Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 25ης Απριλίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας – Οδηγία 2003/96/ΕΚ – Φορολόγηση σύμφωνα με την αρχή της πραγματικής χρήσης των εν λόγω προϊόντων – Παράρτημα Ι – Ελάχιστα επίπεδα φορολογίας για τα προβλεπόμενα στην εν λόγω οδηγία ενεργειακά προϊόντα – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α΄ – Γενεσιουργός αιτία – Άρθρο 63 – Απαιτητό του ΦΠΑ – Άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄ – Βάση επιβολής του φόρου – Εκ νέου εισαγωγή ενεργειακών προϊόντων στη φορολογική αποθήκη – Προϋποθέσεις που επιβάλλει το εθνικό δίκαιο – Πρόσθετοι ειδικοί φόροι κατανάλωσης και πρόσθετος ΦΠΑ που επιβάλλονται ως κυρώσεις σε περίπτωση μη τήρησης των προϋποθέσεων αυτών – Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-657/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul Prahova (πολυμελές πρωτοδικείο Prahova, Ρουμανία) με απόφαση της 29ης Μαρτίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Οκτωβρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

SC Bitulpetrolium Serv SRL

κατά

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Piçarra (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, N. Jääskinen και M. Gavalec, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Richard de la Tour

γραμματέας: R. Şereş, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 9ης Νοεμβρίου 2023,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Gane και A. Rotăreanu,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και F. Moro,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 3, του άρθρου 5 και του άρθρου 21, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας (ΕΕ 2003, L 283, σ. 51), των άρθρων 2, 250 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), και των αρχών της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της SC Bitulpetrolium SERV SRL (στο εξής: Bitulpetrolium) και της Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (υπηρεσίας δημόσιων οικονομικών επαρχίας Prahova – περιφερειακή γενική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών του Ploiești, Ρουμανία) σχετικά με τους πρόσθετους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τον πρόσθετο ΦΠΑ που επέβαλε η εν λόγω αρχή στην Bitulpetrolium, ως κύρωση για τη μη τήρηση των προϋποθέσεων που ισχύουν σε περίπτωση εκ νέου εισαγωγής στη φορολογική αποθήκη ενεργειακού προϊόντος το οποίο εμπορεύεται η εν λόγω εταιρία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2003/96

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 3, 17 και 18 της οδηγίας 2003/96 έχουν ως εξής:

«(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.

[…]

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

[…]

(17) Πρέπει να καθοριστούν διαφορετικά κοινοτικά ελάχιστα επίπεδα φορολογίας ανάλογα με τη χρησιμοποίηση των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας.

(18) Τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα κινητήρων για ορισμένους βιομηχανικούς και εμπορικούς σκοπούς και τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα θέρμανσης υπόκεινται κατά κανόνα σε χαμηλότερη φορολογία από τα ενεργειακά προϊόντα που χρησιμοποιούνται ως προωθητικά.

[…]»

4 Το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 2003/96 ορίζει ότι, για τους σκοπούς της οδηγίας αυτής, «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».

5 Το παράρτημα Ι, πίνακες Α, Β και Γ, της εν λόγω οδηγίας καθορίζει, αντιστοίχως, τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που εφαρμόζονται στα «καύσιμα κινητήρων», εκείνα που εφαρμόζονται στα «καύσιμα κινητήρων που χρησιμοποιούνται για τον σκοπό του άρθρου 8 παράγραφος 2» της ίδιας οδηγίας και τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας «των καυσίμων θέρμανσης και της ηλεκτρικής ενέργειας». Το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων υπόκειται σε ελάχιστο επίπεδο φορολογίας 330 ευρώ ανά 1 000 λίτρα και 21 ευρώ ανά 1 000 λίτρα, όταν χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων για ορισμένους βιομηχανικούς και εμπορικούς σκοπούς. Όταν χρησιμοποιείται ως καύσιμο θέρμανσης, το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης υπόκειται σε ελάχιστο επίπεδο φορολογίας 21 ευρώ ανά 1 000 λίτρα. Το ελάχιστο επίπεδο φορολογίας του «βαρέος πετρελαίου» για χρήση ως καύσιμο θέρμανσης είναι 15 ευρώ ανά 1 000 χιλιόγραμμα.

Η οδηγία 2006/112

6 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[…]».

7 Το άρθρο 63 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

8 Το άρθρο 78 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ,

[…]».

Το ρουμανικό δίκαιο

9 Το άρθρο 425 του Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμου 227/2015 περί φορολογικού κώδικα), της 8ης Σεπτεμβρίου 2015 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 688 της 10ης Σεπτεμβρίου 2015) (στο εξής: φορολογικός κώδικας), προβλέπει τα εξής:

«1. Τα ενεργειακά προϊόντα του άρθρου 355, παράγραφος 3, στοιχείο g [πετρέλαιο θέρμανσης], ή τα προϊόντα που εξομοιώνονται με αυτά όσον αφορά τον συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, μπορούν να τίθενται σε ανάλωση, να βρίσκονται εκτός φορολογικής αποθήκης, να μεταφέρονται ακόμη και υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, να χρησιμοποιούνται, να διατίθενται προς πώληση ή να πωλούνται στο έδαφος της Ρουμανίας μόνον με επισήματα και χρωματισμό […].

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται στα ενεργειακά προϊόντα του άρθρου 355, παράγραφος 3, στοιχείο g [πετρέλαιο θέρμανσης], ή στα προϊόντα που εξομοιώνονται με αυτά όσον αφορά τον συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης:

[…]

d) για τα οποία ο κάτοχος μπορεί να προσκομίσει απόδειξη καταβολής στο Δημόσιο ειδικού φόρου κατανάλωσης με τον προβλεπόμενο για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης συντελεστή[…].»

10 Το άρθρο 427 του φορολογικού κώδικα ορίζει στην παράγραφο 7 τα εξής:

«Στην περίπτωση των ενεργειακών προϊόντων του άρθρου 355, παράγραφος 3, στοιχείο g [πετρέλαιο θέρμανσης], ή των προϊόντων που εξομοιώνονται με αυτά όσον αφορά τον συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, τα οποία τίθενται προς ανάλωση, βρίσκονται εκτός φορολογικής αποθήκης, μεταφέρονται ακόμη και υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, χρησιμοποιούνται, διατίθενται προς πώληση ή πωλούνται στο έδαφος της Ρουμανίας, χωρίς επισήματα και χρωματισμό ή χωρίς τα ορθά επισήματα και τον ορθό χρωματισμό, καθώς και σε περίπτωση παράβασης, εκ μέρους των οικονομικών φορέων, των υποχρεώσεων σχετικά με τις λεπτομέρειες και τις διαδικασίες φορολογικού ελέγχου που καθορίζονται από τους διαδικαστικούς κανόνες, οφείλεται ειδικός φόρος κατανάλωσης βάσει του συντελεστή που προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Η Bitulpetrolium είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης του ρουμανικού δικαίου και δραστηριοποιείται στην παραγωγή και το χονδρεμπόριο στερεών, υγρών και αέριων καυσίμων και παράγωγων προϊόντων. Κατείχε άδεια φορολογικής αποθήκης, ισχύουσα έως την 1η Οκτωβρίου 2018.

12 Στο πλαίσιο δειγματοληπτικού φορολογικού ελέγχου ο οποίος μεταξύ άλλων αφορούσε το χρονικό διάστημα μεταξύ Ιουνίου του 2014 και Δεκεμβρίου του 2017, η inspecția fiscală (υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, Ρουμανία) διαπίστωσε ότι η Bitulpetrolium είχε εκδώσει σημειώματα παραλαβής και τιμολόγια «διαγραφής» για ενεργειακό προϊόν συνολικής ποσότητας 238 383 χιλιόγραμμων, το οποίο επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο θέρμανσης και επιστράφηκε από τους πελάτες της στη φορολογική αποθήκη, χωρίς επί των εν λόγω σημειωμάτων και τιμολογίων να γίνεται μνεία όσον αφορά το επίσημα και τον χρωματισμό του προϊόντος. Η υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επισήμανε επίσης ότι η Bitulpetrolium, κατά παράβαση του εφαρμοστέου καθεστώτος τελωνειακού ελέγχου, δεν είχε κοινοποιήσει εγγράφως στην autoritatea vamală (τελωνειακή αρχή, Ρουμανία) την εκ νέου εισαγωγή του ως άνω προϊόντος στη φορολογική αποθήκη, στην οποία και παρέμεινε το προϊόν μέχρι να πωληθεί σε άλλους πελάτες.

13 Στις 7 Αυγούστου 2020, κατόπιν του ως άνω φορολογικού ελέγχου, η υπηρεσία φορολογικού ελέγχου εξέδωσε πράξη βεβαίωσης φόρου με την οποία επέβαλε στην Bitulpetrolium πρόσθετο ειδικό φόρο κατανάλωσης ύψους 310 309 ρουμανικών λέου (RON) (63 146 ευρώ) και πρόσθετο ΦΠΑ ύψους 65 901 RON (13 410 ευρώ).

14 Η Bitulpetrolium άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunalul Prahova (πολυμελούς πρωτοδικείου Prahova, Ρουμανία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο, με αίτημα την ακύρωση της ως άνω πράξης βεβαίωσης φόρου, υποστηρίζοντας, αφενός, ότι το επίμαχο ενεργειακό προϊόν είχε παραδοθεί στους πελάτες συνοδευόμενο από απόδειξη του επισήματος και του χρωματισμού του και από απόδειξη καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και, αφετέρου, ότι είχε επιστραφεί στη φορολογική αποθήκη είτε λόγω προβλημάτων σχετικά με την ποιότητά του είτε επειδή δεν ήταν συμβατό με τις θερμικές εγκαταστάσεις των πελατών.

15 Η Bitulpetrolium ισχυρίζεται, επιπλέον, ότι δεν είχε ζητήσει την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης κατά την εκ νέου εισαγωγή του επίμαχου ενεργειακού προϊόντος στη φορολογική αποθήκη, διότι το προϊόν αυτό δεν εισήχθη εκ νέου προς τον σκοπό επισκευής, ανακύκλωσης ή καταστροφής του, αλλά προς τον σκοπό μεταγενέστερης εμπορίας του. Ως εκ τούτου, η Bitulpetrolium δεν εμπίπτει σε καμία από τις περιπτώσεις για τις οποίες ο φορολογικός κώδικας απαιτεί κοινοποίηση της εκ νέου εισαγωγής ενεργειακών προϊόντων στην τελωνειακή αρχή. Η υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, αφενός, εσφαλμένως εξομοίωσε την έλλειψη τέτοιας κοινοποίησης με την κατοχή, μεταφορά και εμπορία ενεργειακών προϊόντων χωρίς επίσημα, χωρίς χρωματισμό και χωρίς καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης και, αφετέρου, εσφαλμένως εφάρμοσε στο επίμαχο ενεργειακό προϊόν τον συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων και ο οποίος είναι υψηλότερος.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunalul Prahova (πολυμελές πρωτοδικείο Prahova) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας και στο [άρθρο] 2, παράγραφος 3, στο [άρθρο] 5 και στο [άρθρο] 21, παράγραφος 1, της οδηγίας [2003/96] εθνικές διατάξεις και πρακτικές όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, κατά τις οποίες η εκ νέου εισαγωγή σε φορολογική αποθήκη καυσίμου θέρμανσης (πετρελαίου θέρμανσης) [συνιστά], ελλείψει τελωνειακού ελέγχου, ενδεχόμενη παράβαση του καθεστώτος αποθήκευσης [η οποία] δικαιολογεί την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης βάσει του συντελεστή που προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης –καύσιμο του οποίου [ο ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι] περισσότερες από 21 φορές υψηλότερος από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης [επί] του πετρελαίου θέρμανσης;

2) Αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας, στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και στα [άρθρα] 2, 250 και 273 της οδηγίας [2006/112] εθνικές διατάξεις και πρακτικές όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, κατά τις οποίες επιβάλλεται ΦΠΑ επί των πρόσθετων ποσών ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαίου εσωτερικής καύσης τα οποία έχει καθορίσει η φορολογική αρχή ως κύρωση για την παράβαση του καθεστώτος τελωνειακού ελέγχου εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο, λόγω της εκ νέου εισαγωγής σε αποθήκη, από τον υποκείμενο στον φόρο, ενεργειακών προϊόντων τύπου πετρελαίου θέρμανσης, για τα οποία είχε ήδη καταβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης, τα οποία οι πελάτες αρνήθηκαν να παραλάβουν και τα οποία παραμένουν άθικτα και [έχουν αποθηκευθεί] έως τον προσδιορισμό [νέου] αγοραστή;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

17 Η Ρουμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, για τον λόγο ότι, κατά παράβαση του άρθρου 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρει ούτε τους λόγους για τους οποίους υπέβαλε τα ερωτήματα ούτε εκείνους για τους οποίους εκτιμά ότι έχουν εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης τις οποίες μνημονεύει. Όσον αφορά, ειδικότερα, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, η εν λόγω κυβέρνηση εκτιμά ότι οι μνημονευόμενες από το αιτούν δικαστήριο διατάξεις της οδηγίας 2006/112 δεν είναι κρίσιμες για την απάντησή του.

18 Κατά το άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας, κάθε αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιέχει «συνοπτική έκθεση του αντικειμένου της διαφοράς, καθώς και των σχετικών διαπιστωθέντων από το αιτούν δικαστήριο πραγματικών περιστατικών ή, τουλάχιστον, έκθεση των πραγματικών στοιχείων στα οποία στηρίζονται τα ερωτήματα», «το περιεχόμενο των δυνητικά εφαρμοστέων εν προκειμένω εθνικών διατάξεων και, ενδεχομένως, τη σχετική εθνική νομολογία», καθώς και «έκθεση των λόγων που οδήγησαν το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει ερωτήματα ως προς την ερμηνεία ή το κύρος ορισμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, καθώς και της κατά τη γνώμη του σχέσεως μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εφαρμοστέας στη διαφορά της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας».

19 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως εκθέτει το πραγματικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, όπως αυτό διαπιστώθηκε από το αιτούν δικαστήριο, και παραθέτει τις εθνικές διατάξεις που δύνανται να έχουν εφαρμογή στην εν λόγω διαφορά. Το ίδιο ισχύει και για τη σχέση που το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι υφίσταται μεταξύ των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο και του αντικειμένου της διαφοράς. Η σχέση αυτή δεν μνημονεύεται μεν αυτοτελώς στην απόφαση περί παραπομπής, προκύπτει όμως από την απόφαση αυτή, συνολικώς θεωρούμενη.

20 Εξάλλου, λαμβανομένου υπόψη του τεκμηρίου λυσιτέλειας του οποίου απολαύουν τα ερωτήματα που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης, το γεγονός ότι δεν έχουν ενδεχομένως εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης όλες οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που μνημονεύονται στην απόφαση περί παραπομπής σε σχέση με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, ή το γεγονός ότι η εν λόγω απόφαση δεν μνημονεύει ορισμένες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που είναι αναγκαίες προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, δεν αφορούν το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, αλλά την ουσία των υποβληθέντων προδικαστικών ερωτημάτων (πρβλ. απόφαση της 7ης Μαρτίου 2024, Roheline Kogukond κ.λπ., C-234/22, EU:C:2024:211, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 94 του Κανονισμού Διαδικασίας. Κατά συνέπεια, τα προδικαστικά ερωτήματα είναι παραδεκτά.

Επί της ουσίας

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

22 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2003/96 και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές κατά τις οποίες, σε περίπτωση εκ νέου εισαγωγής στη φορολογική αποθήκη, προς τον σκοπό μεταγενέστερης εμπορίας, ενεργειακών προϊόντων τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης, η μη κοινοποίηση της εκ νέου εισαγωγής στην αρμόδια αρχή και η μη αναγραφή, στα σχετικά με τα εν λόγω προϊόντα σημειώματα παραλαβής και τιμολόγια «διαγραφής», ενδείξεων για τα επισήματα και τον χρωματισμό των προϊόντων επιφέρουν, εν είδει κύρωσης για τη μη τήρηση των προϋποθέσεων αυτών, την εφαρμογή επί των συγκεκριμένων προϊόντων, ανεξαρτήτως της πραγματικής χρήσης τους, του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων και ο οποίος είναι υψηλότερος.

23 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι τόσο η γενική οικονομία όσο και ο σκοπός της οδηγίας 2003/96 βασίζονται στην αρχή ότι τα ενεργειακά προϊόντα φορολογούνται με γνώμονα την πραγματική χρήση τους, λαμβανομένης υπόψη, μεταξύ άλλων, της διαλαμβανόμενης στις αιτιολογικές σκέψεις 17 και 18 της οδηγίας σαφούς διάκρισης μεταξύ των καυσίμων κινητήρων και των καυσίμων θέρμανσης, στην οποία στηρίζεται η οδηγία. Επιπλέον, ο καθορισμός του «επιπέδου φορολογίας» των ενεργειακών προϊόντων, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, αναλόγως της χρήσης τους ως καυσίμων κινητήρων ή ως καυσίμων θέρμανσης, συμβάλλει στην ορθή λειτουργία της ενιαίας αγοράς, σκοπό ο οποίος μνημονεύεται μεταξύ άλλων στην αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας αυτής, καθιστώντας δυνατό τον αποκλεισμό ενδεχόμενων στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των ενεργειακών προϊόντων που

χρησιμοποιούνται για τους ίδιους σκοπούς (πρβλ. αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψεις 31 έως 33, και της 7ης Νοεμβρίου 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Εξάλλου, στο μέτρο που η οδηγία 2003/96 δεν προβλέπει ειδικό μηχανισμό ελέγχου της πραγματικής χρήσης των ενεργειακών προϊόντων ούτε μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής σε σχέση με τη χρήση των προϊόντων αυτών, απόκειται στα κράτη μέλη, όπως υπενθυμίζεται στην αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας, να προβλέπουν τέτοιους μηχανισμούς και τέτοια μέτρα, συμπεριλαμβανομένων των κυρώσεων για μη τήρηση των προϋποθέσεων που τίθενται προς τούτο, προσαρμοσμένα στο εθνικό τους πλαίσιο, τηρουμένου του δικαίου της Ένωσης και των γενικών αρχών του, συμπεριλαμβανομένης της αρχής της αναλογικότητας. Ούτως εχόντων των πραγμάτων, το περιθώριο εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη δεν μπορεί να αναιρεί την αρχή ότι τα ενεργειακά προϊόντα φορολογούνται με γνώμονα την πραγματική χρήση τους (πρβλ. απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, σκέψεις 52 και 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι λόγω, αφενός, της παράλειψης κοινοποίησης στην αρμόδια τελωνειακή αρχή της εκ νέου εισαγωγής στη φορολογική αποθήκη ενεργειακού προϊόντος το οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο θέρμανσης (πετρέλαιο θέρμανσης) και λόγω, αφετέρου, της παράλειψης αναγραφής, στα σημειώματα παραλαβής και στα τιμολόγια διαγραφής που αφορούν το εν λόγω προϊόν, ενδείξεων σχετικά με το επίσημα και τον χρωματισμό του, η φορολογική αρχή εξομοίωσε τις ως άνω παραλείψεις με την κατοχή, μεταφορά και εμπορία ενεργειακού προϊόντος χωρίς επίσημα και χωρίς χρωματισμό και εφάρμοσε στο συγκεκριμένο προϊόν, βάσει του εθνικού δικαίου, εν είδει κύρωσης, τον συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων.

26 Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τόσο η υποχρέωση κοινοποίησης της εκ νέου εισαγωγής ενεργειακών προϊόντων στη φορολογική αποθήκη όσο και η υποχρέωση που αφορά τα επισήματα και τον χρωματισμό των εν λόγω προϊόντων αποσκοπούν στην πρόληψη της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, προκειμένου να αποφευχθεί το ενδεχόμενο να υπαχθεί η χρήση τέτοιων προϊόντων ως καυσίμων κινητήρων στους χαμηλότερους συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπονται για τα καύσιμα θέρμανσης, ενώ θα έπρεπε να εφαρμόζονται υψηλότεροι συντελεστές όταν τα ίδια ενεργειακά προϊόντα χρησιμοποιούνται πράγματι ως καύσιμα κινητήρων. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ρουμανική Κυβέρνηση, για να αιτιολογήσει την υψηλότερη φορολογία που βαρύνει το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης, επικαλέστηκε επίσης και λόγους εθνικής φορολογικής πολιτικής.

27 Επομένως, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο οφείλει να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο, στο μέτρο του δυνατού, κατά τρόπο σύμφωνο προς το δίκαιο της Ένωσης, να κρίνει αν οι εφαρμοστέες εν προκειμένω διατάξεις του εθνικού δικαίου μπορούν, χωρίς τούτο να οδηγεί σε contra legem ερμηνεία των διατάξεων αυτών (πρβλ. απόφαση της 12ης Μαΐου 2021, technoRent International κ.λπ., C-844/19, EU:C:2021:378, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), να ερμηνευθούν σύμφωνα με τη γενική οικονομία και τον σκοπό της οδηγίας 2003/96, υπό την έννοια ότι η μη κοινοποίηση της εκ νέου εισαγωγής του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης ενεργειακού προϊόντος στη φορολογική αποθήκη, με σκοπό τη μεταγενέστερη εμπορία του, και η μη αναγραφή, στα σχετικά με το προϊόν σημειώματα παραλαβής και τιμολόγια διαγραφής, ενδείξεων για το επίσημα και τον χρωματισμό του προϊόντος συνεπάγονται την επί του προϊόντος αυτού εφαρμογή του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης που προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων, μόνον

όταν το επίμαχο ενεργειακό προϊόν πρόκειται πράγματι να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων. Συγκεκριμένα, οι εν λόγω διατάξεις δεν επιτρέπεται να υποβάλλουν ενεργειακό προϊόν σε φορολόγηση η οποία δεν αντιστοιχεί στην πραγματική χρήση του (πρβλ. απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, σκέψη 53).

28 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι επίμαχες διατάξεις του εθνικού δικαίου μπορούν να ερμηνευθούν κατά τρόπο σύμφωνο προς τη γενική οικονομία και τον σκοπό της οδηγίας 2003/96, υπό την έννοια ότι συνάδουν με την αρχή της φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων αναλόγως της πραγματικής χρήσης τους, πρέπει να εκτιμηθεί αν η επίμαχη κύρωση συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας. Η εν λόγω αρχή, ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, επιβάλλει στα κράτη μέλη να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν μεν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του επιδιωκόμενου από την εθνική νομοθεσία σκοπού, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τις αρχές που θέτει η επίμαχη νομοθεσία της Ένωσης (απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2022, Shell Deutschland Oil, C-553/21, EU:C:2022:1030, σκέψη 32), και αντιτίθεται σε διατάξεις και πρακτικές του εθνικού δικαίου που βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής στον τομέα των ειδικών φόρων κατανάλωσης (πρβλ. απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, σκέψη 58).

29 Στα εθνικά δικαστήρια απόκειται να λάβουν υπόψη ιδίως τη φύση και τη σοβαρότητα της παράβασης για την οποία προβλέπεται η εν λόγω κύρωση, καθώς και τον τρόπο καθορισμού του ύψους της (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 40).

30 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η εφαρμογή επί ενεργειακού προϊόντος, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, υψηλότερου συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης, ο οποίος ισχύει για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων, εν είδει κύρωσης για τη μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων που υπομνήσθηκαν στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως –με αποτέλεσμα, κατά το αιτούν δικαστήριο, τη φορολόγηση του εν λόγω ενεργειακού προϊόντος με 21 φορές υψηλότερο ειδικό φόρο κατανάλωσης–, χωρίς να παρέχεται η δυνατότητα στον οικείο οικονομικό φορέα να αποδείξει την πραγματική χρήση του συγκεκριμένου προϊόντος, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής.

31 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2003/96 και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές κατά τις οποίες, σε περίπτωση εκ νέου εισαγωγής στη φορολογική αποθήκη, προς τον σκοπό μεταγενέστερης εμπορίας, ενεργειακών προϊόντων τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης, η μη κοινοποίηση της εκ νέου εισαγωγής στην αρμόδια αρχή και η μη αναγραφή, στα σχετικά με τα εν λόγω προϊόντα σημειώματα παραλαβής και τιμολόγια διαγραφής, ενδείξεων για τα επισήματα και τον χρωματισμό των προϊόντων επιφέρουν, εν είδει κύρωσης για τη μη τήρηση των προϋποθέσεων αυτών, την εφαρμογή επί των συγκεκριμένων προϊόντων, ανεξαρτήτως της πραγματικής χρήσης τους, του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων και ο οποίος είναι υψηλότερος.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

32 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', το άρθρο 63 και το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές κατά τις οποίες, σε περίπτωση εκ νέου εισαγωγής στη φορολογική αποθήκη ενεργειακών προϊόντων τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης, επιβάλλεται ΦΠΑ επί του ποσού το οποίο καθόρισε η φορολογική αρχή ως πρόσθετο ειδικό φόρο κατανάλωσης, λόγω της εφαρμογής στα εν λόγω προϊόντα του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων.

33 Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.

34 Δυνάμει του άρθρου 63 της οδηγίας 2006/112, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ήτοι κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της επίμαχης πράξης, ανεξαρτήτως του αν έχει καταβληθεί η αντιπαροχή για την πράξη αυτή [απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (ΦΠΑ – Διαδοχικές πληρωμές), C-324/20, EU:C:2021:880, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

35 Κατά το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, στη βάση επιβολής του ΦΠΑ περιλαμβάνονται τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ. Προκειμένου τα εν λόγω τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι να εμπίπτουν στη βάση επιβολής του ΦΠΑ, ενώ δεν αντιπροσωπεύουν πρόσθετη αξία και δεν συνιστούν την οικονομική αντιπαροχή των παραδιδόμενων αγαθών, πρέπει να συνδέονται άμεσα με την εν λόγω παράδοση. Το ζήτημα αν το γενεσιουργό γεγονός των εν λόγω τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και φόρων συμπίπτει με αυτό του ΦΠΑ αποτελεί καθοριστικό στοιχείο προς απόδειξη τέτοιας άμεσης σχέσεως (πρβλ. αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Αυστρίας, C-433/09, EU:C:2010:817, σκέψη 34, και της 11ης Ιουνίου 2015, Lisboagás GDL, C-256/14, EU:C:2015:387, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Εν προκειμένω, μολονότι το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 απαιτεί ο επιβαλλόμενος στην Bitulpetrolium πρόσθετος ειδικός φόρος κατανάλωσης να περιλαμβάνεται a priori στη βάση επιβολής του ΦΠΑ, ο συνυπολογισμός αυτός μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνον εφόσον ο εν λόγω πρόσθετος φόρος κατανάλωσης, όπως και ο ειδικός φόρος κατανάλωσης στον οποίο προστίθεται, συνάδει, μεταξύ άλλων, με την αρχή της φορολόγησης των ενεργειακών προϊόντων αναλόγως της πραγματικής τους χρήσης, αρχή η οποία απορρέει από τη γενική οικονομία και τον σκοπό της οδηγίας 2003/96. Υπό τις συνθήκες αυτές, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 63 της οδηγίας 2006/112, ο πρόσθετος ΦΠΑ που υπολογίζεται επί του πρόσθετου ποσού ειδικού φόρου κατανάλωσης οφείλεται και καθίσταται απαιτητός αποκλειστικά και μόνον στο πλαίσιο φορολογητέας πράξης συνιστάμενης στην παράδοση του επίμαχου ενεργειακού προϊόντος προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων.

37 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', το άρθρο 63 και το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές κατά τις οποίες, σε περίπτωση εκ νέου εισαγωγής στη φορολογική

αποθήκη ενεργειακών προϊόντων τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης, επιβάλλεται ΦΠΑ επί του ποσού το οποίο καθόρισε η φορολογική αρχή ως πρόσθετο ειδικό φόρο κατανάλωσης, λόγω της εφαρμογής στα εν λόγω προϊόντα του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων, εκτός εάν πρόκειται για φορολογητέα πράξη η οποία συνίσταται σε παράδοση του οικείου ενεργειακού προϊόντος προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων.

Επί των δικαστικών εξόδων

38 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 (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

1) 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, και η αρχή της αναλογικότητας

έχουν την έννοια ότι:

αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές κατά τις οποίες, σε περίπτωση εκ νέου εισαγωγής στη φορολογική αποθήκη, προς τον σκοπό μεταγενέστερης εμπορίας, ενεργειακών προϊόντων τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης, η μη κοινοποίηση της εκ νέου εισαγωγής στην αρμόδια αρχή και η μη αναγραφή, στα σχετικά με τα εν λόγω προϊόντα σημειώματα παραλαβής και τιμολόγια διαγραφής, ενδείξεων για τα επισήματα και τον χρωματισμό των εν λόγω προϊόντων επιφέρουν, εν είδει κύρωσης για τη μη τήρηση των προϋποθέσεων αυτών, την εφαρμογή επί των συγκεκριμένων προϊόντων, ανεξαρτήτως της πραγματικής χρήσης τους, του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων και ο οποίος είναι υψηλότερος.

2) Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, το άρθρο 63 και το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

έχουν την έννοια ότι:

αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις ή πρακτικές κατά τις οποίες, σε περίπτωση εκ νέου εισαγωγής στη φορολογική αποθήκη ενεργειακών προϊόντων τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα θέρμανσης, επιβάλλεται φόρος προστιθέμενης αξίας επί του ποσού το οποίο καθόρισε η φορολογική αρχή ως πρόσθετο ειδικό φόρο κατανάλωσης, λόγω της εφαρμογής στα εν λόγω προϊόντα του συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος προβλέπεται για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων, εκτός εάν πρόκειται για

φορολογητέα πράξη η οποία συνίσταται σε παράδοση του οικείου ενεργειακού προϊόντος προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως καύσιμο κινητήρων.

(υπογραφές)