ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΡΑΝΤΟΥ
της 25ης Ιανουαρίου 2024[1]

Υπόθεση C-743/22

DISA SUMINISTROS Y TRADING SLU (DISA)
κατά
Agencia Estatal de la Administración Tributaria

[αίτηση του Tribunal Supremo (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ισπανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Άρθρο 5 – Ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών – Περιφερειακός συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών επιπλέον του εθνικού συντελεστή – Διαφοροποίηση των συντελεστών ειδικού φόρου κατανάλωσης εντός της επικράτειας κράτους μέλους αναλόγως της περιοχής στην οποία καταναλώνεται το προϊόν»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 5 της οδηγίας 2003/96/ΕΚ[2].

2. Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της DISA Suministros y Trading SLU (στο εξής: DISA ή αναιρεσείουσα) και της Agencia Estatal de la Administración Tributaria (κεντρικής κρατικής φορολογικής αρχής, Ισπανία) κατόπιν αιτήσεων της αναιρεσείουσας για την επιστροφή του φόρου που της επιβλήθηκε από αυτόνομη κοινότητα με συμπληρωματικό φορολογικό συντελεστή επί του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών (impuesto especial sobre hidrocarburos) (στο εξής: ΙΕΗ).

3. Η υπό κρίση υπόθεση παρέχει στο Δικαστήριο την ευκαιρία να διευκρινίσει κατά πόσον, ανεξαρτήτως της τήρησης των προβλεπόμενων από την οδηγία 2003/96 ελάχιστων επιπέδων φορολογίας, η εν λόγω οδηγία επιβάλλει ενιαίο επίπεδο φορολογίας στο σύνολο της επικράτειας ενός κράτους μέλους ή κατέλιπε διακριτική ευχέρεια στα κράτη μέλη να θεσπίζουν διαφορετικούς συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης για το ίδιο προϊόν και την ίδια χρήση, αναλόγως της περιοχής της επικράτειας εντός της οποίας προορίζεται προς κατανάλωση το προϊόν.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

[2] Οδηγία 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, και διορθωτικά ΕΕ 2004, L 195, σ. 26, και ΕΕ 2004, L 195, σ. 31). Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως παραπέμπει μόνον στο κείμενο της οδηγίας 2003/96 όπως ίσχυε επί της διαφοράς της κύριας δίκης, η οποία αφορά τα έτη 2013 έως 2015, χωρίς να μνημονεύει τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις και αναθεωρήσεις της οδηγίας.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Η οδηγία 2003/96

4. Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 5, 9, 10, 15 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.

(10) Τα κράτη μέλη επιθυμούν να καθιερώσουν ή να διατηρήσουν διαφορετικά είδη φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας. Προς το σκοπό αυτόν επιτρέπεται στα κράτη μέλη να συμμορφώνονται προς τα κοινοτικά ελάχιστα επίπεδα φορολογίας λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των εισπραττομένων επιβαρύνσεων από όλους τους εμμέσους φόρους τους οποίους έχουν επιλέξει να εφαρμόζουν (εξαιρουμένου του ΦΠΑ).

[…]

(15) Η δυνατότητα εφαρμογής διαφοροποιημένων εθνικών φορολογικών συντελεστών για το ίδιο προϊόν θα πρέπει να επιτρέπεται σε ορισμένες περιστάσεις ή μόνιμες καταστάσεις, εφόσον τηρούνται τα κοινοτικά ελάχιστα επίπεδα φορολογίας και οι κανόνες της εσωτερικής αγοράς και του ανταγωνισμού.

[…]

(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.»

5. Το άρθρο 1 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

6. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ο όρος "ενεργειακά προϊόντα" εφαρμόζεται στα προϊόντα:

[…]

β) που υπάγονται στους κωδικούς 2701, 2702 και 2704 έως 2715 της ΣΟ».

7. Το άρθρο 3 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Οι αναφορές της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ σε "πετρελαιοειδή" και "ειδικό φόρο κατανάλωσης", στο μέτρο που αφορά πετρελαιοειδή, ερμηνεύονται ως καλύπτουσες όλα τα ενεργειακά προϊόντα, την ηλεκτρική ενέργεια και τους εθνικούς έμμεσους φόρους που αναφέρονται αντίστοιχα στο άρθρο 2 και στο άρθρο 4 παράγραφος 2 της παρούσας οδηγίας.»

8. Το άρθρο 4 της οδηγίας 2003/96 προβλέπει τα 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 ΦΠΑ) που υπολογίζονται άμεσα ή έμμεσα για την ποσότητα ενεργειακών προϊόντων και ηλεκτρικής ενέργειας κατά τη στιγμή της παράδοσης προς κατανάλωση.»

9. Το άρθρο 5 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές, υπό φορολογικό έλεγχο, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία και ότι οι εν λόγω συντελεστές συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

– όταν οι διαφοροποιημένοι συντελεστές συνδέονται άμεσα με την ποιότητα του προϊόντος,

– όταν οι διαφοροποιημένοι συντελεστές εξαρτώνται από ποσοτικά επίπεδα κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας και ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για θέρμανση,

– για τις ακόλουθες χρήσεις: τοπικές δημόσιες συγκοινωνίες (συμπεριλαμβανομένων των ταξί), αποκομιδή απορριμμάτων, ένοπλες δυνάμεις και δημόσια διοίκηση, πρόσωπα με ειδικές ανάγκες, ασθενοφόρα,

– μεταξύ επιχειρηματικής και μη επιχειρηματικής χρήσης των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που αναφέρονται στα άρθρα 9 και 10.»

10. Το άρθρο 6 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

α) άμεσα·

β) με την εφαρμογή διαφοροποιημένου φορολογικού συντελεστή·

ή

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

11. Το άρθρο 19, παράγραφοι 1 και 3, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Εκτός από τις διατάξεις που περιλαμβάνονται στα προηγούμενα άρθρα και ειδικότερα στα άρθρα 5, 15 και 17, το Συμβούλιο αποφασίζοντας ομόφωνα μετά από πρόταση της Επιτροπής μπορεί να επιτρέψει σε ένα κράτος μέλος να θεσπίσει περαιτέρω απαλλαγές ή μειώσεις για λόγους ειδικής πολιτικής.

Το κράτος μέλος που σκοπεύει να θεσπίσει τέτοια μέτρα ενημερώνει σχετικά την Επιτροπή και της παρέχει όλες τις συναφείς και αναγκαίες πληροφορίες.

Η Επιτροπή εξετάζει το αίτημα λαμβάνοντας υπόψη, μεταξύ άλλων, την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, την ανάγκη να διασφαλισθεί θεμιτός ανταγωνισμός και τις κοινοτικές πολιτικές για την υγεία, το περιβάλλον, την ενέργεια και τις μεταφορές.

[…]

3. Εάν η Επιτροπή κρίνει ότι οι απαλλαγές ή μειώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 1 δεν είναι δυνατόν να διατηρηθούν πλέον, κυρίως για λόγους θεμιτού ανταγωνισμού ή στρέβλωσης της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, ή για λόγους κοινοτικής πολιτικής στους τομείς της υγείας, της προστασίας του περιβάλλοντος, της ενέργειας και των μεταφορών, υποβάλλει τις ενδεδειγμένες προτάσεις στο Συμβούλιο. Το Συμβούλιο αποφασίζει ομόφωνα σχετικά με τις προτάσεις αυτές.»

2. Η οδηγία 2008/118/ΕΚ

12. Το άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ[3] έχει ως εξής:

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

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

[…]

[3] Οδηγία 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. Τα κράτη μέλη μπορούν, για ειδικούς σκοπούς, να επιβάλλουν πρόσθετους έμμεσους φόρους στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, υπό τον όρο ότι οι φόροι αυτοί είναι σύμφωνοι με τους κοινοτικούς κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή τον φόρο προστιθέμενης αξίας, όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου, εξαιρουμένων των διατάξεων περί απαλλαγών.»

Β. Το ισπανικό δίκαιο

13. Το άρθρο 50 ter του Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (νόμου 38/1992 περί ειδικών φόρων κατανάλωσης) της 28ης Δεκεμβρίου 1992 (στο εξής: νόμος περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), το οποίο φέρει τον τίτλο «Θέσπιση φορολογικού συντελεστή από τις αυτόνομες κοινότητες», όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«1. Οι αυτόνομες κοινότητες μπορούν να θεσπίζουν περιφερειακό συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών, προκειμένου να επιβάλουν συμπληρωματικό φόρο στα προϊόντα τα οποία υπόκεινται στους φορολογικούς συντελεστές των σημείων […] και τα οποία καταναλώνονται στο έδαφός τους. Ο περιφερειακός φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου και εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από τους κανόνες περί χρηματοδοτήσεως των αυτόνομων κοινοτήτων.

2. Ο εφαρμοστέος περιφερειακός φορολογικός συντελεστής είναι αυτός που αντιστοιχεί στην αυτόνομη κοινότητα στο έδαφος της οποίας πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των υποκείμενων σε φόρο προϊόντων. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, θεωρείται ότι τα προϊόντα καταναλώνονται στο έδαφος μιας αυτόνομης κοινότητας όταν παραλαμβάνονται σε έναν από τους ακόλουθους τόπους:

[…]»

14. Το άρθρο 50 ter του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης ίσχυε κατά τα οικονομικά έτη 2013 έως 2018. Καταργήθηκε από την 1η Ιανουαρίου 2019 με τον Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (νόμο 6/2018 περί του γενικού κρατικού προϋπολογισμού του 2018) της 3ης Ιουλίου 2018, η αιτιολογική έκθεση του οποίου διαλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«Όσον αφορά τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, ο περιφερειακός φορολογικός συντελεστής επί των πετρελαιοειδών ενσωματώνεται στον εθνικό συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης, προκειμένου να διασφαλιστεί η ενότητα της αγοράς καυσίμων, χωρίς το μέτρο αυτό να θίγει τους πόρους των αυτόνομων κοινοτήτων, τηρουμένου συγχρόνως του κοινοτικού νομικού πλαισίου.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης, το προδικαστικό ερώτημα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

15. Οι CLH, TEPSA και SECICAR, επιχειρήσεις δραστηριοποιούμενες στην υλικοτεχνική υποστήριξη μεταφορών και υποκείμενες στον ΙΕΗ, υπέβαλαν δηλώσεις αυτοεκκαθάρισης φόρου για τις περιόδους μεταξύ των ετών 2013 και 2015, μετακυλίοντας το ποσό του ΙΕΗ στην DISA. Η DISA δραστηριοποιείται στον τομέα της αγοράς, πώλησης, εισαγωγής και χονδρικής εμπορίας πετρελαιοειδών.

16. Η DISA, έχοντας επιβαρυνθεί με τον ΙΕΗ, ζήτησε από τη φορολογική αρχή τη διόρθωση των δηλώσεων αυτοεκκαθάρισης που υπέβαλαν οι CLH, TEPSA και SECICAR, καθώς και την επιστροφή των ποσών που αντιστοιχούν στον συμπληρωματικό περιφερειακό συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών, όπως αυτός έχει καθοριστεί από την οικεία αυτόνομη κοινότητα (στο εξής: περιφερειακός συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών ή περιφερειακός συντελεστής ΙΕΗ).

17. Προς στήριξη των αιτήσεών της, η DISA υποστήριξε ότι ο ως άνω περιφερειακός συντελεστής, ο οποίος προβλεπόταν στο άρθρο 50 ter του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης και ίσχυε από την 1η Ιανουαρίου 2013, είναι αντίθετος προς το δίκαιο της Ένωσης, καθόσον αντιβαίνει σε ορισμένες διατάξεις της οδηγίας 2003/96 και ιδίως στο άρθρο 5 αυτής, διότι δεν εμπίπτει στις παρεκκλίσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή για τη δυνατότητα εφαρμογής διαφοροποιημένων φορολογικών συντελεστών, αντίκειται δε στον σκοπό της εναρμονισμένης φορολογίας που επιδιώκει η εν λόγω οδηγία.

18. Η φορολογική αρχή απέρριψε τις ως άνω αιτήσεις, θεωρώντας ότι δεν είναι αρμόδια να αποφανθεί για το αν η ισπανική νομοθεσία παραβιάζει ή όχι το δίκαιο της Ένωσης.

19. Κατόπιν τούτου, η αναιρεσείουσα άσκησε ενδικοφανείς προσφυγές κατά της ως άνω απορριπτικής αποφάσεως ενώπιον του Tribunal Económico-Administrativo Central (οργάνου της κεντρικής διοίκησης αρμόδιου για την εκδίκαση διοικητικών προσφυγών σε διοικητικές-οικονομικές διαφορές, Ισπανία).

20. Στη συνέχεια, η αναιρεσείουσα άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της απορριπτικής των ενδικοφανών προσφυγών απόφασης ενώπιον του τμήματος διοικητικών διαφορών του Audiencia Nacional (ανωτέρου ειδικού δικαστηρίου, Ισπανία), η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2020. Το Audiencia Nacional (ανώτερο ειδικό δικαστήριο), καίτοι παρατήρησε ότι θα μπορούσε να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως λόγω των νομικών αμφιβολιών που εγείρει η ερμηνεία της οδηγίας 2003/96, ωστόσο απέρριψε το αίτημα επιστροφής των καταβληθέντων ποσών με το σκεπτικό ότι η DISA δεν απέδειξε ότι δεν μετακύλισε τα ποσά αυτά σε άλλα πρόσωπα, με αποτέλεσμα να μην αποκλείεται αδικαιολόγητος πλουτισμός της αναιρεσείουσας.

21. Η αναιρεσείουσα άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Audiencia Nacional ενώπιον του Tribunal Supremo (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ισπανία), αιτούντος δικαστηρίου.

22. Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η έκβαση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία της οδηγίας 2003/96 όσον αφορά τον περιφερειακό συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ούτε η ως άνω οδηγία ούτε η νομολογία του Δικαστηρίου παρέχουν σαφή ερμηνεία του άρθρου 5 της εν λόγω οδηγίας ως προς το αν και υπό ποιες προϋποθέσεις η οδηγία απαγορεύει, στον τομέα της φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, να θεσπίζονται εντός ενός κράτους μέλους, για το ίδιο προϊόν, διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές ανά εδαφική περιφέρεια.

23. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει η οδηγία [2003/96], ιδίως δε το άρθρο της 5, την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως είναι το άρθρο 50 ter του [νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης], το οποίο επιτρέπει στις αυτόνομες κοινότητες να καθορίζουν, σε σχέση με το ίδιο προϊόν, διαφορετικούς ανά περιοχή συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα πετρελαιοειδή;»

24. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν στο Δικαστήριο η αναιρεσείουσα, η Ισπανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

IV. Ανάλυση

A. Επί του παραδεκτού του προδικαστικού ερωτήματος

25. Προτού υπεισέλθω στην ανάλυση του μοναδικού προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να τοποθετηθώ επί της ενστάσεως απαραδέκτου που προβάλλει η Ισπανική Κυβέρνηση.

26. Ειδικότερα, η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το προδικαστικό ερώτημα πρέπει να κριθεί απαράδεκτο λόγω της υποθετικής του φύσεως. Κατ' αυτήν, το ζήτημα της συμφωνίας της επίμαχης εθνικής διατάξεως με το δίκαιο της Ένωσης ουδέποτε τέθηκε ενώπιον των δικαστηρίων που επιλήφθηκαν της διαφοράς της κύριας δίκης σε προηγούμενο βαθμό, ούτε καν στο πλαίσιο της αναιρέσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, δεδομένου ότι η αίτηση αναιρέσεως περιορίστηκε αρχικώς στο ζήτημα της νομιμοποίησης της αναιρεσείουσας να κινήσει διαδικασία επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

27. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι τεκμαίρονται λυσιτελή τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που υποβάλλονται από το εθνικό δικαστήριο εντός του πραγματικού και νομικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και του οποίου την ακρίβεια δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο. Η άρνηση του Δικαστηρίου να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος υποβληθέντος από εθνικό δικαστήριο είναι δυνατή μόνον αν προκύπτει προδήλως ότι η αιτούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το ζήτημα είναι υποθετικής φύσεως ή, επίσης, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία τα οποία είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα [4].

28. Εν προκειμένω, όμως, το ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο έχει άμεση σχέση με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, καθόσον το προδικαστικό ερώτημα αφορά αίτημα της αναιρεσείουσας για την επιστροφή του ποσού το οποίο αντιστοιχεί στο τμήμα του ΙΕΗ που της επιβλήθηκε από την αυτόνομη κοινότητα, με την αιτιολογία ότι το τμήμα αυτό αντίκειται στην οδηγία 2003/96, ιδίως δε στο άρθρο 5 αυτής. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, περαιτέρω, ότι η έκβαση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία της ως άνω οδηγίας, διότι το ίδιο οφείλει να αποφανθεί επί της ουσίας της αιτιάσεως σύμφωνα με το εθνικό

[4] Απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2023, DOBELES HES (C-702/20 και C-17/21, EU:C:2023:1, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

δίκαιο που διέπει την αναιρετική διαδικασία[5]. Τέλος, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει σαφώς, χωρίς τούτο να αμφισβητείται από την Ισπανική Κυβέρνηση, ότι οι αιτήσεις επιστροφής που υπέβαλε η αναιρεσείουσα αφορούν χρονικό διάστημα κατά το οποίο το άρθρο 50 ter του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης ήταν σε ισχύ.

29. Βάσει των προεκτεθέντων, η ένσταση απαραδέκτου που εγείρει η Ισπανική Κυβέρνηση πρέπει να απορριφθεί.

Β. Επί της ουσίας

30. Με το μοναδικό του προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2003/96, ιδίως δε το άρθρο 5 αυτής, αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως το άρθρο 50 ter του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, η οποία επιτρέπει στις αυτόνομες κοινότητες να καθορίζουν διαφορετικούς ανά περιοχή συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών, τηρουμένων συγχρόνως των ελάχιστων φορολογικών συντελεστών που ορίζονται από την ως άνω οδηγία.

1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

31. Αρχικώς πρέπει να επισημανθεί ότι η υπό κρίση υπόθεση παρουσιάζει την ιδιαιτερότητα ότι η επίμαχη εθνική διάταξη παρείχε τη δυνατότητα σε κάθε ισπανική αυτόνομη κοινότητα να καθορίζει δικό της τοπικό συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών, ο οποίος εφαρμοζόταν αθροιστικά με τον εθνικό συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης[6].

32. Επιπλέον, όπως προκύπτει από την περιγραφή του εθνικού νομικού πλαισίου που παρατίθεται στο σημείο 14 των παρουσών προτάσεων, η Ισπανική Κυβέρνηση τροποποίησε το άρθρο 50 ter του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, το οποίο ίσχυε στην Ισπανία κατά τα έτη 2013 έως 2018, καταργώντας τον συμπληρωματικό περιφερειακό συντελεστή από 1ης Ιανουαρίου 2019[7]. Κατόπιν της καταργήσεώς του, το Βασίλειο της Ισπανίας θέσπισε άλλο μηχανισμό χρηματοδότησης των αυτόνομων κοινοτήτων, προβλέποντας ενιαίο συντελεστή για όλη την εθνική επικράτεια[8].

2. Τα κύρια στοιχεία του συστήματος εναρμονισμένης φορολογίας της οδηγίας 2003/96

33. Επισημαίνεται ότι, 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

[5] Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει συναφώς ότι η DISA ζήτησε, διά της διοικητικής οδού, την επιστροφή των ειδικών φόρων κατανάλωσης που είχε καταβάλει με βάση τον περιφερειακό συντελεστή ΙΕΗ, υποστηρίζοντας ότι οι φόροι αυτοί αντίκεινται προς το δίκαιο της Ένωσης, και ότι ενέμεινε στο αίτημά της τόσο ενώπιον του Audiencia Nacional (ανωτέρου ειδικού δικαστηρίου) όσο και ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

[6] Η ισχύουσα εθνική νομοθεσία προέβλεπε δύο επίπεδα φορολογίας, ήτοι, αφενός, τη φορολογία σε εθνικό επίπεδο, με ενιαίο συντελεστή σε όλη την εθνική επικράτεια, και, αφετέρου, συμπληρωματική φορολογία σε περιφερειακό επίπεδο, με συντελεστή καθοριζόμενο από την εκάστοτε αυτόνομη κοινότητα επί των πετρελαιοειδών που καταναλώνονταν στο έδαφός της.

[7] Η αναιρεσείουσα και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το Βασίλειο της Ισπανίας κατήργησε τη διάταξη του άρθρου 50 ter του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης σε συνέχεια του διαλόγου που διεξήχθη μεταξύ του κράτους μέλους αυτού και της Επιτροπής, στο πλαίσιο του οποίου η Επιτροπή εξέθεσε στο κράτος μέλος τις αμφιβολίες που διατηρούσε ως προς τη συμβατότητα του ως άνω διαφοροποιημένου ανά περιοχή συντελεστή με την οδηγία 2003/96.

[8] Σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της Επιτροπής, υπό τη νέα εθνική νομοθεσία εφαρμόζεται ενιαίος συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών με κατανομή των εσόδων μεταξύ του κράτους (42 %) και των αυτόνομων κοινοτήτων (58 %).

στον τομέα της ενέργειας, αποφεύγοντας, μεταξύ άλλων, τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού [9]. Η ως άνω οδηγία περιορίζει, επομένως, τις αποκλίσεις μεταξύ των εθνικών επιπέδων φορολογίας της ενέργειας, καθόσον έχει διαπιστωθεί ότι αποτελούν παράγοντα που διαταράσσει την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς [10].

34. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, ο νομοθέτης της Ένωσης δεν προέβη σε πλήρη αλλά σε μερική εναρμόνιση των φορολογικών κανόνων για τα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια, καθόσον η εν λόγω οδηγία περιορίστηκε στην εναρμόνιση των ελάχιστων επιπέδων φορολογίας [11]. Προς τον σκοπό αυτόν, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας, τα επίπεδα φορολογίας που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στα ενεργειακά προϊόντα και στην ηλεκτρική ενέργεια, όπως αναφέρονται στο άρθρο 2 της ίδιας οδηγίας, δεν μπορούν να είναι χαμηλότερα από τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται από την οδηγία.

35. Ωστόσο, αναγνωρίζοντας τόσο την ανάγκη να παρασχεθεί στα κράτη μέλη η αναγκαία ευελιξία χάραξης και εφαρμογής των ενδεδειγμένων για τις εκάστοτε εθνικές συνθήκες πολιτικών, όσο και το ότι τα ειδικότερα καθεστώτα που θεσπίζονται στο πλαίσιο της εφαρμογής της οδηγίας 2003/96 εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του εκάστου κράτους μέλους, η οδηγία αυτή παρέχει στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια και περιθώριο εκτιμήσεως στον τομέα των ειδικών φόρων κατανάλωσης [12]. Η εν λόγω οδηγία θεσπίζει, ειδικότερα, σειρά διατάξεων (ιδίως τα άρθρα 5, 7 και 15 έως 19) οι οποίες προβλέπουν τη δυνατότητα των κρατών μελών να θεσπίζουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές, φοροαπαλλαγές ή φορολογικές μειώσεις των ειδικών φόρων κατανάλωσης [13].

3. Η συμβατότητα του ΙΕΗ προς το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96

36. Όσον αφορά το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή απαριθμεί τις περιπτώσεις στις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν στο ίδιο προϊόν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές.

37. Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση, κατ’ αρχάς, ότι η εφαρμογή διαφοροποιημένων συντελεστών μεταξύ επιμέρους περιοχών εντός του ίδιου κράτους μέλους δεν εμπίπτει, εκ προοιμίου, στις περιπτώσεις που προβλέπονται από την εν λόγω διάταξη. Ειδικότερα, σε καμία από τις περιπτώσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 5 της οδηγίας δεν προβλέπεται η δυνατότητα διαφοροποίησης των ειδικών φόρων κατανάλωσης ανά περιοχή. Επιπλέον, η χρήση της διατύπωσης «στις ακόλουθες περιπτώσεις» για τον καθορισμό των καταστάσεων στις οποίες η ως άνω διάταξη παρέχει τη δυνατότητα διαφοροποίησης του επιπέδου φορολογίας ουδεμία αμφιβολία αφήνει ως προς τον εξαντλητικό χαρακτήρα του καταλόγου των περιπτώσεων στις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές

[9] Απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθώς και προτάσεις μου στην υπόθεση RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, σημείο 25).

[10] Πρβλ. αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2003/96 και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Richard de la Tour στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ιταλίας (Επιδότηση για την αγορά καυσίμων κίνησης) (C-63/19, EU:C:2020:596, σημείο 78).

[11] Βλ. απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, σκέψη 26).

[12] Βλ. απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[13] Βλ. αποφάσεις της 30ής Ιανουαρίου 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, σκέψη 26), και της 14ης Ιανουαρίου 2021, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Επιδότηση για την αγορά καυσίμων κίνησης) (C-63/19, EU:C:2021:18, σκέψη 75 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

στο ίδιο προϊόν [14]. Μια τέτοια ερμηνεία προκύπτει, άλλωστε, και από την αιτιολογική σκέψη 15 της εν λόγω οδηγίας, η οποία προβλέπει ότι «[η] δυνατότητα εφαρμογής διαφοροποιημένων εθνικών φορολογικών συντελεστών για το ίδιο προϊόν θα πρέπει να επιτρέπεται *σε ορισμένες περιστάσεις* ή μόνιμες καταστάσεις, εφόσον τηρούνται τα κοινοτικά ελάχιστα επίπεδα φορολογίας και οι κανόνες της εσωτερικής αγοράς και του ανταγωνισμού» [15].

38. Συναφώς, η νομολογία του Δικαστηρίου φαίνεται επίσης να επιβεβαιώνει τον εξαντλητικό χαρακτήρα της απαρίθμησης των περιπτώσεων στο άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96, διευκρινίζοντας ότι η ως άνω διάταξη προβλέπει διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές σε ορισμένες περιπτώσεις «*περιοριστικά απαριθμούμενες* στο άρθρο αυτό» [16].

39. Ωστόσο, όπως ορθώς παρατηρεί το αιτούν δικαστήριο, διαπιστώνεται ότι η υφιστάμενη νομολογία του Δικαστηρίου για την οδηγία 2003/96, ιδίως δε το άρθρο 5 αυτής, δεν έχει εξετάσει ρητώς το ζήτημα της ομοιομορφίας των συντελεστών ειδικού φόρου κατανάλωσης για το ίδιο προϊόν και την ίδια χρήση εντός ενός κράτους μέλους.

40. Μολονότι, στο πλαίσιο δύο προσφυγών λόγω παραβάσεως, στις οποίες η Επιτροπή αμφισβήτησε την, παρεμφερή με την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, διαφοροποίηση ανά περιοχή των συντελεστών ειδικού φόρου κατανάλωσης υπό το πρίσμα της οδηγίας 2003/96 [17], οι διάδικοι εξέθεσαν κατ' αντιμωλίαν τα επιχειρήματά τους ως προς το ζήτημα του κατά πόσον η ως άνω οδηγία επιτρέπει ή όχι μια τέτοια διαφοροποίηση ανά περιοχή, το Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε ρητώς επί του ζητήματος αυτού στις αντίστοιχες αποφάσεις. Ειδικότερα, στην απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, το Δικαστήριο απλώς διαπίστωσε ότι η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις της, διότι δεν ευθυγράμμισε το εθνικό σύστημα φορολογίας της ηλεκτρικής ενέργειας με την οδηγία 2003/96 εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Το ίδιο συνέβη και στην απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας (Επιδότηση για την αγορά καυσίμων κίνησης), στην οποία το Δικαστήριο, κρίνοντας ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε την εκ μέρους της προβαλλόμενη παράβαση [18], δεν χρειάστηκε να λάβει θέση επί του ζητήματος.

41. Το προδικαστικό ερώτημα που υποβλήθηκε στην υπό κρίση υπόθεση επιδέχεται δύο ερμηνευτικές λύσεις: κατά την πρώτη, η οποία υποστηρίζεται από την Ισπανική Κυβέρνηση, το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 δεν αντιτίθεται στην ύπαρξη διαφοροποιημένων ανά περιοχές συντελεστών του φόρου που επιβάλλεται στα ενεργειακά προϊόντα, υπό την προϋπόθεση ότι οι συντελεστές αυτοί δεν υπολείπονται των προβλεπόμενων από την ως άνω οδηγία ελάχιστων επιπέδων· κατά τη δεύτερη ερμηνευτική λύση, την οποία υποστηρίζουν η αναιρεσείουσα και η

[14] Από τη μελέτη των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων της οδηγίας 2003/96 φαίνεται να επιβεβαιώνεται ότι το άρθρο 5 της οδηγίας περιλαμβάνει εξαντλητικό κατάλογο των περιπτώσεων στις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές για το ίδιο προϊόν. Πρέπει να επισημανθεί συναφώς ότι δεν προκύπτουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των επιμέρους γλωσσικών αποδόσεων της ως άνω διατάξεως όσον αφορά τη χρήση της διατύπωσης «dans les cas suivants» [στο γαλλικό κείμενο] η οποία έχει αποδοθεί ως «in den folgenden Fällen» στη γερμανική, «στις ακόλουθες περιπτώσεις» στην ελληνική, «in the following cases» στην αγγλική και «nei seguenti casi» στην ιταλική γλώσσα.

[15] Η υπογράμμιση δική μου.

[16] Πρβλ. αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 29), και της 16ης Νοεμβρίου 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, σκέψη 47). Μολονότι, στη σκέψη 23 της αποφάσεως της 22ας Δεκεμβρίου 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), το Δικαστήριο χρησιμοποίησε τη διατύπωση «*υπό ορισμένες περιπτώσεις που απαριθμούνται* στο άρθρο αυτό» χωρίς να συμπεριλάβει τον όρο «*περιοριστικώς*», ο όρος αυτός επανέρχεται στη σκέψη 47 της πρόσφατης αποφάσεώς του της 16ης Νοεμβρίου 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). Η υπογράμμιση δική μου.

[17] Πρβλ. υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2012, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-164/11, EU:C:2012:665), και της 14ης Ιανουαρίου 2021, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Επιδότηση για την αγορά καυσίμων κίνησης) (C-63/19, EU:C:2021:18).

[18] Ωστόσο, από τις διαπιστώσεις του γενικού εισαγγελέα J. Richard de la Tour, στο σημείο 80 των προτάσεών του στην ως άνω υπόθεση, προκύπτει ότι «[δ]εν αμφισβητείται από τους διαδίκους [συμπεριλαμβανομένου του Βασιλείου της Ισπανίας που παρενέβη προς υποστήριξη της Ιταλικής Δημοκρατίας] ότι η οδηγία 2003/96 επιτάσσει την τήρηση ελάχιστου και ενιαίου επιπέδου φορολογίας ανά προϊόν και ανά χρήση στο σύνολο του εδάφους του ιδίου κράτους μέλους» (C-63/19, EU:C:2020:596).

Επιτροπή, η υποχρέωση τήρησης ομοιόμορφου επιπέδου φορολογίας στο σύνολο της επικράτειας ενός κράτους μέλους για το ίδιο προϊόν, η οποία απορρέει από το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96, ισχύει ανεξαρτήτως της τήρησης των ελάχιστων επιπέδων φορολογίας που επιβάλλει η εν λόγω οδηγία.

42. Για τους λόγους που ακολουθούν, είμαι της γνώμης ότι πρέπει να προκριθεί η δεύτερη ερμηνεία.

43. Κατά πρώτον, υπενθυμίζεται ότι, καίτοι η εναρμόνιση του τομέα της φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας είναι μόνον μερική, η δε οδηγία 2003/96 παρέχει στα κράτη μέλη ορισμένη ευελιξία και διακριτική ευχέρεια προκειμένου να μπορούν να εφαρμόζουν πολιτικές προσαρμοσμένες στις εθνικές συνθήκες, δεν αμφισβητείται ότι η εν λόγω διακριτική ευχέρεια είναι οριοθετημένη. Ως εκ τούτου, επιτρέπεται στα κράτη μέλη να θεσπίζουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές, φορολογικές απαλλαγές ή μειώσεις των ειδικών φόρων κατανάλωσης μόνον εφόσον τηρούν τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις της ως άνω οδηγίας. Πράγματι, ελλείψει τέτοιας οριοθέτησης, η οδηγία θα καθίστατο κενή νοήματος.

44. Το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 δεν αποτελεί εξαίρεση στην ως άνω προσέγγιση της οριοθέτησης, στον βαθμό που το ίδιο το γράμμα της διατάξεως μαρτυρεί τη βούληση του νομοθέτη να οριοθετήσει τη διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν τα κράτη μέλη για την εφαρμογή διαφορετικών συντελεστών στο ίδιο προϊόν και δη ανεξαρτήτως της τήρησης των επιβαλλόμενων από την ως άνω οδηγία ελάχιστων επιπέδων φορολογίας[19]. Συνεπώς, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Ισπανική Κυβέρνηση, η ως άνω οδηγία δεν καταλείπει στα κράτη μέλη απεριόριστη ελευθερία να καθορίζουν τους διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές που αυτά κρίνουν κατάλληλους, επικαλούμενα απλώς το ότι ο εφαρμοστέος συντελεστής εξακολουθεί να είναι υψηλότερος από τον ελάχιστο προβλεπόμενο συντελεστή. Βάσει αυτής της ερμηνείας, το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 θα καθίστατο κενό περιεχομένου. Επομένως, συντάσσομαι με τη θέση που εξέφρασε ο γενικός εισαγγελέας J. Richard de la Tour στις προτάσεις του επί της υποθέσεως C-63/19, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Επιδότηση για την αγορά καυσίμων κίνησης) (EU:C:2020:596, σημείο 82), κατά την οποία τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν παρεκκλίσεις από την αρχή της ενιαίας φορολογίας ανά προϊόν και ανά χρήση μόνο στις περιπτώσεις οι οποίες απαριθμούνται ρητώς στην οδηγία 2003/96.

45. Διευκρινίζεται, άλλωστε, ότι το άρθρο 5 δεν είναι η μόνη διάταξη της οδηγίας 2003/96 που παρέχει τη δυνατότητα διαφορών στον τομέα της φορολογίας εντός του ίδιου κράτους μέλους. Ειδικότερα, το άρθρο 19 της ως άνω οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές μέσω περαιτέρω απαλλαγών ή μειώσεων για λόγους ειδικής πολιτικής, υπό την προϋπόθεση ότι το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα μετά από πρόταση της Επιτροπής, δεν εκφράζει αντιρρήσεις. Συναφώς, διαπιστώνεται ότι το Συμβούλιο έχει ήδη επιτρέψει, κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής, ορισμένες μειώσεις του ειδικού φόρου κατανάλωσης για συγκεκριμένες περιφέρειες ή περιοχές εντός κράτους μέλους[20].

[19] Πρβλ. απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, σκέψεις 46 και 47).

[20] Πρβλ. εκτελεστική απόφαση 2011/38/ΕΕ του Συμβουλίου, της 18ης Ιανουαρίου 2011, με την οποία επιτρέπεται στη Γαλλία να εφαρμόσει διαφοροποιημένα επίπεδα φορολογίας στα καύσιμα κινητήρων σύμφωνα με το άρθρο 19 της οδηγίας 2003/96/ΕΚ (ΕΕ 2011, L 19, σ. 13), εκτελεστική απόφαση 2013/193/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Απριλίου 2013, με την οποία επιτρέπεται στη Γαλλική Δημοκρατία να εφαρμόσει διαφοροποιημένα επίπεδα φορολογίας στα καύσιμα κινητήρων σύμφωνα με το άρθρο 19 της οδηγίας 2003/96/ΕΚ (ΕΕ 2013, L 113, σ. 15), και εκτελεστική απόφαση 2016/358/ΕΕ του Συμβουλίου, της 8ης Μαρτίου 2016, με την οποία επιτρέπεται στη Γαλλική Δημοκρατία να εφαρμόσει μειωμένα επίπεδα φορολογίας για τη βενζίνη και το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κίνησης σύμφωνα με το άρθρο 19 της οδηγίας 2003/96/ΕΚ (ΕΕ 2016, L 67, σ. 35).

46. Ενώ η Επιτροπή και η αναιρεσείουσα θεωρούν ότι, προκειμένου να εφαρμόσει ένα κράτος μέλος διαφοροποιημένο συντελεστή σε συγκεκριμένη περιοχή, πρέπει να στηριχθεί στο άρθρο 19 της οδηγίας 2003/96 και να ζητήσει έγκριση βάσει της διατάξεως αυτής, η Ισπανική Κυβέρνηση, από την πλευρά της, υποστηρίζει –χωρίς να τοποθετείται επί της ανάγκης λήψεως της εν λόγω έγκρισης– ότι το γεγονός ότι οι μειώσεις των επιπέδων φορολογίας έχουν εγκριθεί βάσει του άρθρου 19 της οδηγίας αρκεί, αφ' εαυτού, για να αποδειχθεί ότι η οδηγία παρέχει τη δυνατότητα διαφοροποίησης ανά περιοχή.

47. Καίτοι από το γράμμα του άρθρου 5 της οδηγίας 2003/96 καθεαυτό δεν προκύπτει σαφώς ότι το καθεστώς έγκρισης που προβλέπεται από τη διάταξη αυτή καλύπτει μόνον τις περιπτώσεις στις οποίες η φορολογία διαφοροποιείται συνεπεία απαλλαγής ή μείωσης πέραν των ελάχιστων συντελεστών ή αν το άρθρο 5 καλύπτει επίσης καταστάσεις όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία ο διαφοροποιημένος περιφερειακός φόρος εξακολουθεί να είναι υψηλότερος από τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας, γεγονός παραμένει ότι, σε κάθε περίπτωση, προκειμένου ένα κράτος μέλος να κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής, πρέπει να λάβει την προηγούμενη άδεια του Συμβουλίου σύμφωνα με το άρθρο 19 της οδηγίας, πράγμα που η Ισπανική Κυβέρνηση δεν έπραξε εν προκειμένω.

48. Κατά δεύτερον, πρέπει να εξεταστεί το επιχείρημα που προέβαλε η Ισπανική Κυβέρνηση ότι το άρθρο 50 ter του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, ως έκφανση της πολιτικής αυτονομίας των αυτόνομων κοινοτήτων, η οποία αναγνωρίζεται από το ισπανικό Σύνταγμα και κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ[21], δικαιολογεί την προτεινόμενη από την ως άνω κυβέρνηση ερμηνεία της οδηγίας 2003/96.

49. Υπενθυμίζεται συναφώς ότι η κατανομή των αρμοδιοτήτων στο εσωτερικό κράτους μέλους τυγχάνει της προστασίας που παρέχει το άρθρο 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ, κατά το οποίο η Ένωση υποχρεούται να σέβεται την εθνική ταυτότητα των κρατών μελών που είναι συμφυής με τη θεμελιώδη πολιτική και συνταγματική τους δομή, στην οποία συμπεριλαμβάνεται η περιφερειακή και τοπική αυτοδιοίκηση[22]. Περαιτέρω, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι κάθε κράτος μέλος είναι ελεύθερο να κατανέμει τις αρμοδιότητες σε εσωτερικό επίπεδο και να θέτει σε εφαρμογή τις πράξεις κοινοτικού δικαίου που δεν είναι απευθείας εφαρμοστέες μέσω μέτρων λαμβανομένων από τις περιφερειακές ή τοπικές αρχές, αρκεί η κατανομή αυτή των αρμοδιοτήτων να καθιστά δυνατή την ορθή εφαρμογή των εν λόγω πράξεων κοινοτικού δικαίου[23].

50. Επιβάλλεται η διαπίστωση, πάντως, ότι ουδεμία από τις διατάξεις της οδηγίας 2003/96, συμπεριλαμβανομένου του άρθρου 5 αυτής (έστω και ερμηνευομένου υπό την έννοια που προτείνεται στο σημείο 44 των παρουσών προτάσεων), δύναται να θέσει υπό αμφισβήτηση τις αρχές που αναγνωρίζονται βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ. Ειδικότερα, η ως άνω οδηγία, με την πρόβλεψη σειράς διατάξεων που επιτρέπει στα κράτη μέλη να αποκλίνουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, από τους προβλεπόμενους στην οδηγία ελάχιστους συντελεστές, αποσκοπεί, κατ' ουσίαν, όχι μόνο να λάβει υπόψη τις φορολογικές παραδόσεις των κρατών μελών, αλλά και να τους παράσχει επίσης τη δυνατότητα να εφαρμόσουν πολιτικές

[21] Η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο μηχανισμός που έχει θεσπίσει, ο οποίος στηρίζεται στις αρχές της αυτονομίας και της φορολογικής συνυπευθυνότητας, παρέχει στις αυτόνομες κοινότητες την εξουσία να αποφασίζουν για το επίπεδο ορισμένων ειδών φορολογίας και ότι με τον περιφερειακό συντελεστή ΙΕΗ χρηματοδοτούνται οι αυτόνομες κοινότητες για την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους οι οποίες περιλαμβάνουν τη διαχείριση των βασικών δημόσιων υπηρεσιών υγείας, παιδείας και κοινωνικών υπηρεσιών.

[22] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[23] Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2009, Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

προσαρμοσμένες στα εθνικά δεδομένα [24]. Συνεπώς, εκτιμώ ότι κανένα κράτος μέλος δεν μπορεί να προβάλει την προστασία που διασφαλίζει το άρθρο 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ ούτε, μεταξύ άλλων, να επικαλεστεί την εσωτερική του οργάνωση και κατανομή αρμοδιοτήτων για να δικαιολογήσει παράβαση του δικαίου της Ένωσης. Εξάλλου, οποιαδήποτε διαφοροποίηση της φορολογίας σε περιφερειακό επίπεδο, ανεξαρτήτως εκτάσεως, δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως εκδήλωση της εθνικής ταυτότητας κράτους μέλους ούτε να δικαιολογηθεί ανεπιφύλακτα ως τέτοια. Τούτο θα μπορούσε να ισχύει μόνον σε περίπτωση που κάθε αυτόνομη κοινότητα διέθετε τη συνταγματικά κατοχυρωμένη δυνατότητα θέσπισης ενός εντελώς διαφορετικού φορολογικού συστήματος, καθοριζομένου αυτοτελώς από την ίδια.

51. Κατά τρίτον, πρέπει να επισημανθεί ότι η οδηγία 2003/96 αποσκοπεί στην προώθηση της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας. Ωστόσο, καίτοι η ως άνω οδηγία επιτρέπει κατ' αρχήν τη δυνατότητα ύπαρξης διαφορετικών συντελεστών μεταξύ των κρατών μελών (υπό την προϋπόθεση της τήρησης των ελάχιστων συντελεστών), η αναγνώριση της ευχέρειας των κρατών μελών να εφαρμόζουν διαφοροποιημένους συντελεστές στην εθνική τους επικράτεια και στις επιμέρους περιφέρειές τους –έστω και όταν οι συντελεστές αυτοί είναι σύμφωνοι προς τους ελάχιστους συντελεστές– χωρίς κανένα πλαίσιο ή μηχανισμό ελέγχου θα ήταν ικανή να υπονομεύσει την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, επιφέροντας περαιτέρω κατακερματισμό της και θέτοντας, επομένως, σε κίνδυνο την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, χωρίς να μπορεί να αποκλειστεί, επιπλέον, ο κίνδυνος της φορολογικής απάτης.

52. Κατά τέταρτον, η οδηγία 2008/118, η οποία ρυθμίζει το γενικό σύστημα των ειδικών φόρων κατανάλωσης, προβλέπει στο άρθρο 1, παράγραφος 2, ότι στα υποκείμενα στους εν λόγω φόρους προϊόντα μπορούν να επιβληθούν και άλλοι έμμεσοι φόροι. Το άρθρο αυτό, σε συνδυασμό με ορισμένες διατάξεις της οδηγίας 2003/96, οι οποίες παρέχουν ρητώς στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιβάλλουν και άλλους φόρους στην ηλεκτρική ενέργεια και στα ενεργειακά προϊόντα [25], καθιστά, κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, δυνατή την επιβολή συμπληρωματικού φόρου όπως ο ΙΕΗ.

53. Ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι, καίτοι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιβάλλουν έμμεσους φόρους, διαφορετικούς από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, μια τέτοια επιβάρυνση μπορεί να επιβληθεί μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά δύο προϋποθέσεις. Αφενός, τέτοιοι φόροι πρέπει να επιβάλλονται για *ειδικούς σκοπούς* και, αφετέρου, κατά την επιβολή τους πρέπει να τηρούνται οι κανόνες φορολόγησης της Ένωσης που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή τον ΦΠΑ, όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, καθώς και τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου [26].

54. Όσον αφορά, πιο συγκεκριμένα, το κριτήριο του ειδικού σκοπού, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, καίτοι δεν απαιτείται τα έσοδα από έναν πρόσθετο φόρο να προορίζονται για τον επιδιωκόμενο ειδικό σκοπό, πρέπει, ωστόσο, η δομή του εν λόγω φόρου να έχει σχεδιαστεί, ιδίως από πλευράς της φορολογητέας ύλης ή του φορολογικού συντελεστή, έτσι ώστε να επηρεάζει τη συμπεριφορά των φορολογουμένων κατά τρόπο που να διασφαλίζει τον επιδιωκόμενο ειδικό σκοπό, παραδείγματος χάριν μέσω της υψηλής φορολόγησης των επίμαχων

[24] Πρβλ. σημεία 43 έως 46 των παρουσών προτάσεων.

[25] Η Ισπανική Κυβέρνηση παραπέμπει συναφώς στις αιτιολογικές σκέψεις 9 και 10 της οδηγίας 2003/96 καθώς και στο άρθρο 4 αυτής.

[26] Διάταξη της 7ης Φεβρουαρίου 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, σκέψεις 21 και 22).

προϊόντων, προκειμένου να αποθαρρύνεται η κατανάλωσή τους, ή μέσω της ενθάρρυνσης της χρήσης άλλων προϊόντων των οποίων ο αντίκτυπος είναι λιγότερο επιβλαβής σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό [27].

55. Ωστόσο, δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί, με βάση τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, σε ποιον βαθμό τα έσοδα που συγκεντρώνονται από το επιπλέον τμήμα του φόρου προορίζονται για ειδικό σκοπό ή αν ο φόρος αυτός έχει διαμορφωθεί κατά τρόπο που να επιτρέπει την επίτευξη του προβαλλόμενου ειδικού σκοπού (σε περίπτωση που υπάρχει τέτοιος). Κάτι τέτοιο δεν φαίνεται να ισχύει στην περίπτωση του ΙΕΗ. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσε η Ισπανική Κυβέρνηση, ο περιφερειακός συντελεστής ΙΕΗ προορίζεται για την εν γένει χρηματοδότηση των αρμοδιοτήτων των αυτόνομων κοινοτήτων, προκειμένου οι κοινότητες αυτές να μπορούν εν συνεχεία να διαθέσουν τα εν λόγω έσοδα σε περιφερειακή κλίμακα στους τομείς που επιλέγουν οι ίδιες.

56. Τέλος, κατά πέμπτον, η πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας 2003/96 φαίνεται να αντιτίθεται στην εφαρμογή διαφοροποιημένης κατά περιοχή φορολογίας εντός του ίδιου κράτους μέλους [28]. Ειδικότερα, καίτοι η οδηγία 2003/96 παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα θέσπισης διαφοροποιημένων φορολογικών συντελεστών, φορολογικών μειώσεων και απαλλαγών, η νομολογία του Δικαστηρίου υποχρεώνει τα κράτη μέλη να ασκούν τη διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν δυνάμει των σχετικών διατάξεων της ως άνω οδηγίας (συμπεριλαμβανομένου του άρθρου 5 αυτής) τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, ιδίως, τηρώντας την αρχή της ίσης μεταχείρισης [29]. Τούτο προκύπτει, άλλωστε, από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 5 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο ορίζει ρητώς ότι οι διαφοροποιημένοι φορολογικοί συντελεστές μπορούν να επιβάλλονται «υπό την προϋπόθεση ότι […] συμβιβάζονται με το […] δίκαιο [της Ένωσης]».

57. Πρέπει να επισημανθεί συναφώς ότι η αρχή της ίσης μεταχείρισης επιβάλλει να μην αντιμετωπίζονται κατά διαφορετικό τρόπο συγκρίσιμες καταστάσεις ούτε κατά τον ίδιο τρόπο διαφορετικές καταστάσεις, εκτός εάν η αντιμετώπιση αυτή δικαιολογείται αντικειμενικώς [30]. Όμως, πέραν των περιπτώσεων στις οποίες κάτι τέτοιο δικαιολογείται αντικειμενικώς, στις οποίες δεν φαίνεται να εμπίπτει η επίμαχη περίπτωση, η κατ' αρχήν συγκρίσιμη κατάσταση δύο υποκειμένων σε φόρο παραγωγών πετρελαιοειδών εντός του ίδιου κράτους μέλους είναι πιθανό να μην αντιμετωπίζεται κατά τον ίδιο τρόπο εάν τους επιβάλλονται διαφορετικά επίπεδα φορολογίας βάσει αποκλειστικώς γεωγραφικών κριτηρίων, αν η συγκεκριμένη αντιμετώπιση δεν δικαιολογείται αντικειμενικώς.

58. Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, στο μοναδικό προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2003/96, ιδίως δε το άρθρο 5 αυτής, έχει την έννοια ότι απαγορεύει στα κράτη μέλη να προβλέπουν διαφοροποιημένο ανά περιφέρεια συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών, ο οποίος θα είχε ως αποτέλεσμα την εφαρμογή διαφορετικής φορολογίας ανά περιφέρεια για το ίδιο προϊόν και για την ίδια χρήση, πέραν των περιπτώσεων που προβλέπονται περιοριστικώς από την οδηγία αυτή.

[27] Πρβλ. απόφαση της 22ας Ιουνίου 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, σκέψη 46), και προτάσεις μου στην υπόθεση f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, σημεία 49 έως 51).

[28] Βλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Hauptzollamt B (Προαιρετική μείωση φόρου) (C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψεις 31 έως 34).

[29] Πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Hauptzollamt B (Προαιρετική μείωση φόρου) (C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar στην υπόθεση Hauptzollamt B (Προαιρετική μείωση φόρου) (C-100/20, EU:C:2021:387, σκέψεις 73 και 74).

[30] Αποφάσεις της 30ής Ιανουαρίου 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Hauptzollamt B (Προαιρετική μείωση φόρου) (C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψεις 32 έως 34).

V. Πρόταση

59. Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο μοναδικό προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο, Ισπανία) ως εξής:

Η οδηγία 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, ιδίως δε το άρθρο 5 αυτής,

έχει την έννοια ότι:

απαγορεύει στα κράτη μέλη να προβλέπουν διαφοροποιημένο ανά περιφέρεια συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών, ο οποίος θα είχε ως αποτέλεσμα την εφαρμογή διαφορετικής φορολογίας ανά περιφέρεια για το ίδιο προϊόν και για την ίδια χρήση, πέραν των περιπτώσεων που προβλέπονται περιοριστικώς από την οδηγία αυτή.