσπίσει την εν λόγω απαλλαγή, η οποία έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 31ης Μαρτίου 2022, C-139/20. Από την ανάγνωση της ως άνω διάταξης της οδηγίας μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η απαλλαγή που προβλέπεται σε αυτήν δεν μπορεί να έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα. Ωστόσο, από την ανάλυση των σκοπών της οδηγίας, στους οποίους, βάσει των ερμηνευτικών κανόνων που εφαρμόζονται στις νομοθετικές πράξεις του είδους αυτού, πρέπει να δοθεί προτεραιότητα, προκύπτει ένα μάλλον διαφορετικό συμπέρασμα. Εξάλλου, εφόσον κράτος μέλος έχει αποφασίσει να εισαγάγει μια τέτοια απαλλαγή οφείλει, κατά τη θέσπιση των αντίστοιχων νομοθετικών διατάξεων, να συμμορφώνεται με τους οικείους κανόνες της οδηγίας.

Όσον αφορά τους σκοπούς της οδηγίας, υπενθυμίζεται ότι πρόκειται ιδίως για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, την εφαρμογή των πολιτικών της Ένωσης και, επιπλέον, την τήρηση του Πρωτοκόλλου του Κιότο (αιτιολογικές σκέψεις 3 και 7 του προοιμίου της οδηγίας). Τονίζεται η αναγκαιότητα των απαλλαγών, ιδίως «λόγω της έλλειψης εντονότερης εναρμόνισης σε κοινοτική κλίμακα, των κινδύνων απώλειας της διεθνούς ανταγωνιστικότητας ή για κοινωνικούς ή περιβαλλοντικούς λόγους» (αιτιολογική σκέψη 28). Επισημαίνεται επίσης η ανάγκη ειδικής μεταχείρισης των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων, στο πλαίσιο της σημαντικής ενίσχυσης της περιβαλλοντικής προστασίας και της ενεργειακής απόδοσης (αιτιολογική σκέψη 29). Περαιτέρω, δεν πρέπει να παραβλέπεται ότι η σχετική με τον ανταγωνισμό πτυχή της οδηγίας δεν πρέπει να αφορά μόνον την ίση μεταχείριση των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση στην εσωτερική αγορά, αλλά και τη δυνατότητα των εν λόγω επιχειρήσεων να ανταγωνίζονται [στη] διεθνή αγορά εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Από το διαθέσιμο νομοθετικό υλικό προκύπτει ότι το κράτος μέλος, με την εισαγωγή απαλλαγής υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων, έκρινε ότι η απαλλαγή αυτή ήταν αναγκαία για την επίτευξη των προαναφερθέντων σκοπών

της οδηγίας. Κατά τη σύνταξη του εθνικού νόμου της 24ης Ιουλίου 2015 για την τροποποίηση του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης και ορισμένων άλλων νόμων (Dz. U. του 2015, θέση 1479), με τον οποίο εισήχθη στο σύστημα η διάταξη του άρθρου 31d, δηλώθηκε ότι αυτή αποσκοπούσε στη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας του βιομηχανικού κλάδου στη διεθνή αγορά, ιδίως μετά την οικονομική κρίση του 2009. [παραλειπόμενα] [αναφορά του οικείου εγγράφου της νομοπαρασκευαστικής διαδικασίας].

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, γεννάται αμφιβολία ως προς το αν η διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει να εξαρτάται η εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής από προϋποθέσεις που δεν προβλέπονται σε αυτή. Μπορεί, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας, η χρήση άλλης απαλλαγής που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο να αποτελεί λόγο αποκλεισμού της προβλεπόμενης από την οδηγία απαλλαγής, η θέσπιση της οποίας αποσκοπεί στην επίτευξη των εκπεφρασμένων σκοπών του δικαίου της Ένωσης; Η ερμηνεία της εν λόγω διάταξης την οποία υιοθέτησαν η φορολογική αρχή και το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δέχεται το ως άνω ενδεχόμενο, πράγμα το οποίο στην πράξη μπορεί να στερήσει την ως άνω απαλλαγή κάθε πρακτικού αποτελέσματος. Ως εκ τούτου, θέτει εν αμφιβόλω την υλοποίηση από τον εθνικό νομοθέτη των σκοπών που επιδιώκει ο νομοθέτης της Ένωσης.

Το δεύτερο σημείο ως προς το οποίο το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες αφορά τον ορισμό που διαλαμβάνεται στο άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96, κατά τον οποίο ως «αγορά [...] ενέργειας», νοείται: «το τρέχον κόστος της ενέργειας που αγοράζεται ή παράγεται στο πλαίσιο της επιχείρησης». Η ερμηνεία της εν λόγω διατύπωσης μπορεί να οδηγήσει σε δύο πιθανά αποτελέσματα. Πρώτον, μπορεί να γίνει δεκτό –όπως υποστηρίζουν η φορολογική αρχή και το πρωτοβάθμιο δικαστήριο– ότι η ως άνω διατύπωση καλύπτει μόνον την τιμή της ίδιας της ηλεκτρικής ενέργειας, εξαιρουμένων των δαπανών της μεταφοράς της (τέλη διανομής) και των λοιπών αναγκαίων για την απόκτησή της στοιχείων. Η θέση αυτή αποτυπώνεται επίσης στη νομολογία του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου), επί παραδείγματι στις αποφάσεις του της 18ης Σεπτεμβρίου 2019, I GSK 228/17, και της 22ας Ιανουαρίου 2020, I GSK 397/17.

Δεύτερον, μπορεί, αντιθέτως, να θεωρηθεί ότι η ως άνω διατύπωση εννοεί το κόστος του συνόλου των αγαθών και υπηρεσιών που είναι αναγκαία για την αγορά ηλεκτρικής ενέργειας, ήτοι πρωτίστως της μεταφοράς, καθώς και άλλων υποχρεωτικών παρεπόμενων υπηρεσιών, χωρίς τις οποίες η αγορά ενέργειας δεν είναι από νομικής απόψεως δυνατή. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η θέση ότι, εφόσον όλοι οι φόροι (εξαιρουμένου του φόρου προστιθέμενης αξίας) περιλαμβάνονται στο κόστος, τότε οι λοιπές χρεώσεις δεν περιλαμβάνονται σε αυτό, στερείται λογικής βάσης. Εν πάση περιπτώσει, το ένα δεν αποκλείει το άλλο.

Είναι προφανές, και δεν αμφισβητείται στην υπό κρίση υπόθεση, ότι η ενέργεια είναι αδύνατον να αγοραστεί χωρίς την υπηρεσία διανομής που τη συνοδεύει ή χωρίς την κάλυψη πρόσθετων χρεώσεων, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης πιστοποιητικών ενέργειας. Η υπηρεσία διανομής δεν αποτελεί επιβάρυνση δημοσίου δικαίου, ιδίως έμμεσο φόρο, ζήτημα με το οποίο ασχολήθηκε το ΔΕΕ στην απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, C-189/15. Τούτο δεν αποτελεί αντικείμενο της ερμηνείας εν προκειμένω, δεδομένου ότι η καταβολή του τέλους για την υπηρεσία διανομής είναι μεν υποχρεωτική και το ύψος του καθορίζεται βάσει σαφών νομικών διατάξεων, αλλά βαρύνει τον προμηθευτή ενέργειας. Το ύψος του τέλους διανομής καθορίζεται (κατά το ισχύον το έτος 2016 δίκαιο) βάσει των διατάξεων του άρθρου 45a, παράγραφος 1, και του άρθρου 49, παράγραφος 1, του νόμου περί ενέργειας και του άρθρου 5, παράγραφοι 2 και 3 καθώς και του άρθρου 14, παράγραφοι 3 έως 6, της υπουργικής απόφασης για τα τιμολόγια και τους διακανονισμούς σε τιμολόγιο το οποίο υπόκειται σε έγκριση από τον πρόεδρο της Ρυθμιστικής Αρχής Ενέργειας. Ωστόσο, το κατά πόσον η φύση του εν λόγω τέλους αποκλείει τη συμπερίληψή του στην έννοια του τρέχοντος κόστους της αγοράς ενέργειας αποτελεί δυσχερές ερμηνευτικό ζήτημα. Στη νομική γλώσσα παραδοσιακά, ο όρος «τρέχων/-ουσα/-ον» όσον αφορά τις αξίες των περιουσιακών αγαθών (actual cost, die tatsächlichen Kosten) παραπέμπει στις δαπάνες που όντως πραγματοποιήθηκαν και είναι αναγκαίες για την αγορά κάποιου αγαθού. Η αναφορά που γίνεται στη διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/96 στην έννοια του φόρου αφορά την εξαίρεση ορισμένων φόρων από την έννοια του κόστους. Η εν λόγω διάταξη δεν αναφέρεται σε άλλα είδη δαπανών· ιδίως, δεν θεσπίζει συναφώς εξαιρέσεις. Το γεγονός ότι μια χρέωση δεν έχει τα χαρακτηριστικά φόρου δεν σημαίνει αυτομάτως ότι δεν αποτελεί κόστος αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας. Παρόμοιες εκτιμήσεις ισχύουν όσον αφορά το πιστοποιητικό προέλευσης της ενέργειας, του οποίου η υποχρέωση λήψης και υποβολής προς απόσβεση διέπεται από το άρθρο 52, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου της 20ής Φεβρουαρίου 2015 περί ανανεώσιμων πηγών ενέργειας.

[παραλειπόμενα]

[επανάληψη παράθεσης των προδικαστικών ερωτημάτων]

[παραλειπόμενα] – [παραλειπόμενα] – [παραλειπόμενα] [επανάληψη παράθεσης της νομικής βάσης της προδικαστικής παραπομπής· εθνικοί δικονομικοί κανόνες]