Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 30ής Μαΐου 2024*

«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 – Διαφοροποιημένοι συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης στο έδαφος ενός κράτους μέλους ανάλογα με την περιοχή στην οποία καταναλώνεται το προϊόν»

Στην υπόθεση C-743/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο, Ισπανία) με απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Δεκεμβρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

**DISA Suministros y Trading SLU (DISA)**

κατά

**Agencia Estatal de Administración Tributaria,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: A. Ράντος

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η DISA Suministros y Trading SLU (DISA), εκπροσωπούμενη από τον J. García Muñoz, abogado,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Gavela Llopis και M. Morales Puerta,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia και τον C. Urraca Caviedes,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Ιανουαρίου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2004/74/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004 (ΕΕ 2004, L 157, σ. 87, και διορθωτικό ΕΕ 2004, L 195, σ. 26), καθώς και από την οδηγία 2004/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004 (ΕΕ 2004, L 157, σ. 100, και διορθωτικό ΕΕ 2004, L 195, σ. 31) (στο εξής: οδηγία 2003/96), και ειδικότερα την ερμηνεία του άρθρου 5 της οδηγίας αυτής.

2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της DISA Suministros y Trading SLU (DISA) και της Agencia Estatal de Administración Tributaria (κεντρικής κρατικής φορολογικής αρχής, Ισπανία) με αντικείμενο αιτήσεις που υπέβαλε η αναιρεσείουσα προκειμένου να της επιστραφεί ο φόρος που είχε καταβάλει βάσει συμπληρωματικού φορολογικού συντελεστή που έχει θεσπίσει μια από τις αυτόνομες κοινότητες επί του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

*Η οδηγία 2003/96/ΕΚ*

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 5, 9, 11, 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.

[…]

(11) Οι φορολογικοί διακανονισμοί που επιτυγχάνονται προς εφαρμογή του παρόντος κοινοτικού πλαισίου για τη φορολογία των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας αποτελούν αντικείμενο αποφάσεως εκάστου κράτους μέλους. […]

[…]

(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.»

4 Το άρθρο 1 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

5 Το άρθρο 2 της οδηγίας 2003/96 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·

[…]».

6 Το άρθρο 3 της οδηγίας 2003/96 προβλέπει τα εξής:

«Οι αναφορές 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)], 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.»

7 Το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 ορίζει τα εξής:

«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.»

8 Το άρθρο 6 της οδηγίας προβλέπει 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.»

9 Το άρθρο 7, παράγραφος 2, και τα άρθρα 15 έως 18β της οδηγίας 2003/96 προβλέπουν μεταξύ άλλων, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τη δυνατότητα των κρατών μελών να θεσπίζουν διαφοροποιημένους συντελεστές, πλήρεις ή μερικές απαλλαγές, μειώσεις του επιπέδου φορολογίας ή μεταβατικές περιόδους, προκειμένου να επιτύχουν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπει η εν λόγω οδηγία.

10 Το άρθρο 18, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παρούσας οδηγίας, τα κράτη μέλη που ορίζονται στο παράρτημα ΙΙ εξουσιοδοτούνται να εξακολουθούν να εφαρμόζουν τις μειώσεις στα επίπεδα φορολογίας ή τις απαλλαγές που προβλέπονται στο εν λόγω παράρτημα.

Με την επιφύλαξη ότι το ζήτημα θα επανεξεταστεί προηγουμένως από το Συμβούλιο [της Ευρωπαϊκής Ένωσης], βάσει προτάσεως της [Ευρωπαϊκής] Επιτροπής, η εξουσιοδότηση αυτή λήγει στις 31 Δεκεμβρίου 2006 ή κατά την ημερομηνία που ορίζεται στο παράρτημα ΙΙ.»

11 Το άρθρο 18 της οδηγίας ορίζει στις παραγράφους 7 και 8 τα εξής:

«7. Η Πορτογαλική Δημοκρατία δύναται να εφαρμόζει, για τα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια που καταναλίσκονται στην αυτόνομη περιοχή των Αζορών και της Μαδέρας, επίπεδα φορολογίας κατώτερα από τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που καθορίζονται στην παρούσα οδηγία, προκειμένου να αντισταθμίσει το κόστος μεταφοράς που οφείλεται στον νησιωτικό και διασκορπισμένο χαρακτήρα αυτών των περιοχών.

[…]

(8) Η Ελληνική Δημοκρατία μπορεί να συνεχίσει να εφαρμόζει επίπεδα φορολογίας μέχρι 22 ευρώ ανά 1 000 λίτρα κατώτερα από τα ελάχιστα επίπεδα που καθορίζονται στην παρούσα οδηγία για το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης που χρησιμοποιείται ως προωθητικό και για τη βενζίνη που χρησιμοποιείται στους νομούς Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσων και Κυκλάδων και στα ακόλουθα νησιά του Αιγαίου: Θάσος, Βόρειες Σποράδες, Σαμοθράκη και Σκύρος.

[…]»

12 Το άρθρο 19 της οδηγίας έχει ως εξής:

«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.»

13 Το παράρτημα ΙΙ της οδηγίας, με τίτλο «Μειωμένοι φορολογικοί συντελεστές και απαλλαγές από τη φορολογία αυτή, όπως αναφέρεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1», ορίζει στο σημείο 6, τρίτη περίπτωση, και στο σημείο 8, δέκατη, δωδέκατη, δέκατη τρίτη και δέκατη πέμπτη περίπτωση, τα εξής:

«(6) ΓΑΛΛΙΑ:

[…]

– για κατανάλωση στη νήσο Κορσική, υπό τον όρο ότι οι μειωμένοι συντελεστές τηρούν πάντοτε τους ελάχιστους συντελεστές των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών, που προβλέπονται στην κοινοτική νομοθεσία,

– […]

(8) ΙΤΑΛΙΑ:

[…]

– σε ορισμένες ιδιαίτερα μειονεκτικές γεωγραφικές περιοχές, για τη μείωση του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στα οικιακά καύσιμα και στο υγραέριο (GPL), που χρησιμοποιούνται για θέρμανση και διανέμονται μέσω των τοπικών δικτύων, υπό τον όρο ότι οι συντελεστές αυτοί είναι σύμφωνοι με τις υποχρεώσεις που ορίζονται στην παρούσα οδηγία και ιδίως με τους ελάχιστους συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

– […]

– για τη μείωση των ειδικών φόρων κατανάλωσης στη βενζίνη που καταναλίσκεται στην περιοχή Friuli-Venezia Giulia, υπό τον όρο ότι οι συντελεστές αυτοί είναι σύμφωνοι με τις υποχρεώσεις που ορίζονται στην παρούσα οδηγία και ιδίως με τους ελάχιστους συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

– για τη μείωση των ειδικών φόρων κατανάλωσης στα πετρελαιοειδή που καταναλίσκονται στις περιφέρειες Udine και Trieste, υπό τον όρον ότι οι συντελεστές αυτοί είναι σύμφωνοι με τις υποχρεώσεις που ορίζονται στην παρούσα οδηγία,

– […]

– για τη μείωση των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο μαζούτ, που προορίζεται για την παραγωγή ατμού, και στο πετρέλαιο εσωτερικής καύσης, που χρησιμοποιείται σε καμίνους ξήρανσης και "ενεργοποίησης" μοριακών κόσκινων στην περιφέρεια της Καλαβρίας, υπό τον όρο ότι οι συντελεστές αυτοί είναι σύμφωνοι με τις υποχρεώσεις που ορίζονται στην παρούσα οδηγία,

[…]».

*Η οδηγία 2008/118/ΕΚ*

14 Το άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 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), όριζε τα 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],

[…]

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.»

### *Το ισπανικό δίκαιο*

15 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, όριζε 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. […]»

16 Το άρθρο 50 ter του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης ίσχυε κατά τα οικονομικά έτη 2013 έως 2018. Καταργήθηκε από 1ης Ιανουαρίου 2019 από 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.»

### Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

17 Πολλές επιχειρήσεις υποκείμενες στον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών υπέβαλαν δηλώσεις αυτοεκκαθάρισης για τις περιόδους μεταξύ 2013 και 2015 και μετακύλισαν το ποσό του φόρου αυτού στην DISA, η οποία δραστηριοποιείται στην αγορά, την πώληση, την εισαγωγή και τη χονδρική εμπορία πετρελαιοειδών.

18 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 15 της παρούσας απόφασης, κατά την περίοδο εκείνη η εθνική νομοθεσία επέτρεπε, επιπλέον του εθνικού φόρου, ο συντελεστής του οποίου ήταν ενιαίος στο σύνολο της εθνικής επικράτειας, την επιβολή πρόσθετου περιφερειακού φόρου, ο συντελεστής του οποίου καθοριζόταν από κάθε αυτόνομη κοινότητα για τα πετρελαιοειδή που καταναλώνονταν στο έδαφός της (στο εξής: περιφερειακός συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών). Όπως προκύπτει από τη σκέψη 16 της παρούσας

απόφασης, ο εν λόγω περιφερειακός συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών καταργήθηκε από 1ης Ιανουαρίου 2019. Μετά την κατάργησή του, το Βασίλειο της Ισπανίας θέσπισε άλλο σύστημα, προβλέποντας ενιαίο συντελεστή για όλη την εθνική επικράτεια.

19 Η DISA, η οποία είχε επιβαρυνθεί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών, ζήτησε από τη φορολογική αρχή να διορθώσει τις δηλώσεις αυτοεκκαθάρισης των ως άνω επιχειρήσεων και να της επιστρέψει τα ποσά που αντιστοιχούσαν στην εφαρμογή του περιφερειακού συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών.

20 Προς στήριξη των αιτήσεών της, η DISA υποστήριξε ότι ο ως άνω περιφερειακός συντελεστής, ο οποίος προβλεπόταν από το άρθρο 50 ter του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης και ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 2013, ήταν αντίθετος προς το δίκαιο της Ένωσης, καθόσον αντέβαινε σε διατάξεις της οδηγίας 2003/96 και ιδίως στο άρθρο 5 αυτής, επειδή δεν ενέπιπτε στις παρεκκλίσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή για τη δυνατότητα εφαρμογής διαφοροποιημένων φορολογικών συντελεστών, ενώ συγχρόνως ήταν αντίθετος προς τον σκοπό της εναρμονισμένης φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που επιδιώκει η εν λόγω οδηγία.

21 Οι αιτήσεις αυτές απορρίφθηκαν από την Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife (υπηρεσία διαχείρισης ειδικών φόρων κατανάλωσης της Santa Cruz de Tenerife, Ισπανία) με την αιτιολογία ότι δεν εναπέκειτο στην ίδια να αποφανθεί επί του αν μια εθνική νομοθετική διάταξη παραβίαζε το δίκαιο της Ένωσης.

22 Η DISA υπέβαλε ενδικοφανείς προσφυγές κατά των απορριπτικών αποφάσεων επί των εν λόγω αιτήσεων. Οι εν λόγω ενδικοφανείς προσφυγές απορρίφθηκαν από το Tribunal Económico-Administrativo Central (όργανο της κεντρικής διοίκησης αρμόδιο για την εκδίκαση διοικητικών προσφυγών σε διοικητικές-οικονομικές διαφορές, Ισπανία).

23 Κατόπιν τούτου, η DISA άσκησε προσφυγή κατά των απορριπτικών αποφάσεων του Tribunal Económico-Administrativo Central (οργάνου της κεντρικής διοίκησης αρμόδιου για την εκδίκαση διοικητικών προσφυγών σε διοικητικές-οικονομικές διαφορές) ενώπιον του τμήματος διοικητικών διαφορών του Audiencia Nacional (ανωτέρου ειδικού δικαστηρίου, Ισπανία).

24 Με απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2020, το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή. Καίτοι δέχθηκε 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 είχε μετακυλίσει τα ποσά αυτά σε τρίτους και ότι τυχόν επιστροφή του φόρου θα οδηγούσε σε αδικαιολόγητο πλουτισμό της.

25 Η DISA άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης της 25ης Νοεμβρίου 2020 του Audiencia Nacional (ανωτέρου ειδικού δικαστηρίου) ενώπιον του Tribunal Supremo (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ισπανία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.

26 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η έκβαση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία της οδηγίας 2003/96 και από τις συνέπειες της ερμηνείας αυτής όσον αφορά τη συμφωνία του περιφερειακού συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών με την εν λόγω οδηγία.

27 Κατά το αιτούν δικαστήριο, ούτε από την οδηγία 2003/96 ούτε από τη νομολογία του Δικαστηρίου μπορεί να συναχθεί σαφής ερμηνεία της οδηγίας αυτής, και ειδικότερα του άρθρου 5, από την οποία να προκύπτει αν, και ενδεχομένως υπό ποιες προϋποθέσεις, είναι αντίθετη η εν λόγω οδηγία στην επιβολή, εντός κράτους μέλους και για το ίδιο προϊόν, διαφορετικών φορολογικών συντελεστών για τα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια, αναλόγως της περιοχής.

28 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;»

## Επί του προδικαστικού ερωτήματος

### *Επί του παραδεκτού*

29 Η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το προδικαστικό ερώτημα πρέπει να κριθεί απαράδεκτο λόγω της υποθετικής του φύσης. Κατά την ίδια, το ζήτημα της συμφωνίας της επίμαχης εθνικής διάταξης με το δίκαιο της Ένωσης ουδέποτε τέθηκε ενώπιον των δικαστηρίων που επιλήφθηκαν της διαφοράς της κύριας δίκης, ούτε καν με την αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η οποία περιορίστηκε στο ζήτημα της νομιμοποίησης της DISA να κινήσει διαδικασία επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

30 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο εντός του νομικού και πραγματικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, ισχύει το τεκμήριο ότι είναι λυσιτελή. Η άρνηση του Δικαστηρίου να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε εθνικό δικαστήριο είναι δυνατή μόνον εάν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία κανόνα του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, αν το ζήτημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη αν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία τα οποία είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα (αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2023, DOBELES HES, C-702/20 και C-17/21, EU:C:2023:1, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Εν προκειμένω, όμως, το ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο έχει άμεση σχέση με το υποστατό και με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, καθόσον αφορά αίτημα επιστροφής του ποσού το οποίο επιβαρύνθηκε η DISA λόγω εφαρμογής του περιφερειακού συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών, για τον λόγο ότι ο συντελεστής αυτός είναι αντίθετος προς την οδηγία 2003/96, ιδίως δε προς το άρθρο 5 αυτής.

32 Κατά συνέπεια, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως κρίνεται παραδεκτή.

***Επί της ουσίας***

33 Παρατηρείται εκ προοιμίου 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 περιφερειακό συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών, ο οποίος εφαρμοζόταν αθροιστικά με τον εθνικό συντελεστή. Έτσι, η εθνική νομοθεσία που ίσχυε κατά τον χρόνο εκείνο προέβλεπε κατ' ουσίαν δύο επίπεδα φορολογίας, 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.

34 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν εάν η οδηγία 2003/96, και ειδικότερα το άρθρο 5 αυτής, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία επιτρέπει σε περιφέρειες ή σε αυτόνομες κοινότητες να καθορίζουν διαφορετικούς συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης για το ίδιο προϊόν και για την ίδια χρήση αναλόγως της περιοχής στην οποία καταναλώνεται το προϊόν.

35 Όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 3 έως 5 και από το άρθρο 1 της οδηγίας 2003/96, αυτή έχει ως αντικείμενο τη θέσπιση εναρμονισμένου φορολογικού καθεστώτος για τα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια [βλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Hauptzollamt B (Προαιρετική φορολογική μείωση), C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

36 Στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, η οδηγία περιέχει, ιδίως στα άρθρα της 5, 7 και 15 έως 19, σειρά διατάξεων που παρέχουν στα κράτη μέλη δυνατότητες θέσπισης διαφοροποιημένων φορολογικών συντελεστών, φορολογικών απαλλαγών ή μειώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης, δυνατότητες οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εναρμονισμένου καθεστώτος φορολόγησης που θεσπίστηκε με την οδηγία [πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Hauptzollamt B (Προαιρετική φορολογική μείωση), C-100/20, EU:C:2021:716, σκέψη 30]. Οι διατάξεις αυτές καταδεικνύουν ότι ο νομοθέτης της Ένωσης κατέλιπε ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη στον τομέα των ειδικών φόρων κατανάλωσης, σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις 9 και 11 της οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, σκέψεις 26 και 28).

37 Κατ' αρχάς, το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές, υπό φορολογικό έλεγχο και υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται στην οδηγία αυτή, και ότι οι εν λόγω συντελεστές συμβιβάζονται με το δίκαιο της Ένωσης, στις ακόλουθες περιπτώσεις: πρώτον, όταν οι διαφοροποιημένοι συντελεστές συνδέονται άμεσα με την ποιότητα του προϊόντος, δεύτερον, όταν οι διαφοροποιημένοι συντελεστές εξαρτώνται από ποσοτικά επίπεδα κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας και ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται για θέρμανση, τρίτον, για τις ακόλουθες χρήσεις: τοπικές δημόσιες συγκοινωνίες (συμπεριλαμβανομένων των ταξί), αποκομιδή απορριμμάτων, ένοπλες δυνάμεις και δημόσια διοίκηση, πρόσωπα με ειδικές ανάγκες, ασθενοφόρα και, τέταρτον, μεταξύ επιχειρηματικής και μη επιχειρηματικής χρήσης των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας που αναφέρονται στα άρθρα 9 και 10 της οδηγίας.

38 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το εν λόγω άρθρο 5 δεν προβλέπει τη δυνατότητα κράτους μέλους να καθορίζει διαφορετικούς συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης για το ίδιο προϊόν και για την ίδια χρήση, αναλόγως των περιφερειών και των περιοχών του κράτους μέλους αυτού στις οποίες καταναλώνεται το εν λόγω προϊόν, όπως προβλεπόταν από την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσία.

39 Επιπλέον, η χρήση, στο άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96, της φράσης «στις ακόλουθες περιπτώσεις» προκειμένου να προσδιοριστούν οι τέσσερις περιπτώσεις στις οποίες μπορούν να εφαρμόζονται διαφοροποιημένοι φορολογικοί συντελεστές υποδηλώνει ότι ο κατάλογος που παρατίθεται στη διάταξη αυτή είναι εξαντλητικός (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, σκέψη 29).

40 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η βούληση του νομοθέτη της Ένωσης να οριοθετήσει αυστηρά τη δυνατότητα πρόβλεψης διαφοροποιημένων συντελεστών για το ίδιο προϊόν ήταν εμφανής κατά τις νομοπαρασκευαστικές εργασίες για τη θέσπιση της οδηγίας 2003/96. Ενώ το άρθρο 5, παράγραφος 1, της πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου για την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων (ΕΕ 1997, C 139, σ. 14), κατά το οποίο «[τ]α κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές ανάλογα με τη χρησιμοποίηση ή την ποιότητα ενός προϊόντος, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που ορίζονται στην παρούσα οδηγία και ότι οι εν λόγω συντελεστές συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο», παρείχε στα κράτη μέλη σχετικά ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως κατά τον καθορισμό των φορολογικών συντελεστών των ενεργειακών προϊόντων, το περιθώριο αυτό μειώθηκε σημαντικά κατά τη διάρκεια της νομοθετικής διαδικασίας. Πράγματι, το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν, τηρουμένων των ελάχιστων επιπέδων φορολογίας που προβλέπει η οδηγία αυτή, καθώς και του δικαίου της Ένωσης, διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές μόνον στις περιοριστικώς απαριθμούμενες στο άρθρο αυτό περιπτώσεις (απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, σκέψεις 46 και 47).

41 Άλλωστε, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 37 των προτάσεών του, η ερμηνεία αυτή προκύπτει και από την αιτιολογική σκέψη 15 της εν λόγω οδηγίας, στην οποία αναφέρεται 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».

42 Εν συνεχεία, η στενή ερμηνεία των δυνατοτήτων που παρέχει η οδηγία αυτή στα κράτη μέλη ως προς την εφαρμογή διαφοροποιημένων συντελεστών, ακόμη και όταν τηρούνται τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας, επιρρωννύεται από την όλη οικονομία της οδηγίας 2003/96.

43 Όπως προκύπτει από τη νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 36 της παρούσας απόφασης, το άρθρο 5 της οδηγίας 2003/96 αποτελεί μέρος ενός συνόλου διατάξεων της οδηγίας αυτής, οι οποίες επιτρέπουν στα κράτη μέλη, ή σε ορισμένα από αυτά, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να εφαρμόζουν διαφοροποιημένους συντελεστές, απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου φορολογίας. Οι λοιπές αυτές διατάξεις είναι, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 6, 7 και 15 έως 19 της οδηγίας.

44 Πρώτον, το άρθρο 6 της οδηγίας 2003/96 προβλέπει τους τρόπους με τους οποίους τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν απαλλαγές ή μειώσεις του επιπέδου φορολογίας και ορίζει στο στοιχείο β΄ ότι οι τρόποι αυτοί μπορούν να λαμβάνουν τη μορφή διαφοροποιημένου φορολογικού συντελεστή.

45 Δεύτερον, τα άρθρα 7 και 15 έως 18β της οδηγίας 2003/96 προβλέπουν τη δυνατότητα των κρατών μελών να εφαρμόζουν ειδικούς φορολογικούς συντελεστές, φορολογικές απαλλαγές ή μειώσεις φόρου, υπό την επιφύλαξη της τήρησης των συγκεκριμένων προϋποθέσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές.

46 Παρατηρείται ότι ορισμένες από τις εν λόγω διατάξεις επιτρέπουν ή επέτρεπαν σε κράτη μέλη που κατονομάζονται ρητώς να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης ή απαλλαγές ανάλογα με το έδαφος στο οποίο καταναλώνεται το προϊόν.

47 Ειδικότερα, το άρθρο 18, παράγραφος 7, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2003/96 προβλέπει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία μπορεί να εφαρμόζει στα ενεργειακά προϊόντα και στην ηλεκτρική ενέργεια που χρησιμοποιούνται στις αυτόνομες περιφέρειες των Αζορών και της Μαδέρας επίπεδα φορολογίας χαμηλότερα από τα ελάχιστα προβλεπόμενα από την οδηγία. Το άρθρο 18, παράγραφος 8, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι η Ελληνική Δημοκρατία μπορεί να εφαρμόζει σε διάφορα ενεργειακά προϊόντα επίπεδα φορολογίας χαμηλότερα από τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας που προβλέπονται στην ίδια οδηγία, σε ορισμένα διαμερίσματα και σε ορισμένα νησιά του Αιγαίου πελάγους.

48 Επισημαίνεται επίσης ότι η δυνατότητα εφαρμογής διαφοροποιημένων περιφερειακών συντελεστών πρέπει να προβλέπεται από την οδηγία 2003/96, ανεξαρτήτως της τήρησης των ελάχιστων επιπέδων φορολογίας που καθορίζει η οδηγία αυτή. Παρατηρείται συναφώς ότι το άρθρο 18, παράγραφος 1, της οδηγίας, σε συνδυασμό, μεταξύ άλλων, με το παράρτημα ΙΙ, σημείο 6, τρίτη περίπτωση, σημείο 8, δέκατη, δωδέκατη, δέκατη τρίτη και δέκατη πέμπτη περίπτωση της ίδιας οδηγίας, επέτρεπε τη θέσπιση μειωμένων επιπέδων φορολογίας ή απαλλαγών σε ορισμένες περιοχές που κατονομάζει στη Γαλλία και την Ιταλία, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούνται τα ελάχιστα επίπεδα φορολογίας.

49 Τέλος, το άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/96 προβλέπει ότι το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα μετά από πρόταση της Επιτροπής, μπορεί να επιτρέψει στα κράτη μέλη που υποβάλλουν σχετική αίτηση να εισαγάγουν διαφοροποιημένους συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης μέσω περαιτέρω απαλλαγών ή μειώσεων, για λόγους ειδικής πολιτικής.

50 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Ισπανική Κυβέρνηση, για την εφαρμογή διαφοροποιημένων συντελεστών στο έδαφος κράτους μέλους, για το ίδιο προϊόν και για την ίδια χρήση, όταν μια τέτοια δυνατότητα δεν προβλέπεται από τις ίδιες τις διατάξεις της οδηγίας 2003/96, εξακολουθεί να είναι αναγκαία η έγκριση βάσει της οδηγίας αυτής, ανεξαρτήτως της τήρησης των ελάχιστων επιπέδων φορολογίας.

51 Κατά συνέπεια, τόσο από το άρθρο 5 όσο και από την ανάλυση του συνόλου των διατάξεων της οδηγίας 2003/96 που προβλέπουν μειώσεις φόρου ή φορολογικές απαλλαγές προκύπτει ότι, ακόμη και αν ο τομέας της φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας είναι εν μέρει μόνον εναρμονισμένος και η οδηγία αυτή αναγνωρίζει στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο ελιγμών προκειμένου να μπορέσουν να εφαρμόσουν πολιτικές προσαρμοσμένες στο εθνικό τους πλαίσιο, εντούτοις η εν λόγω διακριτική ευχέρεια είναι οριοθετημένη. Ως εκ τούτου, ανεξαρτήτως της τήρησης των ελάχιστων επιπέδων φορολογίας που επιβάλλονται από την οδηγία, τα κράτη μέλη μπορούν 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 οδηγίας 2003/96.

52 Τυχόν αντίθετη ερμηνεία θα καθιστούσε άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας τόσο το άρθρο 5 όσο και το σύνολο των διατάξεων της οδηγίας 2003/96 που παρέχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές, υπό την επιφύλαξη της τήρησης των προϋποθέσεων που αυτές καθορίζουν.

53 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι καμία από τις παρεκκλίσεις που προβλέπει η οδηγία 2003/96 δεν επιτρέπει ρητώς στο Βασίλειο της Ισπανίας να εφαρμόζει, για το ίδιο προϊόν και για την ίδια χρήση, διαφορετικούς συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης ανάλογα με τις αυτόνομες κοινότητες στις οποίες καταναλώνονται τα προϊόντα αυτά. Τούτο δεν αμφισβητείται από την Ισπανική Κυβέρνηση, η οποία δεν αμφισβητεί επίσης ότι δεν της χορηγήθηκε ειδική παρέκκλιση, βάσει του άρθρου 19 της οδηγίας, προκειμένου να δοθεί στις εν λόγω αυτόνομες κοινότητες η δυνατότητα να καθορίσουν διαφοροποιημένους περιφερειακούς συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών.

54 Τρίτον, η ερμηνεία που έγινε δεκτή στη σκέψη 51 της παρούσας απόφασης είναι σύμφωνη με τους σκοπούς της οδηγίας 2003/96 που εκτίθενται στις αιτιολογικές σκέψεις 2 έως 5 και 24 αυτής και συνίστανται στην προώθηση της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της ενέργειας, διά της αποφυγής, μεταξύ άλλων, των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού (απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

55 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 51 των προτάσεών του, η οδηγία αυτή παρέχει, κατ' αρχήν, τη δυνατότητα καθορισμού διαφορετικών συντελεστών ειδικού φόρου κατανάλωσης μεταξύ των κρατών μελών, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούνται οι κατώτατοι συντελεστές που προβλέπει η εν λόγω οδηγία. Ωστόσο, η αναγνώριση σε κάθε κράτος μέλος της δυνατότητας να εφαρμόζει διαφορετικούς συντελεστές στις διάφορες περιοχές του για το ίδιο προϊόν και για την ίδια χρήση, χωρίς κανένα πλαίσιο ή μηχανισμό ελέγχου, θα μπορούσε να υπονομεύσει την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, επιφέροντας περαιτέρω κατακερματισμό της και θέτοντας, επομένως, σε κίνδυνο την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων. Πράγματι, αν, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας, οι σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των εθνικών επιπέδων φορολογίας της ενέργειας που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη μπορούν να αποδειχθούν επιζήμιες για την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, το ίδιο ισχύει πολλώ μάλλον για τις διαφορές μεταξύ των περιφερειακών επιπέδων φορολογίας της ενέργειας που εφαρμόζονται εντός του ίδιου κράτους μέλους.

56 Τα λοιπά επιχειρήματα της Ισπανικής Κυβέρνησης που δικαιολογούν τον περιφερειακό συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών δεν είναι ικανά να αναιρέσουν την ανωτέρω ερμηνεία.

57 Πρώτον, όσον αφορά το επιχείρημα ότι ο συντελεστής αυτός αποτελούσε εκδήλωση της πολιτικής αυτονομίας των αυτόνομων κοινοτήτων, η οποία αναγνωρίζεται από το ισπανικό Σύνταγμα και προστατεύεται από το άρθρο 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ, υπενθυμίζεται ότι η κατανομή των αρμοδιοτήτων εντός κράτους μέλους απολαύει της προστασίας που παρέχει η διάταξη αυτή, κατά την οποία η Ένωση οφείλει 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 (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Remondis, C-51/15, EU:C:2016:985, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Ωστόσο, αρκεί συναφώς η υπενθύμιση ότι, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 51 της παρούσας απόφασης, η οδηγία 2003/96 επιτρέπει τη θέσπιση διαφοροποιημένων φορολογικών συντελεστών, ιδίως βάσει γεωγραφικών κριτηρίων, εφόσον τηρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις που προβλέπει η ίδια.

58 Δεύτερον, η Ισπανική Κυβέρνηση φαίνεται να θεωρεί ότι ο περιφερειακός συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών μπορεί να χαρακτηριστεί ως πρόσθετος έμμεσος φόρος, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

59 Ωστόσο, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν πρόσθετους έμμεσους φόρους στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπό δύο προϋποθέσεις. Αφενός, οι φόροι αυτοί πρέπει να επιβάλλονται για ειδικούς σκοπούς και, αφετέρου, πρέπει να είναι σύμφωνοι με τους κανόνες φορολόγησης της Ένωσης που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή για 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.

60 Όσον αφορά την πρώτη από τις προϋποθέσεις αυτές, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι στους ειδικούς σκοπούς, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, εμπίπτει κάθε άλλος σκοπός πλην του αμιγώς δημοσιονομικού (απόφαση της 22ας Ιουνίου 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

61 Ωστόσο, δεδομένου ότι κάθε φόρος υπηρετεί κατ' ανάγκην δημοσιονομικό σκοπό, το γεγονός και μόνον ότι ένας φόρος έχει τέτοιον σκοπό δεν αρκεί για να θεωρηθεί ότι είναι αδύνατον να υπηρετεί και ειδικό σκοπό κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, άλλως η διάταξη αυτή θα στερούνταν κάθε πρακτικής αποτελεσματικότητας (απόφαση της 22ας Ιουνίου 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

62 Επιπλέον, μολονότι η προκαθορισμένη διάθεση του προϊόντος ενός φόρου για τη χρηματοδότηση της άσκησης, από τις αρχές κράτους μέλους, αρμοδιοτήτων που τους έχουν ανατεθεί μπορεί να συνιστά στοιχείο το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη ειδικού σκοπού, εντούτοις, μια τέτοιου είδους διάθεση, η οποία είναι απλώς ζήτημα εσωτερικής οργάνωσης του προϋπολογισμού του κράτους μέλους, δεν μπορεί να αποτελέσει καθ' εαυτήν επαρκές στοιχείο, δεδομένου ότι κάθε κράτος μέλος μπορεί να αποφασίζει ότι, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού, το προϊόν ενός φόρου θα διατίθεται για τη χρηματοδότηση καθορισμένων δαπανών. Σε αντίθετη περίπτωση, κάθε σκοπός θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ειδικός κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, πράγμα που όχι μόνον θα καθιστούσε άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης που θεσπίζεται με την οδηγία αυτή, αλλά και θα αντέβαινε στην αρχή σύμφωνα με την οποία οι διατάξεις που εισάγουν παρεκκλίσεις, όπως το άρθρο 1, παράγραφος 2, πρέπει να ερμηνεύονται στενά (απόφαση της 22ας Ιουνίου 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

63 Επομένως, για να θεωρηθεί ότι υπηρετεί ειδικό σκοπό κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, ο φόρος του οποίου το προϊόν έχει προκαθορισμένο προορισμό πρέπει να στοχεύει, αυτός καθ' εαυτόν, στην εκπλήρωση του προβαλλόμενου ειδικού σκοπού, με συνέπεια να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της χρήσης των εσόδων και του σκοπού του επίμαχου φόρου (απόφαση της 22ας Ιουνίου 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

64 Ελλείψει τέτοιου μηχανισμού προκαθορισμένης διάθεσης των εσόδων, μπορεί να γίνει δεκτό ότι φόρος ο οποίος πλήττει προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης υπηρετεί ειδικό σκοπό, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, μόνον αν η δομή

της επιβάρυνσης αυτής έχει σχεδιαστεί, ιδίως από πλευράς της φορολογητέας ύλης ή του φορολογικού συντελεστή, έτσι ώστε να επηρεάζει τη συμπεριφορά των φορολογουμένων κατά τρόπο που να συμβάλλει στην εκπλήρωση του προβαλλόμενου ειδικού σκοπού, παραδείγματος χάριν μέσω της υψηλής φορολόγησης των επίμαχων προϊόντων προκειμένου να αποθαρρύνεται η κατανάλωσή τους (απόφαση της 22ας Ιουνίου 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

65 Εν προκειμένω, υπό την επιφύλαξη της εξακρίβωσης στην οποία πρέπει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο να διαπιστώσει και να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι ο περιφερειακός συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών πληροί τα κριτήρια τα σχετικά με τον ειδικό σκοπό του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, αν υποτεθεί ότι υφίσταται τέτοιος σκοπός. Πράγματι, όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 55 των προτάσεών του, από τις παρατηρήσεις που υπέβαλε η Ισπανική Κυβέρνηση προκύπτει ότι ο εν λόγω περιφερειακός συντελεστής προοριζόταν για την εν γένει χρηματοδότηση των αρμοδιοτήτων των αυτόνομων κοινοτήτων.

66 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2003/96, και ειδικότερα το άρθρο 5 αυτής, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία επιτρέπει σε περιφέρειες ή αυτόνομες κοινότητες να καθορίζουν διαφορετικούς συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης για το ίδιο προϊόν και για την ίδια χρήση αναλόγως της περιοχής στην οποία καταναλώνεται το προϊόν, εκτός των προβλεπόμενων σχετικά περιπτώσεων.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

67 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:

**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, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2004/74/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, και από την οδηγία 2004/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, και ειδικότερα το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής,**

**έχει την έννοια ότι:**

**αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία επιτρέπει σε περιφέρειες ή αυτόνομες κοινότητες να καθορίζουν διαφορετικούς συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης για το ίδιο προϊόν και για την ίδια χρήση αναλόγως της περιοχής στην οποία καταναλώνεται το προϊόν, εκτός των προβλεπόμενων σχετικά περιπτώσεων.**

(υπογραφές)