Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 13ης Μαρτίου 2025*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων ή ως καύσιμα θέρμανσης – Άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄ – Ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄ – Ναυσιπλοΐα σε εσωτερικές πλωτές οδούς – Οδηγία 95/60/ΕΚ – Φορολογική σήμανση του πετρελαίου ντίζελ και του φωτιστικού πετρελαίου – Πετρέλαιο ντίζελ που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί για την πρόωση πλοίου και δεν φέρει φορολογική σήμανση σύμφωνη με το ενωσιακό δίκαιο – Άρνηση εφαρμογής της απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης – Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-137/23 [Alsen] [i],

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο, Κάτω Χώρες) με απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Μαρτίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

X

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Jarukaitis, πρόεδρο του τετάρτου τμήματος, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, Δ. Γρατσία και E. Regan (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Α. Ράντος

γραμματέας: A. Lamote, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Μαΐου 2024,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

[i] Η ονομασία που έχει δοθεί στην παρούσα υπόθεση είναι πλασματική. Δεν αντιστοιχεί στο πραγματικό όνομα κανενός διαδίκου.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο X, εκπροσωπούμενος από τον M. van Dam, advocaat,

– η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. K. Bulterman και H. S. Gijzen,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Pérez-Zurita Gutiérrez,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia, τον M. Björkland και τον W. Roels,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 5ης Σεπτεμβρίου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27 Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας (ΕΕ 2003, L 283, σ. 51), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004 (ΕΕ L 157, σ. 100, και διορθωτικό ΕΕ L 195, σ. 31) (στο εξής: οδηγία 2003/96), και του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του προσφεύγοντος της κύριας δίκης και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών, Κάτω Χώρες) σχετικά με πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί του πετρελαίου ντίζελ που χρησιμοποιείται ως καύσιμο για την ποτάμια ναυσιπλοΐα.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 92/81/ΕΟΚ

3 Ο τίτλος ΙΙΙ της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή (ΕΕ 1992, L 316, σ. 12), επιγραφόταν «Έλεγχοι» και περιελάμβανε μόνον το άρθρο 9 της οδηγίας, το οποίο είχε ως εξής:

«Το Συμβούλιο [των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων], βάσει πρότασης της Επιτροπής [των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων], θεσπίζει ομόφωνα, μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1992 το αργότερο, τους κοινοτικούς κανόνες σχετικά με το χρωματισμό και τη σήμανση των πετρελαιοειδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή τα οποία υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ως θερμαντικά καύσιμα ή ως καύσιμα κινητήρων.»

Η οδηγία 95/60/ΕΚ

4 Οι αιτιολογικές σκέψεις 1 έως 4 της οδηγίας 95/60/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1995, σχετικά με τη φορολογική σήμανση του πετρελαίου ντίζελ και του φωτιστικού πετρελαίου (ΕΕ 1995, L 291, σ. 46), έχουν ως εξής:

«[εκτιμώντας] ότι τα κοινοτικά μέτρα που προβλέπει η οδηγία δεν είναι απλώς αναγκαία αλλά απαραίτητα για την επίτευξη των στόχων της εσωτερικής αγοράς· ότι οι εν λόγω στόχοι δεν είναι δυνατόν να επιτευχθούν από το κάθε κράτος μέλος χωριστά και ότι εξάλλου η επίτευξή τους σε κοινοτικό επίπεδο προβλέπεται ήδη στην οδηγία 92/81/ΕΟΚ, άρθρο 9, και συνεπώς η παρούσα οδηγία είναι σύμφωνη με την αρχή της επικουρικότητας·

ότι η οδηγία 92/82/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης στα πετρελαιοειδή (ΕΕ 1992, L 306, σ. 19),] θεσπίζει διατάξεις όσον αφορά τους ελάχιστους συντελεστές ειδικών φόρων κατανάλωσης που εφαρμόζονται σε ορισμένα πετρελαιοειδή, και ιδίως στις διάφορες κατηγορίες πετρελαίου ντίζελ και φωτιστικού πετρελαίου·

ότι, για την απρόσκοπτη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, απαιτείται η θέσπιση κοινών κανόνων για τη φορολογική σήμανση του πετρελαίου ντίζελ και του φωτιστικού πετρελαίου τα οποία δεν φορολογούνται με τον πλήρη συντελεστή και ισχύει επ' αυτών όταν χρησιμοποιούνται ως καύσιμο κινητήρων·

ότι πρέπει να επιτραπεί σε ορισμένα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τα μέτρα που θεσπίζονται σε αυτήν την οδηγία λόγω εθνικών ιδιαιτεροτήτων».

5 Το άρθρο 1 της οδηγίας 95/60 ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των εθνικών διατάξεων σε θέματα φορολογικής σήμανσης, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν σύστημα φορολογικής σήμανσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας:

– σε όλα τα πετρέλαια ντίζελ που υπάγονται στον κωδικό ΣΟ 2710 00 69, τα οποία διατέθηκαν στην κατανάλωση, κατά την έννοια του άρθρου 6 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992 σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1)], είτε αφορολόγητα είτε φορολογημένα, με συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης διαφορετικό από εκείνον του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82/ΕΟΚ,

– στο φωτιστικό πετρέλαιο που υπάγεται στον κωδικό ΣΟ 2710 00 55, το οποίο διετέθη στην κατανάλωση, κατά την έννοια του άρθρου 6 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, είτε αφορολόγητο είτε φορολογημένο, με συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης διαφορετικό από εκείνον του άρθρου 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/82/ΕΟΚ.

«2. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν εξαιρέσεις από την εφαρμογή της φορολογικής σήμανσης που προβλέπεται στην παράγραφο 1 για λόγους δημόσιας υγείας, ασφάλειας ή για άλλους τεχνικούς λόγους, υπό τον όρο ότι λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα φορολογικού ελέγχου.

[…]»

6 Το άρθρο 2 της οδηγίας 95/60 προβλέπει τα εξής:

«1. Ο δείκτης συνίσταται σε συγκεκριμένο συνδυασμό χημικών προσθέτων τα οποία προστίθενται υπό φορολογικό έλεγχο το αργότερο πριν τα οικεία πετρελαιοειδή τεθούν σε κατανάλωση. Εντούτοις:

[…]

2. Ο χρησιμοποιούμενος δείκτης καθορίζεται με τη διαδικασία του άρθρου 24 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ.»

7 Το άρθρο 3 της οδηγίας 95/60 ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για να αποφεύγεται η παράνομη χρησιμοποίηση των σημανθέντων προϊόντων και να μην μπορούν τα εν λόγω πετρελαιοειδή να χρησιμοποιούνται ως καύσιμο στους κινητήρες οδικών οχημάτων ή να φυλάσσονται στη δεξαμενή καυσίμων των εν λόγω οχημάτων εκτός εάν οι χρήσεις αυτές επιτρέπονται σε ειδικές περιπτώσεις από τις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών.

Τα κράτη μέλη προβλέπουν ότι η χρησιμοποίηση των εν λόγω πετρελαιοειδών στις αναφερόμενες στο εδάφιο 1 περιπτώσεις στοιχειοθετεί παράβαση της εθνικής τους νομοθεσίας. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται η πλήρης εφαρμογή όλων των διατάξεων της παρούσας οδηγίας και, ιδίως, καθορίζει τις κυρώσεις σε περίπτωση παράβασης· οι κυρώσεις αυτές πρέπει να έχουν αποτελεσματικό, ανάλογο προς την παράβαση, και αποτρεπτικό χαρακτήρα.»

8 Το άρθρο 4 της οδηγίας 95/60 προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προσθέτουν εθνικό δείκτη ή χρώμα επιπλέον του δείκτη που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1.

[…]»

Η οδηγία 2003/96/ΕΚ

9 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 5 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.

[…]

(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.»

10 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2003/96 προβλέπει τα εξής:

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

11 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Εκτός από τις γενικές διατάξεις που προβλέπονται στην οδηγία 92/12/ΕΟΚ σχετικά με τις απαλλασσόμενες χρήσεις των φορολογητέων προϊόντων και με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα ακόλουθα προϊόντα από τη φορολογία, υπό τις προϋποθέσεις που θα ορίσουν προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή και απρόσκοπτη εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή ή η κατάχρηση:

[…]

γ) ενεργειακά προϊόντα που διατίθενται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Κοινότητας (συμπεριλαμβανομένης της αλιείας), εκτός από την περίπτωση χρησιμοποίησής τους σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής, και ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται επί ενός σκάφους αναψυχής.

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως “ιδιωτικά σκάφη αναψυχής” νοούνται οποιαδήποτε σκάφη που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη τους ή από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο τα χρησιμοποιεί βάσει μισθώσεως ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, για μη εμπορικούς σκοπούς και ειδικότερα όταν δεν πρόκειται για τη μεταφορά επιβατών ή εμπορευμάτων ή για την παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής ή για τις ανάγκες των δημόσιων αρχών.»

12 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν, υπό φορολογικό έλεγχο, πλήρεις ή μερικές απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου φορολογίας:

[…]

στ) στα ενεργειακά προϊόντα που διατίθενται για να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα στη ναυσιπλοΐα σε εσωτερικές πλωτές οδούς (συμπεριλαμβανομένης της αλιείας), εκτός από την περίπτωση χρησιμοποίησής τους σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής, και στην ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται επί ενός σκάφους αναψυχής·

[…]».

13 Το άρθρο 30 της οδηγίας 2003/96 προβλέπει τα εξής:

«Παρά το άρθρο 28, παράγραφος 2, από τις 31 Δεκεμβρίου 2003 καταργούνται οι οδηγίες 92/81/ΕΟΚ και 92/82/ΕΟΚ.

Οι αναφορές στις καταργηθείσες οδηγίες θεωρούνται ως αναφορές στην παρούσα οδηγία.»

Η οδηγία 2008/118

14 Η όγδοη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2008/118 είχε ως εξής:

«Δεδομένου ότι, για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η έννοια και οι προϋποθέσεις σχετικά με το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης πρέπει να ταυτίζονται σε όλα τα κράτη μέλη, είναι απαραίτητο να καταστεί σαφές σε επίπεδο [Ένωσης] πότε τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης τίθενται σε ανάλωση και ποιος είναι ο υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.»

15 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής όριζε τα εξής:

«1. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως “θέση σε ανάλωση” νοείται:

α) η έξοδος υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου,

β) η κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής, για τα οποία δεν έχει επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης δυνάμει των εφαρμοστέων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου και της εθνικής νομοθεσίας,

γ) η παραγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης παραγωγής, εκτός καθεστώτος αναστολής,

δ) η εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εισαγωγής, εκτός εάν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπαχθούν, αμέσως μετά την εισαγωγή, σε καθεστώς αναστολής.»

16 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 όριζε τα εξής:

«Υπόχρεος να καταβάλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που καθίσταται απαιτητός είναι:

α) σε σχέση με την έξοδο υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από καθεστώς αναστολής όπως αναφέρεται στο άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο α):
   i) ο εγκεκριμένος αποθηκευτής, ο εγγεγραμμένος παραλήπτης ή κάθε άλλο πρόσωπο που απελευθερώνει ή εξ ονόματος του οποίου απελευθερώνονται τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα από καθεστώς αναστολής και σε περίπτωση παράτυπης εξόδου από τη φορολογική αποθήκη, κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην έξοδο αυτή,

   […]

β) σχετικά με την κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων όπως αναφέρεται στο άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο β): το πρόσωπο που κατέχει τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα και κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην κατοχή τους,

[…]».

Η εκτελεστική απόφαση 2011/544/ΕΕ

17 Οι αιτιολογικές σκέψεις 1 και 4 της εκτελεστικής απόφασης 2011/544/ΕΕ της Επιτροπής, της 16ης Σεπτεμβρίου 2011, για τη θέσπιση κοινού συστήματος φορολογικής σήμανσης του πετρελαίου ντίζελ και του φωτιστικού πετρελαίου (ΕΕ 2011, L 241, σ. 31), είχαν ως εξής:

«(1) Για την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και ιδίως για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, η οδηγία 95/60/ΕΚ προβλέπει ένα κοινό σύστημα σήμανσης για την ταυτοποίηση του πετρελαίου ντίζελ που υπάγεται στον κωδικό ΣΟ 2710 00 69, και για το φωτιστικό πετρέλαιο που υπάγεται στον κωδικό ΣΟ 2710 00 55, τα οποία διατίθενται στην κατανάλωση απαλλαγμένα από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης. […]

[…]

(4) Στο πλαίσιο της διαδικασίας αναθεώρησης πραγματοποιήθηκε διαβούλευση με τα κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη είναι γενικά ικανοποιημένα από το γεγονός ότι το Solvent Yellow 124 πέτυχε τους στόχους του, δηλαδή την καταπολέμηση της δόλιας χρήσης των πετρελαιοειδών που απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης.»

18 Το άρθρο 1 της απόφασης αυτής είχε ως εξής:

«Ο κοινός φορολογικός δείκτης που προβλέπει η οδηγία 95/60/ΕΚ για τη σήμανση όλων των πετρελαιοειδών που εμπίπτουν στους κωδικούς ΣΟ 2710 19 41, 2710 19 45 και 2710 19 49, καθώς και του φωτιστικού πετρελαίου που εμπίπτει στον κωδικό ΣΟ 2710 19 25, είναι η ουσία Solvent Yellow 124, όπως ορίζεται στο παράρτημα της παρούσας απόφασης.

Τα κράτη μέλη καθορίζουν στα 6 mg τη μικρότερη και στα 9 mg τη μεγαλύτερη περιεκτικότητα σε δείκτη ανά λίτρο πετρελαιοειδούς.»

Το ολλανδικό δίκαιο

Ο νόμος περί ειδικών φόρων κατανάλωσης

19 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του Wet houdende vereenvoudiging en uniformering van de accijnswetgeving (νόμου περί απλοποιήσεως και ενοποιήσεως της νομοθεσίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), της 31ης Οκτωβρίου 1991 (Stb. 1991, σ. 561), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), έχει ως εξής:

«Κατά την έννοια του παρόντος νόμου και των διατάξεων που θεσπίζονται δυνάμει αυτού, ως θέση σε ανάλωση νοείται:

[…]

b. η κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής, για τα οποία δεν έχει εισπραχθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης δυνάμει των εφαρμοστέων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης και της εθνικής νομοθεσίας,

[…]».

20 Το άρθρο 66, παράγραφος 1, του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«Υπό τις προϋποθέσεις και εντός των ορίων που θα καθοριστούν με γενικό διοικητικό μέτρο, απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης η θέση σε ανάλωση των πετρελαιοειδών που χρησιμοποιούνται:

a. για την πρόωση πλοίων ή για τις ανάγκες των πλοίων·

[…]».

Η απόφαση για την εφαρμογή του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης

21 Κατά το άρθρο 19 της Uitvoeringsbesluit accijns (απόφασης για την εφαρμογή του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης:

«Η θέση σε ανάλωση πετρελαιοειδών που χρησιμοποιούνται για την πρόωση πλοίων ή για τις ανάγκες των πλοίων απαλλάσσεται εάν:

[…]».

22 Κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, της απόφασης αυτής:

«Η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που προβλέπεται στο άρθρο 19 χορηγείται για τα μέσα έλαια και το πετρέλαιο ντίζελ μόνον εφόσον φέρουν τους δείκτες που προβλέπονται στο άρθρο 1a, παράγραφος 3, του [νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης]».

Η κανονιστική πράξη για την εφαρμογή του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης

23 Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 2, της Uitvoeringsregeling accijns (κανονιστικής πράξης για την εφαρμογή του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης:

«Στο πετρέλαιο ντίζελ προστίθενται, ως δείκτης κατά την έννοια του άρθρου 1a, παράγραφος 3, του [νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης]: τουλάχιστον 6 γραμμάρια και κατ' ανώτατο όριο 9 γραμμάρια Solvent Yellow 124 ανά 1 000 λίτρα, στο δε ελαφρύ έλαιο προστίθεται επίσης επαρκής χρωστική ουσία που να προσδίδει ευδιάκριτο και μόνιμο κόκκινο χρώμα».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

24 Ο Χ είναι κάτοικος Γερμανίας και ιδιοκτήτης μηχανοκίνητου δεξαμενόπλοιου, το οποίο χρησιμοποιεί για τη μεταφορά πετρελαιοειδών για λογαριασμό τρίτων έναντι αμοιβής, μέσω πλωτών οδών εντός της Ένωσης (στο εξής: δεξαμενόπλοιο). Το δεξαμενόπλοιο αυτό φέρει δύο δεξαμενές για την αποθήκευση του καυσίμου που χρησιμοποιεί για την πρόωσή του.

25 Στις 7 Ιουνίου 2016, σε έλεγχο που διενεργήθηκε ενώ το δεξαμενόπλοιο βρισκόταν στο κανάλι Άμστερνταμ-Ρήνου, στις Κάτω Χώρες, ελεγκτές της Belastingdienst/Douane (φορολογικής/τελωνειακής αρχής, Κάτω Χώρες) έλαβαν δείγματα του πετρελαίου ντίζελ από τις δεξαμενές καυσίμων. Από την ανάλυση των δειγμάτων που διενήργησε το εργαστήριο της υπηρεσίας αυτής προέκυψε, ειδικότερα, ότι η ποσότητα του δείκτη «Solvent Yellow 124» που υπήρχε στα εν λόγω δείγματα ανερχόταν σε 5 γραμμάρια ανά 1 000 λίτρα στη μία δεξαμενή και σε 4,4 γραμμάρια ανά 1 000 λίτρα στην άλλη, ήταν δηλαδή χαμηλότερη από την ελάχιστη περιεκτικότητα των 6 γραμμαρίων ανά 1 000 λίτρα που απαιτείται για να τεθεί το πετρέλαιο κίνησης σε ανάλωση με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

26 Εκτιμώντας ότι το επίμαχο πετρέλαιο ντίζελ δεν πληρούσε, ως εκ τούτου, όλες τις απαιτούμενες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, ο Inspecteur van de Belastingdienst/Douane (επιθεωρητής της φορολογικής/τελωνειακής αρχής) (στο εξής: επιθεωρητής) γνωστοποίησε στον Χ, στις 30 Ιανουαρίου 2017, ότι πρόκειται να εκδώσει σε βάρος του πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του ειδικού φόρου κατανάλωσης, για τον λόγο, αφενός, ότι η περιεκτικότητα του πετρελαίου αυτού σε δείκτη «Solvent Yellow 124» ήταν χαμηλότερη από την ελάχιστη απαιτούμενη και, αφετέρου, ότι ο Χ κατείχε το πετρέλαιο ως ιδιοκτήτης και πλοίαρχος του δεξαμενόπλοιου χωρίς να έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης που οφείλεται για το πετρέλαιο αυτό σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και της εθνικής νομοθεσίας.

27 Κατόπιν της υποβολής παρατηρήσεων από τον Χ, ο επιθεωρητής εξέδωσε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού η οποία αφορούσε, μεταξύ άλλων, τους οφειλόμενους ειδικούς φόρους κατανάλωσης για το πετρέλαιο ντίζελ που βρέθηκε στις δεξαμενές καυσίμων του δεξαμενόπλοιου.

28 Επιληφθέν της εφέσεως που άσκησε ο επιθεωρητής κατά αποφάσεως του rechtbank Gelderland (πρωτοδικείου Gelderland, Κάτω Χώρες), το Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (εφετείο Arnhem-Leeuwarden, Κάτω Χώρες) έκρινε, με απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2019, ότι ορθώς εκδόθηκε η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού σε βάρος του Χ.

29 Το δικαστήριο αυτό διαπίστωσε ότι το πετρέλαιο ντίζελ που ελέγχθηκε στις δεξαμενές καυσίμων του δεξαμενόπλοιου ήταν προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ότι το πετρέλαιο αυτό δεν τελούσε υπό καθεστώς αναστολής κατά την ημερομηνία του ελέγχου από τη φορολογική/τελωνειακή αρχή και ότι ο X είχε πραγματική εξουσία διάθεσης επί του εν λόγω πετρελαίου. Έκρινε επίσης ότι το πετρέλαιο ντίζελ δεν μπορούσε να τύχει απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης για τον λόγο ότι δεν πληρούσε την απαιτούμενη για την εφαρμογή της απαλλαγής προϋπόθεση όσον αφορά την περιεκτικότητα σε δείκτη «Solvent Yellow 124» στις αναλογίες που προβλέπει η εφαρμοστέα νομοθεσία.

30 Επιπλέον, το Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (εφετείο Arnhem-Leeuwarden) έκρινε ότι, δυνάμει της εφαρμοστέας ολλανδικής νομοθεσίας, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός ανεξαρτήτως του αν ο X γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι δεν έχει εισπραχθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί του πετρελαίου ντίζελ, όπως επιβάλλουν οι σχετικές διατάξεις.

31 Το δικαστήριο αυτό έκρινε επίσης ότι, για τον διορθωτικό προσδιορισμό του ειδικού φόρου κατανάλωσης λόγω του γενεσιουργού γεγονότος του άρθρου 2, παράγραφος 1, αρχή και στοιχείο b, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, η φορολογική/τελωνειακή αρχή δεν ήταν υποχρεωμένη να αποδείξει ότι δεν είχε εισπραχθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης για το πετρέλαιο ντίζελ που βρισκόταν στις δεξαμενές καυσίμων του δεξαμενόπλοιου, αλλά ότι εναπέκειτο στο πρόσωπο που επικαλείτο το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον φόρο να αποδείξει ότι πληρούσε τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της.

32 Τέλος, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας εάν η εφαρμογή της επίμαχης απαλλαγής εξαρτάται από την ύπαρξη επαρκούς ποσότητας δείκτη φορολογικής σήμανσης στο ελεγχθέν πετρέλαιο ντίζελ, δεδομένου ότι ο δείκτης αυτός καθιστά δυνατό τον έλεγχο της χρήσης των απαλλασσόμενων προϊόντων και ότι πρόκειται για ουσιώδη προϋπόθεση για τη διασφάλιση της ορθής και απρόσκοπτης εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 66, παράγραφος 1, αρχή και στοιχείο a, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, καθώς και για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της κατάχρησης.

33 Ο X άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης του Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (εφετείου Arnhem-Leeuwarden) ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden (Ανωτάτου Δικαστηρίου των Κάτω Χωρών), που είναι το αιτούν δικαστήριο.

34 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το άρθρο 66, παράγραφος 1, αρχή και στοιχείο a, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, το οποίο αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην εφαρμογή του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96, εξαρτά από ορισμένες προϋποθέσεις την απαλλαγή των πετρελαιοειδών από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης. Ειδικότερα, από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 20, παράγραφος 2, και του άρθρου 19 της απόφασης για την εφαρμογή του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης προκύπτει ότι τα ελαφρά έλαια και το πετρέλαιο ντίζελ πρέπει να περιέχουν στοιχεία ταυτοποίησης, όπως αυτά που προβλέπονται στο άρθρο 1a, παράγραφος 3, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης. Η τελευταία αυτή διάταξη, σε συνδυασμό με το άρθρο 13, παράγραφος 2, της κανονιστικής πράξης για την εφαρμογή του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, προβλέπει ότι, για να εφαρμοστεί η απαλλαγή, το πετρέλαιο ντίζελ πρέπει να περιέχει δείκτη ταυτοποίησης, και συγκεκριμένα 6 έως 9 γραμμάρια του δείκτη «Solvent Yellow 124» ανά 1 000 λίτρα, και ότι στο πετρέλαιο ντίζελ πρέπει να προστίθεται επαρκής ποσότητα χρωστικής ουσίας που να προσδίδει ευδιάκριτο και μόνιμο κόκκινο χρώμα.

35 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι η απαίτηση αυτή αντικατοπτρίζει την υποχρέωση που υπέχουν τα κράτη μέλη από το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 95/60, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης 2011/544, ενώ το άρθρο 4 της οδηγίας 95/60 παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προβλέπουν την προσθήκη άλλου εθνικού χρώματος ή δείκτη.

36 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι αν η προβλεπόμενη από τις διατάξεις αυτές απαίτηση φορολογικής σήμανσης μπορεί να επηρεάσει την εφαρμογή της απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης που προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2003/96.

37 Κατά το εν λόγω δικαστήριο, η προσθήκη φορολογικού δείκτη παρέχει στις αρμόδιες αρχές τη δυνατότητα να ελέγχουν με απλό και αποτελεσματικό τρόπο αν τα πετρελαιοειδή χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς των διατάξεων οι οποίες προβλέπουν την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή.

38 Εντούτοις, όταν αποδεικνύεται ότι τα πετρελαιοειδή χρησιμοποιούνται για σκοπούς οι οποίοι, δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, αποτελούν προϋπόθεση για τη χορήγηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης και δεν διαπιστώνεται απώλεια φορολογικών εσόδων, η άρνηση εφαρμογής της απαλλαγής μπορεί να βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την πρόληψη της μη σύννομης χρήσης των εν λόγω πετρελαιοειδών.

39 Το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) εκτιμά ότι, προκειμένου να αποφανθεί επί της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του, πρέπει να κρίνει αν, σε περίπτωση που το πετρέλαιο ντίζελ που βρίσκεται στη δεξαμενή καυσίμων δεξαμενόπλοιου δεν περιέχει σε επαρκή αναλογία τον απαιτούμενο κατά το δίκαιο της Ένωσης δείκτη φορολογικής σήμανσης, η αρμόδια εθνική αρχή υποχρεούται να μη χορηγήσει την προβλεπόμενη στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2003/96 απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης παρά το γεγονός ότι, αφενός, έχει αποδειχθεί ότι το πετρέλαιο αυτό χρησιμοποιείται για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Ένωσης και, αφετέρου, δεν υπάρχει καμία ένδειξη που να δημιουργεί υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, κατάχρησης ή φοροαποφυγής.

40 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, κατά τον έλεγχο που διενήργησε η φορολογική/τελωνειακή αρχή, πρώτον, το πετρέλαιο ντίζελ που υπήρχε στις δεξαμενές καυσίμων ήταν κόκκινο και δεν περιείχε δείκτη «Solvent Yellow 124» σε επαρκή αναλογία, δεύτερον, ο Χ παρουσίασε αποδεικτικά στοιχεία αγοράς που αποδείκνυαν τη διενέργεια, λίγο πριν από τον έλεγχο, δύο παραδόσεων πετρελαίου ντίζελ επί του δεξαμενόπλοιου από προμηθευτές καυσίμων στις Κάτω Χώρες και στη Γερμανία, οι οποίοι είχαν άδεια να παραδίδουν πετρέλαιο ντίζελ με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, και, τρίτον, δεν διαπιστώθηκαν, ούτε κατά τον έλεγχο ούτε μεταγενέστερα, πραγματικά περιστατικά ή περιστάσεις που να οδηγούν στη διαπίστωση ότι ο Χ είχε εμπλοκή σε φοροδιαφυγή, κατάχρηση ή φοροαποφυγή στον τομέα των ειδικών φόρων καταναλώσεως.

41 Κατά το αιτούν δικαστήριο, εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι, υπό αυτές τις συνθήκες, ο ενδιαφερόμενος δεν μπορεί να τύχει της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2003/96, τίθεται εν συνεχεία το ερώτημα εάν ως υπόχρεος καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης πρέπει να θεωρηθεί ο προμηθευτής καυσίμων ή ο κυβερνήτης του πλοίου.

42 Συναφώς, αν το Δικαστήριο κρίνει ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης οφείλεται λόγω της κατοχής προϊόντων υποκείμενων σε τέτοιο φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο β′, της οδηγίας 2008/118, ο κάτοχος των προϊόντων αυτών θα μπορούσε να οριστεί, δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής, ως ο υπόχρεος για την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης που έχουν καταστεί απαιτητοί. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία απορρέει από την απόφαση της 10ης Ιουνίου 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Όργανο έμμεσου αυτουργού) (C-279/19, EU:C:2021:473, σκέψεις 28 έως 30), προκύπτει ότι, κατά το δίκαιο της Ένωσης, δεν απαιτείται ο υπόχρεος του ειδικού φόρου κατανάλωσης να γνωρίζει ή να όφειλε ευλόγως να γνωρίζει ότι ο οφειλόμενος ειδικός φόρος κατανάλωσης έχει καταστεί απαιτητός δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας.

43 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της [οδηγίας 2003/96] την έννοια ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή από τη φορολογία εφαρμόζεται στα ενεργειακά προϊόντα για τα οποία διαπιστώνεται ότι χρησιμοποιούνται για την πρόωση πλοίων στα εσωτερικά ύδατα της Ένωσης –ακόμη και αν τα ενεργειακά αυτά προϊόντα (εν προκειμένω, το πετρέλαιο ντίζελ) δεν έχουν, κατά την επίμαχη χρήση, την ελάχιστη απαιτούμενη περιεκτικότητα στον δείκτη φορολογικής σήμανσης Solvent Yellow 124–, όταν οι φορολογικές αρχές δεν διαθέτουν μία ή περισσότερες ενδείξεις ότι ο πλοιοκτήτης ή ο έχων την εκμετάλλευση του πλοίου ή ο εκπρόσωπός του επί του πλοίου (κυβερνήτης πλοίου) εμπλέκεται σε φοροδιαφυγή, κατάχρηση ή φοροαποφυγή του ειδικού φόρου κατανάλωσης;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα: έχει το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας [2008/118] την έννοια ότι, όταν διαπιστώνεται ότι η δεξαμενή καυσίμων πλοίου εσωτερικής ναυσιπλοΐας περιέχει μόνο πετρέλαιο ντίζελ προερχόμενο από προμηθευτή ο οποίος έχει λάβει άδεια από τις φορολογικές αρχές να θέτει το πετρέλαιο αυτό σε ανάλωση με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, το γεγονός και μόνον ότι το πετρέλαιο ντίζελ δεν έχει την ελάχιστη απαιτούμενη περιεκτικότητα στον δείκτη φορολογικής σήμανσης Solvent Yellow 124 σημαίνει ότι η υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης γεννάται αποκλειστικά και μόνο κατά τον χρόνο της προγενέστερης αυτής θέσης σε ανάλωση σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο δεύτερο ερώτημα και εφόσον εφαρμόζεται, κατά συνέπεια, και στην περίπτωση αυτή το άρθρο 7, παράγραφος 2, [στοιχείο β′,] της οδηγίας [2008/118]: αντίκειται η προβλεπόμενη στο δίκαιο της Ένωσης αρχή της αναλογικότητας στην επιβολή, σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, [στοιχείο β′,] της οδηγίας 2008/118, του ειδικού φόρου κατανάλωσης που γεννήθηκε δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 2, [στοιχείο β′,] της οδηγίας αυτής, εις βάρος του κυβερνήτη του πλοίου ο οποίος έχει στην κατοχή του τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, ακόμη και αν το πρόσωπο αυτό δεν είχε λόγο να αμφιβάλλει ότι το πετρέλαιο ντίζελ παραδόθηκε με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και του εθνικού δικαίου;

4) Έχει σημασία για την απάντηση στο τρίτο ερώτημα το γεγονός ότι ο κυβερνήτης του πλοίου δεν ασκεί τα καθήκοντά του στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, αλλά είναι συγχρόνως πλοιοκτήτης;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

44 Προκαταρκτικώς, παρατηρείται ότι η διαφορά της κύριας δίκης ανέκυψε κατόπιν της επιβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης στο πετρέλαιο ντίζελ που βρισκόταν στις δεξαμενές καυσίμων του δεξαμενόπλοιου του Χ, για τον λόγο ότι το πετρέλαιο αυτό δεν έφερε φορολογική σήμανση σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης, δεδομένου ότι η ποσότητα του δείκτη «Solvent Yellow 124» που περιείχε ήταν σε αναλογία χαμηλότερη από το κατώτατο ποσοστό των 6 γραμμαρίων ανά 1 000 λίτρα που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 95/60, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης 2011/544.

45 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, αν η περίσταση αυτή δικαιολογεί αφ' εαυτής τη μη χορήγηση της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96, μολονότι, αφενός, έχει αποδειχθεί ότι το πετρέλαιο ντίζελ χρησιμοποιούνταν ως καύσιμο για τη ναυσιπλοΐα στα εσωτερικά ύδατα της Ένωσης και, αφετέρου, δεν υπάρχει καμία ένδειξη που να δημιουργεί υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, κατάχρησης ή φοροαποφυγής.

46 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι στο πλαίσιο της προβλεπόμενης στο άρθρο 267 ΣΛΕΕ διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, στο Δικαστήριο εναπόκειται να δώσει στον εθνικό δικαστή χρήσιμη απάντηση η οποία να του παρέχει τη δυνατότητα να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί, εφόσον είναι αναγκαίο, όχι μόνο να αναδιατυπώσει το ερώτημα που του έχει υποβληθεί, αλλά επίσης να λάβει υπόψη κανόνες του δικαίου της Ένωσης στους οποίους δεν αναφέρθηκε ο εθνικός δικαστής με το ερώτημά του (απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2023, CIHEF κ.λπ., C-147/21, EU:C:2023:31, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Εν προκειμένω, το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2003/96 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τη φορολογία, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή και απρόσκοπτη εφαρμογή των φοροαπαλλαγών και να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή ή η κατάχρηση, τα ενεργειακά προϊόντα που διατίθενται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Ένωσης, εξαιρουμένης της χρήσης των προϊόντων αυτών σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής.

48 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι η κατά τη διάταξη αυτή έννοια των «υδάτων της Ένωσης» πρέπει να νοηθεί ως περιλαμβάνουσα τα ύδατα στα οποία κανονικά διεξάγεται η θαλάσσια ναυσιπλοΐα για εμπορικούς σκοπούς (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 1ης Μαρτίου 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, σκέψη 26).

49 Ωστόσο, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά τη χρήση ενεργειακού προϊόντος ως καυσίμου για τη ναυσιπλοΐα στις εσωτερικές πλωτές οδούς της Ένωσης. Η χρήση αυτή εμπίπτει στο άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2003/96, διάταξη κατά την οποία τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν, υπό φορολογικό έλεγχο, πλήρεις ή μερικές απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου φορολογίας, μεταξύ άλλων, στα ενεργειακά προϊόντα που διατίθενται για να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα στη ναυσιπλοΐα σε εσωτερικές πλωτές οδούς, εξαιρουμένης της χρήσης των προϊόντων αυτών σε ιδιωτικά σκάφη αναψυχής.

50 Ερωτηθείσα συναφώς κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ολλανδική Κυβέρνηση επιβεβαίωσε ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών έχει κάνει χρήση της ευχέρειας αυτής και έχει θεσπίσει στο εθνικό του δίκαιο απαλλαγή από τη φορολόγηση των προϊόντων που διατίθενται για να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα τόσο για τη ναυσιπλοΐα στα ύδατα της Ένωσης όσο και για τη ναυσιπλοΐα στις εσωτερικές πλωτές οδούς της Ένωσης.

51 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2003/96 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης του πετρελαίου ντίζελ που διατίθεται με σκοπό να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο για τη ναυσιπλοΐα στις εσωτερικές πλωτές οδούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να μην εφαρμοστεί για τον λόγο ότι το πετρέλαιο δεν φέρει φορολογική σήμανση σύμφωνη με τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης, παρά το γεγονός ότι, αφενός, έχει αποδειχθεί ότι το πετρέλαιο χρησιμοποιείται για τέτοιο σκοπό και, αφετέρου, δεν υπάρχει καμία ένδειξη που να δημιουργεί υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, κατάχρησης ή φοροαποφυγής.

52 Κατά πάγια νομολογία, για τον προσδιορισμό του περιεχομένου διάταξης 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 13ης Ιουνίου 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Τρέχον κόστος ενέργειας), C-266/23, EU:C:2024:506, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

53 Όσον αφορά, πρώτον, το γράμμα του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2003/96, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 49 της παρούσας απόφασης, παρατηρείται ότι, κατά το γράμμα της διάταξης αυτής, η απαλλαγή ή η μείωση του επιπέδου φορολογίας που εφαρμόζεται στα οικεία ενεργειακά προϊόντα χορηγείται ανάλογα με τη χρήση για την οποία προορίζονται.

54 Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τη διάταξη αυτή, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας, η παρεχόμενη στα κράτη μέλη ευχέρεια, καθόσον εξαιρούνται τα ιδιωτικά σκάφη αναψυχής, περιορίζεται στα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα στις εσωτερικές πλωτές οδούς της Ένωσης για εμπορικούς σκοπούς, στις περιπτώσεις δηλαδή που το πλοίο χρησιμοποιείται ευθέως για την παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής [βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Καύσιμο σκαφών αναψυχής), C-341/20, EU:C:2021:744, σκέψεις 33 και 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

55 Επομένως, από το γράμμα του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2003/96 προκύπτει ότι τα κράτη μέλη δύναται κατά νόμον, μεταξύ άλλων, να απαλλάσσουν από τη φορολογία που προβλέπει η οδηγία ένα ενεργειακό προϊόν, όπως το πετρέλαιο ντίζελ, υπό την προϋπόθεση ότι αυτό χρησιμοποιείται ως καύσιμο για τη ναυσιπλοΐα στα εσωτερικά ύδατα της Ένωσης για εμπορικούς σκοπούς.

56 Δεύτερον, όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2003/96, υπογραμμίζεται ότι η όλη οικονομία της οδηγίας αυτής στηρίζεται στην αρχή κατά την οποία τα ενεργειακά προϊόντα φορολογούνται αναλόγως της πραγματικής τους χρήσεως (πρβλ. απόφαση της 25ης Απριλίου 2024, Bitulpetrolium Serv, C-657/22, EU:C:2024:353, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

57 Κατά συνέπεια, το περιθώριο εκτίμησης που διαθέτουν τα κράτη μέλη όταν κάνουν χρήση της ευχέρειας που προβλέπεται στο άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας αυτής δεν μπορεί να φθάνει μέχρι του σημείου να τίθεται υπό αμφισβήτηση η προαναφερθείσα αρχή (πρβλ. απόφαση της 25ης Απριλίου 2024, Bitulpetrolium Serv, C-657/22, EU:C:2024:353, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

58 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, μολονότι το επίμαχο στην κύρια δίκη πετρέλαιο ντίζελ δεν φέρει φορολογική σήμανση σύμφωνη προς τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης, εντούτοις αποδεικνύεται ότι το πετρέλαιο αυτό χρησιμοποιήθηκε ως καύσιμο για τη ναυσιπλοΐα στις εσωτερικές πλωτές οδούς της Ένωσης.

59 Βεβαίως, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 44 της παρούσας απόφασης, τα κράτη μέλη υποχρεούνται, δυνάμει του άρθρου 1 της οδηγίας 95/60, ερμηνευόμενου υπό το πρίσμα της τρίτης αιτιολογικής σκέψης της οδηγίας, να εφαρμόζουν σύστημα φορολογικής σήμανσης, μεταξύ άλλων, στο πετρέλαιο ντίζελ που δεν φορολογείται με τον κανονικό συντελεστή (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2018, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου,, C-503/17, EU:C:2018:831, σκέψη 44).

60 Επομένως, η οδηγία αυτή, η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της οδηγίας 92/81, η οποία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2003/96, έχει ως σκοπό, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 1 έως 3 αυτής, σε συνδυασμό με το άρθρο 30, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96, να συμπληρώσει την οδηγία 2003/96 και να προωθήσει την υλοποίηση και την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, καθιστώντας δυνατή σε ολόκληρη την Ένωση την ταυτοποίηση, με ευχέρεια και ταχύτητα, του πετρελαίου ντίζελ που δεν υπόκειται στο κανονικό επίπεδο φορολόγησης (πρβλ. απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2018, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-503/17, EU:C:2018:831, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

61 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 3 της οδηγίας 95/60 επιβάλλει στα κράτη μέλη, αφενός, να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για να διασφαλίζουν την αποφυγή της παράνομης χρήσης των σημανθέντων προϊόντων και, αφετέρου, να προβλέπουν ότι η παράνομη χρησιμοποίηση των εν λόγω προϊόντων στοιχειοθετεί παράβαση της εθνικής νομοθεσίας.

62 Επομένως, η προβλεπόμενη από την οδηγία αυτή φορολογική σήμανση των πετρελαιοειδών αποσκοπεί, πρωτίστως, στο να καταστεί δυνατό, αφενός, να ελέγχεται το κατά πόσον τα ενεργειακά προϊόντα που απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή φορολογούνται με μειωμένο συντελεστή χρησιμοποιούνται για σκοπούς για τους οποίους το δίκαιο της Ένωσης δεν επιβάλλει ούτε επιτρέπει παρέκκλιση από την επιβολή ειδικών φόρων κατανάλωσης, και, αφετέρου, να επιβάλλονται, κατά περίπτωση, κυρώσεις όταν τα εν λόγω ενεργειακά προϊόντα δεν χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς αυτούς.

63 Αντιθέτως, όπως υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, η Επιτροπή, η εσφαλμένη σήμανση δεν μπορεί, ελλείψει ενδείξεων ως προς την ύπαρξη φοροδιαφυγής, να εμποδίσει την εφαρμογή των απαλλαγών από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή των μειώσεων του φόρου αυτού που προβλέπει η οδηγία 2003/96, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η εφαρμογή των απαλλαγών ή των μειώσεων, όπως είναι, εν προκειμένω, η προϋπόθεση περί χρήσεως του ενεργειακού προϊόντος ως καυσίμου για τη ναυσιπλοΐα για εμπορικούς σκοπούς στις εσωτερικές πλωτές οδούς της Ένωσης.

64 Όσον αφορά, τρίτον, τον σκοπό της οδηγίας 2003/96, υπενθυμίζεται ότι η οδηγία αυτή, προβλέποντας εναρμονισμένο φορολογικό καθεστώς των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, αποσκοπεί, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 5 και 24, στην προώθηση της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας με την αποφυγή, ιδίως, των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού (απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

65 Προκειμένου, όμως, να διασφαλιστεί η ορθή φορολόγηση των ενεργειακών προϊόντων που εμπίπτουν στην οδηγία αυτή και, συνακόλουθα, να αποφευχθούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των ενδιαφερόμενων οικονομικών φορέων, είναι αναγκαίο να παρέχεται στις αρμόδιες αρχές η δυνατότητα να ελέγχουν αποτελεσματικά αν ένα τέτοιο προϊόν χρησιμοποιείται για τους σκοπούς που προβλέπονται για την εφαρμογή της απαλλαγής ή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή.

66 Συναφώς, η φορολογική σήμανση του πετρελαίου ντίζελ και του φωτιστικού πετρελαίου συνιστά, βεβαίως, μέτρο που αποσκοπεί στη διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας του εναρμονισμένου φορολογικού καθεστώτος των ενεργειακών προϊόντων που θεσπίζει η οδηγία 2003/96, παρέχοντας στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών τη δυνατότητα να ελέγχουν εάν τα πετρελαιοειδή αυτά να φορολογούνται αναλόγως της πραγματικής χρήσης τους.

67 Ωστόσο, η επιβολή, από την οδηγία 95/60, της απαίτησης φορολογικής σήμανσης δεν σημαίνει ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα, στο πλαίσιο του περιθωρίου εκτιμήσεως που διαθέτουν δυνάμει του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2003/96, να θέτουν την τήρηση της απαίτησης αυτής ως προϋπόθεση για την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή για την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή, τις οποίες επιτρέπεται να θεσπίζουν βάσει της ως άνω διάταξης, μεταξύ άλλων, για τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα για τη ναυσιπλοΐα στις εσωτερικές πλωτές οδούς για εμπορικούς σκοπούς.

68 Το αντίθετο θα γινόταν δεκτό μόνον αν ο οικείος επιχειρηματίας μετέσχε εκ προθέσεως σε φοροδιαφυγή η οποία έθεσε σε κίνδυνο τη λειτουργία του καθεστώτος φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας ή αν η μη τήρηση της απαίτησης περί φορολογικής σήμανσης έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη του ότι το πετρέλαιο ντίζελ χρησιμοποιήθηκε για την εφαρμογή μειωμένου επιπέδου φορολογίας ή απαλλαγής από τον φόρο (βλ., κατ’ αναλογίαν, απόφαση της 20ής Ιουνίου 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

69 Εν προκειμένω, όμως, πρέπει να τονιστεί ότι, όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η διαφορά της κύριας δίκης χαρακτηρίζεται από την έλλειψη ενδείξεων ικανών να δημιουργήσουν υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, κατάχρησης ή φοροαποφυγής.

70 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2003/96, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 της οδηγίας 95/60, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης του πετρελαίου ντίζελ που διατίθεται με σκοπό να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο για τη ναυσιπλοΐα στις εσωτερικές πλωτές οδούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να μην εφαρμοστεί για τον λόγο ότι το πετρέλαιο δεν φέρει φορολογική σήμανση σύμφωνη με τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης, παρά το γεγονός ότι, αφενός, έχει αποδειχθεί ότι το πετρέλαιο χρησιμοποιείται για τέτοιο σκοπό και, αφετέρου, δεν υπάρχει καμία ένδειξη που να δημιουργεί υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, κατάχρησης ή φοροαποφυγής.

Επί του δευτέρου, του τρίτου και του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

71 Λαμβανομένης υπόψη της απάντησης που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

72 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο στ', 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 της οδηγίας 95/60/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1995, σχετικά με τη φορολογική σήμανση του πετρελαίου ντίζελ και του φωτιστικού πετρελαίου,

έχει την έννοια ότι:

αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης του πετρελαίου ντίζελ που διατίθεται με σκοπό να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο για τη ναυσιπλοΐα στις εσωτερικές πλωτές οδούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να μην εφαρμοστεί για τον λόγο ότι το πετρέλαιο δεν φέρει φορολογική σήμανση σύμφωνη με τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης, παρά το γεγονός ότι, αφενός, έχει αποδειχθεί ότι το πετρέλαιο χρησιμοποιείται για τέτοιο σκοπό και, αφετέρου, δεν υπάρχει καμία ένδειξη που να δημιουργεί υπόνοιες περί φοροδιαφυγής, κατάχρησης ή φοροαποφυγής.

(υπογραφές)