Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 13ης Ιουνίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β′, τρίτη περίπτωση – Άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′ – Ειδικός φόρος κατανάλωσης – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής κατεργασίας – Μειώσεις του φόρου κατανάλωσης ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας, υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων – Αγορά ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας – Τρέχον κόστος της ενέργειας που αγοράζεται – Τέλη διανομής – Κριτήρια απαλλαγής – Αρχές της ίσης μεταχείρισης και της απαγόρευσης των διακρίσεων»

Στην υπόθεση C-266/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 28ης Δεκεμβρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Απριλίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

A. S.A.

κατά

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

παρισταμένου του:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους Z. Csehi, πρόεδρο τμήματος, M. Ilešič (εισηγητή) και Δ. Γρατσία, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Α. Ράντος

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η A. S.A., εκπροσωπούμενη από τον K. Rutkowski, radca prawny,

– ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, εκπροσωπούμενος από την A. Kowalczyk-Markowska,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. Herranz Elizalde,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και M. Owsiany-Hornung,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ 2003, L 283, σ. 51).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της A. S.A., εταιρίας πολωνικού δικαίου, και του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (διευθυντή της φορολογικής αρχής του Bydgoszcz, Πολωνία) σχετικά με την άρνηση επιστροφής μέρους του καταβληθέντος από την ως άνω εταιρία ειδικού φόρου κατανάλωσης επί της ηλεκτρικής ενέργειας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 5, 9, 11 και 24 της οδηγίας 2003/96 έχουν ως εξής:

«(2) Η έλλειψη κοινοτικών διατάξεων που να επιβάλλουν ελάχιστο φορολογικό συντελεστή για την ηλεκτρική ενέργεια και τα ενεργειακά προϊόντα, πλην των πετρελαιοειδών, ενδέχεται να επηρεάσει αρνητικά την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

(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.

(4) Οι σημαντικές διαφορές στα εθνικά επίπεδα φορολογίας της ενέργειας που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να αποδειχθούν επιζήμιες για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

(5) Ο καθορισμός των δεόντων κοινοτικών ελαχίστων επιπέδων φορολογίας θα επιτρέψει τη μείωση των υφισταμένων διαφορών στα εθνικά επίπεδα φορολογίας.

[…]

(9) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να διαθέτουν την αναγκαία ευελιξία χάραξης και εφαρμογής των ενδεδειγμένων για τις εθνικές συνθήκες τους πολιτικών.

[…]

(11) Οι φορολογικοί διακανονισμοί που επιτυγχάνονται προς εφαρμογή του παρόντος κοινοτικού πλαισίου για τη φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας αποτελούν αντικείμενο αποφάσεως εκάστου κράτους μέλους. Προς τούτο τα κράτη μέλη δύνανται να αποφασίσουν να μην αυξήσουν τις συνολικές φορολογικές επιβαρύνσεις, εάν θεωρούν ότι η εφαρμογή αυτής της αρχής για φορολογική ουδετερότητα θα μπορούσε να συντελέσει στην αναδιάρθρωση και στον εκσυγχρονισμό των φορολογικών συστημάτων τους, ενθαρρύνοντας μια τακτική που θα οδηγήσει σε ευρύτερη προστασία του περιβάλλοντος και αυξημένη απασχόληση.

[…]

(24) Θα πρέπει να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να παρέχουν ορισμένες άλλες απαλλαγές ή μειώσεις των κοινοτικών ελάχιστων επιπέδων φορολογίας εφόσον τούτο δεν βλάπτει την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και δεν προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.»

4 Το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', τρίτη περίπτωση, της ως άνω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται:

[…]

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».

5 Το άρθρο 4 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Τα επίπεδα φορολογίας που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στα ενεργειακά προϊόντα και στην ηλεκτρική ενέργεια τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 2 δεν μπορούν να είναι χαμηλότερα από τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία.

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

6 Το άρθρο 8, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Το παρόν άρθρο έχει εφαρμογή στις ακόλουθες βιομηχανικές και εμπορικές χρήσεις:

[…]

γ) για τον εξοπλισμό και τα μηχανήματα που χρησιμοποιούνται σε οικοδομές, έργα πολιτικού μηχανικού και δημόσια έργα·

[…]».

7 Το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2003/96 προβλέπει τα εξής:

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

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.

[…]

β) όταν συνάπτονται συμφωνίες με επιχειρήσεις ή ενώσεις επιχειρήσεων ή όταν εφαρμόζονται συστήματα εμπορεύσιμων αδειών ή ισοδύναμοι διακανονισμοί, εφόσον αποσκοπούν στη[ν] επίτευξη στόχων προστασίας του περιβάλλοντος ή στη βελτίωση της ενεργειακής αποδοτικότητας.

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.»

Το πολωνικό δίκαιο

Ο νόμος περί ειδικών φόρων κατανάλωσης

8 Το άρθρο 30, παράγραφος 7a, του ustawa o podatku akcyzowym (νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), της 6ης Δεκεμβρίου 2008 (Dz. U. 2009, αριθ. 3, θέση 11), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«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.»

9 Το άρθρο 31d, παράγραφοι 1, 2 και 11, του ως άνω νόμου προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Ενεργειοβόρος επιχείρηση η οποία χρησιμοποιεί ηλεκτρική ενέργεια τυγχάνει απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, υπό τη μορφή επιστροφής μέρους του ειδικού φόρου κατανάλωσης που κατέβαλε για την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποίησε, εφόσον πληροί σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

1) ασκεί οικονομική δραστηριότητα προσδιοριζόμενη από τους ακόλουθους κωδικούς της πολωνικής ταξινόμησης οικονομικών δραστηριοτήτων (PKD): [κωδικοί PKD],

2) τηρεί λογιστικά βιβλία κατά την έννοια των λογιστικών διατάξεων,

3) δεν τυγχάνει, για την εν λόγω ηλεκτρική ενέργεια, απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά το άρθρο 30, παράγραφος 7a.

2. Ως «ενεργειοβόρος επιχείρηση η οποία χρησιμοποιεί ηλεκτρική ενέργεια» νοείται η οντότητα στην οποία το ποσοστό του κόστους της χρησιμοποιούμενης ηλεκτρικής ενέργειας επί της αξίας της παραγωγής που πωλήθηκε κατά το φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση της παραγράφου 5 υπερβαίνει το 3 %. Μια ενεργειοβόρος επιχείρηση η οποία χρησιμοποιεί ηλεκτρική ενέργεια δεν μπορεί να είναι μικρότερη από ένα οργανωμένο τμήμα επιχείρησης, ήτοι από ένα σύνολο, χωριστό από οργανωτικής και οικονομικής απόψεως, εντός υφιστάμενης επιχείρησης, υλικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων, που προορίζονται να επιτελέσουν συγκεκριμένες οικονομικές λειτουργίες, το οποίο θα μπορούσε να αποτελεί ανεξάρτητη επιχείρηση που επιτελεί τις λειτουργίες αυτές αυτοτελώς.

[…]

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

Ο νόμος περί ενέργειας

10 Το άρθρο 47, παράγραφος 1, του ustawa – Prawo energetyczne (νόμου περί ενέργειας), της 10ης Απριλίου 1997 (Dz. U. 1997, αριθ. 54, θέση 348), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«Οι επιχειρήσεις ενέργειας που είναι παραχωρησιούχοι άδειας καθορίζουν τα τιμολόγια των αερίων καυσίμων και της ενέργειας, τα οποία υπόκεινται σε έγκριση από τον πρόεδρο της [Urząd Regulacji Energetyki (URE) (Ρυθμιστικής Αρχής Ενέργειας)], και εισηγούνται τη διάρκεια ισχύος των εν λόγω τιμολογίων. Οι παραχωρησιούχοι επιχειρήσεις ενέργειας υποβάλλουν τα τιμολόγια και τις τροποποιήσεις τους στον πρόεδρο της URE 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.»

Ο νόμος περί ανανεώσιμων πηγών ενέργειας

11 Το άρθρο 52, παράγραφος 1, του ustawa o odnawialnych źródłach energii (νόμου περί ανανεώσιμων πηγών ενέργειας), της 20ής Φεβρουαρίου 2015 (Dz. U. 2015, θέση 478), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, έχει ως εξής:

«Οι κατά την παράγραφο 2 επιχειρήσεις ενέργειας, τελικοί καταναλωτές, βιομηχανικοί πελάτες και εταιρίες μεσιτείας εμπορευμάτων ή μεσιτικών υπηρεσιών υποχρεούνται:

1) να λαμβάνουν και να υποβάλλουν προς εκκαθάριση στον πρόεδρο της URE πιστοποιητικό προέλευσης ή πιστοποιητικό προέλευσης γεωργικού βιοαερίου, το οποίο εκδίδεται:
   α) για την ηλεκτρική ενέργεια ή το γεωργικό βιοαέριο, αντιστοίχως, που παράγεται σε εγκαταστάσεις ανανεώσιμων πηγών ενέργειας ευρισκόμενες εντός του εδάφους της Δημοκρατίας της Πολωνίας ή εντός αποκλειστικής οικονομικής ζώνης ή
   β) σύμφωνα με τον νόμο περί ενέργειας, ή

2) να καταβάλλουν αντισταθμιστικό τέλος εντός της προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 68, παράγραφος 2, το οποίο υπολογίζεται κατά τον προβλεπόμενο στο άρθρο 56 τρόπο.»

Η απόφαση του Υπουργού Ενέργειας περί λεπτομερών κανόνων για τον καθορισμό και τον υπολογισμό των τιμολογίων και των εκκαθαριστικών λογαριασμών στο εμπόριο ηλεκτρικής ενέργειας

12 Το άρθρο 5, παράγραφοι 2 και 3, της rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (αποφάσεως του Υπουργού Ενέργειας περί λεπτομερών κανόνων για τον καθορισμό και τον υπολογισμό των τιμολογίων και των εκκαθαριστικών λογαριασμών στο εμπόριο ηλεκτρικής ενέργειας), της 29ης Δεκεμβρίου 2017 (Dz. U. 2017, θέση 2500), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, έχει ως εξής:

«[2.] Οι επιχειρήσεις ενέργειας που ασκούν οικονομική δραστηριότητα μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει να περιλαμβάνουν στο τιμολόγιό τους:

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

[…]

3. Οι επιχειρήσεις ενέργειας που ασκούν οικονομική δραστηριότητα στον τομέα της διανομής ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει να περιλαμβάνουν στο τιμολόγιό τους:

[…]

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

[…]».

13 Το άρθρο 14, παράγραφοι 3 έως 7, της ως άνω αποφάσεως προβλέπει τα ακόλουθα:

«3. Τα τέλη διανομής υπολογίζονται λαμβανομένων υπόψη των επιμέρους χρεώσεων που προκύπτουν από:

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 τακτικό έλεγχό τους.

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 δικτύου μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας για το μέρος 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 διαφοροποιούνται ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου χρέωσης.

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

1) ένα πάγιο τέλος δικτύου – υπολογιζόμενο ανά μονάδα συμβατικής ισχύος και, για τους οικιακούς καταναλωτές ηλεκτρικής ενέργειας, υπολογιζόμενο βάσει του συστήματος μέτρησης και χρεώσεων·

2) ένα μεταβλητό τέλος δικτύου – υπολογιζόμενο ανά μονάδα της ηλεκτρικής ενέργειας που λαμβάνεται από το δίκτυο στον τόπο παροχής.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Το 2016 η A. έτυχε απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί της ηλεκτρικής ενέργειας που χρησιμοποίησε για ηλεκτρολυτική κατεργασία στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της.

15 Θεωρώντας ότι θα έπρεπε να τύχει φορολογικής απαλλαγής ως ενεργειοβόρος επιχείρηση και για τη λοιπή ενέργεια που χρησιμοποίησε στο πλαίσιο αυτό και ότι το τρέχον κόστος της ενέργειας που αγοράζεται θα έπρεπε να συμπεριλαμβάνει τις δαπάνες διανομής και το κόστος αγοράς των πιστοποιητικών καταγωγής της ηλεκτρικής ενέργειας, τα οποία απαιτούνται από την πολωνική νομοθεσία, η A. διόρθωσε τη δήλωσή της ειδικού φόρου κατανάλωσης για το έτος 2016 και ζήτησε από τον Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (προϊστάμενος της φορολογικής αρχής του Toruń, Πολωνία) να της επιστρέψει το ποσό του καταβληθέντος ειδικού φόρου κατανάλωσης, το οποίο, κατά την άποψή της, καταβλήθηκε αχρεωστήτως.

16 Με απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2018, ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής του Toruń αρνήθηκε να της επιστρέψει το ποσό αυτό. Ο διευθυντής της φορολογικής αρχής του Bydgoszcz, επιληφθείς διοικητικής προσφυγής που άσκησε η A. ενώπιόν του κατά της ως άνω αποφάσεως, την επικύρωσε με την από 14 Μαΐου 2018 απόφασή του.

17 Η A. άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της αποφάσεως της 14ης Μαΐου 2018 ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας Bydgoszcz, Πολωνία), το οποίο την απέρριψε, κρίνοντας, κατά πρώτον, ότι ο νομοθέτης είχε αποκλείσει τη δυνατότητα ταυτόχρονης υπαγωγής σε αμφότερες τις απαλλαγές που προβλέπονται, αντιστοίχως, στο άρθρο 30, παράγραφος 7a, και στο άρθρο 31d, παράγραφος 1, σημείο 3, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης. Η προβλεπόμενη από τη δεύτερη ως άνω διάταξη απαλλαγή χορηγείται σε ενεργειοβόρο επιχείρηση μόνον εφόσον αυτή δεν τυγχάνει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 30, παράγραφος 7a, του ίδιου νόμου, εν προκειμένω, της απαλλαγής που αφορά την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στις ηλεκτρολυτικές κατεργασίες.

18 Εξάλλου, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 31d, παράγραφος 1, σημείο 3, του εν λόγω νόμου εφαρμόζεται στο σύνολο της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και για όλη την ενέργεια χρησιμοποιεί, και όχι μόνο για το μέρος της ενέργειας που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής κατεργασίας.

19 Κατά δεύτερον, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας Bydgoszcz) διευκρίνισε ότι οι δαπάνες και το κόστος, όπως οι δαπάνες διανομής, πλην του κόστους αγοράς της ηλεκτρικής ενέργειας, δεν αποτελούν στοιχεία του εν λόγω κόστους αγοράς, ακόμη και αν η καταβολή τους είναι απαραίτητη για την αγορά και τη χρήση της ηλεκτρικής ενέργειας. Επιπλέον, το ως άνω δικαστήριο διευκρίνισε, μεταξύ άλλων, ότι, για να χαρακτηριστούν ως «φόροι» τα ποσά που οφείλονται για δαπάνες συναφείς με την αγορά ηλεκτρικής ενέργειας, πρέπει να υφίσταται υποχρέωση καταβολής των ποσών αυτών και οι αρμόδιες αρχές να μπορούν να λαμβάνουν μέτρα κατά των οφειλετών των εν λόγω ποσών σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης αυτής.

20 Η A. άσκησε αναίρεση ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο διερωτάται ως προς την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96 του Συμβουλίου, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας [...] την έννοια ότι στο τρέχον κόστος της ηλεκτρικής ενέργειας που αγοράζεται πρέπει να περιλαμβάνεται μόνον η τιμή αγοράς της ηλεκτρικής ενέργειας, αποκλειομένων τυχόν πρόσθετων χρεώσεων, όπως τα τέλη διανομής, οι οποίες πρέπει να καταβάλλονται βάσει της ισχύουσας στο κράτος μέλος νομοθεσίας, προκειμένου να είναι δυνατή η αγορά ηλεκτρικής ενέργειας;

2) 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 νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης)], 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 τυγχάνει ταυτόχρονα των ως άνω δύο απαλλαγών και υπό την προϋπόθεση ότι το συνολικό ποσό της απαλλαγής δεν υπερβαίνει το ποσό του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καταβλήθηκε για την ίδια περίοδο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

22 Εισαγωγικώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου την οποία θεσπίζει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο απόκειται να δώσει χρήσιμη απάντηση στο εθνικό δικαστήριο, που να του παρέχει τη δυνατότητα επίλυσης της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 7ης Αυγούστου 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

23 Συναφώς, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, τα προδικαστικά ερωτήματα στηρίζονται στην εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου ότι οι πρόσθετες χρεώσεις, όπως τα τέλη διανομής, στις οποίες αναφέρεται δεν μπορούν να συνιστούν «φόρους», κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96.

24 Ως εκ τούτου, προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι το τρέχον κόστος της ενέργειας που αγοράζεται, κατά τη διάταξη αυτή, πρέπει να περιλαμβάνει μόνον την τιμή αγοράς της ενέργειας αυτή καθεαυτήν, αποκλειομένων πρόσθετων χρεώσεων οι οποίες δεν μπορούν να συνιστούν «φόρους» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, όπως τα υποχρεωτικού χαρακτήρα τέλη διανομής της ενέργειας αυτής, τα οποία καταβάλλονται, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, κατά την αγορά της εν λόγω ενέργειας.

25 Κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96, ως «αγορά ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας» νοείται το «τρέχον κόστος της ενέργειας που αγοράζεται ή παράγεται στο πλαίσιο της επιχείρησης».

26 Από τη διάταξη αυτή προκύπτει, συναφώς, ότι το εν λόγω κόστος περιλαμβάνει μόνον την ηλεκτρική ενέργεια, καθώς και τη θερμότητα και τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται για θέρμανση ή για τους σκοπούς που προβλέπονται στο άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχεία β' και γ', της ως άνω οδηγίας. Περαιτέρω, από το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας προκύπτει ότι στο τρέχον κόστος της ενέργειας περιλαμβάνονται όλοι οι φόροι εκτός από τον εκπιπτόμενο ΦΠΑ.

27 Πρέπει, συνεπώς, να εξετασθεί αν τα προβλεπόμενα από την εθνική νομοθεσία τέλη διανομής ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει να θεωρηθούν ως εμπίπτοντα στην έννοια του «τρέχοντος κόστους της ενέργειας που αγοράζεται [από μια] επιχείρηση», κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96.

28 Υπενθυμίζεται ότι, για τον προσδιορισμό του περιεχομένου διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, σκέψη 34).

29 Όσον αφορά, κατά πρώτον, το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, επισημαίνεται ότι τούτο αναφέρεται στο «τρέχον κόστος της ενέργειας που αγοράζεται ή παράγεται στο πλαίσιο της επιχείρησης». Η έννοια του «τρέχοντος κόστους» δεν ορίζεται, περαιτέρω, ούτε στη διάταξη αυτή ούτε σε άλλες διατάξεις της οδηγίας 2003/96.

30 Σύμφωνα, πάντως, με το σύνηθες νόημά της στην καθομιλουμένη, η έννοια αυτή πρέπει να νοηθεί ότι αντιστοιχεί σε οποιοδήποτε κόστος συνδέεται κατ' ανάγκην με την προβλεπόμενη στην εν λόγω διάταξη αγορά ενέργειας. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από την εξέταση των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων της ίδιας διατάξεως, οι οποίες εκφράζουν ομοιόμορφα την έννοια του «τρέχοντος κόστους», μεταξύ άλλων, στις αποδόσεις στην πολωνική γλώσσα («rzeczywisty koszt»), στην ισπανική («coste real»), στη γαλλική («coût réel»), στη γερμανική («tatsächlichen Kosten»), στην αγγλική («actual cost»), στην ιταλική («costo effettivo»), καθώς και στη ρουμανική γλώσσα («costul real»). Στο πλαίσιο αυτό, όλες οι ανωτέρω γλωσσικές αποδόσεις αναφέρονται στις δαπάνες που όντως πραγματοποιήθηκαν για την αγορά ηλεκτρικής ενέργειας.

31 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η καταβολή των τελών διανομής προς τον προμηθευτή της ενέργειας είναι υποχρεωτική για την αγορά της ενέργειας αυτής και ότι το ύψος τους καθορίζεται βάσει συγκεκριμένων νομοθετικών διατάξεων.

32 Κατά δεύτερον, η εν λόγω ερμηνεία επιρρωννύεται από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96. Συναφώς, αφενός, καίτοι ο νομοθέτης διευκρίνισε ότι στον όρο «ενέργεια» που χρησιμοποιείται στην ως άνω διάταξη «[σ]υμπεριλαμβάνονται 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)» της οδηγίας αυτής, εντούτοις, η επίμαχη διάταξη δεν περιορίζει το περιεχόμενο του όρου «τρέχον κόστος» μόνον στην τιμή της ενέργειας την οποία η οικεία επιχείρηση οφείλει να καταβάλει για την αγορά της.

33 Αφετέρου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όταν ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να αποκλείσει από την έννοια του «τρέχοντος κόστους» τις δαπάνες που συνδέονται με την αγορά ενέργειας, τις απέκλεισε ρητώς. Πράγματι, στο άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 διευκρινίζεται ότι στο «τρέχον κόστος» περιλαμβάνονται «όλοι οι φόροι εκτός από τον εκπιπτόμενο ΦΠΑ».

34 Κατά τρίτον, τέλος, διαπιστώνεται ότι η γραμματική ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, δεύτερο εδάφιο, τρίτη περίοδος, της οδηγίας 2003/96, η οποία συνήχθη στις σκέψεις 29 έως 32 της παρούσας αποφάσεως, ήτοι η ευρεία ερμηνεία της έννοιας του «τρέχοντος κόστους» κατά τη διάταξη αυτή, συνάδει προς τον κύριο σκοπό της ρύθμισης στην οποία εντάσσεται, ήτοι τον σκοπό της προώθησης της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας, αποφεύγοντας, μεταξύ άλλων, τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού (πρβλ. απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι το τρέχον κόστος της ενέργειας που αγοράζεται, κατά τη διάταξη αυτή, πρέπει να περιλαμβάνει πρόσθετες χρεώσεις οι οποίες δεν μπορούν να συνιστούν «φόρους» κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, όπως τα υποχρεωτικού χαρακτήρα τέλη διανομής της ενέργειας αυτής, τα οποία καταβάλλονται, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, κατά την αγορά της εν λόγω ενέργειας.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

36 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι δεν χορηγείται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί της αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας σε ενεργειοβόρο επιχείρηση, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, όταν η επιχείρηση τυγχάνει, για την εν λόγω ηλεκτρική ενέργεια, απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η οποία χορηγείται μόνο για την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής κατεργασίας, ακόμη και αν η εν λόγω επιχείρηση αποδεικνύει ότι, για την ίδια ενέργεια, δεν θα ετύγχανε συγχρόνως αμφοτέρων των απαλλαγών αυτών και ότι το συνολικό ποσό των εν λόγω απαλλαγών δεν υπερβαίνει το ποσό του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καταβλήθηκε για την ίδια περίοδο.

37 Εισαγωγικώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β′, τρίτη περίπτωση, της οδηγίας 2003/96, η οδηγία αυτή δεν εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στην ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται κυρίως για χημική αναγωγή και στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής και μεταλλουργικής κατεργασίας. Επομένως, από το γράμμα του άρθρου αυτού προκύπτει ότι η επίμαχη ηλεκτρική ενέργεια δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής.

38 Δυνάμει του άρθρου 4 της ως άνω οδηγίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να φορολογούν τα ενεργειακά προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της, ήτοι τα καύσιμα κινητήρων, τα καύσιμα θέρμανσης και την ηλεκτρική ενέργεια, εφαρμόζοντας επ' αυτών επίπεδα φορολογίας τα οποία δεν μπορούν να είναι χαμηλότερα από τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπει η οδηγία αυτή [απόφαση της 31ης Μαρτίου 2022, Επιτροπή κατά Πολωνίας (Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων), C-139/20, EU:C:2022:240, σκέψη 39].

39 Κατά τα λοιπά, από την αιτιολογική σκέψη 3 και το άρθρο 4 της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι η οδηγία δεν προέβη σε πλήρη εναρμόνιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, αλλά απλώς καθόρισε εναρμονισμένα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας.

40 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η ελάχιστη εναρμόνιση δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να διατηρούν σε ισχύ ή να θεσπίζουν αυστηρότερα μέτρα, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι τα μέτρα αυτά δεν είναι ικανά να θέσουν σοβαρά σε κίνδυνο το επιδιωκόμενο από την επίμαχη οδηγία αποτέλεσμα (πρβλ. απόφαση της 7ης Ιουλίου 2016, Muladi, C-447/15, EU:C:2016:533, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Με την πρόβλεψη εναρμονισμένης φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, η οδηγία 2003/96 αποσκοπεί, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις της 2 έως 5 και 24, στην προώθηση της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας, αποφεύγοντας, μεταξύ άλλων, τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού (πρβλ. απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

42 Εντούτοις, η οδηγία αυτή προβλέπει τη δυνατότητα των κρατών μελών να θεσπίζουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές, φοροαπαλλαγές ή μειώσεις των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Επομένως, ο νομοθέτης της Ένωσης κατέλιπε ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη στον τομέα των ειδικών φόρων κατανάλωσης (πρβλ. απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, σκέψη 26).

43 Σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν μειώσεις του φόρου κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων εφόσον τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης που καθορίζονται στην οδηγία αυτή τηρούνται κατά μέσον όρο για κάθε επιχείρηση (απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, IRCCS–Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, σκέψη 47).

44 Το επίπεδο φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που εμπίπτουν στην ίδια οδηγία μπορεί να είναι ακόμη και μηδενικό, όταν τα εν λόγω προϊόντα και η ηλεκτρική ενέργεια χρησιμοποιούνται από ενεργειοβόρες επιχειρήσεις [απόφαση της 31ης Μαρτίου 2022, Επιτροπή κατά Πολωνίας (Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων), C-139/20, EU:C:2022:240, σκέψη 42].

45 Συναφώς, επισημαίνεται ότι οι πιστώσεις φόρου για τις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις, οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96, έχουν προαιρετικό χαρακτήρα για τα κράτη μέλη [πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Hauptzollamt B (Προαιρετική μείωση φόρου), C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψη 24.

46 Από τη διάταξη αυτή προκύπτει επίσης ότι τα κράτη μέλη παραμένουν ελεύθερα να περιορίσουν το ευεργέτημα των φορολογικών μειώσεων υπέρ ενεργειοβόρων επιχειρήσεων μόνον σε έναν ή περισσότερους βιομηχανικούς τομείς (απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, σκέψη 49).

47 Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις αιτιολογικές της σκέψεις 9 και 11, η οδηγία αυτή παρέχει στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο για τη χάραξη και τη θέση σε εφαρμογή πολιτικών προσαρμοσμένων στα εθνικά πλαίσια και προβλέπει ότι τα καθεστώτα που θεσπίζονται στο

πλαίσιο της εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας εμπίπτουν στην αρμοδιότητα εκάστου των κρατών μελών (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, σκέψη 50).

48 Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι, μολονότι ένα κράτος μέλος μπορεί, κάνοντας χρήση της ευχέρειας που του παρέχει η οδηγία 2003/96, να απαλλάσσει την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούν οι ενεργειοβόρες επιχειρήσεις, ουδόλως προκύπτει από τις διατάξεις της οδηγίας αυτής ότι υπέχει υποχρέωση προς τούτο.

49 Συναφώς, το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι, στο πλαίσιο της χάραξης της πολιτικής τους στον τομέα αυτόν, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν πιο περιοριστικά κριτήρια, όπως είναι οι ορισμοί της αξίας των πωλήσεων, της επεξεργασίας και του κλάδου δραστηριοτήτων.

50 Πλην όμως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, μολονότι η διάταξη αυτή παραθέτει ορισμένα κριτήρια στα οποία μπορούν να παραπέμψουν τα κράτη μέλη κατά τη χάραξη και την εφαρμογή της πολιτικής τους στον τομέα των μειώσεων του φόρου υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων, από το γράμμα της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι η απαρίθμηση των κριτηρίων αυτών δεν έχει εξαντλητικό χαρακτήρα.

51 Όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, σύμφωνα με το άρθρο 31d, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, η Δημοκρατία της Πολωνίας επέλεξε να θεσπίσει μειώσεις του ειδικού φόρου κατανάλωσης για τις ενεργειοβόρες επιχειρήσεις που ασκούν ορισμένες οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες προσδιορίζονται στους κώδικες της πολωνικής ταξινόμησης των δραστηριοτήτων.

52 Επιπλέον, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει επίσης ότι, αν η εταιρία κάνει χρήση της απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης για την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικών κατεργασιών, όπως προβλέπεται στο άρθρο 30, παράγραφος 7a, σημείο 2, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, τότε δεν έχει δικαίωμα να τύχει συγχρόνως της απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης υπέρ των ενεργειοβόρων επιχειρήσεων, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 31d, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου.

53 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων στις σκέψεις 48 και 50 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2003/96 δεν μπορεί να έχει την έννοια ότι αποκλείει τον ορισμό ενός κριτηρίου όπως το μνημονευθέν στη σκέψη 52 της παρούσας αποφάσεως για τη θέσπιση μείωσης του φόρου όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, υπό την προϋπόθεση ότι το κριτήριο αυτό και η εφαρμογή του δεν εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις.

54 Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ασκούν τη διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν δυνάμει, μεταξύ άλλων, του άρθρου 17 της οδηγίας 2003/96, τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, ιδίως, τηρώντας την αρχή της ίσης μεταχείρισης. Επιπλέον, η απαίτηση αυτή αφορά τόσο τα μέτρα με τα οποία γίνεται χρήση της διακριτικής αυτής ευχέρειας όσο και την εφαρμογή τους [απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Hauptzollamt B (Προαιρετική μείωση φόρου), C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

55 Συναφώς, η αρχή της ίσης μεταχείρισης επιβάλλει να μην αντιμετωπίζονται παρόμοιες καταστάσεις κατά διαφορετικό τρόπο, ούτε διαφορετικές καταστάσεις κατά τον ίδιο τρόπο, εκτός εάν η αντιμετώπιση αυτή δικαιολογείται αντικειμενικώς [απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Hauptzollamt B (Προαιρετική μείωση φόρου), C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

56 Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει κανένα στοιχείο ικανό να αποδείξει ότι το κριτήριο που προβλέπει η πολωνική νομοθεσία εισάγει δυσμενείς διακρίσεις. Συνεπώς, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν το κριτήριο αυτό εφαρμόζεται κατά τρόπο που συνάδει προς την αρχή της ίσης μεταχείρισης.

57 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι δεν χορηγείται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί της αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας σε ενεργειοβόρο επιχείρηση, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, όταν η επιχείρηση αυτή τυγχάνει, για την εν λόγω ηλεκτρική ενέργεια, απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η οποία χορηγείται μόνο για την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής κατεργασίας, ακόμη και αν η ως άνω επιχείρηση αποδεικνύει ότι, για την ίδια ενέργεια, δεν θα ετύγχανε συγχρόνως αμφοτέρων των απαλλαγών αυτών και ότι το συνολικό ποσό των εν λόγω απαλλαγών δεν υπερβαίνει το ποσό του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καταβλήθηκε για την ίδια περίοδο, υπό την προϋπόθεση ότι η θέσπιση και εφαρμογή του κριτηρίου που προβλέπει συναφώς η εθνική ρύθμιση συνάδει προς την αρχή της ίσης μεταχείρισης.

Επί των δικαστικών εξόδων

58 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 (δέκατο τμήμα) αποφαίνεται:

1) 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,

έχει την έννοια ότι:

το τρέχον κόστος της ενέργειας που αγοράζεται, κατά τη διάταξη αυτή, πρέπει να περιλαμβάνει πρόσθετες χρεώσεις οι οποίες δεν μπορούν να συνιστούν «φόρους» κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, όπως τα υποχρεωτικού χαρακτήρα τέλη διανομής της ενέργειας αυτής, τα οποία καταβάλλονται, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, κατά την αγορά της εν λόγω ενέργειας.

2) Το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/96

έχει την έννοια ότι:

δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι δεν χορηγείται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί της αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας σε ενεργειοβόρο επιχείρηση, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, όταν η επιχείρηση αυτή τυγχάνει, για την εν λόγω ηλεκτρική ενέργεια, απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η οποία χορηγείται μόνο για την ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο ηλεκτρολυτικής κατεργασίας, ακόμη και αν η ως άνω επιχείρηση αποδεικνύει ότι, για την ίδια ενέργεια, δεν θα ετύγχανε συγχρόνως αμφοτέρων των απαλλαγών αυτών και ότι το συνολικό ποσό των εν λόγω απαλλαγών δεν υπερβαίνει το ποσό του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καταβλήθηκε για την ίδια περίοδο, υπό την προϋπόθεση ότι η θέσπιση και εφαρμογή του κριτηρίου που προβλέπει συναφώς η εθνική νομοθεσία συνάδει προς την αρχή της ίσης μεταχείρισης.

(υπογραφές)